



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ  
ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ  
ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ ΑΕΙ**

της

**ΑΝΤΩΝΙΑΣ ΨΑΛΤΟΥ**

Επιβλέπων Καθηγητής: Πρωτόγερος Νικόλαος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Αύγουστος 2014

## Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση για Στελέχη Επιχειρήσεων, του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, υπό την επίβλεψη του Επίκουρου Καθηγητή κ. Νικολάου Πρωτόγερου. Θα ήθελα λοιπόν, να ευχαριστήσω θερμά τον κ. Πρωτόγερο για την αμέριστη συμπαράστασή του καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης αυτής της εργασίας.

Η ολοκλήρωση αυτής της διπλωματικής εργασίας θα ήταν αδύνατη χωρίς την πολύτιμη υποστήριξη του Καθηγητή κ. Κωνσταντίνου Ταραμπάνη, Διευθυντή του Εργαστηρίου Πληροφοριακών Συστημάτων του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Του εκφράζω ένα πολύ μεγάλο ευχαριστώ, για τον πολύτιμο χρόνο που διέθεσε για να μου δώσει σημαντικά στοιχεία και εξηγήσεις πάνω στο θέμα, την καθοδήγηση, τις συμβουλές και όλη τη βοήθεια που μου προσέφερε.

Αντωνία Ψάλτου  
Θεσσαλονίκη, Αύγουστος 2014

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι εξελίξεις στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, στο οποίο δραστηριοποιούνται σήμερα οι επιχειρήσεις, οδήγησαν στη διεθνοποίηση των αγορών, η οποία επιβάλλει την πληρότητα και την επάρκεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και έναν ενιαίο τρόπο παρουσίασής τους. Επομένως, καθίσταται αναγκαία η υιοθέτηση ενός ενιαίου λογιστικού συστήματος, το οποίο θα βασίζεται σε ένα ενιαίο πλαίσιο προτύπων και διαδικασιών, έτσι ώστε να είναι εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων, σε όλες τις επιχειρήσεις, διεθνώς. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι συγκεκριμένοι κανόνες και πολιτικές, που πρέπει να ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς, κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Η ύπαρξη παρόμοιας ανάγκης για την παροχή αξιόπιστων πληροφοριών, διαπιστώνεται και στους οργανισμούς του Δημόσιου Τομέα. Καθίσταται λοιπόν αναγκαία, η υιοθέτηση ενιαίων προτύπων και στους οργανισμούς του δημοσίου, ώστε να βελτιωθεί η συνοχή και η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, να δοθεί η δυνατότητα λήψης ορθολογικότερων αποφάσεων και γενικά να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των πόρων των οργανισμών του Δημοσίου Τομέα. Για την υποστήριξη όμως της εφαρμογής των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις αλλά και από τους οργανισμούς του δημοσίου, απαιτούνται κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα.

Βασικός σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση της διαδικασίας της ανάλυσης ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, για την υποστήριξη της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Ελληνικά Πανεπιστήμια. Για την επίτευξη του σκοπού, η έρευνα επιχειρεί να εντοπίσει και να μελετήσει όλες εκείνες τις ενότητες των πληροφοριών, στις οποίες θα χρειαστεί να γίνουν οι αναγκαίες προσαρμογές, λόγω των σημαντικών διαφορών που υπάρχουν, μεταξύ της υφιστάμενης κατάστασης λογιστικής διαχείρισης στα Ελληνικά Πανεπιστήμια, και αυτής που απαιτείται από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Η μελέτη έχει ως αποτέλεσμα, τον προσδιορισμό των απαιτήσεων του νέου πληροφοριακού συστήματος για τα Πανεπιστήμια, οι οποίες προκύπτουν από τα βασικότερα σημεία, όπου εντοπίζονται οι απαιτούμενες αλλαγές. Αυτές οι απαιτήσεις, είναι αναγκαία συστατικά για την υλοποίηση λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, το οποίο θα υποστηρίζει την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ στα Ελληνικά Πανεπιστήμια.

## **ABSTRACT**

Developments in modern economic environment in which companies operate today, led to the globalization of markets, which requires the completeness and adequacy of financial information in the financial statements, and a uniform presentation. Therefore, it becomes necessary to adopt a uniform accounting system, which is based on a single framework of standards and procedures so as to allow for comparability and consistency of financial statements, in all companies, internationally. International Accounting Standards are specific rules and policies to be followed by companies and organizations in preparing their financial statements. The existence of such a need for reliable information, found and Public Sector organizations. It becomes therefore necessary to adopt uniform standards and in government agencies in order to improve the consistency and comparability of financial information to enable more rational decision-making and generally improve the efficiency of resource management in the Public Sector organizations. To support the application of IAS by companies and also by public bodies, appropriate information systems required.

The main purpose of the study is to investigate the process of analysis of an accounting information system to support the implementation of International Accounting Standards in Greek Universities. To achieve the aim, the research attempts to identify and study all those sections of information, in which the necessary adjustments will be necessary due to the significant differences between the existing status of accounting management in Greek Universities, and this required by the application of IAS. The study results, the determination of the new IT system requirements for the universities, which arise from the key points where the required changes identified. These requirements are necessary ingredients for implementing accounting information system, which will support the full implementation of IAS in Greek Universities.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

|   |    |
|---|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ .....  | 1  |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....  | 1  |
| 1.1 Σκοπός της Εργασίας .....   | 2  |
| 1.2 Δομή της Εργασίας.....  | 3  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ .....  | 6  |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....   | 6  |
| Μελέτες – Έρευνες στο Πεδίο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....   | 6  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ .....  | 10 |
| ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ και ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ .....   | 10 |
| 3.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....  | 10 |
| 3.1.1 Όργανα Κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....  | 11 |
| 3.1.2 Θεσμικό Πλαίσιο για την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα.....  | 12 |
| 3.1.3 Ισχύοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....   | 13 |
| 3.1.4 Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ....                                      | 17 |
| 3.1.5 Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων .....  | 18 |
| 3.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....  | 21 |
| 3.2.1 Θεσμικό Πλαίσιο για την Εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στην Ελλάδα.....   | 22 |
| 3.2.2. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα .....   | 25 |
| 3.2.3 Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ.....   | 29 |
| 3.3 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ .....   | 30 |
| 3.3.1 Εξέλιξη της Ανάπτυξης Πληροφοριακών Συστημάτων.....   | 32 |
| 3.3.2 Κύκλος Ζωής Ανάπτυξης Πληροφοριακών Συστημάτων.....   | 33 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ .....  | 42 |
| Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....  | 42 |
| 4.1 Θεωρητική Προσέγγιση της Εργασίας.....  | 42 |
| 4.2 Μεθοδολογία της Έρευνας.....  | 43 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ.....  | 46 |
| ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ<br>ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑ ..... | 46 |
| 5.1 ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια και Πληροφοριακά Συστήματα .....   | 46 |
| 5.2 Η Φάση της Προετοιμασίας του Πληροφοριακού Συστήματος.....  | 48 |
| 5.2.1 Αίτηση Συστήματος (System Request) .....  | 49 |
| 5.2.2 Ανάλυση Σκοπιμότητας (Feasibility Analysis).....  | 53 |

|  |    |
|--|----|
| 5.2.3. Διαχείριση Έργου (Project Management) .....         | 59 |
| 5.3 Η Φάση της Ανάλυσης του Πληροφοριακού Συστήματος ..... | 60 |
| 5.3.1 Αποτύπωση της Υφιστάμενης Κατάστασης .....           | 61 |
| 5.3.2 Προσδιορισμός Απαιτήσεων .....                       | 65 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΈΚΤΟ.....   | 81 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....                              | 81 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....  | 83 |

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, στο οποίο δραστηριοποιούνται σήμερα οι επιχειρήσεις, επιβάλλει την πληρότητα και την επάρκεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών τους, προκειμένου οι αναλυτές να είναι σε θέση να προβούν σε συγκριτικές οικονομικές εκτιμήσεις, αλλά και οι επενδυτές να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις. Οι διαφορές στα συστήματα λογιστικής αλλά και οι διαφορές στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, αποτελούν σημαντικά εμπόδια για την ανάπτυξη της διασυνοριακής επενδυτικής δραστηριότητας.

Επομένως, καθίσταται αναγκαία η υιοθέτηση ενός ενιαίου λογιστικού συστήματος, το οποίο θα βασίζεται σε ένα ενιαίο πλαίσιο προτύπων και διαδικασιών, έτσι ώστε να είναι εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων, σε όλες τις επιχειρήσεις, διεθνώς.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι συγκεκριμένοι κανόνες και πολιτικές, που πρέπει να ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς, κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Ο κύριος στόχος των ΔΛΠ, είναι η ομοιομορφία αυτών των κανόνων, μεθόδων και οδηγιών, σε όλες τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς σε όλες τις χώρες. Τα ΔΛΠ λοιπόν, δημιουργήθηκαν για να καλύψουν την ανάγκη τυποποίησης της λογιστικής διαδικασίας, ώστε να εξασφαλιστεί η παροχή έγκαιρων, έγκυρων, κατανοητών, αντικειμενικών, ορθών και αξιόπιστων πληροφοριών, σχετικά με την οικονομική θέση μιας επιχείρησης.

Η ύπαρξη παρόμοιας ανάγκης για την παροχή αξιόπιστων πληροφοριών, διαπιστώνεται και στους οργανισμούς του Δημοσίου Τομέα. Η πρόσφατη οικονομική κρίση, αποκάλυψε την ανεπάρκεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και την υιοθέτηση ανεπαρκών πρακτικών λογιστικής και χρηματοοικονομικής διαχείρισης, από το σύνολο του Δημοσίου Τομέα. Επομένως, καθίσταται αναγκαία, η υιοθέτηση ενιαίων προτύπων και στους οργανισμούς του δημοσίου, ώστε να βελτιωθεί η συνοχή και η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, να δοθεί η δυνατότητα λήψης ορθολογικότερων αποφάσεων και γενικά να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των πόρων των οργανισμών του Δημοσίου Τομέα.

Για την υποστήριξη όμως της εφαρμογής των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις αλλά και από τους οργανισμούς του δημοσίου, απαιτούνται κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα. Αυτά τα

πληροφοριακά συστήματα, θα έχουν τη δυνατότητα να συλλέξουν πολυάριθμα ποσοτικά και ποιοτικά δεδομένα, να επιταχύνουν τις λογιστικές διαδικασίες, να προσφέρουν τη δυνατότητα άμεσης και αναλυτικής πληροφόρησης και γενικά να υποστηρίξουν την αποτελεσματική εφαρμογή των ΔΛΠ, στους φορείς που θα τα υιοθετήσουν.

## 1.1 Σκοπός της Εργασίας

Βασικός σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση της διαδικασίας της ανάλυσης ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, για την υποστήριξη της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Ελληνικά Πανεπιστήμια. Για την επίτευξη του σκοπού, η έρευνα επιχειρεί να εντοπίσει και να μελετήσει όλες εκείνες τις ενότητες των πληροφοριών, στις οποίες θα χρειαστεί να γίνουν οι αναγκαίες προσαρμογές, λόγω των σημαντικών διαφορών που υπάρχουν, μεταξύ της υφιστάμενης κατάστασης λογιστικής διαχείρισης στα Ελληνικά Πανεπιστήμια, και αυτής που απαιτείται από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Σε αυτά τα στοιχεία, τα οποία αποτελούν τις απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος, θα βασιστούν οι αναλυτές των πληροφοριακών συστημάτων, για να το σχεδιάσουν και να το αναπτύξουν.

Οι επιμέρους στόχοι που τέθηκαν για την παρούσα εργασία είναι :

- Η ανάδειξη της συμβολής της πλήρους εφαρμογής των ΔΛΠ για τα Πανεπιστήμια, αναφορικά με τη βελτίωση της διαφάνειας, την ορθότερη διαχείριση των πόρων τους, την αύξηση της αξιοπιστίας των πληροφοριών που εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά και τις θετικές επιπτώσεις που θα έχουν αυτά στην κοινωνία, καθώς οι πολίτες θα έχουν αυξημένη ενημέρωση και θα ενισχυθεί η εμπιστοσύνη τους.
- Η ανάδειξη της ανάγκης ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος στα Πανεπιστήμια, το οποίο να υποστηρίζει την εναρμόνιση με τις αρχές, τις μεθόδους, τις οδηγίες και τους κανόνες των ΔΛΠ.
- Η αναλυτική μελέτη της επιτευξιμότητας του παραπάνω πληροφοριακού συστήματος, κατά πόσο δηλαδή, το πληροφοριακό σύστημα για την υποστήριξη των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια, καταρχήν, είναι τεχνικά εφικτό να κατασκευαστεί. Ακόμη, εάν αυτό κατασκευαστεί, το όφελος που θα προσφέρει στα Πανεπιστήμια και τέλος εάν τελικά, το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα γίνει αποδεκτό και θα ενσωματωθεί στις τρέχουσες διαδικασίες των Πανεπιστημίων.



## 1.2 Δομή της Εργασίας

Στο παρόν πρώτο κεφάλαιο, διαπιστώνεται η ανάγκη υιοθέτησης ενός ενιαίου πλαισίου λογιστικών προτύπων και διαδικασιών, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα και της υποστήριξής τους από κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα. Στη συνέχεια παρουσιάζονται ο σκοπός και οι επιμέρους στόχοι της παρούσας εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζεται μια σειρά από έρευνες και μελέτες της διεθνούς βιβλιογραφίας, οι οποίες σχετίζονται με την υλοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα, ερευνούν τον αντίκτυπο που είχε η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα, στη Βόρεια Ιρλανδία, τη Σκωτία, την Ουαλία, τη Βραζιλία και τη Νέα Ζηλανδία.

Στην πρώτη ενότητα του τρίτου κεφαλαίου, αναπτύσσονται ο ορισμός και οι βασικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και οι δυσκολίες κατανόησής τους. Στη συνέχεια, αναφέρονται τα διεθνή όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ και ο ρόλος της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), η οποία είναι η αρμόδια εποπτική αρχή για τη θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και των ελεγκτικών προτύπων, στην Ελλάδα. Παρουσιάζονται τα βασικότερα νομοθετήματα που αφορούν στην εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας. Η παρουσίαση των νομοθετημάτων, γίνεται με την παράθεση, κατά χρονολογική σειρά, όλων των γεγονότων, των προεδρικών διαταγμάτων και των νόμων, με τους οποίους επιχειρείται η ενσωμάτωση κατάλληλων διατάξεων, στην ελληνική νομοθεσία, ώστε να διευκολυνθεί η εφαρμογή των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται συνοπτικά τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, τα οποία ισχύουν, κατά την ημερομηνία συγγραφής της εργασίας. Αναλύονται τα βασικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, τα οποία επικεντρώνονται στην προστασία των επενδυτών, στη βελτίωση της εμπιστοσύνης προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές αλλά και στη δυνατότητα ανάπτυξης της διασυνοριακής επενδυτικής δραστηριότητας. Ακόμη, αναφέρονται τα βασικά μειονεκτήματα των ΔΛΠ, τα οποία συνίστανται στο μεγάλο κόστος εφαρμογής τους αλλά και στην έλλειψη επαρκούς τυποποίησης στις λογιστικές καταστάσεις. Αναλύεται διεξοδικά, το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με το οποίο συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ. Περιγράφονται οι κύριες παραδοχές, οι οποίες αποτελούν τη βασική προϋπόθεση για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτουν.

Στη δεύτερη ενότητα του τρίτου κεφαλαίου, η οποία ακολουθεί τη διάρθρωση της πρώτης ενότητας, αναπτύσσονται ο ορισμός και οι βασικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα, καθώς και τα διεθνή όργανα κατάρτισής τους. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο για την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στην Ελλάδα. Γίνεται αναλυτική παρουσίαση όλων των αποφάσεων και των ανακοινώσεων της ΕΛΤΕ, των προεδρικών διαταγμάτων και των νόμων, με τους οποίους επιχειρείται να διευκολυνθεί η διαδικασία υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ και να ανοίξει ο δρόμος της πλήρους εφαρμογής τους. Ακολουθεί μια συνοπτική παράθεση των ΔΛΠΔΤ και των ΔΛΠ στα οποία βασίζονται, που ισχύουν κατά την ημερομηνία συγγραφής της εργασίας. Στη συνέχεια αναλύονται τα βασικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, η οποία θα συμβάλλει στην πληρέστερη ενημέρωση και την ορθολογικότερη οικονομική διοίκηση. Ακόμη, αναφέρονται τα βασικά μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τους φορείς του δημοσίου, όπως το μεγάλο κόστος εφαρμογής τους και η έλλειψη κατάρτισης των διοικητικών στελεχών.

Στην τρίτη ενότητα του τρίτου κεφαλαίου, παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες της ανάλυσης και σχεδίασης πληροφοριακών συστημάτων, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο τα πληροφοριακά συστήματα επιδρούν στους οργανισμούς. Ακολουθεί η παρουσίαση της εξέλιξής τους, η οποία ξεκινάει από τη δεκαετία του 1950, όπου η ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων εμφανίστηκε για πρώτη φορά και φτάνει έως σήμερα, όπου οι εξελίξεις στην τεχνολογία είναι αλματώδεις. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται η διαδικασία του Κύκλου Ζωής Ανάπτυξης Συστημάτων, η οποία είναι η παραδοσιακή μεθοδολογία που χρησιμοποιείται για την ανάπτυξη, συντήρηση και αντικατάσταση των πληροφοριακών συστημάτων. Ακόμη, αναλύονται διεξοδικά οι φάσεις του κύκλου ζωής, της προετοιμασίας, της ανάλυσης, του σχεδιασμού και της υλοποίησης, καθώς και τα βήματα και οι διαδικασίες, από τις οποίες αποτελούνται.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της παρούσας εργασίας, σε ότι αφορά στη θεωρητική της προσέγγιση αλλά και στη μεθοδολογία που ακολουθείται στο ερευνητικό της μέρος.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, αποτυπώνεται το βασικό μέρος της εργασίας, που είναι η ανάλυση ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια. Καταρχήν, παρουσιάζεται η ανάγκη υποστήριξης της εφαρμογής των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια, από κατάλληλα διαμορφωμένα πληροφοριακά συστήματα. Κατόπιν, παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται η δομημένη μεθοδολογία της ανάπτυξης καταρράκτη, στη διαδικασία ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού συστήματος. Στη συνέχεια, αναλύεται διεξοδικά η φάση της προετοιμασίας της ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού

συστήματος. Γίνεται αναλυτική παρουσίαση της ανάγκης για την ανάπτυξη ενός τέτοιου συστήματος για τα Πανεπιστήμια, των βασικών απαιτήσεων, που καθοδηγούνται από αυτήν την ανάγκη, καθώς και της αξίας που προκύπτει από την ανάπτυξή του. Ακολουθεί, η διεξοδική ανάλυση σκοπιμότητας, η οποία δίνει περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με την τεχνική, την οικονομική και την εταιρική σκοπιμότητα του νέου πληροφοριακού συστήματος, για τα Πανεπιστήμια. Παρουσιάζονται, τα βασικά συστατικά στοιχεία της διαχείρισης του εν λόγω έργου, μετά από την απόφαση έγκρισής του. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται αναλυτικά, η φάση της ανάλυσης του νέου συστήματος, όπου αποτυπώνεται η υφιστάμενη κατάσταση της λογιστικής και οικονομικής διαχείρισης στα Πανεπιστήμια και των πληροφοριακών συστημάτων που την υποστηρίζουν καθώς και ο τρόπος συλλογής των πληροφοριών. Στο τέλος αυτού του κεφαλαίου, παρουσιάζονται όλες οι απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος, ομαδοποιημένες σε λειτουργικές και μη λειτουργικές. Οι απαιτήσεις αυτές θα χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία των μοντέλων, τα οποία θα αποτελέσουν το πρώτο βήμα στο σχεδιασμό του νέου πληροφοριακού συστήματος.

Στο έκτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα κυριότερα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας, όπως προκύπτουν από την ανάλυση των δεδομένων. Ακόμη, γίνονται υποδείξεις για την περαιτέρω αξιοποίηση των ευρημάτων της μελέτης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### Μελέτες – Έρευνες στο Πεδίο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι Connolly και Wall (2013), ερεύνησαν τον αντίκτυπο που είχε η υλοποίηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις αποκεντρωμένες διοικήσεις στη Βόρεια Ιρλανδία, τη Σκωτία και την Ουαλία. Οι στόχοι της έρευνάς τους, ήταν η εξέταση της επίδρασης των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις αποκεντρωμένες διοικήσεις, η αξιολόγηση κατά πόσον η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προσθέτει αξία στη διαχείριση του δημόσιου τομέα και τη λήψη αποφάσεων καθώς και η ανάδειξη καλών πρακτικών. Η έρευνα διεξάχθηκε, μέσω 18 ημι-δομημένων συνεντεύξεων σε ανώτερα στελέχη των κυβερνητικών υπηρεσιών στη Βόρεια Ιρλανδία, τη Σκωτία και την Ουαλία. Επίσης, χρησιμοποιήθηκε ένα on-line ερωτηματολόγιο, με 34 ερωτήσεις, το οποίο ήταν ανώνυμο. Τα αποτελέσματα της έρευνας, έδειξαν ότι η μετάβαση στην υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ήταν πολύ πιο ομαλή, από ότι είχε αρχικά προβλεφθεί. Επίσης, αποδείχτηκε ότι δόθηκε επαρκής χρόνος στα αρμόδια τμήματα για την επίτευξη της τελικής μετάβασης, γεγονός που οδήγησε στην περιορισμένη χρήση συμβουλών από εξωτερικούς συμβούλους και στην ανάδειξη του βασικού ρόλου που έχουν οι κεντρικές υπηρεσίες στην προετοιμασία του προσωπικού. Η μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είχε ελάχιστη επίδραση στη φύση των πληροφοριών που παράγονται και οι οποίες συμβάλλουν στη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Τα δυνητικά οφέλη που θα προκύψουν, θα διαφανούν, εφόσον πολύ σημαντικά θέματα ευθυγράμμισης, επιλυθούν. Υπήρχε μεγάλη προθυμία, να αποδεχτούν την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η οποία οδήγησε σε βελτιώσεις στο λογιστικό χειρισμό των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Εκτός από τη συγκρισιμότητα, που ήταν ένας από τους δεδηλωμένους στόχους, αποδείχτηκε ότι υπήρξαν βελτιώσεις σε τομείς, όπως τη λογοδοσία, τη διαφάνεια, την αποτελεσματικότητα, τη λήψη αποφάσεων και την οικονομική διαχείριση. Τα κύρια μειονεκτήματα κρίθηκε ότι είναι η παραδοχή, ότι ο χρόνος, το κόστος και η προσπάθεια που θα χρειαστούν για τη μετάβαση θα υπερέβαινε τα οφέλη. Τέλος, από την έρευνα προέκυψε ότι δεν υπήρχε η πεποίθηση, ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι μέρος ενός ευρύτερου προγράμματος ιδιωτικοποίησης των στοιχείων του δημοσίου τομέα, προκειμένου να διευκολυνθεί η σύγκριση των στοιχείων και ο ανταγωνισμός για την παροχή ορισμένων

υπηρεσιών. Η μετάβαση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, έγινε αντιληπτή ως μέρος της διαδικασίας της μεταρρύθμισης του δημοσίου τομέα, με στόχο την αύξηση της διαφάνειας (Connolly, Wall, 2013:68-69).

Οι Lacerda de Oliveira και Lemes (2013), μελέτησαν την επίδραση της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις οικονομικές καταστάσεις δημοσίων εταιρειών της Βραζιλίας, που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών του Σάο Πάολο. Η έρευνα προσπαθεί να απαντήσει στο ερώτημα: Μήπως η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προκαλέσει σημαντικές αλλαγές στους χρηματοοικονομικούς δείκτες των βραζιλιάνικων δημοσίων εταιρειών που δημοσιεύθηκαν το 2009 και επαναδημοσιεύονται το 2010; Για την απάντηση αυτού του ερωτήματος, οι ερευνητές, ανέλυσαν έξι χρηματοοικονομικούς δείκτες, που υπολογίζονται από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που αποτέλεσε το δείγμα. Το δείγμα αποτελείται από 57 εταιρείες, με τις πιο εμπορεύσιμες μετοχές στο Χρηματιστήριο του Σάο Πάολο, οι οποίες παρουσίασαν τις οικονομικές καταστάσεις τους για το 2009 και τις κατάρτισαν ξανά το 2010. Η επιλογή των ετών δικαιολογείται από το γεγονός ότι το 2009 οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται σύμφωνα με τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα, και το 2010, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, σημειώνοντας ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων έγινε υποχρεωτική το 2010. Οι δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν στη μελέτη αυτή, επιλέχθηκαν με βάση την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, σχετικά με την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων και σύμφωνα με την πρόβλεψη των επιπτώσεων των μεταβολών στις λογιστικές πρακτικές που έχουν υιοθετηθεί στη Βραζιλία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπήρξε σημαντική μείωση του δείκτη σύνθεση χρέους με την αλλαγή στη νέα λογιστική πρακτική. Όσον αφορά στους δείκτες χρέους, ακινητοποίησης των μη κυκλοφορούντων πόρων, καθαρής ρευστότητας, γενικής ρευστότητας και καθαρής κερδοφορίας, δεν υπήρχε σημαντική διαφορά στις τιμές. Ωστόσο, σε γενικές γραμμές, στις οικονομικές καταστάσεις, είναι αξιοσημείωτη, η αύξηση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των επιχειρήσεων και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και η βελτίωση τόσο της ποιότητας όσο και της ποσότητας των πληροφοριών που εκτίθενται στους ενδιαφερόμενους φορείς και τις αρμόδιες αρχές (Lacerda de Oliveira, Lemes, 2013:51-69).

Οι Trewavas, et al. (2012), μελέτησαν τον αντίκτυπο της υιοθέτησης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, στις οικονομικές καταστάσεις του Δημοσίου Τομέα. Ο κύριος στόχος της έρευνας, ήταν να μελετήσουν κατά πόσο η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επηρέασε τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση από τις οντότητες του δημοσίου, δεδομένου ότι ο δημόσιος τομέας δεν είναι κερδοσκοπικός. Η έρευνα διεξάχθηκε για το σύνολο του δημοσίου τομέα της Νέας Ζηλανδίας, συμπεριλαμβανομένης της Κεντρικής Κυβέρνησης και των

υποτομέων της. Ο αντίκτυπος της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αξιολογήθηκε με βάση τις μεταβολές μεταξύ των οικονομικών στοιχείων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, των μη κυκλοφορούντων, των συνολικών υποχρεώσεων, των ιδίων κεφαλαίων του πλεονάσματος ή του ελλείμματος, των εσόδων και των εξόδων, που προέκυψαν από την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ συγκριτικά με τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα. Ακόμη, διερευνήθηκαν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που είχαν τη μεγαλύτερη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Η έρευνα βασίστηκε, στην ανάλυση των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων 275 φορέων του δημοσίου τομέα, του έτους κατά το οποίο ενέκριναν για πρώτη φορά την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η συλλογή των οικονομικών εκθέσεων, έγινε από τις ιστοσελίδες τους, από την ιστοσελίδα του Κοινοβουλίου της Νέας Ζηλανδίας και από τους ίδιους του φορείς. Για να διευκολυνθεί η ανάλυση των στοιχείων, ο δημόσιος τομέας ταξινομήθηκε σε έξι επιμέρους τομείς: 1) Κεντρική Κυβέρνηση, 2) Συμβούλια Υγείας, 3) Υπηρεσίες Στήριξης της Κυβέρνησης, 4) Εμπορικές επιχειρήσεις, 5) Υπηρεσίες Εκπαίδευσης και 6) Τοπική Αυτοδιοίκηση. Διενεργήθηκε στατιστική ανάλυση, για το σύνολο του δείγματος των 275 φορέων και για κάθε επιμέρους δείγμα. Η στατιστική ανάλυση συνίσταται σε δοκιμές ανά ζεύγη δειγμάτων, συγκρίνοντας τα προηγούμενα πρότυπα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, για τα υπόλοιπα έναρξης και τέλους χρήσης, αναφορικά με το κάθε οικονομικό στοιχείο (ενεργητικό, παθητικό, καθαρή θέση, έσοδα, έξοδα, καθαρό αποτέλεσμα). Οι δοκιμές αυτές διεξήχθησαν για το σύνολο του δημοσίου τομέα, αλλά και για τον κάθε υποτομέα. Τα αποτελέσματα έδειξαν, ότι στο σύνολο του δημοσίου τομέα, οι υποχρεώσεις και το ενεργητικό αυξήθηκαν, ενώ το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων μειώθηκε. Στο καθαρό αποτέλεσμα δεν υπήρχαν σημαντικές αλλαγές. Ο υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης, είχε σημαντικές αλλαγές στις υποχρεώσεις και το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων, τα οποία αυξήθηκαν σημαντικά. Οι Υπηρεσίες Στήριξης της Κυβέρνησης, δεν είχαν σημαντικές αλλαγές, ενώ η Τοπική Αυτοδιοίκηση, είχε τις περισσότερες αλλαγές από όλο το δημόσιο τομέα, αυξάνοντας το ενεργητικό και τις υποχρεώσεις της. Στις Εμπορικές Επιχειρήσεις, διαπιστώθηκαν σημαντικές αλλαγές ως προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων αλλά και του ενεργητικού τους. Οι Υπηρεσίες Εκπαίδευσης, είχαν σημαντικές αλλαγές από την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, που δεν επηρέασαν όμως σημαντικά τις οικονομικές τους καταστάσεις. Στις Υπηρεσίες Υγείας, παρατηρήθηκε σημαντική επίδραση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις συνολικές τους υποχρεώσεις. Τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη συγκεκριμένη έρευνα, επιβεβαίωσαν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, είχε συνολική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις των φορέων του δημοσίου τομέα. Τα αποτελέσματα της έρευνας

δείχνουν ότι υπήρξαν σημαντικές αυξήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και σημαντικές μειώσεις στη συνολική καθαρή θέση σε ορισμένους επιμέρους τομείς. Τα κύρια αίτια αυτών των αλλαγών, ήταν η αναγνώριση των δικαιωμάτων εργαζομένων (ΔΛΠ 19), η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων (ΔΛΠ 39) και η επανακαταμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογίας (ΔΛΠ 12). Επιπρόσθετα, οι φορείς του δημοσίου τομέας, έκαναν πολλές ανακατατάξεις μεταξύ των κυκλοφορούντων και των μη κυκλοφορούντων στοιχείων τους, γεγονός όμως που δεν προκάλεσε αντίκτυπο στις οικονομικές τους καταστάσεις (Trewavas et al., 2012:86-102).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ και ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

#### 3.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ως Λογιστικά Πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο αρχών, μεθόδων και οδηγιών για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής φύσης, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, με αυστηρά προσδιοριζόμενο και ομοιόμορφο τρόπο (Ντζανάτος, 2008).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) είναι ένα σύνολο κειμένων, τα οποία αριθμούν χιλιάδες σελίδες. Πρόκειται για επιστημονικά κείμενα, στα οποία χρησιμοποιούνται σύνθετοι επιστημονικοί όροι, ώστε να περιγραφούν, όσο το δυνατόν πιο συνοπτικά, όλες οι πιθανές καταστάσεις και οι συναλλαγές. Η βασική τους επιδίωξη είναι να προσφέρουν λύσεις για την αντιμετώπιση των λογιστικών προβλημάτων, όπως αυτά εμφανίζονται στις επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο. Οι διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων φιλοδοξούν να καλύψουν το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων (Ντζανάτος, 2008).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, περιλαμβάνουν:

- ✓ Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards), έως τον Μάρτιο του 2002,
- ✓ Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards), μετά τον Μάρτιο του 2002 και
- ✓ Τις Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόθηκαν αρχικά στην αγγλική γλώσσα, αλλά στη συνέχεια για να μπορέσουν να αποτελέσουν ελληνικό νομικό κείμενο, μεταφράστηκαν επίσημα στην ελληνική γλώσσα. Είναι φυσικό, η μετάφραση των επιστημονικών όρων από τα αγγλικά στα ελληνικά, να παρουσιάζει σοβαρές αδυναμίες χωρίς αυτό να είναι ευθύνη των μεταφραστών. Αυτό συμβαίνει γιατί δεν είναι δυνατόν να βρεθεί ο αντίστοιχος ελληνικός όρος με το ίδιο περιεχόμενο, έτσι ώστε να αντιστοιχίζεται επακριβώς με τον πρωτότυπο αγγλικό όρο (Ντζανάτος, 2008).



Μια ακόμη δυσκολία, ως προς την κατανόηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αφορά στην αντιμετώπιση των ζητημάτων, με τα οποία ασχολούνται από μια γενικότερη σκοπιά. Δηλαδή, τα ΔΛΠ από τη φύση τους είναι ένα γενικό πλάνο, τα οποία δεν ρυθμίζουν με αναλυτικές λεπτομέρειες όλα τα θέματα που πραγματεύονται, με αποτέλεσμα να γίνεται δύσκολη η κατανόησή τους, από τους χρήστες (Ντζανάτος, 2008).

### **3.1.1 Όργανα Κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ**

Τα κύρια όργανα που ασχολούνται με την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι:

- ✓ Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), που είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τις ΗΠΑ, η οποία μετεξελίχθηκε το 2001 σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), που είναι μια ανεξάρτητη αρχή, η οποία έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων,
- ✓ Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), η οποία παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B. και γενικότερα ενημερώνει για τις επιπτώσεις που θα υπάρξουν στους χρήστες των προτεινόμενων προτύπων,
- ✓ Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.), η οποία εκδίδει οδηγίες, λύσεις και παραδείγματα σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Στην Ελλάδα αρμόδια εποπτική αρχή για τη θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και των ελεγκτικών προτύπων, είναι η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.). Η Ε.Λ.Τ.Ε. απαρτίζεται από δύο εποπτικά συμβούλια, μέσω των οποίων διενεργείται η εποπτεία της αγοράς. Έτσι το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου ελέγχει τη συμμόρφωση των ορκωτών ελεγκτών με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και η Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων εποπτεύει όλες τις διαδικασίες που σχετίζονται με τη νόμιμη άσκηση του επαγγέλματος του ελεγκτή, όπως τις επαγγελματικές εξετάσεις, την πρακτική άσκηση και τη χορήγηση άδειας άσκησης του επαγγέλματος. Τέλος, η Ε.Λ.Τ.Ε., μέσω του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.), εισηγείται τη θέσπιση Λογιστικών Προτύπων για την ελληνική επικράτεια (Δικτυακός τόπος: <http://www.elte.org.gr/>).

### 3.1.2 Θεσμικό Πλαίσιο για την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα

Με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποφάσισε την υιοθέτηση των ΔΛΠ, για εκείνες τις επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές των χωρών που είναι μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στη συνέχεια η Ελλάδα, υιοθέτησε τον παραπάνω Κανονισμό με το Νόμο 2992/2002, καθιερώνοντας την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ στις Ανώνυμες Εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών της Αθήνας και την προαιρετική εφαρμογή στις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας. Η εφαρμογή των ΔΛΠ, αφορούσε στις οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζονταν τις χρήσεις, οι οποίες έληγαν μετά τις 31-12-2002 (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Από εκείνη την περίοδο, γίνεται συνεχής προσπάθεια για την ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία, κατάλληλων διατάξεων, ώστε να διευκολυνθεί η εφαρμογή των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις και να πάψουν να υφίστανται τα προβλήματα που εμποδίζουν την εφαρμογή τους.

Συγκεκριμένα, με το άρθρο 13 του Νόμου 3229/2004, προστέθηκε το κεφάλαιο 15 στον ΚΝ 2190/20, το οποίο ορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστούν τα ΔΛΠ στην Ελλάδα, σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις, τις αποφάσεις Δ.Σ./Γ.Σ. και άλλα διαδικαστικά θέματα. Ακόμη, το άρθρο 14 του προαναφερθέντος Νόμου, επιφέρει σημαντικές αλλαγές στο Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), σχετικές με την εφαρμογή των ΔΛΠ και την υπερίσχυση αυτών σε περίπτωση που οι φορολογικές διατάξεις του ΚΒΣ έρχονται σε αντίθεση με τα ΔΛΠ. Επίσης, το άρθρο 15, προβλέπει τη δημιουργία ειδικού αποθεματικού υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων καθώς και την αποτίμηση των εδαφών στην εύλογη αξία, σε εφαρμογή του ΔΛΠ 16, σε ότι αφορά τις τράπεζες και τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Στη συνέχεια ο Νόμος 3301/2004, τροποποιεί διατάξεις του ΚΝ 2190/20, το ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, ώστε να διευκολύνει την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ακολούθησαν οι Νόμοι 3460 και 3487 το 2006, οι οποίοι αναφέρονται στην αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία και τους ενοποιημένους ισολογισμούς που συντάσσονται με τους κανόνες των ΔΛΠ, αντίστοιχα (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Κατόπιν, η ΠΟΛ 1025/16.02.2005, παρείχε σημαντικές οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ από πλευράς ΚΒΣ και η απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) 110/27.02.2006, εξέδωσε οδηγίες αναφορικά με τη διανομή κερδών από τις οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ενσωματώνει σε ενιαίο κείμενο τα διάφορα διεθνή πρότυπα που υιοθετήθηκαν μέσω τροποποιητικών κανονισμών και καταργεί όλους τους προηγούμενους κανονισμούς. Από τότε μέχρι σήμερα, έχουν εκδοθεί δεκάδες άλλοι κανονισμοί της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ, που βασικός τους στόχος είναι η διαφάνεια και η απλούστευση της κοινοτικής νομοθεσίας (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

### **3.1.3 Ισχύοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν σήμερα είναι τα εξής: (Δικτυακός τόπος: <http://www.ifrs.org/>)

*ΔΛΠ 1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*, το οποίο παρέχει αναλυτικές οδηγίες, σχετικά με τον τρόπο παρουσίασης του Ισολογισμού, του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, του Πίνακα Ταμειακών Ροών και των Επεξηγηματικών Σημειώσεων (notes).

*ΔΛΠ 2 – Αποθέματα*, σύμφωνα με το οποίο ορίζονται ποια στοιχεία του ενεργητικού είναι αποθέματα, καθώς και ο τρόπος αποτίμησής τους.

*ΔΛΠ 7 – Κατάσταση Ταμειακών Ροών*, το οποίο εισάγει μια νέα Κατάσταση για τα ελληνικά δεδομένα, όπου παρουσιάζονται οι ταμειακές ροές της επιχείρησης από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

*ΔΛΠ 8 – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη*, το οποίο δίνει κατευθύνσεις για το λογιστικό χειρισμό θεμάτων που αφορούν στα συγκεκριμένα θέματα.

*ΔΛΠ 10 – Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού*, το οποίο περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να γίνουν οι ανάλογοι λογιστικοί χειρισμοί για σημαντικά γεγονότα που συνέβησαν αφού έκλεισε ο Ισολογισμός.

*ΔΛΠ 11 – Συμβάσεις Κατασκευής Έργων*, το οποίο αντιμετωπίζει τα θέματα που είναι σχετικά με την κατασκευή έργων και αφορά τεχνικές επιχειρήσεις.

*ΔΛΠ 12 – Φόροι Εισοδήματος*, το οποίο είναι ένα από τα σημαντικότερα πρότυπα, καθώς εισάγει μια σημαντική καινοτομία, την αναβαλλόμενη φορολογία.

*ΔΛΠ 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*, το οποίο ορίζει ποια στοιχεία της επιχείρησης εμπίπτουν στην εφαρμογή αυτού του προτύπου και τον τρόπο αποτίμησής τους.

*ΔΛΠ 17 – Μισθώσεις*, το οποίο περιγράφει το λογιστικό χειρισμό σε περίπτωση μισθώσεων αφού εξεταστεί η ουσία της συναλλαγής διακρίνοντας τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές.

*ΔΛΠ 18 – Έσοδα*, στο οποίο περιγράφεται αναλυτικά η λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων, χωρίς να έχει εισάγει σημαντικές αλλαγές.

*ΔΛΠ 19 – Παροχές σε εργαζόμενους*, το οποίο είναι ένα πολύ σημαντικό πρότυπο, καθώς περιλαμβάνει ένα πλήθος διαφορετικών ρυθμίσεων για να καλύψει τα συστήματα ασφάλισης των εργαζομένων, που διαφέρουν από χώρα σε χώρα.

*ΔΛΠ 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*, το οποίο καθορίζει μια εντελώς διαφορετική προσέγγιση, αναφορικά με τις επιχορηγήσεις για τα πάγια στοιχεία, ενώ διαφορετική είναι και η προσέγγιση για τις επιχορηγήσεις εξόδων.

*ΔΛΠ 21 – Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος*, το οποίο καθορίζει τον τρόπο χειρισμού των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν.

*ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού*, το οποίο παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για τους τόκους και τα λοιπά έξοδα που προκύπτουν από τη λήψη δανείων.

*ΔΛΠ 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*, με το οποίο ορίζονται ποια είναι τα συνδεδεμένα μέρη μιας επιχείρησης. Επίσης, περιγράφονται αναλυτικά οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να πληροφορούνται για την επίδραση των συναλλαγών με θυγατρικές εταιρείες και γενικά με συνδεδεμένα μέρη, στα οικονομικά αποτελέσματα.

*ΔΛΠ 26 – Λογιστικός Χειρισμός και Γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται από τα Ταμεία Συντάξεων*, το οποίο αφορά τα ταμεία συντάξεων, όταν αυτά είναι υποχρεωμένα να συντάξουν ανεξάρτητες οικονομικές καταστάσεις.

*ΔΛΠ 27 – Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*, το οποίο χειρίζεται θέματα σύνταξης και παρουσίασης των ατομικών οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης.

*ΔΛΠ 28 – Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες*, το οποίο καθορίζει κριτήρια ουσίας, για τον προσδιορισμό εάν υπάρχει ή όχι ουσιώδης επιρροή και

αντιμετωπίζει το λογιστικό χειρισμό επενδύσεων που γίνονται σε αυτές, που έχουν οριστεί με βάση τα παραπάνω κριτήρια, ως συγγενείς επιχειρήσεις.

*ΔΛΠ 29 – Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες*, το οποίο θέτει τα κριτήρια για να οριστεί μία οικονομία ως υπερπληθωριστική. Στην περίπτωση που υπάρχουν αυτά τα κριτήρια, επιβάλλει λογιστικούς χειρισμούς, οι οποίοι πρέπει να λάβουν υπόψη τους τον υψηλό πληθωρισμό.

*ΔΛΠ 32 – Χρηματοοικονομικά Μέσα – Γνωστοποίηση και Παρουσίαση*, το οποίο ασχολείται με τον προσδιορισμό των χρηματοοικονομικών μέσων, τις διαδικασίες διαχωρισμού τους σε κατηγορίες και με το θέμα των συμψηφισμών τους. Επίσης, αναφέρεται και στη λογιστική αντιμετώπιση λογαριασμών αποτελεσμάτων, που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα.

*ΔΛΠ 33 - Κέρδη ανά Μετοχή*, σύμφωνα με το οποίο πρέπει να υπολογίζονται τα βασικά κέρδη ανά μετοχή και να κοινοποιούνται οι υπολογισμοί που έγιναν για τον προσδιορισμό τους.

*ΔΛΠ 34 – Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις*, το οποίο καθορίζει τις ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενδιάμεσες καταστάσεις.

*ΔΛΠ 36 – Απομείωση της Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*, στο οποίο ορίζεται ο προσδιορισμός, με συγκεκριμένες διαδικασίες, των περιουσιακών στοιχείων που θα εξεταστούν για απομείωση και ο τρόπος υπολογισμού αυτής.

*ΔΛΠ 37 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, το οποίο επιδιώκει να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται τα κατάλληλα κριτήρια αναγνώρισης και αποτίμησης, σχετικά με τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις και ότι γνωστοποιούνται επαρκείς πληροφορίες για τα συγκεκριμένα θέματα.

*ΔΛΠ 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*, ο σκοπός του οποίου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα άυλα πάγια στοιχεία, τα οποία αναγνωρίζονται εφόσον ικανοποιούνται συγκεκριμένα κριτήρια.

*ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά Μέσα – Αναγνώριση και Αποτίμηση*, το οποίο θέτει ζητήματα και καθορίζει πρακτικές αντιμετώπισης για τα χρηματοοικονομικά μέσα.

*ΔΛΠ 40 – Επενδύσεις σε Ακίνητα*, το οποίο περιγράφει τη λογιστική παρακολούθηση για τα επενδυτικά ακίνητα.

*ΔΛΠ 41 - Γεωργία*, το οποίο αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό, τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν στην περίπτωση γεωργικών εκμεταλλεύσεων.

Σήμερα ισχύουν τα εξής Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: (Δικτυακός τόπος: <http://www.ifrs.org/>)

*ΔΠΧΠ 1 – Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ*, το οποίο παρέχει αναλυτικές οδηγίες. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται μόνο για το πρώτο έτος που υλοποιείται η αρχική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και ο βασικός του στόχος είναι η επίτευξη της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

*ΔΠΧΠ 2 – Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών*, το οποίο αναφέρεται στις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Σχετικά με αυτούς οι οποίοι λαμβάνουν τις παροχές, χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: εργαζόμενοι, με την ευρεία έννοια του όρου (εργαζόμενοι, ελεύθεροι επαγγελματίες, μέλη Δ.Σ. κλπ) και οι τρίτοι εκτός των εργαζομένων, που μπορεί να είναι νομικά ή φυσικά πρόσωπα.

*ΔΠΧΠ 3 – Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων*, το οποίο παρουσιάζει τον τρόπο των συνενώσεων των επιχειρήσεων που γίνονται με τη μέθοδο της αγοράς.

*ΔΠΧΠ 4 – Ασφαλιστικές Συμβάσεις*, με το οποίο καθορίζεται το πλαίσιο λειτουργίας των ασφαλιστικών εταιρειών καθώς και τα κριτήρια με τα οποία ένας φορέας ορίζεται ως ασφαλιστικός.

*ΔΠΧΠ 5 – Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται για Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, με το οποίο περιγράφεται αναλυτικά η λογιστική αντιμετώπιση για τα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση και τις διακοπείσες δραστηριότητες.

*ΔΠΧΠ 6 – Εξερεύνηση και Εκτίμηση Ορυκτών Πόρων*, ο σκοπός του οποίου είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων για την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

*ΔΠΧΠ 7 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις*, με το οποίο καθιερώνονται σύνθετες γνωστοποιήσεις, έτσι ώστε οι χρήστες να μπορούν να αξιολογούν τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της επιχείρησης, τους κινδύνους οι οποίοι απορρέουν από αυτά καθώς και το πώς η επιχείρηση διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους.

*ΔΠΧΠ 8 – Λειτουργικοί Τομείς*, σύμφωνα με το οποίο μια επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικές με τους λειτουργικούς τομείς της, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να αξιολογήσουν τα αποτελέσματα για κάθε λειτουργικό τομέα της, π.χ. για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, τις γεωγραφικές περιοχές, τους σημαντικούς πελάτες κ.α..

*ΔΠΧΠ 9 – Χρηματοοικονομικά Μέσα*, το οποίο αναφέρεται στην ταξινόμηση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

*ΔΠΧΠ 10 – Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*, ο σκοπός του οποίου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

*ΔΠΧΠ 11 – Από Κοινού Συμφωνίες*, με το οποίο καθιερώνονται αρχές για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση από τους φορείς που έχουν έννομο συμφέρον στις συμφωνίες που ελέγχονται από κοινού.

*ΔΠΧΠ 12 – Γνωστοποίηση των Συμμετοχών σε άλλες οντότητες*, το οποίο εφαρμόζεται σε οντότητες που έχουν συμμετοχή σε θυγατρική, κοινή συμφωνία ή συγγενή επιχείρηση. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, μια οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες που συνδέονται με τα συμφέροντά της σε άλλη οντότητα.

*ΔΠΧΠ 13 – Επιμέτρηση της Εύλογης Αξίας*, το οποίο καθορίζει ένα ενιαίο πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

### **3.1.4 Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ**

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αποτελούν ένα σύνολο κωδικοποιήσεων των λογιστικών αρχών, των κανόνων και των πολιτικών, που πρέπει να ακολουθούν οι οικονομικές οντότητες κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Ο βασικός στόχος της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν όλες οι επιχειρήσεις, ώστε να εξασφαλισθεί η προστασία των επενδυτών. Με την εφαρμογή αυτών των κανόνων, γίνεται προσπάθεια να διαφυλαχθεί η εμπιστοσύνη προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και ταυτόχρονα να διευκολυνθεί η διαπραγμάτευση των κινητών αξιών σε διεθνές επίπεδο (Δικτυακός τόπος: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/](http://europa.eu/legislation_summaries/)).

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αναπτύσσεται και βελτιώνεται η επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεων των οικονομικών οντοτήτων με τους μετόχους αλλά και με τους υποψήφιους επενδυτές και παράλληλα διευρύνεται και η πρόσβαση στην αγορά κεφαλαίου. Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής τους, όπως προαναφέρθηκε, είναι η κατάρτιση ομοιόμορφων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι συγκρίσιμες σε διεθνές επίπεδο. Επίσης, οι σύνθετες και εκτεταμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται, εξασφαλίζουν πληρέστερη ενημέρωση των χρηστών, οι οποίοι καλούνται να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Ακόμη, για πολλά λογιστικά θέματα, υιοθετούνται λύσεις, οι οποίες ανταποκρίνονται καλύτερα στην οικονομική πραγματικότητα. Τέτοια θέματα είναι για

παράδειγμα, η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων στην τρέχουσα αξία τους και όχι στην ιστορική τους αξία. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων διενεργείται με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές. Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο πάγιο, αλλά προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν. Δίνεται η δυνατότητα αναπροσαρμογής των άυλων παγίων, στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή αύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης. Προβλέπεται η ενοποίηση όλων εκείνων των επιχειρήσεων οι οποίες πληρούν τον ορισμό της συνδεδεμένης επιχείρησης και κατ' επέκταση και η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας. Γίνεται διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές, με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (leasing) να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια και στου εκμισθωτή ως πώληση παγίων στοιχείων. Η διαφορετική αντιμετώπιση όλων των παραπάνω θεμάτων με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, έχει ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να είναι περισσότερο ρεαλιστικές, να έχουν μεγαλύτερη διαφάνεια και να ανταποκρίνονται καλύτερα στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα, ώστε οι ενδιαφερόμενοι να κάνουν χρήση των πληροφοριών που παρέχουν (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Τα βασικότερα μειονεκτήματα της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις επιχειρήσεις, είναι καταρχήν το μεγάλο κόστος εφαρμογής τους, το οποίο συνίσταται στην εκπαίδευση του προσωπικού, την προσαρμογή του λογισμικού, την απαίτηση αυξημένων υποδομών κλπ. Ακόμη, είναι δεδομένο ότι υπάρχει σαφής έλλειψη στην τυποποίηση των λογιστικών καταστάσεων και έλλειψη κατάλληλων λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου, ώστε να υποστηριχθεί πλήρως η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ακόμη, επειδή χρησιμοποιείται εκτεταμένα η κρίση και η εκτίμηση από την πλευρά της διοίκησης καθώς και η μέθοδος αποτίμησης των στοιχείων της επιχείρησης, της εύλογης αξίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι τελικά οι οικονομικές καταστάσεις εμπεριέχουν υποκειμενικά στοιχεία, που μπορεί να οδηγήσουν σε εσφαλμένες πληροφορίες (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

### **3.1.5 Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων**

Το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων, είναι ένα κείμενο που εκδίδεται από το IASB (International Accounting Standards Board), ως ένα εισαγωγικό κείμενο των



ΔΛΠ. Σύμφωνα λοιπόν, με το Πλαίσιο αυτό, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν δύο βασικές παραδοχές. Οι παραδοχές αυτές είναι:

- Η αρχή των δεδουλευμένων, σύμφωνα με την οποία, τα αποτελέσματα των συναλλαγών, αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή τους. Τη στιγμή που πραγματοποιούνται, καταχωρούνται και στα λογιστικά βιβλία και αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων τις οποίες αφορούν. Από την αρχή των δεδουλευμένων, εξαιρείται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, η οποία συντάσσεται σε ταμειακή βάση,
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, σύμφωνα με την οποία, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται στη βάση της συνέχισης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης, στο προβλεπόμενο μέλλον. Η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να προβαίνει στην εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, να βγει το συμπέρασμα ότι, δεν υπάρχει πρόθεση, ούτε ανάγκη, για την επιχείρηση, να ρευστοποιήσει ή να περικόψει την κλίμακα των δραστηριοτήτων της (Φίλος, 2003).

Ως χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αναφέρονται οι επενδυτές (τωρινοί και δυνητικοί), οι δανειστές, οι προμηθευτές και άλλοι πιστωτές, οι πελάτες, οι εργαζόμενοι, το κράτος και οι υπηρεσίες του καθώς και το κοινό γενικότερα, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για να ικανοποιήσουν, μερικές μόνο από τις διάφορες ανάγκες τους, για πληροφόρηση. Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων, είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση μιας επιχείρησης (κυρίως μέσω του Ισολογισμού), την αποδοτικότητα της (κυρίως μέσω των Αποτελεσμάτων Χρήσης) και τις μεταβολές στην οικονομική της θέση (μέσω του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων). Όλες οι πληροφορίες που παρέχονται, είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών, προκειμένου να είναι σε θέση αυτοί, να λάβουν ορθές και αντικειμενικές αποφάσεις (Φίλος, 2003).

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διαθέτουν ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά, τα οποία καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών που παρέχουν. Ορισμένα από αυτά τα χαρακτηριστικά είναι:

- ❖ Η κατανοητότητα, η οποία είναι μια πολύ σημαντική ιδιότητα, καθώς οι πληροφορίες μπορεί να είναι χρήσιμες για τους χρήστες, εφόσον αυτές γίνονται άμεσα κατανοητές,
- ❖ Η συνάφεια, δηλαδή οι πληροφορίες να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Αυτό συμβαίνει, όταν οι παρεχόμενες πληροφορίες βοηθούν τους χρήστες να εκτιμούν τα γεγονότα του παρελθόντος, του

παρόντος αλλά και του μέλλοντος ή ακόμη και να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους,

- ❖ Η σημαντικότητα, σύμφωνα με την οποία, οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων είναι σημαντικές, αν η παράλειψή τους ή η κακή τους διατύπωση, θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών, που λήφθηκαν με βάση αυτές,
- ❖ Η αξιοπιστία, η οποία θεωρείται ότι υφίσταται, όταν οι πληροφορίες είναι απαλλαγμένες από λάθη και προκαταλήψεις και όταν παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα, με αποτέλεσμα οι χρήστες να μπορούν να βασίζονται σ' αυτές,
- ❖ Η ουσία πάνω από τον τύπο, δηλαδή οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται και να αποδίδονται σύμφωνα με την ουσία και την πραγματικότητα και όχι μόνο με τη νομική τους μορφή,
- ❖ Η ουδετερότητα, η απουσία της οποίας επηρεάζει τη λήψη μιας απόφασης, για να επιτευχθεί ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα. Έτσι, για να είναι ουδέτερες οι πληροφορίες και να οδηγούν σε αντικειμενικές αποφάσεις θα πρέπει να είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις,
- ❖ Η σύνεση, η οποία είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας, που πρέπει να διαθέτουν αυτοί που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, ώστε να γίνουν όσο τον δυνατόν πιο ρεαλιστικά, οι αναγκαίες εκτιμήσεις σε συνθήκες αβεβαιότητας. Έχοντας λοιπόν σύνεση, τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα δεν υπερεκτιμώνται και τα έξοδα δεν υποεκτιμώνται,
- ❖ Η πληρότητα, δηλαδή οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων, να είναι όσο το δυνατόν πιο πλήρεις καθώς τυχόν παραλείψεις μπορούν να καθιστούν τις πληροφορίες εσφαλμένες,
- ❖ Η συγκρισιμότητα, με την οποία οι χρήστες μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά και να βγάλουν συμπεράσματα για την οικονομική της θέση και την αποδοτικότητά της, αλλά και να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών επιχειρήσεων για να εκτιμήσουν τη θέση της κάθε μιας. Έτσι, οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται με συστηματικό τρόπο, ώστε να είναι συγκρίσιμες (Φίλος, 2003).

Στην πράξη, είναι πολλές φορές αναγκαία η εξισορρόπηση μεταξύ των παραπάνω ποιοτικών χαρακτηριστικών που πρέπει να διαθέτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Η σημασία του κάθε ένα από αυτά στις διάφορες περιπτώσεις, αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Ωστόσο, για να επιτευχθούν οι σκοποί των πληροφοριών που παρέχονται μέσω των

οικονομικών καταστάσεων, πρέπει πρώτα να επιτευχθεί μια κατάλληλη ισορροπία μεταξύ των ποιοτικών χαρακτηριστικών (Φίλος, 2003).

### **3.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards), είναι ένα σύνολο προτύπων, το οποίο σήμερα αριθμεί 32 πρότυπα που βασίζονται στη δεδουλευμένη βάση και ένα πρότυπο στην ταμειακή βάση, για τη λογιστική αντιμετώπιση των ζητημάτων του δημοσίου τομέα. Τα ΔΛΠΔΤ, έχουν στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και της διαφάνειας των οικονομικών εκθέσεων του δημοσίου τομέα καθώς και την ενίσχυση της ικανότητας οικονομικής διαχείρισης των κυβερνήσεων. Μέχρι σήμερα, αρκετές χώρες όπως, η Ελβετία, η Αυστρία, η Ολλανδία, η Γαλλία αλλά και πολλοί διεθνείς οργανισμοί όπως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ο ΟΗΕ, ο ΟΟΣΑ, έχουν υιοθετήσει πλήρως ή εν μέρει τα ΔΛΠΔΤ, ή σχεδιάζουν να το πράξουν (Δικτυακός τόπος: <http://www.epsas.eu>).

Όλα τα πρότυπα δημοσιεύονται κυρίως στην αγγλική γλώσσα και ως προς το περιεχόμενό τους, βασίζονται στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, με τα οποία και αντιστοιχίζονται. Καθώς τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι σχεδιασμένα κυρίως για τις επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε η ανάγκη τα ΔΛΠΔΤ να προσαρμοστούν με τα χαρακτηριστικά του δημοσίου τομέα, ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν. Τα ΔΛΠΔΤ έχουν σχεδιαστεί για να χρησιμοποιούνται από τους φορείς του δημοσίου τομέα όπως οι εθνικές κυβερνήσεις, οι περιφερειακές αρχές, οι τοπικές αρχές, χωρίς να μπορούν να εφαρμοστούν από τις δημόσιες επιχειρήσεις, ΔΕΚΟ και δημόσιες τράπεζες (Δικτυακός τόπος: <http://www.epsas.eu>).

Ένα σημαντικό πρόβλημα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα είναι ότι επικεντρώνονται κυρίως σε θέματα λογιστικής, όπως για παράδειγμα την υποβολή των χρηματοοικονομικών εκθέσεων, στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Ένας πραγματικός εκσυγχρονισμός των δημοσίων οικονομικών, ωστόσο, απαιτεί την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση καθ'όλη τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και την κατάρτιση του προϋπολογισμού σε δεδουλευμένη βάση. Τα ΔΛΠΔΤ, μπορούν να λειτουργήσουν ως μια κατάλληλη βάση για τη μεταρρύθμιση και την εναρμόνιση των λογιστικών του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, για την επίτευξη της μεταρρύθμισης και της εναρμόνισης του προϋπολογισμού του δημοσίου τομέα, θα πρέπει να αναπτυχθούν νέα πρότυπα (Δικτυακός τόπος: <http://www.epsas.eu>).

Το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (I.P.S.A.S.B.), είναι ένα ανεξάρτητο όργανο, που υποστηρίζεται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (I.F.A.C.), η οποία είναι ένας παγκόσμιος θεσμός για το λογιστικό επάγγελμα. Τόσο το I.P.S.A.S.B όσο και η I.F.A.C., επιδιώκουν τον στόχο της εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος. Το I.P.S.A.S.B, αποτελείται από 18 μέλη εθελοντών, τα οποία διορίζονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της I.F.A.C.. Τα μέλη της αντιπροσωπεύουν διάφορους τομείς της επαγγελματικής λογιστικής, συμπεριλαμβανομένων των Υπουργείων Οικονομικών, ελεγκτικών θεσμικών οργάνων της κυβέρνησης και της ακαδημαϊκής κοινότητας. Το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, εκδίδει τα ΔΛΠΔΤ, σε δεδουλευμένη βάση που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού από τις κυβερνήσεις και άλλους φορείς του δημοσίου τομέα σε όλο τον κόσμο. Επίσης, εκδίδει και οδηγίες σχετικές με τα πρότυπα και διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των λογιστών και άλλων που εργάζονται στο δημόσιο τομέα, προωθώντας την αποδοχή και την τελική υιοθέτησή τους (Δικτυακός τόπος: <https://www.ifac.org/public-sector/>).

### **3.2.1 Θεσμικό Πλαίσιο για την Εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στην Ελλάδα**

Στην Ελλάδα, έχουν θεσμοθετηθεί σωρεία προεδρικών διαταγμάτων και νόμων, ώστε να διευκολυνθεί η διαδικασία υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα και να ανοίξει ο δρόμος για την πλήρη εφαρμογή τους.

Συγκεκριμένα, με το Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 (ΦΕΚ Α' 163/15.07.1998) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», αποφασίστηκε η εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου παρακολούθησης των οικονομικών σε φορείς του Δημοσίου. Με το Π.Δ. αυτό, καθορίστηκε το λογιστικό σχέδιο και ο τρόπος τήρησής του από τα Ν.Π.Δ.Δ., τα οποία προαιρετικά μπορούσαν να το τηρήσουν από την δημοσίευσή του και υποχρεωτικά από την 1η Ιανουαρίου 2000 (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Ακόμη, με το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 (ΦΕΚ Α' 302/30.12.1999) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)», καθιερώθηκε η υποχρεωτική εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου για τους Δήμους και τις Κοινότητες της Πρωτοβάθμιας Αυτοδιοίκησης που έχουν, είτε πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων σύμφωνα

με την τελευταία γενική απογραφή πληθυσμού, είτε έσοδα άνω των 500 εκατομμυρίων δραχ., από την 1η Ιανουαρίου 2000. Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9), εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τις 1ης Ιανουαρίου 2001 από τους Δήμους και τις Κοινότητες που έχουν, είτε πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων σύμφωνα με την τελευταία γενική απογραφή είτε έσοδα άνω του ενός δισεκατομμυρίου δραχ. ετησίως και προαιρετικά από τους Δήμους και τις Κοινότητες που δεν υπερβαίνουν κανένα από τα κριτήρια αυτά (δηλαδή και ο πληθυσμός τους είναι κάτω των 10.000 κατοίκων και τα ετήσια έσοδα τους κάτω του ενός δισεκατομμυρίου δραχ.) (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Επίσης, με το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003 (ΦΕΚ Α' 122/21.05.2003) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας», θεσπίστηκε στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (Πε.Σ.Υ. Νοσοκομεία, Κέντρα Υγείας), το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα γενικής λογιστικής, αναλυτικής λογιστικής και λογιστικής του δημοσίου λογιστικού. Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του εν λόγω Προεδρικού Διατάγματος, εφαρμόζεται υποχρεωτικά από την 1η Ιανουαρίου 2004, σε ότι αφορά στη Γενική Λογιστική και τους λογαριασμούς τάξεως και Δημοσίου Λογιστικού και από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, σε ότι αφορά στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9) (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Στη συνέχεια, με το Νόμο 3429/2005 (ΦΕΚ Α' 314/27.12.2005) και συγκεκριμένα με το άρθρο 12 του παρόντος νόμου, ορίζεται ότι οι δημόσιες επιχειρήσεις, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών της Αθήνας, συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, με ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του, την 1η Ιανουαρίου 2008 (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Το άρθρο 36 του Νόμου 3556/2007 (ΦΕΚ Α' 91/30.04.2007), επιβάλλει στους Οργανισμούς Κύριας και Επικουρικής Ασφάλισης, την υποχρέωση κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών τους καταστάσεων, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, από 01.01.2008 (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Στη συνέχεια, το άρθρο 27 του Νόμου 3599/2007 (ΦΕΚ Α' 176/01.08.2007), προβλέπει ότι «Οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που προσδιορίζονται από το Π.Δ. 146/2003 (ΦΕΚ 122 Α'), όπως αυτό ισχύει, συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ. 1606/ 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου

2002, που δημοσιεύθηκε στην επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Επιτροπή κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού 1606/2002. Οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται» (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Με το άρθρο 11 του Νόμου 3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25.09.2008), επιβλήθηκε στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας η υποχρέωση κατάρτισης των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., προσαρμοσμένα για το Δημόσιο Τομέα, που εκδίδονται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Ακόμη, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων στην ανακοίνωσή της 0005/09/28.01.2010 αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Η Ε.Λ.Τ.Ε., γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει Ειδικά Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα και προκειμένου να μην απαιτηθούν επανειλημμένες τροποποιήσεις της σχετικής νομοθεσίας και των υποχρεώσεων των φορέων του Δημοσίου, επέλεξε να μην εκδώσει σχετικές οδηγίες προτού οριστικοποιηθούν οι προθέσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.....» (Δικτυακός τόπος: <http://www.elte.org.gr/>).

Στη συνέχεια, στο Προεδρικό Διάταγμα 15/2011 (ΦΕΚ Α' 30/02.03.2011 ) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», ορίζεται ότι η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, εφαρμόζεται από την Κεντρική Διοίκηση υποχρεωτικά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2011. Πρόκειται για μια σημαντική καινοτομία, καθώς εγκαταλείπεται η ταμειακή λογιστική και εισάγεται ένα σύστημα διπλογραφικής λογιστικής τροποποιημένης ταμειακής βάσης, το οποίο θα αποτελέσει την αρχή για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ στο μέλλον (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Επίσης, σε Δελτίο Τύπου που εξέδωσε η Ε.Λ.Τ.Ε., στις 6 Μαρτίου 2013, ενημερώνει για τη σύσταση συμβουλευτικής επιτροπής με σκοπό τη μετάφραση και τον έλεγχο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, τα οποία αναμένεται να ενσωματωθούν στην εθνική μας νομοθεσία με κανονιστική πράξη. Η Ε.Λ.Τ.Ε., καταλήγει αναφέροντας τα σημαντικά πλεονεκτήματα και τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, για τις οικονομικές καταστάσεις όλων των φορέων του δημοσίου τομέα, που θα αποφασισθεί να ενταχθούν στα προαναφερόμενα πρότυπα (Δικτυακός τόπος: <http://www.elte.org.gr/>).

Τέλος, με τον Νόμο 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.06.2014), ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη, η Οδηγία 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών – μελών της

Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 306/41). Σκοπός του συγκεκριμένου νόμου, είναι η συστηματική ένταξη σε ενιαίο κείμενο και, κατά περίπτωση, η επικαιροποίηση των ισχυουσών αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας και των διατάξεων του δημόσιου λογιστικού. Το άρθρο 156 του νόμου, αναφέρει ότι «Με το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης επιδιώκεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με ομοιόμορφο τρόπο, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως 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. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζονται οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και το περιεχόμενό του. Με το ίδιο προεδρικό διάταγμα καθορίζονται, 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» (Δικτυακός τόπος: <http://www.et.gr>).

Από τη θεσμοθέτηση όλων των παραπάνω νόμων και προεδρικών διαταγμάτων, γίνεται σαφές ότι, η εναρμόνιση της τήρησης των λογιστικών βιβλίων του δημοσίου τομέα και της απεικόνισης των οικονομικών του καταστάσεων, σύμφωνα με διεθνή πρότυπα, είναι πλέον προ των πυλών.

### **3.2.2. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα που ισχύουν σήμερα είναι τα εξής: (Δικτυακός τόπος: <http://www.epsas.eu>) (Deloitte, 2013)

*ΔΛΠΔΤ 1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 1 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, συμπεριλαμβανομένης της καθοδήγησης για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

*ΔΛΠΔΤ 2 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 7 και απαιτεί την παρουσίαση των πληροφοριών σχετικά με ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και

ταμειακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας δημόσιου τομέα, μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές, κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

*ΔΛΠΔΤ 3 – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 8 και προδιαγράφει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών επιλογών καθώς και τον τρόπο των σχετικών γνωστοποιήσεων.

*ΔΛΠΔΤ 4 - Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 21 και περιγράφει το λογιστικό χειρισμό για τις συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.

*ΔΛΠΔΤ 5 - Κόστος Δανεισμού*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 23 και προδιαγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση για το κόστος δανεισμού.

*ΔΛΠΔΤ 6 – Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 27 και καθορίζει τις απαιτήσεις για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, ορίζει τον τρόπο λογιστικοποίησης των επενδύσεων σε ελεγχόμενες επιχειρήσεις, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

*ΔΛΠΔΤ 7 - Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 28 και προδιαγράφει τη λογιστική των επενδυτών για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.

*ΔΛΠΔΤ 8 – Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 31 που καταργήθηκε και περιγράφει αναλυτικά το λογιστικό χειρισμό που απαιτείται για τις συμμετοχές σε κοινοπραξίες.

*ΔΛΠΔΤ 9 – Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 18 και καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα.

*ΔΛΠΔΤ 10 - Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 29 και ορίζει ειδικές προδιαγραφές για οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

*ΔΛΠΔΤ 11 - Συμβάσεις Κατασκευής*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 11 και καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων που σχετίζονται με τις κατασκευές στις οικονομικές καταστάσεις του αναδόχου.

*ΔΛΠΔΤ 12 – Αποθέματα*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 2 και προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού του κόστους και την αναγνώρισή του, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.



*ΔΛΠΔΤ 13 – Μισθώσεις*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 17 και καθορίζει τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

*ΔΛΠΔΤ 14 - Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 10 και καθορίζεται πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν.

*ΔΛΠΔΤ 15 - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* - αντικαταστάθηκε από το πρότυπο IPSAS 28 και IPSAS 30.

*ΔΛΠΔΤ 16 – Επενδύσεις σε Ακίνητα*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 40 και καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

*ΔΛΠΔΤ 17 - Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 16 και καθορίζει τις αρχές για την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν ορθές πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις μιας οντότητας σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό.

*ΔΛΠΔΤ 18 – Πληροφόρηση κατά Τομέα*, το οποίο βασίστηκε στο ΔΛΠ 14 που καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΠ 8, και καθιερώνει βασικές αρχές για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά τμήματα, ώστε να γίνει καλύτερη κατανόηση των επιδόσεων της οντότητας για κάθε δραστηριότητά της.

*ΔΛΠΔΤ 19 - Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 37 και ορίζει τα κατάλληλα κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις μέτρησης για προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις. Σκοπός του είναι να διασφαλίσει ότι γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων επαρκείς πληροφορίες, ώστε οι χρήστες να κατανοήσουν τη φύση τους, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό.

*ΔΛΠΔΤ 20 - Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 24 και εξασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάσουν την ύπαρξη συνδεδεμένων σχέσεων και συναλλαγών.

*ΔΛΠΔΤ 21- Απομείωση της Αξίας μη Ταμειακών Ροών του Ενεργητικού*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 36 και εξασφαλίζει ότι τα στοιχεία του ενεργητικού που δε δημιουργούν ταμειακές ροές δεν απεικονίζονται σε αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους και τον τρόπο με τον οποίο τα ποσά αυτά προσδιορίζονται.

*ΔΛΠΔΤ 22 – Γνωστοποίηση Οικονομικών Πληροφοριών σχετικά με τον Ευρύτερο Δημόσιο Τομέα*, το οποίο καθορίζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν

να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με το γενικό κυβερνητικό τομέα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους.

*ΔΛΠΔΤ 23 – Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταφορές)*, το οποίο περιγράφει τις απαιτήσεις για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των εσόδων που προκύπτουν από μη ανταλλακτικές συναλλαγές.

*ΔΛΠΔΤ 24 – Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις*, το οποίο διασφαλίζει ότι οι φορείς του δημοσίου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας τους ώστε να ενισχυθεί η διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων, από την απόδειξη συμμόρφωσης με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

*ΔΛΠΔΤ 25 - Παροχές σε εργαζόμενους*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 19 και ορίζει τη λογιστική μεταχείριση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους.

*ΔΛΠΔΤ 26 - Απομείωση της Αξίας Ταμειακών Ροών του Ενεργητικού*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 36 και προδιαγράφει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οντότητα για να προσδιορίσει αν ένα στοιχείο του ενεργητικού που δημιουργεί ταμειακές ροές έχει υποστεί απομείωση αξίας και εξασφαλίζει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται.

*ΔΛΠΔΤ 27 – Γεωργία*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 41 και περιγράφει τη λογιστική μεταχείριση κυρίως για γεωργικές δραστηριότητες.

*ΔΛΠΔΤ 28 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 32 και καθορίζει τις αρχές για την ταξινόμηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων.

*ΔΛΠΔΤ 29 - Χρηματοοικονομικά Μέσα – Αναγνώριση και Αποτίμηση*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 39 και καθιερώνει αρχές για την αναγνώριση, αποτίμηση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων.

*ΔΛΠΔΤ 30 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις*, το οποίο βασίζεται στο ΔΠΧΠ 7 και καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να αξιολογήσουν τη σημασία τους.

*ΔΛΠΔΤ 31 - Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*, το οποίο βασίζεται στο ΔΛΠ 38 και περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

*ΔΛΠΔΤ 32 – Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Εκχωρητής*, το οποίο βασίζεται στη Διερμηνεία (IFRIC) 12 και ο στόχος του είναι να οριστεί η λογιστική αντιμετώπιση για τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών από τον εκχωρητή, μια οντότητα δημόσιου τομέα.

Τα παραπάνω 32 πρότυπα βασίζονται στο λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης, ενώ υπάρχει και ένα πρότυπο για τη λογιστική σε ταμειακή βάση, το οποίο είναι:

*ΔΛΠΔΤ Ταμειακής Βάσης – Οι Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης*, που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο, οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού,

πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με τη λογιστική ταμειακής βάσης, για να επιτευχθεί διαφάνεια στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των ταμειακών εισπράξεων και των πληρωμών. Φυσικά, το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (I.P.S.A.S.B.), ενθαρρύνει τις κυβερνήσεις να υιοθετήσουν τη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής, αλλά εφόσον μια κυβέρνηση χρησιμοποιεί την ταμειακή βάση προτείνει την υιοθέτηση του συγκεκριμένου προτύπου.

### **3.2.3 Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ**

Η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, δηλαδή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προσαρμοσμένων για το δημόσιο τομέα, από τους φορείς του δημοσίου, θα έχει σημαντικά πλεονεκτήματα και οφέλη. Καταρχήν, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τους κανόνες του ΔΛΠΔΤ, θα εξασφαλίσει την αυτοτέλεια των λογιστικών χρήσεων, καθώς η μέθοδος που χρησιμοποιείται είναι αυτή της δεδουλευμένης βάσης και η καταχώρηση των συναλλαγών θα γίνονται στις λογιστικές περιόδους που αφορούν. Θα συμβάλλει επίσης, στην αποτύπωση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης των οικονομικών οντοτήτων του δημοσίου τομέα, καθώς τα ΔΛΠΔΤ προβλέπουν την αναγνώριση των περιουσιακών τους στοιχείων στην εύλογη αξία. Η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ θα βελτιώσει τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και των ταμειακών διαθεσίμων και θα οδηγήσει στη μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης. Η χρήση σύγχρονων λογιστικών εργαλείων που επιβάλλουν τα ΔΛΠΔΤ, θα οδηγήσει σε ορθολογικότερη οικονομική διοίκηση καθώς θα συσχετίζονται άμεσα τα έσοδα με τα έξοδα (Δικτυακός τόπος: <http://www.elte.org.gr/>).

Αναφορικά με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στο δημόσιο τομέα, θα παρέχει καλύτερες και πληρέστερες πληροφορίες σχετικά με την κατανομή και διαχείριση των δημόσιων πόρων. Επίσης, θα καταστήσει εφικτή την σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα και θα βελτιώσει την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των πληροφοριών που περιλαμβάνονται σ' αυτές, ενισχύοντας έτσι την εμπιστοσύνη των πολιτών (Δικτυακός τόπος: <http://www.elte.org.gr/>).

Προφανώς όμως, η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τους φορείς του δημοσίου τομέα, θα δημιουργήσει και προβλήματα, τα οποία αποτελούν και τα βασικά μειονεκτήματα αυτού του εγχειρήματος. Κάποια από αυτά, είναι το μεγάλο κόστος της αρχικής μετάβασης από το δημόσιο λογιστικό στην πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, που αφορά στην προσαρμογή και τον

εκσυγχρονισμό των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνται καθώς και στο εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτείται για να καθοδηγήσει αυτή την πολύπλοκη διαδικασία. Ακόμη, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων του δημοσίου τομέα με βάση τα ΔΛΠΔΤ, απαιτεί την κατάρτιση των διοικητικών στελεχών που είναι αρμόδιο για τη λήψη αποφάσεων, την κατάρτιση του λοιπού προσωπικού των λογιστηρίων, οι οποίοι θα εφαρμόζουν τα ΔΛΠΔΤ, στις καθημερινές συναλλαγές και την κατάρτιση των ελεγκτών, ώστε να είναι σε θέση να ελέγξουν αποτελεσματικά την ορθή εφαρμογή των προτύπων (Δικτυακός τόπος: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>).

Τέλος, λόγω του υποκειμενικού χειρισμού της εφαρμογής της εύλογης αξίας σε πολλές λογιστικές διαδικασίες, σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, υπάρχει και η άποψη ότι αυτή θα χρησιμοποιείται καταχρηστικά, εμφανίζοντας έτσι μια πλασματική παρουσίαση καλύτερης εικόνας των οικονομικών καταστάσεων από αυτήν που πραγματικά είναι.

### **3.3 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ**

Ένα πληροφοριακό σύστημα, από την τεχνική σκοπιά, είναι ένας συνδυασμός ανθρώπινων, οργανωσιακών και τεχνολογικών αλληλοσχετιζόμενων στοιχείων, το οποίο συγκεντρώνει, επεξεργάζεται, αποθηκεύει και διανέμει πληροφορίες από το περιβάλλον και τις εσωτερικές δραστηριότητες του οργανισμού, προκειμένου να υποστηρίξει τις λειτουργίες και τη λήψη αποφάσεων, την επικοινωνία, τον συντονισμό, τον έλεγχο, την ανάλυση και την απεικόνιση σε έναν οργανισμό. Τα πληροφοριακά συστήματα μετατρέπουν πρωτογενή δεδομένα σε χρήσιμες πληροφορίες, μέσω τριών βασικών δραστηριοτήτων: την είσοδο, κατά την οποία συλλέγονται τα πρωτογενή δεδομένα, την επεξεργασία, στην οποία τα δεδομένα αυτά μετατρέπονται σε πληροφορίες, σε μια πιο κατανοητή μορφή και την έξοδο, κατά την οποία το πληροφοριακό σύστημα, μεταφέρει τις επεξεργασμένες πληροφορίες στους ανθρώπους ή στις δραστηριότητες που θα τις χρησιμοποιήσουν (Laudon, Laudon, 2014-2015).

Η ανάλυση και σχεδίαση πληροφοριακών συστημάτων, είναι μια πολύπλοκη και απαιτητική διεργασία των οργανισμών, με την οποία αναπτύσσονται και συντηρούνται πληροφοριακά συστήματα που βασίζονται σε υπολογιστές. Είναι γενικά αποδεκτό ότι, παρά τις εξελίξεις στην τεχνολογία πληροφοριών, οι οποίες παρέχουν συνεχώς νέες δυνατότητες, η ανάλυση και σχεδίαση πληροφοριακών συστημάτων καθοδηγείται από την προοπτική ενός οργανισμού. Τα πληροφοριακά συστήματα κατασκευάζονται, τροποποιούνται και

βελτιώνονται προς όφελος των οργανισμών, οι οποίοι τα αντιμετωπίζουν ως μια διαδικασία βελτίωσής τους και αναμένουν την ύπαρξη νέων ευκαιριών μέσα από νέες καινοτομίες της τεχνολογίας πληροφοριών (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Οι οργανισμοί επενδύουν σε πληροφοριακά συστήματα για:

- ✓ να πετύχουν επιχειρηματική αριστεία
- ✓ να αναπτύξουν νέα προϊόντα και υπηρεσίες
- ✓ να βελτιώσουν τη λήψη αποφάσεων
- ✓ να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα
- ✓ να εξασφαλίσουν την επιβίωσή τους.

Με λίγα λόγια, η ανάλυση και σχεδίαση πληροφοριακών συστημάτων προσθέτει αξία στα προϊόντα και τις υπηρεσίες ενός οργανισμού, έτσι ώστε να αποτελεί βασικό στόχο του (Laudon, Laudon, 2014-2015).

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, η ενσωμάτωση του Παγκόσμιου Ιστού, στον τρόπο λειτουργίας ενός οργανισμού, γίνεται ολοένα εντονότερη. Παρατηρείται ότι, πολλές από τις λειτουργίες πλέον ενός οργανισμού, εκτελούνται ηλεκτρονικά όπως για παράδειγμα, οι παραγγελίες, οι αγορές, οι πληρωμές στους προμηθευτές κ.α.. Παρά το γεγονός όμως, ότι το Διαδίκτυο έχει διεισδύσει σε μεγάλο βαθμό στη λειτουργία των επιχειρήσεων, πολλές από τις βασικές και κύριες δραστηριότητές τους, όπως είναι η προσφορά των προϊόντων ή των υπηρεσιών τους προς πώληση, η πληρωμή των υπαλλήλων τους, η διατήρηση των σχέσεων με τους πελάτες και τους προμηθευτές τους, παραμένουν ίδιες. Αν και το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται σήμερα οι επιχειρήσεις καθοδηγείται από την τεχνολογία και τρέχει με πολύ γρήγορους ρυθμούς, το κλειδί για την επιτυχημένη ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων, παραμένει η κατανόηση σε βάθος του τρόπου λειτουργίας των επιχειρήσεων (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Ένα από τα σημαντικά αποτελέσματα της ανάλυσης και σχεδίασης συστημάτων είναι το λογισμικό εφαρμογών, δηλαδή το λογισμικό που σχεδιάστηκε για να υποστηρίξει μια συγκεκριμένη διεργασία ενός οργανισμού, όπως η διαχείριση αποθήκης, η μισθοδοσία κ.α.. Ένα πληροφοριακό σύστημα, εκτός του λογισμικού εφαρμογών, περιλαμβάνει, το υλικό και το λογισμικό συστήματος, το υλικό τεκμηρίωσης και κατάρτισης, τους ελέγχους και το ανθρώπινο δυναμικό που χρησιμοποιεί το λογισμικό. Κεντρικό σημείο των διεργασιών της τεχνολογίας λογισμικού, είναι οι διάφορες μεθοδολογίες, οι τεχνικές και τα εργαλεία που έχουν αναπτυχθεί, τα οποία καθοδηγούν την ανάπτυξη συστημάτων κι επηρεάζουν την ποιότητα του τελικού πληροφοριακού συστήματος. (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Η μεθοδολογία είναι μια συλλογή διαδικασιών, τεχνικών και εργαλείων, που βοηθά τους υπεύθυνους για την ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων, στις προσπάθειές τους για να υλοποιήσουν ένα νέο πληροφοριακό σύστημα. Η μεθοδολογία που υιοθετείται από έναν οργανισμό θα είναι σύμφωνη με το γενικό στυλ διοίκησης. Για παράδειγμα, κάποιες μεθοδολογίες δίνουν έμφαση στις ανθρώπινες πτυχές της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος, ενώ κάποιες άλλες προσπαθούν να αυτοματοποιήσουν όσο το δυνατόν περισσότερο τις εργασίες της ανάπτυξης ενός έργου. Η τεχνική είναι ο τρόπος να πραγματοποιηθεί μια συγκεκριμένη δραστηριότητα στη διαδικασία της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος, ενώ τα εργαλεία είναι τα μέσα που χρησιμοποιούνται και διευκολύνουν τη χρήση κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης των πληροφοριακών συστημάτων. Οι τεχνικές και τα εργαλεία, πρέπει να είναι σύμφωνα με τη μεθοδολογία που ακολουθείται, ώστε να είναι αποτελεσματικά κι επίσης, πρέπει να διευκολύνουν αυτούς που αναπτύσσουν τα πληροφοριακά συστήματα, ώστε να ακολουθούν τα βήματα που πρέπει, σύμφωνα με τη μεθοδολογία. Αυτά τα τρία στοιχεία, εργάζονται από κοινού για να σχηματίσουν την προσέγγιση του οργανισμού στην ανάλυση και σχεδίαση συστημάτων (Avison, Fitzgerald, 2006).

### **3.3.1 Εξέλιξη της Ανάπτυξης Πληροφοριακών Συστημάτων**

Η ανάλυση και σχεδίαση πληροφοριακών συστημάτων ξεκίνησε τη δεκαετία του '50, όπου εκείνη την εποχή η ανάπτυξη έδινε μεγαλύτερη σημασία στις διεργασίες που εκτελούσε το λογισμικό. Εξαιτίας του γεγονότος ότι τότε οι υπολογιστές ήταν πολύ μεγάλοι αλλά όχι πολύ αξιόπιστοι, κύριος στόχος ήταν η αποδοτικότητα της επεξεργασίας. Δίνονταν έμφαση στην αυτοματοποίηση των υπαρχόντων διεργασιών και οι εφαρμογές έπρεπε να αναπτυχθούν από την αρχή, γιατί δεν υπήρχε βιομηχανία λογισμικού (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Στις αρχές της δεκαετίας του 1960, εμφανίστηκε για πρώτη φορά η πρώτη γλώσσα προγραμματισμού υπολογιστών τρίτης γενεάς. Από εκείνη την εποχή, λόγω των σημαντικών εξελίξεων στην τεχνολογία, αναπτύχθηκαν μικρότεροι υπολογιστές και περισσότερο αξιόπιστοι κι άρχισε να αναπτύσσεται η βιομηχανία λογισμικού. Παρόλα αυτά όμως, οι οργανισμοί εξακολουθούσαν να αναπτύσσουν τις εφαρμογές τους από την αρχή, χρησιμοποιώντας τους δικούς τους ανθρώπινους πόρους. Η άποψη αυτή άρχισε να αλλάζει τη δεκαετία του 1970, όπου οι οργανισμοί άρχισαν να αντιλαμβάνονται το μεγάλο κόστος που προϋπόθετε η ανάπτυξη κατά παραγγελία, των δικών τους πληροφοριακών συστημάτων.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, την τάση που επικράτησε ώστε η ανάπτυξη συστημάτων να γίνει περισσότερο πειθαρχημένη και να μετατοπιστεί η προσοχή στα δεδομένα από τις διεργασίες που ήταν αρχικά (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Στη δεκαετία του 1980, έγιναν πολύ σημαντικές εξελίξεις στην πληροφορική στους οργανισμούς, ενώ η βιομηχανία λογισμικού αναπτύχθηκε πάρα πολύ σημαντικά. Η ανάπτυξη λογισμικού γίνονται πλέον σε γλώσσες τέταρτης γενεάς, οι οποίες έδιναν οδηγίες σχετικά με τι να κάνει ένας υπολογιστής και όχι πώς να το κάνει. Οι υπολογιστές άρχισαν να γίνονται αισθητά πιο μικροί, πιο γρήγοροι, περισσότερο αξιόπιστοι και οι οργανισμοί ανέπτυσαν εφαρμογές με περισσότερα γραφικά. Ωστόσο, οι οργανισμοί προτιμούσαν να αγοράζουν έτοιμο λογισμικό παρά να το αναπτύσσουν μόνοι τους (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Στο τέλος της δεκαετίας του '90, άρχισαν να χρησιμοποιούνται περιβάλλοντα οπτικού προγραμματισμού, όπως η Visual Basic, για να σχεδιαστούν συστήματα που τρέχουν σε πλατφόρμες. Τα συστήματα που προορίζονταν για έναν οργανισμό, είναι πλέον αρκετά πολύπλοκα και μεγάλα και αποτελούνται από μια σειρά ανεξάρτητων μονάδων. Οι κατασκευαστές των συστημάτων, συναρμολογούσαν αυτά τα συστήματα, αφού υλοποιούσαν ανεξάρτητα και ξεχωριστά τις μονάδες. Παράλληλα, λόγω της μεγάλης ανάπτυξης του Διαδικτύου, η ανάπτυξη των συστημάτων εστίαζε σ' αυτό και ειδικά στον Παγκόσμιο Ιστό (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Σήμερα, συνεχίζεται να παρατηρείται μια έντονη εστίαση, στην ανάπτυξη συστημάτων για το Διαδίκτυο. Τώρα πια, οι κατασκευαστές των εφαρμογών για το Διαδίκτυο, βασίζονται σε υπολογιστικά εργαλεία, με σκοπό την επιτάχυνση και την απλοποίηση της ανάπτυξης συστημάτων. Μια ακόμη σημαντική εξέλιξη σήμερα είναι και η μετάβαση σε ασύρματα συστήματα. Σε πολλές περιπτώσεις, οι οργανισμοί όχι μόνο δεν αναπτύσσουν συστήματα μόνοι τους, αλλά ούτε καν τρέχουν και την εφαρμογή στις εγκαταστάσεις τους, προτιμώντας να χρησιμοποιούν την εφαρμογή, μέσω ενός παρόχου εφαρμογών (Hoffer, George, Valacich, 2014).

### **3.3.2 Κύκλος Ζωής Ανάπτυξης Πληροφοριακών Συστημάτων**

Η ανάπτυξη των πληροφοριακών συστημάτων ακολουθεί συχνά έναν κύκλο ζωής, γνωστός ως ο Κύκλος Ζωής Ανάπτυξης Συστημάτων (systems development life cycle – SDLC). Ο Κύκλος Ζωής Ανάπτυξης Συστημάτων (ΚΖΑΣ), είναι η διαδικασία που βοηθά ώστε να γίνει κατανοητός ο τρόπος, με τον οποίο ένα πληροφοριακό σύστημα, μπορεί να καλύψει τις

υπάρχουσες ή μελλοντικές ανάγκες, μέσω του σχεδιασμού ενός συστήματος, της κατασκευής του και της παράδοσής του στους τελικούς χρήστες. Είναι ένα μοντέλο, που αποτελείται από τέσσερις φάσεις: α) την προετοιμασία, β) την ανάλυση, γ) τον σχεδιασμό και δ) την υλοποίηση. Η παραπάνω μεθοδολογία είναι κοινή σε όλα τα έργα ανάπτυξης πληροφοριακών συστημάτων, αν και συχνά παρατηρείται ότι κάθε οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιεί ένα κάπως διαφορετικό μοντέλο κύκλου ζωής, που περιέχει από τρεις έως και είκοσι ξεχωριστές φάσεις. Επίσης, παρατηρείται ότι, ενώ όλα τα έργα σε διάφορους οργανισμούς διαθέτουν στοιχεία των τεσσάρων φάσεων του μοντέλου του κύκλου ζωής, μπορεί να εστιάζουν σε διαφορετικές φάσεις του κύκλου ζωής ή να προσεγγίζουν με διαφορετικό τρόπο τις ξεχωριστές φάσεις του (Dennis, Wixom, Tegarden, 2009).

Οι φάσεις του ΚΖΑΣ, είναι ξεχωριστές και έχουν μια λογική αλληλουχία μεταξύ τους. Στα περισσότερα έργα, εξελίσσονται σε μια λογική διαδρομή από την αρχή έως το τέλος, δηλαδή από την προετοιμασία έως και την τελική υλοποίηση. Τα παραδοτέα και τα αποτελέσματα της κάθε φάσης, αποτελούν την βάση για την αρχή της επόμενης. Υπάρχουν όμως αρκετές περιπτώσεις κατά τις οποίες, η δομή του ΚΖΑΣ, προσαρμόζεται στις ανάγκες των συγκεκριμένων έργων, όταν αυτό απαιτείται. Έτσι, είναι πολύ πιθανόν, οι εργασίες μιας φάσης, να ολοκληρωθούν παράλληλα με αυτές μιας άλλης φάσης, γιατί προέκυψε ως ανάγκη κατά την ανάπτυξη του συστήματος. Επίσης, παρατηρείται, να επιστρέφει το έργο σε μια προηγούμενη φάση του κύκλου ζωής όταν αυτό κριθεί απαραίτητο. Μερικές φορές, ο κύκλος ζωής είναι επαναληπτικός, δηλαδή επαναλαμβάνονται συνεχώς οι φάσεις του, ώστε να προκύψει ένα αποδεκτό αποτέλεσμα. Τέλος, ο ΚΖΑΣ είναι μια διαδικασία σταδιακής βελτίωσης, καθώς η κάθε φάση βελτιώνει και προσθέτει περισσότερες λεπτομέρειες στην εργασία που έχει πραγματοποιηθεί στην προηγούμενη φάση (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Παρακάτω, αναλύονται οι φάσεις του κύκλου ζωής ανάπτυξης πληροφοριακών συστημάτων:

### **Προετοιμασία (Planning)**

Σε αυτήν την φάση, αναλύεται ο λόγος της ανάπτυξης του πληροφοριακού συστήματος, δηλαδή δίνεται απάντηση στην ερώτηση *γιατί* πρέπει να κατασκευαστεί το συγκεκριμένο πληροφοριακό σύστημα και συγχρόνως προσδιορίζεται η προσέγγιση που πρέπει να ακολουθηθεί. Ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

1. Στην αρχή, ο εντολέας του έργου, δηλαδή αυτός που είχε την ιδέα για το νέο σύστημα, συμπληρώνει την αίτηση συστήματος, με την οποία αναλύει τις βασικές πτυχές της επιχειρηματικής ανάγκης και παρέχει βασικές πληροφορίες για το



προτεινόμενο σύστημα και πως αυτό θα προσφέρει όφελος στον οργανισμό. Συνήθως, ο εντολέας έργου, είναι κάποιος που δεν προέρχεται από το Τμήμα Πληροφοριακών Συστημάτων, αλλά από το Τμήμα Μάρκετινγκ, το Τμήμα Λογιστηρίου κλπ., που έρχεται σε επαφή με τις καθημερινές ανάγκες του Τμήματός του και με τις ευκαιρίες να βελτιώσει τον τρόπο εργασίας του. Στη συνέχεια όμως οι υπάλληλοι του Τμήματος των Πληροφοριακών Συστημάτων, συνεργάζονται άμεσα με τον εντολέα του έργου, ώστε να κατανοήσουν πλήρως την ανάγκη της ανάπτυξης συστήματος και να πραγματοποιήσουν την ανάλυση σκοπιμότητας. Η συγκεκριμένη ανάλυση, εξετάζει την τεχνική επιτευξιμότητα της ιδέας, εάν μπορεί δηλαδή το Τμήμα Πληροφοριακών Συστημάτων να κατασκευάσει το έργο, την οικονομική σκοπιμότητα, εάν η κατασκευή του συστήματος και η ικανοποίηση κατ' επέκταση των αναγκών που θα καλύψει, θα προσφέρουν όφελος στον οργανισμό και τέλος την εταιρική σκοπιμότητα, δηλαδή τη χρήση του συστήματος από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Η ανάλυση σκοπιμότητας και η αίτηση συστήματος, παρουσιάζονται στην διοίκηση του οργανισμού, η οποία αφού εξετάσει λεπτομερώς όλα τα στοιχεία, θα αποφασίσει την έγκριση για την κατασκευή ή όχι του προτεινόμενου συστήματος.

2. Εφόσον, η διοίκηση του οργανισμού εγκρίνει την ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος, τότε το έργο περνά στη φάση της διαχείρισης έργου. Η διαχείριση έργου, περιλαμβάνει καταρχήν, τον προσδιορισμό του μεγέθους του έργου, όπου αυτός γίνεται με βάση προηγούμενη πείρα ή τα βιομηχανικά πρότυπα και συγχρόνως υπολογίζεται ο φόρτος εργασίας που θα απαιτηθεί για το έργο, ώστε η ανάπτυξή του να είναι εντός των ορίων ενός βέλτιστου χρονοδιαγράμματος. Περιλαμβάνει ακόμη, τη δημιουργία και διαχείριση του προγράμματος εργασιών, όπου προσδιορίζεται η δομή ανάλυσης των εργασιών, δηλαδή καταγράφονται και παρακολουθούνται όλες οι εργασίες που πρέπει να ολοκληρωθούν καθώς και ο χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή τους. Επίσης, η στελέχωση του έργου, είναι ένα ακόμη βήμα της διαχείρισης του έργου, το οποίο περιλαμβάνει τον καθορισμό του πλήθους των ατόμων που πρέπει να απασχοληθούν στο έργο, την ανάθεση των ρόλων που θα έχουν τα μέλη της ομάδας καθώς και την ανάπτυξη μιας ιεραρχικής δομής. Τέλος, σε αυτό το χρονικό σημείο, ο διευθυντής του έργου θέτει σε ισχύ την εφαρμογή αποδοτικών πρακτικών ανάπτυξης και τον περιορισμό των κινδύνων, μέσω του συντονισμού των δραστηριοτήτων του έργου, ο οποίος λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια ολόκληρου του κύκλου ζωής ανάπτυξης του συστήματος. Το παραδοτέο της διαδικασίας της διαχείρισης έργου, στη φάση της προετοιμασίας, είναι ένα σχέδιο έργου, το οποίο

περιγράφει αναλυτικά τον τρόπο προσέγγισης της ανάπτυξης του συστήματος από την ομάδα του έργου (Dennis, Wixom, Tegarden, 2009).

### **Ανάλυση (Analysis)**

Η φάση της ανάλυσης είναι μια μεγάλη και πολύπλοκη διεργασία και περιλαμβάνει ιδιαίτερη προσπάθεια και κόστος. Για τους λόγους αυτούς, η ανάλυση αναλαμβάνεται μόνο εάν η διοίκηση αποφασίσει ότι η ανάπτυξη του συστήματος που εξετάζεται έχει αξία για τον οργανισμό και υπάρχουν ουσιαστικοί λόγοι να συνεχίσει σ' αυτήν τη φάση. Κατά τη διάρκεια της φάσης της ανάλυσης προσδιορίζεται πώς θα λειτουργεί το νέο σύστημα, δηλαδή δίνεται η απάντηση στην ερώτηση *τι* θα κάνει το σύστημα, καθώς και *ποιοι* θα είναι οι χρήστες του συστήματος, *που* και *πότε* θα χρησιμοποιηθεί (Hoffer, George, Valacich, 2014).

Η φάση αυτή διαθέτει τρία βήματα:

1. Καταρχήν, αναπτύσσεται μια στρατηγική ανάλυσης, η οποία περιλαμβάνει διεξοδική μελέτη των τρεχουσών διαδικασιών του οργανισμού καθώς και των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνται για να εκτελέσουν αυτές τις εργασίες. Διενεργείται δηλαδή, μια αποτύπωση και ανάλυση του υπάρχοντος συστήματος, των προβλημάτων που εντοπίζονται και προσδιορίζεται ο τρόπος σχεδιασμού ενός νέου συστήματος.
2. Στη συνέχεια ακολουθεί, η διαδικασία του προσδιορισμού των απαιτήσεων. Η απαίτηση είναι μια δήλωση για το τι πρέπει να κάνει το σύστημα ή ποιο χαρακτηριστικό πρέπει να διαθέτει, έτσι ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξει τους επιλεγμένους στόχους και τις λειτουργίες του οργανισμού. Οι απαιτήσεις κατηγοριοποιούνται σε λειτουργικές απαιτήσεις, οι οποίες σχετίζονται άμεσα με κάποια διαδικασία που πρέπει να εκτελεί το σύστημα ή μια πληροφορία που πρέπει να περιέχει και σε μη λειτουργικές απαιτήσεις, δηλαδή σε συμπεριφορικές ιδιότητες που πρέπει να υπάρχουν στο σύστημα, όπως η απόδοση και η χρηστικότητα. Κατά τη διάρκεια λοιπόν, της διαδικασίας του προσδιορισμού των απαιτήσεων, μετατρέπονται οι υψηλού επιπέδου περιγραφής επιχειρηματικές ανάγκες, οι οποίες εμπεριέχονται στην αίτηση συστήματος που προαναφέρθηκε στη φάση της προετοιμασίας, σε μια πιο λεπτομερή και ακριβή λίστα απαιτήσεων. Όλες οι απαιτήσεις, οι οποίες εμπίπτουν στην εμβέλεια του συστήματος, γράφονται στον ορισμό των απαιτήσεων, το οποίο είναι ένα έγγραφο αναφοράς απλού κειμένου και περιέχει το σύνολο των απαιτήσεων (λειτουργικές και μη λειτουργικές) σε διαρθρωτική μορφή. Αρχικά οι απαιτήσεις, διακρίνονται σε λειτουργικές και μη λειτουργικές, ενώ μέσα σε κάθε μια

από αυτές τις κατηγορίες, δημιουργούνται περαιτέρω ομαδοποιήσεις με κριτήριο τον τύπο των απαιτήσεων ή τη λειτουργία.

Για να είναι εφικτό να καθοριστούν ποιες απαιτήσεις είναι κατάλληλες για το νέο σύστημα, θα πρέπει η ομάδα έργου να έχει μια σαφή εικόνα σχετικά με το είδος του συστήματος που θα δημιουργηθεί καθώς και με το επίπεδο της αλλαγής που θα επιφέρει στον οργανισμό. Έτσι, στη συνέχεια, διενεργείται η ανάλυση των παραπάνω απαιτήσεων, ξεκινώντας από την κατανόηση του υπάρχοντος συστήματος και τον προσδιορισμό βελτιώσεων, πριν προχωρήσουν στην τελική καταγραφή των απαιτήσεων για την ανάπτυξη του νέου πληροφοριακού συστήματος. Υπάρχουν τρεις στρατηγικές ανάλυσης των απαιτήσεων: α) Αυτοματοποίηση των επιχειρηματικών διαδικασιών (BPA), η οποία βασίζεται σε μικρές αλλαγές που βελτιώνουν την αποδοτικότητα των διαδικασιών και στην ουσία, δεν επιφέρει καμία αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας του οργανισμού. Δύο από τις πιο δημοφιλείς τεχνικές BPA, είναι η ανάλυση προβλημάτων και η ανάλυση γενεσιουργών αιτιών, β) Βελτίωση επιχειρηματικών διαδικασιών (BPI), η οποία δημιουργεί βελτιώσεις των διαδικασιών που οδηγούν στη βελτίωση τόσο της αποδοτικότητας όσο και της αποτελεσματικότητας κι επιφέρει μέτριες αλλαγές ως προς τον τρόπο που λειτουργεί ο οργανισμός. Σημαντικές τεχνικές BPI είναι η ανάλυση διάρκειας, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και η άτυπη συγκριτική αξιολόγηση και γ) Ανασχεδιασμός επιχειρηματικών διαδικασιών (BPR), ο οποίος μεταβάλλει ριζικά τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί ο οργανισμός, επικεντρώνοντας σε αλλαγές με σκοπό την εκμετάλλευση νέων ιδεών και της νέας τεχνολογίας. Οι πιο σημαντικές τεχνικές (BPR), είναι η ανάλυση εκβάσεων, η ανάλυση τεχνολογίας και η εξάλειψη δραστηριοτήτων. Η κάθε μια από τις παραπάνω στρατηγικές ανάλυσης των απαιτήσεων, έχει τα δικά της πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Το κριτήριο, με βάση το οποίο, επιλέγεται ποια θα χρησιμοποιηθεί είναι ο βαθμός των αλλαγών που προορίζεται να επιφέρει το νέο πληροφοριακό σύστημα στον οργανισμό.

Παράλληλα με τις στρατηγικές ανάλυσης των απαιτήσεων εξελίσσονται και οι τεχνικές συλλογής των απαιτήσεων. Η ομάδα έργου, πρέπει να χρησιμοποιεί τις τεχνικές συλλογής των απαιτήσεων, ώστε να συλλέγει όσο τον δυνατόν περισσότερες πληροφορίες, ενώ οι στρατηγικές ανάλυσης των απαιτήσεων ορίζουν το είδος των πληροφοριών που συγκεντρώνονται και πώς αναλύονται τελικά αυτές. Υπάρχουν πολλές τεχνικές για τη συλλογή των απαιτήσεων, όπως οι συνεντεύξεις, η κοινή ανάπτυξη εφαρμογών (JAD), τα ερωτηματολόγια, η ανάλυση εγγράφων και η

παρατήρηση. Οι συνεντεύξεις αποτελούν έναν από τους κύριους τρόπους που χρησιμοποιούν οι αναλυτές για να συλλέξουν πληροφορίες σχετικά με το νέο σύστημα. Στην ουσία, συζητούν με ανθρώπους, που σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με τα διάφορα τμήματα του οργανισμού που επηρεάζονται από τις μεταβολές του νέου συστήματος. Η κοινή ανάπτυξη εφαρμογών (JAD), είναι μια τεχνική συλλογής απαιτήσεων, κατά την οποία, δίνεται η δυνατότητα να βρεθούν μαζί η ομάδα έργου, οι χρήστες, η διοίκηση, οι αναλυτές συστημάτων, έτσι ώστε να συνεργαστούν από κοινού, για τον προσδιορισμό των απαιτήσεων. Τα ερωτηματολόγια, είναι ένα σύνολο γραπτών ερωτήσεων, τα οποία χρησιμοποιούνται συχνά όταν υπάρχει αρκετά μεγάλος αριθμός ανθρώπων, των οποίων οι πληροφορίες και οι απόψεις είναι απαραίτητες. Η ανάλυση εγγράφων, αφορά στην εξέταση διάφορων εγγράφων του συστήματος και του οργανισμού, ώστε να προσδιοριστούν περισσότερες λεπτομέρειες για τα υπάρχοντα συστήματα καθώς και τρόποι βελτίωσής τους. Η παρατήρηση συνίσταται στην παρακολούθηση του τρόπου με τον οποίο εκτελούνται οι διαδικασίες, επιτρέποντας έτσι στην ομάδα έργου να κατανοήσει πλήρως την πραγματικότητα και να καταλήξει σε ασφαλή και αντικειμενικά συμπεράσματα, χωρίς να βασίζεται σε πληροφορίες που συλλέγονται από έμμεσες πηγές.

Τέλος, η ανάλυση των απαιτήσεων αυτών, οι οποίες συλλέγονται με έναν από τους παραπάνω τρόπους, οδηγεί στην ανάπτυξη της κεντρικής ιδέας του συστήματος, η οποία θα χρησιμοποιηθεί ως βάση για τη δημιουργία των δομικών και συμπεριφορικών μοντέλων, καθώς και των μοντέλων λειτουργιών, τα οποία αναπαριστούν τα δεδομένα και τις διαδικασίες που είναι απαραίτητες για την υποστήριξη της λειτουργίας του οργανισμού.

3. Στο τρίτο και τελευταίο βήμα της φάσης της ανάλυσης, όλες οι αναλύσεις, η κεντρική ιδέα του συστήματος, τα μοντέλα λειτουργιών, γενικά δηλαδή όλο το υλικό το οποίο συλλέχθηκε κατά τη φάση της προετοιμασίας αλλά και της ανάλυσης, συγκεντρώνονται σε ένα περιεκτικό έγγραφο, την πρόταση συστήματος. Η πρόταση συστήματος, περιέχει όλες τις πληροφορίες σε μια συνοπτική μορφή και μπορεί να θεωρηθεί ως μια περίληψη της πλήρους πρότασης, περιγράφοντας στην ουσία ποιες απαιτήσεις θα πρέπει να καλύπτει το νέο πληροφοριακό σύστημα (Dennis, Wixom, Tegarden, 2009).

### **Σχεδιασμός (Design)**

Ο σκοπός της τρίτης φάσης του ΚΖΑΣ, αυτής του σχεδιασμού, είναι να αποφασιστεί ο τρόπος, πώς δηλαδή θα λειτουργεί το νέο πληροφοριακό σύστημα, από την άποψη του

υλικού, του λογισμικού, της δικτυακής υποδομής, της διασύνδεσης χρήστη, φορμών και αναφορών, καθώς και των βάσεων δεδομένων και αρχείων που θα απαιτηθούν. Αυτή η φάση αποτελείται από τέσσερις διαδικασίες:

1. Την επιλογή της στρατηγικής του σχεδιασμού. Η ομάδα έργου, εξετάζει διάφορες στρατηγικές, σύμφωνα με τις οποίες μπορεί να σχεδιαστεί το νέο πληροφοριακό σύστημα. Για παράδειγμα, υπάρχει η δυνατότητα να κατασκευαστεί από την αρχή το νέο σύστημα στο εσωτερικό του οργανισμού από το Τμήμα Πληροφοριακών Συστημάτων, να ανατεθεί η ανάπτυξή του σε άλλη εταιρεία που δεν ανήκει στον οργανισμό, ή να αγοραστεί ένα έτοιμο πακέτο, το οποίο πιθανόν να χρειάζεται κάποιες προσθήκες ή βελτιώσεις. Σε αυτήν τη διαδικασία, η ομάδα έργου εξετάζει όλες τις πιθανές λύσεις, παρουσιάζοντας τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μιας από αυτές, στους αρμόδιους για τη λήψη της τελικής απόφασης.
2. Στη συνέχεια και με βάση την προηγούμενη απόφαση, αναπτύσσεται ο βασικός αρχιτεκτονικός σχεδιασμός, ο οποίος περιγράφει το υλικό, το λογισμικό και τη διαδικτυακή υποδομή που θα χρησιμοποιηθούν. Σε αυτό το βήμα, αναπτύσσεται ακόμη ο σχεδιασμός διασύνδεσης, με τον οποίο καθορίζονται τα δικαιώματα των χρηστών στο σύστημα, οι φόρμες και οι αναφορές που θα χρησιμοποιεί το νέο σύστημα.
3. Κατόπιν, η ομάδα ασχολείται με το επίπεδο διαχείρισης δεδομένων, αναπτύσσοντας τις προδιαγραφές βάσεων δεδομένων και αρχείων, οι οποίες καθορίζουν ακριβώς ποια δεδομένα θα αποθηκεύονται και που.
4. Τέλος, αναπτύσσεται το σχέδιο προγράμματος, με το οποίο καθορίζονται όλα τα προγράμματα που θα πρέπει να αναπτυχθούν καθώς και οι συγκεκριμένες λειτουργίες του κάθε ένα από αυτά.

Όλα τα παραπάνω βήματα επιδρούν σε σημαντικό βαθμό το ένα στο άλλο, με αποτέλεσμα να χρειάζεται αρκετές φορές, οι αναλυτές να επιστρέψουν σε προηγούμενα βήματα για να σχεδιάσουν εκ νέου πριν συνεχίσουν. Όλα τα παραδοτέα που προκύπτουν από τη φάση του σχεδιασμού, δηλαδή ο αρχιτεκτονικός σχεδιασμός, ο σχεδιασμός διασύνδεσης, οι προδιαγραφές βάσεων δεδομένων και αρχείων και το σχέδιο προγράμματος, αποτελούν το βασικό παραδοτέο αυτής της φάσης, την προδιαγραφή συστήματος, που παραδίδεται στην ομάδα του προγραμματισμού για την υλοποίηση (Dennis, Wixom, Tegarden, 2009).

### **Υλοποίηση (Implementation)**

Κατά τη διάρκεια της φάσης της υλοποίησης, το νέο πληροφοριακό σύστημα κατασκευάζεται, τίθεται σε λειτουργία, διαμορφώνεται ένα πλάνο κατάρτισης των χρηστών

και καθορίζεται ένα σχέδιο υποστήριξης του νέου συστήματος. Η υλοποίηση είναι μια μακρόχρονη και δαπανηρή διαδικασία, καθώς σ' αυτήν εμπλέκονται πάρα πολλοί άνθρωποι και απαιτείται χρονικά πολύ δουλειά για την ολοκλήρωσή της. Η υλοποίηση συστημάτων αποτελείται από πολλές δραστηριότητες:

1. Καταρχήν οι προδιαγραφές του συστήματος, που προέκυψαν από τη φάση του σχεδιασμού, μετατρέπονται σε λειτουργικό κώδικα υπολογιστή από την ομάδα του προγραμματισμού. Πρόκειται για μια περίπλοκη και πολύπλοκη δραστηριότητα, η ένταση της οποίας εξαρτάται από το μέγεθος και την πολυπλοκότητα του συστήματος.
2. Κατόπιν, ξεκινάει η διαδικασία του ελέγχου, η οποία μπορεί και να διενεργείται παράλληλα με τον προγραμματισμό. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου του κώδικα, εντοπίζονται τυχόν λάθη και παραλείψεις και γίνονται οι ανάλογες διορθώσεις και βελτιώσεις.
3. Αφού ολοκληρωθούν οι προηγούμενες δραστηριότητες, το νέο πληροφοριακό σύστημα εγκαθίσταται, δηλαδή διενεργείται η μετάβαση από το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα στο νέο πληροφοριακό σύστημα. Αυτό μπορεί να γίνει, είτε με την άμεση απενεργοποίηση του παλιού και την ενεργοποίηση του νέου (άμεση εγκατάσταση), είτε με την παράλληλη εγκατάσταση, δηλαδή το παλιό σύστημα συνεχίζει να λειτουργεί παράλληλα με το νέο, μέχρι να αποφασιστεί ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα είναι αποτελεσματικό και μπορεί το παλιό να απενεργοποιηθεί, είτε με την εγκατάσταση σε μια τοποθεσία ή σε φάσεις. Οι τελευταίες μορφές εγκατάστασης, αποτελούν στην ουσία μια ενδιάμεση προσέγγιση συγκριτικά με την άμεση και την παράλληλη εγκατάσταση, σύμφωνα με τις οποίες, στην πρώτη περίπτωση το νέο σύστημα εγκαθίσταται σε μια τοποθεσία ή σειρά ξεχωριστών τοποθεσιών πιλοτικά, ενώ στη δεύτερη περίπτωση το νέο σύστημα τίθεται σε λειτουργία ανά λειτουργικό συστατικό στοιχείο.
4. Όταν το νέο πρόγραμμα έχει εγκατασταθεί, παράγεται η τεκμηρίωση του νέου πληροφοριακού συστήματος, για το προσωπικό που θα συντηρήσει το σύστημα αλλά και η τεκμηρίωση του χρήστη. Συγκεκριμένα, η τεκμηρίωση συστήματος, αναφέρεται σε λεπτομερείς και αναλυτικές πληροφορίες που έχουν σχέση με τις προδιαγραφές του σχεδιασμού ενός συστήματος, τη λειτουργία του και τη λειτουργικότητά του, ενώ η τεκμηρίωση χρήστη αποτελείται από γραπτές ή άλλες πληροφορίες που έχουν σχέση με ένα σύστημα εφαρμογής, τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί και πως χρησιμοποιείται. Η μορφή και το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης μπορεί να καθορίζεται από τον κάθε οργανισμό.

5. Μια άλλη δραστηριότητα της φάσης της υλοποίησης, είναι αυτή της κατάρτισης των χρηστών, οι οποίοι πρέπει να εκπαιδευτούν πως να χρησιμοποιούν το νέο σύστημα που έχει αναπτυχθεί, έτσι ώστε να μπορούν να διαχειρίζονται και τις αλλαγές που προκαλούνται από αυτό.
6. Τέλος, η ομάδα ανάπτυξης παραδίδει στους χρήστες ένα σχέδιο υποστήριξης για το σύστημα, το οποίο περιλαμβάνει συνήθως μια επισκόπηση του συστήματος, αλλά και έναν συστηματικό τρόπο με τον οποίο οι χρήστες θα μπορούν να ζητήσουν βοήθεια, σχετικά με το νέο πληροφοριακό σύστημα. Διάφοροι μηχανισμοί υποστήριξης που χρησιμοποιούνται είναι τα φόρουμ υποστήριξης μέσω διαδικτύου, τα συστήματα φωνητικής απόκρισης, το γραφείο βοήθειας (help desk) κ.α. (Valacich, George, Hoffer, 2014-2015).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

#### 4.1 Θεωρητική Προσέγγιση της Εργασίας

Η θεωρητική προσέγγιση της εργασίας βασίζεται στη διαδικασία μελέτης και ανάλυσης των βασικότερων στοιχείων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Πληροφοριακών Συστημάτων. Για να επιτευχθεί αυτό, πραγματοποιήθηκε επισκόπηση της βιβλιογραφίας σε καταλόγους βιβλιοθηκών, σε διεθνείς βάσεις δεδομένων, σε επιστημονικά άρθρα μέσω ηλεκτρονικών περιοδικών και σε μηχανές αναζήτησης στο Διαδίκτυο. Η βιβλιογραφική αναζήτηση για το θέμα της εργασίας, έγινε εστιασμένα, χρησιμοποιώντας λέξεις-κλειδιά (keywords), όπως:

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards),
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards),
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards),
- Δημόσιο Λογιστικό,
- Λογιστική Ταμειακής Βάσης,
- Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης,
- Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης,
- Κύκλος Ζωής Ανάπτυξης Συστημάτων (Systems Development Life Cycle – SDLC).

Το υλικό που χρησιμοποιήθηκε εντοπίστηκε σε ελληνικά και ξενόγλωσσα βιβλία, σε επιστημονικά άρθρα περιοδικών, σε δικτυακούς τόπους Διεθνών Οργανισμών αλλά και σε έρευνες και μελέτες διεθνών ελεγκτικών εταιρειών. Επίσης, έγινε επισταμένη έρευνα για την αναζήτηση των νομοθετημάτων στο Εθνικό Τυπογραφείο, σχετικά με την ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία όλων των Οδηγιών της Ε.Ε. για την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Ακόμη, έγινε αναζήτηση για την ανεύρεση της υπάρχουσας νομοθεσίας (νόμων και προεδρικών διαταγμάτων) σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας, κυρίως στο Δημόσιο Τομέα.

Η θεωρητική μελέτη του θέματος, αφορά στην εννοιολογική οριοθέτηση των βασικών όρων της εργασίας, οι οποίοι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Πληροφοριακά



Συστήματα. Γίνεται αναλυτική εξέταση, αποσαφήνιση και οριοθέτηση του σημασιολογικού περιεχομένου των εννοιών που διαχειρίζεται η μελέτη. Με αυτόν τον τρόπο, επιχειρείται να συγκεντρωθούν, να διασταυρωθούν και συνδυαστικά, με κριτική διάθεση, να ταξινομηθούν και να παρουσιαστούν οι πληροφορίες που είναι σχετικές με τα βασικότερα στοιχεία που μελετώνται στο ερευνητικό μέρος της εργασίας.

## **4.2 Μεθοδολογία της Έρευνας**

Το ερευνητικό μέρος της εργασίας, δηλαδή η ανάλυση του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, το οποίο θα υποστηρίξει την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Ελληνικά Πανεπιστήμια, αναπτύσσεται μέσα από την ανάλυση της βασικής διαδικασίας ανάπτυξης συστημάτων, η οποία ονομάζεται Κύκλος Ζωής Ανάπτυξης Συστημάτων.

Υπάρχουν πολλές διαφορετικές μεθοδολογίες ανάπτυξης συστημάτων, οι οποίες είναι τυποποιημένες προσεγγίσεις υλοποίησης του ΚΖΑΣ και βασίζονται στη σειρά και το σημείο εστίασης που θέτει σε κάθε φάση του. Έτσι, έχουμε τις μεθοδολογίες δομημένου σχεδιασμού, όπως η ανάπτυξη καταρράκτη και η παράλληλη ανάπτυξη, οι οποίες επικεντρώνονται στις διαδικασίες και τα δεδομένα. Συγκεκριμένα, στην ανάπτυξη καταρράκτη, οι αναλυτές προχωρούν με τη σειρά από τη μια φάση στην επόμενη, ενώ στην παράλληλη ανάπτυξη, περιορίζεται ο χρόνος παράδοσης του συστήματος, εκτελώντας παράλληλα το σχεδιασμό και την υλοποίηση του συστήματος. Μια άλλη κατηγορία μεθοδολογιών, περιλαμβάνει αυτές που βασίζονται στη Γρήγορη Ανάπτυξη Εφαρμογών (Rapid Application Development, RAD), όπως είναι η σταδιακή ανάπτυξη, η κατασκευή πρωτοτύπων και η κατασκευή αναλώσιμων πρωτοτύπων, οι οποίες έχουν επίσης ως επίκεντρο τις διαδικασίες ή τα δεδομένα. Οι μεθοδολογίες αυτές, προσπαθούν να επιταχύνουν την ανάπτυξη του συστήματος και να διευκολύνουν τους χρήστες στον καθορισμό των απαιτήσεων παρέχοντας μέρη του συστήματος πιο σύντομα, είτε με την παραγωγή διαφορετικών εκδόσεων (σταδιακή ανάπτυξη), είτε με τη χρήση πρωτοτύπων (κατασκευή πρωτοτύπων, κατασκευή αναλώσιμων πρωτοτύπων). Ακόμη, υπάρχουν οι μεθοδολογίες ευέλικτης ανάπτυξης, οι οποίες επικεντρώνονται στη δραστηριότητα του προγραμματισμού κι εστιάζονται στην επιτάχυνση του ΚΖΑΣ, όπως είναι ο ακραίος προγραμματισμός, η Scrum και η Δυναμική Μέθοδος Ανάπτυξης Συστημάτων. Οι μεθοδολογίες αυτές, εξοικονομούν χρόνο, καθώς εξαλείφουν πολλές από τις εργασίες που σχετίζονται με τον ορισμό και την τεκμηρίωση των απαιτήσεων. Τέλος, υπάρχουν και οι αντικειμενοστρεφείς προσεγγίσεις στην ανάπτυξη πληροφοριακών

συστημάτων, οι οποίες χρησιμοποιούν την ακολουθία φάσεων του ΚΖΑΣ που βασίζεται στη RAD, αλλά προσπαθούν να ισορροπήσουν την έμφαση μεταξύ διαδικασιών και δεδομένων, ενσωματώνοντας και τα δύο σε ένα μοντέλο. Η αντικειμενοστρεφής ανάλυση και σχεδιασμός συστημάτων, χρησιμοποιεί μια επαναληπτική και επαυξητική προσέγγιση ανάπτυξης πληροφοριακών συστημάτων, η οποία καθοδηγείται από περιπτώσεις χρήσης κι έχει ως επίκεντρο την αρχιτεκτονική. Η επιλογή μια μεθοδολογίας επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες, όπως είναι η σαφήνεια των απαιτήσεων του χρήστη, η εξοικείωση με την τεχνολογία, η πολυπλοκότητα του συστήματος, η αξιοπιστία του και το χρονοδιάγραμμά του (Dennis, Wixom, Tegarden, 2009).

Στην παρούσα εργασία, ακολουθείται η μεθοδολογία δομημένου σχεδιασμού και συγκεκριμένα η ανάπτυξη καταρράκτη. Γίνεται διεξοδική ανάλυση της κάθε φάσης του ΚΖΑΣ και των βημάτων που την αποτελούν, προχωρώντας από τη μια φάση στην επόμενη. Η μεθοδολογία αυτή επιλέχθηκε καθώς οι απαιτήσεις των χρηστών για το νέο σύστημα είναι σαφείς και μπορούν να γίνουν κατανοητές μέσω προφορικών συζητήσεων ή και γραπτών αναφορών. Ακόμη, η εξοικείωση με την τεχνολογία που θα χρησιμοποιηθεί είναι αρκετά μεγάλη, με αποτέλεσμα να μειώνεται ο κίνδυνος και να αυξάνονται οι πιθανότητες επιτυχίας της εφαρμογής του νέου συστήματος. Επειδή, πρόκειται για ένα πολύπλοκο σύστημα, απαιτείται προσεκτική και λεπτομερής ανάλυση των φάσεων της προετοιμασίας, της ανάλυσης και του σχεδιασμού του συστήματος, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι μια μεθοδολογία δομημένου σχεδιασμού, η οποία είναι σε θέση να χειρίζεται σύνθετα συστήματα είναι κατάλληλη. Στο συγκεκριμένο σύστημα, η αξιοπιστία είναι ένας πάρα πολύ κρίσιμος παράγοντας, καθώς αυτό θα διαχειρίζεται τα οικονομικά δεδομένα των Πανεπιστημίων και θα εξάγει τις οικονομικές τους καταστάσεις, προσδιορίζοντας το αποτέλεσμα. Καθώς, λοιπόν η αξιοπιστία, αποτελεί έναν παράγοντα υψηλής προτεραιότητας, η μεθοδολογία ανάπτυξης καταρράκτη, η οποία συνδυάζει λεπτομερείς φάσεις ανάλυσης και σχεδιασμού, κρίνεται κατάλληλη. Τέλος, καθώς πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό έργο για τα Πανεπιστήμια, η μεγάλη διάρκεια που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του, θεωρείται ότι δεν είναι αποτρεπτικός παράγοντας, για την επιλογή της μεθοδολογίας της ανάπτυξης καταρράκτη.

Για την ανάλυση των φάσεων του κύκλου ζωής της ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού συστήματος, μελετάται διεξοδικά η υφιστάμενη κατάσταση της λογιστικής και οικονομικής διαχείρισης στα Πανεπιστήμια, τα οποία εφαρμόζουν την απλογραφική μέθοδο ταμειακής βάσης, μέσω της μελέτης των νόμων που διέπουν τη λειτουργία τους. Για την καλύτερη κατανόηση του υπάρχοντος συστήματος, πραγματοποιείται ανάλυση εγγράφων, όπως είναι τα οργανογράμματα των Υπηρεσιών των Πανεπιστημίων, τα εγχειρίδια

χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούν, τα παραστατικά που εκδίδουν, καθώς και οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν, ώστε να προσδιοριστούν οι διαδικασίες και ο τρόπος λειτουργίας του με μεγάλη λεπτομέρεια. Ο εντοπισμός και η προσεκτική εξέταση αυτών των εγγράφων, βοηθά στην κατανόηση των πιθανών απαιτήσεων του νέου συστήματος. Ακολουθεί, διεξοδική μελέτη των κειμένων των ΔΛΠ, μέσω των δικτυακών τόπων των διεθνών οργάνων που είναι υπεύθυνα για την κατάρτισή τους, για να εντοπιστούν οι διαφορές στο λογιστικό χειρισμό των θεμάτων που αντιμετωπίζουν τα Πανεπιστήμια στην καθημερινή οικονομική τους διαχείριση. Αποτέλεσμα της παραπάνω έρευνας και μελέτης, είναι η παρουσίαση, των βασικότερων σημείων, όπου εντοπίζονται οι απαιτούμενες αλλαγές, που αποτελούν τις απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος για τα Πανεπιστήμια. Αυτές οι απαιτήσεις, είναι αναγκαία συστατικά σε ένα λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, το οποίο θα υποστηρίζει την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ στα Ελληνικά Πανεπιστήμια.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ**

## **ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑ**

### **5.1 ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια και Πληροφοριακά Συστήματα**

Από την ανάλυση των προηγούμενων κεφαλαίων γίνεται φανερό ότι, η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, όπως και σε κάθε οικονομική οντότητα, απαιτεί κατάλληλα μηχανογραφικά συστήματα, τα οποία να μπορούν να τα υποστηρίξουν, στην προσπάθειά τους να μεταβούν στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, απαιτούν την επανεξέταση και την αναδιαμόρφωση αρκετών από τις αναλυτικές εφαρμογές που λειτουργούσαν ήδη και κυρίως τη δημιουργία πολλών νέων εφαρμογών, ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθούν σε όλα τα νέα ζητήματα λογιστικής αντιμετώπισης που θέτουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης και τελικά να είναι δυνατή η κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Ντζανάτος, 2008).

Σε μια τέτοια περίπτωση υιοθέτησης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, βασικός στόχος της διοίκησης των Πανεπιστημίων είναι η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις αρχές των ΔΛΠ, στον ταχύτερο δυνατό χρόνο και με το λιγότερο δυνατό κόστος. Με βάση λοιπόν αυτό, επιδιώκουν να επιλέξουν τα μηχανογραφικά συστήματα που θα εξυπηρετήσουν τον παραπάνω σκοπό, με τη μεγαλύτερη δυνατή επιτυχία (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Για να υλοποιηθεί ένα σχέδιο μετάβασης μιας οικονομικής οντότητας, όπως είναι τα Πανεπιστήμια, στην πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, πρέπει να ακολουθηθεί μια μεθοδολογία, η οποία θα εξασφαλίσει την ανάπτυξη κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων, ικανών να υποστηρίξουν την εφαρμογή τους. Καταρχήν, πρέπει να εξεταστούν και να εντοπιστούν όλες εκείνες οι περιοχές των πληροφοριών, στις οποίες θα χρειαστεί να γίνει παρέμβαση. Οι σημαντικές διαφορές που υπάρχουν, μεταξύ της υφιστάμενης κατάστασης, δηλαδή την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την ισχύουσα λογιστική και φορολογική νομοθεσία από τη μια πλευρά και της πλήρους εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από την άλλη, οδηγούν στο

συμπέρασμα ότι, είναι πάρα πολλές εκείνες οι περιοχές πληροφοριών, για τις οποίες θα χρειαστεί να αναδιαμορφωθούν και να προσαρμοστούν τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα αλλά και να δημιουργηθούν νέα για να τις υποστηρίξουν. Για παράδειγμα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Μητρώο Παγίων), οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, η διαχείριση και αποτίμηση των χρεογράφων είναι μερικές μόνο από τις περιοχές πληροφοριών, οι οποίες πρέπει να μελετηθούν προσεκτικά και να καταγραφούν όλες οι αλλαγές που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ώστε στη συνέχεια να αναπτυχθούν τα πληροφοριακά συστήματα που θα ανταποκρίνονται στις παραπάνω αλλαγές (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Οι απαιτήσεις σε νέα πληροφοριακά συστήματα, μπορούν να περιλαμβάνουν αλλαγές στον τρόπο υπολογισμού των πληροφοριών. Για παράδειγμα, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που προαναφέρθηκαν, απαιτείται πλέον, με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ο υπολογισμός της ωφέλιμης διάρκειας ζωής τους, επομένως πρέπει να προβλεφθεί στο νέο πληροφοριακό σύστημα, μια εφαρμογή που να καλύπτει έναν τέτοιο υπολογισμό. Ακόμη, μπορούν να περιλαμβάνουν αλλαγές στην λογιστική αποτύπωση των πληροφοριών. Δηλαδή, πρέπει να μελετηθούν διεξοδικά τα λογιστικά άρθρα που απαιτούνται για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, ποιους λογαριασμούς χρησιμοποιούν αυτά τα άρθρα, πότε πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή, σε ποιο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα αλλά και σε ποιο λογιστικό βιβλίο καταχωρείται. Όλα αυτά προϋποθέτουν έναν ιδιαίτερο σχεδιασμό πληροφοριακών συστημάτων που θα λαμβάνουν υπόψη τους, τις νέες απαιτήσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επίσης, πρέπει να προσδιοριστούν οι απαιτήσεις των πληροφοριακών συστημάτων, σχετικά με την απεικόνιση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, είναι πολύ διαφορετικές από αυτές που ισχύουν σήμερα, με αποτέλεσμα να πρέπει να αποτυπωθούν όλες αυτές οι ανάγκες των προτύπων, έτσι ώστε το πληροφοριακό σύστημα που θα προκύψει, να ανταποκρίνεται στην ορθή κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Στη συνέχεια αφού έχουν εντοπισθεί όλες οι περιοχές των πληροφοριών στις οποίες απαιτείται παρέμβαση, εξετάζονται οι δυνατότητες των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνται καθώς και οιοποδήποτε άλλου μηχανογραφικού εργαλείου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί. Γίνονται οι ανάλογες τροποποιήσεις και προσθήκες για να προκύψει το τελικό πληροφοριακό σύστημα, που θα έχει τις δυνατότητες να παρέχει στα Πανεπιστήμια, πλήρης υποστήριξη για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010).

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό, ότι η ανάπτυξη κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων για την ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αποτελεί ένα κύριο θέμα ζωτικής σημασίας για την οικονομική οντότητα που θέλει ή υποχρεούται να μεταβεί στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Εάν δεν προηγηθεί αυτή η ανάπτυξη, δεν μπορεί να γίνει ένας ολοκληρωμένος λογιστικός σχεδιασμός με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Είναι προφανές όμως, ότι στο θεωρητικό επίπεδο της ανάλυσης δεν μπορούν να καλυφθούν όλες οι ανάγκες που θα προκύψουν στην πράξη. Είναι εφικτό όμως, να γίνει η ανάλυση των βασικών εφαρμογών ώστε στην πορεία να γνωρίζει η οικονομική οντότητα, τι πρέπει να ζητήσει από τους αναλυτές των πληροφοριακών συστημάτων (Ντζανάτος, 2008).

Στα επόμενα κεφάλαια θα επιχειρηθεί ο σχεδιασμός και η ανάλυση ενός λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, το οποίο θα καλύπτει τις ανάγκες των Πανεπιστημίων, ώστε να εφαρμόσουν με επιτυχία τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

## **5.2 Η Φάση της Προετοιμασίας του Πληροφοριακού Συστήματος**

Όπως προαναφέρθηκε στο τέταρτο κεφάλαιο, η υλοποίηση του ΚΖΑΣ, στην παρούσα εργασία, προσεγγίζεται μέσω μιας δομημένης μεθοδολογίας, αυτής της ανάπτυξης καταρράκτη. Σύμφωνα λοιπόν, με την ανάπτυξη καταρράκτη, ακολουθεί η αναλυτική περιγραφή της φάσης της προετοιμασίας της ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού συστήματος, περιγράφοντας αναλυτικά όλα τα βήματα που περιέχονται σ' αυτήν, καθένα από τα οποία βασίζεται στο προηγούμενό του. Κάθε βήμα αυτής της διαδικασίας, είναι σαφώς καθορισμένο και οδηγεί στη δημιουργία ενός συγκεκριμένου παραδοτέου, το οποίο αποτελεί τη βάση για το επόμενο βήμα. Έτσι, αφού αναλύεται διεξοδικά η ανάγκη ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος για την υποστήριξη της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια και η αξία που θα προσφέρει σ' αυτά, δημιουργείται η αίτηση συστήματος, η οποία αποτελεί τη βάση για το επόμενο βήμα, που είναι η ανάλυση σκοπιμότητας. Στη συνέχεια, γίνεται προσεκτική εξέταση των τεχνικών, οικονομικών και εταιρικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων, που θα επιφέρει η ανάπτυξη του νέου συστήματος, δίνοντας έτσι μια πιο λεπτομερή εικόνα, η οποία θα βοηθήσει στη λήψη της απόφασης για την έγκριση ή την απόρριψή του.

### 5.2.1 Αίτηση Συστήματος (System Request)

Στη φάση της προετοιμασίας της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος, προσδιορίζεται αρχικά το έργο, το οποίο προσφέρει όφελος στην επιχείρηση και δημιουργείται μια αίτηση συστήματος, που παρέχει βασικές πληροφορίες για το προτεινόμενο σύστημα. Η αίτηση συστήματος είναι ένα έγγραφο που περιγράφει τους λόγους για τους οποίους απαιτείται η ανάπτυξη του νέου πληροφοριακού συστήματος, τις απαιτήσεις, δηλαδή τις λειτουργίες και τις δυνατότητες που πρέπει να περιλαμβάνει το πληροφοριακό σύστημα καθώς και το όφελος που το σύστημα αυτό αναμένεται να παρέχει στην οντότητα (Dennis, Wixom, Tegarden, 2009).

Σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), η οποία έχει προβεί στη σύσταση συμβουλευτικής επιτροπής με σκοπό τη μετάφραση και τον έλεγχο των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αλλά και με τις γενικότερες προθέσεις του Κράτους, να ενσωματωθούν όλες οι Οδηγίες και οι Κανονισμοί της Ε.Ε, σχετικά με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από το δημόσιο τομέα, είναι σίγουρο ότι επίκειται πολύ σύντομα η θεσμοθέτηση για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το σύνολο του δημοσίου τομέα, επομένως και για τα Πανεπιστήμια, μέσω νόμων και προεδρικών διαταγμάτων. Ήδη, έχει καθιερωθεί η υποχρεωτική εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου σε ένα πολύ μεγάλο κομμάτι του δημοσίου τομέα κι έχει προχωρήσει, η υποχρέωση να συντάσσουν υποχρεωτικά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, με βάση τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ, σε όλες τις δημόσιες επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, τους Οργανισμούς Κύριας και Επικουρικής Ασφάλισης και τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Ακόμη, η Κεντρική Διοίκηση εφαρμόζει τη Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, για να προετοιμάσει την πλήρη υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στο μέλλον.

Ακόμη, στην από 06.03.2013 έκθεσή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, αναφέρει ξεκάθαρα την ανάγκη της εφαρμογής εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για το δημόσιο τομέα σε όλα τα κράτη – μέλη. Μεταξύ άλλων αναφέρει ότι «Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων συνιστά το μόνο γενικώς αποδεκτό σύστημα πληροφοριών που παρέχει πλήρη και αξιόπιστη εικόνα για τη δημοσιονομική και οικονομική κατάσταση και τις επιδόσεις ενός κράτους, αφού καταγράφει πλήρως τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, καθώς και τα έσοδα και τις δαπάνες ενός

φορέα, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι λογαριασμοί και κατά τη στιγμή του κλεισίματός τους. ....Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων είναι ορθότερη από οικονομική άποψη σε σχέση με την ταμειακή λογιστική και γι' αυτό, το ισχύον λογιστικό πλαίσιο δημοσιονομικής παρακολούθησης στην ΕΕ –δηλαδή το ΕΣΟΛ 95– βασίζεται στα δεδουλευμένα». Η έκθεση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι «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».

Επίσης, η πρόσφατη ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στην εθνική νομοθεσία, μέσω του Νόμου 4270/2014 και η πρόβλεψη έκδοσης προεδρικού διατάγματος, με το οποίο θα καθορίζονται, οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και το περιεχόμενό του, καθώς επίσης, μέσα στα πλαίσια του Γενικού Λογιστικού Σχεδιασμού της Γενικής Κυβέρνησης, οι επιμέρους λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών, οδηγεί στο ασφαλές συμπέρασμα ότι είναι θέμα χρόνου η θεσμοθέτηση της υποχρέωσης του ελληνικού δημοσίου τομέα, να τηρεί τα λογιστικά βιβλία με βάση τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες που ορίζονται από τα ΔΛΠ.

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι προκύπτει μια ανάγκη στα Πανεπιστήμια για ένα πληροφοριακό σύστημα, το οποίο να εναρμονίζεται με τις αρχές, τις μεθόδους, τις οδηγίες και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτή η ανάγκη αποτελεί και το πρώτο βήμα στο έργο της ανάπτυξης ενός νέου πληροφοριακού συστήματος για τα Πανεπιστήμια και απαντάει στην ερώτηση γιατί πρέπει να αναπτυχθεί ένα τέτοιο πληροφοριακό σύστημα.

Η συγκεκριμένη ανάγκη ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος ικανού να υποστηρίξει την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, καθοδηγεί και τις υψηλού επιπέδου απαιτήσεις για το σύστημα. Οι απαιτήσεις αυτές είναι οι λειτουργίες και οι δυνατότητες που πρέπει να περιλαμβάνει το πληροφοριακό σύστημα και να μπορεί να τις φέρει σε πέρας.

Μια σημαντική γενική απαίτηση του νέου πληροφοριακού συστήματος είναι να μπορεί να υποστηρίξει την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος γενικής λογιστικής, αναλυτικής λογιστικής και δημοσίου λογιστικού σε αντικατάσταση του απλογραφικού λογιστικού συστήματος που ίσχυε μέχρι σήμερα. Η απλογραφική μέθοδος που ακολουθείται, συνίσταται στην απλή καταγραφή-καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος στα βιβλία των Πανεπιστημίων. Το νέο πληροφοριακό σύστημα, πρέπει να μπορεί να υποστηρίξει τη διπλογραφική μέθοδο, η οποία βασίζεται στη διπλοεγγραφή (χρέωση και πίστωση) κάθε



οικονομικού γεγονότος, ώστε να παρακολουθείται συστηματικά, μέσω του δεύτερου λογαριασμού ο αντίκτυπος που έχει ο πρώτος λογαριασμός, στη θέση της οικονομικής οντότητας. Αυτό προϋποθέτει την ύπαρξη ενός σχεδίου λογαριασμών με συγκεκριμένη ονοματοδοσία και αρίθμηση, το οποίο στην ουσία είναι η μετατροπή των οικονομικών γεγονότων σε λογαριασμούς. Με απλά λόγια, θα πρέπει το πληροφοριακό σύστημα να μετατρέπει μια καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρέωση και πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών καθώς και να υπάρχει σύνδεση (γέφυρα) για τη μετατροπή αυτών των εγγραφών από την απλογραφική μέθοδο στη διπλογραφική μέθοδο.

Μια εξίσου σημαντική απαίτηση του νέου πληροφοριακού συστήματος είναι η μετατροπή της μεθόδου της λογιστικής ταμειακής βάσης που χρησιμοποιούν τα Πανεπιστήμια στη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης. Σύμφωνα λοιπόν με την αρχή των δεδουλευμένων, τα αποτελέσματα των συναλλαγών αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή τους. Έτσι, το νέο πληροφοριακό σύστημα στα Πανεπιστήμια, θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποτυπώνει τα λογιστικά γεγονότα στις λογιστικές περιόδους που αφορούν και κατ' επέκταση στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων αυτών. Αυτό που ισχύει σήμερα, είναι η λογιστική ταμειακή βάση, κατά την οποία όλες οι συναλλαγές καταχωρούνται στα βιβλία και βαρύνουν τη λογιστική περίοδο κατά την οποία εισπράττονται ή πληρώνονται. Για παράδειγμα, δεν γίνεται διάκριση μεταξύ αγοράς ενός στοιχείου του ενεργητικού και μιας δαπάνης, καθώς και οι δύο συναλλαγές θεωρούνται πληρωμές σε αντίθεση με τη δεδουλευμένη βάση, στην οποία γίνεται σαφής διάκριση και όλα τα γεγονότα αποτυπώνονται κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους.

Μια τρίτη πολύ σημαντική απαίτηση του πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, είναι η δυνατότητα κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων στο τέλος του έτους, σύμφωνα με αυτά που ορίζουν τα ΔΛΠ. Αυτό που ισχύει σήμερα, είναι η σύνταξη ενός Ισολογισμού-Απολογισμού, ο οποίος βασίζεται στην απλογραφική μέθοδο καταχώρησης των οικονομικών συναλλαγών στη βάση της ταμειακής λογιστικής. Δηλαδή, στο τέλος κάθε έτους, γίνεται συμφωνία μεταξύ όλων των εσόδων που εισπράχθηκαν μείον όλων των εξόδων που πληρώθηκαν και το υπόλοιπο, είναι το ταμειακό διαθέσιμο υπόλοιπο που βρίσκεται κατατεθειμένο στις τράπεζες. Αυτή είναι μια «απλοϊκή» οικονομική κατάσταση, η οποία δεν παρέχει καμία ουσιαστική πληροφορία στους χρήστες. Απλώς, επιβεβαιώνει ότι υπάρχει συμφωνία του ταμειακού υπολοίπου σε σχέση με τα έσοδα και τα έξοδα που διαχειρίστηκε το Πανεπιστήμιο. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όμως, εισάγουν, μια σειρά από οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες απεικονίζουν δομημένα την οικονομική θέση των Πανεπιστημίων και αποσκοπούν στην

παροχή ουσιαστικών πληροφοριών στους χρήστες. Σε αυτήν την περίπτωση, το νέο πληροφοριακό σύστημα που θα αναπτυχθεί στα Πανεπιστήμια, θα πρέπει να μπορεί να φέρει σε πέρας αυτές τις απαιτήσεις των ΔΛΠ, σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, είναι απαραίτητο να αναλυθούν και τα οφέλη που θα προσφέρει το νέο πληροφοριακό σύστημα στα Πανεπιστήμια. Καταρχήν, η εναρμονισμένη λογιστική δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, θα βελτιώσει τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των Πανεπιστημίων και γενικότερα του δημοσίου τομέα. Μέσω της απεικόνισης όλων των συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί, θα είναι δυνατή η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των Πανεπιστημίων, βελτιώνοντας με αυτό τον τρόπο την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του δημοσίου λογιστικού ελέγχου. Ακόμη, θα παρέχει καλύτερη πληροφόρηση για την κατανομή και τη διαχείριση των πόρων των Πανεπιστημίων, με αποτέλεσμα να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των εξωτερικών χρηστών.

Παρακάτω, παραθέτουμε την αίτηση συστήματος:

## **Αίτηση συστήματος – Έργο : Πληροφοριακό σύστημα εφαρμογής ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια**

**Εντολέας έργου:** Η Διοίκηση του Πανεπιστημίου

**Επιχειρηματική ανάγκη:** Η εναρμόνιση με τις αρχές, τις μεθόδους, τις οδηγίες και τους κανόνες των ΔΛΠ, που αποτελεί υποχρέωση για τα ΝΠΔΔ κι επομένως για τα Πανεπιστήμια

**Επιχειρηματικές απαιτήσεις:**

- Εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος γενικής λογιστικής, αναλυτικής λογιστικής και λογιστικής δημοσίου λογιστικού σε αντικατάσταση του απλογραφικού λογιστικού συστήματος
- Μετατροπή της λογιστικής μεθόδου ταμειακής βάσης στη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης
- Κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ

**Επιχειρηματική αξία:**

- Θα βελτιώσει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία, μέσω της εμφάνισης και παρουσίασης όλων των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών
- Θα αυξήσει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της ρεαλιστικότερης αποτύπωσης των πληροφοριών σε αυτές
- Θα καταστήσει δυνατή τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της ομοιόμορφης παρουσίασης των πληροφοριών
- Θα παρέχει καλύτερη πληροφόρηση για την κατανομή και τη διαχείριση των πόρων του Πανεπιστημίου, λόγω της μεγαλύτερης πληρότητας των πληροφοριών που εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις

### **5.2.2 Ανάλυση Σκοπιμότητας (Feasibility Analysis)**

Στη συνέχεια, αφού έχει ολοκληρωθεί η αίτηση συστήματος, δημιουργείται η ανάλυση σκοπιμότητας, η οποία δίνει περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με την τεχνική επιτευξιμότητα, την οικονομική και την εταιρική σκοπιμότητα, του εν λόγω έργου.

## Τεχνική επιτευξιμότητα

Αναφορικά, με την τεχνική επιτευξιμότητα της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, θα πρέπει να επισημανθεί το γεγονός, ότι ο κλάδος των εταιρειών πληροφοριακών συστημάτων δεν έχει ανάλογη εμπειρία ανάπτυξης παρόμοιων πληροφοριακών συστημάτων, λόγω της μη τήρησης των λογιστικών βιβλίων των Πανεπιστημίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Φυσικά, έχουν αναπτυχθεί παρόμοια πληροφοριακά συστήματα, για άλλες υπηρεσίες του δημοσίου τομέα, όπως τις δημόσιες επιχειρήσεις, τους Οργανισμούς Ασφάλισης, τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας καθώς και πληροφοριακά συστήματα για να υποστηρίξουν τη διπλογραφική μέθοδο και τη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα, οι οποίες είναι οι αρχικές απαιτήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επίσης, έχουν αναπτυχθεί πληροφοριακά συστήματα, για την υποστήριξη των ΔΛΠ σε επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι υπάρχει μεγάλη εξοικείωση με το υλικό, με το περιβάλλον της ανάπτυξης του λογισμικού, με τα εργαλεία και το λειτουργικό σύστημα, που ενδεχομένως να χρησιμοποιηθούν, αλλά όχι με το συγκεκριμένο πεδίο εφαρμογής και με την ανάπτυξη και κατασκευή παρόμοιων συστημάτων παρόμοιου μεγέθους. Η έλλειψη εξοικείωσης λοιπόν, που υπάρχει με το συγκεκριμένο πεδίο εφαρμογής, από το χώρο των εταιρειών πληροφορικής, είναι δυνατόν να προκαλέσει κινδύνους και προβλήματα στην ανάπτυξη ενός πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια. Ο κίνδυνος αυξάνεται δραστικά, λόγω της έλλειψης εξοικείωσης με ανάλογα πληροφοριακά συστήματα υποστήριξης ΔΛΠ και από την πλευρά των χρηστών, δηλαδή των υπαλλήλων των λογιστηρίων των Πανεπιστημίων.

Ακόμη, η εξοικείωση με την τεχνολογία, αποτελεί ακόμη μια σημαντική πηγή κινδύνου. Για να περιοριστούν λοιπόν, οι κίνδυνοι θα πρέπει το νέο πληροφοριακό σύστημα να περιλαμβάνει τεχνολογία, η οποία ήδη να έχει χρησιμοποιηθεί μέσα στα Πανεπιστήμια και να είναι εξοικειωμένοι με αυτήν οι χρήστες. Με αυτόν τον τρόπο, θα μειωθούν τα προβλήματα και οι καθυστερήσεις, γιατί δεν θα απαιτείται να δαπανηθεί πρόσθετος χρόνος και κόστος, για την εκμάθηση του τρόπου χρήσης της τεχνολογίας.

Επίσης, το μέγεθος του έργου, αποτελεί ακόμη ένα βασικό παράγοντα κινδύνου, καθώς τα μεγαλύτερα έργα είναι περισσότερο περίπλοκα στη διαχείρισή τους. Η ανάπτυξη ενός πληροφοριακού συστήματος, το οποίο υποστηρίζει την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, είναι ένα μεσαίου μεγέθους έργο, το οποίο απαιτεί μια ανάλογη, σε πλήθος μελών, ομάδα έργου. Απαιτεί σίγουρα, την εμπλοκή πλήθους τμημάτων των Πανεπιστημίων, όπως της Οικονομικής Υπηρεσίας, της Υπηρεσίας Προμηθειών, της Επιτροπής Ερευνών, της

Υπηρεσίας Πληροφορικής αλλά και της Τεχνικής Υπηρεσίας, τα οποία θα συμμετέχουν με εκπροσώπους τους. Απαιτεί επίσης και μια εξειδικευμένη ομάδα εξωτερικών συνεργατών, οι οποίοι θα είναι σε θέση να καθοδηγήσουν την ανάπτυξη του συγκεκριμένου συστήματος.

Το τελευταίο στοιχείο που πρέπει να εξετασθεί για την αξιολόγηση της τεχνικής επιτευξιμότητας του έργου της ανάπτυξης κατάλληλου πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, είναι η συμβατότητα αυτού του συστήματος, με τα συστήματα που χρησιμοποιούνται ήδη στα Πανεπιστήμια. Για να μπορέσει να λειτουργήσει αποτελεσματικά το νέο σύστημα, θα βασιστεί σε δεδομένα και πληροφορίες από τα υπάρχοντα συστήματα, αλλά και πρέπει να είναι σε θέση να παράγει δεδομένα, που θα τροφοδοτήσουν άλλες εφαρμογές. Αυτό, ενέχει σοβαρούς κινδύνους, καθώς τα υπάρχοντα συστήματα, βασίζονται, όπως προαναφέρθηκε, στη απλογραφική μέθοδο στη βάση της ταμειακής λογιστικής, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι είναι αρκετά δύσκολο να ενοποιηθεί το νέο σύστημα με τα υπάρχοντα συστήματα. Η δυσκολία αυτή έχει ως αποτέλεσμα να είναι σχεδόν σίγουρη η απόφαση της διοίκησης, για την ανάπτυξη ενός εντελώς νέου πληροφοριακού συστήματος, το οποίο προφανώς, θα οδηγήσει σε αλλαγές τόσο ως προς τις διαδικασίες αλλά και ως προς τη δομή των Πανεπιστημίων.

### **Οικονομική σκοπιμότητα**

Ο σκοπός της αξιολόγησης της οικονομικής σκοπιμότητας του έργου της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος, το οποίο να υποστηρίζει την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, είναι ο προσδιορισμός του οικονομικού οφέλους και κόστους που σχετίζεται με την ανάπτυξη του συγκεκριμένου συστήματος.

Σχετικά με το κόστος του συγκεκριμένου εγχειρήματος, αυτό συνίσταται αρχικά στις δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες συμπεριλαμβάνουν τις δαπάνες για την προμήθεια του υλικού, του λογισμικού αλλά και του εξοπλισμού που θα χρειαστεί, τις αμοιβές για τις υπηρεσίες των συμβούλων, τις αμοιβές για την ομάδα ανάπτυξης καθώς και τις δαπάνες για την εκπαίδευση του προσωπικού κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης. Αυτές οι δαπάνες γίνονται μια φορά, κατά τη διάρκεια της κατασκευής του νέου συστήματος. Υπάρχουν όμως και οι λειτουργικές δαπάνες, οι οποίες απαιτούνται για τη λειτουργία του συστήματος και επαναλαμβάνονται. Τέτοιες δαπάνες είναι οι αναβαθμίσεις του υλικού και του λογισμικού, η συνεχής κατάρτιση και υποστήριξη των χρηστών, οι επισκευές των υποδομών που χρησιμοποιούνται καθώς και οι δαπάνες συντήρησης του συστήματος. Το ποσό που θα πρέπει να αναλώσουν τα Πανεπιστήμια, για την κατασκευή αλλά και τη λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, θα βαρύνει τον προϋπολογισμό τους και θεωρείται ότι δεν θα είναι πολύ μεγάλο.

Είναι γνωστό ότι ένα πληροφοριακό σύστημα, μπορεί να παρέχει πολλά και σημαντικά οφέλη σ' έναν οργανισμό, τα οποία διακρίνονται σε υλικά και σε άυλα οφέλη, που δεν μπορούν να ποσοτικοποιηθούν. Γίνεται λοιπόν κατανοητό, ότι η ανάπτυξη ενός πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια, δεν έχει άμεσα υλικά και απτά οφέλη γι' αυτά, καθώς τα Πανεπιστήμια είναι μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και δεν λειτουργούν όπως οι ιδιωτικές εταιρείες με σκοπό το κέρδος. Παρόλα αυτά, η εφαρμογή των ΔΛΠ, μπορεί να οδηγήσει στην περιστολή των δαπανών και την εξοικονόμηση των δημοσίων πόρων, λόγω της ορθότερης διαχείρισης των πόρων του ελληνικού δημοσίου στο εσωτερικό των Πανεπιστημίων. Επίσης, η εφαρμογή των ΔΛΠ και η παράλληλη ανάπτυξη ενός τέτοιου συστήματος να τα υποστηρίξει, θα επιφέρει πολλά άυλα οφέλη στα Πανεπιστήμια. Μερικά από αυτά είναι, η εγκυρότητα των πληροφοριών, η οποία θα οδηγήσει σε πιο ορθές αποφάσεις των διοικήσεων των Πανεπιστημίων. Ακόμη θα οδηγήσει στη βελτίωση της κατανομής, της διαχείρισης και του ελέγχου των πόρων του Πανεπιστημίου, στην αύξηση της ακρίβειας των διοικητικών ενεργειών αλλά και στη διαθεσιμότητα νέων, περισσότερων, καλύτερων αλλά και πιο έγκαιρων πληροφοριών. Επίσης, ένα τέτοιο πληροφοριακό σύστημα, θα δώσει τη δυνατότητα διερεύνησης περισσότερων εναλλακτικών λύσεων, θα οδηγήσει στην ταχύτερη λήψη αποφάσεων και θα δημιουργήσει περισσότερη εμπιστοσύνη στην ποιότητα των αποφάσεων της διοίκησης.

Γενικεύοντας όλα τα παραπάνω οφέλη για το σύνολο του δημοσίου τομέα, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι ανάλογα πληροφοριακά συστήματα θα παρέχουν σημαντικά οφέλη, στο ελληνικό δημόσιο. Θα υπάρξει σημαντική βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του δημοσίου ελέγχου, λόγω της δυνατότητας σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών του δημοσίου τομέα. Ακόμη, θα υπάρξουν πολύ θετικές επιπτώσεις στην κοινωνία, καθώς οι πολίτες θα έχουν αυξημένη ενημέρωση σχετικά με τη διαχείριση των πόρων του ελληνικού δημοσίου.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό, ότι τα οφέλη από ένα τέτοιο πληροφοριακό σύστημα είναι πάρα πολλά και πολύ σημαντικά, συγκριτικά με το κόστος που απαιτείται για την ανάπτυξη και τη λειτουργία του, ώστε να θεωρείται σίγουρο ότι οι διοικήσεις των Πανεπιστημίων θα αποφασίσουν θετικά για τη συγκεκριμένη επένδυση.

### **Εταιρική σκοπιμότητα**

Η αξιολόγηση της εταιρικής σκοπιμότητας δείχνει πόσο καλά θα γίνει τελικά αποδεκτό το νέο πληροφοριακό σύστημα από τους χρήστες του και θα ενσωματωθεί στις τρέχουσες διαδικασίες των Πανεπιστημίων. Ένας βασικός τρόπος για να αξιολογήσουμε την

εταιρική σκοπιμότητα της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, είναι να ελεγχθεί κατά πόσο οι στόχοι του συγκεκριμένου συστήματος ευθυγραμμίζονται με τους γενικότερους στόχους των Πανεπιστημίων. Εφόσον, όπως προαναφέρθηκε, επίκειται η θεσμοθέτηση της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ στο δημόσιο τομέα, γίνεται κατανοητό, ότι ο στόχος των Πανεπιστημίων να υλοποιήσουν την επιτυχή εφαρμογή τους ταυτίζεται απόλυτα με τον στόχο του νέου πληροφοριακού συστήματος, το οποίο θα αποτελέσει το μέσο της υλοποίησης για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Όσο μεγαλύτερη είναι η ευθυγράμμιση, δηλαδή η ταύτιση του έργου με τη γενικότερη στρατηγική του οργανισμού, τόσο μικρότερος είναι ο κίνδυνος για το νέο σύστημα, από την σκοπιά της εταιρικής σκοπιμότητας.

Επίσης, οι διοικήσεις των Πανεπιστημίων, λόγω της υποχρέωσης να συμμορφωθούν με το θεσμικό πλαίσιο, θα πρέπει να υποστηρίξουν την ανάπτυξη του νέου πληροφοριακού συστήματος, να παρέχουν επαρκή χρηματοδότηση και να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε το νέο σύστημα να γίνει αποδεκτό από το προσωπικό. Έτσι, ο κίνδυνος θα μειωθεί ακόμη περισσότερο, καθώς θα υπάρχει η πεποίθηση σε όλους τους εμπλεκόμενους στο Πανεπιστήμιο, ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα θα έχει την πολύτιμη συμβολή της διοίκησης και ότι θα παρασχεθούν οι απαραίτητοι πόροι.

Μια άλλη παράμετρος αξιολόγησης της εταιρικής σκοπιμότητας του νέου πληροφοριακού συστήματος για τα Πανεπιστήμια, εστιάζει στον τρόπο, με τον οποίο οι κύριοι εμπλεκόμενοι, δηλαδή οι χρήστες, που τελικά θα χρησιμοποιήσουν το σύστημα μόλις εγκατασταθεί, βλέπουν το προτεινόμενο έργο. Είναι γεγονός, ότι λόγω της έλλειψης κατάρτισης και εξειδίκευσης των εργαζομένων στα Πανεπιστήμια, σε θέματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι χρήστες του νέου πληροφοριακού συστήματος, θα δυσκολευτούν να κατανοήσουν όλες τις διαδικασίες και τις ενέργειες για την ανάπτυξη του νέου συστήματος. Αυτό, θα οδηγήσει στην αύξηση του κινδύνου, σχετικά με την αποδοχή του νέου συστήματος από τους χρήστες και την πλήρη ενσωμάτωσή του στην καθημερινή λειτουργία του Πανεπιστημίου. Για να εξασφαλιστεί ότι το τελικό πληροφοριακό σύστημα για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, θα γίνει αποδεκτό και θα χρησιμοποιηθεί από τους χρήστες, θα πρέπει να προωθείται από την ομάδα ανάπτυξης του έργου, η ενεργός συμμετοχή των χρηστών καθόλη τη διαδικασία ανάπτυξης του συστήματος. Αυτό είναι εφικτό, μέσω της ανάθεσης στους χρήστες επίσημων ρόλων στην ομάδα έργου, καθώς και συγκεκριμένων εργασιών οι οποίες πρέπει να πραγματοποιηθούν σε συγκεκριμένες προθεσμίες. Επίσης, είναι δυνατόν να ορισθούν τακτικές συναντήσεις με τους χρήστες, ώστε να γίνεται

ανατροφοδότηση των πληροφοριών. Με αυτόν τον τρόπο, το τελικό πληροφοριακό σύστημα, θα ικανοποιεί τις προσδοκίες και τις ανάγκες εκείνων που θα το χρησιμοποιούν.

Παρακάτω παρατίθεται η σύνοψη της ανάλυσης σκοπιμότητας του πληροφοριακού συστήματος, που θα υποστηρίξει την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια:

### **Σύνοψη Ανάλυσης Σκοπιμότητας Πληροφοριακού Συστήματος Εφαρμογής ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια**

#### **Τεχνική επιτευξιμότητα:**

Το πληροφοριακό σύστημα είναι τεχνικά εφικτό αν και υπάρχουν ορισμένοι κίνδυνοι.

- Ο κίνδυνος των Πανεπιστημίων, αναφορικά με την εξοικείωση της ομάδας των αναλυτών, με το πεδίο λειτουργίας, δηλαδή με την εφαρμογή των ΔΛΠ, είναι σχετικά υψηλός, λόγω της έλλειψης εμπειρίας ανάπτυξης παρόμοιων συστημάτων. Ακόμη, υψηλότερος είναι ο κίνδυνος σχετικά με την εξοικείωση των εμπλεκόμενων χρηστών, δηλαδή των υπαλλήλων, οι οποίοι δεν έχουν την απαιτούμενη κατάρτιση στις διαδικασίες της εφαρμογής των κανόνων και των οδηγιών που προβλέπουν τα ΔΛΠ
- Ο κίνδυνος σχετικά με την τεχνολογία που θα χρησιμοποιηθεί είναι σχετικά χαμηλός, καθώς υπάρχει μακρόχρονη εξοικείωση με την υπάρχουσα τεχνολογία
- Το μέγεθος του έργου θεωρείται μέσης επικινδυνότητας, καθώς η ομάδα έργου πιθανότατα θα διαθέτει λίγα άτομα
- Το επίπεδο συμβατότητας με τα υπάρχοντα συστήματα είναι πολύ χαμηλό, με αποτέλεσμα να αυξάνεται ο κίνδυνος

#### **Οικονομική σκοπιμότητα:**

Το κόστος, το οποίο περιλαμβάνει τις δαπάνες ανάπτυξης και τις λειτουργικές δαπάνες είναι σχετικά χαμηλό.

Περιστολή των δαπανών και εξοικονόμηση των δημοσίων πόρων, λόγω της ορθότερης διαχείρισης των πόρων των Πανεπιστημίων

Άυλα οφέλη:

- Δυνατότητα διερεύνησης περισσότερων εναλλακτικών λύσεων, λόγω βελτιωμένης πληροφόρησης
- Ταχύτερη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων, διότι οι πληροφορίες που παρέχονται από την εφαρμογή των ΔΛΠ, είναι περισσότερο έγκαιρες αλλά και έγκυρες
- Μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στην ποιότητα των αποφάσεων, λόγω της μεγαλύτερης αξιοπιστίας των πληροφοριών και κατ' επέκταση και των αποφάσεων

συνέχεια στην επόμενη σελίδα



## **Σύνοψη Ανάλυσης Σκοπιμότητας Πληροφοριακού Συστήματος Εφαρμογής ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια**

συνέχεια από την προηγούμενη σελίδα

### **Δημόσιος Τομέας**

- Βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του δημοσίου ελέγχου, λόγω της δυνατότητας σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών του δημοσίου
- Θετικές επιπτώσεις στην κοινωνία, λόγω της αυξημένης ενημέρωσης των πολιτών σχετικά με τη διαχείριση των πόρων του ελληνικού δημοσίου

### **Εταιρική σκοπιμότητα:**

Το έργο εμφανίζει χαμηλή επικινδυνότητα. Ο στόχος του νέου συστήματος, που είναι η επιτυχής εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια, ευθυγραμμίζεται με το στόχο της διοίκησης, η οποία παρέχει πλήρη υποστήριξη στην ανάπτυξή του. Ο κίνδυνος που σχετίζεται με την έλλειψη κατάρτισης των εργαζομένων σε θέματα ΔΛΠ, θα αντισταθμιστεί με την ενεργό συμμετοχή τους καθόλη τη διάρκεια της ανάπτυξης του πληροφοριακού συστήματος

### **5.2.3. Διαχείριση Έργου (Project Management)**

Μετά την απόφαση της διοίκησης του Πανεπιστημίου, να εγκρίνει την ανάπτυξη του νέου πληροφοριακού συστήματος, για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, το έργο περνά στη φάση της διαχείρισης έργου, η οποία αποτελεί ένα βασικό συστατικό στοιχείο της φάσης της προετοιμασίας. Σε αυτή τη διαδικασία, η διοίκηση του Πανεπιστημίου, θα ορίσει τον διευθυντή του συγκεκριμένου έργου, ο οποίος θα έχει την κύρια ευθύνη για τη διαχείριση όλων των εργασιών και των ρόλων που θα πρέπει να συντονιστούν προσεκτικά. Επειδή πρόκειται για ένα άτομο, το οποίο θα λαμβάνει σημαντικές αποφάσεις και ο ρόλος του στην συνολική επιτυχία του έργου είναι πολύ σημαντικός, θεωρείται ότι πρέπει να είναι ένα άτομο που θα έχει διευθυντική θέση ή θέση προϊσταμένου στο κύριο τμήμα που θα υλοποιηθεί το νέο πληροφοριακό σύστημα. Επομένως, ο Διευθυντής της Οικονομικής Υπηρεσίας του Πανεπιστημίου, είναι αυτός που καλύπτει τα παραπάνω χαρακτηριστικά και μπορεί να αναλάβει με επιτυχία το ρόλο του διευθυντή του έργου.

Στη συνέχεια, ο διευθυντής έργου, θα υπολογίσει την ποσότητα του χρόνου και της εργασίας που θα απαιτηθούν για την ολοκλήρωση του έργου και θα δημιουργήσει ένα

πρόγραμμα εργασιών, το οποίο θα αποτελέσει το βασικό του εργαλείο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το έργο της ανάπτυξης ενός πληροφοριακού συστήματος για τα ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια, θεωρείται ένα μεσαίου μεγέθους έργο. Ακόμη, θα κατασκευάσει ένα σχέδιο στελέχωσης του έργου, το οποίο θα περιγράφει το πλήθος και το είδος των ατόμων που θα απασχοληθούν καθώς και τη γενική ιεραρχική δομή. Όπως προαναφέρθηκε, στην ανάπτυξη ενός τέτοιου πληροφοριακού συστήματος, θα πρέπει να συμμετέχουν άτομα που εργάζονται στα τμήματα του Πανεπιστημίου, όπου θα υπάρξουν μεταβολές, όπως, άτομα από το Τμήμα Λογιστηρίου, το Τμήμα Προμηθειών, την Τεχνική Υπηρεσία, την Επιτροπή Ερευνών αλλά και την Υπηρεσία Πληροφορικής. Είναι σίγουρο, ότι θα χρειαστεί να συμμετέχουν και εξωτερικοί συνεργάτες, οι οποίοι θα αναλάβουν το ρόλο του συμβούλου, λόγω της εξειδικευμένης εμπειρίας τους σε ανάλογα έργα. Καθόλη τη διάρκεια της ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού συστήματος, ο διευθυντής έργου, συντονίζει τις δραστηριότητες, εφαρμόζοντας πρακτικές ανάπτυξης και περιορίζοντας τους κινδύνους, ώστε να εξασφαλιστεί ότι το έργο παραμένει στο σωστό δρόμο και ότι η πιθανότητα αποτυχίας του διατηρείται στο ελάχιστο.

### **5.3 Η Φάση της Ανάλυσης του Πληροφοριακού Συστήματος**

Εφόσον έχει ολοκληρωθεί η φάση της προετοιμασίας της ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού συστήματος για τα Πανεπιστήμια κι έχουν δημιουργηθεί η αίτηση συστήματος, η ανάλυση σκοπιμότητας και το πρόγραμμα εργασιών, ξεκινά η φάση της ανάλυσης, κατά την οποία η ομάδα έργου αποτυπώνει και αναλύει την υφιστάμενη κατάσταση, συγκεντρώνει πληροφορίες σχετικά με τις απαιτήσεις του νέου συστήματος και κατασκευάζει ένα σύνολο μοντέλων ανάλυσης.

Η μεθοδολογία που ακολουθείται στην παρούσα εργασία και στη φάση της ανάλυσης του νέου πληροφοριακού συστήματος, είναι η δομημένη ανάπτυξη καταρράκτη. Έτσι, η συγκεκριμένη φάση, διαδέχεται τη φάση της προετοιμασίας, όπως σε μια σειρά ακολουθίας και η εξέλιξη των φάσεων ρέει σταθερά προς τα κάτω, όπως σε έναν καταρράκτη. Με αυτόν τον τρόπο, παρέχεται ένας απλός αλλά και αποτελεσματικός έλεγχος καθώς και επίβλεψη της ανάπτυξης του νέου συστήματος σε κάθε στάδιο της πορείας του.

### 5.3.1 Αποτύπωση της Υφιστάμενης Κατάστασης

Η αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης στα Πανεπιστήμια, διενεργείται, μέσω της μελέτης των νόμων που διέπουν τη λειτουργία τους, ώστε να αναλυθεί η λογιστική και η οικονομική διαχείρισή τους. Για την κατανόηση του τρόπου, με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι διάφορες διαδικασίες της καθημερινής τους λειτουργίας, πραγματοποιείται ανάλυση διάφορων εγγράφων, όπως είναι τα οργανογράμματα των Υπηρεσιών, τα εγχειρίδια χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων, των απολογιστικών εκθέσεων και άλλων εγγράφων. Η εφαρμογή της απλογραφικής μεθόδου ταμειακής βάσης, εξετάστηκε από τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν τα Πανεπιστήμια, όπως είναι ο Προϋπολογισμός, ο Απολογισμός και ο Ισολογισμός.

Σήμερα, η οικονομική διαχείριση στο δημόσιο τομέα γενικά, διέπεται από όσα ορίζει το Ν.Δ. 496/1974 (ΦΕΚ 204/Α/ 19.07.1974), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα. Ακόμη, στα Πανεπιστήμια, παρά την υποχρέωση που προέκυψε από το ΠΔ 205/1998, για την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, η διαχείριση των οικονομικών τους, γίνεται με τη χρήση του απλογραφικού συστήματος της ταμειακής βάσης. Υπάρχουν πληροφοριακά συστήματα Πανεπιστημίων, στα οποία έχει γίνει σύνδεση των κωδικών εσόδων και εξόδων του δημόσιου λογιστικού με τους λογαριασμούς του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, αλλά αυτό λειτουργεί πιλοτικά, ενώ η οικονομική διαχείριση και η κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, συνεχίζεται με την εφαρμογή του απλογραφικού συστήματος. Σε αυτό το σημείο, για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της οικονομικής διαχείρισης στα Πανεπιστήμια, κρίνεται απαραίτητο να αναλυθούν ορισμένες βασικές έννοιες του δημόσιου λογιστικού.

Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΝΔ 496/1974, οικονομικό έτος, είναι η χρονική περίοδος, η οποία περιλαμβάνει όλες εκείνες τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα που σχετίζονται με την διαχείριση του χρήματος και της περιουσίας του ΝΠΔΔ (Πανεπιστήμιο). Κάθε οικονομικό έτος, ξεκινάει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους. Το άρθρο 3 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος, ορίζει τον Προϋπολογισμό, ως τη διοικητική πράξη, με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων ή των πιστώσεων για κάθε οικονομικό έτος. Στην πράξη, ο προϋπολογισμός των Πανεπιστημίων, είναι ένας πίνακας, στον οποίο παρουσιάζονται όλα τα έσοδα που αναμένεται να εισπραχθούν στο επόμενο οικονομικό έτος καθώς και τα έξοδα που

αναμένεται να πληρωθούν εντός του έτους. Τα έσοδα και τα έξοδα ταξινομούνται κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες ανάλογα με την αιτία και τη φύση τους (Κ.Α.Ε. : Κωδικός Αριθμός Εσόδου/Εξόδου). Ακόμη, το άρθρο 5, ορίζει ως έσοδα, όλα τα ποσά που εισπράττονται, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους που ισχύει ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από το χρόνο που δημιουργήθηκε η απαίτηση. Δηλαδή, στο δημόσιο λογιστικό, κάθε εισπραξη αποτελεί και πραγματοποιηθέν έσοδο. Επίσης, στο άρθρο 7, ως έξοδα ορίζονται όλες οι πληρωμές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, που αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ασχέτως με το χρόνο που δημιουργήθηκε η υποχρέωση. Δηλαδή, κάθε πληρωμή αποτελεί και πραγματοποιηθέν έξοδο. Επίσης, δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων. Κατά τη διάρκεια λοιπόν, του οικονομικού έτους, κάθε φορά που τα Πανεπιστήμια, εισπράττουν έσοδα, για παράδειγμα, από παράβολα πτυχίων, βεβαιώσεων κλπ, εκδίδεται ένα γραμμάτιο εισπραξης, με το οποίο ενημερώνεται ένας Κωδικός Αριθμός Εσόδου του προϋπολογισμού του. Στην περίπτωση που καταβάλλει ένα ποσό για την κάλυψη μιας δαπάνης, όπως για παράδειγμα η εξόφληση ενός προμηθευτή, εκδίδεται ένα χρηματικό ένταλμα πληρωμής, το οποίο ενημερώνει τον αντίστοιχο Κωδικό Αριθμό Εξόδου του προϋπολογισμού.

Τα λογιστικά βιβλία που τηρούν τα Πανεπιστήμια, είναι το Ημερολόγιο Ταμείου, όπου καταγράφονται, με ημερολογιακή σειρά, όλα τα έσοδα και τα έξοδα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, ανά Κωδικό Αριθμό Εσόδου/Εξόδου. Με αυτόν τον τρόπο, εξασφαλίζεται η τακτική παρακολούθηση των ταμειακών κινήσεων και ο προσδιορισμός του υπολοίπου του ταμείου ανά πάσα στιγμή. Ακόμη, τηρείται το Γενικό Ημερολόγιο, στο οποίο καταγράφονται όλα τα γεγονότα με χρονολογική σειρά και ανά ΚΑΕ, αποτυπώνει δηλαδή την καθημερινή λειτουργία του Πανεπιστημίου. Ακόμη, τηρείται το Γενικό Καθολικό, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και τα έξοδα ανά ΚΑΕ, και παρέχει πληροφορίες για το ύψος του εκάστοτε ΚΑΕ. Τέλος, λόγω της εξόφλησης των χρηματικών ενταλμάτων, μέσω επιταγών, τα Πανεπιστήμια, τηρούν το Βιβλίο Επιταγών, όπου καταγράφονται όλες οι επιταγές που έχουν εκδοθεί και παρακολουθείται η εξόφλησή τους από τους δικαιούχους.

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν τα Πανεπιστήμια, στο τέλος του έτους είναι ο Ισολογισμός και ο Απολογισμός. Ο Ισολογισμός, όπως προαναφέρθηκε, περιλαμβάνει το ταμειακό υπόλοιπο του προηγούμενου οικονομικού έτους, το σύνολο των εσόδων που εισπράχθηκαν, το σύνολο των εξόδων που πληρώθηκαν και το τελικό ταμειακό υπόλοιπο που προέκυψε από την οικονομική διαχείριση, ώστε να μεταφερθεί στο επόμενο οικονομικό έτος. Ο Απολογισμός είναι ένας πίνακας, ο οποίος παρουσιάζει όλα τα έσοδα και τα έξοδα που έχουν αρχικώς προϋπολογισθεί ανά ΚΑΕ, τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις

τους, τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους και το τελικό πλεόνασμα ή έλλειμμα που προέκυψε.

Συνοψίζοντας, η υπάρχουσα κατάσταση αναφορικά με την οικονομική διαχείριση των Πανεπιστημίων, είναι ένα πληροφοριακό σύστημα το οποίο παρέχει περιορισμένες δυνατότητες, όπως η παρακολούθηση της πορείας της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων τους, η ταμειακή παρακολούθηση και η σύνταξη Απολογισμού, Ισολογισμού. Συνεπώς, το υφιστάμενο πληροφοριακό σύστημα δεν μπορεί να δώσει στοιχεία καταρχήν για την περιουσία των Πανεπιστημίων, δηλαδή για τη διάρθρωση και την αξία των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων, όπως είναι οι εδαφικές εκτάσεις, τα κτίρια, ο εξοπλισμός και τα μεταφορικά μέσα που διαθέτουν. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, εκτός από τη μη δυνατότητα εμφάνισης της περιουσιακής τους κατάστασης σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή και τη μη δυνατότητα υπολογισμού των αποσβέσεων των περιουσιακών αυτών στοιχείων, χωρίς έτσι να μπορεί να προσδιοριστεί αντικειμενικά το αποτέλεσμα από τη λειτουργία των Πανεπιστημίων. Επίσης, δεν γίνεται καμία παρακολούθηση στη διαχείριση υλικών και αποθήκης. Ακόμη, το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα δεν μπορεί να παρακολουθήσει τις υποχρεώσεις και απαιτήσεις των Πανεπιστημίων, αλλά ούτε και να τις ομαδοποιήσει σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Τέλος, το πληροφοριακό σύστημα που χρησιμοποιούν σήμερα τα Πανεπιστήμια, δεν παρέχει αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τη διάρθρωση και το ύψος της καθαρής περιουσίας τους.

Από την παραπάνω ανάλυση, προκύπτει ότι το πληροφοριακό σύστημα που χρησιμοποιούν σήμερα τα Πανεπιστήμια, βασίζεται στην απλή καταγραφή εσόδων εξόδων και δεν περιλαμβάνει την ανάλυση που βασίζεται στη χρονική περίοδο που αυτά πραγματοποιήθηκαν. Μπορεί δηλαδή, οι εισπράξεις των απαιτήσεων αλλά και οι πληρωμές των υποχρεώσεων που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις, να φαίνονται στο παρόν ημερολογιακό έτος. Συμπεραίνεται, ότι ένα τέτοιο σύστημα δεν μπορεί να διασφαλίσει την ορθολογική διαχείριση των πόρων που διαθέτουν τα Πανεπιστήμια και σίγουρα δεν αποτελεί εγγύηση για τη βέλτιστη αξιοποίησή τους. Απαιτείται λοιπόν, να σχεδιαστεί ένα λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, το οποίο να βασίζεται στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και τη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης. Το διπλογραφικό σύστημα παρακολουθεί όλες τις μεταβολές των στοιχείων του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Θέσης. Βασίζεται καταρχήν, στο δεδομένο ότι κάθε λογιστικό γεγονός επιφέρει αλλαγές σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς, από τους οποίους ο ένας χρεώνεται και άλλος πιστώνεται με το ίδιο ακριβώς ποσό, το οποίο με τη σειρά του βασίζεται στην ισότητα που ισχύει στη Λογιστική:  $\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό} + \text{Καθαρή Θέση}$ . Έτσι, εξασφαλίζεται πάντα η ακρίβεια

των λογιστικών εγγραφών. Για παράδειγμα, στην περίπτωση αγοράς επίπλων και λοιπού εξοπλισμού από έναν προμηθευτή και μόλις αυτός εκδώσει το τιμολόγιο (ολοκληρωθεί δηλαδή η παραλαβή των επίπλων), με την απλογραφική μέθοδο δεν θα γινόταν καμία εγγραφή στα βιβλία, γιατί δεν υπάρχει ταμειακή συναλλαγή, ενώ η διπλογραφική μέθοδος στη βάση των δεδουλευμένων, επιβάλλει την εγγραφή χρέωσης του λογαριασμού των επίπλων με το ποσό του τιμολογίου και ισόποσης πίστωσης σε λογαριασμό υποχρέωσης, για το συγκεκριμένο προμηθευτή. Έτσι, ικανοποιείται η αρχή των δεδουλευμένων, η οποία είναι μια από τις βασικές αρχές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και τότε καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία. Στη συνέχεια, όταν εκδοθεί το χρηματικό ένταλμα και εξοφληθεί η υποχρέωση που είχε δημιουργηθεί νωρίτερα, τότε στη διπλογραφική μέθοδο θα χρεωθεί το ποσό του προμηθευτή που εξοφλήσαμε και θα πιστωθεί το ταμείο του Πανεπιστημίου. Στην απλογραφική μέθοδο, αυτό που θα καταχωρούνταν είναι το ποσό της εξόφλησης στον αντίστοιχο ΚΑΕ των επίπλων. Επομένως, γίνεται κατανοητό ότι με το διπλογραφικό σύστημα, παρέχεται άμεσα και έγκαιρα η πληροφορία του χρέους του Πανεπιστημίου στον προμηθευτή, μέσω των αντίστοιχων λογαριασμών. Με το απλογραφικό σύστημα, δεν υπάρχουν αντίστοιχοι λογαριασμοί υποχρεώσεων αλλά ούτε και απαιτήσεων, με αποτέλεσμα όπως προαναφέρθηκε, να είναι αδύνατη η παρακολούθησή τους. Πρέπει να επισημανθεί, ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα πρέπει να ενσωματώσει στις εφαρμογές του, τη διάρθρωση του σχεδίου λογαριασμών, που προβλέπεται από το ΠΔ 205/1998.

Επομένως, το νέο πληροφοριακό σύστημα των Πανεπιστημίων, θα είναι σε θέση να παρακολουθεί λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις τους. Ακόμη, θα μπορεί να παρέχει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με την περιουσία τους, καθώς θα υπάρχουν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί, οι οποίοι θα διαθέτουν όλα τα στοιχεία. Με τη χρήση ανάλογων λογαριασμών, θα μπορεί να διαχειρίζεται την παρακολούθηση των υλικών, των αποθεμάτων και της αποθήκης, προσφέροντας πολύτιμες πληροφορίες για την αποτίμησή τους. Επίσης, με το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα γίνει εφικτή η ανάλυση της διάρθρωσης της καθαρής θέσης των Πανεπιστημίων, καθώς και ο αντικειμενικός προσδιορισμός του αποτελέσματος που προκύπτει από τη δραστηριότητά τους.

Ακόμη, το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα, δεν είναι σε θέση να διευκολύνει την τήρηση αναλυτικών ημερολογίων, ισοζυγίων και καθολικών, ώστε τα βιβλία των Πανεπιστημίων, να παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή και να αποτελέσουν έτσι ένα βασικό εργαλείο της διοίκησης, στην προσπάθεια λήψης

ορθολογικότερων αποφάσεων. Το νέο πληροφοριακό σύστημα που θα σχεδιαστεί, θα πρέπει να μπορεί να παρακολουθεί, με πολύ μεγάλη λεπτομέρεια και ανάλυση, όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους στα Πανεπιστήμια, ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί στις ανάγκες για οικονομική πληροφόρηση και διαφάνεια της οικονομικής τους διαχείρισης.

Τέλος, από την παραπάνω ανάλυση γίνεται κατανοητό, ότι το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα, έχει τη δυνατότητα να βοηθά στη σύνταξη του Απολογισμού και του Ισολογισμού, στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, που όμως όπως προαναφέρθηκε, παρέχουν περιορισμένες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση των Πανεπιστημίων. Στο νέο σύστημα, υπάρχει η ανάγκη, λόγω της εναρμόνισης με τα ΔΛΠ, για την κατάρτιση μια σειράς οικονομικών καταστάσεων, όπως ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων, η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και οι Σημειώσεις, οι οποίες θα αποτυπώνουν την πραγματική οικονομική κατάσταση των Πανεπιστημίων και θα παρέχουν πληροφορίες, που θα μπορούν να αναλυθούν, να συγκριθούν αλλά και να αξιοποιηθούν.

### **5.3.2 Προσδιορισμός Απαιτήσεων**

Το δεύτερο στάδιο της φάσης της ανάλυσης του νέου πληροφοριακού συστήματος και αφού έχει ολοκληρωθεί η διεξοδική ανάλυση του υπάρχοντος συστήματος, είναι ο προσδιορισμός των απαιτήσεων. Σε αυτό το στάδιο, η ομάδα έργου, συλλέγει πληροφορίες γι' αυτό που πρέπει να κάνει το σύστημα, από όσο το δυνατόν περισσότερες πηγές, όπως από τους χρήστες του υπάρχοντος συστήματος, από αναφορές, φόρμες και διαδικασίες. Πρόκειται για ένα πολύ κρίσιμο στάδιο σε ολόκληρο τον Κύκλο Ζωής, επειδή εδώ αρχίζουν να διαφαίνονται τα κύρια στοιχεία του συστήματος. Τα παραδοτέα που προκύπτουν σε αυτή τη διαδικασία, θα χρησιμοποιηθούν ως στοιχεία εισόδου για τη δημιουργία των μοντέλων (λειτουργιών, δομικών και συμπεριφορικών), τα οποία θα αποτελέσουν το πρώτο βήμα στο σχεδιασμό του νέου συστήματος. Οι απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος, είναι αυτά που πρέπει να κάνει το σύστημα καθώς και τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτει, ώστε να υποστηρίξει την οικονομική λειτουργία των Πανεπιστημίων και την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Οι απαιτήσεις είναι λειτουργικές, όταν αφορούν άμεσα σε μια ορισμένη διαδικασία που πρέπει να εκτελεί το σύστημα ή σε μια

πληροφορία που πρέπει να είναι σε θέση να παρέχει και μη λειτουργικές, όταν αφορούν σε ιδιότητες που πρέπει να έχει το σύστημα, όπως η απόδοση, η ασφάλεια και η χρηστικότητα.

Για τον προσδιορισμό των απαιτήσεων του νέου πληροφοριακού συστήματος για την υποστήριξη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, πραγματοποιείται συλλογή πληροφοριών, από τη λεπτομερή ανάλυση διάφορων εγγράφων, αναφορών, φορμών και καταστάσεων. Συγκεκριμένα, μελετήθηκαν διάφοροι προϋπολογισμοί και απολογισμοί-ισολογισμοί Πανεπιστημίων, ώστε να γίνει πλήρως κατανοητή η μέθοδος που ακολουθείται για την κατάρτισή τους. Ακόμη, εξετάστηκαν προσεκτικά τα παραστατικά που εκδίδουν τα λογιστήρια των Πανεπιστημίων, για τις οικονομικές συναλλαγές τους, ώστε να προσδιοριστούν τυχόν προβλήματα με τα υπάρχοντα συστήματα. Η ανάλυση αυτών των εγγράφων, βοηθάει στη διασταύρωση όλων των πληροφοριών που εξετάζονται καθώς και στην εξαγωγή εκτιμήσεων και συμπερασμάτων. Η αναλυτική εξέτασή τους, οδηγεί στον προσδιορισμό των απαιτήσεων του νέου πληροφοριακού συστήματος, για την ανάγκη εναρμόνισής του με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια. Ακολουθεί, η διεξοδική μελέτη των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ώστε να εξεταστούν και να εντοπιστούν όλες εκείνες οι περιοχές των πληροφοριών, οι οποίες θα χρειαστεί να αναμορφωθούν, λόγω του διαφορετικού λογιστικού χειρισμού των οικονομικών γεγονότων με την εφαρμογή των ΔΛΠ. Οι αλλαγές αυτές, αποτελούν και τις απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος, το οποίο θα είναι κατάλληλο για να υποστηρίξει την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια.

### **Λειτουργικές απαιτήσεις**

Κρίθηκε αναγκαίο να γίνει ομαδοποίηση των λειτουργικών απαιτήσεων του νέου πληροφοριακού συστήματος και οι έξι πρώτες, αφορούν στις αναγκαίες απαιτήσεις του νέου συστήματος, για την εφαρμογή καταρχήν του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στη βάση των δεδουλευμένων, το οποίο αποτελεί το πρώτο βήμα για την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια. Έτσι:

1) Καταρχήν, το νέο πληροφοριακό σύστημα θα πρέπει να διαθέτει αντιστοίχιση των λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, το οποίο προβλέπεται από το ΠΔ 205/1998, με τους Κωδικούς Αριθμούς Εσόδων/Εξόδων του δημόσιου λογιστικού. Με αυτόν τον τρόπο τα Πανεπιστήμια, θα μπορούν να διατηρήσουν τη δομή των προϋπολογισμών τους κινώντας ταυτόχρονα και σωστά τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, μεταβαίνοντας έτσι στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

2) Ακόμη, απαιτείται από το νέο πληροφοριακό σύστημα των Πανεπιστημίων, να μπορεί να θέσει σε λειτουργία τις διαδικασίες λογιστικοποίησης των αγορών (παγίων, αναλωσίμων) των δαπανών και των εσόδων, με την ταυτόχρονη ενημέρωση των σχετικών



λογαριασμών των Ομάδων 1,2,5,6, και 7 του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου. Με αυτόν τον τρόπο, οι εισπράξεις και οι πληρωμές που υπήρχαν μέχρι τώρα στην οικονομική διαχείριση των Πανεπιστημίων, θα διακρίνονται σε έσοδα, αγορές και δαπάνες, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την τήρηση του διπλογραφικού συστήματος. Επίσης, χρησιμοποιώντας τους αναλυτικούς λογαριασμούς του Κλαδικού Σχεδίου, θα υπάρχει αναλυτική καταγραφή των παγίων στοιχείων των Πανεπιστημίων, των αναλωσίμων υλικών και γενικότερα των στοιχείων που αποτελούν τα έσοδα και τα έξοδα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους.

3) Είναι απαραίτητη η λειτουργία της παρακολούθησης των υποχρεώσεων των Πανεπιστημίων προς τους προμηθευτές τους, καθώς και τις υποχρεώσεις τους από φόρους και τέλη, προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους διάφορους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, τους δήμους και λοιπούς οργανισμούς. Αυτή είναι μια βασική λειτουργία του νέου πληροφοριακού συστήματος, καθώς με αυτόν τον τρόπο θα μπορεί να γίνεται η λογιστική παρακολούθηση των υποχρεώσεων και ο διαχωρισμός μεταξύ της πραγματοποίησης των αντίστοιχων εξόδων από την πληρωμή τους, στη βάση των δεδουλευμένων και όχι στην ταμειακή βάση, που γίνονταν μέχρι τώρα, το οποίο είναι και μια βασική αρχή για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ακόμη, θα είναι δυνατή η διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, η οποία αποτελεί βασικό εργαλείο για τις διοικήσεις των Πανεπιστημίων.

4) Αντίστοιχα, με την παρακολούθηση των υποχρεώσεων των Πανεπιστημίων, είναι απαραίτητη και η παρακολούθηση των απαιτήσεων που έχουν τα Πανεπιστήμια από τους φοιτητές, τους διάφορους χρεώστες, το ελληνικό δημόσιο κ.α.. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι δυνατή η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων και η διάκρισή τους σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, που είναι πολύ σημαντικό να το γνωρίζουν οι διοικήσεις των Πανεπιστημίων, για να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις.

5) Το νέο πληροφοριακό σύστημα θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να ενημερώνονται όλα τα βιβλία που υποχρεούνται, από το ΠΔ 205/1998, να τηρήσουν τα Πανεπιστήμια. Έτσι, θα πρέπει να υπάρχει πρόβλεψη σε κάθε λογιστική κίνηση που πραγματοποιείται, να υπάρχει αυτόματη ενημέρωση των αναλυτικών ημερολογίων και των καθολικών, ώστε να διευκολυνθεί, η μηχανογραφική τήρησή τους.

6) Ακόμη, απαιτείται από το νέο πληροφοριακό σύστημα, να παρέχει τα στοιχεία για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, που προβλέπει το ΠΔ 205/1998 για τα Πανεπιστήμια. Επομένως, πρέπει να υπάρχει στο τέλος της χρήσης, μια αυτόματη διαδικασία, από την οποία να προκύπτουν ο Ισολογισμός, ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης και το Προσάρτημα. Φυσικά, θα

πρέπει ο χρήστης να έχει τον πλήρη έλεγχο αυτής της αυτόματης διαδικασίας, έτσι ώστε να μπορεί να προβεί σε διορθωτικές κινήσεις που ενδεχομένως να χρειαστούν.

Παρακάτω, αναλύονται διεξοδικά όλες οι λειτουργικές απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος για την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια. Για το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα, θεωρείται ότι το Πανεπιστήμιο εφαρμόζει ήδη το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης, για το οποίο είχαν προσδιοριστεί οι βασικές απαιτήσεις παραπάνω. Για την καλύτερη κατανόηση, η ανάλυση γίνεται, τηρώντας τη σειρά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αφήνοντας στο τέλος το ΔΛΠ 1, σχετικά με την Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των Πανεπιστημίων, που είναι και ο τελικός στόχος της ανάπτυξης αυτού του πληροφοριακού συστήματος. Έτσι:

7) Αναφορικά με τα αποθέματα και την αποτίμησή τους (ΔΛΠ 2), θα πρέπει το νέο πληροφοριακό σύστημα, να διαθέτει ένα στοιχείο όπου να μπορεί να ενημερωθεί η ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα, έχει τις πληροφορίες σχετικά με την τιμή κτήσης των αναλωσίμων υλικών, που αποτελούν και τα μοναδικά αποθέματα για τα Πανεπιστήμια, στην οποία βασίζεται και η αποτίμησή τους. Με το ΔΛΠ 2 όμως, εισάγεται η έννοια της ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή της εκτιμώμενης αξίας πώλησης μείον τυχόν κόστη που θα προκύψουν και θα πρέπει το νέο σύστημα, να μπορεί να παρέχει τη δυνατότητα υπολογισμού της. Είναι απαραίτητο λοιπόν, να εμφανίζεται η ρευστοποιήσιμη αξία των αναλωσίμων υλικών, καθώς σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η αποτίμηση των αποθεμάτων την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου κάθε έτους, γίνεται στη μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης των αναλωσίμων (που υπάρχει στο υπάρχον πληροφοριακό σύστημα) και της ρευστοποιήσιμης αξίας (που αποτελεί απαίτηση για το νέο πληροφοριακό σύστημα). Με βάση λοιπόν, τη ρευστοποιήσιμη αξία και την τιμή κτήσης που εμφανίζονται, το νέο σύστημα, θα μπορεί να συγκρίνει και να αποτιμά αυτόματα κάθε φορά στην κατ' είδος μικρότερη αξία μεταξύ των δύο. Η πραγματικότητα είναι, ότι το κομμάτι των αποθεμάτων στα Πανεπιστήμια, αποτελεί ένα μικρό μέρος μόνο της οικονομικής τους διαχείρισης, διότι τα αποθέματα που χρησιμοποιούν στην καθημερινή τους λειτουργία είναι μόνο τα υλικά άμεσης ανάλωσης όπως είναι το φωτοτυπικό χαρτί, η γραφική ύλη, μικροαναλώσιμα υπολογιστών κλπ. Παρόλα αυτά όμως, επειδή η αποτίμησή τους, επηρεάζει άμεσα το οικονομικό αποτέλεσμα λειτουργίας τους, καθώς υποτιμημένα τελικά αποθέματα οδηγούν σε μειωμένο αποτέλεσμα χρήσης, θα πρέπει το πεδίο ενημέρωσης της ρευστοποιήσιμης αξίας και η αυτόματη αποτίμηση στη μικρότερη αξία, να προβλεφθεί στο νέο πληροφοριακό σύστημα.

8) Σε κάθε ταμειακή εγγραφή, απαιτείται εκτός από τον χαρακτηρισμό που σχετίζεται με τη Γενική Λογιστική και ενημερώνει αυτόματα τα λογιστικά βιβλία που τηρεί το

Πανεπιστήμιο, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, να υπάρχει και ένας ακόμη χαρακτηρισμός, ο οποίος να βασίζεται στη λογική των ταμειακών ροών, ώστε το νέο πληροφοριακό σύστημα, να έχει τη δυνατότητα δημιουργίας της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 7. Η κατάσταση αυτή απεικονίζει τις ταμειακές ροές που πραγματοποιούνται σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ταξινομούνται σε ροές από λειτουργικές ή επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Συγκεκριμένα, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, παρουσιάζει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα (μετρητά και καταθέσεις) και στα ταμειακά ισοδύναμα (ενεργητικά στοιχεία υψηλής ρευστότητας), όπως εισπράξεις από πελάτες, πληρωμές σε προμηθευτές, πληρωμές για την απόκτηση παγίων στοιχείων, εισπράξεις από την έκδοση μετοχών, πληρωμές μερισμάτων, πληρωμές για την αποπληρωμή χρεών κλπ. Έτσι, εάν σε κάθε ταμειακή κίνηση που γίνεται καθημερινά στα Πανεπιστήμια, όπως για παράδειγμα η είσπραξη παραβόλου από φοιτητή, υπάρχει και ο αντίστοιχος χαρακτηρισμός της σε ταμειακή ροή από λειτουργική δραστηριότητα, θα είναι πολύ απλό, να υπολογίζεται η κατάσταση ταμειακών ροών, οποιαδήποτε χρονική στιγμή.

9) Αναφορικά με τα πάγια στοιχεία των Πανεπιστημίων, το νέο πληροφοριακό σύστημα θα πρέπει να διαθέτει μια λειτουργικότητα στο Μητρώο Παγίων, η οποία θα πρέπει να υποστηρίζει αρχικά έναν τύπο υπολογισμού της ωφέλιμης διάρκειας ζωής αυτών των παγίων στοιχείων, δηλαδή το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από το Πανεπιστήμιο. Η υποστήριξη αυτής της λειτουργίας είναι απαραίτητη στο νέο πληροφοριακό σύστημα, γιατί σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων διενεργούνται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και όχι με σταθερούς φορολογικούς συντελεστές που ισχύει σήμερα. Ο υπολογισμός της ωφέλιμης διάρκειας ζωής ενός παγίου στοιχείου, μπορεί να στηριχτεί στις προδιαγραφές των κατασκευαστών, σε σύμφωνα εκτιμήσεων της διοίκησης, σε εκτιμήσεις από ειδικούς εκτιμητές κλπ.

10) Σε συνέχεια της προηγούμενης απαίτησης, στο Μητρώο Παγίων, θα πρέπει να παρακολουθείται η μεταγενέστερη αποτίμηση των παγίων στοιχείων. Αυτό που ισχύει σήμερα στα Πανεπιστήμια, είναι ότι τα πάγια στοιχεία καταχωρούνται αρχικά στην αξία κτήσης τους και η μεταγενέστερη αποτίμησή τους γίνεται πάντα με τη μέθοδο κόστους κτήσης, δηλαδή αποτιμώνται στην αξία που προκύπτει εάν από την αρχική αξία κτήσης αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις των προηγούμενων ετών. Σύμφωνα όμως με το ΔΛΠ 16, εκτός από αυτή τη μέθοδο, δηλαδή του κόστους κτήσης, υπάρχει η εναλλακτική δυνατότητα να αποτιμηθούν τα πάγια στοιχεία σε μεταγενέστερη περίοδο, με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Σε αυτήν την περίπτωση, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των

Πανεπιστημίων, θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους την ημερομηνία της επανεκτίμησης μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις. Η εύλογη (δίκαιη) αξία, είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί, στα πλαίσια μιας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής, σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους. Εφόσον, τα Πανεπιστήμια, επιλέξουν αυτήν τη μέθοδο για την αποτίμηση των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων, πρέπει να λάβουν υπόψη τους, ότι απαιτείται επανεκτίμηση, σε τακτά χρονικά διαστήματα. Η επανεκτίμηση, στην περίπτωση των κτιρίων και των εδαφικών εκτάσεων, γίνεται από ανεξάρτητους εξειδικευμένους εκτιμητές, ενώ στην περίπτωση των λοιπών παγίων, αναπροσαρμοσμένη αξία μπορεί να θεωρηθεί η αγοραία αξία τους. Με βάση λοιπόν, τα παραπάνω, θα πρέπει στο νέο πληροφοριακό σύστημα, να υπάρχει μια λειτουργικότητα στο Μητρώο Παγίων, η οποία να παρακολουθεί την αναπροσαρμοσμένη αξία των παγίων στοιχείων. Η παρακολούθηση της αξίας των παγίων στοιχείων, είναι πολύ σημαντική διαδικασία, καθώς σε αυτές τις αξίες βασίζεται η διενέργεια των αποσβέσεων, οι οποίες αποτελούν έξοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

11) Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32, πολλοί λογαριασμοί διαθεσίμων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ομαδοποιούνται σε μια ευρύτερη κατηγορία, που ονομάζεται χρηματοοικονομικά μέσα. Τα χρηματοοικονομικά μέσα, διακρίνονται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και σε συμμετοχικούς τίτλους. Επειδή, πρόκειται για ένα μεγάλο κομμάτι των λογαριασμών διαθεσίμων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων, που συναντάται στην οικονομική διαχείριση των Πανεπιστημίων, μια ακόμη απαίτηση του νέου πληροφοριακού συστήματος είναι, κατά τη δημιουργία κάποιου λογαριασμού (καρτέλα δημιουργίας νέου λογαριασμού), να υπάρχει ένα συγκεκριμένο στοιχείο, στο οποίο ο χρήστης, να μπορεί να τον χαρακτηρίσει, σύμφωνα με τις οδηγίες και τους κανονισμούς του συγκεκριμένου προτύπου, ως χρηματοοικονομικό μέσο. Αυτό είναι απαραίτητο, καθώς η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, προβλέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση αυτών των λογαριασμών κι επιβάλλεται πολλές φορές η διακριτή εμφάνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού.

12) Ένα εξίσου σημαντικό πρότυπο, είναι το ΔΛΠ 36, ο στόχος του οποίου είναι, να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, με το ποσό της ανακτήσιμης αξίας τους και όχι σε μεγαλύτερες αξίες. Για να το πετύχει, προβλέπεται, στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης, η διοίκηση να ελέγχει εάν υπάρχουν ενδείξεις μείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού κι εφόσον η τρέχουσα αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ποσό

που ανακτάται μέσω χρήσης ή εκποίησης του, το Πρότυπο απαιτεί, να πραγματοποιείται πρόβλεψη μείωσης της αξίας του στοιχείου, η λεγόμενη απομείωση. Από την εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου, δημιουργείται η ανάγκη της αναλυτικής παρακολούθησης των απομειώσεων της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των Πανεπιστημίων. Έτσι, μια ακόμη απαίτηση του νέου πληροφοριακού συστήματος, είναι μια λειτουργικότητα στο Μητρώο Παγίων, η οποία να παρακολουθεί ιστορικά όλα τα στοιχεία των απομειώσεων της αξίας των παγίων στοιχείων.

13) Όπως προαναφέρθηκε, η απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, πραγματοποιείται, μόνο στην περίπτωση που η λογιστική αξία αυτών είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Η ανακτήσιμη αξία, είναι το μεγαλύτερο ποσό, ανάμεσα σε δύο διαφορετικούς υπολογισμούς: α) η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, δηλαδή αν αποφασίζαμε να πουλήσουμε το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τι καθαρά χρήματα θα παίρναμε και β) η αξία λόγω χρήσης του. Για τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του παγίου στοιχείου, είναι αναγκαίο να γίνει πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών του, δηλαδή των εισροών και των εκροών που αναμένουμε να μας φέρει στο μέλλον. Για τον ορθό προσδιορισμό των τεκμηριωμένων μελλοντικών ροών, είναι αναγκαίο το νέο πληροφοριακό σύστημα, να διαθέτει μια λειτουργικότητα, η οποία να υποστηρίζει τον τύπο υπολογισμού προβλέψεων μελλοντικών ταμειακών ροών και να τις εμφανίζει διακεκριμένα για κάθε περιουσιακό στοιχείο.

14) Σε συνέχεια της προηγούμενης απαίτησης, το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα πρέπει να διαθέτει μια λειτουργικότητα, η οποία να μετατρέπει τις μελλοντικές ταμειακές ροές σε σημερινές, δηλαδή να υποστηρίζει τον τύπο υπολογισμού της παρούσας αξίας. Να μπορεί να παρέχει πληροφορίες για τον τρόπο που γίνεται η προεξόφλησή τους, για τον τρόπο επιλογής των προεξοφλητικών επιτοκίων, για την ενσωμάτωση των κινδύνων στο επιτόκιο και γενικότερα για όλες εκείνες τις παραμέτρους στις οποίες βασίζονται οι προεξοφλήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών.

15) Αναφορικά με τις προβλέψεις, αυτό που ισχύει σήμερα, είναι ότι πρόβλεψη είναι η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησής ή και τα δύο. Με την εφαρμογή όμως του ΔΛΠ 37 στα Πανεπιστήμια, η έννοια της πρόβλεψης διαφέρει σημαντικά και ως πρόβλεψη εννοείται μια βέβαιη υποχρέωση και η αβεβαιότητα υπάρχει μόνο στο χρόνο και στο ποσό, σε αντίθεση με το ισχύον καθεστώς, όπου η αβεβαιότητα δεν αναφέρεται μόνο στο χρόνο και

στο ποσό, αλλά και στην ίδια την ύπαρξη του ζημιογόνου γεγονότος (ενδεχόμενη υποχρέωση). Υπάρχουν δηλαδή πολύ διαφορετικά κριτήρια, για να οριστεί ως πρόβλεψη μια επισφάλεια στα Πανεπιστήμια και δημιουργείται η ανάγκη ύπαρξης μιας λειτουργικότητας, η οποία να μπορεί να υποστηρίξει τη μέθοδο πρόβλεψης των επισφαλειών, σύμφωνα με αυτά που ορίζει το ΔΛΠ 37. Η υποστήριξη αυτής της λειτουργίας του νέου πληροφοριακού συστήματος, θα μπορεί να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται όλα εκείνα τα κριτήρια που προβλέπει το πρότυπο, σχετικά με τις προβλέψεις και θα παρέχει αξιόπιστα και αντικειμενικά στοιχεία με αποτέλεσμα την πληρότητα, την αξιοπιστία και τη σημαντικότητα των πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις των Πανεπιστημίων.

16) Αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία των Πανεπιστημίων, η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και συγκεκριμένα του ΔΛΠ 38, προβλέπει ένα διαφορετικό λογιστικό χειρισμό σε σχέση με αυτό που ισχύει σήμερα. Καταρχήν, σύμφωνα με τα ΔΛΠ δεν υπάρχουν έξοδα εγκατάστασης και ορισμένοι από αυτούς τους λογαριασμούς, μεταφέρονται στα άυλα πάγια στοιχεία. Επίσης, υπάρχουν πολύ διαφορετικά και αυστηρότερα κριτήρια τα οποία πρέπει ικανοποιούνται, ώστε να αναγνωριστεί ένα πάγιο στοιχείο ως άυλο. Επομένως, προκύπτει μια ακόμη απαίτηση για το νέο πληροφοριακό σύστημα, το οποίο πρέπει να τηρεί τους λογαριασμούς των Πανεπιστημίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, να υπάρχει χαρακτηρισμός όλων των σχετικών λογαριασμών, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια που θέτει το ΔΛΠ 38, ως άυλα στοιχεία για να μπορούν στη συνέχεια, να αντιμετωπιστούν λογιστικά, με τον τρόπο που ορίζουν τα ΔΛΠ. Η αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι πολύ σημαντική για τα Πανεπιστήμια, καθώς δημιουργούνται στο εσωτερικό τους τέτοια άυλα στοιχεία, όπως είναι λογισμικό, ο σχεδιασμός και η εφαρμογή νέων διαδικασιών, οι επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις κλπ.

17) Το ΔΛΠ 39, το οποίο αφορά στην αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, εισάγει νέα ζητήματα και καθορίζει ιδιαίτερα πολύπλοκες πρακτικές αντιμετώπισης για τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα οποία μπορεί να πάρουν διάφορες μορφές και διαρκώς μεταλλάσσονται. Η δυσκολία εφαρμογής του, οδηγεί στην απαραίτητη ύπαρξη ενός Μητρώου Αξιογράφων-Χρεογράφων, στο νέο πληροφοριακό σύστημα, το οποίο να συνδέεται με την εφαρμογή της Γενική Λογιστικής, ώστε να παρέχονται όλες οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τα εισπρακτέα και πληρωτέα αξιόγραφα των Πανεπιστημίων, αλλά και με τα επενδυτικά προϊόντα δικαιωμάτων που βρίσκονται στην κατοχή τους.

18) Ακόμη, το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα παροχής πληροφοριών, ανά κύριο τομέα-τμήμα λειτουργίας των Πανεπιστημίων. Το ΔΠΧΠ 8, απαιτεί

από τις οικονομικές οντότητες που το εφαρμόζουν, να διαθέτουν κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία να μπορούν να δίνουν αναφορές σχετικά με τα έσοδα και τα έξοδα ανά τομέα και συνεπώς με τα αποτελέσματά του, αλλά και για τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις του. Είναι καθήκον της διοίκησης, να καθορίσει τα όρια των τομέων-τμημάτων της δραστηριότητας του Πανεπιστημίου έτσι ώστε στη συνέχεια, να υπάρξει κατάλληλη ρύθμιση στο πληροφοριακό σύστημα, όπου θα χαρακτηρίζονται όλοι οι σχετικοί λογαριασμοί, με το διακριτικό του τομέα, στον οποίο ανήκουν. Οι τομείς στα Πανεπιστήμια, μπορεί να έχουν σχέση με τη διοικητική δομή τους π.χ. λογιστήριο, μηχανογράφηση, οικονομική διαχείριση ή με την ακαδημαϊκή δομή τους, π.χ. ακαδημαϊκά Τμήματα, Σχολές ή ακόμη, να προσδιοριστούν άλλα κριτήρια τα οποία να οδηγούν στη δημιουργία τους.

19) Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, εισάγει την έννοια της εύλογης αξίας σε αρκετές διαδικασίες, όπως στην αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων, την απομείωση της αξίας τους και σε πολλές άλλες περιπτώσεις. Το ΔΠΧΠ 13, δίνει τον ορισμό της έννοιας της εύλογης αξίας, αλλά το πιο σημαντικό είναι ότι καθορίζει ένα ενιαίο πρότυπο πλαίσιο σχετικά με την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Επομένως, μια ακόμη απαίτηση του νέου πληροφοριακού συστήματος, είναι ο σχεδιασμός μιας λειτουργικότητας η οποία να υποστηρίζει τη μέθοδο της επιμέτρησης της εύλογης αξίας, όπου αυτό είναι απαραίτητο και σύμφωνα πάντα με αυτά που ορίζονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

20) Αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις που προβλέπει το ΔΛΠ 1, και που είναι υποχρεωμένα να καταρτίζουν στο τέλος του οικονομικού έτους, τα Πανεπιστήμια, υπάρχουν πολύ σημαντικές διαφορές, με αυτές που ισχύουν σήμερα. Εκτός από τη διαφορά αρχών, σύμφωνα με τις οποίες συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις του ΔΛΠ 1, υπάρχει και σημαντική διαφοροποίησή τους. Σε ότι αφορά στον Ισολογισμό, είναι εξαιρετικά συνοπτικός και παρέχεται μια ελαστικότητα και σημαντικές ευχέρειες στον τρόπο παρουσίασής του, αναφορικά με τη δομή του. Παρέχονται επίσης, ενδεικτικά ορισμένοι λογαριασμοί που πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, αλλά υπάρχει η δυνατότητα για προσθήκες σε ειδικές περιπτώσεις, όταν άλλα πρότυπα το επιβάλλουν ή εάν αυτό βοηθάει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση. Όλοι οι λογαριασμοί που εμφανίζονται στον Ισολογισμό, πρέπει να αναλύονται σε υποκατηγορίες όπως για παράδειγμα, τα ενσώματα πάγια στοιχεία, οι απαιτήσεις, οι προβλέψεις κλπ. Ακόμη, δεν προβλέπεται η εμφάνιση των Λογαριασμών Τάξεως και τα μεγέθη του Ισολογισμού, όπως σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, μπορούν να εκφραστούν σε ευρώ, σε χιλιάδες ευρώ και σε εκατομμύρια ευρώ. Ενθαρρύνεται δε να γίνεται στρογγυλοποίηση του νομίσματος παρουσίασης προς διευκόλυνση των χρηστών. Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό, ότι το νέο πληροφοριακό

σύστημα, θα πρέπει να είναι σε θέση να συντάξει και να καταρτίσει τον Ισολογισμό, με βάση τα νέα δεδομένα. Επομένως, μια βασική απαίτηση είναι η ύπαρξη μιας λειτουργικότητας η οποία να υποστηρίζει τη νέα δομή του Ισολογισμού των Πανεπιστημίων, να παρέχει πληροφορίες για εκείνους τους λογαριασμούς που πρέπει να εμφανίζονται, τις υποκατηγορίες των λογαριασμών και γενικότερα όλα εκείνα τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό καθώς και ο τρόπος παρουσίασής τους.

21) Σε συνέχεια της προηγούμενης απαίτησης και για να μπορούν πλέον τα Πανεπιστήμια, να καταρτίζουν την Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσης, απαιτείται μια παρόμοια λειτουργικότητα, η οποία να παρέχει όλες τις πληροφορίες σχετικά με τη νέα δομή που απαιτείται, τους λογαριασμούς που πρέπει να εμφανίζονται, τον τρόπο παρουσίασής τους και οτιδήποτε άλλο σχετικό προβλέπεται για τη συγκεκριμένη οικονομική κατάσταση. Επισημαίνεται ότι και αυτή η κατάσταση έχει πολύ σημαντικές διαφορές με την Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, που καταρτιζόταν μέχρι σήμερα από τα Πανεπιστήμια. Για παράδειγμα, ενώ η παλιά κατάσταση κατέληγε στα αποτελέσματα προ φόρων, η νέα κατάσταση περιλαμβάνει και τους φόρους εισοδήματος. Επίσης, στη νέα κατάσταση δεν υπάρχουν έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα καθώς, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, όλα τα έσοδα και τα έξοδα είναι τακτικά και οργανικά.

22) Αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζουν πλέον τα Πανεπιστήμια, εκείνο που αποτελεί την τεράστια διαφορά σε σχέση με την παρουσίασή τους, είναι οι Σημειώσεις, που αντιστοιχούν στο παλιό Προσάρτημα που αποτελούσε απαραίτητο συμπλήρωμα τους. Οι σημειώσεις αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων και περιλαμβάνουν καταρχήν, δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που ακολουθήθηκαν, επεξηγηματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις λοιπές οικονομικές καταστάσεις και περαιτέρω γνωστοποιήσεις για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, περιλαμβάνουν κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν σε σημαντικές προσαρμογές της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων το επόμενο οικονομικό έτος, καθώς και πληροφορίες για τους στόχους και τις πολιτικές αναφορικά με το μέλλον. Επομένως, γίνεται σαφές, ότι μια βασική απαίτηση του νέου συστήματος, είναι μια λειτουργικότητα, η οποία να υποστηρίζει τη συγκέντρωση, επεξεργασία, ομοιομορφοποίηση και την εμφάνιση των πληροφοριών που αφορούν τις σημειώσεις. Η υποστήριξη αυτής της λειτουργίας, θα αποτελεί τον οδηγό για τη δημιουργία των σημειώσεων και συγχρόνως το μηχανισμό ελέγχου της πληρότητάς τους.



## **Μη Λειτουργικές απαιτήσεις**

Όπως προαναφέρθηκε, εκτός από τις λειτουργικές απαιτήσεις, στη φάση της ανάλυσης είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν και οι μη λειτουργικές απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος, που αναφέρονται σε ιδιότητες που πρέπει να έχει το σύστημα και οι οποίες είναι πολύ σημαντικές για την κατανόηση της μορφής που θα έχει το τελικό σύστημα. Οι μη λειτουργικές απαιτήσεις ομαδοποιούνται σε επιχειρησιακές απαιτήσεις, σε απαιτήσεις απόδοσης και ασφάλειας. Έτσι, έχουμε:

### **Επιχειρησιακές απαιτήσεις**

- 1) Δυνατότητα προσπέλασης του συστήματος με τη χρήση κάποιου προγράμματος περιήγησης Ιστού. Το νέο πληροφοριακό σύστημα δεν πρέπει να λειτουργεί τοπικά, γιατί πρόκειται για μια «βαριά» εφαρμογή, που δεν χρειάζεται να είναι αποθηκευμένη σε κάθε σταθμό εργασίας. Το νέο σύστημα θα είναι εγκατεστημένο σε servers και οι χρήστες θα επισκέπτονται κάποια ιστοσελίδα, για να μπορούν να δουλέψουν την εφαρμογή.
- 2) Δημιουργία προτύπων λογιστικών άρθρων τα οποία θα συνοδεύονται από τη θεωρητική τους τεκμηρίωση. Λόγω της πολυπλοκότητας των λογιστικών εγγραφών με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η δημιουργία προτύπων άρθρων, δηλαδή η προσυμπλήρωση στοιχείων, με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ, θα διευκόλυνε πάρα πολύ τους χρήστες. Επίσης, η επεξήγηση αυτών των προσυμπληρωμένων άρθρων, θα βοηθούσε πάρα πολύ στην κατανόησή τους, από τους χρήστες, οι οποίοι θα εξοικειώνονταν πιο γρήγορα με τις νέες διαδικασίες.
- 3) Συνοπτική παράθεση των ΔΛΠ και των διαφορών τους με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία. Θα διευκολύνει πολύ τους χρήστες, να μπορούν να ανατρέξουν, μέσα από το πληροφοριακό σύστημα και στη συγκεκριμένη εργασία που εκτελούν τη δεδομένη στιγμή, στα κείμενα των ΔΛΠ και στις διαφορές τους με αυτά που ισχύουν σήμερα. Για παράδειγμα, ο χρήστης εκτελεί μια εργασία στα πάγια περιουσιακά στοιχεία και θέλει να είναι σίγουρος ότι τα κριτήρια που θέτουν τα ΔΛΠ, για την εργασία που εκτελεί, πληρούνται. Το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον χρήστη, να ανατρέξει εκείνη τη στιγμή, εύκολα και γρήγορα στα κείμενα των ΔΛΠ που αφορούν τα πάγια στοιχεία.
- 4) Συνεργασία του νέου πληροφοριακού συστήματος, με το πληροφοριακό σύστημα των Γραμματειών του Πανεπιστημίου. Με αυτόν τον τρόπο, η Οικονομική Υπηρεσία, θα είναι σε θέση να παρακολουθεί τις απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί, από τα αιτήματα των φοιτητών. Για παράδειγμα, ο κάθε φοιτητής που κάνει αίτηση για κάποια βεβαίωση, έχει την υποχρέωση, πριν την παραλαβή της, να πληρώσει το αντίτιμο του παραβόλου, στο λογιστήριο του Πανεπιστημίου. Έχοντας αυτήν την πληροφορία άμεσα, το Λογιστήριο, θα μπορεί να

γνωρίζει τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις του από τους φοιτητές, και να προβεί στις ανάλογες αποφάσεις, με κριτήριο το ύψος αυτών των απαιτήσεων.

5) Συνεργασία του νέου πληροφοριακού συστήματος, με το πληροφοριακό σύστημα του Υπουργείου Παιδείας. Τα Πανεπιστήμια, είναι υποχρεωμένα, να καταρτίζουν τακτικές αναφορές, σχετικές με την οικονομική τους διαχείριση, οι οποίες αποστέλλονται στο Υπουργείο Παιδείας. Στην περίπτωση, που κάποιο υποσύστημα του νέου πληροφοριακού συστήματος, θα συνδέεται με κάποιο αντίστοιχο υποσύστημα του πληροφοριακού συστήματος του Υπουργείου, αυτές οι αναφορές θα αποστέλλονται αυτόματα, χωρίς καθυστέρηση και θα περιλαμβάνουν αξιόπιστες πληροφορίες.

#### **Απαιτήσεις απόδοσης**

6) Ταυτόχρονη εισαγωγή και επεξεργασία δεδομένων από διαφορετικούς σταθμούς εργασίας. Καθώς οι χρήστες του νέου πληροφοριακού συστήματος, θα είναι σε διάφορα Τμήματα και Υπηρεσίες του Πανεπιστημίου, θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα να δουλεύουν όλοι μαζί στο πρόγραμμα, χωρίς να δημιουργείται κάποιο πρόβλημα.

7) Το νέο πληροφοριακό σύστημα πρέπει να λαμβάνει ενημερωμένες πληροφορίες από όλους τους σταθμούς εργασίας σε πραγματικό χρόνο.

#### **Απαιτήσεις ασφάλειας**

8) Μοναδική πρόσβαση, στο νέο πληροφοριακό σύστημα κάθε χρήστη με τη χρήση ενός κωδικού πρόσβασης για όλες τις εφαρμογές του. Θα μπορεί ο κάθε χρήστης να εισάγει τον κωδικό πρόσβασης που του έχει δοθεί και να έχει την ανάλογη πρόσβαση σε όλες τις εφαρμογές του νέου συστήματος, χωρίς να απαιτείται επανεισαγωγή του κωδικού του.

9) Επίπεδο πρόσβασης στις εφαρμογές και στα στοιχεία ανάλογα με το ρόλο του χρήστη. Θα δημιουργηθεί μια λίστα ελέγχου πρόσβασης, δηλαδή μια λίστα με δικαιώματα για τη χρήση του νέου πληροφοριακού συστήματος. Η λίστα αυτή θα καθορίζει με ακρίβεια ποιος μπορεί να εκτελέσει μια εργασία και τι είδους εργασία θα είναι αυτή. Έτσι, για παράδειγμα, οι χρήστες από το Τμήμα Προμηθειών των Πανεπιστημίων, θα μπορούν να καταχωρούν τα τιμολόγια των προμηθευτών, αλλά η εξόφλησή τους θα είναι δικαίωμα του χρήστη από το Τμήμα Λογιστηρίου.

10) Έλεγχος διαδικασιών και εμφάνιση μηνύματος όταν η εκτέλεση κάποιας διαδικασίας δεν είναι λειτουργικά αποδεκτή. Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, θα υπάρχει ταυτόχρονη εισαγωγή και επεξεργασία στοιχείων από διάφορους σταθμούς εργασίας, απαιτείται να γίνεται έλεγχος όλων των διαδικασιών και να απαγορεύει τη συνέχιση κάποιας διαδικασίας, η οποία δεν συστήνεται ή θα προκαλέσει την απώλεια δεδομένων.

11) Τήρηση αρχείων ενεργειών (log files). Με αυτόν τον τρόπο δίνεται η δυνατότητα στο διαχειριστή του συστήματος, να επιλέγει ποιες ενέργειες θα καταγράφονται και για πόσο χρονικό διάστημα, διασφαλίζοντας έτσι την τήρηση ιστορικού αρχείου.

12) Μηχανισμός άμεσης ειδοποίησης του διαχειριστή της εφαρμογής κατά την απόπειρα διενέργειας μη εξουσιοδοτημένων ενεργειών από τους χρήστες. Είναι απαραίτητο, ο διαχειριστής του συστήματος, να έχει άμεση ενημέρωση όταν διενεργείται κάποια μη εξουσιοδοτημένη ενέργεια, ώστε να μπορεί να επέμβει.

#### **Απαιτήσεις διαλειτουργικότητας**

13) Σύνδεση όλων των επιμέρους υποσυστημάτων (Μητρώο Παγίων, Μητρώο Αξιογράφων-Χρεογράφων κλπ) με τη Γενική Λογιστική. Επειδή το νέο σύστημα, θα έχει πολλά μικρότερα υποσυστήματα, θα πρέπει όλες αυτές να συνδέονται με τη Γενική Λογιστική, με την οποία να ανταλλάσσουν πληροφορίες. Η διασύνδεση αυτή μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους όπως, η μεταφορά των δεδομένων από κάποια εφαρμογή στη Γενική Λογιστική να γίνεται άμεσα (on line), χωρίς ο χρήστης να λαμβάνει ιδιαίτερη πρόνοια γι' αυτό. Επίσης, θα μπορούσε οι εφαρμογές αυτές να λειτουργούν αυτόνομα και να εκτελούνται κατά διαστήματα ειδικά προγράμματα, τα οποία φροντίζουν τη μεταφορά των δεδομένων. Προτείνεται, λόγω της πολυπλοκότητας της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και για ένα μικρό διάστημα στην αρχή, να μην ενημερώνεται on line η Γενική Λογιστική, αλλά μετά από παρέμβαση του χρήστη.

Παρακάτω, παρατίθεται το έγγραφο αναφοράς του ορισμού απαιτήσεων, το οποίο περιέχει τις λειτουργικές και τις μη λειτουργικές απαιτήσεις, του νέου πληροφοριακού συστήματος, για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στα Πανεπιστήμια, με τη μορφή διάρθρωσης:

## **Ορισμός Απαιτήσεων του Πληροφοριακού Συστήματος Εφαρμογής ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια**

### **Λειτουργικές Απαιτήσεις**

**Απαιτήσεις για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στη βάση των δεδολευμένων**

- 1) Αντιστοίχιση των λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΝΠΔΔ, σύμφωνα με το ΠΔ 205/1998, με τους Κωδικούς Αριθμούς Εσόδων/Εξόδων του Δημόσιου Λογιστικού.
- 2) Λογιστικοποίηση των αγορών, δαπανών και εσόδων με την ταυτόχρονη ενημέρωση των σχετικών λογαριασμών των Ομάδων 1,2,5,6 και 7 του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.
- 3) Παρακολούθηση των υποχρεώσεων των Πανεπιστημίων, προς τους προμηθευτές, το Ελληνικό Δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς.
- 4) Ανάλογη παρακολούθηση των απαιτήσεων των Πανεπιστημίων από τους φοιτητές, τους χρεώστες κλπ.
- 5) Ταυτόχρονη ενημέρωση από τις λογιστικές κινήσεις, των λογιστικών βιβλίων, που προβλέπει το ΠΔ 205/1998, τα οποία θα τηρούνται μηχανογραφημένα.
- 6) Ύπαρξη αυτόματης διαδικασίας κλεισίματος χρήσης με αυτόματη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων.

### **Απαιτήσεις για την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ**

- 7) Παροχή πληροφοριών που αφορά στον υπολογισμό της ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων, ώστε να διενεργείται αυτόματα η αποτίμησή τους στο τέλος του οικονομικού έτους.
- 8) Χαρακτηρισμός κάθε ταμειακής κίνησης, σε ταμειακή ροή από λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- 9) Υποστήριξη του υπολογισμού της ωφέλιμης διάρκειας ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μέσω μιας λειτουργικότητας στο Μητρώο Παγίων.
- 10) Δημιουργία λειτουργικότητας στο Μητρώο Παγίων, η οποία να παρακολουθεί την αναπροσαρμοσμένη αξία των παγίων στοιχείων.
- 11) Χαρακτηρισμός των λογαριασμών διαθεσίμων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων ως χρηματοοικονομικά μέσα.
- 12) Παρακολούθηση όλων των στοιχείων των απομειώσεων της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μέσω μιας λειτουργικότητας στο Μητρώο Παγίων.

συνέχεια στην επόμενη σελίδα

## **Ορισμός Απαιτήσεων του Πληροφοριακού Συστήματος Εφαρμογής ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια**

συνέχεια από την προηγούμενη σελίδα

- 13) Υποστήριξη του τύπου υπολογισμού προβλέψεων μελλοντικών ταμειακών ροών των περιουσιακών στοιχείων και της διακριτής εμφάνισής τους σε κάθε πάγιο στοιχείο.
- 14) Υποστήριξη του τύπου υπολογισμού της παρούσας αξίας, μέσω μιας λειτουργικότητας, η οποία θα παρέχει επίσης και μια σειρά από πληροφορίες σχετικά με τις παραμέτρους που χρησιμοποιήθηκαν στη διαδικασία της προεξόφλησης.
- 15) Δημιουργία λειτουργικότητας, η οποία να υποστηρίζει τη μέθοδο πρόβλεψης επισφαλειών και να εξασφαλίζει την τήρηση των κριτηρίων για τις προβλέψεις.
- 16) Χαρακτηρισμός όλων των σχετικών λογαριασμών, ως άυλα περιουσιακά στοιχεία και να εξασφαλίζεται η τήρηση των κριτηρίων που προβλέπονται.
- 17) Δημιουργία Μητρώου Αξιογράφων – Χρεογράφων, το οποίο να συνδέεται με την εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής και να παρέχονται όλες οι πληροφορίες που σχετίζονται με αυτά.
- 18) Χαρακτηρισμός όλων των σχετικών λογαριασμών, με το διακριτικό του τομέα που ανήκουν.
- 19) Υποστήριξη της μεθόδου της επιμέτρησης της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το ενιαίο πρότυπο πλαίσιο.
- 20) Δημιουργία λειτουργικότητας, η οποία να υποστηρίζει την αυτόματη κατάρτιση του Ισολογισμού και να παρέχει πληροφορίες για τη νέα δομή, τους λογαριασμούς που πρέπει να εμφανίζονται και γενικότερα όλα τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό, καθώς και ο τρόπος παρουσίασής τους.
- 21) Δημιουργία λειτουργικότητας, η οποία να υποστηρίζει την αυτόματη κατάρτιση της Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης και να παρέχει πληροφορίες για τη δομή, τους λογαριασμούς και τον τρόπο παρουσίασής τους.
- 22) Δημιουργία λειτουργικότητας, η οποία θα αποτελεί τον οδηγό για τη δημιουργία των σημειώσεων και συγχρόνως το μηχανισμό ελέγχου της πληρότητάς τους.

### **Μη Λειτουργικές Απαιτήσεις**

#### **Επιχειρησιακές απαιτήσεις**

- 1) Δυνατότητα προσπέλασης του συστήματος με τη χρήση κάποιου προγράμματος περιήγησης Ιστού.

συνέχεια στην επόμενη σελίδα

## **Ορισμός Απαιτήσεων του Πληροφοριακού Συστήματος Εφαρμογής ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια**

συνέχεια από την προηγούμενη σελίδα

- 2) Δημιουργία προτύπων λογιστικών άρθρων τα οποία θα συνοδεύονται από τη θεωρητική τους τεκμηρίωση.
- 3) Συνοπτική παράθεση των ΔΛΠ και των διαφορών τους με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία, υπό μορφή τεκμηρίωσης (help).
- 4) Συνεργασία του νέου πληροφοριακού συστήματος, με το πληροφοριακό σύστημα των Γραμματειών του Πανεπιστημίου, για την καλύτερη παρακολούθηση των απαιτήσεων από τους φοιτητές.
- 5) Συνεργασία του νέου πληροφοριακού συστήματος, με το πληροφοριακό σύστημα του Υπουργείου Παιδείας, για την αυτόματη και άμεση αποστολή των οικονομικών αναφορών.

### **Απαιτήσεις απόδοσης**

- 6) Ταυτόχρονη εισαγωγή και επεξεργασία δεδομένων από διαφορετικούς σταθμούς εργασίας.
- 7) Το νέο πληροφοριακό σύστημα πρέπει να λαμβάνει ενημερωμένες πληροφορίες από όλους τους σταθμούς εργασίας σε πραγματικό χρόνο.

### **Απαιτήσεις ασφάλειας**

- 8) Μοναδική πρόσβαση, στο νέο πληροφοριακό σύστημα κάθε χρήστη με τη χρήση ενός κωδικού πρόσβασης για όλες τις εφαρμογές του.
- 9) Επίπεδο πρόσβασης στις εφαρμογές και στα στοιχεία ανάλογα με το ρόλο του χρήστη.
- 10) Έλεγχος διαδικασιών και εμφάνιση μηνύματος όταν η εκτέλεση κάποιας διαδικασίας δεν είναι λειτουργικά αποδεκτή.
- 11) Τήρηση αρχείων ενεργειών (log files).
- 12) Μηχανισμός άμεσης ειδοποίησης του διαχειριστή της εφαρμογής κατά την απόπειρα διενέργειας μη εξουσιοδοτημένων ενεργειών από τους χρήστες.

### **Απαιτήσεις διαλειτουργικότητας**

- 13) Σύνδεση όλων των επιμέρους υποσυστημάτων (Μητρώο Παγίων, Μητρώο Αξιογράφων-Χρεογράφων κλπ) με τη Γενική Λογιστική.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΈΚΤΟ

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Η εργασία εστίασε το ερευνητικό της ενδιαφέρον, στη μελέτη της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Πανεπιστήμια. Η εφαρμογή των ΔΛΠ, υποστηρίζεται από σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία πρέπει να αναπτυχθούν, ώστε να βοηθήσουν τα Πανεπιστήμια να αντιμετωπίσουν αυτήν την πρόκληση.

Από την προηγούμενη ανάλυση της εργασίας, προκύπτει ότι η ανάπτυξη ενός κατάλληλου λογιστικού πληροφοριακού συστήματος, για την ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι ένα πολύ σημαντικό έργο, που αποτελεί ένα κύριο θέμα ζωτικής σημασίας για τα Πανεπιστήμια. Πρόκειται για ένα τεχνικά εφικτό έργο, όπου υπάρχουν ορισμένοι κίνδυνοι, λόγω της έλλειψης εμπειρίας των αναλυτών πληροφοριακών συστημάτων στο πεδίο λειτουργίας, δηλαδή με την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια, αλλά και της μικρής εξοικείωσης των εμπλεκόμενων χρηστών, οι οποίοι δεν έχουν την απαιτούμενη κατάρτιση σχετικά με τους κανόνες και τις οδηγίες των ΔΛΠ. Οι κίνδυνοι αυτοί μπορούν να αντισταθμιστούν με την πρόσληψη εξειδικευμένων συμβούλων, οι οποίοι θα καθοδηγήσουν τις διαδικασίες ανάπτυξης του νέου πληροφοριακού συστήματος αλλά και με την εκπαίδευση και κατάρτιση του προσωπικού των Πανεπιστημίων σε θέματα εφαρμογής ΔΛΠ.

Ακόμη, η μελέτη ανέδειξε τα πλεονεκτήματα που θα προκύψουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πανεπιστήμια και την υποστήριξή τους με σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία συνοπτικά συνίστανται στη βελτίωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας, στην αύξηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και της δυνατότητας σύγκρισης αυτών αλλά και στην αποτελεσματικότερη οικονομική διαχείριση των πόρων των Πανεπιστημίων.

Η μελέτη έχει ως αποτέλεσμα την παρουσίαση όλων εκείνων των στοιχείων, που συνθέτουν τις απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος και αποτελούν τα κύρια συστατικά του. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να θεωρηθούν ως μικρές αναλυτικές εφαρμογές, οι οποίες παρακολουθούν τις λογιστικές πληροφορίες, με βάση τα ΔΛΠ και «εφοδιάζουν» με τις κατάλληλες πληροφορίες την γενικότερη εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής.

Τα ευρήματα της παρούσας εργασίας θα μπορούσαν καταρχήν να αξιοποιηθούν, από μια ομάδα αναλυτών πληροφοριακών συστημάτων, ως στοιχεία εισόδου, για τη δημιουργία

μοντέλων, τα οποία θα οδηγήσουν στο σχεδιασμό και την τελική κατασκευή του πληροφοριακού συστήματος υποστήριξης των ΔΛΠ για τα Πανεπιστήμια. Οι απαιτήσεις του νέου πληροφοριακού συστήματος που έχουν προσδιοριστεί στην παρούσα εργασία, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ανάπτυξη ενός συνόλου μοντέλων ανάλυσης, τα οποία θα οδηγήσουν στην ανάπτυξη του βασικού αρχιτεκτονικού σχεδιασμού του νέου συστήματος για την υποστήριξη της εφαρμογής των ΔΛΠ. Στη συνέχεια, είναι δυνατόν να αναπτυχθούν οι προδιαγραφές βάσεων δεδομένων και αρχείων και όλα τα παραδοτέα να δοθούν στην ομάδα προγραμματισμού για την τελική φάση της υλοποίησης του νέου συστήματος.

Ακόμη, είναι δυνατόν να αξιοποιηθούν, έτσι ώστε, να αποτελέσουν τη βάση για να γίνει ένας ολοκληρωμένος λογιστικός σχεδιασμός, με κεντρικό πυρήνα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με την προεργασία που έχει γίνει για την αντιμετώπιση των λογιστικών και οικονομικών θεμάτων στα Πανεπιστήμια, από τη σκοπιά των ΔΛΠ, με την ανάπτυξη και την ανάλυση των εφαρμογών και τον ακριβή προσδιορισμό των πληροφοριών που θα επεξεργάζονται, μπορεί να προχωρήσει ένας γενικός λογιστικός σχεδιασμός, που να καλύπτει πλήρως τις ανάγκες των ΔΛΠ στην οικονομική διαχείριση των Πανεπιστημίων και να οδηγήσει τελικά στον εκσυγχρονισμό της λογιστικής.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Avison D. & Fitzgerald G. (2006) *Προηγμένα Πληροφοριακά Συστήματα: Από τη θεωρία στην πράξη*, Εκδόσεις Νέων Τεχνολογιών, Αθήνα

Connolly C. & Wall T. (2013) *IFRS and the Public Sector*, Accountancy Ireland, Vol. 45, Issue 3, 68-69

Connolly C. & Wall T. (2013) *The Implementation of IFRS in the UK Devolved Administrations*, ICAS, Edinburg

Deloitte (2013) *IPSAS in your pocket: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, March 2013

Dennis A., Wixom B. & Tegarden D. (2009) *Ανάλυση & Σχεδιασμός Συστημάτων με την UML 2.0: Μια Αντικειμενοστρεφής Προσέγγιση*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα

Hoffer J., George J. & Valacich J. (2014) *Πληροφοριακά Συστήματα: Σύγχρονη Ανάλυση & Σχεδίαση*, Εκδόσεις Τζιόλα, Θεσσαλονίκη

Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. (2010) *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία & Πράξη: Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)*, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου-Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

Lacerda de Oliveira A. & Lemes S. (2013) *An Analysis of Traditional Versus IFRS Financial Statements of Brazilian Public Companies for the years 2009 and 2010*, European Scientific Journal, Vol. 9, Issue 13, 51-69

Laudon K. & Laudon J. (2014-2015) *Πληροφοριακά Συστήματα Διοίκησης*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα

Ντζανάτος Δ. (2008) *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά*, Βιβλίο πρώτο, Εκδόσεις Καστανιώτη Α.Ε., Αθήνα

Trewavas K., Botica-Redmayne N. & Laswad F. (2012) *The Impact of IFRS Adoption on Public Sector Financial Statements*, Australian Accounting Review, Vol. 22, Issue 1, 86-102

Φίλος Ι. (2003) *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

Valacich J, George J. & Hoffer J. (2014-2015) *Ανάλυση & Σχεδίαση Πληροφοριακών Συστημάτων*, Εκδόσεις Τζιόλα, Θεσσαλονίκη

## **Ιστότοποι**

[www.elte.org.gr](http://www.elte.org.gr) Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)

[www.et.gr](http://www.et.gr) Εθνικό Τυπογραφείο

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu> European Commission: eurostat

[www.epsas.eu](http://www.epsas.eu) European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)

[http://europa.eu/legislation\\_summaries](http://europa.eu/legislation_summaries) Europa: Σύνοψη της νομοθεσίας της ΕΕ

[www.ifac.org](http://www.ifac.org) The International Federation of Accountants

[www.ifac.org/public-sector](http://www.ifac.org/public-sector) The International Public Sector Accounting Standards Board

[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) International Financial Reporting Standards

## **Νόμοι – Προεδρικά Διατάγματα**

Νόμος 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.06.2014) *«Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις»*

Προεδρικό Διάταγμα 15/2011 (ΦΕΚ Α' 30/02.03.2011 ) *«Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης»*

Νόμος 3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25.09.2008) *«Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις»*

Νόμος 3599/2007 (ΦΕΚ Α' 176/ 01.08.2007) *«Δημόσιες Μονάδες Υγείας»*

Νόμος 3556/2007 (ΦΕΚ Α' 91/30.04.2007) «Προϋποθέσεις διαφάνειας για την πληροφόρηση σχετικά με εκδότες των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά και άλλες διατάξεις»

Νόμος 3429/2005 (ΦΕΚ Α' 314/27.12.2005) «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)»

Νόμος 3301/2004 (ΦΕΚ Α' 263/23.12.2004) «Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις»

Νόμος 3229/2004 (ΦΕΚ Α' 38/10.02.2004) «Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις»

Προεδρικό Διάταγμα 146/2003 (ΦΕΚ Α' 122/21.05.2003) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας»

Νόμος 2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54/20.03.2002) «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις»

Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 (ΦΕΚ Α' 302/30.12.1999) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)»

Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 (ΦΕΚ Α' 163/15.07.1998) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου»