

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΔΙΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ**

ΜΑΡΤΙΟΣ 2006

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ**

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ: ΚΑΤΣΙΑΔΑ ΜΑΡΙΑ

ΜΧΑΝ 0355

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Κος ΣΤΑΙΚΟΥΡΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

**ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ: Κος ΣΤΑΙΚΟΥΡΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ
Κος ΑΝΤΖΟΥΛΑΤΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ
Κος ΔΙΑΚΟΓΙΑΝΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

<Η Απεικόνιση και διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων>

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Κεφάλαιο 1 – Εισαγωγή

1.1 Περιγραφή θέματος	6
1.2 Εισαγωγή	7-10
1.3 Χαρακτηριστικά των Δήμων - Οργανόγραμμα	11-12

2. Κεφάλαιο 2 – Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

2.1 Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	13
2.2 Μετάβαση από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	14-15
2.3 Εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου.....	16-23
2.4 Διαφορές μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....	24-28
2.5 Λογιστικά βιβλία του διπλογραφικού συστήματος.....	29
2.6 Λογιστικά βιβλία του δημόσιου λογιστικού.....	30-31
2.7 Τι ίσχυε πριν την εφαρμογή του διπλογραφικού.....	31

3. Κεφάλαιο 3 – Οικονομικές υπηρεσίες των Δήμων

3.1 Διοικητική οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών.....	32-33
3.2 Οι νέες ανάγκες λειτουργίας των ΟΤΑ	34-36
3.3 Αναδιοργάνωση των οικονομικών λειτουργιών και διοίκησης	36-37

4. Κεφάλαιο 3 – Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δήμων

4.1 Η δομή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων.....	38-39
4.2 Ιδιαιτερότητες των λογαριασμών του Κ.Λ.Σ. με το Ε.Γ.Λ.Σ.....	39-41
4.3 Σχέδιο διάρθρωσης λογαριασμών λογιστικού σχεδίου.....	41

5. Κεφάλαιο 5 – Προϋπολογισμός των ΟΤΑ

5.1 Το θεσμικό πλαίσιο και ο προϋπολογισμός των ΟΤΑ.....	42-43
5.2 Κατάρτιση και έγκριση του προϋπολογισμού.....	43
5.3 Ο νέος τύπος του προϋπολογισμού.....	44-45
5.4 Εκτέλεση του προϋπολογισμού.....	45-47
5.5 Αρχές κατάρτισης του προϋπολογισμού.....	48-50
5.6 Ο προσδιορισμός των εσόδων και δαπανών στην διαμόρφωση του προϋπολογισμού.....	51-52
5.7 Δαπάνες του προϋπολογισμού.....	52-53
5.8 Η μορφή της κωδικοποίησης και της απεικόνισης του προϋπολογισμού.....	54-55

5.9 Διαδικασίες σύνταξης και δημοσιοποίησης του προϋπολογισμού	55-58
5.10 Έλεγχος του προϋπολογισμού και διάρκεια ισχύος	58-59
5.11 Συνοδευτικά του προϋπολογισμού- απολογισμού	59-60
5.12 Διαδικασία σύνταξης ψήφισης και έγκρισης του προϋπολογισμού	60-62
5.13 Λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού	63-64
5.14 Λειτουργία λογαριασμών τάξεως	64-65
5.15 Παρακολούθηση του προϋπολογισμού και προβλήματα που προκύπτουν	65-67
5.16 Κατάρτιση απολογισμού	67-68
5.17 Απολογισμός – Ισολογισμός των Δήμων	68-69
5.18 Προληπτικός έλεγχος των ΟΤΑ από το ελεγκτικό συνέδριο	69-70

6. Κεφάλαιο 6 – Οικονομικές καταστάσεις των Δήμων

6.1 Οικονομικές καταστάσεις των Δήμων	70-71
6.2 Διαδικασίες τέλους χρήσης	71-74
6.3 Ισολογισμός χρήσης	74-75
6.4 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	76-77
6.5 Αποτελέσματα χρήσης	77
6.6 Διάθεση αποτελεσμάτων	78
6.7 Προσάρτημα Ισολογισμού	79-82
6.8 Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου	82-83
6.9 Μεθοδολογία για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	84
6.10 Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων	85-87
6.11 Θέματα ελέγχου και ελεγκτικής	87-88
6.12 Φορολογικά θέματα των Δήμων	88-89

7. Κεφάλαιο 7 – Οικονομικοί δείκτες

7.1 Εξεταζόμενοι δείκτες βραχυπρόθεσμης ρευστότητας-κυκλοφοριακής ταχύτητας	90-92
7.2 Οικονομικοί δείκτες προϋπολογισμού	92-96
7.3 Δείκτες που εκφράζουν την πορεία υλοποίησης του προϋπολογισμού	96-99

8. Κεφάλαιο 8– Πρακτική εφαρμογή Μελέτη οικονομικών καταστάσεων Δήμων

8.1 Ανάλυση και σχολιασμός οικονομικών καταστάσεων	99-100
8.2 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Αθηναίων	100-103
8.3 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Θεσσαλονίκης	103-104
8.4 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Περιστερίου	104-106
8.5 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Αργυρούπολης	107-108

9. Κεφάλαιο 9 – Εφαρμογή αριθμοδεικτών σε οικονομικές καταστάσεις

- 9.1 Εφαρμογή δεικτών ρευστότητας Δήμων Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, Αργυρούπολης.....109-111
- 9.2 Εφαρμογή δεικτών κυκλοφοριακής ταχύτητας Δήμων Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, Αργυρούπολης....111-113
- 9.3 Εφαρμογή δεικτών κεφαλαιακής διάρθρωσης Δήμων Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, Αργυρούπολης....113-117

10. Κεφάλαιο 10 Συμπεράσματα

- 10.1 Προβλήματα που δεν επιλύθηκαν με την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου.....117-118
- 10.2 Προτάσεις για βελτίωση της αναδιοργάνωσης των Δήμων.....118-120
- 10.3 Έλεγχος για την διασφάλιση και την σωστή λειτουργία 120-121
- 10.4 Αποτελέσματα έως και σήμερα από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους.....122-124

11. Κεφάλαιο 11 Διάφορα Θέματα

- 11.1 Εξέλιξη των λογιστικών συστημάτων σε χώρες του Εξωτερικού.....124-126
- 11.2 Λογιστικά πρότυπα σε Δήμους.....126-127
- 11.3 Ο νέος Δημοτικός Κοινοτικός Κώδικας.....127
- 11.4 Γενικά στοιχεία για την Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης.....128-129

12. Βιβλιογραφία

.....130-132

13. Παράρτημα

- ο Ισολογισμοί χρήσης 2002-2003-2004 Δήμου Αθηναίων
- ο Ισολογισμοί χρήσης 2002-2003 Δήμου Θεσσαλονίκης
- ο Ισολογισμοί χρήσης 2002-2003-2004 Δήμου Περιστερίου
- ο Ισολογισμοί χρήσης 2002-2003-2004 Δήμου Αργυρούπολης

ΦΕΚ 253 ΚΥΑ 7028 <Καθορισμός του τύπου του προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Περιγραφή θέματος

Στόχος της εργασίας είναι η μελέτη των αλλαγών που έχει επιφέρει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους. Αντικείμενο της μελέτης θα είναι το μεγάλο αυτό λογιστικό έργο, η εφαρμογή του καθώς και τα αποτελέσματα που παρατηρήθηκαν και έχουν επιτευχθεί στην διάρκεια της εφαρμογής του.

Με το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 καθιερώθηκε η εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων, δηλαδή η ανάπτυξη διπλογραφικού συστήματος της παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων, καθώς και του προϋπολογισμού, με βάση τις αρχές και την τεχνική της λογιστικής επιστήμης.

Η μετάβαση της οικονομικής διαχείρισης των Δήμων με την παρακολούθηση του προϋπολογισμού και απολογισμού τους σύμφωνα με τους κανόνες του δημόσιου Λογιστικού (απλογραφική τήρηση των λογαριασμών εσόδων – εξόδων) στην διπλογραφική τήρησή τους, δηλαδή παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης μέσα από ένα ολοκληρωμένο λογιστικό σύστημα θα αναλυθούν, θα μελετηθούν και θα γίνει καταγραφή των αποτελεσμάτων της εφαρμογής.

Στόχοι από την εφαρμογή αυτού του λογιστικού συστήματος είναι η παροχή ορθών οικονομικών στοιχείων και πληροφοριών προς τα πολιτικά και διοικητικά όργανα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, για την αποτελεσματικότερη άσκηση διοίκησης και ορθής οικονομικής πολιτικής.

Το σύστημα της διπλογραφικής μεθόδου μας δίνει την δυνατότητα κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων (προϋπολογισμός, απολογισμός, ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, ταμειακός προγραμματισμός), και την άσκηση διαχειριστικών ελέγχων μέσω πληροφοριακών συστημάτων.

Η διαχειριστική οργάνωση και μείωση του λειτουργικού κόστους των Δήμων, η συγκέντρωση πληροφοριών και η δυνατότητα σύγκρισης για τον σχηματισμό δεικτών λειτουργικής και αναπτυξιακής σημασίας, η σύνταξη προϋπολογισμού με

πραγματικά στοιχεία, η κοστολόγηση των έργων και υπηρεσιών και το σημαντικότερο η πλήρης διαφάνεια του διαχειριστικού συστήματος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι τα προσδοκώμενα αποτελέσματα αυτής της αλλαγής.

1.2 Εισαγωγή

Ο ρυθμός μεταβολών των οικονομικών κοινωνικών και παραγωγικών δομών της κοινωνίας μας είναι τόσο γρήγορος ώστε να καθιστά αδύνατη τη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων με τις παραδοσιακές μορφές οργάνωσης τους. Για να αντιμετωπίσουν και να μπορούν να αντεπεξέλθουν στις νέες ανάγκες που δημιουργούνται καθημερινά οι Δήμοι θα πρέπει να λειτουργούν κάτω από μια οργανωμένη τοπική αυτοδιοίκηση καθώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες προς τους δημότες συνεχώς αυξάνονται και οι απαιτήσεις και οι ανάγκες συνεχώς πολλαπλασιάζοντας με ιδιαίτερα γρήγορους ρυθμούς.

Στόχος είναι να γίνει η τοπική αυτοδιοίκηση κινητήρια δύναμη ανάπτυξης και εξέλιξης της οικονομίας του κράτους και να συμβάλλει μαζί με τους άλλους παράγοντες στην εξέλιξη της κοινωνίας μας και τον εκσυγχρονισμό της. Η κατάλληλες θεσμικές παρεμβάσεις βοηθούν και αποτελούν βάση για την σωστή οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων όμως δεν αρκούν για την επίλυση των υπάρχοντων προβλημάτων. Ένας συνδυασμός όμως αυτών με παράλληλα σωστό κεντρικό προγραμματισμό των εργασιών, και την οργάνωση και μηχανογράφηση των οικονομικών υπηρεσιών μπορούν να είναι καθοριστικές για το επιθυμητό αποτέλεσμα.

Η ανάγκη της πολιτικής αποκέντρωσης απαιτεί την διαμόρφωση μηχανισμών τέτοιων ώστε να ενημερώνονται και να λειτουργούν παράλληλα όλες οι υπηρεσίες των Δήμων (τεχνικές, οικονομικές κλπ.) για την αντιμετώπιση των προβλημάτων – θεμάτων και την γρήγορη επίλυση αυτών. Με την εφαρμογή μέχρι πρότινος του Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος (δηλαδή του δημόσιου Λογιστικού) ήταν αδύνατο οι Δήμοι να έχουν σε δεδομένη χρονική στιγμή, πληροφορίες και στοιχεία για την οικονομική κατάστασή τους, την πάγια περιουσία τους, τα χρηματικά διαθέσιμά τους, τις διάφορες υποχρεώσεις καθώς και τις απαιτήσεις τους γιατί το λογιστικό σύστημα αδυνατούσε να δώσει

τις απαραίτητες πληροφορίες και στοιχεία για τα ανωτέρω. Η έλλειψη στοιχείων και η αδυναμία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων (σύνταξης Ισολογισμού, Αποτελεσμάτων Χρήσης, Γενικής Εκμετάλλευσης) είχαν σαν αποτέλεσμα οι Δήμοι να λαμβάνουν ελάχιστες πληροφορίες από τις οικονομικές υπηρεσίες τους.

Το γεγονός ότι μέχρι πρόσφατα η πολιτεία αντιμετώπιζε τους Δήμους σαν μονάδες διεκπεραίωσης εργασιών και διαδικασιών, και όχι σαν αυτόνομες οικονομικές μονάδες με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών προς τους κατοίκους- δημότες τους, καθιστούσε το απλογραφικό σύστημα αρκετό για την λειτουργία τους. Όμως το απλογραφικό σύστημα είναι ικανό μόνο να δίνει στοιχεία και να παρακολουθεί ένα απλό σύστημα ταμειακής διαχείρισης, δηλαδή καλύπτει μόνο τυπικά την νομοθεσία του δημόσιου λογιστικού (εισπράξεις, πληρωμές υπόλοιπα ταμειακά κλπ.). Είναι αδύνατο να δώσει στοιχεία που βοηθούν στην άσκηση της διοίκησης, του προγραμματισμού και της παρακολούθησης των δραστηριοτήτων του Δήμου.

Αποτέλεσμα από την χρήση του απλογραφικού συστήματος και μόνο είναι οι Δήμοι να αδυνατούν να γνωρίζουν την οικονομική τους κατάσταση σε κάθε δεδομένη στιγμή. Επίσης το γεγονός ότι η σύνταξη του προϋπολογισμού (που είναι από τις σημαντικότερες εργασίες των οικονομικών υπηρεσιών) δεν γίνεται σε ρεαλιστική βάση (πλασματικός-κατά προσέγγιση υπολογισμός) δεν μπορεί να μας δώσει στοιχεία για τις λειτουργικές ανάγκες του Δήμου καθώς είναι αδύνατο να αντλήσουμε από αυτόν εκείνα τα στοιχεία που θα μας βοηθήσουν να αξιολογήσουμε τις πραγματικές ανάγκες του Δήμου καθώς και τις δυνατότητες αξιοποίησης των ιδιαιτεροτήτων του και των περιουσιακών του στοιχείων.

Η άγνοια λοιπών των βραχυπρόθεσμων – μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων του Δήμου κάνει αδύνατο τον ταμειακό – οικονομικό προγραμματισμό, καθώς και τον ορισμό επενδυτικών στόχων και προγραμμάτων που να μπορούν να πραγματοποιηθούν. Επίσης η έλλειψη στοιχείων για τα ταμειακά υπόλοιπα του Δήμου καθώς και την αδυναμία παρακολούθησης, καταγραφής και αξιοποίησης της πάγιας περιουσιακής κατάστασης του κάνει δύσκολη την άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης από τα αρμόδια όργανα.

Γνωρίζοντας τα προβλήματα αυτά που δημιουργούσε το απλογραφικό σύστημα, και ύστερα από μια συντονισμένη προσπάθεια των εμπλεκόμενων φορέων για ουσιαστική αλλαγή στην λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ψηφίστηκε το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 <Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού)>.

Με το ανωτέρω Προεδρικό Διάταγμα θεσπίστηκε επίσημα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού (με πληθυσμό άνω των 5000 κατοίκων ή με έσοδα άνω των 500 εκατομμυρίων δραχμών) η υποχρεωτική εφαρμογή από την 1.1.2000 της Διπλογραφικής Λογιστικής, με τη βεβαιότητα ότι μέσω αυτής θα απαλειφθούν τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες που παρουσίαζε το Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους προσφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα και ο σκοπός ήταν πέρα από την άμεση λύση σε γνωστά προβλήματα (ταμειακά υπόλοιπα, υποχρεώσεις, απαιτήσεις, γνώση της περιουσιακής κατάστασης, εσόδων, δαπανών κλπ.) να τους βοηθήσει να λειτουργήσουν σαν μια οικονομική μονάδα που προσπαθεί να επιτύχει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα αξιοποιώντας τις δυνατότητες και τα μέσα που έχει κάθε φορά στην διάθεσή της.

Με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος οι Δήμοι υποχρεώθηκαν στην σύνταξη και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμό και Αποτελέσματα Χρήσης). Η υποχρέωση αυτή τους ανάγκασε και συνάμα τους βοήθησε να απεικονίσουν την πραγματική οικονομική κατάσταση τους. Με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απέκτησαν το πλεονέκτημα και την δυνατότητα να συγκρίνουν τα οικονομικά στοιχεία σε κάθε χρήση και να διεξάγουν συμπεράσματα για το κόστος των υπηρεσιών τους, το ύψος των δαπανών τους, τα ταμειακά υπόλοιπά τους κλπ.

Είναι σημαντικό το ότι με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος ο κάθε Δήμος μπορεί να έχει ένα πρόγραμμα πληρωμών – εισπράξεων, ταμειακών

υπολοίπων έτσι ώστε να ρυθμίζει και να υλοποιεί τα έργα και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει. Σίγουρα η δυνατότητα προγραμματισμού είναι ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα που προσφέρει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους ΟΤΑ.

Σημαντικό πλεονέκτημα επίσης από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος είναι και η αξιοπιστία και ακριβή πληροφόρηση των οικονομικών στοιχείων και μεγεθών του εκάστοτε Δήμου. Οι Ο.Τ.Α. θα είναι σε θέση να γνωρίζουν έγκαιρα και σωστά κάθε στιγμή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, τα δικαιώματά τους, τις υποχρεώσεις τους, το κόστος των παραγωγικών δραστηριοτήτων τους καθώς και το αποτέλεσμα αυτών και φυσικά ανά τμήμα, το κόστος λειτουργίας τους και το οικονομικό αποτέλεσμα αυτών.

Οι Δήμοι με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος μπορούν να παίρνουν εκείνα τα στοιχεία που θα τους βοηθήσουν στον σωστό και αποτελεσματικότερο οικονομικό διαχειριστικό και διοικητικό έλεγχο που είναι το σημαντικότερο και το ζητούμενο τόσο από τους ίδιους τους φορείς και τα αρμόδια όργανά τους όσο και από τους πολίτες - δημότες τους.

Με την αντιμετώπιση του Δήμου σαν μια οικονομική μονάδα αντιλαμβανόμαστε πόσο σημαντική είναι η σωστή οργάνωση και λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών τους. Η εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου στις οικονομικές υπηρεσίες, που αποτελούν την καρδιά ουσιαστικά του κάθε Δήμου, έχει φέρει σημαντικές αλλαγές στη δομή και τη λειτουργία του Δήμου δίνοντας παράλληλα δυνατότητες για εφαρμογή ανώτερων επιπέδων οικονομικής διαχείρισης και λογιστικής απεικόνισης της οικονομικής και περιουσιακής κατάστασής τους.

Το μεγάλο αυτό και σημαντικό λογιστικό έργο απαιτεί σοβαρή εργασία και σωστό προγραμματισμό και συντονισμένη προσπάθεια από όλους τους εμπλεκόμενους φορείς. Απαιτεί εφαρμογή και λειτουργία ενός μηχανογραφικού λογιστικού προγράμματος κατάλληλα σχεδιασμένου για την κάλυψη των αναγκών των Δήμων, καθώς και την ύπαρξη καταρτισμένου προσωπικού απαραίτητο για την στήριξη του και λειτουργία του. Παράλληλα η σοβαρή και

συνεχής εκπαίδευση του προσωπικού των Δήμων είναι απαραίτητη για την αντιμετώπιση των αλλαγών και την εφαρμογή τους.

1.3 Χαρακτηριστικά των Δήμων - Οργανόγραμμα

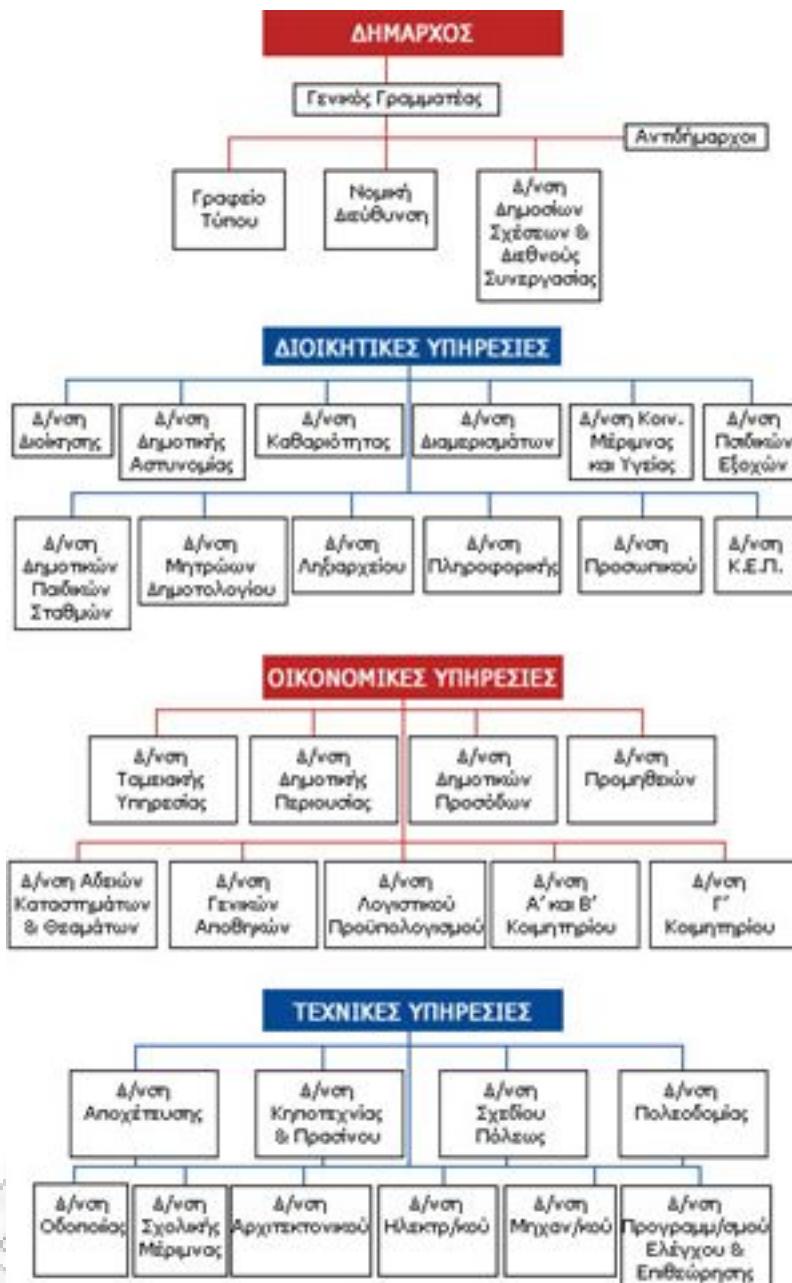
Οι Δήμοι είναι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί που ανήκουν στον ευρύτερο δημόσιο τομέα και διέπονται από ιδιαίτερα χαρακτηριστικά όπως η μέτρηση του κέρδους, οι νομικοί παράγοντες, η διακυβέρνηση, οι περιορισμοί σε στόχους και στρατηγικές, οι πηγές της χρηματοοικονομικής υποστήριξης, οι πολιτικές επιρροές και τέλος η παράδοση.¹

Κύρια πηγή εσόδων των Δήμων είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις και πρωταρχικός στόχος τους είναι να παρέχουν υπηρεσίες στους δημότες της εκάστοτε περιοχής που δραστηριοποιούνται και να διεκπεραιώνουν κάθε άλλου είδους υποχρεώσεις που τους έχουν ανατεθεί χωρίς να εξετάζονται οι ικανότητες του κάθε πολίτη να πληρώσει για την παροχή αυτών των υπηρεσιών.

Μελετώντας το οργανόγραμμα ενός Δήμου γίνεται πιο κατανοητό το σύστημα και η πολυπλοκότητα στην διαδικασία των λειτουργιών του.

Παραθέτουμε το οργανόγραμμα ενός Δήμου :

¹ Anthony & Young, 2004



² Ιστοσελίδα του Δήμου Αθηναίων

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ – ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

2.1 Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Η έννοια της διπλογραφίας είναι η μέθοδος που στηρίζεται στο γεγονός ότι κάθε συναλλαγή που γίνεται στην οικονομική μονάδα επιφέρει ταυτόχρονα μια διπλή μεταβολή στα περιουσιακά της στοιχεία. Δηλαδή ισχύει η εξίσωση:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό} + \text{Καθαρή θέση} \quad \text{ή} \quad \text{Χρέωση} = \text{Πίστωση}$$

Δηλαδή το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (πάγια, διαθέσιμα, απαιτήσεις, αποθέματα κλπ.) ισούται με το σύνολο των υποχρεώσεων προς τους τρίτους συν το σύνολο των κεφαλαίων των φορέων της οικονομικής μονάδας.³

Μια οικονομική μονάδα, είτε μια επιχείρηση που έχει στόχο το κέρδος είτε ένας κοινωνικός οργανισμός (πχ. Δήμος) που έχει στόχο την μεγιστοποίηση του προσφερόμενου κοινωνικού έργου, χρειάζεται να συγκεντρώνει τα στοιχεία που θα τις δίνουν τις πληροφορίες που θα την βοηθήσουν πραγματοποιήσει τον στόχο της και να μεγιστοποιήσει το αποτέλεσμα. Βασικές πληροφορίες που πρέπει να λαμβάνει είναι για τα μέσα που διαθέτει για να υλοποιήσει τους στόχους της (πάγιος εξοπλισμός, υλικά, χρηματικά διαθέσιμα, δικαιώματα), δηλαδή το πάγιο ενεργητικό της. Επίσης πρέπει να γνωρίζει τις υποχρεώσεις της προς το προσωπικό που απασχολεί, στους πιστωτές της καθώς και σε τρίτους, τα έξοδα και τα έσοδά της, και τέλος να γνωρίζει τα αποτελέσματα που πραγματοποιεί (κέρδη ή ζημιές) και το συνολικό κόστος της.

Για να λαμβάνει η οικονομική μονάδα τις σωστές κάθε φορά αποφάσεις πρέπει να λαμβάνει και τις απαραίτητες πληροφορίες από τις οικονομικές υπηρεσίες της. Γιαυτό χρειάζεται ένα σύστημα πληροφόρησης που να την βοηθά να συγκεντρώνει τα απαραίτητα εκείνα στοιχεία, και να τα διαχειρίζεται με τον καλύτερο τρόπο τα οικονομικά της. Η διπλογραφική μέθοδος λοιπόν είναι ένα τέτοιο εργαλείο γιατί αποτυπώνει σε διαφορετικά σημεία την πληροφορία

³ Σ.Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων >σελ.120-128

ταυτόχρονα και μπορεί να ενημερώσει την οικονομική μονάδα με τα απαιτούμενα στοιχεία – πληροφορίες.⁴

2.2 Μετάβαση από το λογιστικό σύστημα των Δήμων στη διπλογραφική μέθοδο λογιστικής παρακολούθησης

Σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο για την ομαλή λειτουργία τους και το πέρας στο νέο λογιστικό σύστημα καθορίστηκε η συνύπαρξη του λογιστικού των Δήμων και του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο το λογιστικό των Δήμων λειτουργεί πλήρως και παράλληλα θα <τρέχει> και το διπλογραφικό σύστημα. Το γεγονός όμως ότι υπάρχει έλλειψη εμπειρίας στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος τόσο στα άτομα των οικονομικών υπηρεσιών όσο και γενικότερα στις διάφορες υπηρεσίες του Δήμου είναι ένα παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τις δυσκολίες που υπάρχουν από την παράλληλη εφαρμογή των δύο συστημάτων.

Η μηχανοργάνωση – μηχανογράφηση μπορεί να βοηθήσει αποτελεσματική στην υλοποίηση και την εφαρμογή της παράλληλης τήρησης των δύο συστημάτων. Όμως απαιτείται ιδιαίτερος σχεδιασμός που να λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες που αντιμετωπίζουν οι υπηρεσίες των Δήμων. Οι ιδιαιτερότητες αυτές κάνουν πιο δύσκολη την εφαρμογή του συστήματος. Η σωστή υποδομή είναι απαραίτητη για την μηχανογραφική σωστή παρακολούθηση όλων των τομέων των οικονομικών διαδικασιών για την καταχώρηση των υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και όλων των λογιστικών εγγραφών ώστε στην συνέχεια να γίνεται η ενημέρωση σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα.⁵

Με την σωστή μηχανοργάνωση όλων των τμημάτων των οικονομικών υπηρεσιών, θα υπάρχει επίσης η δυνατότητα αλληλοενημέρωσης και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ τους. Με την λήψη και επεξεργασία των κατάλληλων στοιχείων από τις οικονομικές υπηρεσίες θα έχουμε σαν αποτέλεσμα την εξαγωγή σωστών-πραγματικών μελλοντικών εκτιμήσεων, οικονομικό

⁴ Περιοδικό < Τετράδια Αυτοδιοίκησης >

⁵ Σ. Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων >σελ.90-110

προγραμματισμό με ρεαλιστική βάση, σύνταξη των οικονομικών αποτελεσμάτων και προϋπολογισμού με αληθινά και κοντά στην πραγματικότητα στοιχεία, σωστή ενημέρωση για το ύψος των εσόδων των Δήμων καθώς και των αναμενόμενων και πραγματοποιηθεισών τακτικών δαπανών.

Βέβαια τα διαχειριστικά θέματα που προκύπτουν στους Δήμους είναι πολλά και για τον λόγο αυτό θεσπίστηκαν πολύπλοκες διαδικασίες που φυσικά διαφέρουν σε κάθε δήμο ανάλογα με τις ανάγκες τους. Η τήρηση αυτών των διαδικασιών στο κύκλωμα των οικονομικών υπηρεσιών που σχετίζεται με τον έλεγχο νομιμότητας των δαπανών, και της υπέρβασης αυτών είναι πολύ σημαντική. Οι διαδικασίες αυτές είναι δυστυχώς χρονοβόρες και απαιτούν συγχρονισμό και σωστή τήρηση από όλους τους εμπλεκόμενους εργαζομένους για να αποφεύγονται τα προβλήματα καθυστέρησης στην λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών στις συναλλαγές με τους δημότες, προμηθευτές κλπ.

Η θέσπιση διαδικασιών που να είναι αποτελεσματικές και παράλληλα εύκολες στην εφαρμογή τους για να αντιμετωπιστούν τα ανωτέρω προβλήματα, (που παρατηρούνται στον γενικό δημόσιο τομέα) μπορεί να γίνει και πάλι με την βοήθεια της μηχανογράφησης και μηχανοργάνωσης.

Τέλος σημαντικός παράγοντας για την εφαρμογή των ανωτέρω είναι το μέγεθος του Δήμου. Είναι λογικό να διαφέρουν από Δήμο σε δήμο η πολυπλοκότητα των διαδικασιών και των προβλημάτων που παρουσιάζονται. Δήμοι με μεγάλα μεγέθη ή ιδιαίτερα στην εκμετάλλευση περιουσιακά στοιχεία τους (π.χ. λιμάνια, λατομεία) απαιτούν διαδικασίες προσαρμοσμένες και παράλληλα εφαρμόσιμες.

Για να επιτευχθεί το αναμενόμενο αποτέλεσμα από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και την σωστή οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, απαραίτητος είναι ο σωστός και προσεκτικός σχεδιασμός λαμβάνοντας πάντα υπόψη τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει ο κάθε

Δήμος, και η ενημέρωση και εκπαίδευση όλων των εμπλεκομένων, καθώς και ο συντονισμός, παρακολούθηση και έλεγχος όλων αυτών των διαδικασιών.⁶

2.3 Εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου

Η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα στο διπλογραφικό ήταν μια διαδικασία δύσκολη και έπρεπε να πραγματοποιηθεί με μεγάλη προσοχή ώστε να μην δημιουργήσει προβλήματα στην λειτουργία των Δήμων (συνέχιση της εκτέλεσης των έργων, εξυπηρετήσεις πολιτών κλπ.).

Για την ομαλή μετάβαση και την λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος, στελέχη καταρτισμένα του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, ειδικοί επιστήμονες και ομάδα καταρτισμένων ατόμων σε θέματα Τοπικής Αυτοδιοίκησης, στελέχη του ΥΠ.ΕΣ.Δ.ΔΑ της Ε.Ε.Τ.Α.Α και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης με την βοήθεια μηχανογράφων, λογιστών και οικονομολόγων κατάρτησαν ένα λογιστικό οδηγό για τους Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού ο οποίος έχει σαν βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο και κατέγραψαν εκείνα τα βήματα που θα έπρεπε να γίνουν και να ακολουθήσουν οι Δήμοι, ώστε να αποφευχθούν προβλήματα στην λειτουργία τους από την παραπάνω εφαρμογή. Τα βήματα αναφέρονται παρακάτω με την σειρά που ακολουθούν:⁷

- *Καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης του κάθε Δήμου*

Ένα από τα σημαντικότερα δυσκολότερα και μεγαλύτερα έργα είναι η καταγραφή της περιουσιακής – οικονομικής κατάστασης του Δήμου. Για να γίνει αυτό πρέπει να πραγματοποιηθούν μια σειρά εργασίες. Αναλυτικότερα από κάθε Δήμο θα πρέπει να γίνει :

- Προσδιορισμός και συγκέντρωση των οικονομικών στοιχείων για την καταγραφή του μεγέθους του Δήμου, το ύψος του προϋπολογισμού τακτικών εσόδων, τις βασικές και ειδικές οικονομικές δραστηριότητές

⁶ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους

⁷ Σ .Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων >σελ.97

του και γενικότερα καταγραφή εκείνων των οικονομικών πράξεων που παράγουν αποτέλεσμα.⁸

- Κατάρτιση οργανογράμματος των οικονομικών υπηρεσιών και καταγραφή τη δομής και λειτουργίας του Δήμου.
- Έλεγχος της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας των ακολουθούμενων διαδικασιών του λογιστικού των Δήμων δηλαδή, κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες που προβλέπονται για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι διαδικασίες βεβαίωσης εσόδων ή οι διαδικασίες προμηθειών.
- Αξιολόγηση της εμπειρίας και της γνώσης λογιστικής του προσωπικού που θα απασχοληθεί στην διπλογραφική λογιστική μέθοδο, για την συγκρότηση ομάδας που θα βοηθήσουν στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.
- Αναλυτική καταγραφή της περιουσιακής κατάστασης του Δήμου δηλαδή συγκέντρωση όλων των στοιχείων για την κτηματολόγηση του Δήμου, αρχεία με προηγούμενες καταγραφές περιουσίας , συμβόλαια κτήσης ή πώλησης ακινήτων κλπ.
- *Δημιουργία και συγκρότηση ομάδας εργασίας*

Η παράλληλη λειτουργία του απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος δεν ανατρέπει την όλη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων αλλά απαιτούνται ειδικές εφαρμογές και γνώση λειτουργίας και των δύο συστημάτων. Δηλαδή οι εμπλεκόμενοι πρέπει να γνωρίζουν καλά την λειτουργία του απλογραφικού συστήματος και να κατανοούν το διπλογραφικό και τις διαφοροποιήσεις του.

⁸ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Οδηγός για τη βήμα βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους

Η σύσταση ειδικής ομάδας εργασίας για την παρακολούθηση και εφαρμογής των δύο συστημάτων, σε συνεργασία με την διοίκηση του Δήμου για την υλοποίηση της εφαρμογής του διπλογραφικού. Τα άτομα αυτά αναλαμβάνουν επίσης την ενημέρωση και επικοινωνία με τις διάφορες διευθύνσεις του Υπουργείου Εσωτερικών και των οργάνων που συστήθηκαν την αντιμετώπιση των δυσκολιών που παρουσιάζονται και να δίνονται πιθανές λύσεις – προτάσεις.

Επίσης η ομάδα των ατόμων του κάθε Δήμου που εμπλέκεται στην λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος πρέπει να τηρεί και να εκτυπώνει τα βιβλία του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, καθώς και να τηρεί και να παρακολουθεί τις λογιστικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τις σχετικές διατάξεις του Προεδρικού Διατάγματος 315/1999, και τέλος να επικοινωνεί για λογιστικά θέματα που τυχόν θα προκύψουν με τις επιτροπές ανά νομό-περιφέρεια και να δίνονται εξηγήσεις και λύσεις των προβλημάτων.

- *Απογράφη έναρξης*

Για την εφαρμογή της διπλογραφικής Λογιστικής απαραίτητη είναι η αποτύπωση και η αναλυτική καταγραφή της οικονομικής κατάστασης του Δήμου κατά τη στιγμή έναρξης εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, μέσα από τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής δηλαδή αναλυτική αποτύπωση:⁹

- του ενεργητικού του κάθε Δήμου,
- της πάγιας περιουσιακής κατάστασης
- των απαιτήσεων από τρίτους
- των χρηματικών διαθεσίμων (υπόλοιπο ταμείου και τραπεζικών λογαριασμών του Δήμου)

⁹ Σ Καραγιλάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων > σελ.100-109

➤ των υποχρεώσεων του Δήμου προς τους προμηθευτές του, Δημόσιας Οικονομικής Αρχής, Ασφαλιστικούς οργανισμούς και τρίτους¹⁰

➤ τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης όπως διαμορφώνεται δηλαδή η οικονομική κατάσταση του Δήμου από την εξίσωση ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ = ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Η σωστή σύνταξη της απογράφης έναρξης είναι πολύ σημαντική και φυσικά απαραίτητη για την διαμόρφωση του Ισολογισμού έναρξης, ο οποίος είναι η αρχή για την απεικόνιση της μέχρι τώρα πορείας του κάθε Δήμου σαν οικονομική μονάδα.

Ο Ισολογισμός έναρξης του Δήμου έχει την ίδια μορφή που θα είχε και για μια Ανώνυμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Δηλαδή στο Ενεργητικό του Ισολογισμού απεικονίζεται το πάγιο ενεργητικό του Δήμου (πάγια περιουσιακά στοιχεία, ασώματες και ενσώματες ακινητοποιήσεις, συμμετοχές κλπ.), το κυκλοφορούν ενεργητικό (αποθέματα, απαιτήσεις, χρεόγραφα, διαθέσιμα κλπ.) καθώς και οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού (λογαριασμοί τάξεως) του Δήμου.

Στο παθητικό του Ισολογισμού έναρξης απεικονίζονται τα ίδια κεφάλαια του Δήμου (κεφάλαιο, διαφορές αναπροσαρμογής, σχηματισμένα αποθεματικά, αποτελέσματα εις νέο, ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου κλπ.) οι τυχόν προβλέψεις που σχηματίστηκαν, οι υποχρεώσεις του Δήμου (βραχυπρόθεσμες – μακροπρόθεσμες), και τέλος οι μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού (λογαριασμοί τάξεως).

Το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος προβλέπει ότι η απογραφή του Δήμου θα πρέπει να διενεργηθεί από επιτροπή που θα συγκροτήσει ο Δήμος με απόφαση του Δημοτικού

¹⁰ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Οδηγός για τη βήμα βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους

Συμβουλίου, και έπειτα από την εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας και του Δημάρχου ή του νόμιμου αναπληρωτή του. Η ίδια επιτροπή θα πρέπει να συντάξει την απογραφή έναρξης και να την υποβάλλει στο Δημοτικό Συμβούλιο το οποίο μπορεί να διενεργήσει οποιοδήποτε έλεγχο θεωρήσει αναγκαίο για την επιβεβαίωση των στοιχείων.¹¹

Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις που θα καταγραφούν καθώς και τα χρηματικά διαθέσιμα πρέπει να στηρίζονται πάνω σε νόμιμα έγγραφα και δικαιολογητικά – παραστατικά που υπάρχουν στις οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου.

Τα στοιχεία της απογραφής έναρξης καταχωρούνται και απεικονίζονται στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής για την παρακολούθηση των συναλλαγών του Δήμου με το εξωτερικό του περιβάλλον και την κατάσταση στην συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων του.

Διαφορές που προκύπτουν στην πορεία ή τυχόν ποσοτικές διαφορές που προκύπτουν από τα στοιχεία της απογραφής έναρξης μπορούν στην πορεία να καταχωρηθούν έπειτα από έγκριση του Δημοτικού Συμβουλίου στους αντίστοιχους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου. Με τον ίδιο τρόπο χειρίζονται και οι διαφορές που προκύπτουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επόμενων τριών χρήσεων από την εφαρμογή του Προεδρικού Διατάγματος 315/1999.

Η απογραφή της περιουσιακής κατάστασης του Δήμου είναι ένα από τα πιο δύσκολα και παράλληλα πιο σημαντικά σημεία στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Η απογραφή είναι μια πολύ δύσκολη και επίπονη εργασία και φυσικά τα προβλήματα που προέκυψαν στους Δήμους κατά την προσπάθεια απογραφής τους ήταν πολλά.

Η αναλυτική καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου είναι πολύ σοβαρή εργασία γιατί η διαφυγή από την απογραφή παγίων που υπάρχουν, θέτει θέματα κυριότητας ακινήτων. Η καταγραφή του ιδιοκτησιακού

¹¹ Σ Καραγιάννης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων > σελ.101-110

καθεστώς όλων των ακινήτων, καθώς και αυτών που βρίσκονται σε καθεστώς αμφισβήτησης ή δεν έχουν τίτλους ιδιοκτησίας, τα τυχόν βάρη των ακινήτων καθώς και η απογραφή των κοινόχρηστων παγίων στοιχείων, παγίων που βρίσκονται υπό κατασκευή καθώς και η απογραφή και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων που δεν ανήκουν ιδιοκτησιακά στον Δήμο αλλά σε τρίτους και μόνο χρησιμοποιούνται από τον δήμο είναι μερικά από τα σοβαρότερα θέματα που προκύπτουν και η δυσκολίες επίλυσης πολλές φορές είναι μεγάλες.

Όταν λοιπόν προσδιοριστεί και ολοκληρωθεί η απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων του Δήμου (απογραφή έναρξης), καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου της γενικής λογιστικής σε ομάδες παγίων και στην συνέχεια ενημερώνεται με τα στοιχεία αυτά το μητρώο παγίων του Δήμου. Η τήρηση του μητρώου παγίων βοηθά στην σωστή παρακολούθηση όλων των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού καθώς αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία που χαρακτηρίζει κάθε πάγιο όπως ημερομηνία κτήσης ή και πώλησης, αξία, τυχόν προσθήκες μετατροπές του, οι αποσβέσεις του κλπ.

- *Δημιουργία λογιστικού σχεδίου και αντιστοίχιση των λογαριασμών*

Διαμόρφωση του λογιστικού σχεδίου του Δήμου (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων) και αντιστοίχιση των κωδικών του λογιστικού των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης με τους κωδικούς της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Σύμφωνα με αυτά γίνεται :

- Κωδικοποίηση των έργων
- Διαχωρισμός των επιχορηγήσεων σε εκείνες που χορηγούνται για την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών και σε εκείνες που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή έργων

- Διαμόρφωση λογαριασμών για την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων πληροφοριακών αναγκών του Δήμου.¹²

Η σύνδεση των λογαριασμών και η διαμόρφωση συγκεκριμένου λογιστικού σχεδίου σε κάθε Δήμο βοηθά στην εξοικείωση του ανθρώπινου δυναμικού του Δήμου με πρακτικά θέματα εφαρμογής της Λογιστικού Σχεδίου και της διπλογραφικής μεθόδου.¹³

Η αντιστοίχιση των κωδικών του λογιστικού των ΟΤΑ με τους κωδικούς της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου είναι η αντιπαραβολή μεταξύ των λογαριασμών με τους οποίους θα συνδεθούν οι λογιστικές πράξεις του λογιστικού των ΟΤΑ με την απεικόνισή τους στο διπλογραφικό. Αντιστοιχίζουμε λοιπόν τους κωδικούς των εσόδων του Δήμου, των υλικών, των εξόδων, των παγίων στοιχείων, των κρατήσεων, των απαιτήσεων και των προμηθευτών με τους αντίστοιχους κωδικούς (εσόδων, εξόδων κλπ.) του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Η διαδικασία της αντιστοίχισης και καταχώρηση αυτής στο λογισμικό βοηθά στην διαμόρφωση δομημένων προϋπολογισμών με πραγματικά στοιχεία και παράλληλα στην τακτοποίηση διαφόρων χρόνιων εκκρεμοτήτων των Δήμων.

- *Οργάνωση υπηρεσιών*

Η τήρηση των διαδικασιών προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών, η συγκέντρωση των παραστατικών, δόμηση γραφείου προμηθειών, δημιουργία και λειτουργία αποθηκών υλικών, σύσταση ταμειακής υπηρεσίας σε Δήμους που δεν είχαν είναι απαραίτητες εργασίες για την οργάνωση των υπηρεσιών του Δήμου.

- *Οργάνωση αποθηκών*

¹² Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Οδηγός για τη βήμα βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους.

¹³ Μ. Καραναστάση : Πρακτική εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους Ο.Τ.Α.

Με την οργάνωση της αποθήκης παρακολουθούμε, ελέγχουμε την διακίνηση των υλικών τις αγορές, τις αξίες, τις ποσότητες και γνωρίζουμε ανά πάσα στιγμή το κόστος των υλικών που έχουν αναλωθεί. Τα στοιχεία αυτά είναι απαραίτητα για να γνωρίζουμε τη συγκεκριμένη στιγμή τα αποτελέσματα της οικονομικής διαχείρισης και για να προσδιορίζουμε το κόστος μας στην αναλυτική λογιστική.¹⁴

Για την οργάνωση της αποθήκης με τρόπο που να ανταποκρίνεται στις ανάγκες της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου πρέπει να γνωρίζουμε ποια θα είναι εκείνα και μόνο τα υλικά που θα παρακολουθούνται μέσα στην αποθήκη και να υπάρχει κωδικοποίηση των ειδών αυτών. Επίσης η οργάνωση της φυσικής διακίνησης των υλικών πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να ελέγχεται κάθε στιγμή το υπόλοιπο των ειδών, να αποτυπώνονται οι παραπάνω κινήσεις λογιστικά και να συνοδεύονται με τα απαιτούμενα έντυπα.

Γενικά η οργάνωση της αποθήκης είναι σημαντική εργασία γιατί έτσι θα μπορούμε να γνωρίζουμε τα αποθέματα των υλικών του Δήμου ανά πάσα στιγμή (υλικά για συντήρηση κτιρίων – έργων – δρόμων κλπ.) και παράλληλα γίνεται και έλεγχος της προμήθειας και ανάλωσης των υλικών αυτών.

- *Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων*

Η διπλογραφική μέθοδος απαιτεί μηχανογράφηση γιατί είναι αδύνατο να εφαρμοστεί με χειρόγραφο τρόπο. Η μηχανοργάνωση μπορεί να δώσει λύση για την γρήγορη άντληση οικονομικών πληροφοριών, την ταχύτατη καταχώρηση των παραστατικών, την ενημέρωση των βιβλίων, την ταξινόμηση επεξεργασία και αξιολόγηση των στοιχείων.

Με την ανάπτυξη ενός σωστού μηχανογραφικού συστήματος μπορούν να καλυφθούν οι απαιτήσεις του λογιστικού των ΟΤΑ. Το σωστό δέσιμο- πάντρεμα των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς του λογιστικού των ΟΤΑ, βοηθά στην αποφυγή ενημέρωσης

¹⁴ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Οδηγός για τη βήμα βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους.

διαφόρων βιβλίων καθώς με την εισαγωγή των πρωτογενών στοιχείων γίνεται αυτόματη ενημέρωση σε όλα τα βιβλία.

Γενικά το στήσιμο της μηχανογράφησης των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου (προμήθειες, λογιστήριο, έσοδα, ταμείο, προϋπολογισμός) απαιτεί μεγάλη προσοχή γιατί η αλληλοενημέρωση των τμημάτων αυτών πρέπει να πραγματοποιείται με τέτοιο τρόπο ώστε το μηχανογραφημένο λογιστήριο της γενικής λογιστικής να αντλεί τα σωστά στοιχεία από όλα τα τμήματα για την διεξαγωγή σωστών οικονομικών αποτελεσμάτων.¹⁵

2.4 Διαφορές μεταξύ του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού Συστήματος

Τα δύο συστήματα στηρίζονται σε διαφορετικές βάσης λειτουργίας τους. Η απλογραφική μέθοδος στηρίζεται σε ταμειακή βάση λειτουργίας, ενώ η διπλογραφική μέθοδος στηρίζεται στην λογική του δεδουλευμένου εσόδου και εξόδου, δηλαδή αναγνώριση με την πραγματοποίηση τους.¹⁶

Η παρουσίαση των διαφορών των δύο συστημάτων κωδικοποιημένες είναι οι κάτωθι:

- ο Στο λογιστικό σύστημα των ΟΤΑ (δημόσιο λογιστικό) η υποχρέωση εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση (έκδοση χρηματικού εντάλματος) της δαπάνης. Στο διπλογραφικό σύστημα η δαπάνη εμφανίζεται με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου προσώπου. Η διαφορά αυτή είναι πολύ σημαντική γιατί το Λογιστικό των ΟΤΑ δεν στηρίζεται στο αστικό και εμπορικό δίκαιο όπου ορίζεται πως η υποχρέωση γεννάται κατά το στάδιο της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας ή της μετάβασης- παράδοσης των προϊόντων-αγαθών.

¹⁵ Σ. Καραγιάννης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων > σελ.68-72

¹⁶ Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης : Σημειώσεις για διπλογραφικό

Το δημόσιο λογιστικό αγνοεί μια σειρά πράξεων (παραστατικά προμηθευτών, υποχρεώσεις που έχουν παρασχεθεί, αγαθά που έχουν μεταβιβαστεί) και δεν τα θεωρεί υποχρέωση εάν δεν έχουν ενταλματοποιηθεί δηλαδή δεν έχει εκδοθεί ένα χρηματικό ένταλμα (τις περισσότερες φορές η έκδοσή του εξαρτάται από τις αποφάσεις προσώπων των οικονομικών υπηρεσιών). Υποχρέωση λοιπόν δεν μπορεί να θεωρείται μόνο ότι έχει ενταλματοποιηθεί και να μην λαμβάνονται υπόψη παραστατικά προμηθευτών που έχουν παράσχει υπηρεσίες ή πούλησαν και παρέδωσαν αγαθά όμως για τα παραστατικά αυτά δεν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα εντάλματα από τα αρμόδια τμήματα.

- Στο Λογιστικό Σύστημα των ΟΤΑ το έσοδο θεωρείται έσοδο μόνο όταν έχει εισπραχθεί ενώ στο Διπλογραφικό Σύστημα όταν βεβαιώνεται δηλαδή όταν παραδίδονται – πωλούνται τα αγαθά ή όταν έχει παρασχεθεί η υπηρεσία. Στο δημόσιο λογιστικό η έννοια του εσόδου είναι καθαρά ταμειακή καθώς έσοδο θεωρεί ακόμη και την επιστροφή χρημάτων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ή τα δάνεια που λαμβάνει καθώς και την επιστροφή των παρακρατούμενων φόρων.
- Υπάρχει διαφορά στον χρόνο ενημέρωσης και καταχωρήσεων των βιβλίων ανάμεσα στα δύο συστήματα. Στο απλογραφικό σύστημα η λογιστική εγγραφή πραγματοποιείται με τη ενταλματοποίηση της δαπάνης. Στο διπλογραφικό σύστημα πραγματοποιούνται εγγραφές τόσο με την λήψη του στοιχείου δαπάνης όσο και με την πληρωμή των αντίστοιχων υποχρεώσεων. Στα έσοδα δεν παρατηρείται χρονική υστέρηση ανάμεσα στις λογιστικές εγγραφές των δύο συστημάτων καθώς η φάση της βεβαίωσης συμπίπτει με την αντίστοιχη φάση της λογιστικής εγγραφής της πίστωσης του εσόδου και η φάση της είσπραξης αντιστοιχεί με την φάση της ταμειακής εγγραφής στο διπλογραφικό σύστημα.
- Στο διπλογραφικό σύστημα οι λογαριασμοί χρεωπιστώνονται δηλαδή με την χρέωση ενός λογαριασμού έχουμε μια αντίστοιχη πίστωση. Με αυτόν τον χειρισμό οι λογαριασμοί έχουν διπλή έκφραση και το υπόλοιπό τους

αυξομειώνεται. Με τον ίδιο τρόπο λειτουργούν όλοι οι λογαριασμοί ενεργητικού καθώς και οι λογαριασμοί παθητικού.¹⁷

Στο απλογραφικό σύστημα οι λογαριασμοί δαπανών και εσόδων αυξάνονται και δεν έχουμε παρακολούθηση των λογαριασμών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Οι απαιτήσεις καταχωρούνται (πχ παρακρατούμενοι φόροι, ασφαλιστικές εισφορές) μόνο όταν αποδίδονται. Συνεπώς για να παρακολουθούνται τα υπόλοιπα των υποχρεώσεων των Δήμων πρέπει να τηρείται ειδικό κατάστιχο και να πραγματοποιούνται συχνά συμφωνίες των λογαριασμών των υπολοίπων που πρέπει να καταβληθούν. Φυσικά στο διπλογραφικό σύστημα η συμφωνία πραγματοποιείται από τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως αυτά εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς.

- ο Στο απλογραφικό σύστημα η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών στο βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών. Φυσικά στο διπλογραφικό σύστημα παρακολουθείται το υπόλοιπο του ταμείου και η κίνηση του λογαριασμού εμφανίζεται στα χρηματικά διαθέσιμα μετά από κάθε εγγραφή. Η σπουδαιότητα της γνώσης των χρηματικών υπολοίπων του Δήμου είναι πολύ μεγάλη και το διπλογραφικό σύστημα είναι αυτό που δίνει την λύση σε αυτό το πρόβλημα των Δήμων.
- ο Στο διπλογραφικό σύστημα έχουμε ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα. Στο απλογραφικό σύστημα έχουμε την δυνατότητα να παρακολουθούμε την οικονομική δραστηριότητα του Δήμου με την τήρηση ενός μεγάλου αριθμού βιβλίων τα οποία δεν συνδέονται μεταξύ τους με αποτέλεσμα η πληροφόρηση που μας δίνουν να είναι ελλιπής ενώ και η ενημέρωσή τους απαιτεί πολύ χρόνο και ο κίνδυνος λαθών είναι μεγάλος. Στο διπλογραφικό σύστημα έχουμε την δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα τα στοιχεία μέσα από ένα ολοκληρωμένο και ενιαίο λογιστικό κύκλωμα.

¹⁷ Σ. Καραγιάννης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων > σελ.68-72

- ο Στο διπλογραφικό σύστημα έχουμε την δυνατότητα εξαγωγής ετησίων οικονομικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τις λογιστικές εγγραφές και που εμφανίζονται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών (ομάδα 8) του λογιστικού σχεδίου. Από το απλογραφικό σύστημα δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Δήμου.
- ο Στο διπλογραφικό σύστημα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση του Δήμου σε λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και στις οικονομικές καταστάσεις του ανά κατηγορία. Στο απλογραφικό σύστημα των ΟΤΑ τα περιουσιακά στοιχεία καταγράφονται σε ξεχωριστό βιβλίο που όμως δεν συνδέεται με το σύστημα της οικονομικής διαχείρισης.
- ο Με το διπλογραφικό σύστημα έχουμε την δυνατότητα ανάπτυξης και εφαρμογής δεικτών απόδοσης καθώς και την δυνατότητα αντιπαράθεσης των προϋπολογισθέντων και πραγματικών στοιχείων κόστους.
- ο Τέλος στο λογιστικό σύστημα των Ο.Τ.Α. δεν λαμβάνεται υπόψη η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή αντιμετωπίζεται η είσπραξη σαν έσοδο της χρήσης που εισπράττεται και αντίστοιχα και η δαπάνη σαν δαπάνη όχι της χρήσης που αφορά αλλά της χρήσης που εξοφλείται-πληρώνεται. Στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα το έσοδο και η δαπάνη καταχωρούνται στην χρήση που αφορούν ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση τους και ανεξάρτητα με την είσπραξη ή πληρωμή τους. Ο διαχωρισμός αυτός είναι αδύνατο να πραγματοποιηθεί με το Απλογραφικό Σύστημα.¹⁸

Από τα ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι το διπλογραφικό σύστημα είναι ένα επιστημονικό και συνεπώς αξιόπιστο εργαλείο για την παρακολούθηση και την

¹⁸ Σ. Καραγιάννης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων > σελ.68-72

λειτουργία μια οικονομικής μονάδας συνεπώς και των Δήμων. Η ταυτότητα ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ=ΠΑΘΗΤΙΚΟ καθώς και η σχέση χρέωση = πίστωση σημαίνουν ότι υπάρχει δυνατότητα ελέγχου. Βέβαια η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος απαιτεί μεταξύ των άλλων, συνεχή προσπάθεια και εκπαίδευση του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων η οποία πρέπει να είναι συστηματική. Με την θεωρητική εκπαίδευση πάνω στη Διπλογραφική Λογιστική μέθοδο καθώς και την πρακτική εξάσκηση στη λειτουργία των προγραμμάτων του Διπλογραφικού, με σεμινάρια, ειδικές μερίδες καθώς και κύκλους μαθημάτων από εξειδικευμένους συνεργάτες έγινε η αρχή για την εξοικείωση του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών με την διπλογραφική λογιστική. Σημειώνουμε βέβαια ότι οι περισσότεροι Δήμοι στο σημείο αυτό της διπλογραφικής μεθόδου υποστηρίζονται συστηματικά από εξωτερικούς συνεργάτες-συμβούλους παρότι έχουν περάσει ήδη πέντε χρόνια από την υποχρεωτική εφαρμογή διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου (ΠΔ315/1999).¹⁹

Τέλος θα αναφέρουμε και απόψεις αντίθετες με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Το γεγονός ότι ο σκοπός των Δήμων δεν είναι η επίτευξη κέρδους δεν συνάδει με την κερδοφορία που προάγει το διπλογραφικό σύστημα καθώς δεν είναι σχετική με την φύση των Δήμων. Η χρηματοοικονομική δομή επίσης δεν είναι σχετική καθώς η μόχλευση δεν αποτελεί ένδειξη αδυναμίας του Δήμου όπως στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς καθώς στους Δήμους υποστηρίζεται πάντα από την κυβέρνηση. Η φερεγγυότητα σαν έννοια που προάγεται από το σύστημα της διπλογραφίας δεν είναι σχετική με τους Δήμους καθώς το κεφάλαιο κίνησης δεν αποτελεί θετικό ή αρνητικό στοιχείο για την δυνατότητα συνέχισης της λειτουργίας του Δήμου. Η ικανότητα για προσαρμογή δεν είναι δυνατή καθώς ένα μη κερδοφόρο τμήμα του Δήμου δεν είναι δυνατό να αναπροσαρμοστεί ή να κλείσει καθώς πρώτηστη σημασία έχει η εξυπηρέτηση του πολίτη ανεξαρτήτως κόστους.²⁰

¹⁹ Εθνικό κέντρο δημόσιας διοίκησης : Σημειώσεις για το διπλογραφικό

²⁰ Guthrie, 1998

2.5 Λογιστικά Βιβλία του Διπλογραφικού Συστήματος

Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεν μπορεί να γίνει φυσικά με χειρόγραφο τρόπο. Ένα καλό και σωστά στημένο και εύκολο στην χρήση μηχανογραφικό σύστημα βοηθά στην άντληση όλων εκείνων των πληροφοριών καθώς και στην σωστή λογιστική παρακολούθηση.

Με την λειτουργία του μηχανογραφικού συστήματος μπορούμε να παρακολουθούμε παράλληλα το λογιστικό σύστημα των ΟΤΑ καθώς και το διπλογραφικό σύστημα με την αυτόματη ενημέρωση του από το σύστημα της οικονομικής διαχείρισης για να αποφεύγονται διπλές καταχωρήσεις και εγγραφές. Η σωστή αντιστοίχιση των λογαριασμών του λογιστικού των ΟΤΑ με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής καθώς και των κωδικών της αποθήκης και των πινάκων κρατήσεων μας εξασφαλίζει για την σωστή λειτουργία της παράλληλης εφαρμογής των δύο συστημάτων, και την σωστή ενημέρωση των βιβλίων του διπλογραφικού συστήματος.²¹

Οι Δήμοι που εφαρμόζουν το ΠΔ 315/1999 πρέπει να τηρούν λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, κλασσικό ή συγκεντρωτικό σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Αναλυτικότερα τα λογιστικά βιβλία που πρέπει να ενημερώνονται σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα είναι τα εξής:²²

- Συγκεντρωτικό ημερολόγιο – αναλυτικά ημερολόγιο ή γενικό
- Γενικό καθολικό και Αναλυτικά Καθολικά
- Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών
- Μητρώο παγίων
- Βιβλίο αποθήκης όπως ορίζει το σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής του ΠΔ 315/1999
- Τήρηση πρόσθετων βιβλίων
- Διαχειριστικά και άλλα ειδικά βιβλία

²¹ Σ Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων> σελ.700-705

²² Σ. Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων> σελ.726-727

- Βιβλίο αναλαμβανομένων υποχρεώσεων
- Καθολικό καταχώρισης χρηματικών ενταλμάτων
- Βιβλίο επανεκδιδόμενων και απολεσθέντων χρηματικών ενταλμάτων
- Βιβλίο παρακολούθησης χρηματικών ενταλμάτων
- Βιβλίο κίνησης διαχειριστικών βιβλίων και εντύπων
- Βιβλίο διαχείρισης και εκμετάλλευσης ακίνητης περιουσίας, κληροδοτημάτων και δωρεών
- Κτηματολόγιο

Πέρα από τα ανωτέρω βιβλία υπάρχουν και τα ειδικά βιβλία λειτουργίας των δημοτικών υπηρεσιών όπως βιβλία διαχείρισης νεκροταφείων, βιβλία αυτοκινήτων και μηχανημάτων κλπ.

Τα βιβλία πριν την χρησιμοποίησή τους θεωρούνται κατά οικονομικό έτος από τον προϊστάμενο της οικονομικής υπηρεσίας. Τα βιβλία μπορούν να τηρούνται μηχανογραφικά καθώς και η έκδοση των στοιχείων να γίνεται μηχανογραφικά και να παρέχουν τουλάχιστον τις ίδιες πληροφορίες που θα παρείχαν εάν τηρούνταν και χειρόγραφα.

Οι ΟΤΑ που εφαρμόζουν το ΠΔ 315/99 δύναται να εκτυπώνουν το Ισοζύγιο Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

2.6 Λογιστικά βιβλία του δημόσιου λογιστικού

Για να λειτουργήσουν οι οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου τηρούνται ορισμένα λογιστικά βιβλία στα οποία αποτυπώνονται πράξεις του οργανισμού.²³

Βιβλία του λογιστηρίου

- Ημερολόγιο που παρακολουθούνται με ημερολογιακή σειρά οι δαπάνες του Δήμου.

²³ Σ Καραγιάνης < ΟΤΑ από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα > σελ.27-28

- Καθολικό που παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς οι δαπάνες του Δήμου ανά κωδικό προϋπολογισμού. Εμφανίζονται δηλαδή οι δαπάνες με τη μορφή καρτέλας.

Βιβλία ταμείου

- Βιβλίο καθημερινό: λειτουργεί σαν ένα ημερολόγιο και παρακολουθεί τα έσοδα και τις δαπάνες του Δήμου που έχουν πληρωθεί ή έχουν εισπραχθεί καθώς και οι κρατήσεις.
- Βιβλίο καθολικό εσόδων: εμφανίζει με τη μορφή καρτέλας τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από το Δήμο.
- Βιβλίο καθολικό εξόδων: εμφανίζει με τη μορφή καρτέλας τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν από το Δήμο.
- Βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών: εμφανίζει τα στοιχεία του καθολικού και του καθημερινού με ανάλυση ανά κατηγορία εσόδου και εξόδου.
- Βιβλίο εισπρακτέων εσόδων: εμφανίζει τις απαιτήσεις του Δήμου για είσπραξη.
- Βιβλίο τριπλότυπων αποδεικτικών εισπρακτέων.

Η χρήση βοηθητικών βιβλίων στην ταμειακή υπηρεσία είναι συχνό φαινόμενο όπως το πρωτόκολλο παραλαβής ενταλμάτων, το ειδικό ημερολόγιο του ταμία για την παρακολούθηση της ταμειακής κατάστασης, βοηθητικά βιβλία για την καταχώρηση γενικών ή ειδικών προσκλήσεων, βιβλία καταχώρησης των εκδιδόμενων ενταλμάτων προσωπικής κράτησης οφειλετών του Δήμου, βιβλίο των εν ταις φυλακαίς κρατούμενων και διατρεφομένων κλπ.

2.7 Τι ίσχυε πριν την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος

Μέχρι το 1999 οι Δήμοι εφάρμοζαν το Β.Δ.175/1959 το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Οι έλεγχοι του Δήμου γινόταν από την Περιφέρεια που ήταν έλεγχος νομιμότητας δαπανών και είχε τον χαρακτήρα δημοσιονομικού ελέγχου, έλεγχος από το Υπουργείο Οικονομικών με το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού ελέγχου και με τους Οικονομικούς Επιθεωρητές Έλεγχος. Από το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.& Α ο έλεγχος γινόταν σε ειδικές

περιπτώσεις και τέλος ελέγχονταν και από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Αυτός περιλάμβανε έλεγχο δαπανών για την διαπίστωση της νομιμότητας και κανονικότητας διαχείρισης των δαπανών από τους υπεύθυνους του κάθε Δήμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ

3.1 Διοικητική οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών

Ο ρόλος των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου είναι:

- Συγκέντρωση της πληροφορίας
- Επεξεργασία της πληροφορίας
- Απαντήσεις σε ερωτήματα
- Λογιστική απεικόνιση και έλεγχος
- Οικονομικός προγραμματισμός

Για την σωστή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου μεγάλο ρόλο θα διαδραματίσει η σωστή τους οργάνωση καθώς και η εμπλοκή και η βοήθεια των αιρετών προσώπων και φυσικά η επιστημονική κατάρτιση και επιστημονική κατάρτιση και αρτιότητα των οικονομικών στελεχών του Δήμου του κάθε.²⁴

Οι οικονομικές υπηρεσίες και οι αρμοδιότητες που εμπλέκονται στο σύστημα της οικονομικής διαχείρισης είναι το λογιστήριο, η υπηρεσία των εσόδων και η ταμειακή υπηρεσία. Αναλυτικότερα :

Το Λογιστήριο αναλαμβάνει την σύνταξη, αναμόρφωση και παρακολούθηση του προϋπολογισμού, την εκκαθάριση και ενταλματοποίηση των εξόδων του Δήμου, την ενημέρωση και εκτύπωση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

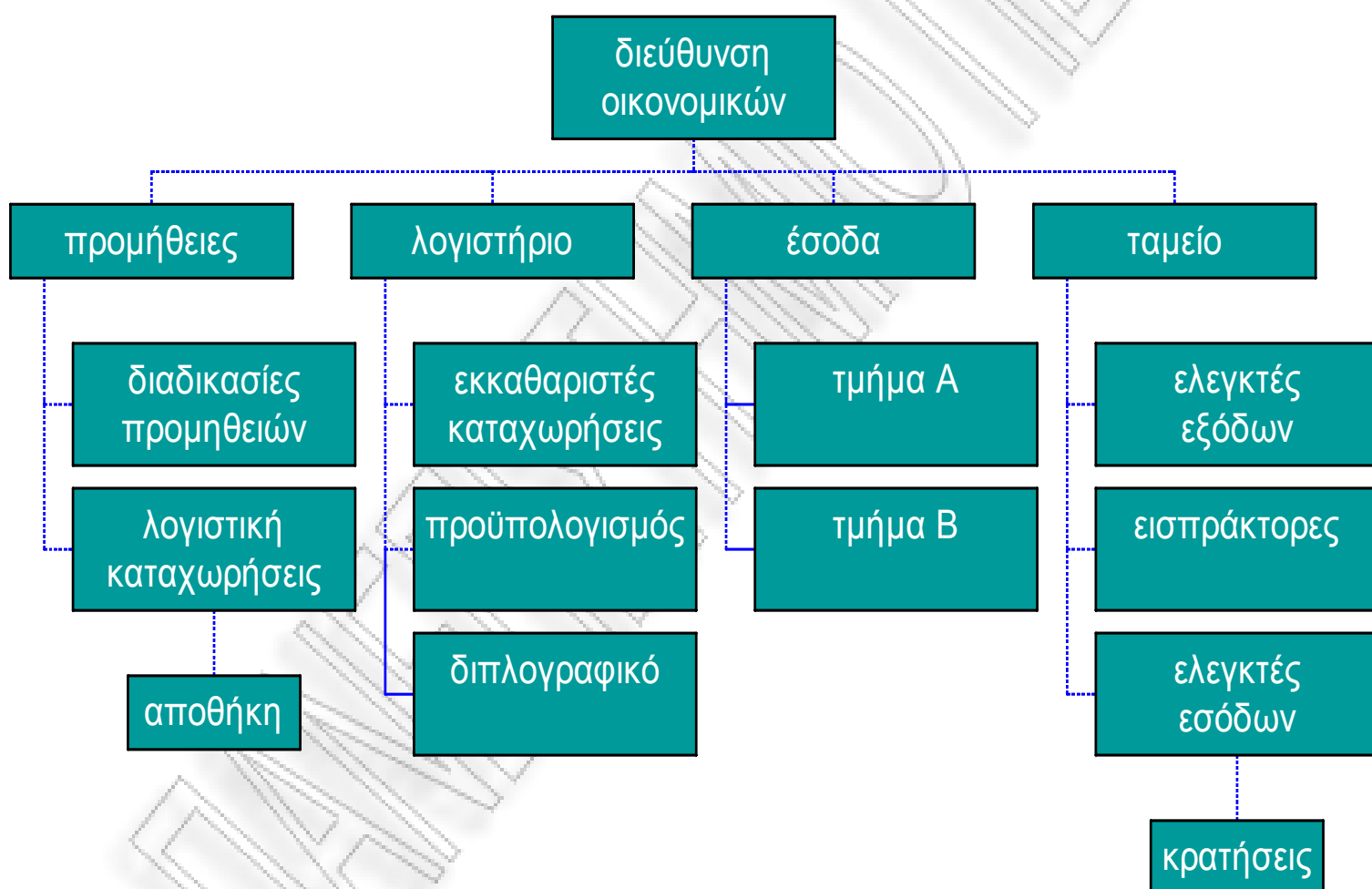
Η υπηρεσία δημοτικών προσόδων-εσόδων και δημοτικής περιουσίας επιβάλλει, βεβαιώνει, διαγράφει, ή μειώνει τους δημοτικούς φόρους, επιλύει τις

²⁴ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους

φορολογικές διαφορές, παρακολουθεί την δημοτική περιουσία και των εσόδων που προκύπτουν από αυτή.

Η ταμειακή υπηρεσία εισπράττει τα δημοτικά έσοδα, πληρώνει τις δημοτικές δαπάνες, αποδίδει τις φορολογικές και ασφαλιστικές υποχρεώσεις του Δήμου και συντάσσει τον οικονομικό απολογισμό του Δήμου. Για την ευκολότερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το οργανόγραμμα των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου.²⁵

ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ



²⁵ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους

3.2 Οι νέες ανάγκες λειτουργίας των ΟΤΑ

Οι απαιτήσεις από την οικονομική διάρθρωση των ΟΤΑ είναι πολλές, αναλυτικά απαιτείται :²⁶

- Γνώση της οικονομικής κατάστασης του κάθε οργανισμού και παρακολούθηση των απαιτήσεων, περιορισμός της διαρροής βεβαιωμένων απαιτήσεων.
- Συστηματική παρακολούθηση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών, της δυνατότητας τιμολόγησης και άσκησης τιμολογιακής πολιτικής κοντά στην πραγματικότητα.
- Δυνατότητες επιστημονικών οικονομικών προβλέψεων μέσω του προϋπολογισμού.
- Αξιολόγηση κάθε πόρου και κάθε περιουσιακού στοιχείου.
- Η παρακολούθηση των ταμειακών αναγκών και η οργάνωση των ταμειακών ροών.
- Δυνατότητες ανάλυσης των οικονομικών δεδομένων.

Βασικά σημεία αλλαγών που πρέπει να γίνουν στη δομή των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων είναι τα εξής :²⁷

- Παρακολούθηση της περιουσίας του Δήμου. Με την τήρηση μητρώου παγίων γίνεται καταγραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου.
- Παρακολούθηση έργων και επιχορηγήσεων. Καταγραφή της οικονομικής πορείας των έργων και παράλληλη παρακολούθηση των αντίστοιχων

²⁶ ΥΠΕΣΔΑ <Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους>

²⁷ Σ. Καραγιάννης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.313-318

επιχορηγήσεων. Εξέταση για το στάδιο ολοκλήρωσης και καταγραφή των αλλαγών.

- ο Διαδικασίες προμηθειών. Παρακολούθηση και καταγραφή της αξίας των υλικών που προμηθεύεται η υπηρεσία από τις αποθήκες καθώς και τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές.
- ο Παρακολούθηση διαχείρισης των υλικών. Η διαχείριση των υλικών και η λογιστική παρακολούθηση τους προσφέρει πληροφορία για το κόστος ανάλωσης των υλικών.
- ο Παρακολούθηση των ταμειακών συναλλαγών – χρηματικών διαθεσίμων και ταμειακός προγραμματισμός. Συμφωνίες ταμείων καθώς και τραπεζικών υπολοίπων είναι απαραίτητες για την σωστή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών.
- ο Παρακολούθηση προϋπολογισμού. Η εργασία και η σύνταξη του καθώς και η παρακολούθηση της εκτέλεσής του περιλαμβάνει καταγραφή αλλά και εκτέλεση της πράξης ανάληψης της δαπάνης αλλά και λογιστικής καταγραφής όλων των άλλων πράξεων. Επίσης περιλαμβάνει τη σύνταξη του απολογισμού και τις περιοδικές εκθέσεις της πορείας εκτέλεσης που υποβάλλονται στη Δημαρχιακή επιτροπή και το Δημοτικό Συμβούλιο.
- ο Λογιστική παρακολούθηση, δηλαδή καταγραφή και αποτύπωση σε λογιστικά βιβλία των δεδομένων και σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ισολογισμού και προϋπολογισμού.
- ο Εκκαθάριση και ενταλματοποίηση των δαπανών. Απαιτείται διαχωρισμός της εκκαθάρισης και της ενταλματοποίησης των δαπανών από το λογιστήριο.²⁸

²⁸ .Καραγιάνης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού> σελ.313-318

- ο Παρακολούθηση φορολογικών – ασφαλιστικών υποχρεώσεων καθώς και η υποβολή των απαιτούμενων δηλώσεων σε Δ.Ο.Υ. ασφαλιστικούς οργανισμούς κλπ. Επίσης παρακολούθηση του θεσμικού πλαισίου και ενημέρωση του Δήμου με τις τυχόν μεταβολές.²⁹
- ο Προγραμματισμός συντονισμός και άμεση σύνδεση της οργανικής μονάδας με την παρακολούθηση του προϋπολογισμού.
- ο Παρακολούθηση του κόστους της απασχόλησης.
- ο Παρακολούθηση των πηγών εσόδων που να εξασφαλίζουν οικονομικούς πόρους που προέρχονται από δραστηριότητα του Δήμου ή από φόρους το Δήμου.
- ο Παρακολούθηση δανείων – χορηγήσεων που λαμβάνει ο Δήμος και αναλυτική καταγραφή των υποχρεώσεων.³⁰

3.3 Αναδιοργάνωση των οικονομικών λειτουργιών και διοίκησης

Η αναβάθμιση του προσωπικού και η ύπαρξη επιστημονικού προσωπικού είναι σημαντικό για την αναδιοργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών. Η γνώση χειρισμού οικονομικών – λογιστικών κοστολογικών θεμάτων καθώς και των θεμάτων λειτουργίας της τοπικής αυτοδιοίκησης, του θεσμικού πλαισίου που τη διέπει και η δυνατότητα ανάλυσης των δεδομένων της είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την σημαντική βελτίωση των οικονομικών υπηρεσιών. Σίγουρα η εξειδίκευση των επιστημονικών γνώσεων στις ιδιαίτερες συνθήκες της τοπικής αυτοδιοίκησης απαιτεί συνεχή επιμόρφωση και ενημέρωση στο θεσμικό πλαίσιο και στις εξελίξεις του. Η ύπαρξη εξειδικευμένου επιστημονικού προσωπικού χωρίς την ύπαρξη της βάσης στην οποία θα λειτουργήσει δεν οδηγεί πουθενά. Απαιτείται λοιπόν βάση την οποία να μπορεί να αξιοποιήσει κατάλληλα το δυναμικό και ύπαρξη συγκεκριμένων διαδικασιών λειτουργίας. Τέλος με την

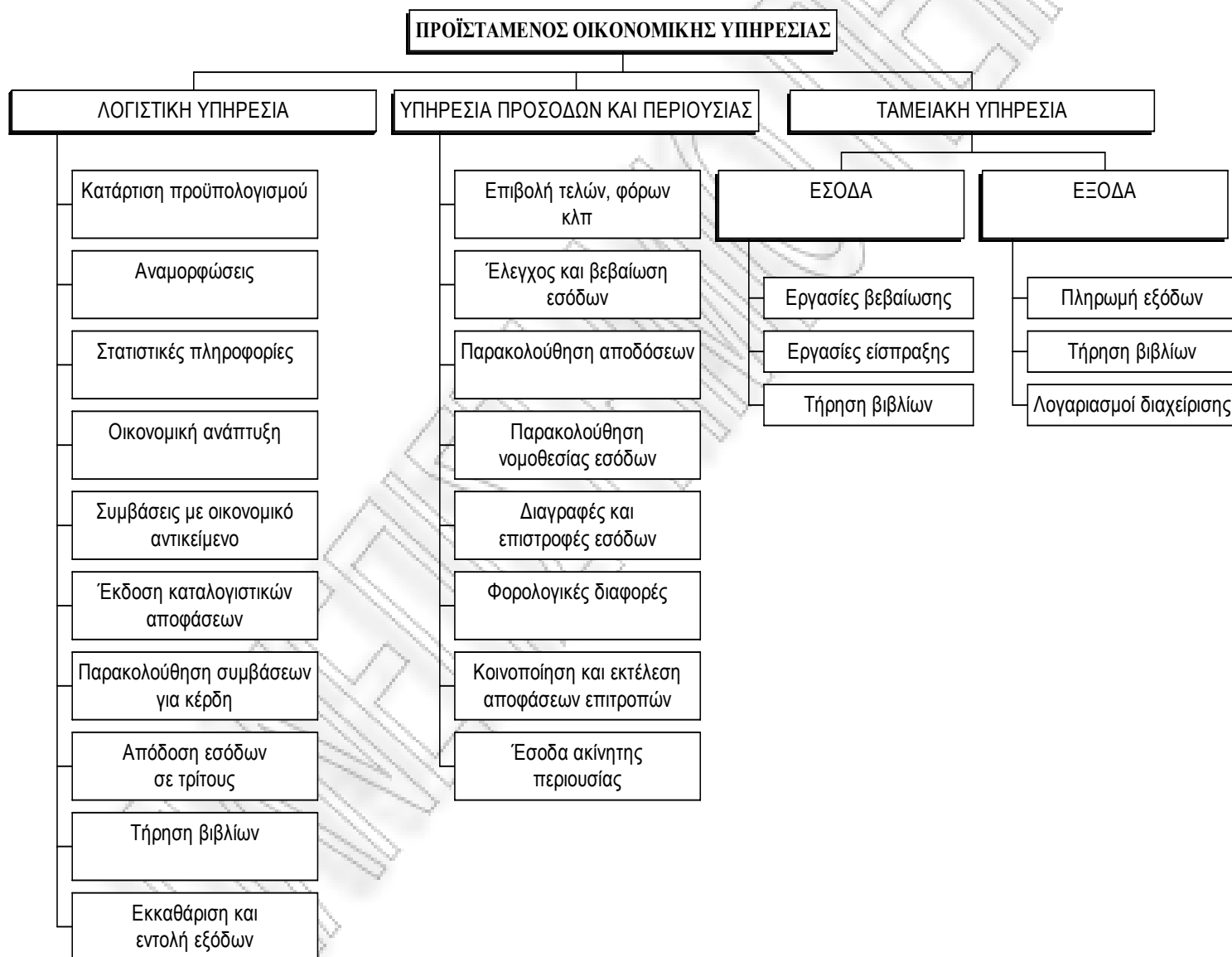
²⁹ .Καραγιλάνης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού> σελ.313-318

³⁰ Σ. Καραγιλάνη < ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο διπλογραφικό>

λειτουργία ολοκληρωμένων μηχανογραφικών συστημάτων επιτυγχάνεται ενιαία οικονομική διαχείριση.

Παραθέτουμε ένα σχήμα οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου για την καλύτερη κατανόηση της διάρθρωσης του προσωπικού και των εργασιών του.³¹

ΣΧΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ



³¹ Ε.Ε.Τ.Α.Α< Οδηγός σύστασης οργάνωσης και λειτουργίας ταμειακής υπηρεσίας των Δήμων>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ

4.1 Η δομή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ. (Π.Δ.205/1998) είναι προσαρμοσμένο στις ιδιαιτερότητες της τοπικής αυτοδιοίκησης και η επιστημονική στήριξη της κατάρτισής του έγινε από τον πρόεδρο του ΕΣΥΛ καθηγητή Κων/νο Βαρβάκη τον επιστημονικό σύμβουλο του ΕΣΥΛ Ν.Πρωτοψάλτη και τον αντιπρόεδρο του ΕΣΥΛ Θ. Γρηγοράκο.

Η έκφραση των οικονομικών μεγεθών μιας οικονομικής μονάδας γίνεται μέσω των υπολοίπων των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου που ουσιαστικά τυποποιεί τα έσοδα και τις δαπάνες. Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δήμων χωρίζεται σε τρία μέρη που είναι ανεξάρτητα λογιστικά συστήματα τα οποία όμως αντισυμβάλλονται και δένουν μεταξύ τους.

Το πρώτο μέρος αποτελείται από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής που είναι ουσιαστικά εκείνοι οι λογαριασμοί που παρακολουθούν και χρησιμεύουν στην καταγραφή και παρακολούθηση των συναλλαγών του Δήμου με τους συναλλασσόμενους του, δηλαδή εκείνοι οι λογαριασμοί που θα δώσουν τα στοιχεία για την κατάστρωση των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Πίνακα διάθεσης, Γενική Εκμετάλλευση και Προσάρτημα).³²

Οι λογαριασμοί αυτοί παρακολουθούνται στις ομάδες 1 έως 8 του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου όπως ισχύει και στο Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Το δεύτερο μέρος αποτελείται από τους λογαριασμούς τάξεως ομάδα 10 του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου στο οποίο εκτός από τους γνωστούς λογαριασμούς μνείας τηρούνται ειδικά για τους ΟΤΑ οι λογαριασμοί καταγραφής παρακολούθησης και απεικόνισης των μεγεθών του προϋπολογισμού, εσόδων και εξόδων του Δήμου και φυσικά των διάφορων αναμορφώσεων και εκτέλεσης του

³² Σημειώσεις ΣΟΛ <Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίου ΟΤΑ>

προϋπολογισμού, και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων βάση των αρχών του Δημόσιου Λογιστικού.³³ Σε ειδικούς λογαριασμούς τάξεως απεικονίζονται τα δεδομένα της κατάστασης του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων του Δήμου.

Τέλος στο κύκλωμα των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής παρακολουθούνται τα οικονομικά και λογιστικά γεγονότα και μεγέθη εκμετάλλευσης του Δήμου δηλαδή των εσόδων, του κόστους και των αποτελεσμάτων των λειτουργιών και των διάφορων δραστηριοτήτων του Δήμου. Οι λογαριασμοί αυτοί παρακολουθούνται στην ομάδα 9 του Κ.Λ.Σ. Οι Δήμοι υποχρεούνται σε τήρηση αναλυτικής λογιστικής από την 1.1.2006.

4.2 Ιδιαιτερότητες των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής του Κ.Λ.Σ σε σύγκριση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ενδεικτικά θα αναφέρουμε κάποιες διαφορές των λογαριασμών της γενικής λογιστικής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων σε σύγκριση Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Στον λογαριασμό 15 <ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων> με ανάπτυξη αναλυτική σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 15.17 <πάγιες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεων υπό εκτέλεση> παρακολουθείται το κόστος των εγκαταστάσεων που είναι κοινής χρήσεως το οποίο μεταφέρεται όταν ολοκληρωθεί το έργο στον λογαριασμό 17, σε αντίθεση με το ΕΛΓΣ που μεταφέρεται στον λογαριασμό 11 <κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων>. Όταν το περιουσιακό στοιχείο κατασκευάζεται από ένα δήμο και το κόστος καλύπτεται πλήρως με επιχορηγήσεις και υπάρχει υποχρέωση μεταβίβασης του στο δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ. ή σε άλλο δημόσιο οργανισμό το κόστος του στοιχείου αυτού όταν ολοκληρωθεί συμψηφίζεται με την επιχορήγηση που έχει εισπραχθεί (εμφανίζεται σε πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 43).

³³ Ινστιτούτο εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ): Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα.

Όταν το κόστος κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου έχει καλυφθεί πλήρως από ίδιους πόρους του Δήμου και το πάγιο μεταβιβάζεται σε τρίτους το τμήμα αυτό που χρηματοδοτήθηκε από τον δήμο επιβαρύνει τις δαπάνες του Δήμου (με χρέωση του λογαριασμού 67). Όταν η κατασκευή διαρκεί περισσότερο από μία χρήση η μεταφορά του κόστους που έχει συγκεντρωθεί μέσα στην χρήση μεταφέρεται στο λογαριασμό 67 <παροχές – χορηγίες- επιχορηγήσεις- επιδοτήσεις και δωρεές>, μέσω αντίθετου λογαριασμού για να μην χαθεί η πληροφoρία του συνολικού κόστους κατασκευής του παγίου.

Στους υπολογαριασμούς του 17 παρακολουθούνται οι πάγιες μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως δηλαδή αυτές που χρησιμοποιούνται από το ευρύ κοινό, ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους και τον τρόπο απόκτησής τους. Τα κοινόχρηστα πράγματα σύμφωνα με το άρθρο 966 του Αστικού Κώδικα είναι πράγματα εκτός συναλλαγής και δεν δύναται να εκποιηθούν, υποθηκευτούν, εκμισθωθούν, απαλλοτριωθούν κλπ. καθώς και τα σχετικά δικαιώματα των ατόμων που τα χρησιμοποιούν προστατεύονται από το Σύνταγμα. Η έννοια των κοινόχρηστων χώρων των Δήμων είναι ευρεία και περιλαμβάνει τους δρόμους, πεζοδρόμια, τα πάρκα, άλση, πλατείες στάδια, παιδικές χαρές γήπεδα πολιτιστικά κέντρα κλπ.

Τα παραπάνω πάγια σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στους λογαριασμούς 10 <Εδαφικές εκτάσεις> και 11 <Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα>, με το ΠΔ 315/99 τα ανωτέρω καταχωρούνται στον λογαριασμό 17.³⁴

³⁴ Ινστιτούτο εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ): Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα.

Αναφέρουμε παράδειγμα ανάλυσης του λογαριασμού 17.

17.00 Κτιριακές εγκαταστάσεις- Βιβλιοθήκη

17.11 Πλατείες – Πάρκα – Παιδότοποι κοινής χρήσεως

17.31 Οδοί – Οδοστρώματα κοινής χρήσης

17.51 Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως

17.71 Εγκαταστάσεις ηλεκτροφωτισμού κοινής χρήσεως

17.90 Λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως

17.99 Αποσβεσμένες πάγιες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως

Στον λογαριασμό 18 <τίτλοι πάγιας επένδυσης και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις > καταχωρούνται οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχει σκοπός για διαρκή συμμετοχή πχ. Συμμετοχές σε δημοτικές επιχειρήσεις. Εάν δεν έχουν αυτή την σχέση καταχωρούνται στον λογαριασμό 34 και χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα

Υπάρχουν και άλλες διαφορές ανάμεσα στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής του Κ.Λ.Σ και του Ε.Γ.Λ.Σ οι οποίες αποσκοπούν να βοηθήσουν στην εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής στους Δήμους λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες τους.³⁵

4.3 Σχέδιο διάρθρωσης λογαριασμών λογιστικού σχεδίου

Παραθέτουμε διάγραμμα διάρθρωσης του σχεδίου λογαριασμών³⁶

³⁵ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους (Καταρτισμένος με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ν.Π.Δ.Δ. (ΠΔ 205/1998) και προσαρμοσμένος στις ειδικές ανάγκες των Δήμων)

³⁶ Θ. Γρηγοράκου < Ανάλυση και ερμηνεία του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου >

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.

5.1 Το θεσμικό πλαίσιο και ο Προϋπολογισμός των ΟΤΑ

Η οικονομική διαχείριση των Δήμων παρακολουθείται και ελέγχεται μέσω της αποτύπωσης των οικονομικών μεγεθών με την απλογραφική μέθοδο προϋπολογιστικά στον προϋπολογισμό, και απολογιστικά στον αντίστοιχο απολογισμό.

Ο προϋπολογισμός του Δήμου συνδέεται άμεσα με τον προγραμματισμό του Δήμου του οποίου και αποτελεί την οικονομική βάση καθώς εμφανίζει τα στοιχεία και οικονομικά μέσα τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την υλοποίηση των στόχων που τίθενται από τον προγραμματισμό. Συνεπώς ο προϋπολογισμός ορίζει τα όρια υλοποίησης των στόχων και λειτουργεί ως εργαλείο ελέγχου υλοποίησης των στόχων που θέτει ο προγραμματισμός.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί την οικονομική βάση του προγραμματισμού, και σχεδιασμού των εσόδων και δαπανών του Δήμου και χωρίς να αποτελεί ανεξάρτητη πραγματικότητα στη ζωή του Δήμου συμβάλει καθοριστικά στον οικονομικό προγραμματισμό του. Το κύριο χαρακτηριστικό του είναι η οριστικότητα των εγγραφών του.

Ο Προϋπολογισμός ουσιαστικά είναι η πράξη του Διοικητικού Συμβουλίου του Δήμου με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα της χρήσης και καθορίζονται τα όρια των εξόδων που θα πραγματοποιηθούν. Σύμφωνα με τον Νόμο 2362/95 προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων των ΟΤΑ (ΝΔ 496/74 διοικητική πράξη προσδιορισμού εσόδων και καθορισμού εξόδων.³⁷

Βέβαια οι έννοιες των εσόδων και των εξόδων στον προϋπολογισμό και στον απολογισμό των Δήμων, είναι ευρύτερες από αυτές που δέχεται η λογιστική και στην ουσία ταυτίζονται με τις έννοιες των εισπράξεων και των πληρωμών αντίστοιχα. Για τον λόγο αυτό ο προϋπολογισμός δεν αποτελεί λογιστική. Οι

³⁷Ιστοσελίδα Karagilanis.gr.

κίνδυνοι τα λάθη και οι παραλείψεις που προέρχονται από την χρήση της απλογραφικής μεθόδου στην σύνταξη του προϋπολογισμού είναι μεγάλα, και πολλές φορές τα στοιχεία που παρουσιάζονται σε αυτόν καθώς και στον απολογισμό είναι ανακριβή και αναξιόπιστα. Με την εφαρμογή όμως της διπλογραφικής μεθόδου μπορούμε να έχουμε ορθότερη και πληρέστερη καταγραφή των δεδομένων (εσόδων και εξόδων) για την σύνταξη του και την υλοποίησή του.

Μέσα από τους πληροφοριακούς λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου, τους ονομαζόμενους λογαριασμούς τάξεως (οι οποίοι λειτουργούν κατά ζεύγη 02 για τους χρεωστικούς λογαριασμούς και 06 για του πιστωτικούς), μπορούμε να παρακολουθούμε τα στοιχεία και τα αριθμητικά δεδομένα εκείνα που απαιτούνται για την σύνταξη και της εκτελέσεως του προϋπολογισμού καθώς και του απολογισμού.

Στην διπλογραφική μέθοδο λοιπόν ο προϋπολογισμός καθώς και οι μεταβολές του απεικονίζεται στους λεγόμενους πληροφοριακούς λογαριασμούς τάξεως.³⁸

5.2 Κατάρτιση και έγκριση του προϋπολογισμού

Η κατάσταση του προϋπολογισμού περιλαμβάνει αναλυτικά τα έσοδα, τα έξοδα, το αποθεματικό και το χρηματικό υπόλοιπο του Δήμου. Η διαφορά που θα προκύψει προϋπολογισθέντων εσόδων με τα προϋπολογισθέντα έξοδα είναι το πλεόνασμα ή το έλλειμμα του προϋπολογισμού (το οποίο παρακολουθείται σε ιδιαίτερο κωδικό του δημόσιου λογιστικού σχεδίου).

Ο προϋπολογισμός κάθε Δήμου καταρτίζεται και εγκρίνεται από το Δημοτικό Συμβούλιο και υποβάλλεται ένα τουλάχιστο μήνα πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται για έγκριση από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα, δηλαδή τον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας. Όταν εγκριθεί ο προϋπολογισμός από τα αρμόδια όργανα, καταχωρούνται τα δεδομένα του στο λογιστικό σύστημα με χρέωση των εξόδων στους υπολογαριασμούς του 02.00 <προϋπολογισμός εξόδων>, και πίστωση των εσόδων στους υπολογαριασμούς

³⁸ Σημειώσεις ΥΠΕΣΔΑ για νέο τύπο προϋπολογισμού

του 06.00 <προϋπολογισμός εσόδων>. Στον λογαριασμό 02.05 καταχωρείται ο πλεόνασμα και στον 06.05 το έλλειμμα του σε πίστωση του λογαριασμού 06.00.300.111 καταχωρείται το χρηματικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης.³⁹

5.3 Ο νέος τύπος του προϋπολογισμού

Με την Κοινή Υπουργική Απόφαση 7028/2004(ΦΕΚ 253/Β) καθορίστηκε ο νέος τύπος του προϋπολογισμού των πρωτοβαθμίων Ο.Τ.Α. Οι αλλαγές του νέου τύπου προϋπολογισμού δεν είναι πολλές και στηρίζεται στην ταμειακή βάση όπως και ο προηγούμενος. Σε αντίθεση με τον παλιό όμως υπάρχουν τροποποιήσεις στο περιεχόμενο των εσόδων και των εξόδων. Οι προβλέψεις δαπανών καθώς και ο διαχωρισμός των δαπανών σε λειτουργικές και επενδυτικές είναι από τις σημαντικότερες αλλαγές. Επίσης ο διαχωρισμός των εσόδων και των εισπράξεων, των τακτικών και των έκτακτων εσόδων και τέλος των δανείων είναι σημαντικές αλλαγές στον νέο τύπο προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός έχει και πάλι δύο μέρη, των εσόδων των δαπανών και διατηρεί τον ενιαίο χαρακτήρα του. Αναλυτικότερα με τον νέο τύπο προϋπολογισμού τα έσοδα διακρίνονται σε τακτικά, έκτακτα, έσοδα παρελθόντων ετών που βεβαιώνονται για πρώτη φορά, εισπράξεις δανείων, απαιτήσεων από Π.Ο.Ε. (παρελθόντων ετών), εισπράξεις υπέρ του Δημοσίου και τρίτων, επιστροφές χρημάτων, και χρηματικά υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης.⁴⁰

Οι δαπάνες διακρίνονται σε λειτουργικές δαπάνες χρήσης, επενδύσεις, πληρωμές των Π.Ο.Ε (παρελθόντων ετών), λοιπές αποδόσεις, προβλέψεις δαπανών και το αποθεματικό. Με αυτές τις αλλαγές και την διάκριση των δαπανών σε λειτουργικές και επενδυτικές γίνεται ταξινόμηση αυτών ανά υπηρεσία του Δήμου και παράλληλα γίνεται η καταχώρησή αυτών στην γενική λογιστική.

Μια σημαντική αλλαγή με το νέο τύπο προϋπολογισμού είναι η πρόβλεψη της μη εισπραχίας των απαιτήσεων. Δηλαδή η εμφάνιση ενός αρνητικού εσόδου στο

³⁹ Υπουργική Απόφαση 7028/2004(ΦΕΚ 253/Β)

⁴⁰ Σ. Καραγιάννης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού>σελ.137-140

σκέλος των εξόδων. Με αυτόν τον χειρισμό γίνεται προσπάθεια για την ισορρόπηση του προϋπολογισμού με τις πραγματικές εισπράξεις. Πρόβλεψη επίσης είναι η εμφάνιση ενός ποσού στα έξοδα για ενδεχόμενες ζημιές ή υποτιμήσεις παγίων ή μειώσεις απαιτήσεων οι οποίες ενδέχεται να συμβούν στο μέλλον.⁴¹

Η δημιουργία προβλέψεων αποσκοπεί στην προστασία της αυτοτέλειας των χρήσεων από επιβαρύνσεις που μπορεί να αφορούν άλλη χρήση. Επίσης ο Δήμος σχηματίζει πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις καθώς και πρόβλεψη για μη είσπραξη εισπρακτέων υπολοίπων.

Τέλος τα ποσά του αποθεματικού χρησιμοποιούνται για την ενίσχυση ανεπαρκών πιστώσεων ή νέων πιστώσεων για αντιμετώπιση έκτακτων και επειγουσών δαπανών. Το ύψος του αποθεματικού δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 4% του συνόλου των τακτικών εσόδων που είναι γραμμένα στον προϋπολογισμό. Για να μεταφερθεί ποσό από το αποθεματικό απαιτείται απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου.⁴²

5.4 Εκτέλεση προϋπολογισμού

Εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων είναι η εκκαθάρισή της απαιτήσής τους. Εκκαθάριση της απαιτήσής από βεβαιωμένο έσοδο σημαίνει καθορισμός του οφειλέτη του ποσού οφειλής, της αιτίας και της είσπραξης του εσόδου. Σημαντικό είναι ότι στον απολογισμό της χρήσης έσοδα θεωρούνται μόνο αυτά που έχουν εισπραχθεί (γιατί η κατάρτισή τους γίνεται βάση της ταμειακής είσπραξης).

Εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων είναι η ανάληψη της υποχρέωσης για την πραγματοποίηση της δαπάνης δηλαδή η απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης και η σύνταξη έκθεσης ανάληψης δαπάνης. Με την αναγνώριση της οφειλής του Δήμου εκδίδεται

⁴¹ Υπουργική Απόφαση 7028/2004(ΦΕΚ 253/Β)

⁴² Ως ανωτέρω

χρηματικό ένταλμα το οποίο και ενημερώνει το ημερολόγιο του και στην συνέχεια με την πληρωμή της δαπάνης απεικονίζεται λογιστικά η εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Η ανάληψη των υποχρεώσεων (δέσμευση πιστώσεων) ή έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων και η έκδοση της προπληρωμή τους, και ο απολογισμός των εξόδων είναι διαδικασίες του προϋπολογισμού.

Ο αρχικός προϋπολογισμός αναμορφώνεται και τροποποιείται κατά την διάρκεια της χρήσης όταν κριθεί απαραίτητο. Οι αυξομειώσεις αυτές καταχωρούνται στους λογαριασμούς που παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού 02.10 και 06.10 με τις εγγραφές της αναμόρφωσης εκτέλεσης.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων πραγματοποιείται με βεβαίωση των εσόδων (χρέωση του 06.10 και πίστωση του 06.21), και είσπραξη των εσόδων (χρέωση του 06.21 και πίστωση του 06.31). Το υπόλοιπο του λογαριασμού 06.31 απεικονίζει τα εισπραχθέντα έσοδα. Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 06.21 απεικονίζεται στον λογαριασμό πελάτες ή χρεώστες της γενικής λογιστικής.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έσοδα προϋποθέτει την βεβαίωση αυτών. Είναι όμως συχνό φαινόμενο να εισπράττονται έσοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί ή να εισπραχθούν ποσά μεγαλύτερα από τα βεβαιωθέντα δεδομένου ότι ο προϋπολογισμός αυτών των ποσών γίνεται ουσιαστικά με στοιχεία που δεν ανταποκρίνονται πάντα στα πραγματικά δεδομένα.⁴³

Ο προϊστάμενος της υπηρεσίας οφείλει να αρνηθεί την σύνταξη και την υπογραφή της έκθεσης εάν η δαπάνη απαγορεύεται από το νόμο ή είναι άσχετη με τις λειτουργικές ανάγκες του Δήμου όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του ΔΚΚ, εάν για την δαπάνη δεν έχει εγγραφεί πίστωση στον προϋπολογισμό ή η πίστωση είναι ανεπαρκής. Πιστώσεις που έχουν δεσμευθεί με τις αντίστοιχες

⁴³ Σ. Καραγιλάνης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.251-253 και ιστοσελίδα karagilanis.gr

εκθέσεις ανάληψης δαπάνης μπορούν να διατεθούν για άλλη αιτία εάν οι δαπάνες για τις οποίες προορίζονται δεν πρόκειται να πραγματοποιηθούν.

Στην συνέχεια, εκκαθάριση δαπάνης είναι η πράξη του Δήμου με την οποία προσδιορίζεται το ύψος της υφιστάμενης οφειλής και το πρόσωπο του δικαιούχου έναντι του οποίου αυτή υφίσταται. Η πράξη αυτή συνίσταται στην επαλήθευση της προηγούμενης ανάληψης της δαπάνης, στον έλεγχο της νομιμότητας και της πληρότητας των απαιτούμενων δικαιολογητικών και στην εξακρίβωση ότι η απαίτηση δεν έχει παραγραφεί ή αποσβεστεί και στον ακριβή προσδιορισμό του δικαιούχου και του ποσού της πληρωτέας οφειλής.⁴⁴

Η τροποποίηση του προϋπολογισμού όταν γίνεται σε μεγάλη έκθεση συνιστά παραβίαση της αρχής της ακρίβειας στο προσδιορισμό των ποσών που περιέχει. Το θέμα της μεταφοράς της πίστωσης αποτελεί μια διαδικασία που άπτεται της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων και πρέπει να ακολουθεί συγκεκριμένες διαδικασίες.

Η διαχείριση ενός προϋπολογισμού και ταμειακός προγραμματισμός είναι συντελεστές που διαμορφώνουν το νέο ρόλο των οικονομικών στελεχών των Δήμων, γι' αυτό απαιτεί σωστή παρακολούθηση των διαδικασιών καθώς και συχνές συμφωνίες των ποσών των πιστώσεων.

Ανάλογα με το μέγεθος του Δήμου η διαδικασία αυτή παρακολουθείται από ειδικό τμήμα ή από το τμήμα της οικονομικής διαχείρισης. Στην αρμοδιότητα της υπηρεσίας αυτή υπάγεται η ευθύνη της τήρησης της διαδικασίας κατάρτισης του και διαμόρφωσης του τελικού προϋπολογισμού, σε συνεργασία με επιμέρους υπηρεσίες του Δήμου για την παροχή οικονομικών στοιχείων.⁴⁵

⁴⁴ Μ. Καραναστάσης <Τα έσοδα των Δήμων και Κοινοτήτων>

⁴⁵ Υπουργική Απόφαση 7028/2004(ΦΕΚ 253/Β)

5.5 Αρχές κατάρτισης του προϋπολογισμού

Οι βασικές αρχές που εφαρμόζονται για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των εσόδων και εξόδων των Δήμων είναι οι παρακάτω:⁴⁶

- Αρχή της Δημοσιότητας

Σύμφωνα με την αρχή της δημοσιότητας οι φάσεις της κατάρτισης της υποβολής και της ψήφισης από το δημοτικό συμβούλιο καθώς και η εκτέλεση του προϋπολογισμού πρέπει να γίνονται υπό το φως της δημοσιότητας. Πρέπει οι παραπάνω ενέργειες να είναι γνωστές στους δημότες του κάθε Δήμου και να έχουν κάθε στιγμή πρόσβαση και ενημέρωση για τα θέματα του προϋπολογισμού που τυχόν να θελήσουν να ενημερωθούν.

- Αρχή της Ενότητας

Τα έσοδα και τα έξοδα του Δήμου πρέπει να γράφονται σε ενιαίο προϋπολογισμό γιατί η αρχή της ενότητας δίνει την δυνατότητα ενιαίας απεικόνισης των οικονομικών προβλέψεων και των αντίστοιχων επεξεργασιών για την πορεία υλοποίησής τους. Η αρχή της ενότητας βοηθά και στην μελέτη του προϋπολογισμού καθώς και στην κατανόηση των αναγκών και των αποφάσεων που παίρνονται κάθε φορά.

- Αρχή της καθολικότητας

Η αναλυτική απεικόνιση των εσόδων και των εξόδων του προϋπολογισμού και η απαγόρευση των συμψηφισμών βοηθά στον προσδιορισμό των πραγματικών στοιχείων εσόδων – εξόδων. Με την χρήση συμψηφισμών δεν γνωρίζουμε τα πραγματικά έσοδα καθώς είναι μειωμένα με τις κρατήσεις, το ίδιο ισχύει και για τις δαπάνες.

⁴⁶ Σ. Καραγιάννης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.41-44

- *Αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων προϋπολογισμού*

Η αρχή ειδικότητας των πιστώσεων είναι από τις βασικότερες που διέπουν τον προϋπολογισμό και σημαίνει ότι κάθε πίστωση υπάρχει μόνο για το σκοπό που προορίζεται, με άμεση συνέπεια δαπάνες που δεν αντιστοιχούν στο περιεχόμενο του συγκεκριμένου Κ.Α. να θεωρούνται παράνομες.

Σύμφωνα με την αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να προσδιορίζονται με ειδίκευση δηλαδή όλα τα έσοδα και τα έξοδα του Δήμου πρέπει να εγγράφονται στον προϋπολογισμό και να ταξινομούνται κατά είδος, ομάδες, κατηγορίες και υποκατηγορίες ανάλογα με την αιτία και την φύση τους. Επιπλέον για τα έξοδα υπάρχει και η ταξινόμηση ανά φορέα. Οι αρχές της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων σαν σκοπό τους έχουν να βοηθούν στην σωστή διαχείριση των χρημάτων και να δείχνουν από πού προέρχονται τα έσοδα και για την εκπλήρωση των σκοπών που κατευθύνονται. Επίσης βοηθούν στην χειραγώγηση των αιρετών οργάνων της Αυτοδιοίκησης. Για την αποτελεσματικότητα όμως των αρχών αυτών πρέπει να κινούνται μέσα σε λογικά πλαίσια, και να μην χάνουμε την ουσία μέσα σε αναρίθμητους λογαριασμούς που μόνο τελικά προβλήματα δημιουργούν.⁴⁷

- *Αρχή της οριστικότητας του προϋπολογισμού και της απαγόρευσης μεταφοράς πιστώσεων*

Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή αφού εγκριθεί ο προϋπολογισμός οι πιστώσεις του χρησιμοποιούνται μόνο για τις αιτίες που έχουν εγγραφεί.

⁴⁷ Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού> σελ.41-44

Εξαιρέση από την απαγόρευση επιτρέπεται αν συντρέχει μια από τις παρακάτω περιπτώσεις.⁴⁸

- ο Όταν εκπληρωθεί ο σκοπός για τον οποίο έχει διατεθεί η πίστωση.
- ο Όταν δεν είναι δυνατό να εκπληρωθεί ο σκοπός για τον οποίο έχει γίνει η πρόβλεψη της πίστωσης οπότε το ποσό μεταφέρεται σε άλλο κωδικό του προϋπολογισμού ή για να δημιουργηθεί πίστωση για την αντιμετώπιση εκτάκτων αναγκών.
- ο Όταν υπάρχει αδυναμία εκτέλεσης κάποιου έργου για το οποίο έχει εγγραφεί ανάλογη πίστωση, αλλά για εκτέλεση άλλου έργου και μόνο.
- ο Κατά το τελευταίο τρίμηνο του οικονομικού έτους επιτρέπεται να διατεθούν για την πληρωμή άλλων δαπανών, πιστώσεις που προορίζονται για έργα, τα οποία δεν εκτελέστηκαν και δεν μπορούν να εκτελεστούν στο διάστημα που απομένει.

- Αρχή Ενιαιοσύου

Ο προϋπολογισμός συντάσσεται για ένα οικονομικό έτος, το οποίο ορίζεται ως η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει διαχειριστικές, οικονομικές και λογιστικές πράξεις.

- Αρχή της Ακρίβειας της Ειλικρίνειας και Σαφήνειας

Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή γίνεται κατανοητό ότι τα ποσά των εσόδων και των εξόδων θα πρέπει να γράφονται στον προϋπολογισμό με όσο το δυνατό μεγαλύτερη σαφήνεια και ειλικρίνεια ώστε να αποφεύγονται υπερεκτιμήσεις ή υποεκτιμήσεις και στο τέλος του

⁴⁸ Σ. Καραγιλάνης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.41-45

οικονομικού έτους τα έσοδα και τα έξοδα να αποκλίνουν αισθητά από τον αρχικό προϋπολογισμό.⁴⁹

5.6 Ο προσδιορισμός των εσόδων και δαπανών στη διαμόρφωση του προϋπολογισμού

Η σύνταξη του προϋπολογισμού είναι μια ιδιαίτερα δύσκολη διαδικασία γιατί η προσέγγιση των εσόδων καθώς και των δαπανών δεν στηρίζεται πάνω σε πραγματικά στοιχεία. Εξετάζονται διάφοροι μέθοδοι που θα βοηθήσουν στην καλύτερη προσέγγιση των εσόδων. Μια μέθοδος που εφαρμόζεται είναι και η μέθοδος της εισοδηματικής ελαστικότητας που λαμβάνει υπόψη το μέσο ρυθμό ανάπτυξης ή μείωσης των εσόδων σε μια ορισμένη χρονική περίοδο.

Τα έσοδα ενός Δήμου εμφανίζουν έντονες διαφορές και περιοδικότητα, με αποτέλεσμα ο προϋπολογισμός να παρουσιάζει μεγάλες διακυμάνσεις. Υπάρχουν τα ανταποδοτικά έσοδα το ύψος των οποίων προσδιορίζεται από τις αντίστοιχες δαπάνες. Άλλα έσοδα όπως οι εισφορές από εφαρμογή σχεδίου πόλεως έχουν σχέση με τεχνικούς παράγοντες αλλά το βασικό εδώ είναι ότι δεν εμφανίζονται με σταθερή περιοδικότητα. Υπάρχουν και έσοδα τα οποία καθορίζονται από εξωτερικούς παράγοντες όπως οι επιχορηγήσεις.

Όσον αφορά τις δαπάνες μια μέθοδος για τον προσδιορισμό του ύψους ορισμένων δαπανών, είναι η χρήση του νεκρού σημείου το οποίο είναι το μέγεθος του κύκλου εργασιών (τζίρου) με το οποίο ο Δήμος μπορεί να καλύπτει τα έξοδα του χωρίς να εμφανίζει έλλειμμα ή πλεόνασμα. Προσδιορίζοντας το σταθερό και το μεταβλητό κόστος μιας υπηρεσίας οδηγούμαστε στον προσδιορισμό του νεκρού σημείου. Το πρόβλημα για την εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου είναι η δυσκολία στην συγκέντρωση στοιχείων με αποτέλεσμα να γίνεται δύσκολη και δύσχρηστη η εφαρμογή της.

⁴⁹ Σ. Καραγιάνης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.41-45

Η σύνταξη του προϋπολογισμού είναι μια εργασία που χρειάζεται πληροφορίες από πολλά τμήματα του Δήμου για να μπορούν να προσδιοριστούν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα έσοδα του Δήμου. Επίσης χρειάζεται γνώση του πολιτικού προγράμματος του Δήμου, της κατάστασης και των αναγκών υποδομής του, γνώση των αναγκών σε ανθρώπινο δυναμικό, και των αναγκών για συντηρήσεις και εξοπλισμό των παγίων στοιχείων του.

Για την συγκέντρωση των στοιχείων για την σύνταξη του προϋπολογισμού χρειάζεται ομαδική εργασία και βοήθεια από όλους τους εμπλεκόμενους εργαζόμενους στον Δήμο. Δυστυχώς όμως το φαινόμενο που παρατηρείται στους ΟΤΑ είναι η αποσύνδεση της ευθύνης διοίκησης των προϊσταμένων από συγκεκριμένα οικονομικά πλαίσια που έχει η υπηρεσία στην οποία ανήκουν με αποτέλεσμα να μην μπορούν να δώσουν στοιχεία για την σύνταξη του προϋπολογισμού. Βέβαια το θέμα της συμμετοχής των εργαζομένων στην σύνταξη του προϋπολογισμού σημαίνει οργανωμένη παρέμβαση η οποία πρέπει να γίνεται με σύνεση και μελέτη τεκμηριωμένων προτάσεων ώστε να αποφεύγεται η αδιαφάνεια στην πληροφόρηση και η σύνταξη του προϋπολογισμού σε στενό κύκλο.⁵⁰

5.7 Δαπάνες προϋπολογισμού

Οι δαπάνες εκείνες που πρέπει να εμφανίζονται στον προϋπολογισμού διαχωρίζονται σε προαιρετικές και υποχρεωτικές. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 218 Π.Δ. 410/1995 (Δημοτικός Κοινοτικός Κώδικας) οι υποχρεωτικές δαπάνες είναι οι εξής:⁵¹

- ο Τα έξοδα παράστασης, η αποζημίωση των συμβούλων για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και της δημορχιακής επιτροπής, καθώς και τα έξοδα κίνησης των προέδρων των τοπικών συμβουλίων.
- ο Οι κάθε είδους αποδοχές του προσωπικού.

⁵⁰ Σημειώσεις ΥΠΕΣΔΑ < Ο νέος τύπος προϋπολογισμού >

⁵¹ Ε.Ε.Τ.Α.Α. < Ο Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας >

- ο Τα είδη ατομικής προστασίας των εργαζομένων (πχ κράνη, στολές εργασίας).
- ο Η γραφική ύλη, τα έντυπα και τα βιβλία των υπηρεσιών, η δαπάνη κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου και ύδρευσης, καθώς και τα τέλη ταχυδρομικών και τηλεπικοινωνιών υπηρεσιών.
- ο Τα μισθώματα των ακινήτων που χρησιμοποιούνται για τις δημοτικές ή κοινοτικές υπηρεσίες.
- ο Τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης.
- ο Τα τοκοχρεολύσια των δανείων.
- ο Τα έξοδα υποχρεωτικής από τον νόμο ασφάλισης οχημάτων.
- ο Οι ετήσιες εισφορές υπέρ των συνδέσμων Δήμων και κοινοτήτων.
- ο Οι δαπάνες υλοποίησης των συμβάσεων διαδημοτικής συνεργασίας.
- ο Οι επιχορηγήσεις των ιδρυμάτων και νομικών προσώπων των άρθρων 190 και 203-205 του Δημοτικού Κώδικα ως προς το ποσό που αναγράφεται στην οικεία συστατική πράξη.
- ο Οι δαπάνες για την εκτέλεση των τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων για την εξόφληση εκκαθαρισμένων οφειλών.
- ο Οι υποχρεωτικές εισφορές.

Ο χαρακτηρισμός μιας δαπάνης ως υποχρεωτική έχει την έννοια ότι προηγείται η πληρωμή της έναντι οποιασδήποτε άλλης δαπάνης. Καθιερώνεται λοιπόν ένα σύστημα προτεραιότητας στην πληρωμή αυτών, και μόνο εφόσον επαρκούν τα έσοδα, μπορούν να πραγματοποιηθούν άλλες δαπάνες.⁵²

⁵² Ι. Θεοδώρου < Οι δαπάνες των ΟΤΑ >

5.8 Η μορφή της κωδικοποίησης και της απεικόνισης του προϋπολογισμού

Οι δαπάνες και τα έσοδα του προϋπολογισμού απέκτησαν έναν χαρακτηριστικό τετραψήφιο κωδικό αριθμό έτσι ώστε ο χαρακτηρισμός τους και η ομαδοποίηση τους να γίνεται πιο εύκολα. Το πρώτο ψηφίο του αριθμού αυτού χαρακτηρίζει την ομάδα που ανήκει, το δεύτερο την κατηγορία του, το τρίτο την υποκατηγορία του, και το τελευταίο ορίζει τον αναλυτικό κωδικό του. Η κωδικοποίηση συμπληρώνεται με την ταξινόμηση των υπηρεσιών. Αναλυτικά κάθε υπηρεσία κωδικοποιείται με ένα διψήφιο αριθμό ως ακολούθως:⁵³

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή υπηρεσίας</u>
00	Γενικές υπηρεσίες
10	Οικονομικές υπηρεσίες
15	Υπηρεσίες Πολιτισμού, Αθλ. και κοιν. πολιτικής
20	Υπηρεσία καθαριότητας και ηλεκτροφωτισμού
25	Υπηρεσίες ύδρευσης-άδρευσης-αποχέτευσης
30	Υπηρεσίες τεχνικών έργων
35	Υπηρεσίες πρασίνου
40	Υπηρεσία πολεοδομίας
45	Υπηρεσία νεκροταφείου
50	Δημοτική αστυνομία
70	Λοιπές υπηρεσίες

Με την παράθεση του διψήφιου κωδικού αριθμού της υπηρεσίας στον κωδικό της δαπάνης συγκεντρώνεται το σύνολο των δαπανών της κάθε υπηρεσίας έχουμε πληροφορίες για το σύνολο των λειτουργικών και επενδυτικών δαπανών κάθε υπηρεσίας. Ο κωδικοί αριθμοί είναι υποχρεωτικοί και επιτρέπεται ανάπτυξη των υπαρχόντων και όχι προσθήκη νέων. Για την προσθήκη, κατάργηση ή μεταβολή απαιτείται υπουργική απόφαση.

⁵³ Κ.Υ.Α. 7028/2004

Ο προϋπολογισμός απεικονίζεται σε πίνακα κατά κωδικό και περιγραφή των εσόδων και των δαπανών. Αναλυτικότερα στον πίνακα εμφανίζονται ομαδοποιημένα το σύνολο των εσόδων, το χρηματικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης, το γενικό σύνολο των εσόδων, το σύνολο των λειτουργικών δαπανών, το σύνολο των επενδύσεων, οι πληρωμές για Π.Ο.Ε. λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις, καθώς και το αποθεματικό.⁵⁴

Με την μορφή αυτή ο πίνακας που έχει σχηματιστεί και εγκριθεί την 31/10 του τρέχοντος οικονομικού έτους από το Δημοτικό Συμβούλιο αποστέλλεται για έγκριση στην περιφέρεια. Το χρηματικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης συμφωνείται με βάση τον έλεγχο που πραγματοποιείται στις αρχές του επομένου έτους, και όταν δεν είναι γνωστό κατά την σύνταξη του προϋπολογισμού, προσδιορίζεται κατά προσέγγιση και μπορεί να διορθώνεται στην αρχή του επομένου έτους βάσει της βεβαίωσης του χρηματικού υπολοίπου που δίνεται από το ταμείο (συμφωνία βάσει παραστατικών). Στο τέλος της εργασίας παραθέτουμε το ΦΕΚ 7028 που καθορίζει τον τύπο του προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων.

Η γενική μορφή του προϋπολογισμού έχει ως εξής:

0	ΤΑΚΤΙΚΑ	0	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
1	ΕΚΤΑΚΤΑ	1	ΕΙΔΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
2	ΑΠΟ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΑ ΟΙΚΟΝ. ΕΤΗ	2	ΠΛΗΡ.ΓΙΑ ΜΕΤΑΒ.ΕΙΣΟΔ.ΣΕ
3	ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3	ΤΡΙΤΟΥΣ
		4	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΠΙΣΤΗ
		5	ΛΟΙΠΕΣ
			ΔΑΠΑΝΕΣ
			ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

5.9 Διαδικασίες σύνταξης και δημοσιοποίησης του προϋπολογισμού – απολογισμού

Στον προϋπολογισμό αναφέρονται τέσσερις ανακεφαλαιωτικοί πίνακες.

- Ανακεφαλαίωση εσόδων με βάση την πηγή τους
- Ανακεφαλαίωση εσόδων με βάση το προορισμό τους
- Πίνακας δαπανών κατά κατ'είδος

⁵⁴ ΠΔ.315/99 Λογιστικό των ΟΤΑ

- Πίνακας δαπανών κατά υπηρεσία

Από τους παραπάνω πίνακες συγκεντρώνουμε το σύνολο των λειτουργικών και των επενδυτικών δαπανών

Η τυπική διαδικασία κατάρτισης και ψήφισης του προϋπολογισμού περιλαμβάνει:⁵⁵

- ο την κατάρτιση του σχεδίου από τη Δημορχιακή Επιτροπή και την υποβολή του στο Δημοτικό Συμβούλιο μέχρι 31 Οκτωβρίου.
- ο την ψήφιση από το Δημοτικό Συμβούλιο σε ειδική συνεδρίαση με αποκλειστικό θέμα αυτό μέχρι το τέλος Νοεμβρίου.
- ο την υποβολή του στην Γενική Γραμματεία της Περιφέρειας.

Η σύνταξη του προϋπολογισμού γίνεται από τις οικονομικές υπηρεσίες που αναλαμβάνουν να συγκεντρώσουν όλα τα στοιχεία για τα έσοδα και τις δαπάνες καθώς και κάθε άλλο στοιχείο για το προσχέδιο του προϋπολογισμού και την αιτιολογική έκθεση. Το προσχέδιο αυτό και η έκθεση μελετούνται στη Δημορχιακή επιτροπή για τη διαμόρφωση του τελικού σχεδίου το οποίο και υποβάλλεται στο Δημοτικό Συμβούλιο. Το Δημοτικό Συμβούλιο με δυνατότητα παρεμβάσεων διαμορφώνει και ψηφίζει το νέο προϋπολογισμό. Στην συνέχεια ο προϋπολογισμός μαζί με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου την αιτιολογική έκθεση και τα λοιπά στοιχεία που δικαιολογούν τις εγγραφές του διαβιβάζεται στο Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας. Η περιφέρεια και η αρμόδια Επιτροπή δεν μπορούν να ασκήσουν επί του προϋπολογισμού του κάθε Δήμου ουσιαστικό έλεγχο μπορούν όμως να κάνουν κάποιες παρατηρήσεις και να ζητήσουν τροποποίηση του προϋπολογισμού εάν διαπιστώσουν ότι δεν έχουν εγγραφεί σε αυτόν οι υποχρεωτικές δαπάνες ή έσοδα που επιβάλλονται υποχρεωτικά από το νόμο ή ότι έχουν εγγραφεί έσοδα ή έξοδα τα οποία δεν

⁵⁵ ΠΔ.315/99 Λογιστικό των ΟΤΑ

προβλέπονται από το νόμο ή ότι το ύψος των εσόδων υπερβαίνει χωρίς καμία αιτιολογία τις αποδόσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους.

Μετά την επικύρωση του από την Περιφέρεια ο προϋπολογισμός οριστικοποιείται και μπορούν οι αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ., Δημοτικό Ταμείο, οικονομική υπηρεσία του Δήμου) να ενημερώσουν τα σχετικά τους βιβλία.

Αναλυτικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 219 του Δημόσιου Κοινοτικού Κώδικα σχετικά με την κατάρτιση και ψήφιση του προϋπολογισμού ισχύουν τα εξής:

<Η δημομαρχιακή επιτροπή συντάσσει το σχέδιο του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων του Δήμου και το υποβάλλει, αιτιολογώντας κάθε εγγραφή, στο δημοτικό συμβούλιο για συζήτηση και απόφαση το αργότερο έως το τέλος του Οκτωβρίου κάθε έτους. Το συμβούλιο έως το τέλος Νοεμβρίου του ίδιου έτους ψηφίζει τον προϋπολογισμό σε ειδική γιαυτόν το σκοπό συνεδρίαση και τον υποβάλλει στο Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας, ισοσκελισμένο. Το αργότερο εντός δεκαπέντε ημερών (15) από την ψήφιση του προϋπολογισμού του Δήμου το δημοτικό συμβούλιο γνωμοδοτεί και για τους προϋπολογισμούς των ιδρυμάτων και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου του Δήμου.

Η προθεσμία ψήφισης του προϋπολογισμού του έτους που ακολουθεί αυτό της διενέργειας των δημοτικών εκλογών μπορεί να προεκταθεί μέχρι την 28^η Φεβρουαρίου το έτος το οποίο αφορά ο προϋπολογισμός.

Κατά τη συζήτηση του προϋπολογισμού τίθενται υπόψη του συμβουλίου χρηματοοικονομικοί και άλλοι δείκτες που εξάγονται από την οικονομική υπηρεσία.

Αν το σχέδιο του προϋπολογισμού δεν καταρτιστεί και δεν υποβληθεί όπως προβλέπεται στις προηγούμενες παραγράφους ή αν οπ πρόεδρος του δημοτικού συμβουλίου δεν μεριμνήσουν για να συγκληθεί το συμβούλιο έως το τέλος Νοεμβρίου το συμβούλιο συνέρχεται αυτοδίκαια την Κυριακή μετά την ημερομηνία αυτή και προχωρεί στη σύνταξη και ψήφιση του προϋπολογισμού

Σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης προς τα παραπάνω οι υπαίτιοι υπέχουν αστική και πειθαρχική ευθύνη για παράβαση καθήκοντος> .

Σχετικά με την δημοσιοποίηση του προϋπολογισμού σύμφωνα με το ίδιο άρθρο του Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα αναφέρονται τα εξής:

<Συνοπτική κατάσταση του προϋπολογισμού όπως ψηφίσθηκε από το συμβούλιο δημοσιοποιείται σε μια τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή εάν τέτοια δεν υπάρχει, σε εφημερίδα που εκδίδεται στα όρια του νομού του εδρεύει ο Δήμος>.

Με την υποχρέωση δημοσίευσης του Προϋπολογισμού εισάγεται η αρχή της δημοσιότητας και με τις διατάξεις του Ν.3202/2003 έγινε προσπάθεια να ενοποιηθούν οι διαδικασίες σύνταξης και δημοσιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων, προϋπολογισμού, απολογισμού και αυτών της διπλογραφικής μεθόδου (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης κλπ.) των Δήμων για την απλοποίηση των διαδικασιών τήρησης αυτών.

5.10 Έλεγχος του προϋπολογισμού και διάρκεια ισχύος του

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 222 του Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα:

<Ο προϋπολογισμός αποστέλλεται στο περιφερειακό διευθυντή μαζί με τις αποφάσεις των συμβουλίων που αφορούν την επίβλεψη των φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών που είναι γραμμένες σε αυτόν.

Ο Γενικός Γραμματέας της περιφέρειας αν διαπιστώσει ότι δεν έχουν εγγραφεί στον προϋπολογισμό οι υποχρεωτικές δαπάνες ή έσοδα που επιβάλλονται υποχρεωτικά από το νόμο ή ότι έχουν εγγραφεί έσοδα ή έξοδα τα οποία δεν προβλέπονται από το νόμο ή ότι το ύψος των εσόδων υπερβαίνει χωρίς καμία αιτιολογία τις αποδόσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους, καλεί το συμβούλιο να αναμορφώσει κατάλληλα τον προϋπολογισμό μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών>.

Από τις διατάξεις του άρθρου 216 προκύπτει ότι *<ο προϋπολογισμός είναι ετήσιος και η ισχύς του συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, το οποίο με την σειρά του συμπίπτει με το οικονομικό έτος>.*

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές δίδεται η δυνατότητα στα αρμόδια όργανα να διαθέτουν πιστώσεις και να εγκρίνουν δαπάνες, μέχρι να ψηφισθεί ο νέος

προϋπολογισμός, θεωρώντας ως ισχύοντα τον προϋπολογισμό του προηγούμενου έτους. Η δυνατότητα αυτή ισχύει μόνο για τις υποχρεωτικές δαπάνες. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές μέχρι να αρχίσει να ισχύει ο νέος προϋπολογισμός και πάντως όχι αργότερα από το τέλος Μαρτίου του επομένου οικονομικού έτους ισχύει ο προϋπολογισμός του έτους που έχει λήξει μόνο ως προς την πληρωμή υποχρεωτικών δαπανών.

5.11 Συνοδευτικά του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός και ο απολογισμός συνοδεύονται και από τα παρακάτω:

Αιτιολογική έκθεση

Η Δημοτική Επιτροπή εκτός από το σχέδιο του προϋπολογισμού συντάσσει και την αιτιολογική έκθεση αυτού. Η έκθεση αυτή αναλύει και αιτιολογεί τις κάθε είδους εγγραφές των κωδικών του προϋπολογισμού.

Τα βασικά σημεία της έκθεσης πρέπει να περιλαμβάνουν τα εξής:

- Την αιτιολόγηση των ποσών που προβλέπονται.
- Τον σχολιασμό των κυριότερων μεταβολών που παρατηρούνται σε σύγκριση με τα ποσά του προηγούμενου προϋπολογισμού.
- Ποια μέτρα λαμβάνονται στη κατεύθυνση της ανάπτυξης των εσόδων και του μετριασμού των δαπανών.

Ως αιτιολογία κάθε εγγραφής μπορεί να αναφέρονται οι διατάξεις που διέπουν το έσοδα ή έξοδα, σε σύγκριση με τα απολογιστικά στοιχεία του περασμένου έτους, αποφάσεις που ενδεχομένως έλαβε το δημοτικό συμβούλιο, εκτιμήσεις των υπηρεσιών, εκτιμήσεις της δημοτικής επιτροπής, οι ιδιαίτερες συνθήκες, η πολιτική που ακολουθεί ο Δήμος, τα στοιχεία των υπηρεσιών ή και απόφαση του Υπουργείου Εσωτερικών για τις υποχρεωτικές εισφορές κλπ.

Πίνακας προσωπικού

Στον πίνακα εμφανίζονται οι οργανικές θέσεις του προσωπικού και οι υπηρετούντες υπάλληλοι, οι κενές θέσεις και οι προβλέψεις για την κάλυψη των θέσεων που θα πραγματοποιηθούν μέσα στην νέα χρήση.

Στο πίνακα αυτό θα αναφέρονται τα ποσά των αποδοχών καθώς και των εργοδοτικών εισφορών. Το ύψος των ποσών θα πρέπει να εγγραφεί και να διαμορφωθεί την 31.12. του έτους και αφού ληφθεί υπόψη η μισθολογική ωρίμανση του προσωπικού.

Ο προϋπολογισμός των Νομικών Προσώπων του Δήμου

Ισχύουν οι ίδιες διατάξεις που ισχύουν για τους Δήμους δηλαδή σύνταξη αυτού με την ίδια διαδικασία και λογική.

5.12 Διαδικασία σύνταξης ψήφισης και έγκρισης του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός είναι ίσως η πιο σημαντική οικονομική κατάσταση και θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη σημασία και σοβαρότητα για την σύνταξή της. Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, η διαδικασία για την σύνταξη και ψήφιση έγκριση του προϋπολογισμού είναι η παρακάτω: ⁵⁶

- Καθορισμός στόχων πολιτικών επενδύσεων και έκδοση εγκυκλίου για τη σύνταξη του προϋπολογισμού και έναρξη διαδικασίας συγκέντρωσης στοιχείων. Αναλυτικότερα καθορίζονται οι άξονες για τους στόχους, τις κοινωνικές πολιτικές και οι επενδύσεις που θα πραγματοποιηθούν κατά την εκτέλεση του επόμενου προϋπολογισμού.
- Συγκέντρωση και επεξεργασία απολογιστικών στοιχείων μέχρι 30/9 του τρέχοντος έτος. Συγκεντρώνονται τα στοιχεία εκτέλεσης του τρέχοντος προϋπολογισμού ώστε να αποτελούν την βάση αναφοράς για τον προσδιορισμό των πιστώσεων του νέου. Η δυνατότητα που

⁵⁶ Σ. Καραγιάνης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.237-244

διαμορφώνεται μετά την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου είναι η συγκέντρωση στοιχείων δεδουλευμένων δαπανών όπως εξάγονται από τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Με την συσχέτιση της Γενικής Λογιστικής και του Προϋπολογισμού μπορούν να απεικονίζονται δίπλα στα ενταλθέντα και πληρωθέντα των δαπανών και μια στήλη με τις δεδουλευμένες δαπάνες κάθε κωδικού προϋπολογισμού. Οι δεδουλευμένες δαπάνες προσεγγίζουν περισσότερο την πραγματικότητα από τα λοιπά στάδια εκτέλεσης του προϋπολογισμού.

- Διαμόρφωση προτάσεων για την επιβολή τελών, φόρων δικαιωμάτων και εισφορών προς το Δημοτικό Συμβούλιο. Δηλαδή η διαμόρφωση προτάσεων σχετικά με την αύξηση των τελών φόρων κλπ για το επόμενο έτος.
- Διαμόρφωση και έγκριση του τεχνικού προγράμματος. Το Διοικητικό Συμβούλιο για την έγκριση του τεχνικού προγράμματος πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την 31^η Οκτωβρίου του προηγούμενου έτους. Δηλαδή πρέπει να γίνει διαχωρισμός των έργων τα οποία θα ξεκινήσουν από τα παλιά έργα, να προσδιοριστούν τα υπόλοιπα προς τιμολόγηση τμημάτων των έργων για την διαμόρφωση των πιστώσεων, να προσδιοριστούν τα ανεξόφλητα έργα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο τεχνικό πρόγραμμα, να προσδιοριστούν τα ποσά που αφορούν την επόμενη χρήση και αυτά που θα διαρκέσουν περισσότερο από αυτή.
- Έγκριση από το δημοτικό συμβούλιο των τελών φόρων δικαιωμάτων και εισφορών. Το δημοτικό συμβούλιο συζητά και αποφασίζει βάσει της εισήγησης της δημομαρχιακής επιτροπής για την επιβολή των τελών φόρων κλπ.
- Διαμόρφωση του σκέλους των εσόδων του προϋπολογισμού. Στην φάση αυτή διαμορφώνεται το σκέλος των εσόδων του προϋπολογισμού δηλαδή υπολογισμός των μισθωμάτων βάσει συμβάσεων, των εσόδων από την εκμετάλλευση εδάφους ακίνητης περιουσίας, υπολογισμός των προβλεπόμενων τόκων καταθέσεων, εγγραφή τελών δικαιωμάτων φόρων εισφορών, καταγραφή των τακτικών εσόδων. Τα έκτακτα έσοδα θα υπολογιστούν βάσει των υπάρχοντων στοιχείων, υπολογισμός των επενδύσεων αναμενόμενων ποσών βάσει των συμβάσεων, αναμενόμενα

έσοδα από προηγούμενα έτη, αναμενόμενες χρηματοροές δανείων και τέλος υπολογισμός χρηματικού υπολοίπου.

- Διαμόρφωση του σκέλους των δαπανών του προϋπολογισμού. Προσδιορισμός των δαπανών σε λειτουργικές και επενδύσεις. Υπολογισμός και εγγραφή των υποχρεωτικών εισφορών και δαπανών βάσει του άρθρου 218 του Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα. Οι λειτουργικές δαπάνες διαμορφώνονται από κάθε υπηρεσία και δεν συγχέονται με τις επενδυτικές δαπάνες. Αναλυτικότερα πρέπει να γίνει υπολογισμός των αμοιβών του προσωπικού βάσει των συνοδευτικών καταστάσεων του προσωπικού, οι αμοιβές των αιρετών και τρίτων, εγγραφή των παροχών των φόρων και γενικών εξόδων, των εξόδων και τόκων δανείων, οι πιστώσεις των προμηθειών. Στην συνέχεια γίνεται προσδιορισμός των επιχορηγήσεων προς τα ΝΠ του Δήμου, εγγράφονται οι εισφορές, οι αγορές και οι απαλλοτριώσεις και τέλος να γίνεται προσδιορισμός των προβλέψεων του αποθεματικού.
- Διαμόρφωση της εισηγητικής έκθεσης και των συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων (εισηγητικής έκθεσης, διαμόρφωση αριθμητικών πινάκων προσωπικού, βεβαίωση από Δ.Ο.Υ ή την ταμειακή υπηρεσία του Δήμου για το χρηματικό υπόλοιπο 31/12 του έτος που ολοκληρώνεται και τέλος διαμόρφωση των οικονομικών δελτίων του προϋπολογισμού).
- Προέγκριση του προϋπολογισμού από την δημορχιακή επιτροπή.
- Έγκριση του προϋπολογισμού από το Δημοτικό ή Κοινοτικό Συμβούλιο.
- Υποβολή του εγκεκριμένου προϋπολογισμού από την περιφέρεια βάσει των διατάξεων του άρθρου 222 του Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα στο γενικό γραμματέα της Περιφέρειας.
- Διαδικασίες κλεισίματος εκτέλεσης προϋπολογισμού προηγούμενο έτους δηλαδή ακύρωση χρηματικών ενταλμάτων που δεν έχουν εξοφληθεί και κλείσιμο λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης.
- Ενέργειες για την έναρξη εκτέλεσης του νέου προϋπολογισμού δηλαδή άνοιγμα λογαριασμών ψήφισης και εκτέλεσης προϋπολογισμού, επαναβεβαίωση χρηματικού υπολοίπου και εισπρακτέου υπολοίπου.⁵⁷

⁵⁷ Σ. Καραγιάννης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.281-284

5.13 Λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός παρακολουθείται σε λογαριασμούς τάξεως του λογιστικού σχεδίου οι οποίοι είναι πληροφοριακοί λογαριασμοί δηλαδή η βασική τους λειτουργία είναι η παροχή πληροφοριών για την εκτέλεση του. Οι λογαριασμοί τάξεως ενημερώνονται με τα αρχικά ποσά του ψηφισθέντος προϋπολογισμού, τις μεταμορφώσεις που δέχονται στην πορεία, το ύψος των εσόδων που έχουν βεβαιωθεί κατά το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και έχουν εισπραχθεί, το υπόλοιπο ώστε να καλυφθεί το αρχικό ποσό, το ύψος των δαπανών που έχει δεσμευθεί καθώς και το ποσό που έχει ενταλματοποιηθεί ή πληρωθεί κατά κωδικό, το υπόλοιπο των πιστώσεων που διατίθεται για δαπάνες, τα ανεξόφλητα εντάλματα, το ύψος των πληρωμών κλπ. Από τους λογαριασμούς τάξεως πρέπει να αντλούμε όλες εκείνες τις πληροφορίες που σχετίζονται με τις εκτελέσεις των τακτικών και έκτακτων εσόδων του προϋπολογισμού ανά φάση εκτέλεσης των τακτικών και εκτάκτων και λοιπών εσόδων του προϋπολογισμού, του ύψους των δαπανών ανά υπηρεσία ανά είδος δαπάνης κλπ.⁵⁸

Η εφαρμογή της λογιστικής του προϋπολογισμού είναι σημαντική και για τον έλεγχο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Με την απεικόνισή του σε λογαριασμούς τάξεως δίνεται η δυνατότητα άμεσης συμφωνίας του προϋπολογισμού με την γενική λογιστική του Δήμου.

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν σε ζεύγη ως εξής :

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού

Οι λογαριασμοί τάξεως υπάρχουν για να δίνουν πληροφορίες σχετικά με το ύψος των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού που έχουν πραγματοποιηθεί κατά κατηγορία. Η ανάπτυξη των λογαριασμών είναι σε τέσσερις βαθμούς και ο κάθε

⁵⁸ Σημειώσεις Ε.Ε.Τ.Α.Α. για την εκτέλεση του προϋπολογισμού

βαθμός του δίνει ένα χαρακτηριστικό (έσοδο ή έξοδο, φάση εκτέλεσης, αντιστοίχισης με ομάδα εσόδου εξόδου και κωδικό προϋπολογισμού).⁵⁹

5.14 Λειτουργία των λογαριασμών τάξεως

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 02 αναπτύσσονται ως εξής:

Στον λογαριασμό < 02.00 Προϋπολογισμός εξόδων > απεικονίζεται ο αρχικός προϋπολογισμός του Δήμου όπως ψηφίσθηκε και εγκρίθηκε. Με την έγκριση του καταχωρήθηκαν τα ποσά των εξόδων στη χρέωση και τα ποσά των εσόδων στην πίστωση το 06.00. Το πλεόνασμα καταχωρείται στον λογαριασμό 02.05 και το έλλειμμα στον 06.05.

Στον λογαριασμό <02.10 Εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων> μπορούμε να δούμε την πορεία εκτέλεσής του. Το τυχόν πλεόνασμα καταχωρείται στον λογαριασμό 06.10.99 και τυχόν έλλειμμα στο 06.10.98.Ο λογαριασμός χρεοπιστώνεται με τις αναμορφώσεις του προϋπολογισμού και σε κάθε περίπτωση αναμόρφωσης π.χ. αύξησης πίστωσης εξόδων χρεώνεται ο 02.10 και πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10.98 <έλλειμμα προϋπολογισμού> ή ο 06.10.99 <πλεόνασμα προϋπολογισμού>.⁶⁰

Στον λογαριασμό 02.21 παρακολουθούνται οι αναληφθείσες υποχρεώσεις και οι υπολογαριασμοί του 02.21 εμφανίζουν κατά το κωδικό του δημοσίου λογιστικού στην χρέωση τα ποσά που αναλαμβάνονται σαν δέσμευση της δαπάνης. Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με τα ποσά που μεταφέρονται με την ανάληψη υποχρεώσεων στον 02.10. Όταν ενταλματοποιούνται οι δαπάνες πιστώνεται ο λογαριασμός 02.30 σε χρέωση του 02.10 και το υπόλοιπο του 02.21 εμφανίζει το ποσό που έχει αναληφθεί και δεν έχει ενταλματοποιηθεί.

Συμβαίνει συχνά το ποσό των αναλαμβανομένων υποχρεώσεων να είναι μεγαλύτερο από το ποσό των τιμολογίων που τελικά εξέδωσε ο προμηθευτής. Σε

⁵⁹ Σ. Καραγιάννης <Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων> σελ.602-603

⁶⁰ Ως ανωτέρω

αυτή την περίπτωση η διαφορά μεταξύ των ποσών γίνεται με λογιστική εγγραφή αποδέσμευσης την ανάποδη από την αρχική.

Στον λογαριασμό 02.29 <Προπληρωμές> του λογιστικού σχεδίου χρεώνονται τα εντάλματα προπληρωμής σε πίστωση του λογαριασμού 02.21 <αναληφθείσες υποχρεώσεις>. Στον λογαριασμό 02.30 <Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες> παρακολουθούνται με χρέωσή του οι δαπάνες που ενταλματοποιούνται και πιστώνεται ο λογαριασμός 02.21. Στον λογαριασμό 02.31 <πραγματοποιηθέντα έξοδα > παρακολουθούνται οι δαπάνες που έχουν εξοφληθεί σε πίστωση του λογαριασμού 02.30 και στο τέλος της χρήσης το υπόλοιπο του εμφανίζει τον απολογισμό των εξόδων. Στο τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί 02.00,02.31,02.05, και οι 06.05,06.00,06.31,και 02.40 και 06.40 εμφανίζουν υπόλοιπο. Είναι λοιπόν χρήσιμο οι αναλυτικοί υπολογαριασμοί τους να μην κλείνουν αλλά με την χρησιμοποίηση των αντιθέτων λογαριασμών και με τίτλο αντίθετος λογαριασμός κλεισίματος χρήσης να κλείνουν οι λογαριασμοί έτσι ώστε να αποφεύγονται οι πολλές εγγραφές και το κυριότερο οι λογαριασμοί να εμφανίζουν την πληροφορία που θα είναι απαραίτητη ανά πάσα στιγμή και σε κάθε έλεγχο.⁶¹

5.15 Παρακολούθηση του προϋπολογισμού και προβλήματα που προκύπτουν

Μέχρι τώρα παρατηρούμε ότι η οικονομική διοίκηση των Δήμων παρακολουθείται από δύο διαφορετικούς μηχανισμούς. Ο ένας μηχανισμός παρακολουθεί τον προϋπολογισμό και διεκπεραιώνει τις διαδικασίες των δαπανών (προμήθειες, εντάλματα , εκκαθάριση) και τις διαδικασίες εσόδων με πληρωμές και εισπράξεις. Ο άλλος μηχανισμός συγκεντρώνει τα στοιχεία αυτά και τα μεταφέρει στο διπλογραφικό σύστημα και συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις. Το αποτέλεσμα από την παράλληλη λειτουργία των δύο μηχανισμών είναι να παρατηρούνται μεγάλες καθυστερήσεις στην ενημέρωση των βιβλίων, στην πληροφόρηση και συλλογή στοιχείων, στην προμήθεια υλικών και πραγματοποίηση δαπανών, καθώς και στις πληρωμές οφειλών και φυσικά στην εξαγωγή αποτελεσμάτων.

⁶¹ Σ. Καραγιάννης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > σελ.286-290

Βέβαια ένας τρόπος για την διαφύλαξη της νομιμότητας των στοιχείων είναι η θέσπιση πολύπλοκων διαδικασιών από τις οποίες όμως δημιουργούνται σωρεία προβλημάτων. Η οικονομική δραστηριότητα των Δήμων είναι ενιαία και έτσι θα πρέπει να αντιμετωπίζεται. Η διαδικασία ελέγχου της εγκυρότητας των δεδομένων της τήρησης της αρχής της νομιμότητας πρέπει να ξεκινά από την επιμέρους μονάδα που διαχειρίζεται μέρος της οικονομικής λειτουργίας (διαχείριση προμηθειών, υλικών αποθηκών, έργων, επιχορηγήσεων, διαχείρισης παγίων του Δήμου, εσόδων, μισθοδοσιών, προϋπολογισμού, χρηματικών διαθεσίμων κλπ.). Η αναβάθμιση της λειτουργίας στην διαχείριση είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την ενιαία λειτουργία της οικονομικής διαχείρισης. Όμως η τήρηση των αρχών της νομιμότητας, οικονομικότητας και κοστολόγησης είναι κανόνας για την σωστή λειτουργία της οικονομικής διαχείρισης. Με διαδικασίες ένταξης σε τεχνικά προγράμματα δημοπράτησης παρακολούθησης έργων, αναζήτησης σωστών πηγών χρηματοδότησης και χαμηλού κόστους, με την σωστή λειτουργία του λογιστηρίου (λήψη παραστατικών καταχώρηση και ενημέρωση εντός των προθεσμιών κλπ.), καθώς και με εφαρμογή μεθόδων κοστολόγησης η παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης μπορεί να είναι ενιαία.

Η οικονομική ανάλυση του προϋπολογισμού απαιτεί εγκυρότητα στοιχείων και σύγκριση των ποσών που είχαν προϋπολογιστεί με τα πραγματικά πραγματοποιηθέντα. Η διπλογραφική μέθοδος βοηθά στην εξαγωγή αποτελεσμάτων ομαδοποιώντας δαπάνες και έσοδα και είναι σημαντικό εργαλείο και βάση για την οικονομική ανάλυση. Επίσης οι χρήσιμες οικονομικών δεικτών βοηθά στον συσχετισμό πολλών παραγόντων πχ. εισπράξεις και έσοδα ή χρόνος είσπραξης και απαιτήσεων. Τέλος η διαμόρφωση ενός οικονομικού ταμειακού προγράμματος μπορεί να γίνει μόνο με την ύπαρξη και την λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου.

Από τον βαθμό οργάνωσης του Δήμου μπορούμε να πάρουμε τα στοιχεία εκείνα που να μας βοηθήσουν να σχηματίσουμε τη σωστή οικονομική εικόνα του Δήμου. Με την παρακολούθηση του κόστους των υπηρεσιών, την καταγραφή της περιουσιακής κατάστασης του Δήμου, την οργανωμένη αποθήκη μπορούμε να βοηθηθούμε στην σωστή οργάνωση και λειτουργία κάθε δραστηριότητας του

Δήμου. Είναι σημαντικό να παρακολουθείται η πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, η καταγραφή της πορείας υλοποίησης του και των αποκλίσεων από τον αρχικό προϋπολογισμό. Πρέπει να ελέγχονται και να συγκρίνονται οι δεσμεύσεις των δαπανών, οι ενταλματοποιήσεις και εξοφλήσεις των δαπανών. Οι δεσμεύσεις εκφράζουν το ύψος των διαθέσιμων πιστώσεων, οι ενταλματοποιήσεις εκφράζουν τα ποσά που έχουν εκκαθαριστεί και που δημιουργούν υποχρέωση προς πληρωμή. Οι πληρωθείσες δαπάνες είναι το τελικό αποτέλεσμα .

Βέβαια η αλήθεια για το σημείο υλοποίησης του προϋπολογισμού εκφράζεται με την δεδουλευμένη δαπάνη που καταγράφει το ύψος υλοποίησης των έργων αφού η τιμολόγηση των εργολάβων δείχνει το ύψος του πιστοποιημένου έργου, το ύψος της προμήθειας των υλικών, την πραγματοποίηση των δαπανών μισθοδοσίας αμοιβών τρίτων διάφορα έξοδα δεδουλευμένους τόκους, την απόκτηση των παγίων στοιχείων. Η ενημέρωση για την πορεία των έργων ιδιαίτερα όταν επιδοτούνται από κεντρικούς φορείς είναι απαραίτητη καθώς οι ελεγκτικοί μηχανισμοί επικεντρώνουν το ενδιαφέρον τους στον έλεγχο αυτών των επιδοτήσεων. Η ταύτιση σε μεγάλο βαθμό του περιεχομένου των κωδικών του προϋπολογισμού με το περιεχόμενο και τους κωδικούς του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου στις λειτουργικές δαπάνες που πραγματοποιείται μέσα από το νέο προϋπολογισμό αποτελεί σημαντικό στοιχείο για τον ποιοτικό έλεγχο. Με την σωστή σύγκριση των στοιχείων μπορεί να αποτυπωθεί η πραγματική εικόνα της οικονομικής και περιουσιακής κατάστασης του Δήμου.⁶²

5.16 Κατάρτιση του Απολογισμού

Ο κύκλος του δημόσιου λογιστικού συστήματος κλείνει με την κατάρτιση κατάστασης του απολογισμού των εσόδων και των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν. Η κατάσταση του απολογισμού προκύπτει από τα πραγματικά εισπραχθέντα έσοδα και τα πραγματικά πληρωθέντα έξοδα μέσα στην χρήση, δηλαδή δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα που δεν έχουν εισπραχθεί και οι δαπάνες που δεν έχουν εξοφληθεί στους προμηθευτές.

⁶² Σ. Καραγιάνης < Ο Οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού > Σελ.272-273

Όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω στο δημόσιο λογιστικό η έκδοση του χρηματικού εντάλματος δεν ισοδυναμεί με εκταμίευση ποσού της δαπάνης και προηγείται χρονικά αυτής. Αυτό σημαίνει ότι όταν καταρτίζεται ο απολογισμός πρέπει να αφαιρούνται από τις μερίδες των εξόδων οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί με βάση τα χρηματικά εντάλματα. Από την διαφορά των απολογιστικών εσόδων και εξόδων προκύπτει πλεόνασμα ή έλλειμμα απολογισμού που εμφανίζεται στο δημοτικό σχέδιο λογαριασμών. Στην κατάσταση που απολογισμού αναφέρονται τα έσοδα και τα έξοδα του αρχικού προϋπολογισμού, των αναμορφώσεων που έχουν γίνει και η διαφορά των δαπανών και εσόδων που έχουν πραγματοποιηθεί από αυτών που έχουν προϋπολογιστεί. Ουσιαστικά ο ετήσιος απολογισμός του Δήμου, είναι το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων των διαχειριστικών στοιχείων και των λοιπών εγγραφών που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση.⁶³

Ο απολογισμός υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 223 του Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα έως το τέλος Απριλίου στην δημορχιακή επιτροπή για την διαχειριστική χρήση που έκλεισε την 31 Δεκεμβρίου. Ο απολογισμός μαζί με τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης, το πιστοποιητικό ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή λογιστή των οικονομικών καταστάσεων και την έκθεσή του δημοτικού συμβουλίου υποβάλλονται στο ελεγκτικό συνέδριο και η υποβολή ανακοινώνεται και στον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας.

5.17 Απολογισμός - Ισολογισμός των Δήμων άρθρο 223 Δ.Κ.Κ.

Έως το τέλος Απριλίου εκείνος που διενεργεί την ταμειακή υπηρεσία του Δήμου υποβάλλει διαμέσου του δημάρχου στη δημορχιακή επιτροπή λογαριασμό της διαχείρισης του οικονομικού έτους που έληξε. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει ο λογαριασμός της διαχείρισης ορίζονται με το Προεδρικό Διάταγμα του άρθρου 15 του Ν.3146/2003. Ο λογαριασμός υποβάλλεται ενιαίος, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που έχουν τυχόν γίνει ως προς τα πρόσωπα που εκείνων που ενεργούν την ταμειακή υπηρεσία. Μέσα σε ένα μήνα αφότου παρέλαβε τα ανωτέρω

⁶³ Ελεγκτικό συνέδριο: <Σημειώσεις με θέμα τον έλεγχο των ΟΤΑ α΄ βαθμού>

στοιχεία η δημορχιακή επιτροπή τα προελέγχει και το αργότερο πέντε ημέρες μετά την λήξη του μήνα , υποβάλλει τον απολογισμό και προκειμένου για Δήμους που εφαρμόζουν το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων, τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως μαζί με την έκθεση της στο δημοτικό συμβούλιο. Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως πριν την υποβολή τους στο δημοτικό συμβούλιο ελέγχονται από έναν ορκωτό ελεγκτή λογιστή. Το Συμβούλιο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών αότου παρέλαβε τον απολογισμό ή τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως και την έκθεση της Δημορχιακής Επιτροπής αποφασίζει με πράξη του για την έγκριση του απολογισμού ή του ισολογισμού και διατυπώνει τις παρατηρήσεις του σχετικά με αυτόν.

5.18 Προληπτικός έλεγχος των Ο.Τ.Α. από το ελεγκτικό συνέδριο

Από την 1 Ιουλίου 2005 ξεκίνησε ο προληπτικός έλεγχος των Δήμων από το ελεγκτικό συνέδριο κατά εφαρμογή των διατάξεων του Ν.3202/2003. Το ελεγκτικό συνέδριο με απόφαση της ολομέλειας του την 25.4.2005 δημοσιεύθηκε στο Φύλλο της εφημερίδας της Κυβερνήσεως 656/17.5.2005 αποφάσισε την σύσταση δώδεκα νέων Υπηρεσιών Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου και είκοσι επτά νέων τμημάτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 του Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα ο έλεγχος των λογαριασμών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης περιορίζεται στην εξέταση:

- Αν η σχετική πίστωση είναι εγγεγραμμένη στον προϋπολογισμό του Δήμου ή της Κοινότητας
- Αν τηρήθηκε η προβλεπόμενη νόμιμη διαδικασία του λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων
- Αν τα δικαιολογητικά της δαπάνης είναι πλήρη.

Εξαιρούνται:

- Οι δαπάνες πληρωμής αποδοχών των τακτικών υπαλλήλων, περιλαμβανομένων και των με σύμβαση αορίστου χρόνου, εκτός από

τις πρόσθετες αμοιβές αυτών καθώς και της μισθοδοσίας του πρώτου μηνός εκείνων που πρωτοδιορίζονται ή μονιμοποιούνται.

- Δαπάνες απόδοσης των υπέρ τρίτων ενεργούμενων κρατήσεων (ασφαλιστικών εισφορών, φόρων, κλπ.).
- Περιοδικές δαπάνες μισθωμάτων ακινήτων και εγκαταστάσεων, εκτός από εκείνες που καταβάλλονται για πρώτη φορά , μετά την κατάρτιση, παράταση , ανανέωση ή τροποποίηση της σχετικής σύμβασης.
- Δαπάνες κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος , νερού και σταθερής τηλεφωνίας.
- Υποχρεωτικές δαπάνες του άρθρου 218 του ΔΚΚ.
- Δαπάνες κάθε είδους μικρότερες των 1.000,00 ευρώ.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω οι Δήμοι πριν προχωρήσουν στην πίστωση μιας δαπάνης πρέπει να προβαίνουν στην έγκρισή τους από τον οριζόμενο επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου του Δήμου. Με την παραπάνω διαδικασία ο έλεγχος των δαπανών είναι πιο αποτελεσματικός καθώς αποφεύγονται οι αυθαιρεσίες των αιρετών οργάνων καθώς προφυλάσσονται και από λάθη- παραλείψεις και τις ευθύνες οι αρμόδιοι υπάλληλοι του Δήμου για τις δαπάνες που έχουν ελεγχθεί από τον αρμόδιο επίτροπο.⁶⁴

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

6.1 Οικονομικές καταστάσεις του Δήμου

Η διαδικασία της δημοσίευσης του ισολογισμού είναι ευρέως γνωστή στον ιδιωτικό τομέα και εκφράζει την υποχρέωση των οικονομικών μονάδων να δίνουν στην δημοσιότητα την οικονομική εικόνα τους. Οι νέες οικονομικές δραστηριότητες των Δήμων καθώς και οι συναλλαγές με τους τραπεζικούς οργανισμούς, οι επιχορηγήσεις από διεθνής και εθνικούς φορείς δημιούργησαν την ανάγκη για πλήρη διαφάνεια στην οικονομική διαχείριση των Δήμων. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνα τα εργαλεία που απεικονίζουν την οικονομική πραγματικότητα των Δήμων και με την δημοσίευσή επιδιώκεται

⁶⁴ Ελεγκτικό Συνέδριο: Σημειώσεις με θέμα τον έλεγχο των ΟΤΑ α' βαθμού>

διαφάνεια στα στοιχεία, την εικόνα και την διοίκηση αυτών. Οι ισολογισμοί είναι απαραίτητοι για την έγκριση δανείων γιατί μέσω αυτών και την μελέτη τους μπορούμε να κρίνουμε την πιστοληπτική ικανότητα των Δήμων, καθώς και με την σύγκριση των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων τους μπορούμε να εκτιμήσουμε την περιουσιακή τους κατάσταση. Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα συνεπώς καλύπτει μια σημαντική ανάγκη των Δήμων της απεικόνισης της ετήσιας οικονομικής δραστηριότητας τους μέσω καταστάσεων – πινάκων και δημοσίευσης αυτών.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες οι οποίοι εμφανίζουν τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των ΟΤΑ. Συγκεκριμένα είναι οι παρακάτω:⁶⁵

- Ισολογισμός χρήσης
- Ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης
- Τα αποτελέσματα χρήσης
- Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- Το προσάρτημα του ισολογισμού

Οι πίνακες καταρτίζονται στο τέλος του χρόνου και δημοσιεύονται εκτός του λογαριασμού εκμετάλλευσης και του προσαρτήματος και αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο που ονομάζουμε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ενιαία μορφή για όλους τους Δήμους και δημοσιεύονται στον τύπο. Η δημοσίευση ακολουθεί την σύνταξη του ισολογισμού. Η υπογραφή του ισολογισμού εκτός από την διοίκηση του Δήμου πρέπει να υπογράφεται και από τον προϊστάμενο των οικονομικών υπηρεσιών.

6.2 Διαδικασίες τέλους χρήσης

Η διαδικασία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων των Δήμων δεν διαφέρει από την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων άλλων οικονομικών μονάδων που εφαρμόζουν την διπλογραφική λογιστική μέθοδο. Τις λογιστικές εργασίες τις διακρίνουμε στις τρέχουσες εργασίες και στις εργασίες τέλους χρήσης. Τρέχουσες εργασίες είναι η παραλαβή, ο έλεγχος παραστατικών τρίτων, η έκδοση των

⁶⁵ Θ. Γρηγοράκος <Ερμηνεία και ανάλυση του ΕΓΛΣ>

παραστατικών από τον Δήμο, η κωδικοποίηση σε λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής – Αναλυτικής Λογιστικής και Λογαριασμούς Τάξεως, η καταχώρηση στο μηχανογραφικό σύστημα, ο έλεγχος της ορθότητας καταχώρησης και η καθημερινή συμφωνία του ταμείου του Δήμου.⁶⁶

Στο τέλος κάθε μήνα θα πρέπει να πραγματοποιούνται συμφωνίες ώστε με το κλείσιμο της χρήσης να είναι εφικτός ο έλεγχος υπολοίπων των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου. Οι συμφωνίες που πρέπει να διεξάγονται κάθε μήνα είναι:

- συμφωνία των λογαριασμών όψεως (τραπεζικοί λογαριασμοί) δηλαδή του υπολοίπου των βιβλίων με την μηνιαία κίνηση του λογαριασμού της τράπεζας
- έλεγχος των υπολοίπων των λογαριασμών του ισοζυγίου
- συμφωνία του λογαριασμού των εξόδων μισθοδοσίας
- συμφωνία των υπολοίπων της αποθήκης με τα υπόλοιπα των αποθεμάτων της γενικής λογιστικής
- συμφωνία υπολοίπων του βιβλίου αποθήκης με τα υπόλοιπα της αναλυτικής λογιστικής
- συμφωνία υπολοίπων της γενικής λογιστικής με την αναλυτική λογιστική.

Στο τέλος του έτους θα πρέπει να πραγματοποιούνται συγκεντρωτικά όλες οι παραπάνω συμφωνίες και επιπλέον συμφωνία του μητρώου παγίων (αφού έχει ενημερωθεί με τις αποσβέσεις των παγίων) και της γενικής λογιστικής. Πριν την καταχώρηση των εγγραφών κλεισίματος ισολογισμού, δηλαδή την μεταφορά των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών στην γενική εκμετάλλευση καταχωρούνται οι τακτοποιητικές εγγραφές (προβλέψεις, αποσβέσεις κλπ.).

Η ιδιαιτερότητα που υπάρχει στις συμφωνίες των βιβλίων των Δήμων με τις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας), είναι οι συμφωνίες που πρέπει να πραγματοποιούνται ανάμεσα στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και τους λογαριασμούς του δημόσιου λογιστικού. Με τις συμφωνίες αυτές πρέπει να εξασφαλίζονται ότι όλα τα στοιχεία των κινήσεων των λογαριασμών του

⁶⁶ Σ .Καραγιάννης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων> σελ.568

δημόσιου λογιστικού έχουν ενημερώσει την γενική λογιστική, καθώς και ότι ενημερώθηκαν οι σωστοί λογαριασμοί της γενικής λογιστικής που αντιστοιχίζονται με τους κωδικούς του δημόσιου λογιστικού. Επίσης οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής πέρα από το συσχετισμό μεταξύ τους για την διαπίστωση της αριθμητικής συμφωνίας των ποσών των λογαριασμών, πρέπει να βρίσκονται σε άμεση συμφωνία με τους κωδικούς του δημόσιου λογιστικού, δηλαδή οι χρεώστες – πελάτες του δημόσιου λογιστικού να συμφωνούν με τους αντίστοιχους της γενικής λογιστικής καθώς και οι προμηθευτές. Επίσης θα πρέπει να υπάρχει συμφωνία εσόδων της γενικής λογιστικής με τα έσοδα του δημόσιου λογιστικού, δηλαδή τα βεβαιωθέντα έσοδα του δημόσιου λογιστικού να συμφωνούν με το υπόλοιπο της ομάδας 7 του λογιστικού σχεδίου και τα εισπραχθέντα με την πίστωση της ομάδας 30, η συμφωνία των δαπανών του δημόσιου λογιστικού με τους σχετικούς λογαριασμούς της γενικής λογιστικής κλπ. Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής που εμφανίζονται με την έννοια της δαπάνης και του κόστους όπως οι αγορές παγίων και αποθεμάτων, οι δαπάνες των λογαριασμών 60 έως 65 και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα πρέπει να συμφωνούν με το εντελλόμενο ποσό των κωδικών εξόδων του προϋπολογισμού.⁶⁷ Άλλες συμφωνίες μεταξύ των βιβλίων των δύο συστημάτων είναι συμφωνία του λογαριασμού χρηματικών διαθεσίμων με το υπόλοιπο του βιβλίου των τρεχούμενων λογαριασμών.

Για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εφόσον έχουμε πραγματοποιήσει και τις τακτοποιητικές εγγραφές (προσδιορισμό αποσβέσεων, προβλέψεις, διαχωρισμό των εξόδων και εσόδων που αφορούν άλλη χρήση και μεταφορά σε μεταβατικούς λογαριασμούς) ακολουθούμε μια διαδικασία λογιστικών εγγραφών όπου προσδιορίζεται το αποτέλεσμα με τις υποκατηγορίες του και εμφανίζεται σε ανάλογους λογαριασμούς. Στην συνέχεια κλείνουμε τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς μεταφέροντας τα υπόλοιπά τους χρεωπιστώνοντας αντίστοιχα τον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης και μεταφέρουμε το υπόλοιπο του λογαριασμού εκμετάλλευσης 80.00 στον λογαριασμό 80.01 <μικτά αποτελέσματα>. Με το φύλλο μερισμού αναλύουμε τα έξοδα διοικητικής

⁶⁷Σ.Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων> σελ.736-747, 575

λειτουργίας, έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, έξοδα λειτουργίας, δημοσίων σχέσεων, χρηματοοικονομικά έξοδα και προσδιορίζουμε τα μη προσδιοριστικά έσοδα και έξοδα. Οι Δήμοι που δεν εφαρμόζουν αναλυτική λογιστική μπορούν με την χρησιμοποίηση των λογαριασμών 80.90 μέχρι 80.99 να διαμορφώσουν και να εμφανίσουν αναλυτικά αποτελέσματα ανά κλάδο και δραστηριότητα. Τέλος προσδιορίζουμε τα αποτελέσματα χρήσης που προκύπτουν από όλες τις δραστηριότητες του Δήμου και μεταφέρουμε το έλλειμμα ή το πλεόνασμα στην διανομή των κερδών.⁶⁸

6.3 Ισολογισμός χρήσης

Ο ισολογισμός είναι η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης του Δήμου στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μετά την ολοκλήρωση των αποτελεσμάτων. Η δομή του Ισολογισμού έχει ως εξής :

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ασώματες ακινητοποιήσεις

Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Αποθέματα

Απαιτήσεις

Χρεόγραφα

Διαθέσιμα

Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Χρεωστικοί λογαριασμοί τάξεως

⁶⁸ Σ.Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων> σελ.579-586

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Κεφάλαιο

Διαφορές αναπροσαρμογής

Αποθεματικά κεφάλαια

Αποτελέσματα σε νέο

Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Πιστωτικοί λογαριασμοί τάξεως

Οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται και ο τρόπος εμφάνισής τους αναφέρονται στο ΠΔ 315/99. Στο ενεργητικό του ισολογισμού περιλαμβάνονται τα έξοδα εγκατάστασης, οι ασώματες και ενσώματες ακινητοποιήσεις, οι τίτλοι πάγιας επένδυσης – μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αποθέματα, οι απαιτήσεις, τα χρεόγραφα, τα διαθέσιμα, οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού και τέλος οι λογαριασμοί τάξεως. Στο παθητικό του ισολογισμού καταγράφονται το κεφάλαιο του Δήμου, οι διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεις, τα αποθεματικά κεφάλαια, τα αποτελέσματα σε νέο, οι προβλέψεις, οι μακροπρόθεσμες – βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, οι μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού και οι πιστωτικοί λογαριασμοί τάξεως.

Στο τέλος του κεφαλαίου παραθέτουμε υπόδειγμα ισολογισμού που πρέπει να δημοσιεύει ο Δήμος.⁶⁹

⁶⁹ Θ. Γρηγοράκος < Ανάλυση και ερμηνεία του ΕΓΛΣ >

6.4 Γενική εκμετάλλευση

Ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης αναλύει τις δαπάνες και τα έσοδα που προσδιορίζουν και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της χρήσης. Είναι η παραστατική εικόνα απεικόνισης του λογαριασμού 80 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και ο τρόπος διαμόρφωσής του. Ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών οργανικών αποτελεσμάτων που πραγματοποιούνται μέσα στην χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας). Ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης σε αντίθεση με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις δεν δημοσιεύεται όμως πρέπει να συντάσσεται και να απεικονίζεται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της οικονομικής μονάδας.

Στην χρέωση του λογαριασμού αυτού μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης:⁷⁰

- η αξία των αρχικών αποθεμάτων, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας 2.
- Η αξία των αγορών αποθεμάτων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην χρήση, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων της ομάδας 2
- Η αξία των δουλευμένων εξόδων κατά είδος με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6 οι οποίοι εξισώνονται.

Στην πίστωση του λογαριασμού 80.00 στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται:

- Η αξία των τελικών αποθεμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων της ομάδας 2.
- Η αξία των δουλευμένων εσόδων κατά είδος με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7 οι οποίοι εξισώνονται.

⁷⁰ X. Ξένος < Ερμηνεία και ανάλυση του ΕΓΛΣ >

Η δομή εν συντομία είναι η εξής:

ΧΡΕΩΣΗ

Αναλωθέντα αποθέματα

Οργανικά έξοδα

Οργανικό πλεόνασμα ή έλλειμμα

ΠΙΣΤΩΣΗ

Έσοδα κυρίας δραστηριότητας

Λοιπά οργανικά έσοδα

Στο τέλος του κεφαλαίου παραθέτουμε υπόδειγμα κατάστασης εκμετάλλευσης⁷¹

6.5 Αποτελέσματα χρήσης

Ο λογαριασμός 86 αποτελέσματα χρήσης χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσης όταν καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης στην οποία περιλαμβάνονται τα στοιχεία που προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του καθώς και ο συνολικός κύκλος εργασιών (πωλήσεις) και το κόστος πωλήσεων, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω αποτελέσματα χρήσης είναι ο πίνακας που εμφανίζει το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης και τον τρόπο που αυτό διαμορφώθηκε. Είναι παραστατική απεικόνιση του λογαριασμού 86 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και ο τρόπος διαμόρφωσής του. Η δομή του πίνακα αποτελεσμάτων χρήσης είναι η παρακάτω:⁷²

⁷¹ Θ. Γρηγοράκος <Ερμηνεία και Ανάλυση και ερμηνεία του ΕΓΛΣ>

⁷² Χ. Ξένος < Ερμηνεία και ανάλυση του ΕΓΛΣ>

Αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Έσοδα

Μείον κόστος παραχθέντων

Μικτά αποτελέσματα

Μείον μη προσδ. έξοδα

Πλέον ή μείον έκτακτα αποτελέσματα

Καθαρά αποτελέσματα χρήσης

Στο τέλος του κεφαλαίου παραθέτουμε υπόδειγμα λογαριασμού αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης⁷³

6.6 Διάθεση αποτελεσμάτων

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών σύμφωνα με το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ. Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα που προκύπτει από την δραστηριότητα του Δήμου θα διανεμηθεί σε πλεόνασμα σε νέο ή έλλειμμα σε νέο. Ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων απεικονίζει τον λογαριασμό 88 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου. Η δομή του πίνακα έχει ως εξής:⁷⁴

Καθαρά αποτελέσματα χρήσης

Μείον ή συν υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων

Υπόλοιπο

Πλεόνασμα προς διάθεση ή έλλειμμα σε νέο

Η διάθεση γίνεται :

Υπόλοιπο πλεονάσματος σε νέο

Παραθέτουμε υπόδειγμα πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων :⁷⁵

⁷³ Θ. Γρηγοράκου:< Ανάλυση και ερμηνεία του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου>

⁷⁴ Χ. Ξένος < Ερμηνεία και ανάλυση του Ε.Γ.Λ.Σ.>

⁷⁵ Θ. Γρηγοράκου:< Ανάλυση και ερμηνεία του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου>

6.7 Προσάρτημα Ισολογισμού

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως εμφανίζει στοιχεία που συμπληρωματικά με τις οικονομικές καταστάσεις δίνουν τις απαραίτητες πληροφορίες για την διαμόρφωση της συνολικής εικόνας της οικονομικής κατάστασης του Δήμου. Τέτοιες πληροφορίες είναι οι μέθοδοι αποτίμησης που ακολουθούνται, οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων, οι συναλλαγματικές διαφορές, οι κατεχόμενοι τίτλοι κι οι συμμετοχές του Δήμου, στοιχεία για τον αριθμό του προσωπικού του Δήμου, ανάλυση των ποσών που καταβλήθηκαν σε όργανα διοίκησης, πληροφορίες για έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα, πληροφορίες για τους μεταβατικούς λογαριασμούς, ανάλυση των οικονομικών δεσμεύσεων του Δήμου, πληροφορίες για τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν, πληροφορίες για την δομή του ισολογισμού κλπ.

Το προσάρτημα πρέπει να δίνει σαφής και αναλυτικές πληροφορίες συγκεκριμένα για τους μεθόδους που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και τις μεθόδους υπολογισμού διορθώσεως αξιών με σχηματισμό προβλέψεων ή διενέργεια αποσβέσεων, καθώς και τις μεθόδους υπολογισμού αναπροσαρμοσμένων αξιών, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή (πχ αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/1992). Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονται παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές αρχές αποτιμήσεως, οι παρεκκλίσεις αυτές αναγράφονται με πλήρη αιτιολογία των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στην διαμόρφωση των απαιτήσεων – υποχρεώσεων της περιουσιακής κατάστασης και των αποτελεσμάτων χρήσης του Δήμου. Το ίδιο ισχύει και για την εφαρμογή διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης από τις γενικά νομοθετημένες. Αναλυτικότερα στο προσάρτημα πρέπει να:⁷⁶

⁷⁶ ΠΔ 315/99 και παρ.4.15 ΠΔ 1123/1980 και Ν.2190/1920

- Αναλύονται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και οι τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας
- Αναλύονται οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.
- Αναλύονται οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή της αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
- Αναλύονται οι συναλλαγματικές διαφορές από τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους δηλαδή εάν εμφανίζονται στον ισολογισμό.
- Καταρτίζεται πίνακας των κατεχομένων τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων με την αρχική αξία κτήσεως τους και την αξία αποτιμήσεως τους στο τέλος της χρήσεως.
- Καταγράφονται οι υποχρεώσεις του Δήμου για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.
- Γίνεται ανάλυση των υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό του Δήμου εφόσον η παράθεση τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης (π.χ. αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο).
- Αναγράφεται ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως αναλυτικά κατά κατηγορίες, οι αμοιβές – έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς – ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.
- Γίνεται ανάλυση στην έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά

παρέκκλιση από τις νομοθετικές αρχές αποτιμήσεως είτε στη χρήση του ισολογισμού είτε σε προηγούμενη χρήση.⁷⁷⁷⁸

- Αναλύονται τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στην χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους καθώς και οι δημιουργηθείσες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.
- Καταγράφονται τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη οργάνων της διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιωδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με την μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως.
- Αναφέρονται οι κάθε μορφής εγγυήσεις του Δήμου οι οποίες εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού κα τα κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών.
- Καταγράφονται οι σημαντικές μεταβολές των παγίων στοιχείων, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού.
- Επίσης δίνονται επεξηγηματικές πληροφορίες για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα καθώς και για τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία εμφανίζονται στην χρήση του ισολογισμού όταν επηρεάζουν σημαντικά αποτελέσματα χρήσης του Δήμου. Οι αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 και 56.01 έσοδα εισπρακτέα και έξοδα πληρωτέα χρήσεως αντίστοιχα είναι πολύ σημαντικές.
- Γίνεται ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, έξοδα έρευνας και ανάπτυξης. Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης δεν γίνεται σύμφωνα με τον γενικό κανόνα της

⁷⁷ ΠΔ 315/99 και παρ.4.15 ΠΔ 1123/1980 και Ν.2190/1920

⁷⁸ Σ.Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων > σελ 677-681

πενταετίας αλλά με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.⁷⁹

- Πραγματοποιείται ανάλυση του λογαριασμού προβλέψεων όταν τα ποσά είναι σημαντικά. Παρέχονται επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικές με την σύγκρισιμότητα των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσης όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης. Δίνονται πληροφορίες σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

Επίσης θα πρέπει να δίνει επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικά με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και οποιεσδήποτε άλλες πληροφορίες που θα καθοριστούν με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για να παρουσιάζεται με πιστή εικόνα της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων του Δήμου, όταν αυτό δεν επιτυγχάνεται με όσα αναφέρονται παραπάνω.^{80 81}

6.8 Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου

Ο Δήμος όπως κάθε οικονομική μονάδα έχει στην κατοχή του ορισμένους πόρους τους οποίους τους χρησιμοποιεί για την επίτευξη των σκοπών του. Οι πόροι αυτοί είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του που διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες τα πάγια (κτίρια, οικόπεδα, μηχανήματα, λοιπός εξοπλισμός κλπ.) και τα κυκλοφορούντα (αποθέματα, απαιτήσεις, χρηματικά διαθέσιμα κλπ.) Οι δύο αυτές κατηγορίες συνθέτουν το ενεργητικό δηλαδή την περιουσία του Δήμου. Οι πηγές χρηματοδότησης της περιουσίας του Δήμου αποτελούν το παθητικό και διακρίνονται σε κατηγορίες στα ίδια κεφάλαια ή καθαρή περιουσία (οι πηγές που ανήκουν στον ίδιο τον δήμο), και τα ξένα κεφάλαια (προμηθευτές, τράπεζες, πιστωτές). Οι δύο πλευρές της περιουσίας το Ενεργητικό και το Παθητικό απεικονίζονται στον Ισολογισμό. Σύμφωνα με την πάγια λογιστική αρχή το Ενεργητικό θα ισούται πάντα με το Παθητικό και κάθε μεταβολή που θα

⁷⁹ ΠΔ 315/99 και παρ.4.15 ΠΔ 1123/1980 και Ν.2190/1920

⁸⁰ ΠΔ 315/99 και παρ.4.15 ΠΔ 1123/1980 και Ν.2190/1920

⁸¹ Σ.Καραγιάνης < Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων> σελ 677-681

προκύπτει στο Ενεργητικό θα μεταβάλλει και το Παθητικό. Η χρήση των περιουσιακών στοιχείων δημιουργεί έξοδα και αποφέρει έσοδα, η σύγκριση των οποίων διαμορφώνει το οικονομικό αποτέλεσμα (λογιστικό πλεόνασμα ή λογιστικό έλλειμμα).

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω ο ισολογισμός απεικονίζει την περιουσιακή κατάσταση της οικονομικής μονάδας. Το πάγιο ενεργητικό απεικονίζει τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για μεγάλο χρονικό διάστημα. Το κυκλοφορούν ενεργητικό αποτελείται από περιουσιακά στοιχεία που έχουν μικρό χρόνο ζωής και κίνησης μέσα στην οικονομική μονάδα. Το παθητικό αποτελείται από ίδια κεφάλαια που εμφανίζουν την χρηματοδότηση της οικονομικής μονάδας από τους ιδιοκτήτες της και τα ξένα εκείνες δηλαδή της πηγές χρηματοδότησης που εκτός της οικονομικής μονάδας. Το πάγιο ενεργητικό αποτελείται από ασώματα πάγια δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν υλική υπόσταση (άδειες, δικαιώματα κλπ.), τα ενσώματα πάγια τα οποία αποτελούνται από γήπεδα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, επίπλα κλπ. και τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις όπως οι συμμετοχές του Δήμου σε επιχειρήσεις, το κυκλοφορούν ενεργητικό αποτελείται από τα αποθέματα, δηλαδή τα υλικά (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, αναλώσιμα, ανταλλακτικά των παγίων), τις απαιτήσεις του φορέα έναντι των οφειλετών του, τα χρήματα που έχει στο ταμείο του ή σε λογαριασμούς στις τράπεζες και διάφορα άλλα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού

Τα ίδια κεφάλαια αποτελούνται από το αρχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά του κεφαλαίου που προέρχονται από ποσά που απαιτείται να αποταμιευτούν και έχουν σχέση είτε με μελλοντικές καλύψεις της υγείας της οικονομικής μονάδας, είτε από άλλες αιτίες. Επίσης τα αποθεματικά των κερδών δηλαδή τα κέρδη ή τα πλεονάσματα από τα κέρδη της χρήσης που μεταφέρονται σε νέο δηλαδή αποθηκεύονται στην οικονομική μονάδα. Τα ξένα κεφάλαια αποτελούνται από υποχρεώσεις μακροπρόθεσμου χαρακτήρα (δάνεια που πρέπει να αποπληρωθούν μετά το τέλος της επόμενης χρονιάς) και από τρέχουσες υποχρεώσεις (προμηθευτές, οφειλές στην εφορία, σε ασφαλιστικά ταμεία κλπ.).

Το οικονομικό αποτέλεσμα διαμορφώνεται με την χρήση στοιχείων του Ενεργητικού στην παραγωγική δραστηριότητα που οδηγεί στην δημιουργία εξόδων και στην εισροή εσόδων. Ένα μέρος των εσόδων προέρχεται από

δραστηριότητες που πληρώνονται από τους δημότες (ανταποδοτικά έσοδα), ένα άλλο από φόρους και ένα τρίτο προέρχεται από επιχορηγήσεις. Όταν τα έσοδα υπερέχουν των εξόδων τότε μιλάμε για λογιστικό πλεόνασμα ενώ όταν τα έσοδα είναι μικρότερα από τα έξοδα αναφέρουμε πως έχουμε λογιστικό έλλειμμα. Πάντοτε το οικονομικό αποτέλεσμα απαιτεί τη σύγκριση εσόδων και εξόδων.

6.9 Μεθοδολογία για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Η μεθοδολογία για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων σε γενικές γραμμές είναι η παρακάτω:

- Συγκέντρωση από τις οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν σύμφωνα με το λογιστικό των ΟΤΑ και που παρουσιάζουν την δραστηριότητά του Δήμου και τα οποία σε ένα βαθμό αποτυπώνουν την οικονομική κατάσταση του Δήμου. Έλεγχος των δραστηριοτήτων του Δήμου και ενημέρωση από τους υπεύθυνους του Δήμου σχετικά με την φύση, το αντικείμενο και τις διαδικασίες των εργασιών του Δήμου.
- Συμφωνία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών του δημόσιου λογιστικού (έλεγχος της μετάπτωσης των δεδομένων).
- Συμφωνία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής βάση των κανόνων της λογιστικής και αποτίμηση των δεδομένων βάση των παραδεκτών αρχών αποτίμησης (αποθέματα, συμμετοχές κλπ.).
- Διαμόρφωση του περιεχόμενου της έκθεσης διαχείρισης της δημοτικής επιτροπής προς το δημοτικό συμβούλιο ως προς τα οικονομικά στοιχεία και το προσάρτημα το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παρ.4.1.501 του άρθρου 1 του ΠΔ 315/1999 (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δήμων).⁸²

⁸² Σ.Καραγιάννης < Το οικονομικό διαχειριστικό σύστημα των ΟΤΑ με τη διπλογραφική μέθοδο>σελ.766

6.10 Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων και υποβολή αυτών

Ταυτόχρονα με τα υποβαλλόμενα στοιχεία βάση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος οι Δήμοι υποβάλλουν στοιχεία προς το Υπουργείο Οικονομικών– Γενικό Λογιστήριο του κράτους δ/νση 39^η ΝΠΔΔ. Ο Ισολογισμός του Δήμου δημοσιεύεται σε μια τοπική εφημερίδα και αποστέλλεται στο Υπουργείο Εσωτερικών μαζί με το προσάρτημα, στο ελεγκτικό συνέδριο καθώς και στην Ε.Ε.Τ.Α.Α.

Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως πριν την υποβολή τους στο δημοτικό συμβούλιο ελέγχονται από έναν ορκωτό ελεγκτή λογιστή. Το Συμβούλιο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών αφότου παρέλαβε τον απολογισμό ή τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως και την έκθεση της Δημαρχιακής Επιτροπής αποφασίζει με πράξη του για την έγκριση του απολογισμού ή του ισολογισμού και διατυπώνει τις παρατηρήσεις του σχετικά με αυτόν.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμού, Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και Προσαρτήματος) του ΟΤΑ εφαρμόζει τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής, που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και συμφωνούν με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Στο χορηγούμενο πιστοποιητικό ελέγχου του αναφέρει εάν ο ΟΤΑ εφάρμοσε σωστά το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων και αν τηρήθηκαν οι διατάξεις του Δ.Κ.Κ. και των αντίστοιχων κανονιστικών ρυθμίσεων οι οποίες αφορούν το οικονομικό, λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα των Δήμων. Περιλαμβάνει επίσης και όλες τις παρατηρήσεις που αφορούν σε σημαντικές ανεπάρκειες που έχουν ουσιαστική επίδραση στην ακρίβεια ή ορθότητα κονδυλίων του Ισολογισμού ή των Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Εκτός από το Πιστοποιητικό Ελέγχου ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται να καταρτίζει και Έκθεση Ελέγχου στην οποία θα περιλαμβάνει τα όσα προέκυψαν από τον έλεγχο του παραθέτοντας και τις αναγκαίες υποδείξεις για κάθε θέμα. Η έκθεση υποβάλλεται από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή στο Δημοτικό Συμβούλιο στον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας στον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας

Διοίκησης και Αποκέντρωσης και στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.⁸³ Το συμβούλιο μέσα σε προθεσμία ενός μήνα αφότου παρέλαβε τον απολογισμό ή και τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως και την έκθεση της δημοτικής επιτροπής αποφασίζει με πράξη του για την έγκριση τους και διατυπώνει τις παρατηρήσεις σχετικά με αυτές σε ειδική συνεδρίαση στην οποία παρίσταται και ο διευθυντής των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου.

Ο απολογισμός και ο ισολογισμός με το πιστοποιητικό και την έκθεση ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή λογιστή μαζί με τα δικαιολογητικά που ορίζονται στο άρθρο 24 του ίδιου νόμου υποβάλλονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο μέσα σε ένα μήνα αφότου εκδόθηκε η πράξη του δημοτικού συμβουλίου και στην συνέχεια η υποβολή του ανακοινώνεται στο Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας . Σε περίπτωση μη υποβολής του απολογισμού και του ισολογισμού στο Ελεγκτικό Συνέδριο επιβάλλονται σε βάρος των υπαίτιων οι κυρώσεις που προβλέπονται και παράλληλα διενεργείται έκτακτος γενικευμένος έλεγχος στη διαχείριση του Δήμου μετά από απόφαση του προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου που εκδίδεται αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτηση του γενικού γραμματέα της περιφέρειας. Συνοψίζοντας τα ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τις ημερομηνίες δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων και του ελέγχου.

Μέχρι 5/7 διαμόρφωση ισολογισμού και έλεγχος από ορκωτό.

Μέχρι 5/7 υποβολή του ισολογισμού από την ΔΕ στο ΔΣ

Μέχρι 5/9 το ΔΣ αποφασίζει με πράξη του για τον ισολογισμό.

Μέχρι 5/10 το ΔΣ υποβάλλει τον ισολογισμό στο ελεγκτικό συνέδριο

Ο Ισολογισμός υποβάλλεται για έγκριση αρχικά την 5/7 του επομένου έτους από την χρήση που αφορά από την Δημοτική επιτροπή. Έως την 5/9 εγκρίνεται από το Δημοτικό Συμβούλιο και έως την 5/10 υποβάλλεται για έγκριση στο ελεγκτικό συνέδριο από το Δημοτικό Συμβούλιο. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα έρευνας

⁸³ Δημοτικός Κοινοτικός Κώδικας

⁸⁴ με θέμα, την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής σε Δήμους, από απαντήσεις 126 Δήμων (52%) από τους 238 συνολικά που κλήθηκαν να απαντήσουν στο ερωτηματολόγιο παρατηρούνται τα εξής: το 93% των Δήμων που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο ότι παράγουν και το 85% δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις. Σε ότι αφορά τον τρόπο δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων το 93% τις δημοσιεύει στον τύπο, το 65% τις αποστέλλει στο ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. και μόνο το 0,8% της δημοσιεύει στο διαδίκτυο. Όσον αφορά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων το μεγαλύτερο ποσοστό χρησιμοποιείται από την Διοίκηση του Δήμου 94%, το Υπουργείο Εσωτερικών 89% και τις τράπεζες 50%. Με βάση το ερωτηματολόγιο αυτό η Κυβέρνηση και η Διοίκηση του Δήμου θεωρούν τις οικονομικές καταστάσεις ιδιαίτερα σημαντικές. Αναφορικά με την χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής σε σχέση με το απλογραφικό για την διεκπεραίωση μιας σειράς δραστηριοτήτων, η παρακολούθηση των ταμειακών ροών και η αξιολόγηση ρευστών συγκεντρώνουν τους μεγαλύτερους μέσους όρους υποδηλώνοντας ότι το διπλογραφικό συντελεί στην καλύτερη διεκπεραίωση αυτών των δραστηριοτήτων.

6.11 Θέματα Ελέγχου και ελεγκτικής

Ο λογιστικός έλεγχος είναι έργο που με τη συστηματική εξέταση των βιβλίων και των στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας, επιτρέπει την διαπίστωση της κανονικής καταχώρισεως των εργασιών και των κινήσεων των αξιών και αποβλέπει στην επαλήθευση της οικονομικής καταστάσεως σύμφωνα με τους λογαριασμούς, στην αποκάλυψη των κάθε μορφής σφαλμάτων και στην πρόληψη αυτών και ενδεχομένως στην άσκηση κριτικής διαχείρισεως.⁸⁵

⁸⁴ Οικονομικό Πανεπιστήμιο αποτελέσματα έρευνας με θέμα την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής σε Δήμους.

⁸⁵ Ν. Πρωτοψάλτης <Γενικός οδηγός Προγράμματος ελέγχου>

Επιβάλλονται διάφορα είδη και τρόποι ελέγχων οι περισσότεροι όμως χρησιμοποιούν τα ίδια μέσα βιβλία και στοιχεία.. Το αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου είναι κατά κύριο λόγο, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που συντάχθηκαν σύμφωνα με τις γενικά αναγνωρισμένες λογιστικές αρχές. Η γνώμη του ελεγκτή βοηθά στην εδραίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

Η συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών επιτυγχάνεται μόνο όταν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και στην λογιστική τυποποίηση. Στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα καθώς και σε διεθνές επίπεδο δόθηκε μεγάλη σημασία στην τυποποίηση των οικονομικών καταστάσεων με την τέταρτη και έβδομη οδηγία. Μέσω των International Accounting Standards (IAS) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα λοιπόν προωθείται η διάδοση και εφαρμογή ενιαίας λογιστικής τυποποίησης των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων. Στην χώρα μας εντάχθηκε στην υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την 1.1.2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.. (για τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες).

Όπως έχουμε αναφέρει και ανωτέρω οι οικονομικές καταστάσεις των Δήμων που εφαρμόζουν το ΠΔ 315/99 υπόκεινται σε έλεγχο από Ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές. Για τον έλεγχο των Δήμων εκλέγονται δύο Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (ένας τακτικός και ένας αναπληρωματικός), η εκλογή των οποίων εγκρίνεται από το Δημοτικό Συμβούλιο του κάθε Δήμου.

6.12 Φορολογικά θέματα

Σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία οι Δήμοι απαλλάσσονται από την φορολογία εισοδήματος, το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ), αλλά είναι υπόχρεοι σε ορισμένες άλλες φορολογικές υποχρεώσεις (παρακράτηση φόρων και υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων στοιχείων προμηθευτών κλπ). Επίσης είναι υπόχρεοι στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μόνο όμως για τα μισθώματα που λαμβάνουν και την καταβολή του αναλογούντος χαρτοσήμου ενοικίου. Σε ότι αφορά την υποβολή δηλώσεων από τους Δήμους παρατηρούνται σημαντικές ελλείψεις και καθυστερήσεις γιατί είναι πιθανό στο μέλλον να προκύψουν επιβαρύνσεις.

Πρέπει να σημειωθεί βέβαια πως οι Δήμοι πρόσφατα ξεκίνησαν να παρακολουθούν τέτοιου χαρακτήρα υποχρεώσεις και ως εκ τούτου οι οικονομικές αρχές δείχνουν ανοχή.

Παρακάτω παραθέτουμε υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων:

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ

7.1 Εξεταζόμενοι αριθμοδείκτες βραχυπρόθεσμης ρευστότητας – κυκλοφοριακής ταχύτητας

Οι αριθμοδείκτες εκφράζουν τις σχέσεις μεταξύ μεγεθών. Με την χρήση τους μπορούμε να προσδιορίσουμε κατά προσέγγιση την οικονομική κατάσταση, την αποδοτικότητα ενός κλάδου ή οικονομικής μονάδας. Η χρήση τους από τις οικονομικές μονάδες για την διεξαγωγή σωστών συμπερασμάτων και την διευκόλυνση στην επιλογή επενδυτικών προγραμμάτων, προγραμματισμού και αποφάσεων είναι απαραίτητη. Με την χρήση των αριθμοδεικτών μπορούμε να παρακολουθήσουμε με συνοπτικό τρόπο βασικά μεγέθη και τάσεις. Υπάρχει πληθώρα δεικτών που χρησιμοποιούνται τόσο από μεγάλες ιδιωτικές οικονομικές μονάδες όσο και από πιστοληπτικούς οργανισμούς κυρίως ιδιωτικού συμφέροντος (τράπεζες). Οι δείκτες αυτοί με την ορθή χρησιμοποίησή τους αποτελούν ένα καλό εργαλείο για την αξιολόγηση της οικονομικής μονάδας για το σήμερα καθώς και το μέλλον. Η μελέτη τους όμως αποτελεί λύση για την αντιμετώπιση κάθε οικονομικού προβλήματος της οικονομικής μονάδας.⁸⁶

Μέχρι σήμερα δεν έχουν χρησιμοποιηθεί στην ανάλυση και τον οικονομικό προγραμματισμό των Δήμων και δεν έχουν συνταχθεί ειδικοί αριθμοδείκτες προσαρμοσμένοι για την εξέταση των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων καθώς η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος εφαρμόζεται λίγα χρόνια και δεν έχει ακόμη δημιουργηθεί εκείνο το υπόβαθρο και η γνώση για την συγκέντρωση στοιχείων για την δημιουργία τέτοιων δεικτών.

Η χρήση και δημιουργία βέβαια αριθμοδεικτών για τους Ο.Τ.Α. απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών μέσα στις οποίες λειτουργούν (είναι δημόσιοι οργανισμοί με σκοπό την παροχή κοινωνικών υπηρεσιών και κοινωφελών έργων). Βέβαια οι ελλείψεις που παρουσιάζονται στους ΟΤΑ σε θέματα ύπαρξης σχετικών υπηρεσιών καθώς και τμήματος κοστολόγησης όσο και ελλείψεις στην εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού είναι μεγάλες με

⁸⁶ Σ.Καραγιάνης <Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού>σελ.300-306

αποτέλεσμα να γίνεται ακόμη πιο δύσκολο το θέμα της εφαρμογής και δημιουργίας δεικτών.

Το Υπουργείο Εσωτερικών σε συνεργασία την Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Ε.Τ.Α.Α.) και τη σχολή Δημόσιας Διοίκησης προγραμματίζουν τον σχεδιασμό βάσης δεδομένων στοιχείων των ΟΤΑ για την εφαρμογή αριθμοδεικτών. Το έργο αυτό βρίσκεται ακόμη υπό συζήτηση και μελέτη.

Βασικές κατηγορίες δεικτών που θα χρησιμοποιηθούν για την δημιουργία ή προσαρμογή νέων δεικτών για την οικονομική ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων της τοπικής αυτοδιοίκησης είναι οι κάτωθι:⁸⁷

- Δείκτες που αναλύουν την κεφαλαιακή διάρθρωση της οικονομικής μονάδας (ίδια προς ξένα κεφάλαια, πάγιο ενεργητικό προς το σύνολο του ενεργητικού κλπ.).
- Δείκτες που αναλύουν την ρευστότητα της οικονομικής μονάδας.
- Δείκτες που αναλύουν την αποδοτικότητα της οικονομικής μονάδας (περιθώριο κερδών, απόδοση ιδίων ή ξένων κεφαλαίων κλπ.).
- Δείκτες που αναλύουν την δραστηριότητα και τη διαχειριστική πολιτική (π.χ. κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων, ταχύτητα εισπράξεων).
- Επενδυτικοί αριθμοδείκτες που μετρούν την σχέση των μετοχών μιας οικονομικής μονάδας με τα μερίσματα, κέρδη και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Για την χρήση των αριθμοδεικτών χρειαζόμαστε στοιχεία τα οποία δίνονται από τις οικονομικές καταστάσεις δηλαδή τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης, την γενική εκμετάλλευση, τους λογαριασμούς της γενικής και αναλυτικής λογιστικής και τα διάφορα οικονομικά και στατιστικά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Οι δείκτες που συνηθίζεται να χρησιμοποιούνται είναι αυτοί της βραχυπρόθεσμης ρευστότητας και της κυκλοφοριακής ταχύτητας

⁸⁷ Σ.Καραγιάννης <Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού>σελ.306

Οι Δείκτες βραχυπρόθεσμης ρευστότητας⁸⁸ εμφανίζουν τη δυνατότητα του Δήμου να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του και είναι οι παρακάτω:

- Δείκτης βασικού διαστήματος βιωσιμότητας. Παρουσιάζει το χρόνο μέσα στον οποίο ο Δήμος μπορεί να λειτουργήσει χωρίς να παρουσιάζει έσοδα.
- Δείκτης κεφαλαίου κίνησης. Δείχνει την δυνατότητα του Δήμου να εξυπηρετήσει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του με ομαλό τρόπο. Αποτελεί επίσης μέτρο για το περιθώριο ασφάλειας που είναι διαθέσιμο για την αντιμετώπιση δυσμενών εξελίξεων. Η εύλογη τιμή του δείκτη αυτού εξαρτάται κυρίως από τη συνέχεια της ροής και την αντιστοιχία εισερχομένων κεφαλαίων και εξοφλουμένων υποχρεώσεων.
- Δείκτης πραγματικής ρευστότητας. Ο δείκτης αυτός περιλαμβάνει όλα εκείνα τα στοιχεία που μετατρέπονται εύκολα σε μετρητά χωρίς σημαντικές απώλειες. Δείχνει εάν είναι σε θέση ο Δήμος να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις του με σχετική άνεση με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχουν επισφαλείς απαιτήσεις. Μια μεγάλη διαφορά μεταξύ των αριθμοδεικτών γενικής και ειδικής ρευστότητας μαρτυρεί την ύπαρξη υψηλών αποθεμάτων.

Οι δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας εμφανίζουν τη δυναμική ορισμένων οικονομικών μεγεθών όπως είναι η δυναμική των εισπράξεων. Από τους δείκτες αυτούς εκείνοι που έχουν αξία είναι ο δείκτης κυκλοφορίας των απαιτήσεων. Ο δείκτης εμφανίζει το πόσες φορές τα έσοδα του Δήμου περνάνε τις απαιτήσεις και τιμές

7.2 Οικονομικοί δείκτες προϋπολογισμού

Πέρα από τους δείκτες των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να δημιουργηθούν και δείκτες προϋπολογισμού οι οποίοι μας δίνουν πληροφορίες για την δομή και την πορεία υλοποίησης του προϋπολογισμού, την σύνθεση των

⁸⁸ Σ.Καραγιάνης <ΟΤΑ από το Δημόσιο στο Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα >σελ300

εσόδων ως προς τα έξοδα καθώς και τις σχέσεις των επιμέρους εσόδων και εξόδων προς το αντίστοιχο σύνολο.⁸⁹

Δείκτες που εκφράζουν σχέσεις εσόδων είναι οι κάτωθι:

- *Δείκτης τακτικών εσόδων προς το σύνολο των εσόδων και δείκτης έκτακτων εσόδων προς το σύνολο των εσόδων.* Εκφράζει τα αντίστοιχα επίπεδα τακτικών – έκτακτων εσόδων.

Τακτικά έσοδα

Σύνολο εσόδων

Έκτακτα έσοδα

Σύνολο εσόδων

- *Δείκτης ιδίων εσόδων προς το σύνολο των εσόδων.*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των ιδίων εσόδων, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έσοδα από ίδιες πηγές εκτός τις επιχορηγήσεις και τους φόρους που προέρχονται από κεντρικούς φορείς . Εκφράζει τη σχέση και το βαθμό εξάρτησης των εσόδων του Δήμου από ίδιες πηγές.

Ίδια έσοδα

Σύνολο εσόδων

- *Δείκτης ανταποδοτικών προς σύνολο των εσόδων*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των ανταποδοτικών εσόδων (καθαριότητα, ύδρευση , άρδευση, αποχέτευση) προς το σύνολο των εσόδων. Εκφράζει το βαθμό ανταποδοτικότητας των εσόδων.

⁸⁹ Σ.Καραγιάννης < Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος προϋπολογισμός > σελ.308-311

Ανταποδοτικά έσοδα

Σύνολο εσόδων

- *Δείκτης επιχορηγήσεων προς σύνολο των εσόδων*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των επιχορηγήσεων προς το σύνολο των εσόδων. Μπορεί να εξειδικεύεται σε δείκτη λειτουργικών επιχορηγήσεων και σε δείκτη επενδυτικών επιχορηγήσεων.

Έσοδα από επιχορηγήσεις

Σύνολο εσόδων

- *Δείκτης φόρων προς το σύνολο των εσόδων. Διαμορφώνεται από το σύνολο των φόρων προς το σύνολο των εσόδων.*

Φόροι

Σύνολο εσόδων

- *Δείκτης απαιτήσεων ΠΟΕ προς σύνολο των εσόδων.*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των ΠΟΕ (παρελθόντων ετών έσοδα) που επαναβεβαιώνονται προς το σύνολο των εσόδων. Εκφράζει το ύψος των απαιτήσεων του Δήμου.

Απαιτήσεις ΠΟΕ

Σύνολο εσόδων

Δείκτες που εκφράζουν σχέσεις εξόδων είναι οι κάτωθι:⁹⁰

- *Δείκτης δαπανών μισθοδοσίας προς το σύνολο των δαπανών.*

⁹⁰ Σ.Καραγιάνης < Σημειώσεις ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα>σελ.420-430

Διαμορφώνεται από το σύνολο των δαπανών της κατηγορίας 60 του συνόλου των υπηρεσιών προς το σύνολο των δαπανών. Μπορεί να εξειδικεύεται σε δείκτη δαπανών μισθοδοσίας προς το σύνολο των λειτουργικών δαπανών.

Δαπάνες μισθοδοσίας

Σύνολο δαπανών

Δαπάνες μισθοδοσίας

Σύνολο λειτουργικών δαπανών

- *Δείκτης επιμέρους υπηρεσιών προς το σύνολο των δαπανών.*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των λειτουργικών δαπανών της υπηρεσίας προς το σύνολο των λειτουργικών δαπανών όλων των υπηρεσιών.

Λειτουργικές δαπάνες μισθοδοσίας

Σύνολο λειτουργικών δαπανών

- *Δείκτης επενδυτικών δαπανών προς το σύνολο των δαπανών.*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των επενδυτικών δαπανών προς το σύνολο των δαπανών. Εκφράζει το βαθμό της επενδυτικής δραστηριότητας του Δήμου.

Επενδυτικές δαπάνες

Σύνολο δαπανών

- *Δείκτης λειτουργικών δαπανών προς το σύνολο των δαπανών.*

Διαμορφώνεται από το σύνολο των λειτουργικών δαπανών προς το σύνολο των δαπανών. Εκφράζει το επίπεδο των λειτουργικών δαπανών.

Λειτουργικές δαπάνες

Σύνολο δαπανών

- *Δείκτης υποχρεώσεων ΠΟΕ προς το σύνολο των δαπανών.*

Εκφράζει το βαθμό των υποχρεώσεων προς το σύνολο των δαπανών.

Υποχρεώσεις ΠΟΕ

Σύνολο δαπανών

- *Δείκτης συντηρήσεων προς το σύνολο των δαπανών.*

Εκφράζει το βαθμό των συντηρήσεων προς το σύνολο των δαπανών.

Δαπάνες συντήρησης

Σύνολο δαπανών

7.3 Δείκτες που εκφράζουν την πορεία υλοποίησης του προϋπολογισμού

Οι παρακάτω δείκτες παρουσιάζουν την πορεία και τον βαθμό υλοποίησης του προϋπολογισμού, τις αποκλίσεις από τους στόχους και τις τιμές των προβλέψεων.⁹¹

Δείκτες που εκφράζουν την πορεία υλοποίησης στο σκέλος των εσόδων είναι οι κάτωθι:

- *Δείκτης βεβαιωμένων εσόδων προς προϋπολογισθέντα.*
- *Εκφράζει το βαθμό των βεβαιώσεων των πραγματοποιηθέντων εσόδων σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα.*

⁹¹ Σ.Καραγιάνης < Σημειώσεις ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα > σελ.420-430

Βεβαιωθέντα έσοδα

Προϋπολογισθέντα έσοδα

- *Δείκτης εισπραχθέντων προς προϋπολογισθέντα*
- Εκφράζει το βαθμό είσπραξης των εσόδων σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα. Ο δείκτης μπορεί να γίνει πιο συγκεκριμένος εκφράζοντας την σχέση εισπραχθέντων προς βεβαιωθέντα.

Εισπραχθέντα έσοδα

Προϋπολογισθέντα έσοδα

Δείκτες που εκφράζουν την πορεία υλοποίησης των δαπανών σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα έσοδα είναι οι κάτωθι:

- *Δείκτης δεσμευθέντων προς προϋπολογισθέντα*
- Εκφράζει το ύψος των δεσμεύσεων που έχουν πραγματοποιηθεί σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα. Εξαρτάται από τον τρόπο τήρησης της διαδικασίας.

Δεσμευμένες δαπάνες

Προϋπολογισθείσες δαπάνες

- *Δείκτης ενταλθέντων προς προϋπολογισθέντα*

Εκφράζει το βαθμό των ενταλματοποιήσεων σε σχέση με τις προϋπολογισθείσες δαπάνες. Ειδικότερος δείκτης η σχέση ενταλθέντων προς αναληφθέντα μπορεί να εκφράζει το βαθμό υλοποίησης των σχετικών δεσμεύσεων δηλαδή το επίπεδο πραγματοποίησης των αποφασισμένων δαπανών. Ένας ανάλογος δείκτης είναι η σχέση ενταλθέντων προς τιμολογηθέντα, τα οποία λαμβάνονται από τους λογαριασμούς της γενικής Λογιστικής.

Ενταλθείσες δαπάνες

Προϋπολογισθείσες δαπάνες

Ενταλθείσες δαπάνες

Αναληφθείσες δαπάνες

Ενταλθείσες δαπάνες

Πραγματοποιηθείσες δαπάνες

- *Δείκτης πληρωθέντων προς προϋπολογισθέντα.*

Εκφράζει το βαθμό των πληρωμών σε σχέση με τις προϋπολογισθείσες δαπάνες. Ο δείκτης πληρωθέντων προς ενταλθέντα εκφράζει το επίπεδο των οφειλόμενων εκκαθαρισμένων απαιτήσεων και ο δείκτης πληρωθέντα προς δεδουλευμένα εκφράζει το βαθμό εξόφλησης των πραγματοποιηθέντων δαπανών.

Πληρωθείσες δαπάνες

Προϋπολογισθείσες δαπάνες

Πληρωθείσες δαπάνες

Ενταλθείσες δαπάνες

Πληρωθείσες δαπάνες

Πραγματοποιηθείσες δαπάνες

- *Δείκτης δεδουλευμένων προς προϋπολογισθέντα.*

Ο δείκτης λαμβάνεται από το σύνολο των δαπανών της γενικής λογιστικής προς το σύνολο των προϋπολογισθέντων δαπανών του προϋπολογισμού και εκφράζει το ύψος υλοποίησης των δαπανών.

Πραγματοποιηθείσες δαπάνες

Προϋπολογισθείσες δαπάνες⁹²

Έγινε μεγάλη προσπάθεια συγκέντρωσης στοιχείων για την χρησιμοποίηση και εφαρμογή δεικτών προϋπολογισμού στους εξεταζόμενους Δήμους (Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου και Αργυρούπολης) όμως δεν υπήρχε αποτέλεσμα. Το γεγονός ότι οι Δήμοι δεν προβαίνουν στην δημοσιοποίηση των προϋπολογισμών αν και έχουν υποχρέωση καθιστά ιδιαίτερα δύσκολη την εύρεση στοιχείων για αυτούς. Οι Οικονομικές υπηρεσίες των περισσότερων Δήμων θεωρούν τα στοιχεία αυτά απόρρητα και αρνούνται να τα γνωστοποιήσουν. Επίσης το γεγονός ότι βρίσκονται σε ένα μεταβατικό στάδιο της εφαρμογής της διπλογραφικής μεθόδου η οποία δεν έχει ολοκληρωθεί στους περισσότερους ακόμη Δήμους, κάνει ακόμη πιο δύσκολο την συγκέντρωση στοιχείων και αξιοποίηση αυτών. Για τον λόγο αυτό δεν είναι δυνατή η πρακτική εφαρμογή αριθμοδεικτών προϋπολογισμού - απολογισμού στους ανωτέρω Δήμους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ- ΜΕΛΕΤΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΔΗΜΩΝ

8.1 Ανάλυση και σχολιασμός Οικονομικών καταστάσεων

Δειγματοληπτικά θα εξετάσουμε τις οικονομικές καταστάσεις για τρεις συνεχόμενες χρήσεις των Δήμων Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, και Αργυρούπολης. Οι συγκεκριμένοι Δήμοι δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις για τις χρήσεις 2002 έως και 2004 και στηριζόμενοι στα στοιχεία αυτά θα προσπαθήσουμε να δούμε τις αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε σχέση με τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις επιχορηγήσεις και τα έργα τους, το κεφάλαιο κίνησής τους, την χρηματοοικονομική διάρθρωσή τους καθώς και τις μεταβολές στα οικονομικά αποτελέσματά τους. Δεν ήταν δυνατό να έχουμε στοιχεία από τα προσαρτήματα καθώς και την γενική εκμετάλλευση των Δήμων αυτών με αποτέλεσμα οι

⁹² Σ.Καραγιάννης < Σημειώσεις ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα> σελ.420-430

πληροφορίες που μπορούμε να πάρουμε περιορίζονται μόνο στις δημοσιευμένες Οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης και Πίνακας Διάθεσης).

Το γεγονός ότι δεν έχουμε στοιχεία των Δήμων για την πριν την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος εποχή καθιστά αδύνατη την διεξαγωγή συμπερασμάτων για την επίδραση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στα οικονομικά στοιχεία των Δήμων, των αποτελεσμάτων τους, των πωλήσεων καθώς και του κόστους των πωλήσεων και υπηρεσιών τους. Συγκρίσεις μπορούν να γίνουν με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επόμενων χρήσεων και μεταξύ των στοιχείων αυτών.

Στις οικονομικές καταστάσεις θα εξετάσουμε τα παρακάτω:

- Εξέλιξη Ισολογισμού (μεταβολές ανάμεσα στις χρήσεις των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων)
- Παρατηρήσεις για μεταβολές περιουσιακών στοιχείων, μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Μεταβολές στα οικονομικά αποτελέσματα
- Παρατηρήσεις για μεταβολές στα έσοδα, δαπάνες λειτουργίας, διοικητικής κλπ.
- Κεφάλαιο κίνησης

Στο παράρτημα παραθέτουμε τους ανωτέρω Ισολογισμούς.

8.2 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Αθηναίων

Ο Δήμος Αθηναίων ήταν από τους πρώτους Δήμους που προέβη στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και που εφάρμοσε το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Παραθέτουμε τις οικονομικές καταστάσεις για τις χρήσεις 2002 έως 2004 και επί αυτών έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

- Ο Δήμος Αθηναίων ξεκίνησε να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις την χρήση 1999 και εφαρμόζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο όπως ορίζεται από την σχετική νομοθεσία ΠΔ315/1999.
- Τα έσοδα του Δήμου ανέρχονται σε 254.800,00 ευρώ για την χρήση 2002, 279.409,00 ευρώ για την χρήση 2003 και 290.523,00 ευρώ για την χρήση 2004. Τα αυξημένα έσοδα της χρήσης 2004 προέρχονται από την αύξηση των τακτικών επιχορηγήσεων από τον κρατικό προϋπολογισμό. Στην χρήση 2004 έχουμε αύξηση στα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης κατά 25 εκατομμύρια ευρώ. Από την χρήση 2002 σε 2003 παρατηρούμε αύξηση των εσόδων από των πώληση αγαθών και υπηρεσιών (κατά επτά εκατομμύρια περίπου ευρώ).
- Ο Δήμος Αθηναίων παρουσιάζει πλεόνασμα και στις τρεις εξεταζόμενες χρήσεις (558.726,00 ευρώ για την χρήση 2002, 2.906.842 για την χρήση 2003 και 10.803.612.69 για την χρήση που έληξε την 31.12.2004) και το μεταφέρει εις νέον. Παρατηρούμε ότι την χρήση 2004 παρότι δεν αυξήθηκαν σημαντικά τα έσοδα του Δήμου από πωλήσεις και υπηρεσίες, παρουσιάζει μεγάλη αύξηση πλεονάσματος, η οποία πιθανό να προέρχεται από τις αυξημένες τακτικές επιχορηγήσεις που έλαβε καθώς και από τα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης. Δεν γνωρίζουμε από πού προέρχονται τα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης καθώς δεν έχουμε το προσάρτημα ούτε την γενική εκμετάλλευση του Δήμου που δίνουν αυτές τις πληροφορίες. Πιθανολογούμε ότι τα έσοδα αυτά να προέρχονται από δραστηριότητες του Δήμου που είχαν σχέση με την διεξαγωγή των Ολυμπιακών Αγώνων στην Αθήνα το 2004.
- Ο Δήμος όπως και οι περισσότεροι Δήμοι δεν τηρεί αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με συνέπεια το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και οι κατασκευές να υπολογίζονται σύμφωνα με τις απολογιστικές καταστάσεις (εξωλογιστικά)
- Ο Δήμος Αθηναίων δεν παρακολουθεί στους λογαριασμούς τάξεως τον προϋπολογισμό και τον απολογισμό των εσόδων-εξόδων του.
- Ο Δήμος Αθηναίων σχηματίζει προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού, και επισφαλών απαιτήσεων.

- Παρατηρούμε αύξηση της πάγιας περιουσιακής κατάστασης του Δήμου σε 111 εκατομμύρια ευρώ κατά από την χρήση 2002 έως 2004 (ασώματες ακινητοποιήσεις, μεταφορικά μέσα πεζοδρόμια κλπ.).
- Παρατηρούμε αύξηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων του Δήμου από την χρήση 2002 έως και την χρήση 2004 κατά 109 εκατομμύρια ευρώ.
- Το κεφάλαιο κίνησης του Δήμου Αθηναίων (κυκλοφορούν ενεργητικό-τρέχουσες υποχρεώσεις) παρουσιάζει βελτίωση το 2003 της τάξεως του 25,6% ενώ παρουσιάζει σημαντική μείωση το 2004 της τάξεως του 32,7%. Το κεφάλαιο κίνησης εκφράζει το βραχυπρόθεσμο πλεόνασμα της ρευστότητας του Δήμου. Η μείωση την χρήση του 2004 πιθανό να οφείλεται στις αυξημένες υποχρεώσεις του Δήμου από την διεξαγωγή των Ολυμπιακών αγώνων. Στον πίνακα Ι παραθέτουμε τις μεταβολές του κεφαλαίου κίνησης.
- Από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι δύσκολο να προσδιορίσουμε το πώς η δραστηριότητα μιας χρήσης επηρεάζει την ρευστότητα του Δήμου. Γνωρίζουμε ότι μια αύξηση του πλεονάσματος σε μια περίοδο δεν σημαίνει απαραίτητα και αύξηση της ρευστότητας του Δήμου, π.χ. ένας Δήμος με μεγάλο πλεόνασμα μπορεί να το διαθέσει για αγορά παγίων με ρευστά στοιχεία ενώ ένας Δήμος με μικρά κέρδη ή ζημιές μπορεί να έχει αυξημένη ρευστότητα γιατί δεν προβαίνει σε αγορές παγίων και δεν ανανεώνει τον πάγιο εξοπλισμό του. Με την κατάσταση πηγών και χρήσεων κεφαλαίων μπορούμε να αντλήσουμε στοιχεία για την μεταβολή των μετρητών ή του καθαρού κεφαλαίου κίνησης. Από την παράθεση του πίνακα πηγών και χρήσεων κεφαλαίων του Δήμου Αθηναίων παρατηρούμε ότι η αύξηση των επενδύσεων χρηματοδοτήθηκε κατά ένα μέρος από τις επιχορηγήσεις και την αύξηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (δανεισμός).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΗΓΩΝ -ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΔΗΜΟΥ ΑΘΗΝΑΙΩΝ				
ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2003	2004	ΜΕΤ.2003-4	%
ΑΠΟ ΑΥΞΗΣΗ				
Εξόδων εγκαταστάσεων	582.087,55	4.446.470,86	3.864.383,31	2,82
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	496.987.672,94	581.125.747,70	84.138.074,76	61,44
Χρεογράφων	1.642.448,60	3.442.691,20	1.800.242,60	1,31
Απαιτήσεις	77.513.876,34	87.920.554,26	10.406.677,92	7,60
Μεταβατικών λογαριασμών	31.680.461,71	39.478.945,28	7.78.483,57	5,69
ΑΠΟ ΜΕΙΩΣΗ				
Μεταβατικοί Λογαριασμοί	17.173.926,89	11.191.447,74	5.982.479,15	4,37
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	210.583.538,39	187.630.246,4	22.953.291,90	16,76
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			136.943.633,21	100
ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2003	2004	ΜΕΤ.2003-4	%
ΑΠΟ ΑΥΞΗΣΗ				
Μετοχικού κεφαλαίου	379.307.596,15	379.307.596,15	0,00	0,00
Διαφοράς αναπροσαρμογής	0,00	5.605.134,60	5.605.134,60	4,09
Επιχορηγ. επενδύσεων	26.286.109,86	46.706.773,33	20.420.663,47	14,91
Αποτελέσματα εις νέο	57.265.713,86	58.777.181,75	1.511.467,89	1,10
Προβλέψεων για κινδ&έξοδα	12.416.809,49	12.416.809,49	0,00	0,00
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	51.648.256,04	71.745.037,46	20.096.781,42	14,68
ΑΠΟ ΜΕΙΩΣΗ				
Διαθεσίμων	136.168.370,98	47.284.359,63	88.884.011,35	64,91
Αποθεμάτων	10.236.801,30	9.811.226,21	425.575,0	0,31
ΣΥΝΟΛΟ ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			136.943.633,82	100

8.3 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Θεσσαλονίκης

Για τον Δήμο Θεσσαλονίκης δεν κατέστη δυνατό να βρούμε στοιχεία για την οικονομική χρήση που έκλεισε την 31.12.2004. Ο Δήμος σύνταξε και δημοσίευσε τις οικονομικές καταστάσεις για την χρήση 2004 όμως αντίγραφα αυτών δεν βρέθηκαν στα αρχεία του Υπουργείου Εσωτερικών (τμήμα διπλογραφικού) καθώς και στην Ε.Ε.Τ.Α.Α.

Για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων 2002 και 2003 έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

- Ο Δήμος Θεσσαλονίκης ξεκίνησε να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις την χρήση 2000 και να εφαρμόζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο όπως ορίζεται από την σχετική νομοθεσία του ΠΔ 315/1999.
- Στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις παρατηρούμε αύξηση των εσόδων από πώληση αγαθών και υπηρεσιών της τάξεως 11% ανάμεσα στις χρήσεις 2002 και 2003. Αναλυτικότερα τα έσοδα ανέρχονται σε 72.000.340,71 ευρώ για την χρήση 2003 και 63.783.276,80 ευρώ για την χρήση 2002.
- Ο Δήμος παρουσιάζει πλεόνασμα την χρήση που έληξε την 31.12.2003 1.364.368,17 ευρώ και πλεόνασμα της τάξεως των 2.968.151,40 για την χρήση 2002.
- Ο Δήμος Θεσσαλονίκης δεν τηρεί αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με συνέπεια το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και οι κατασκευές να υπολογίζονται σύμφωνα με τις απολογιστικές καταστάσεις (εξωλογιστικά)
- Ο Δήμος παρακολουθεί στους λογαριασμούς τάξεως τον προϋπολογισμό και τον απολογισμό των εσόδων-εξόδων του.
- Ο Δήμος δεν έχει σχηματίζει προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού, και επισφαλών απαιτήσεων για τις εξεταζόμενες χρήσεις.
- Παρατηρούμε μια μικρή αύξηση της πάγιας περιουσιακής κατάστασης του Δήμου κατά 1,8 εκατομμύρια ευρώ από την χρήση 2002 έως 2003 (ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση, οδοί οδοστρώματα κλπ.).
- Παρατηρούμε μια μικρή αύξηση στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του Δήμου από την χρήση 2002 στην 2003..
- Παρατηρούμε σχετική σταθερότητα στα χρηματικά διαθέσιμα του Δήμου για στο διάστημα 2002-2003.

8.4 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Περιστερίου

Ο Δήμος Περιστερίου ήταν από τους πρώτους Δήμους που προέβη στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Επίσης είναι από τους ελάχιστους Δήμους που συντάσσει ο ίδιος τις οικονομικές καταστάσεις χωρίς την βοήθεια εξωτερικών συνεργατών (λογιστών-

συμβούλων). Παραθέτουμε τις οικονομικές καταστάσεις για τις χρήσεις 2002 έως 2004 και επί αυτών έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

- Ο Δήμος Περιστερίου ξεκίνησε να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις την χρήση 1999 και εφαρμόζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο όπως ορίζεται από την σχετική νομοθεσία του ΠΔ 315/1999.
- Παρατηρούμε σταθερή αύξηση των εσόδων του Δήμου ανάμεσα στις εξεταζόμενες χρήσεις τα οποία ανέρχονται σε 29.76.591,86 ευρώ, 31.992.211,61 ευρώ, και 34.112.563,67 ευρώ για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 αντίστοιχα
- Ο Δήμος παρουσιάζει πλεόνασμα την χρήση που έληξε την 31.12.2004 930.895,95 ευρώ και έλλειμμα της τάξεως των 6.692.243,96 και 6.441.685,32 ευρώ αντίστοιχα για τις χρήσεις 2003 και 2002. Το έλλειμμα που μεταφέρεται την 31.12.2004 εις νέο ανέρχεται στο ποσό των 1.153.440,15 ευρώ.
- Ο Δήμος δεν τηρεί αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με συνέπεια το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και οι κατασκευές να υπολογίζονται σύμφωνα με τις απολογιστικές καταστάσεις (εξωλογιστικά)
- Ο Δήμος δεν παρακολουθεί στους λογαριασμούς τάξεως τον προϋπολογισμό και τον απολογισμό των εσόδων-εξόδων του.
- Ο Δήμος σχηματίζει προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού, και επισφαλών απαιτήσεων.
- Παρατηρούμε αύξηση της πάγιας περιουσιακής κατάστασης του Δήμου κατά 6 εκατομμύρια ευρώ από την χρήση 2002 έως 2004 (ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση, οδοί οδοστρώματα κλπ.).
- Δεν παρατηρούμε σημαντικές διαφοροποιήσεις στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Παρατηρούμε σταθερότητα στα χρηματικά διαθέσιμα για στο διάστημα 2002-2004.
- Το κεφάλαιο κίνησης (κυκλοφορούν ενεργητικό-τρέχουσες υποχρεώσεις) παρουσιάζει μείωση το 2003 της τάξεως του 27,9% ενώ παρουσιάζει σημαντική αύξηση το 2004 της τάξεως του 79,9%. Το κεφάλαιο κίνησης εκφράζει το βραχυπρόθεσμο πλεόνασμα της ρευστότητας του Δήμου. Στον πίνακα I παραθέτουμε πίνακα της μεταβολής του κεφαλαίου κίνησης

- Από την παράθεση του πίνακα πηγών και χρήσεων κεφαλαίων παρατηρούμε ότι η αύξηση των επενδύσεων χρηματοδοτήθηκε κατά ένα μέρος από τις επιχορηγήσεις και την αύξηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (δανεισμός).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΗΓΩΝ -ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΔΗΜΟΥ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ				
ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2003	2004	ΜΕΤ.2003-4	%
ΑΠΟ ΑΥΞΗΣΗ				
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	78.326.971,30	82.579.489,10	4.252.517,80	75,58
Αποθέματα	756.179,36	905.613,96	149.434,60	2,66
Απαιτήσεις	6.249.138,21	7.128.471,50	879.333,29	15,63
ΑΠΟ ΜΕΙΩΣΗ				
Μεταβατικοί Λογαριασμοί	2.106.624,52	1.804.886,60	301.737,92	5,36
Προβλέψεις για κινδύνους&έξοδα	1.358.000,10	1.314.233,22	43.766,88	0,78
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			5.626.790,49	100
ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2003	2004	ΜΕΤ.2003-4	%
ΑΠΟ ΑΥΞΗΣΗ				
Επιχορηγ. επενδύσεων	2.114.567,96	4.548.434,94	2.433.866,98	43,25
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	13.254.617,09	14.372.660,44	1.118.043,35	19,87
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	8.611.759,03	9.309.245,88	697.486,85	12,40
ΑΠΟ ΜΕΙΩΣΗ				
Έξοδα εγκατάστασης	14.288,86	11.231,67	3.057,19	0,05
Χρηματικά διαθέσιμα	2.190.901,23	2.121.285,43	69.615,80	1,24
Τίτλοι πάγιας επένδυσης	2.719.399,23	2.501.748,74	217.650,49	3,87
Αποτελεσμάτων εις νεό	2.084.336,10	1.153.440,15	930.895,95	16,54
Μεταβατικοί λογ.ενεργητικού	2.508.631,27	2.352.457,39	156.173,88	2,78
ΣΥΝΟΛΟ ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			5.626.790,49	100

8.5 Παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου Αργυρούπολης

Ο Δήμος Αργυρούπολης όπως και οι περισσότεροι μικροί Δήμοι ξεκίνησε αργότερα την εφαρμογή του ΠΔ315/99. Παραθέτουμε τις οικονομικές καταστάσεις για τις χρήσεις 2002-2004 και επί αυτών έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

- Ο Δήμος Αργυρούπολης ξεκίνησε να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις την χρήση 2002 και εφαρμόζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο όπως ορίζεται από την σχετική νομοθεσία του ΠΔ315/99.
- Παρατηρούμε αύξηση της πάγιας περιουσιακής κατάστασης του Δήμου κατά 2,2 εκατομμύρια ευρώ από την χρήση 2002 έως 2004 (μεταφορικά μέσα , οδοί οδοστρώματα κλπ.).
- Τα έσοδα των χρήσεων ανέρχονται σε 7.300.825,38 ευρώ, 7.918.416,40 ευρώ, και 8.775.007,71 για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 αντίστοιχα.
- Ο Δήμος παρουσιάζει έλλειμμα την χρήση που έληξε 31.12.2004 1.100.315,80 ευρώ, πλεόνασμα 113.552,50 ευρώ την χρήση 2003 και έλλειμμα 1.686.305,48 την πρώτη χρήση 2002. Το μεταφερόμενο έλλειμμα εις νέο την 31.12.2004 ανέρχεται στο ποσό των 2.673.066,78 ευρώ.
- Ο Δήμος όπως και οι περισσότεροι δεν τηρεί αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με συνέπεια το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και οι κατασκευές να υπολογίζονται σύμφωνα με τις απολογιστικές καταστάσεις (εξωλογιστικά)
- Ο Δήμος δεν έχει σχηματίζει πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις καθώς και για αναδρομικές αποδοχές προσωπικού.
- Ο Δήμος δεν παρακολουθεί στους λογαριασμούς τάξεως τον προϋπολογισμό και τον απολογισμό των εσόδων-εξόδων του.
- Παρατηρούμε αύξηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων κατά 1,7 εκατομμύρια ευρώ από το 2002 έως κα το 2004.
- Δεν παρατηρούμε ιδιαίτερες μεταβολές στα χρηματικά διαθέσιμα για στο διάστημα 2002-2004.
- Το κεφάλαιο κίνησης (κυκλοφορούν ενεργητικό-τρέχουσες υποχρεώσεις) παρουσιάζει αύξηση το 2003 της τάξεως του 1,7% ενώ παρουσιάζει

σημαντική μείωση το 2004 της τάξεως του 37,5,9%. Το κεφάλαιο κίνησης εκφράζει το βραχυπρόθεσμο πλεόνασμα της ρευστότητας του Δήμου. Στον πίνακα Ι παραθέτουμε την μεταβολή του κεφαλαίου κίνησης του Δήμου.

- Από την παράθεση του πίνακα πηγών και χρήσεων κεφαλαίων παρατηρούμε ότι η αύξηση των επενδύσεων χρηματοδοτήθηκε κατά το μεγαλύτερο μέρος από την αύξηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων (δανεισμός).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΗΓΩΝ -ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΔΗΜΟΥ ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ				
ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2003	2004	ΜΕΤ.2003-4	%
ΑΠΟ ΑΥΞΗΣΗ				
Ενσώματων ακινητοποιήσεων	12.322.973,53	12.651.014,15	328.040,62	9,53
Τίτλοι πάγιας επένδυσης	4.960.658,78	5.121.177,51	160.518,73	4,66
Απαιτήσεις	2.512.939,94	3.024.979,71	512.039,77	14,87
Χρεώγραφα	9.245,25	9.245,25	0,00	0,00
ΑΠΟ ΜΕΙΩΣΗ				
Αποτελεσμάτων εις νεό Βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	1.572.752,98	2.673.068,78	1.100.315,80	31,95
Μεταβατικοί λογ.παθητικού	5.170.454,95	4.286.225,72	884.229,23	25,68
	675.072,53	216.886,53	458.186,00	13,31
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			3.443.330,15	100
ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2003	2004	ΜΕΤ.2003-4	%
ΑΠΟ ΑΥΞΗΣΗ				
Μετοχικού κεφαλαίου	4.979.938,45	5.173.785,38	193.846,93	5,63
Διαφοράς αναπροσαρμογής	1.394.547,38	1.537.066,09	142.518,71	4,14
Επιχορηγ.επενδύσεων	8.129.784,32	8.481.780,30	351.995,98	10,22
Μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	1.929.281,90	3.964.056,38	2.034.774,48	59,09
ΑΠΟ ΜΕΙΩΣΗ				
Έξοδα εγκατάστασης				
Χρηματικά διαθέσιμα	110.670,18	817.533,19	706.863,01	20,53
Μεταβατικοί λογ/μοι ενεργητικού	3.000,00	0,00	3.000,00	0,09
Έξοδα εγκατάστασης	79.975,84	69.644,80	10.331,04	0,30
ΣΥΝΟΛΟ ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			3.443.330,15	100

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΔΗΜΩΝ

Θα εφαρμόσουμε τους δείκτες ρευστότητας – κυκλοφοριακής ταχύτητας – κεφαλαιακής διάρθρωσης- αποδοτικότητας και οικονομικής αποτελεσματικότητας στις οικονομικές καταστάσεις τεσσάρων σχετικά μεγάλων Δήμων (Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, Αργυρούπολης).

9.1 Δείκτες ρευστότητας Δήμων Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, Αργυρούπολης

Οι Δείκτες ρευστότητας εμφανίζουν τη δυνατότητα του Δήμου να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του. Ο δείκτης του βασικού διαστήματος βιωσιμότητας παρουσιάζει στο χρόνο μέσα στον οποίο ο Δήμος μπορεί να λειτουργήσει χωρίς να παρουσιάζει έσοδα. Ο δείκτης κεφαλαίου κίνησης δείχνει την ικανότητα του Δήμου να εξυπηρετεί τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του με ομαλό τρόπο. Αποτελεί ένα μέτρο ασφάλειας για την αντιμετώπιση δυσμενών εξελίξεων. Ο δείκτης αυτός εξαρτάται από την συνεχόμενη ροή και την αντιστοιχία εισερχομένων κεφαλαίων και εξοφλούμενων υποχρεώσεων. Ο δείκτης πραγματικής ρευστότητας περιλαμβάνει όλα εκείνα τα στοιχεία που μετατρέπονται εύκολα σε μετρητά χωρίς σημαντικές απώλειες. Δείχνει εάν ο Δήμος είναι σε θέση να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις του με σχετική άνεση, με την προϋπόθεση φυσικά να μην υπάρχουν επισφάλειες. Η διαφορά μεταξύ αριθμοδεικτών γενικής και ειδικής ρευστότητας μαρτυρεί την ύπαρξη υψηλών αποθεμάτων.⁹³

⁹³ Σημειώσεις επί οικονομικών καταστάσεων Δήμων Σ. Καραγιλάνη

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΑΘΗΝΑΙΩΝ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης άμεσης ρευστότητας			
Διαθέσιμα/ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	13,40%	263%	66%
Δείκτης κυκλοφοριακής ρευστότητας			
Κυκλοφορούν ενερ./Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	276%	436%	206%
Δείκτης πραγματικής ρευστότητας			
(Κυκλοφ. Ενεργητικό - Αποθέματα)/Βραχυπρ. υποχ.	260%	416%	193%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης άμεσης ρευστότητας			
Διαθέσιμα/Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	38,20%	28,40%	*
Δείκτης κυκλοφοριακής ρευστότητας			
Κυκλοφορούν ενερ./ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	272%	178%	*
Δείκτης πραγματικής ρευστότητας			
(Κυκλοφ.ενεργητικό - Αποθέματα)/Βραχυπρ.υποχ.	267%	174%	*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης άμεσης ρευστότητας			
Διαθέσιμα/Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	30,30%	25,44%	22,60%
Δείκτης κυκλοφοριακής ρευστότητας			
Κυκλοφορούν ενερ./ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	125%	106%	109%
Δείκτης πραγματικής ρευστότητας			
(Κυκλοφ.ενεργητικό - Αποθέματα)/Βραχυπρ.υποχ.	113%	98%	99%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης άμεσης ρευστότητας			
Διαθέσιμα/Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	9,26%	15,80%	25,80%
Δείκτης κυκλοφοριακής ρευστότητας			
Κυκλοφορούν ενερ./Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	60,22%	64,50%	73%
Δείκτης πραγματικής ρευστότητας			
(Κυκλοφ.ενεργητικό - Αποθέματα)/Βραχυπρ.υποχ.	60,22%	64,50%	73%
<i>ΥΣΤ. δεν έχει αποθέματα</i>			

* Για τον Δήμο Θεσσαλονίκης δεν βρέθηκαν στοιχεία για την χρήση 2004

Παρατηρήσεις επί των δεικτών αυτών:

- 1) Οι δείκτες ρευστότητας με τιμές κάτω από την μονάδα δεν μπορούν να ληφθούν με μεγάλη ασφάλεια γιατί περιλαμβάνουν τα ποσά των απαιτήσεων ποσά με ποσοστό επισφάλειας
- 2) Οι δείκτες ρευστότητας παραμένουν σταθεροί με τάση βελτίωσης

9.2 Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας

Οι δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας εμφανίζουν τη δυναμική ορισμένων οικονομικών μεγεθών όπως η δυναμική των εισπράξεων.

Πίνακες δεικτών κυκλοφοριακής ταχύτητας

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΑΘΗΝΑΙΩΝ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης κυκλοφορίας απαιτήσεων			
Ετήσιες πωλήσεις/Απαιτήσεις	164%	133%	134%
Δείκτης κυκλοφορίας αποθεμάτων			
Κόστος πωληθέντων/ Αποθέματα	1833%	1969%	2413%
Δείκτης κυκλοφορίας ενεργητικού			
Πωλήσεις/ Σύνολο ενεργητικού	23,80%	21,60%	21,70%
Δείκτης κυκλοφορίας ιδίων κεφαλαίων			
Καθαρές πωλήσεις / ίδια κεφάλαια	31%	35,30%	34,30%
Δείκτης κυκλοφορίας κεφαλαίου κίνησης			
Καθαρές πωλήσεις / Κεφάλαιο κίνησης	41,20%	43,10%	44,30%
Δείκτης κυκλοφορίας παγίων			
Πωλήσεις/ Πάγια	31,70%	32,90%	28,90%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης κυκλοφορίας απαιτήσεων			
Ετήσιες πωλήσεις/Απαιτήσεις	205%	236%	*
Δείκτης κυκλοφορίας αποθεμάτων			
Κόστος πωληθέντων/ Αποθέματα	9817%	8296%	*
Δείκτης κυκλοφορίας ενεργητικού			
Πωλήσεις/ Σύνολο ενεργητικού	20,70%	22,60%	*
Δείκτης κυκλοφορίας ιδίων κεφαλαίων			
Καθαρές πωλήσεις / ίδια κεφάλαια	23,10%	26,10%	*
Δείκτης κυκλοφορίας κεφαλαίου κίνησης			
Καθαρές πωλήσεις / Κεφάλαιο κίνησης	26,40%	29,90%	*
Δείκτης κυκλοφορίας παγίων			
Πωλήσεις/ Πάγια	26,10%	28,50%	*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης κυκλοφορίας απαιτήσεων			
Ετήσιες πωλήσεις/Απαιτήσεις	288%	270%	264%
Δείκτης κυκλοφορίας αποθεμάτων			
Κόστος πωληθέντων/ Αποθέματα	3977%	4933%	5182%
Δείκτης κυκλοφορίας ενεργητικού			
Πωλήσεις/ Σύνολο ενεργητικού	15,30%	16,60%	17,30%
Δείκτης κυκλοφορίας ιδίων κεφαλαίων			
Καθαρές πωλήσεις / ίδια κεφάλαια	9,70%	22,80%	23,90%
Δείκτης κυκλοφορίας κεφαλαίου κίνησης			
Καθαρές πωλήσεις / Κεφάλαιο κίνησης	21,50%	22,80%	25,10%
Δείκτης κυκλοφορίας παγίων			
Πωλήσεις/ Πάγια	17,70%	19%	19,90%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΔΗΜΟΥ ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης κυκλοφορίας απαιτήσεων			
Ετήσιες πωλήσεις/Απαιτήσεις	688%	718%	871%
Δείκτης κυκλοφορίας ενεργητικού			
Πωλήσεις/ Σύνολο ενεργητικού	15,30%	14,80%	17,50%
Δείκτης κυκλοφορίας ιδίων κεφαλαίων			
Καθαρές πωλήσεις / ίδια κεφάλαια	24,90%	23,80%	29,40%
Δείκτης κυκλοφορίας κεφαλαίου κίνησης			
Καθαρές πωλήσεις / Κεφάλαιο κίνησης	61%	61,80%	71,20%
Δείκτης κυκλοφορίας παγίων			
Πωλήσεις/ Πάγια	17,70%	17,80%	20,70%

**Για τον Δήμο Θεσσαλονίκης δεν βρέθηκαν στοιχεία για την χρήση 2004*

Παρατηρήσεις επί των δεικτών αυτών:

Ο δείκτης κυκλοφορίας απαιτήσεων εμφανίζει το πόσες φορές τα έσοδα του Δήμου υπερκεράζουν τις απαιτήσεις και τις τιμές. Ο δείκτης αυτός σε συνδυασμό με τον δείκτη μέση περίοδο είσπραξης απαιτήσεων εμφανίζει τις εισπράξεις να πραγματοποιούνται σε σύντομο διάστημα από την βεβαίωσή τους. Στην περίπτωση των Δήμων όμως πρέπει να ληφθεί υπόψη πως στο σύνολο των εσόδων ένα μεγάλο μέρος ίσως και το μεγαλύτερο προέρχεται από επιχορηγήσεις για τις οποίες μεταξύ βεβαίωσης και είσπραξης δεν μεσολαβεί ούτε μια μέρα.

9.3 Δείκτες κεφαλαιακής διάρθρωσης

Οι δείκτες κεφαλαιακής διάρθρωσης εμφανίζουν τις σχέσεις μεταξύ στοιχείων του ισολογισμού κα εκτιμούν τις σχέσεις ιδίων και ξένων κεφαλαίων όπως μεταξύ μακροπρόθεσμων επενδύσεων και μακροπρόθεσμων πηγών χρηματοδότησης.

Ο δείκτης δανειακής επιβάρυνσης παρουσιάζει την σχέση δανείων προς το σύνολο των κεφαλαίων που είναι επενδυμένα ή χρησιμοποιούνται από τον Δήμο.

Ο δείκτης ξένων προς ίδια κεφάλαια μετρά την αναλογία ως προς την χρηματοδότηση δηλαδή μας δείχνει το επίπεδο της κεφαλαιακής μόχλευσης του Δήμου. Χρησιμεύει σαν ένδειξη της χρέωσης του Δήμου με ξένα κεφάλαια και χρησιμοποιείται από τους δανειστές για να εκτιμήσουν τον βαθμό ασφάλειας που τους εξασφαλίζουν τα ίδια κεφάλαια του Δήμου. Ένας λόγος μεγαλύτερος από 1 προς 1 σημαίνει ότι οι πιστωτές έχουν τουλάχιστον κάλυψη 200% από τα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου για τα κεφάλαια που έχουν δανείσει σε αυτόν.

Ο δείκτης ίδια κεφάλαια προς καθαρή αξία παγίων δείχνει την σχέση ιδίων κεφαλαίων προς την καθαρή αξία των παγίων του Δήμου. Χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του τρόπου χρηματοδότησης των παγίων του Δήμου και είναι ένδειξη της άνεσης που έχει ο Δήμος σε κεφάλαια κίνησης αφού ένας δείκτης χρηματοδότησης παγίων μεγαλύτερος της μονάδας δείχνει ότι μέρος των τρεχουσών αναγκών έχει καλυφθεί από μακροπρόθεσμα ίδια κεφάλαια.

Ο δείκτης παγίων προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις δείχνει την κάλυψη των μακροχρόνιων πιστωτών του Δήμου από ρευστοποιήσιμα αγαθά και στον βαθμό που αυτά δεν είναι υποθηκευμένα σε άλλους πιστωτές. Ο δείκτης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση του βαθμού στον οποίο ο Δήμος μπορεί να αντλήσει επιπλέον δανεικά κεφάλαια με την υποθήκευση των παγίων του.⁹⁴

⁹⁴ Σημειώσεις επί οικονομικών καταστάσεων Δήμων Σ. Καραγιάνη

Πίνακες δεικτών κεφαλαιακής διάρθρωσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΔΗΜΟΥ ΑΘΗΝΑΙΩΝ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης Δανειακές υποχρεώσεις/ Σύνολο Ενεργητικού	11,80%	27,80%	24,20%
Δείκτης μακροπρόθεσμου δανεισμού Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις / Ίδια κεφάλαια	15,90%	45,40%	38,20%
Δείκτης ξένων προς ίδια κεφάλαια Ξένα/ Ίδια κεφάλαια	13,40%	56,60%	52,80%
Ίδια κεφάλαια προς σύνολο παγίων Ίδια κεφάλαια/ σύνολο παγίων	99,30%	93,10%	84,40%
Ίδια προς συνολικά κεφάλαια Ίδια κεφάλαια/ συνολικά κεφάλαια	74,50%	59,80%	63,40%
Πάγια προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Πάγια /μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	631%	236%	309%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΔΗΜΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης Δανειακές υποχρεώσεις/ Σύνολο Ενεργητικού	4%	4,50%	*
Δείκτης μακροπρόθεσμου δανεισμού Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις / Ίδια κεφάλαια	4,50%	5,20%	*
Δείκτης ξένων προς ίδια κεφάλαια Ξένα/ Ίδια κεφάλαια	10,80%	15,10%	*
Ίδια κεφάλαια προς σύνολο παγίων Ίδια κεφάλαια/ σύνολο παγίων	113%	109%	*
Ίδια προς συνολικά κεφάλαια Ίδια κεφάλαια/ συνολικά κεφάλαια	90%	86,60%	*
Πάγια προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Πάγια /μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	1939%	1751%	*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΔΗΜΟΥ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης Δανειακές υποχρεώσεις/ Σύνολο Ενεργητικού	8,30%	14,20%	14,70%
Δείκτης μακροπρόθεσμου δανεισμού Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις / Ίδια κεφάλαια	10,60%	19,60%	20,30%
Δείκτης ξένων προς ίδια κεφάλαια Ξένα/ Ίδια κεφάλαια	21,70%	32,40%	33,40%
Ίδια κεφάλαια προς σύνολο παγίων Ίδια κεφάλαια/ σύνολο παγίων	88%	83%	83,20%
Ίδια προς συνολικά κεφάλαια Ίδια κεφάλαια/ συνολικά κεφάλαια	76,80%	72,60%	72,50%
Πάγια προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Πάγια /μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	1044%	611%	590%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΕΙΚΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΔΗΜΟΥ ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ			
	ΧΡΗΣΕΙΣ		
	2002	2003	2004
Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης Δανειακές υποχρεώσεις/ Σύνολο Ενεργητικού	11%	9,30%	18,80%
Δείκτης μακροπρόθεσμου δανεισμού Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις / Ίδια κεφάλαια	17,90%	14,90%	31,60%
Δείκτης ξένων προς ίδια κεφάλαια Ξένα/ Ίδια κεφάλαια	55,30%	54,90%	65,80%
Ίδια κεφάλαια προς σύνολο παγίων Ίδια κεφάλαια/ σύνολο παγίων	71%	74,80%	70%
Ίδια προς συνολικά κεφάλαια Ίδια κεφάλαια/ συνολικά κεφάλαια	61,30%	62,40%	59,60%
Πάγια προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Πάγια /μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	781%	895%	448%

**Για τον Δήμο Θεσσαλονίκης δεν βρέθηκαν στοιχεία για την χρήση 2004*

Από την εφαρμογή των αριθμοδεικτών στις οικονομικές καταστάσεις των Δήμων Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Περιστερίου, και Αργυρούπολης δεν αντλήσαμε τα στοιχεία και τις πληροφορίες που θα μας βοηθούσαν στην αξιολόγηση του διπλογραφικού συστήματος καθώς και την οικονομική πορεία και εξέλιξη αυτών. Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις από μόνες τους δεν είναι αρκετές για την άντληση αυτών των πληροφοριών. Το προσάρτημα του ισολογισμού το πιστοποιητικό των ορκωτών ελεγκτών καθώς και η κατάσταση της γενικής εκμετάλλευσης αναλύουν τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων και δίνουν απαραίτητες πληροφορίες για την κατανόηση αυτών (πχ. ανάλυση εσόδων, δαπανών κλπ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

10.1 Προβλήματα που δεν επιλύθηκαν με την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου

Οι Δήμοι παρότι έχουν ξεκινήσει την τήρηση του διπλογραφικού συστήματος αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα και ελλείψεις για την σωστή εφαρμογή του. Μερικές από τις σοβαρότερες ελλείψεις που παρατηρούνται είναι:

1. Η μη πραγματοποίηση φυσικής απογραφής-καταμέτρησης αποθεμάτων με αποτέλεσμα τα υπόλοιπα που παρουσιάζονται στην αποθήκη των υλικών να είναι μη πραγματικά. Το γεγονός ότι οι Δήμοι δεν υποχρεούνται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στην τήρηση βιβλίου αποθήκης δημιουργεί σοβαρά προβλήματα από την μη τήρησή του. Για διαχειριστικούς λόγους η τήρησή του βιβλίου αυτού θεωρείται πολύ σημαντική και σωστό είναι η τήρηση του να γίνεται κατά είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα κατά την εξαγωγή καθώς και να διενεργείται φυσική απογραφή αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης.⁹⁵
2. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και η τήρησή της είναι πολύ σημαντική για την διεξαγωγή των σωστών αποτελεσμάτων. Με βάση

⁹⁵ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων Σ.Καραγιάνης

τους κανόνες του διπλογραφικού συστήματος τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα της χρήσεως πρέπει να καταχωρούνται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης τους και όχι κατά τον χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Οι περισσότεροι Δήμοι δεν έχουν κατορθώσει να φτάσουν σε εκείνο το σημείο να τηρούν αυστηρά αυτή την αρχή με αποτέλεσμα πολλές φορές οι δαπάνες και τα έσοδα να μην αντιστοιχούν στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν. Με την διενέργεια όλων των απαραίτητων προβλέψεων δύναται να βοηθηθούν στην τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας και πιθανολογούμενες ζημίες και βάρη πρέπει να βαρύνουν την χρήση την οποία αφορούν.

3. Η ανάγκη τήρησης αναλυτικής λογιστικής ώστε να καθίσταται εφικτή η εξαγωγή αναλυτικών αποτελεσμάτων για τις δραστηριότητες του Δήμου είναι μεγάλη. Ελάχιστοι είναι εκείνοι οι Δήμοι που ξεκίνησαν την τήρηση αναλυτικής λογιστικής (υποχρεωτική τήρηση από την 1.1.2006) για όλους τους Δήμους που εφαρμόζουν το ΠΔ 315/99.
4. Η οργάνωση των μηχανισμών που σχετίζονται με το οικονομικό και διαχειριστικό κύκλωμα απαιτούν σημαντικές βελτιώσεις σε ότι αφορά τις υποδομές την πληροφόρηση.
5. Η κατάρτιση οριστικού πρωτοκόλλου παραλαβής στις περιπτώσεις εκτέλεσης έργου και προμηθειών είναι απαραίτητη για την αντιμετώπιση καθυστερήσεων κακοτεχνιών και ελλείψεων.⁹⁶

10.2 Προτάσεις για την βελτίωση της αναδιοργάνωσης της οικονομικής λειτουργίας των Δήμων

Όταν αναφερόμαστε στην αναδιοργάνωση της οικονομικής λειτουργίας του Δήμου δεν μιλάμε μόνο για την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Για την αναδιοργάνωση της οικονομικής λειτουργίας απαιτείται αναδιοργάνωση του ενιαίου οικονομικού διαχειριστικού λογιστικού συστήματος όπου απαιτείται και συμπλήρωση του θεσμικού πλαισίου. Ταυτόχρονα πρέπει να εξεταστούν οι διαδικασίες λειτουργίας των οικονομικών λειτουργιών του κάθε Δήμου και να υπάρξουν οι απαραίτητες τροποποιήσεις που απαιτούνται για την

⁹⁶ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων Σ.Καραγιάνης

αντιμετώπιση των ιδιαίτερων αναγκών του Δήμου. Είναι απαραίτητη η διαμόρφωση ολοκληρωμένων διαδικασιών παρακολούθησης του προϋπολογισμού του Δήμου και η σύγκριση του με το κόστος λειτουργίας των υπηρεσιών του καθώς η σχέση αλληλεξάρτησης του προϋπολογισμού με το κόστος είναι στενή.

Στόχος είναι να διαμορφωθεί ο προϋπολογισμός του 2007 σε στενή σχέση με το κόστος λειτουργίας του Δήμου και την παρακολούθηση αυτού. Η αναβάθμιση της λογιστικής παρακολούθησης μπορεί να πραγματοποιηθεί στο επίπεδο της διαχείρισης των έργων, των υλικών των αποθηκών, των χρηματικών διαθεσίμων, του κόστους λειτουργίας, της περιουσίας και προϋπολογισμού και με εργαλείο της κάθε διαχείρισης την διπλογραφική λογιστική μέθοδο. Αυτό σημαίνει πως το προσωπικό της ταμειακής υπηρεσίας αυτοελέγχεται με εργαλείο τη διπλογραφία, το ίδιο και η υπηρεσία των εσόδων, οι προμήθειες για τα υλικά και τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές κλπ. Προϋπόθεση είναι η ύπαρξη μηχανογραφικών εργαλείων, ένα επίπεδο λογιστικού χειρισμού από το προσωπικό και συγκέντρωση της πληροφορίας στο λογιστήριο προς περαιτέρω έλεγχο και επεξεργασία. Ο στόχος είναι να εξασφαλιστεί στο επίπεδο κάθε επιμέρους διαχείρισης η εγκυρότητα των δεδομένων.

Είναι απαραίτητη η μελέτη της υπάρχουσας κατάστασης της οικονομικής διοίκησης και λειτουργίας του κάθε Δήμου και να διαμορφωθεί συγκεκριμένη πρόταση αναδιοργάνωσης που θα στηρίζεται στην ύπαρξη διαδικασιών λειτουργίας σε κάθε επίπεδο διαχείρισης (ταμειακή διαχείριση, διαχείριση έργων, προμηθειών-αποθηκών, πάγιας περιουσίας, διαχείρισης προσωπικού, διαχείριση εσόδων- απαιτήσεων, κρατήσεων, κλπ.) και σε συγκεκριμένη περιγραφή των βασικών θέσεων εργασίας στις οικονομικές υπηρεσίες. Θα πρέπει να γίνει συμπλήρωση όπου απαιτείται του θεσμικού πλαισίου γιατί παρατηρούνται ελλείψεις στην κάλυψη όλων των επιμέρους λειτουργιών και διαχειρίσεις των οικονομικών του Δήμου. Ο εμπλουτισμός του θεσμικού πλαισίου πρέπει να πάρει την μορφή ύπαρξης συγκεκριμένων διαδικασιών και κανόνων λειτουργίας, οι οποίοι είναι δυνατό να περιβληθούν θεσμικά με αποφάσεις της διοίκησης (πχ του Δημάρχου). Απαιτείται αναβάθμιση της λογιστικής παρακολούθησης ώστε κάθε λειτουργία να πραγματοποιείται και να ελέγχεται από το προσωπικό του κάθε

τμήματος της οικονομικής διεύθυνσης καθώς και αναβάθμιση του τρόπου λειτουργίας της διεύθυνσης και των στελεχών της οικονομικής διεύθυνσης.

Στα πλαίσια αυτά απαιτείται η δημιουργία μεσοπρόθεσμα ενός πληροφοριακού συστήματος διοίκησης ώστε η διοίκηση του Δήμου να διευκολύνεται και να στηρίζεται επιστημονικά στην λήψη των αποφάσεων (ως προς το οικονομικό σκέλος). Απαιτείται η περιοδική, συστηματική επεξεργασία των οικονομικών στοιχείων (περιοδικά αποτελέσματα τριμηνιαία εξαμηνιαία, σύγκριση με την προηγούμενη χρήση, επεξεργασία των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ετών, cash flow) και συστηματική ενημέρωση των οικονομικών στελεχών της διοίκησης του Δήμου.⁹⁷

10.3 Έλεγχοι για την διασφάλιση της σωστής λειτουργίας

Κύριο μέλημα της οργάνωσης των Δήμων κάτω από τα νέα δεδομένα (διπλογραφικό σύστημα και ταμειακή υπηρεσία) πρέπει να είναι η εγκαθίδρυση ενός αποτελεσματικού συστήματος πληροφόρησης και εσωτερικού ελέγχου. Το σύστημα αυτό διασφαλίζει τον έλεγχο και την προστασία όλων των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου, την λογιστικοποίηση και είσπραξη όλων των απαιτήσεων για τις υπηρεσίες που παρέχει ο Δήμος, την πληρωμή των δαπανών κάτω από τις νόμιμες και προβλεπόμενες διαδικασίες, την παρακολούθηση και λογιστικοποίηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου.

Σε τακτά χρονικά διαστήματα (μηνιαία) πρέπει να γίνεται έλεγχος του ισοζυγίου της γενικής λογιστικής ώστε να διαπιστώνεται η συμφωνία με τα επιμέρους λογιστικά μεγέθη, συμφωνία με τα ισοζύγια πελατών- προμηθευτών, υπόλοιπο ταμείου, υπόλοιπο δανείων, συμφωνία με μισθοδοτικές καταστάσεις, εμπρόθεσμη απόδοση παρακρατούμενων φόρων, ασφαλιστικών εισφορών κλπ.).

Πρέπει να διασφαλίζεται από το λογιστικό κύκλωμα η βεβαίωση εσόδων, η είσπραξη απαιτήσεων η παρακολούθηση και ο έλεγχος των απαιτήσεων και προσφυγών έτσι ώστε να είναι εφικτή η παροχή πληροφοριών στα επιμέρους τμήματα με στόχο την ελαχιστοποίηση στην καθυστέρηση των εισπράξεων.

⁹⁷ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων Σ.Καραγιάννης

Πρέπει να ξεκινήσει η σταδιακή εφαρμογή από τον δήμο της αναλυτικής λογιστικής ώστε να προκύπτει ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους κάθε τομέα του Δήμου και έτσι να είναι ευκολότερος ο συγκριτικός έλεγχος του κόστους. Η αποτελεσματική οργάνωση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την ύπαρξη κατάλληλου οργανογράμματος με την αντίστοιχη σαφή περιγραφή των καθηκόντων των υπαλλήλων μέσα στα πλαίσια του ήδη υπάρχοντος οργανογράμματος. Απαραίτητες είναι οι σαφείς οδηγίες για τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να γίνονται περιοδικά. Η απαραίτητη στελέχωση ώστε να είναι δυνατή η υλοποίηση και η λειτουργία των διαδικασιών που θα τεθούν.

Το τμήμα του λογιστηρίου για να είναι σε θέση να κάνει ορθό έλεγχο των καταχωρήσεων στους σχετικούς λογαριασμούς της γενικής λογιστικής των μισθοδοτικών καταστάσεων, πέρα των μηνιαίων καταστάσεων ανά ειδικότητα εργαζομένων το τμήμα μισθοδοσίας θα πρέπει να είναι σε θέση να εκτυπώνει και μηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις μισθοδοσίας ανά κατηγορία εργαζομένων (μονίμων, αορίστου, και εκτάκτων). Η ορθή συμφωνία των μισθοδοτικών καταστάσεων είναι σημαντικό θέμα αφού οι αμοιβές προσωπικού αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο κονδύλι των εξόδων του Δήμου. Το σύστημα παρακολούθησης των αποθεμάτων του Δήμου πρέπει να οργανωθεί καλύτερα ώστε να είναι δυνατή η διαρκής παρακολούθηση των αποθεμάτων (εισαγωγή-εξαγωγή – υπόλοιπο είδους) κατά τη διάρκεια κάθε δημοτικής διαχειριστικής περιόδου.

Η ορθή παρακολούθηση των αποθεμάτων θα βοηθήσει αφενός στην ορθότερη διαχειριστική παρακολούθηση αυτών και αφετέρου στην λειτουργία της αναλυτικής λογιστικής κοστολόγησης όταν αυτή εφαρμοστεί. Σχετικά με την παρακολούθηση των παγίων η απογραφή έναρξης αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα στην καταγραφή και παρακολούθηση της περιουσίας του Δήμου. Η συστηματική παρακολούθηση των αγορών, μεταβολών, πωλήσεων και νέων κατασκευών είναι απαραίτητη. Παρατηρείται δυστυχώς να μην γίνεται συστηματική παρακολούθηση των παγίων και να μην καταγράφονται οι μεταβολές στα βιβλία του Δήμου είτε γιατί πραγματοποιούνται χωρίς συγκεκριμένες διαδικασίες είτε γιατί δεν γνωστοποιούνται στο λογιστήριο.

Σημαντικές παραλείψεις παρατηρούνται και στην οικονομική-λογιστική παρακολούθηση των έργων του Δήμου γι' αυτό απαραίτητη είναι η σύνδεση των οικονομικών με τις τεχνικές υπηρεσίες του Δήμου με την τοποθέτηση υπεύθυνου παρακολούθησης έργων.

Η διαχείριση των αναλογουσών επιχορηγήσεων του Δήμου για την κατασκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων απαιτεί αναδιοργάνωση της όλης παρακολούθησης των έργων και θα πρέπει να συνδυαστεί με την παρακολούθηση των έργων. Ειδικά το διάστημα αυτό όπου οι έλεγχοι για την διάθεση των επιχορηγήσεων στους σκοπούς για τους οποίους διατέθηκαν θα ενταθούν από τους ελεγκτικούς μηχανισμούς της Πολιτείας. Η σύνταξη ενός εγχειριδίου –κανονισμού ο οποίος θα παρέχει στους εμπλεκόμενους σχετικές οδηγίες -καθήκοντα-αρμοδιότητες για τις διαδικασίες αυτές και αφετέρου θα βοηθάει τα κάθε είδους ελεγκτικά όργανα του Δήμου να διαπιστώνουν την ορθή λειτουργία των διαδικασιών σε σχέση με τα οριζόμενα. Στο εγχειρίδιο αυτό μπορεί να ενσωματωθούν και υφιστάμενες διαδικασίες που προβλέπει η νομοθεσία για τους Δήμους.⁹⁸

10.4 Αποτελέσματα έως και σήμερα από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους

Το σύστημα της διπλογραφικής λογιστικής αποτελεί μέχρι σήμερα το καλύτερο λογιστικό σύστημα για τους Δήμους παρά τις αδυναμίες του καθώς δεν έχει αναπτυχθεί κάποιο άλλο που να ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες των Δήμων. Παρότι όμως έχουν περάσει πέντε χρόνια από την έναρξη της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου στους Δήμους ένα μεγάλο μέρος αυτών βρίσκεται στην διαδικασία εφαρμογής της μεθόδου με μοναδικό κριτήριο υλοποίησης την σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

Το γεγονός όμως ότι οι οικονομικές υπηρεσίες των Δήμων μπήκαν σε μια διαδικασία λειτουργίας ανάλογης με αυτής των υπόλοιπων οικονομικών μονάδων έχει αλλάξει σημαντικά την εικόνα αυτών καθώς και των εργασιών των οικονομικών υπηρεσιών.

⁹⁸ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων Σ.Καραγιάνης

Ο στόχος με την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος είναι το πέρασμα σε μια νέα φάση σε ότι αφορά την παρακολούθηση των οικονομικών του Δήμου και αυτό γιατί τις αλλαγές στην λογιστική παρακολούθηση δεν μπορούμε να τις δούμε ξεκομμένα από τις νέες απαιτήσεις στην διοίκηση των ΟΤΑ.

Στόχος είναι η αναδιοργάνωση της οικονομικής διαχείρισης ώστε η διαχείριση των οικονομικών του Δήμου από τις υπηρεσίες να εξασφαλίζει την τήρηση της αρχής της νομιμότητας, να ενισχύεται από την εγκυρότητα των δεδομένων και ταυτόχρονα να αντιμετωπίζει τα οικονομικά θέματα του Δήμου στη βάση της αρχής της οικονομικότητας (διαχείριση του κόστους λειτουργίας με παράλληλη αύξηση των οικονομικών πόρων του Δήμου).

Έως και σήμερα με εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος έχουν επιτευχθεί σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές υπηρεσίες των Δήμων. Θα επισημάνουμε τις σημαντικότερες αλλαγές και τα αποτελέσματα που έχει επιφέρει το νέο λογιστικό σύστημα στις οικονομικές υπηρεσίες των Δήμων.

- Με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος σχηματίστηκε εικόνα για την οικονομική κατάσταση του κάθε Δήμου. Με την απογραφή έναρξης έγινε καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων ιδιοκτησίας των Δήμων και της κοινής χρήσεως αυτών και υπολογίστηκε η αξία αυτών (υπολογισμός βάσει αντικειμενικών αξιών).
- Έγινε απογραφή όλων των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και των χρηματικών διαθέσιμων των Δήμων και προσδιορίστηκε η καθαρή θέση τους.
- Με την εφαρμογή του λογιστικού σχεδίου έγινε τυποποίηση των λογαριασμών δαπανών-εσόδων και ομαδοποιήθηκαν με αποτέλεσμα την απλούστευση της λογιστικής εργασίας καθώς και στην εξασφάλιση ομοιογενών σαφών και ορθών στοιχείων.
- Η μηχανογράφηση των οικονομικών υπηρεσιών και την τήρηση των βιβλίων που επέβαλλε η διπλογραφική μέθοδος έδωσε λύση για την άντληση πληροφοριών, την γρήγορη καταχώρηση των παραστατικών και ενημέρωση των βιβλίων.

- Με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος παρακολουθείται το υπόλοιπο του ταμείου και η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών των Δήμων. Η σπουδαιότητα της γνώσης των χρηματικών υπολοίπων είναι μεγάλη γιατί πέρα από την δυνατότητα προγραμματισμού των πληρωμών γίνεται εργαλείο για την λήψη αποφάσεων της Διοίκησης .
- Με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα επιτεύχθηκε η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων δηλαδή τα έσοδα και οι δαπάνες να καταχωρούνται στην χρήση που αφορούν και όχι στην χρήση που εισπράττονται-εξοφλούνται.
- Με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος έχουμε την δυνατότητα σύνταξης ετήσιων οικονομικών καταστάσεων όπου απεικονίζεται η ετήσια οικονομική δραστηριότητα των Δήμων. Με την δημοσίευση αυτών λαμβάνουν πληροφορίες όλοι οι ενδιαφερόμενοι δημότες συναλλασσόμενοι με τους Δήμους καθώς και οι φορείς που τους εποπτεύουν ή επιχορηγούν. Επίσης η δημοσίευση στοχεύει στην πλήρη διαφάνεια στην οικονομική διαχείριση των Δήμων.
- Με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και ειδικότερα την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής οι Δήμοι μπορούν να παρακολουθούν το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών τους, το κόστος κατασκευής των έργων τους και αναλυτικότερα το κόστος όλων των δραστηριοτήτων τους. Χρησιμοποιώντας σωστά αυτά τα στοιχεία μπορούν να λαμβάνουν αποφάσεις για ποιες δραστηριότητες αποφέρουν καλύτερα αποτελέσματα και ποιες θα μπορούσαν να διαφοροποιηθούν, καταργηθούν κλπ.
- Η Δυνατότητα χρήσης και εφαρμογής αριθμοδεικτών απόδοσης επί των οικονομικών καταστάσεων που βοηθούν στην λήψη αποφάσεων από την διοίκηση του Δήμου όσο και την κεντρική εξουσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΔΙΑΦΟΡΑ ΘΕΜΑΤΑ

11.1 Εξέλιξη Λογιστικών συστημάτων σε άλλες χώρες

Η λογιστική παρακολούθηση και εξελικτική πορεία των λογιστικών συστημάτων στους Δήμους διαφόρων χωρών παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον τόσο από την πλευρά της κατανόησης της εξέλιξης των λογιστικών συστημάτων, των προβλημάτων που παρουσίασε η εφαρμογή τους και των ωφελειών όσο και από

την πλευρά της σύγκρισης των εξελίξεων τους και των ωφελειών και της σύγκρισης των εξελίξεων σε διάφορες χώρες με την πορεία της Ελλάδας. Οι χώρες που έδειξαν ιδιαίτερο ενδιαφέρον και προώθησαν την αλλαγή από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων ήταν η Ισπανία, η Αυστραλία, το Βέλγιο, η Αγγλία, η Σουηδία, η Ελβετία, και η Η.Π.Α. Ακολουθούν η Γερμανία, η Ιταλία, και η Ιαπωνία και έπειτα οι αναπτυσσόμενες χώρες που δεν έχουν αναπτύξει τα λογιστικά συστήματα των Δήμων τους.

Η Αυστραλία θεωρείται ο πρωτοπόρος των εξελίξεων στο θέμα της λογιστικής παρακολούθησης. Στις αρχές της δεκαετίας του 1970 οι κυβερνήσεις αναγκάστηκαν να θέσουν τον δημόσιο τομέα υπό αυστηρή επιτήρηση λόγω δημοσιονομικών δυσχερειών που είχαν παρουσιαστεί καθώς και στην έλλειψη διαφάνειας. Ξεκίνησε η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής και εφαρμόστηκαν λογιστικά πρότυπα προσαρμοσμένα στις ανάγκες των Δήμων και αναπτύχθηκε ο έλεγχος για την επίλυση του προβλήματος της διαφάνειας. Σε έρευνα που έγινε όσον αφορά την χρήση των δημοσιευμένων καταστάσεων παρατηρούμε ότι χρήστες είναι το Κοινοβούλιο, τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, διάφορα κυβερνητικά τμήματα, Υπουργεία και λιγότερο οι πολίτες που μάλλον χαρακτηρίζονται αδιάφοροι.

Μία άλλη χώρα που έχει εφαρμόσει και εξελίξει το λογιστικό σύστημα των Δήμων και συνεχίζει να δείχνει έντονο ενδιαφέρον για την διαρκή ανάπτυξη του είναι η Ισπανία. Στις αρχές της δεκαετίας του 1990 και έχοντας ως εφιαλτήριο τις Ευρωπαϊκές οδηγίες καθώς και την έντονη ευαισθητοποίηση και συνδρομή ακαδημαϊκών κύκλων εισάγουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και τα Λογιστικά Πρότυπα στους Δήμους. Οι σημαντικότεροι παράγοντες που έδωσαν ώθηση στο νέο σύστημα ήταν οι διοικητικοί καθώς και οι αντιπαραθέσεις πολιτικών. Χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και εδώ είναι εταιρείες ελέγχου, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και λιγότερο οι πολίτες που δείχνουν αδιάφοροι για το νέο σύστημα. Το Βέλγιο αναγκάστηκε να εισάγει την διπλογραφία για να αντιμετωπίσει τον περιορισμό των δημοσιονομικών εξόδων και τον έλεγχο αυτών. Η ανεπαρκής πληροφόρηση και η έλλειψη της χρηματοοικονομικής εικόνας των Δήμων βοήθησε στην υποχρεωτική εφαρμογή του νέου συστήματος με αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο που δημιούργησε σοβαρά προβλήματα στην εφαρμογή του. Η Γερμανία καθυστέρησε την εφαρμογή του

διπλογραφικού συστήματος όμως ακολουθώντας σταθερούς μεθόδους εφαρμόστηκε αποτελεσματικά και γρήγορα. Η Μεγάλη Βρετανία ασχολήθηκε διεξοδικά με το ζήτημα των οικονομικών των Δήμων. Η αρνητική δημοσιονομική πολιτική που επικρατούσε κατά την δεκαετία του 1970 ανάγκασε τους ιθύνοντες στην αναζήτηση μεθόδων για χαλιναγώγηση και έλεγχο των δημοσίων δαπανών. Στις αρχές του 1990 αναπτύχθηκε ένα σύστημα που απαιτούσε την δημιουργία λογαριασμών για την μέτρηση του κόστους των υπηρεσιών, της δίκαιης αξίας των παγίων και το πραγματικό κόστος του Δήμου που επιβάρυνε τους πολίτες.⁹⁹ Μέσα από το διπλογραφικό σύστημα λαμβάνονταν τα στοιχεία αυτά και προχώρησαν στην πλήρη εφαρμογή των U.K. G.A.A.P. (Generally Accepted Accounting Principles) και την σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων.¹⁰⁰

Η Σουηδία είναι από τις χώρες που συνέβαλλε στη εξέλιξη του Λογιστικού Συστήματος και εφάρμοσε συστηματικά την διπλογραφία και τα λογιστικά πρότυπα.¹⁰¹ Οι Η.Π.Α είχαν εξελιχθεί πολλές δεκαετίες πριν και σε αυτό τον τομέα. Πολλά Πανεπιστήμια μελέτησαν τις λογιστικές ανάγκες των Δήμων και δημιουργήθηκαν τα G.A.S.P. (Governmental Accounting Standards Board) αρχές για την εφαρμογή του συστήματος δεδουλευμένης βάσης λογιστικής και εφαρμογή προτύπων με αποτέλεσμα την ραγδαία εξέλιξη στον τρόπο διαχείρισης των Δήμων.

11.2 Εφαρμογή Λογιστικών προτύπων στους Δήμους

Τα τελευταία χρόνια γίνονται προσπάθειες στον διεθνή χώρο για την εφαρμογή και προσαρμογή Λογιστικών Προτύπων σε Δημόσιους Οργανισμούς. Τρία από τα σημαντικότερα σώματα που έχουν συσταθεί για την δημιουργία, εφαρμογή και παρακολούθηση των λογιστικών προτύπων σε Δήμους είναι η P.S.C (Public Sector Committee) του I.F.A.C. (International Federation of Accountants) το INT.O.S.A.I. (International Organization Of Supreme Audit Institutions) και το I.I.A.(Institute of Internal Auditors).

⁹⁹ Parkes 1990

¹⁰⁰ Ellwood, 2003

¹⁰¹ Brorstrom, 1998

Το P.S.C του I.F.A.C. είναι η πιο γνωστή επιτροπή που έχει εξελίξει μια σειρά πρότυπα τα I.P.S.A.S (International Public Sector Accounting Standards) που ασχολούνται με την παρουσίαση, το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων την δημοσίευση και σύνταξη αυτών καθώς και των χειρισμό διαφόρων λογιστικών θεμάτων. Έχουν αναπτυχθεί είκοσι πρότυπα με βάση την αρχή των δεδουλευμένων και ένα πρότυπο για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων με βάση το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης καθώς υπάρχουν Δήμοι που δεν εφαρμόζουν την διπλογραφία είτε εφαρμόζουν κάποιον συνδυασμό του διπλογραφικού συστήματος και του απλογραφικού.

Το INT.O.S.A.I. ασχολείται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των δήμων και έχει αναπτύξει μια σειρά Προτύπων Ελέγχου. Αυτά περιλαμβάνουν τις βασικές αρχές που αφορούν σημαντικά σημεία λειτουργίας των Δήμων που συμβάλουν στην υπεύθυνη και ορθή διαχείριση των οικονομικών τους όπως επαρκή πληροφόρηση – εφαρμογή Προτύπων. Επίσης περιλαμβάνουν τα γενικά Πρότυπα που ασχολούνται με την ορθή διαδικασία πρόσληψης και ανάπτυξης εξειδικευμένου προσωπικού για τους Δήμους για την επιστημονική και ολοκληρωμένη διαχείριση των οικονομικών τους. Τέλος υπάρχουν τα Πρότυπα πεδίου που αποτελούν λεπτομερείς υποδείξεις για την σύναψη, διαχείριση και ανάπτυξη της εργασίας του ελέγχου και τα Πρότυπα δημοσίευσης που καλύπτουν την ανάγκη για ανάπτυξη γραπτών γνωμών και αναφορών καθώς και τις απαιτούμενες ενέργειες δράσης για την καταπολέμηση φαινομένων απάτης. Το I.I.A. έχει αναπτύξει έχει αναπτύξει Πρότυπα που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο των Δήμων (attribute, performance, implementation standards).

11.3 Ο νέος Δημοτικός & Κοινοτικός Κώδικας σε τελική φάση ψήφισης

Ολοκληρώνονται οι διαδικασίες έγκρισης του νέου Δημοτικού Κοινοτικού Κώδικα και η ψήφισή του από τη Βουλή. Ο Κώδικας θα έχει ισχύ από τη νέα Δημοτική Περίοδο, δηλαδή από 1/1/2007. Οι αναφορές του στα θέματα οικονομικής Διοίκησης, ουσιαστικά έχουν ήδη ενταχθεί με τους τελευταίους νόμους (N.3146/03, N.3202/03, N.3242/04, N.3274/04, N.3345/05 κλπ), ενώ ουσιαστικές τομές θα υπάρξουν με την έκδοση του ΠΔ για την Οικονομική Διοίκηση, το οποίο θα αντικαταστήσει το ΒΔ 17-5/1959. Οι αλλαγές που προβλέπει ο νέος Δημοτικός Κοινοτικός Κώδικας σε θέματα προμηθειών θα

ολοκληρωθούν στη συνέχεια με την έκδοση υπουργικών αποφάσεων, ενώ ισχύ θα έχουν μέχρι τότε οι υπάρχουσες διατάξεις.

11.4 Λίγα στοιχεία για την Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης

Η Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Ε.Τ.Α.Α) αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου, λειτουργεί ως Ανώνυμη Εταιρία και είναι Σύμβουλος Φορέων Ο.Τ.Α. Ιδρύθηκε το 1985 μετά από Πρωτοβουλία της Ελληνικής Πολιτείας και της Κεντρικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος (Κ.Ε.Δ.Κ.Ε.) με νόμο που ψηφίσθηκε ομόφωνα από τη Βουλή.

Η επιμορφωτική δραστηριότητα της Ε.Ε.Τ.Α.Α αποτελεί μια από τις βασικότερες δραστηριότητες που ανέπτυξε από τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της με στόχο την ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού που δρα ή προορίζεται να δράσει στο χώρο της τοπικής αυτοδιοίκησης και τοπικής ανάπτυξης.

Στη πρώτη πενταετία της λειτουργίας της το κύριο βάρος της δραστηριότητάς της δόθηκε στη χάραξη στρατηγικής και μεθοδολογίας υλοποίησης προγραμμάτων αρχικής και συνεχιζόμενης επαγγελματικής κατάρτισης για στελέχη της τοπικής αυτοδιοίκησης με στόχο την περιφερειακή και τοπική ανάπτυξη. Από το 1989 και μετά η Ε.Ε.Τ.Α.Α προσανατόλισε τις δραστηριότητές της και στον τομέα της άτυπης συνεχιζόμενης επαγγελματικής κατάρτισης και στην ανάπτυξη εκπαιδευτικών πακέτων που απευθύνονται σε συγκεκριμένες ομάδες πληθυσμού δηλαδή:

- αιρετούς και εργαζόμενους της τοπικής αυτοδιοίκησης.
- άνεργους και μακροχρόνια άνεργους
- ειδικές πληθυσμιακές μονάδες (μετανάστες, παλιννοστούντες, πρόσφυγες, τσιγγάνους κ. λ. π).

Τα θεματικά πεδία στα οποία αναπτύσσει εκπαιδευτική δραστηριότητα η Ε.Ε.Τ.Α.Α είναι:

Νέες τεχνολογίες, διοίκηση, προγραμματισμός, οικονομία, πληροφορική, εκπαίδευση εκπαιδευτών, περιβάλλον, ποιότητα ζωής, κοινωνική πολιτική, πολιτισμός, τουρισμός είναι τα κύρια θεματικά πεδία της εκπαιδευτικής δραστηριότητάς της. Η εκπαιδευτική λειτουργία της Ε.Ε.Τ.Α.Α ακολουθεί τη λογική της εφαρμοσμένης γνώσης. Αποβλέπει, οι γνώσεις τις οποίες λαμβάνουν οι εκπαιδευόμενοι, να έχουν άμεση χρηστική αξία. Η αναβάθμιση του ανθρώπινου δυναμικού της τοπικής αυτοδιοίκησης στοχεύει στην ενίσχυση του θεσμού και την καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη. Η Βελτίωση των δεξιοτήτων των ανέργων δημιουργεί προϋποθέσεις για επανένταξή τους στην εργασία. Η ανάπτυξη των ικανοτήτων των παλιννοστούντων, των μεταναστών, των προσφύγων και γενικότερα των πληθυσμιακών ομάδων με ιδιαιτερότητες, διευκολύνει τη διαδικασία της κοινωνικής τους ένταξης.

Η Ε.Ε.Τ.Α.Α πιστοποιήθηκε ως Κέντρο Επαγγελματικής Κατάρτισης, εξαιρούμενη από τη σύσταση ιδιαίτερου νομικού προσώπου για τη επιτέλεση αυτής της λειτουργίας και από την επιλογή θεματικών πεδίων και διαθέτει πιστοποιημένες δομές κατάρτισης στην Αθήνα, τη Θεσσαλονίκη και τη Λάρισα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ι. Θεοδώρου: Τα έσοδα των Δήμων και Κοινοτήτων
- Ι. Θεοδώρου: Οι δαπάνες των ΟΤΑ
- Μ. Καραναστάση: Πρακτική εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού συστήματος στους ΟΤΑ 2001
- Μ. Καραναστάση: Το λογιστικό των Δήμων και Κοινοτήτων
- Μ. Καραναστάση: Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας
- Μ. Καραναστάση: Οι Δημοπρασίες ΟΤΑ-ΝΠΔΔ
- Σ. Καραγιλάνη: ΟΤΑ από το Δημόσιο λογιστικό στο Διπλογραφικό. 1999
- Σ. Καραγιλάνη: Το οικονομικό διαχειριστικό σύστημα των ΟΤΑ με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο
- Σ. Καραγιλάνη: Ο Οικονομικός προγραμματισμός των Ο.Τ.Α. και ο νέος τύπος προϋπολογισμού
- Σ Καραγιλάνη: Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων
- Ο Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας εκδ. ΕΕΤΑΑ
- Π.Δ.315/30.12.1999: Λογιστικό Ο.Τ.Α.
- Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης: Σημειώσεις για διπλογραφικό
- Ελεγκτικό Συνέδριο: Σημειώσεις με θέμα οι έλεγχοι στη διαχείριση των Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους. 1999
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης :Οδηγός βήμα-βήμα για την εφαρμογή το διπλογραφικού στους Δήμους 2001
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης : Λογιστικός οδηγός για τους Δήμους (Καταρτισμένος με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ν.Π.Δ.Δ. (ΠΔ 205/1998) και προσαρμοσμένος στις ειδικές ανάγκες των Δήμων)
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης: Οδηγός για την απογραφή έναρξης 2000
- Οικονόμου Α, Γούπιος Ι Τάκης, 2002 Εισηγητικό σημείωμα προς ΥΠ.ΕΣ.Δ. Δ.Δ.&Α, Διαμόρφωση πρότασης για αλλαγές στο Β.Δ 17/1959 και το οικονομικό κύκλωμα των ΟΤΑ με στόχο την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

- Ομάδα εργασίας της Ε.Δ.Ε.Χ.Υ. ΑΕ, 2001 Διαδικασίες Εφαρμογής του Λογιστικού των ΟΤΑ.
- ΥΠ.ΕΣ.Δ. Δ.Δ.&Α, Παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα κα το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των ΟΤΑ, 2001.
- Χρήστος Μπέλλος – Γιώργος Γκοντόρας: Νομιμότητα δαπανών Δήμων και Κοινοτήτων.2003
- Σημειώσεις ΣΟΛ: Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίου ΟΤΑ
- Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης Ε.Ε.Τ.Α.Α. ΑΕ : Οδηγός σύστασης οργάνωσης και λειτουργίας ταμειακής υπηρεσίας των Δήμων
- Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης Ε.Ε.Τ.Α.Α. ΑΕ : Ο Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας
- Περιοδικό: Τετράδια Αυτοδιοίκησης
- Ινστιτούτο εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ): Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημοσίου Τομέα.
- Θ. Γρηγοράκου: Ανάλυση και ερμηνεία του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- Χαράλαμπος Ξένος: Ανάλυση και ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- Γεώργιος Αληφαντής: Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσης
- Δημήτρης Σταματόπουλος : Θέματα Λογιστικών Βιβλίων
- Δημήτρης Σταματόπουλος : Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- Δημήτρης Ηλιόκαυτος: Πρακτικός οδηγός Ανωνύμων Εταιρειών
- Ε.Σακέλης: Η φορολογία και η διάθεση κερδών των Ανωνύμων Εταιρειών
- Αποτελέσματα Έρευνας Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών σχετικά με την Εισαγωγή συστημάτων διπλογραφικής λογιστικής σε ΟΤΑ
- Ν. Πρωτοψάλτη Πρόεδρο Τεχνικού Γραφείου Σ.Ο.Α. <Γενικός οδηγός Προγράμματος ελέγχου>

ΑΡΘΡΑ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΑ

- Brostrom b.1998 Financial Accountability & Management, Accrual Accounting, politics and politicians.

- Ellwood S.2003 Bringing the GAAP across the UK public sector.
- Anthony R.& D.Young 2003, Management Control in non profit-organizations
- Parkes J.1990, A New Capital Accounting System For Local Government.
- IFAC (International Federation of Accountants) Public Sector Committee 2000.

NΟΜΟΙ ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ

- Β.Δ. 17.5/15.6.1959 Περί Οικονομικής Διοικήσεως και Λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων.
- Π.Δ.315/30.12.1999 Περί Ορισμού του Περιεχομένου και του Χρόνου Ενάρξεως τη Εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ α΄βαθμού).
- Κ.Υ.Α.7028 ΦΕΚ 253 <Καθορισμός του τύπου του προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων.
- ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α 2002, Εγκύκλιος των Γενικών Διευθύνσεων Τοπικής Αυτοδιοίκησης και Αναπτυξιακών Προγραμμάτων, Ολοκληρωμένο Πρόγραμμα Δράσης για την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου από τους ΟΤΑ.
- ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α 2003, Εγκύκλιος του Υφυπουργού του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Δ.&Α < Έλεγχος Συμμόρφωσης> εφαρμογών Λογισμικού με τις προδιαγραφές του Ενιαίου Οικονομικού Λογιστικού Συστήματος των ΟΤΑ.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- www.eetaa.gr
- www.karagilanis.gr
- www.ypes.gr
- www.kedke.gr
- www.ifac.org/PublicSector
- www.cityofathens.gr

Παράρτημα

