



**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ**

**Ο ρόλος του Προϋπολογισμού στην Αποτελεσματική Διοίκηση  
των Δήμων  
Η περίπτωση του Δήμου Λαγκαδά**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

της

**ΤΣΑΡΔΑΚΛΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ**

**Επιβλέπων : ΚΥΡΜΙΖΟΛΟΥ ΠΑΝΤΕΛΗΣ**

Θεσσαλονίκη, ΙΟΥΝΙΟΣ 2017





ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ  
ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

**Ο ρόλος του Προϋπολογισμού στην Αποτελεσματική Διοίκηση  
των Δήμων  
Η περίπτωση του Δήμου Λαγκαδά**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

της

**ΤΣΑΡΔΑΚΛΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ**

**Επιβλέπων : ΚΥΡΜΙΖΟΓΛΟΥ ΠΑΝΤΕΛΗΣ**

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή στις

Θεσσαλονίκη, ΙΟΥΝΙΟΣ 2017

## Ευχαριστίες

✚ Ευχαριστώ θερμά τον καθηγητή μου κ. Κυρμίζογλου Παντελή, για τον πολύτιμο χρόνο που αφιέρωσε με την καθοδήγησή του, για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας. Η εμπειρία του, η θετική συμβολή του και κυρίως η υπομονή του, με βοήθησαν να είμαι συνεπής στο χρόνο επεξεργασίας και παράδοσης της εργασίας μου.

✚ Ευχαριστώ την οικογένειά μου, για την συμπαράσταση, την υπομονή και κατανόηση στο επιχείρημά μου αυτό.

✚ Ευχαριστώ τους συναδέλφους μου για την πολύτιμη βοήθειά τους.

## Περίληψη

Κατά το τελευταίο διάστημα, η πλειοψηφία πολλών χωρών έχει προβεί σε σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες αναφορικά με την ανάπτυξη και εξέλιξη των συστημάτων δημοσιονομικής πληροφόρησης της λογιστικής διαχείρισης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Στο πλαίσιο αυτό εντάσσεται και η σύνταξη των προϋπολογιστικών καταστάσεων των Δήμων. Το σύνολο των αλλαγών, έχει ως στόχο την εξασφάλιση της διαφάνειας των δημοσίων οικονομικών πεπραγμένων των Δήμων αλλά και την ενίσχυση του ελέγχου σχετικά με το κόστος και την απόδοση της κάθε δραστηριότητας του Δήμου. Ειδικότερα, τα παραπάνω μπορούν να επιτευχθούν μέσω της μετάβασης από την λογιστική της ταμειακής βάσης που ακολουθούσαν οι Δήμοι σε μια ακριβέστερη και αποδοτικότερη λογιστική που θα στηρίζεται στην δεδουλευμένη βάση. Η λογιστική μεταρρύθμιση συνέβαλε στην ευρεία και δομική μεταρρύθμιση του τρόπου διαχείρισης αλλά και παρακολούθησης των οικονομικών στοιχείων των Δημοσίων φορέων. Όλα τα παραπάνω συμβάλλουν στην αλλαγή του τρόπου Διοίκησης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ο προϋπολογισμός ως ένα στοιχείο ελέγχου των δήμων συμβάλει στον αποδοτικότερο και ποιοτικότερο έλεγχο των υπηρεσιών μέσω των πληροφοριών που παρέχει στους αρμόδιους ελεγκτές.

**Λέξεις Κλειδιά:** Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης Ο.Τ.Α., Ταμειακή Λογιστική, Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, Λογιστικό Σύστημα Ο.Τ.Α, Έσοδα – Έξοδα, Απλογραφικό Σύστημα, Διπλογραφικό Σύστημα, Προϋπολογισμός Ο.Τ.Α

## Abstract

Lately, the majority of countries made significant reform initiatives regard to the development and evolution of financial reporting systems for the management of Local Authorities. This also includes the preparation of the financial statements of the Municipalities. The aim of the changes is to ensure the transparency of the public finances of the Municipalities, as well as to strengthen the control over the cost and efficiency of each Municipality's activities. In particular, the above, can be achieved through the transition, from the cash basis accounting followed by the Municipalities, to create a more accurate and efficient accounting based on the accrual basis. Accounting reform has contributed to a broad and structural reform of the management and monitoring of the financial data of public sector. All the above contributes to change the way Local Government Administration works. The budget as a control of the municipalities contributes to more efficient and quality control of the services through the information provided to the competent auditors.

**Keywords:** Local Government Organization, Municipality, Cash Account, Accrual-based Accounting, International Public Sector Accounting Standards, Local Government Accounting System, Revenue - Expenses, Local Government Budge.

## Περιεχόμενα

Περίληψη.....	i
Abstract.....	ii
Κεφάλαιο 1.....	5
Εισαγωγή.....	5
1.1 Η Οικονομική Διαχείριση των Δήμων.....	5
1.2 Σκοπός της διπλωματικής.....	6
1.3 Οργάνωση κειμένου.....	7
Κεφάλαιο 2.....	8
Οικονομική Διαχείριση των Δήμων.....	8
2.1 Είδη και πηγές χρηματοοικονομικών πληροφοριών.....	8
2.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	9
2.3 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα.....	11
2.4 Ανάπτυξη των ΔΛΠ Δημοσίου Τομέα.....	12
Κεφάλαιο 3.....	14
Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ο τρόπος λειτουργίας τους.....	14
3.1 Γενικά περί της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.....	14
3.2 Το Δημόσιο Λογιστικό.....	14
3.3 Περί της οικονομικής διαχείρισης και Λογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.....	16
3.4 Δομή και περιεχόμενο.....	17
3.5 Το Λογιστικό Σύστημα των ΟΤΑ.....	18
3.6 Έσοδα – Έξοδα Διαδικασίες Αναγνώρισης.....	22
2.1 Το απλογραφικό σύστημα κατά το Δημόσιο Λογιστικό.....	23
2.1 Το διπλογραφικό σύστημα.....	24
2.1 Προϋπολογισμός των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.....	27
3.10 Δομή του προϋπολογισμού.....	29
3.11 Η εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων.....	30
Κεφάλαιο 4.....	44
Ανάλυση οικονομικών στοιχείων του Δήμου Λαγκαδά.....	44
4.1 Οικονομικά στοιχεία των Δήμων.....	44
4.2 Η Κρατική Επιχορήγηση.....	47

4.3	Ίδια έσοδα των Δήμων.....	48
4.4	Ανάλυση του Δήμου Λαγκαδά.....	51
4.5	Τακτικά έσοδα.....	53
4.6	Έκτακτα Έσοδα.....	55
4.7	Τόκοι Κεφαλαίων.....	57
4.8	Έξοδα.....	58
4.9	Δαπάνες προσωπικού.....	59
4.10	Ποσοστά εξόδων προσωπικού.....	62
4.11	Δαπάνες Τόκων.....	63
4.12	Έξοδα ανά Υπηρεσία.....	64
	Κεφάλαιο 5.....	72
	Ανάλυση Ερωτηματολογίου.....	72
5.1	Το ερωτηματολόγιο.....	72
5.2	Ανάλυση Στοιχείων.....	75
	Κεφάλαιο 6.....	84
	Συμπεράσματα.....	84
	Βιβλιογραφία.....	86



# Κεφάλαιο 1.

## Εισαγωγή

### 1.1 Η Οικονομική Διαχείριση των Δήμων

Τα τελευταία χρόνια, πολλές χώρες, έχουν προβεί σε σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες εκσυγχρονισμού αναφορικά με τα συστήματα δημοσιονομικής πληροφόρησης που αφορούν τη λογιστική διαχείριση και τους προϋπολογισμούς. Οι αλλαγές αυτές έχουν ως στόχο την εδραίωση της διαφάνειας των δημοσίων οικονομικών αλλά και την ενίσχυση του ελέγχου του κόστους – απόδοσης της εκάστοτε δραστηριότητας. Βασικές μεταρρυθμίσεις στον τομέα αυτό, για την επίτευξη του ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα, κατέχουν η μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική της ταμειακής βάσης, στην ακριβέστερη και αποδοτικότερη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης. Συγκεκριμένα, αποτελεί αξιοσημείωτο γεγονός, ότι η λογιστική μεταρρύθμιση συνετέλεσε στην ευρεία δομική μεταρρύθμιση του τρόπου διαχείρισης, παρακολούθησης αλλά και ελέγχου των οικονομικών του Δημοσίου αλλά συνετέλεσε και στην αλλαγή του τρόπου Διοίκησης των Δημοσίων Φορέων. Η αλλαγή έδωσε ιδιαίτερη έμφαση στη ανάπτυξη της λογοδοσίας, στη βελτίωση του παραγόμενου αποτελέσματος, αλλά και στον αποδοτικότερο έλεγχο των φορέων του Δημοσίου. Σημαντικό βαθμό επηρεασμού της εξέλιξης αυτής είχε και η αλλαγή του τρόπου διάθεσης των δημοσίων δαπανών στους διάφορους φορείς της Δημόσιας Διοίκησης. Συγκεκριμένα, ο εκάστοτε φορέας Δημοσίου έχει την δυνατότητα να διαχειριστεί κατά τον καλύτερο τρόπο τους διάφορους πόρους που του παρέχονταν έτσι ώστε να εκπληρωθούν οι στόχοι του. Συμπερασματικά, κάθε φορέας θεωρείται υπεύθυνος για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών του καταστάσεων υπό την αυστηρή καθοδήγηση των θεσπισμένων χρηματοοικονομικών προτύπων. Η παρεχόμενη ποιότητα και αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών, αλλά και των νέων λογιστικών διαδικασιών συνολικά διασφαλίζονται πρωταρχικά μέσω της λειτουργίας των αποτελεσματικών συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου στους Δημόσιους Φορείς.

Ανάμεσα στις πολυάριθμες αλλαγές στη λογιστική των κυβερνήσεων τα τελευταία χρόνια, η ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – μπορεί να αποτελέσει το σημαντικότερο κομμάτι προόδου και εξέλιξης. Συγκεκριμένα, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) που αφορούν τον

ιδιωτικό τομέα και οι οδηγίες για τις κυβερνητικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αναπτύχθηκαν ώστε να βοηθήσουν το Δημόσιο Τομέα στην προετοιμασία των οικονομικών του καταστάσεων με βάση την αρχή της δεδουλευμένης βάσης και να συμβάλλουν στην μελλοντική και ολοκληρωμένη υιοθέτηση των Προτύπων.

Λαμβάνοντας υπόψη την θεώρηση των ανεπτυγμένων χωρών σχετικά με τη λογιστική του δημοσίου τομέα, αυτή θεωρείται ως αναπόσπαστο κομμάτι για την επιτυχή εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων αλλά και ένα εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας οικονομικής διαχείρισης, κατά της απάτης και της διαφθοράς στον Δημόσιο Τομέα. Η σύνταξη των ετήσιων λογαριασμών για τις διάφορες χώρες παρουσιάζει ετερογένεια λόγω των κυβερνητικών συστημάτων λογιστικής ενώ η έλλειψη μιας σαφούς μεθόδου μέτρησης σχετικά με την πιστοποίηση του κατά πόσο απέχει μια χώρα σχετικά με την εφαρμογή της βάσης της δεδουλευμένης και τη διάκριση των αλλαγών στο Δημόσιο Λογιστικό σύστημα επιβάλλει την υιοθέτηση κοινών προτύπων και διαδικασιών ανά τον κόσμο. Έτσι τα IPSAS, σχετικά με την υποστήριξη των διεθνών οργανισμών όπως είναι το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Παγκόσμια Τράπεζα κ.α μπορούν να συμβάλλουν στη συγκριτική μέτρηση των επιδόσεων για τον καθορισμό των ποιοτικών χαρακτηριστικών σχετικά με τις πληροφορίες της λογιστικής του δημοσίου τομέα ως ένα εργαλείο για τη λογιστική σε επίπεδο φορέων.

## 1.2 Σκοπός της διπλωματικής

Η εργασία έχει ως στόχο, την μελέτη και παρουσίαση της οικονομικής διαχείρισης και λειτουργίας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης μετά την εφαρμογή του Ν. 3852/2010 «Καλλικράτης». Γίνονται προσπάθειες ανάλυσης του συστήματος λογιστικής παρακολούθησης των Δήμων, καθώς και των αλλαγών που έχουν εισαχθεί σχετικά με την τροποποίηση του λογιστικού συστήματος παρακολούθησης των οικονομικών πεπραγμένων και την μελλοντική εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον Δημόσιο Τομέα. Δίνεται έμφαση στην οικονομική και διοικητική λειτουργία της οικονομικής κατάστασης του Προϋπολογισμού για το Δήμο, καθώς και των προβλημάτων και ελλείψεων που μπορεί να παρουσιαστούν κατά την σύνταξη του από το αρμόδιο τμήμα των Δήμων. Η αποτελεσματικότητα της Διοίκησης των Δήμων μπορεί να μετρηθεί μέσω της ανάλυσης τυχόν προβλημάτων που εμφανίζονται κατά την διαχείριση της οικονομικής λειτουργία των Δήμων. Μετά την συνένωση των Δήμων κατά το 2010, δημιουργήθηκαν πολλαπλά προβλήματα στις οικονομικές υπηρεσίες αυτών. Έτσι, λόγω της υποχρεωτικής σύνταξης ενός

ενιαίου προϋπολογισμού μελετάται η αποτελεσματική σύνταξη αυτού μέσω της συνεργασίας του αρμόδιου τμήματος με το Δημοτικό Συμβούλιο και το Δήμαρχο του κάθε ΟΤΑ. Η παρούσα μελέτη περιλαμβάνει μια μελέτη περίπτωση του Δήμου Λαγκαδά, σχετικά με την οικονομική πορεία αυτού και τον τρόπο σύνταξης των προϋπολογιστικών καταστάσεων για την περίοδο 2009 με 2016 (2009-2010 «Καποδίστριας» και 2011-2016 «Καλλικράτης»).

### 1.3 Οργάνωση κειμένου

Κατά την οργάνωση της παρούσας εργασίας δημιουργήθηκαν έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη ανάλυση του περιεχομένου και του σκοπού της διπλωματικής εργασίας. Στην συνέχεια παρουσιάζεται εν συντομία η λειτουργία της οικονομικής διαχείρισης των Δήμων, τα είδη και οι πηγές πληροφόρησης αυτών καθώς και η μελλοντική εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε αυτούς. Στο κεφάλαιο τρία, γίνεται αρχικά μία σύντομη αναφορά στον τρόπο λειτουργίας των Δήμων, ενώ δίνεται έμφαση στην οικονομική διαχείριση αυτών μέσω του Δημοσίου Λογιστικού συστήματος. Ειδικότερα, γίνεται ανάλυση της κατάστασης του προϋπολογισμού, με βάση προηγούμενες και νέες διατάξεις, σχετικά με τη σύνταξη αυτού, της δομής και του περιεχομένου του. Στο επόμενο κεφάλαιο, γίνεται αρχικά μια ειδικότερη αναφορά σε θέματα που αφορούν τη σύνταξη των προϋπολογισμών και παράλληλα, παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης του Δήμου Λαγκαδά. Μελετάται η οικονομική κατάσταση αυτού, ενώ δίνεται έμφαση στα οικονομικά προϋπολογισθέντα στοιχεία αναλογικά με τα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα. Άρα μελετάμε την ικανότητα ορθής πρόβλεψης και υπολογισμού των απαιτούμενων εσόδων και εξόδων του Δήμου. Στο κεφάλαιο πέντε, γίνεται ανάλυση του ερωτηματολογίου προς τους αρμοδίους σύνταξης και έγκρισης των προϋπολογισμών στον Δήμο Λαγκαδά. Τέλος στο τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και οι αξιολογήσεις της εργασίας.

# Κεφάλαιο 2.

## Οικονομική Διαχείριση των Δήμων

### 2.1

#### 2.1 Είδη και πηγές χρηματοοικονομικών πληροφοριών

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν το κυρίαρχο εργαλείο επικοινωνίας και πληροφόρησης μεταξύ των εταιρειών και των φορέων που αλληλεπιδρούν, συνεργάζονται, επενδύουν, ερευνούν και διοικούν μια επιχείρηση (Luca M, 2008). Η χρησιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, διαφαίνεται μέσω της σύνθεσης, οργάνωσης και παρουσίασης των πληροφοριών που προέρχονται από τις λογιστικές διαδικασίες, στους εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες του οργανισμού.

Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση συμβάλλει στην παροχή σημαντικών πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για την ορθή λήψη των οικονομικών τους αποφάσεων. Κατά κύριο λόγο, η μοναδική πηγή πληροφόρησης των φυσικών ή νομικών προσώπων που δεν εμπλέκονται με το εσωτερικό της επιχείρησης, αποτελούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες παρέχονται απευθείας από την επιχειρηματική οντότητα. Κατά συνέπεια, η διασφάλιση της ποιότητας αυτών των καταστάσεων αλλά και η παροχή της πληρότητας, εγκυρότητας, σαφήνειας, αντικειμενικότητας, πραγματικότητας αλλά και αξιοπιστίας των πληροφοριών που εξάγονται από αυτές, αποτελεί πρωτεύον μέλημα των διοικήσεων κάθε επιχείρησης (Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, 2002).

Οι δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για να θεωρηθούν πως παρέχουν ένα σημαντικό επίπεδο χρησιμότητας θα πρέπει να διασφαλίζουν το υψηλό επίπεδο σχετικότητας και συνάφειας των πληροφοριών τις οποίες παρέχουν. Η παροχή πληροφοριών συμβάλλει στην ορθή διαδικασία λήψης αποφάσεων, κατά συνέπεια οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να είναι ποιοτικές. Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση

χαρακτηρίζεται ποιοτική από το βαθμό που επιδρά αποτελεσματικά στις επιλογές των επενδυτών να προσδιορίσουν το επίπεδο διαφορετικότητας των μελλοντικών κερδών βάση των προηγούμενων κερδών της επιχείρησης (Penman S, 2003). Η ποιότητα των πληροφοριών που εκμαιεύονται από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, θεωρούνται ποιοτικές όταν τα δημοσιευμένα κέρδη είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τις ταμειακές ροές που θα πραγματοποιηθούν μελλοντικά (Balaciu D, 2008).

Κύριο μέλημα των διοικούντων μιας επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους της επιχειρηματικής οντότητας καθώς και της τρέχουσας ρευστότητας. Οι επενδυτές – εξωτερικοί χρήστες επιθυμούν την άμεση και ορθή πληροφόρηση του εσωτερικού της μονάδας, έτσι ώστε να λάβουν τις απαραίτητες πληροφορίες για την κατάσταση της επιχείρησης. Η ευνοϊκή εικόνα μιας επιχείρησης αποτελεί πόλο έλξης των επενδυτών και των εξωτερικών φορέων. Η προσέλκυση αυτών των ομάδων αποτελεί στόχο της διοίκησης, η οποία επιδιώκει τη δημιουργία μιας εικόνας υγιούς επιχείρησης και την παρουσίαση αυτής στο κοινό. Εδώ εμφανίζεται η σύγκρουση των συμφερόντων της διοίκησης και των εξωτερικών φορέων, η οποία ενδεχομένως να επιδράσει αρνητικά στην αντικειμενικότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών (Τσακλάγκανος Α, 2015).

## 2.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία των Οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων. Από τα παραπάνω μπορούμε να συμπεράνουμε ότι τα ΔΛΠ έχουν τεράστια σημασία για την ιδιωτική και δημόσια οικονομία κάθε χώρας, που πρέπει να αναλύσουμε. Πρέπει ωστόσο να επισημάνουμε ότι κάθε χώρα μπορεί να έχει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα που έχουν καθοριστεί από τα Λογιστικά σώματα και τις Νομοθετικές αρχές της κάθε χώρας. Αυτά όμως απαιτούν κατάλληλη προσαρμογή στα δεδομένα που επιτάσσει η Ευρωπαϊκή Κοινοτική Νομοθεσία. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία και στο Ελληνικό Λογιστικό και Κλαδικό Σχέδιο. Από αυτό συνεπάγεται ότι τα ΔΛΠ δεν είναι κάτι καινούργιο για την χώρα μας. Ταυτόχρονα όμως θέσπισε

κανόνες εναρμόνισης των Λογιστικών Αρχών και Κανόνων σε κάθε Κράτος-Μέλος. Η Ελλάδα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει την Κοινοτική Νομοθεσία, όπως την έχει ενσωματώσει στην δική της έννομη τάξη. Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι τα ΔΛΠ δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που υπάρχουν σε κάποια χώρα. Σύμφωνα με αυτό δεν μπορούμε να ισχυριστούμε ότι θα λύσουν κατευθείαν και τα προβλήματα της οικονομίας κάθε χώρας. Μπορούμε να ισχυριστούμε όμως με βεβαιότητα ότι θα επιφέρουν σημαντική βελτίωση και θα έχουμε και ένα κοινό πλαίσιο αναφοράς.

Πρέπει επίσης να τονίσουμε ότι τα ΔΛΠ δεν αναφέρονται μόνο στις Χώρες της Κοινότητας αλλά παρουσιάζουν ευρύτερο ενδιαφέρον και πεδίο αναφοράς. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι ενώ οι ΗΠΑ διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση των ΔΛΠ μέσω της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπου συμμετέχουν από την ίδρυσή της, για τη δική τους χώρα έχουν διαμορφώσει άλλα Λογιστικά Πρότυπα, κάπως διαφοροποιημένα. Ανεξάρτητα από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω αυτό που έχει μεγάλη σημασία και επιβάλλεται να γίνει στο μέλλον είναι η πλήρης εφαρμογή των ΔΛΠ πράγμα το οποίο θα επιφέρει αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων σε Διεθνές επίπεδο και θα επιφέρει εμπιστοσύνη στο σύνολο της οικονομίας και της κοινωνίας (Ντζανάτος, 2008).

Η επιχειρηματική δραστηριότητα παρουσιάζει μια τάση διεθνοποίησης και στροφή προς τις ξένες κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές για λήψη δανείων. Έτσι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ένα κοινό πλαίσιο αναφοράς και αποτίμησης των οικονομικών τους καταστάσεων. Τα Λογιστικά Πρότυπα, από τις ίδιες τις εξελίξεις, επιτάσσεται να έχουν διεθνή εφαρμογή. Η διεθνοποίηση των κεφαλαιαγορών τα τελευταία χρόνια οδήγησε σε μια αυξημένη ζήτηση για συγκριτικές αναλύσεις λογιστικών καταστάσεων που δραστηριοποιούνται σε ξένες χώρες. Η Ελλάδα δεν μπορεί να μείνει έξω από αυτές τις εξελίξεις και χρειάζεται έντονη και συστηματική προσπάθεια των επιχειρήσεων και της Ελληνικής Νομοθεσίας για πλήρη εναρμόνιση με τα ΔΛΠ.. Απαιτείται λοιπόν μια συστηματική προσπάθεια για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων και μια προετοιμασία ενόψει της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο, λαμβάνοντας υπόψη ότι η λογιστική, αποτελεί το κυριότερο εργαλείο για την ορθολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων, οι οποίες αποτελούν με τη σειρά τους την κινητήρια δύναμη ανάπτυξης

της Ελληνικής Οικονομίας (Deloitte, “IPSAS Summary: A Common Financial Language for the Public Sector”, 2007).

### 2.3 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα συντάσσονται από το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα ή αλλιώς International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) με την παλαιότερη ονομασία Επιτροπή Δημόσιου Τομέα- Public Sector Committee (PSC) με στόχο τον ορισμό των θεμάτων για θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς και λογιστικής στο δημόσιο τομέα (Accounting Branch, 2004).

Αρχικά θα λέγαμε ότι τα IPSAS στηρίζονται στις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), αντίθετα κάποια από αυτά δεν έχουν αντίστοιχο ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, καθώς αναφέρονται αποκλειστικά στον δημόσιο τομέα.

Το IPSASB εκδίδει IPSAS στηριζόμενο τόσο στη λογιστική της ταμειακής βάσης όσο και στη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης. Για την ανάπτυξη και έκδοση των IPSAS λαμβάνονται υπόψη:

- Τα ΔΛΠ - ΔΠΧΠ
- Οι Τοπικοί φορείς καθορισμού προτύπων, αλλά και οι ρυθμιστικές αρχές που έχουν την ανάλογη εξουσία.
- Τα Σώματα επαγγελματιών λογιστών.
- Καθώς και διάφοροι οργανισμοί που σχετίζονται με τη λογιστική πληροφόρηση των φορέων του δημόσιου τομέα (Deloitte, IPSAS Summary International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), 2009)

Τα πρότυπα IPSAS αναφέρονται σε οντότητες του δημόσιου τομέα (public sector entities)

- Κυβερνήσεις (National governments)

- Αρχές Περιφερειακού τομέα (Regional governments - state, provincial, territorial)
- Τοπικές αρχές (Local governments - cities, towns)
- Υπηρεσίες που σχετίζονται με κυβερνητικούς τομείς (Related governmental entities - agencies, commissions, etc)

Αντίθετα δεν περιλαμβάνονται:

- Οι Δημόσιες Εταιρείες (Government Business Enterprises)
- Οι Δημόσιες Τράπεζες
- Αλλά και οι ΔΕΚΟ

Ο λόγος ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα αφορά την παροχή πληροφοριών προς το κοινό, με στόχο την ενίσχυση σε κοινή βάση της παγκόσμιας οικονομίας. Έχουν σχεδιαστεί για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος, τα IPSAS έχουν θεσπίσει θέματα σχετικά με καίρια ζητήματα που αφορούν την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση συγκεκριμένων λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών αναφορικά με την παγκόσμια σύγκλιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων, επιδιώκοντας τη συνεχή βελτίωση και ενημέρωση των κανόνων, ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης. Σημειώνεται ότι τα πρότυπα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα και είναι κατάλληλα για χώρες που δεν έχουν ορίσει δικά τους πρότυπα στο δημόσιο τομέα. Το IPSASB έχει αναπτύξει θεσμούς για την εναρμόνιση των εγχώριων προτύπων με τα IPSAS εφόσον η υιοθέτηση των IPSAS από τις χώρες θα βελτιώσει την ποιότητα και θα διευκολύνει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τις οντότητες του δημόσιου τομέα ανά τον κόσμο. Το βασικό κείμενο των IPSAS δημοσιεύεται από το IPSASB στην αγγλική γλώσσα, ενώ το βιβλίο του IPSASB έχει μεταφραστεί από τα αγγλικά σε πολλές γλώσσες (National Audit Office, 2007).

## 2.4 Ανάπτυξη των ΔΛΠ Δημοσίου Τομέα



Η πρωταρχική πτυχή της οριοθέτησης των προτύπων αφορά την ανάγκη θέσπισης των παραμέτρων και των προϋποθέσεων για τον ορισμό των διαφορών του δημόσιου τομέα και τις περιπτώσεις όπου οι διαφορές επιτρέπουν την διαφοροποίηση από ένα σχετικό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Η υποχρέωση του IPSASB για ομαδοποίηση των κανόνων οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η αρχή για οποιαδήποτε πρότυπο θεωρείται, η υπόθεση ότι η ανάγκη για συγκεκριμένες παρεκκλίσεις στην περίπτωση του δημόσιου τομέα θα έπρεπε να επεξηγηθούν.

Η δομή των IPSAS βασίζεται σε αυτή των IFRS, το κείμενο των ΔΛΠ διατηρείται, ή αν υπάρχει ανάγκη διαφοροποίησης, εντάσσονται πρόσθετα παραδείγματα για να επεξηγήσουν αυτά τα στοιχεία που παρεκκλίνουν από το πλαίσιο του δημόσιου τομέα (International Accounting Education Standards Board, “Proposed IAESB 2010–2012 Strategy and Work Plan”, 2009).

Κατά την ανάλυση ενός IFRS θα έπρεπε να συμπεριληφθούν και οι αποκλίσεις για το δημόσιο τομέα. Στην πράξη η διαδικασία δεν είναι τόσο απλή. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου έχει επιτευχθεί η σύγκλιση των ΔΛΠ με ΔΛΠ δημοσίου τομέα, αλλά σε πολλές περιπτώσεις έχουν παρατηρηθεί αρκετές διαφορές μεταξύ των προτύπων, τότε γίνεται η ανάλογη προσαρμογή.

Για την εφαρμογή της σύγκλισης μεταξύ των ΔΠΔ και των ΔΛΠ έχουν αναπτυχθεί κάποια κριτήρια για την καθιέρωση των αποκλίσεων μεταξύ τους. Τα κριτήρια αυτά θα βοηθήσουν στην ανάπτυξη του δημοσίου τομέα έτσι ώστε να βελτιώσει τους τομείς όπου πάσχει, μέσω των τροποποιήσεων των ΔΛΠ. Η διαδικασία όπου το IPSAS αναπτύσσεται και εκδίδεται ένα σχέδιο έκθεσης παρέχει μια ασφάλεια στο περιεχόμενο του, και αποτρέπει προβλήματα παρερμηνείας των προτύπων αυτών. Σε περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται κάποια συγκεκριμένη διαφορά στο τρόπο λειτουργία του δημοσίου τομέα, σε σχέση με τις ιδιωτικές υπηρεσίες δημιουργείται ένα σχέδιο έκθεσης, για να εξασφαλιστεί ότι παρέχεται η απαραίτητη πληροφόρηση στους εμπλεκόμενους φορείς.

(Deloitte, IPSAS Summary International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), 2009).



# Κεφάλαιο 3

## Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ο τρόπος λειτουργίας τους

### 3.1 Γενικά περί της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Η Τοπική Αυτοδιοίκηση αποτελεί μια από τις βασικές δομές των σύγχρονων δημοκρατικών πολιτευμάτων. Ο τρόπος οργάνωσης των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων, αλλά και η λειτουργία τους διαφέρει από χώρα σε χώρα. Συγκεκριμένα η κάθε Τοπική Αυτοδιοίκηση, έχει ένα σημαντικό μέρος της ευθύνης αναφορικά με το σχεδιασμό του χώρου μέσα στα όρια της γεωγραφικής της περιφέρειας καθώς συμμετέχει κατά πρωταρχικό ρόλο στην εξέλιξη της περιοχής, στην προστασία του περιβάλλοντος καθώς όπως στην ποιότητα ζωής των πολιτών. Συγκεκριμένα για τους πρωτοβάθμιους ΟΤΑ ισχύει:

Η διοίκηση του συνόλου των τοπικών υποθέσεων υπάγεται στην αρμοδιότητα των Δήμων και των Κοινοτήτων, όπου βασική μέριμνα αυτών αποτελεί η προαγωγή των κοινωνικών και οικονομικών θεμάτων, αλλά και η προώθηση των πολιτιστικών και πνευματικών ενδιαφερόντων των κατοίκων της Αυτοδιοίκησης (Νικολόπουλος Κ, 2004).

### 3.2 Το Δημόσιο Λογιστικό

Ο εκσυγχρονισμός της δημόσιας διοίκησης είναι πρωταρχικός στόχος. Η αναβάθμιση των υπηρεσιών που προσφέρει ο δημόσιος τομέας είναι επιτακτική. Ειδικότερα η ποιοτική και ποσοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών κρίνεται περισσότερο αναγκαία από ποτέ άλλοτε. Η ραγδαία εξέλιξη της κοινωνίας μας και οι γρήγοροι ρυθμοί ανάπτυξης, συμβάλουν μεταξύ των άλλων στην αναβάθμιση του δημόσιου τομέα. Οι απαιτήσεις που έχει κάθε πολίτης σε σχέση με προγενέστερες εποχές, από την πολιτεία και ειδικότερα από τους φορείς που έχει ανατεθεί η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής, είναι αυξημένες. Ο πολίτης επιθυμεί

ένα κράτος που να τον υπηρετεί και όχι να του δημιουργεί προβλήματα (Σαββαΐδου Κ, Καραγιάνης Σ, 2011).

Στο πλαίσιο του σκεπτικού αυτού θεσμοθετήθηκε από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ), σκοπός της οποίας είναι η καθιέρωση συγκεκριμένων διαδικασιών προς την κατεύθυνση της μεγιστοποίησης του κοινωνικού οφέλους. Το θεσμικό πλαίσιο που αφορά στην λειτουργία των οικονομικών μονάδων του δημοσίου τομέα πρέπει να στηρίζεται σε τέτοιες διαδικασίες που να εξασφαλίζουν σε μέγιστο βαθμό την διαφάνεια και την ορθολογικότητα των οποιονδήποτε πράξεων και συναλλαγών προς όφελος του κοινωνικού συνόλου.

Σκοπός της ΕΛΤΕ είναι η διαμόρφωση ενός θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των οικονομικών μονάδων που να είναι σαφές, σύγχρονο, ευέλικτο, με μεγάλο χρονικό ορίζοντα εφαρμογής, που θα επιτρέπει την ελαχιστοποίηση του φαινομένου των συχνών και πολλαπλών αλλαγών, που επιδρούν αρνητικά στην λειτουργία του συνόλου της οικονομίας. Ένα από τα πρώτα μέτρα που υιοθετήθηκαν για την προώθηση της υλοποίησης του στόχου αυτού είναι η εισαγωγή και καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος και της λογιστικής τυποποίησης στις οικονομικές μονάδες του δημοσίου τομέα (Π.Δ. 205/98) και μεταξύ αυτών και στους Ο.Τ.Α. (Π.Δ. 146/2003). Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται στην Ελλάδα, αλλά και διεθνώς για την συστηματική παρακολούθηση της περιουσίας των Οικονομικών Οργανισμών (Σαββαΐδου Κ, Νικολόπουλος Κ, Σαπουνάκης Α, 2010).

Το Δημόσιο Λογιστικό είναι το σύνολο των Νομικών κανόνων με τους οποίους ρυθμίζεται η χρηματοοικονομική διαχείριση του Δημοσίου πλούτου. Ειδικότερα καθορίζεται η διοίκηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων και το λογιστικό γενικά του κράτους. Διέπεται από το Ν.Δ. 496/74 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα. Με το Δημόσιο Λογιστικό όλα τα οικονομικά μεγέθη καταγράφονται με την απλογραφική μέθοδο. Το σύνολο των κανόνων που το διέπουν μπορεί να ομαδοποιηθεί σε τρεις κατηγορίες (Σαββαΐδου Κ, Καραγιάνης Σ, 2011).

- A. Κανόνες που ρυθμίζουν θέματα διαχειριστικά (διαχείριση περιουσίας, πόροι, δανεισμός, βεβαίωση εσόδων, παραγραφή απαιτήσεων, συμβάσεις, δημόσιοι υπόλογοι, διαχειριστές παγίων προκαταβολών κλπ).

- B. Κανόνες που ρυθμίζουν θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης (Προϋπολογισμός, Απολογισμός, Ισολογισμός, Λογιστικές αρχές και παραδοχές, λογιστικό σύστημα, τηρούμενα βιβλία, εκδιδόμενα στοιχεία κλπ).
- Γ. Κανόνες που ρυθμίζουν θέματα ελεγκτικής (όργανα, τρόπος, μορφή και έκταση ελέγχου).

Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα τελευταία χρόνια υπάρχει μια τάση διαρκούς αναζήτησης για την πλήρη εναρμόνιση των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων με τις αλλαγές στην κοινωνία, που επηρεάστηκαν κυρίως από τις οικονομικές και τεχνολογικές συνθήκες, τις σύγχρονες αλληλεξαρτήσεις καθώς και τις κοινωνικές ανάγκες. Συμπερασματικά η Τοπική Αυτοδιοίκηση αποτελεί ένα φορέα διοικητικό, πολιτικό αλλά κυρίως αναπτυξιακό (Ντζανάτος, 2008).

### 3.3 Περί της οικονομικής διαχείρισης και Λογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Το Βασιλικό Διάταγμα: 17/5 – 15/6/59 περί λογιστικού των ΟΤΑ συνεχίζει να ισχύει και μετά την ψήφιση του ΠΔ 315/99 που υιοθέτησε το διπλογραφικό σύστημα. Το συγκεκριμένο Βασιλικό Διάταγμα, συνθέτει τη βασική νομοθεσία, όπου εφαρμόζεται μέχρι και σήμερα, αναφορικά με την οικονομική διαχείριση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Το παρόν Διάταγμα μαζί με το Προεδρικό Διάταγμα, εφαρμόζονται παράλληλα και δεν μπορεί να υποστηριχθεί, ότι μετά το διπλογραφικό σύστημα η νομολογία περί λογιστικού των ΟΤΑ καταργείται. Και τούτο γιατί στο διάταγμα αυτό παρουσιάζονται κυρίως οι διαδικασίες των δαπανών που διασφαλίζουν τη διαφάνεια και τη νομιμότητα κατά τη διαχείριση των ΟΤΑ, ενώ στο ΠΔ 315/99 αναλύεται και παρουσιάζεται ένας νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών συμβάντων, σύμφωνα με τον τρόπο που χρησιμοποιούνται στην αγορά. Κατά συνέπεια το Β.Δ. 17/5 – 15/6/59 συνεχίζει να ισχύει, ενώ βέβαια απαιτείται ο εκσυγχρονισμός του.

### 3.4 Δομή και περιεχόμενο

Το Διάταγμα 17/5 – 15/6/59 χωρίζεται σε κεφάλαια και πραγματεύεται θέματα προϋπολογισμού και πιστώσεων σε πέντε βασικά άρθρα, βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων, θέματα ανάληψης και δαπανών αλλά και εκτέλεσης των δαπανών. Αναλύει τα ζητήματα απολογισμού των ΟΤΑ σε τέσσερα άρθρα, και του ταμείου στα άρθρα 45 έως 75. Σε πέντε περίπου άρθρα, παρουσιάζονται τα ζητήματα ευθυνών και κλείνει με τα ζητήματα οργάνωσης των οικονομικών Υπηρεσιών στις Τοπικές Αυτοδιοικήσεις, ενώ περιλαμβάνει και ειδικές ρυθμίσεις για το λογιστικό χειρισμό αυτών. Σημαντικά όμως ζητήματα δεν ρυθμίζονται αναλυτικά από το εν λόγω ΒΔ. Έρχεται, έτσι ο ΔΚΚ (ΠΔ 410/95) να παρέχει επιπλέον ρυθμίσεις σχετικά με το λογιστικό των ΟΤΑ αλλά και το ΒΔ 318/69 και ΒΔ 224/9-20/10/58 που ρυθμίζουν ζητήματα βεβαίωσης και είσπραξης.

Όσον αφορά τη δημοσιολογιστική διαδικασία κατά την κατάρτιση και εφαρμογή των προϋπολογισμών στους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού, οι ρυθμίσεις παρέχονται κατά κύριο λόγο από το Β.Δ. 17-5/15-6-1959 με τίτλο «Οικονομική και Λογιστική Διαχείριση των Δήμων και Κοινοτήτων». Συμπληρωματικά στοιχεία παρέχονται από τον Ν. 3463/06, αλλά και από τις Κοινές Υπουργικές Αποφάσεις (ΚΥΑ) 7028/04 και 64871/07. Συγκεκριμένα όπου υπάρχει κενό στις διατάξεις του Β.Δ.17-5/15-6-1959 και του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2362/95 που αφορούν τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού. Επιπρόσθετα για την είσπραξη των εσόδων, εκτός από το ΒΔ 17-5/15-6-1959 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημόσιων Εσόδων και των διατάξεων του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων. Ο προϋπολογισμός των Ο.Τ.Α. έχει την έννοια της διοικητικής απόφασης, όπου προσδιορίζονται τα έσοδα και τα έξοδα κατά οικονομικό έτος, βάσει των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 155-162 του Κώδικα Δήμων και του άρθρου 1 του Β.Δ. του 1959. Τα άρθρα 3 έως 5 αναλύουν τη διαδικασία βεβαίωσης των εσόδων. Οι βασικές διατάξεις των εσόδων των ΟΤΑ συμπεριλαμβάνονται στο διάταγμα του 1958, όπου το συγκεκριμένο έχει τροποποιηθεί αρκετές φορές μέχρι και σήμερα. Στα άρθρα 11 με 19 περιγράφεται η διαδικασία ανάληψης δαπανών, που μαζί με το Π.Δ. 113/2010 για ανάληψη υποχρέωσης δαπάνης, που έχει συνολική εφαρμογή σε όλους τους φορείς του Κράτους, όπως και στους ΟΤΑ. Οι τελευταίοι βάσει του ΒΔ του 1959, έχουν την

υποχρέωση έκδοσης της έκθεσης ανάληψης δαπανών. Σχετικά με τις διατάξεις του ΠΔ 113/2010 έχει εκδοθεί εγκύκλιος του Υπουργείου Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης σχετικά με την αποσαφήνιση και τον ακριβή προσδιορισμό των διατάξεων σχετικά με την ανάληψη δαπανών. Στο σχετικό Προεδρικό Διάταγμα, καταργούνται διατάξεις του ΒΔ 17/5-15/6/1959 σχετικά με τις αρμοδιότητες για τη σύνταξη της ανάληψης υποχρεώσεων και του Μητρώου Δεσμεύσεων των Δήμων.

Στα άρθρα 20 με 22 του προαναφερθέντος Βασιλικού Διατάγματος, παρουσιάζεται η διαδικασία εκκαθάρισης δαπανών, ενώ κατά τα άρθρα 23 με 29 αναλύονται τα είδη των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμών. Κατά τα άρθρα 40 με 44 δημοσιεύονται θέματα περί απολογισμού των ΟΤΑ, στα άρθρα 45 με 74 περιγράφονται τα ζητήματα ευθύνης ταμιακών υπολόγων αλλά και οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών. Εν τέλει στα άρθρα 86 με 90 αναλύονται οι διατάξεις περί λογισμού των κοινοτήτων.

Συμπερασματικά θα λέγαμε, ότι η δημοσιολογιστική διαδικασία των Ο.Τ.Α. καθορίζεται κατά κύριο λόγο από το Β.Δ. 17-5/15-6-1959 και ειδικότερα το άρθρο 1 του Διατάγματος που ρυθμίζονται τα ζητήματα περί προϋπολογισμού των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων.

### **3.5 Το Λογιστικό Σύστημα των ΟΤΑ**

Οι αλλαγές των τελευταίων δεκαετιών στα δημόσια οικονομικά, επιβάλλουν επιτακτικά την ανάγκη για την ορθότερη ενημέρωση, παρακολούθηση και έλεγχο των στοιχείων της οικονομικής δραστηριότητας των δημόσιων φορέων. Βάσει της τρέχουσας εκσυγχρονιστικής τάσης στη δημόσια λογιστική, η Ελληνική δημόσια διοίκηση έχει αναπτύξει σημαντικές καινοτομίες όχι μόνο στο δημόσιο λογιστικό σύστημα αλλά και στο σύστημα λογιστικής ενημέρωσης των Δήμων και των Κοινοτήτων που παραδοσιακά ήταν το απλογραφικό σύστημα της ταμειακής λογιστικής (Διβάνη, 2006).

Η αλλαγή της λογιστικής μεθόδου της ταμειακής βάσης σε λογιστική της δεδουλευμένης, έλαβε χώρα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου όπου η εκτίμηση της απόδοσης των ΟΤΑ αποτελούσε καίριο ζήτημα, λόγω της αύξησης των ευθυνών

στους δήμους που αφορούσε την παροχή των βασικών υπηρεσιών στους φορολογούμενους. Η αυξανόμενη αποκέντρωση στη λήψη αποφάσεων από την κεντρική κυβέρνηση προς την τοπική αυτοδιοίκηση δημιούργησε τη βάση για την αύξηση της μέτρησης και της αξιολόγησης της λειτουργίας που θεωρούνται κρίσιμες για τους Δήμους. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, όπου οι αυξανόμενες απαιτήσεις λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα όσον αφορά την απόδοση και τα αποτελέσματα, αποτελούσαν την κινητήρια δύναμη για την ανάπτυξη ενός νέου συστήματος αξιολόγησης (COHEN S, 2008).

Η ανάπτυξη των παραπάνω απαιτούσε την υιοθέτηση ενός συστήματος που δεν θα ήταν όμοιο με το σύστημα ελέγχου και αξιολόγησης των ιδιωτικών επιχειρήσεων, εφόσον η εναρμόνιση των μετρήσεων στην απόδοση των ιδιωτικών επιχειρήσεων σε σχέση με αυτές του Δημοσίου Τομέα αμφισβητούνται σε πολλαπλά επίπεδα. Αναμφίβολα, η άσκηση αξιολόγησης των Ελληνικών Δήμων δεν θα ήταν πιθανό να πραγματοποιηθεί αποτελεσματικά υπό το καθεστώς της ταμειακής βάσης, εφόσον η οικονομική κατάσταση των δήμων, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις τους, δεν παρουσιάζονταν άμεσα προς αξιολόγηση. Κατά συνέπεια, η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και η επακόλουθη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων ακολουθώντας, όπως είναι λογικό, την ίδια λογιστική βάση, σηματοδοτούσε την περίοδο όπου η ολοκληρωμένη ανάλυση των οικονομικών επιδόσεων ήταν τουλάχιστον εφικτή (COHEN S, 2008).

Η μετάβαση από την ταμειακή βάση του λογιστικού σχεδίου, ή αλλιώς γνωστή ως λογιστική του προϋπολογισμού, ή με άλλα λόγια το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σε μια νέα βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων, αποτελεί μέρος της ευρύτερης διαδικασίας των δημοσίων μεταρρυθμίσεων όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Εδώ αξίζει να σημειωθεί ο ορισμός της λογιστικής των δεδουλευμένων. Ορίζεται ως βάση των δεδουλευμένων, η διαδικασία όπου η λογιστική αναγνώριση των εσόδων και δαπανών γίνεται όταν αυτά προκύπτουν, ανεξάρτητα από την ημερομηνία είσπραξης ή πληρωμής τους (Garrison, 2010). Η αξία της νέας λογιστικής βάσης τοποθετείται στην ουσιαστική συνεισφορά στη λήψη αποφάσεων αλλά και την ευρεία δυνατότητα που παρέχει στους χρήστες σχετικά με την κατανόηση των οικονομικών πληροφοριών των οργανισμών αυτών. Συμπερασματικά, η αλλαγή της λογιστικής βάσης αποτελεί ένα σημαντικό βήμα στην



μεταρρυθμιστική πορεία του δημόσιου τομέα και δεν είναι αυτοσκοπός του κράτους, αλλά με αυτόν τον τρόπο, συμβάλλει στην επίτευξη της επικείμενης αλλαγής.

Οι οικονομικές καταστάσεις των ΟΤΑ, θεωρούνται ένα σημαντικό μέσο λογοδοσίας στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠΕΣΔΔΑ), που είναι το όργανο εποπτείας των δήμων, βάσει του νέου Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων που εκδόθηκε το 2006 (Νόμος 3463/2006). Συγκεκριμένα, ο Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων του 2006 σε αρκετές περιπτώσεις αναφέρει ότι η οικονομική αξιολόγηση των επιδόσεων των δήμων θα υλοποιηθεί μέσω της οικονομικής ανάλυσης των αριθμοδεικτών που θεωρείται μια ευρέως διαδεδομένη και αποδεκτή μέθοδος αξιολόγησης της χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων στον ιδιωτικό τομέα (COHEN S, 2008).

Οι μετρήσεις των επιδόσεων αποτελούν, μια ασαφή έννοια σε πολλούς αποδέκτες των αποτελεσμάτων αυτής, ενώ αξιολογούνται και δίνουν νόημα διαφορετικό από τον κάθε ενδιαφερόμενο. Η αξιολόγηση των οικονομικών επιδόσεων βάσει των προϋποθέσεων του ΥΠΕΣΔΔΑ, αφορά την ανάλυση ενός δήμου σχετικά με την ικανότητα να ανταποκριθεί στις οικονομικές του υποχρεώσεις και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις προς την υπηρεσία του, τους πολίτες τόσο σε σημερινές συνθήκες όσο και στο εγγύς μέλλον. Η διαδικασία μέτρησης των επιδόσεων στους Δήμους, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τη συγκριτική αξιολόγηση αυτών, τον καθορισμό των στόχων, τον προσδιορισμό των βέλτιστων πρακτικών και εν τέλει να συμβάλλει στον καθορισμό των επιδοτήσεων και των επιχορηγήσεων από την Κυβέρνηση με τη χρήση ορθά και αιτιολογημένων επιχειρημάτων. Η χρήση αυτών των λογιστικών στοιχείων θα πρέπει να συμβαδίζει με τις αρχές, τους στόχους της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, όπου αυτές εγκρίνονται και ανακοινώνονται από το ΥΠΕΣΔΔΑ. Ωστόσο, η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης των φορέων του δημόσιου τομέα και η μέτρηση της απόδοσης αυτών δεν αποτελεί τόσο απλό θέμα όσο είναι στον ιδιωτικό τομέα. Αντιθέτως, αποτελεί μια πολύπλευρη διαδικασία δεδομένου ότι περιλαμβάνει στοιχεία σχετικά με την αλληλεπίδραση πολύπλοκων κοινωνικών, οργανωτικών και οικονομικών παραγόντων (Σαββαΐδου Κ, Νικολόπουλος Κ, Σαπουνάκης Α, 2010).

Η νέα δημόσια διοίκηση βασίζεται στους κανόνες της λογιστικής διαδικασίας του ιδιωτικού τομέα, λόγω της χρήσης λογιστικών προγραμμάτων στηριζόμενα στην

βάση των δεδουλευμένων, στην ύπαρξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης, τα οποία αποτελούν τη βασική δομή του λογιστικού συστήματος στον ιδιωτικό τομέα. Η θέση της λογιστικής στα πλαίσια της νέας δημόσιας διοίκησης έχει εξέχουσα θέση. Έτσι αυτή αναδεικνύεται σε βασικό στοιχείο για την εφαρμογή του όρου περί λογοδοσίας και συμβάλλει στην εδραίωση της εμπιστοσύνης στην ιδιωτική αγορά αλλά και στις μεθόδους των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Στην σημερινή εποχή, όπου ο έλεγχος αποτελεί μέρος των ενεργειών και των εργαλείων που χρησιμοποιεί η δημόσια διοίκηση, η ενσωμάτωσή του συνεπάγεται την δημιουργία και ανάπτυξη ενός πληροφοριακού συστήματος, στους κόλπους του Δημοσίου για την καταγραφή και συνεχή παρακολούθηση των Δημόσιων διοικητικών διαδικασιών. Το σύστημα του ελέγχου θα πρέπει επιπλέον να βοηθά στη διάθεση, την ενοποίηση και την εκτίμηση των απαραίτητων πληροφοριών στο κράτος και τους πολίτες. Οι παραπάνω διαδικασίες στηρίζονται στην καταγραφή, τεκμηρίωση αλλά και ανάλυση του κόστους και των επιδόσεων των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων, έτσι ώστε να λάβει χώρα ο έλεγχος, όπου τα αποτελέσματά του θα συμβάλλουν καθοριστικά στην αξιολόγηση και την λήψη αποφάσεων των Οργανισμών (Σαββαΐδου Κ, Καραγιάνης Σ, 2011).

Κάθε δήμος λειτουργεί κάτω από μια δεδομένη κατάσταση και η προσέλκυση των ευκαιριών ανάπτυξης είναι ιδιαίτερα δύσκολη εφόσον θα πρέπει να υπαγορεύεται από εξωγενείς παραμέτρους. Έτσι ορισμένοι δήμοι είναι περισσότερο ή λιγότερο προνομιούχοι από άλλους, είτε λόγω της γεωγραφικής τους θέσης, είτε λόγω της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναπτυχθεί στην περιοχή ή ακόμα και λόγω της πολιτικής τους σημασίας. Υποστηρίζεται, ότι οι παραπάνω παράμετροι αναμένεται να επηρεάσουν τον πληθυσμό και τον πλούτο των Δήμων, όπου κατά επέκταση θα επηρεάσουν τα οικονομικά στοιχεία των Δήμων όπως είναι τα έσοδα, τα έξοδα, τα στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού αλλά και εν τέλει τις τιμές των χρηματοοικονομικών δεικτών (COHEN S, 2008).

Αντίθετα, μια ιδιωτική εταιρεία μπορεί να είναι αρκετά ευέλικτη στην επιλογή του επιχειρηματικού προσανατολισμού και εν γένει στο σύνολο των επιχειρηματικών προγραμμάτων και των χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Κατά συνέπεια, το σύνολο των ελεύθερων επιλογών για μια ιδιωτική επιχείρηση ευνοεί την χρήση αριθμοδεικτών για την οικονομική ανάλυση και σύγκριση των επιχειρήσεων με ομοειδείς επιχειρήσεις για την αξιολόγηση αυτών, έτσι ώστε να μετρηθεί η

αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα τους. Γίνονται προσπάθειες εκτίμησης των δεικτών σχετικά με τις τιμές της κερδοφορίας, της ρευστότητας, της δραστηριότητας κ.α. και κατά πόσο οι παραπάνω τιμές επηρεάζονται από εξωγενείς παράγοντες, ως προς τον έλεγχο των δήμων και την εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης και αποτελεσματικότητας αυτών. Η χρήση χρηματοοικονομικών δεικτών για σκοπούς αξιολόγησης των Δήμων, απαιτεί την χρήση και σύγκριση των στοιχείων από Δήμους που περιλαμβάνουν ομοιότητες σχετικά με κοινωνικά και οικονομικά στοιχεία για την ορθότερη αξιολόγηση και εξαγωγή συμπερασμάτων.

### 3.6 Έσοδα - Έξοδα Διαδικασίες Αναγνώρισης

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 157 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, τα έσοδα των ΟΤΑ α' βαθμού χωρίζονται σε τακτικά και έκτακτα.

Τα πρώτα αφορούν έσοδα :

- α) από θεσμοθετημένους για αυτούς πόρους,
- β) από τα περιουσιακά,
- γ) από ανταποδοτικά τέλη και απαιτήσεις,
- δ) από φόρους, τέλη δικαιώματα και εισφορές,
- ε) από τοπικά πιθανά τέλη, δικαιώματα αλλά και εισφορές.

Αντίθετα, τα έκτακτα έσοδα αναφέρονται σε έσοδα από δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, και εν γένει εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, από συμμετοχή σε επιχειρηματική δραστηριότητα κ.α.

Ορίζεται, ως έσοδο του προϋπολογισμού των ΟΤΑ και κάθε Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου, το χρηματικό ποσό που περιέρχεται νόμιμα στον οργανισμό και αυξάνει το ταμειακό υπόλοιπο του. Αντίθετα ως έξοδο ορίζεται η κάθε δαπάνη που εκτελείται νόμιμα από τον οργανισμό. Γενικά θα θεωρούσαμε ότι κατά το Δημόσιο Λογιστικό, όποιο χρηματικό ποσό εισπράττεται ονομάζεται ως έσοδο ενώ όποιο

πληρώνεται θεωρείται ως έξοδο (Σαββαΐδου Κ, Νικολόπουλος Κ, Σαπουνάκης Α, 2010).

Στηριζόμενοι σε αυτή τη λογική του Δημόσιου Λογιστικού, οι όποιες κρατήσεις όπως π.χ. των ασφαλιστικών ταμείων, λογίζονται ως έσοδα όταν παρακρατούνται και ως έξοδα όταν πληρώνονται (Καλλιαντάσης Γ, 2009).

## 2.1 Το απλογραφικό σύστημα κατά το Δημόσιο Λογιστικό

Η οικονομική διαχείριση των ΟΤΑ βασίζεται στον προϋπολογισμό, όπου προσδιορίζονται τα έσοδα και ορίζονται τα περιθώρια των εξόδων για κάθε διαχειριστική χρήση. Έτσι οι Τοπικές αυτοδιοικήσεις ασκούσαν την ταμειακή τους υπηρεσία βάσει των δημοσιολογιστικών διατάξεων και χρησιμοποιούσαν το απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Η παρακολούθηση κατάρτισης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού στο δημόσιο τομέα βασιζόταν στον Κώδικα Κατάταξης Εσόδων - Εξόδων του 1982. Ο κώδικας αυτός αποτελούσε την τελευταία ανατύπωση της προηγούμενης κωδικής κατάταξης. Θεωρείται σημαντικό να τονιστεί η έννοια του εσόδου και του εξόδου βάση του Δημόσιου Λογιστικού. Η ερμηνεία αυτών είναι εντελώς διαφορετική από τον ορισμό των εσόδων και εξόδων της λογιστικής επιστήμης (Καραναστάση, 2009).

Το σύστημα καταγραφής του Δημόσιου Λογιστικού ονομάζεται μονογραφικό ή απλογραφικό. Αυτό σημαίνει ότι κάθε πράξη καταγράφεται μονοδιάστατα ανάλογα ως έξοδο ή ως έσοδο. Άρα οι κωδικοί καταγραφής του Δημοσίου Λογιστικού με βάση τα παραπάνω μόνο αυξάνονται. Το μειονέκτημα της απλογραφικής μεθόδου στερεί τους Κρατικούς Οργανισμούς από μια σειρά πολύτιμων και σημαντικών πληροφοριών που αποτελούν χρήσιμο στοιχείο για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης στους οργανισμούς αυτούς.

Μια βασική αδυναμία του Δημόσιου Λογιστικού αποτελεί η μη παρακολούθηση του κόστους. Ο ορισμός του κόστους δεν εμφανίζεται στο Δημόσιο Λογιστικό. Γίνεται εμφανής λοιπόν η πρωταρχική αδυναμία για την παρακολούθηση της κατανάλωσης των υλικών. Συμπληρωματικά, το απλογραφικό σύστημα της Δημόσιας Λογιστικής

δεν υπολογίζει τις αποσβέσεις των κτιρίων, των μηχανημάτων, των επίπλων κ.α. ενώ δεν υπολογίζεται και το τελικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της περιόδου των ΟΤΑ (Σαββαΐδου Κ, Καραγιλάνης Σ, 2011).

Ο νόμος που επέβαλε την υποχρεωτική υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στους Ελληνικούς Δήμους, αφορά το Προεδρικό Διάταγμα 315/99 που εκδόθηκε το 1999, όπου με το παραπάνω, ορίζεται ότι οι Δήμοι θα πρέπει να συντάσσουν και να δημοσιεύουν σε δεδουλευμένη λογιστική βάση τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσης και την Κατάσταση Διάθεσης των αποτελεσμάτων. Οι παραπάνω δηλώσεις θα συνοδεύονται από την έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή, όπου, θα αποδεικνύεται ότι ο έλεγχος έχει διεξαχθεί σύμφωνα με το Π.Δ. 315/99 και περιλαμβάνει τη σύμφωνη γνώμη του ελεγκτή, σχετικά με την ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Π.Δ. 315/99 είτε θα παρουσιάζει την επιφύλαξη και τις παρατηρήσεις του ελεγκτή αναφορικά με τις καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, παρέχεται η δυνατότητα της ποσοτικοποίησης των επιδράσεων τυχόν αποκλίσεων από τις λογιστικές αρχές βάσει του Νόμου. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν χαρακτηριστικά στοιχεία που αφορούν την σύγκριση των Οργανισμών, όπου μπορούν να αναλυθούν και να αξιολογηθούν από τον εκάστοτε ενδιαφερόμενο χρήστη ακόμα κι αν η ομάδα των ενδιαφερόμενων χρηστών παρουσιάζει σημαντική διαφοροποίηση σχετικά με το ενδιαφέρον προς την οικονομική μονάδα. Βέβαια, εμπειρικές έρευνες έδειξαν ότι στην πραγματικότητα, η χρήση των λογιστικών πληροφοριών από τους ενδιαφερόμενους χρήστες είναι περιορισμένη (Σαββαΐδου Κ, Καραγιλάνης Σ, 2011).

## **2.1 Το διπλογραφικό σύστημα**

Κατά την ανάλυση των στοιχείων για την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα σε διεθνές επίπεδο, έγινε γνωστό ότι η χρήση αυτής της μεθόδου, θα μπορούσε να προσφέρει μια ακριβέστερη μέτρηση των οικονομικών στοιχείων αλλά και να συμβάλει στην καλύτερη επικοινωνία των φορέων του δημόσιου, σχετικά με την οικονομική θέση, την αποτελεσματικότητα, τη βελτίωση του ελέγχου αλλά και της διαφάνειας στους Δήμους και να ενθαρρύνει τη συνεχή

παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων των ΟΤΑ. Επίσης, η χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση βοηθά την ανάπτυξη των βέλτιστων πρακτικών που αφορούν στην ανάγκη για τη σύγκριση ομοειδών οργανισμών τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον Δημόσιο τομέα (COHEN S, 2008).

Έτσι υποστηρίζεται σθεναρά η εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για την σφαιρική αξιολόγηση των οικονομικών πεπραγμένων αλλά και τη βελτίωση του ελέγχου. Παρ' ότι η υλοποίηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα δεν αποτελεί πανάκεια και η εφαρμογή του στην πράξη αντιμετώπισε πολλά προβλήματα, αυτή συμβάλλει στην αντιμετώπιση των σημαντικών ελλείψεων που απορρέουν από την χρήση της λογιστικής σε ταμειακή βάση, ειδικότερα στην απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων του κεφαλαίου και την αναγνώριση των εσόδων και εξόδων (COHEN S, 2008).

Η υποχρεωτική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους ΟΤΑ Α' βαθμού ξεκίνησε το 2000, είτε για δήμους με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων, είτε με τακτικά έσοδα υψηλότερα των 1.467.000 ευρώ. Η εφαρμογή της Διπλογραφικής λογιστικής αναμενόταν να συμβάλλει στην μείωση των μειονεκτημάτων και των αδυναμιών του παλαιότερου απλογραφικού συστήματος. Η αναλυτική Λογιστική εφαρμόζεται από 1/1/2001 υποχρεωτικά για τους ΟΤΑ Α' βαθμού όπου έχουν πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων ή κατέγραψαν έσοδα άνω των 2.935.000 ευρώ. Τα πλεονεκτήματα και οι λύσεις που προέκυψαν από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος μπορούν να συνοψιστούν παρακάτω (Νικολόπουλος Κ, 2004):

1. Η σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσεως) επιτρέπει την απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης των ΟΤΑ και δίνει την δυνατότητα συγκρισιμότητας των δημοσιευμένων στοιχείων.
2. Ορθή, άμεση και ακριβή πληροφόρηση των οικονομικών στοιχείων στο σύνολο του κάθε Δήμου προς τα πολιτικά και διοικητικά όργανα των ΟΤΑ. Έτσι ο κάθε ΟΤΑ θα γνωρίζει άμεσα: τα κυκλοφορούντα στοιχεία, τα δικαιώματα, τα πάγια, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του, τα αποτελέσματα που πέτυχε από τις οικονομικές του δραστηριότητες, το κόστος λειτουργίας ανά τμήμα αλλά και το αποτέλεσμα αυτών.

3. Επιτυγχάνεται ο ορθός προγραμματισμός των πληρωμών αλλά και εισπράξεων για την υλοποίηση των έργων.
4. Λαμβάνει χώρα η καλύτερη οικονομική διαχειριστική, διοικητική φορολογική και ελεγκτική διαδικασία των δήμων μέσω των οργάνων τους.
5. Αναπτύσσονται σύγχρονες μέθοδοι διεξαγωγής της λογιστικής και διαχειριστικής οργάνωσης για τη μείωση του σχετικού λειτουργικού κόστους.
6. Δημιουργία πλήρους και ορθής κοστολόγησης των έργων και των υπηρεσιών των Δήμων.

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος για το Δημόσιο Λογιστικό σαν ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης, έδωσε τη δυνατότητα μιας πιο ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης. Κατά την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους ΟΤΑ, ξεκίνησε η πρώτη φάση σε ότι αφορά στην παρακολούθηση των οικονομικών των ΟΤΑ. Οι αλλαγές στη λογιστική παρακολούθηση δεν μπορούν να μην είναι αλληλένδετες με τις νέες απαιτήσεις στην διοίκηση των Ο.Τ.Α. Θεωρείται απαραίτητη η γνώση όχι μόνο των πρωταρχικών οικονομικών πληροφοριών όπως της χρηματοοικονομικής θέσης των ΟΤΑ, των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων, αλλά και του αναλυτικού αποτελέσματος (Διβάνη, 2006).

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εισήχθη στην Ελλάδα με το Ν. 1041/1980 και το άρθρο 47. Κατά το άρθρο 49 παρ. 2 του παραπάνω νόμου και με τις τροποποιήσεις του άρ. 10 του Ν 1819/1988 ισχύει ότι με ΠΔ που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, έπειτα από τη γνώμη του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής, καθορίζεται το αντικείμενο και περιεχόμενο των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Απαραίτητη θεωρήθηκε επίσης και η εισαγωγή ενός πληροφοριακού συστήματος Διοίκησης σχετικά με την ανάγκη για σαφείς αποφάσεις στις ενέργειες του κάθε Δήμου. Η εισαγωγή της Διπλογραφικής Λογιστικής στις οικονομικές υπηρεσίες, που αφορούν την καρδιά του κάθε Δήμου, έχει επιφέρει αλλαγές στη δομή και τη λειτουργία του Δήμου, παρέχοντας παράλληλα δυνατότητες σχετικά με το πέρασμα σε ανώτερα επίπεδα οικονομικής διαχείρισης.

Η Ελληνική Κυβέρνηση είχε θέσει φιλόδοξους στόχους σχετικά με την εναρμονισμένη χρήση της λογιστικής μεθόδου της διπλογραφίας που θα επιφέρει

μεταρρύθμιση σε φορείς του Δημοσίου και σε Δήμους. Έτσι έχει ξεκινήσει η συστηματική οργάνωση των αλλαγών σε Δήμους και Δημόσιους φορείς για την αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης, με στόχο την εκτίμηση της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων που διατίθενται, τη μείωση των δημόσιων δαπανών την παρουσίαση ρεαλιστικών προϋπολογισμών, την απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης των δήμων και εν τέλει την ενίσχυση του ελέγχου και της διαφάνειας (COHEN S, 2008).

## 2.1 Προϋπολογισμός των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Οι Δήμοι διέπονται από ένα σύνθετο νομικό πλαίσιο το οποίο αποτελεί τον Κώδικα των Δήμων και Κοινοτήτων Ν. 3463/2006, βάσει του οποίου ρυθμίζεται ένα πλήθος ζητημάτων που αφορά την λειτουργία τους, ενώ ήταν υποχρεωμένοι να εφαρμόσουν το Δημόσιο Λογιστικό Σύστημα (Ν. 2362/1995) για τον προϋπολογισμό και τον απολογισμό τους ως Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 2526/1997 με Π.Δ. που εκδόθηκε μετά από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, θεσπίζεται στους ΟΤΑ Α' Βαθμού το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, με τη βεβαιότητα ότι με το σύστημα αυτό θα λυθούν τα προβλήματα και οι αδυναμίες που παρουσιάζει το παλαιότερο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (ΥΠΕΣ, 2009).

Μέχρι την έκδοση του Π.Δ. 315/1999 (ΦΕΚ 302/Α'/30.12.1999) το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόστηκε προαιρετικά για το έτος 1999 από όλους τους ΟΤΑ που είχαν πληθυσμό πάνω από 10.000 κατοίκους. Για την υποβοήθηση και υποστήριξη της προαιρετικής αυτής εφαρμογής το Υπουργείο συγκρότησε ομάδα μελέτης από ειδικούς επιστήμονες, όπως στελέχη του ΥΠΕΣΔΔΑ, της ΕΕΤΑΑ και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι οποίοι κατάρτισαν λογιστικό οδηγό και δόθηκαν οδηγίες πάνω στο θέμα αυτό (Π.Δ. 315/99 «Νέο Διπλογραφικό Λογιστικό», 1999). Μετά την υποχρεωτική ανάπτυξη του κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ (Π.Δ. 315/99) η ανάπτυξη του έργου δεν θα μπορούσε να είναι ικανοποιητική, χωρίς την εκτέλεση προγραμμάτων υιοθέτησης του νέου συστήματος. Τα βασικά προβλήματα



που αντιμετώπισαν οι Δήμοι κατά την υιοθέτηση του Διπλογραφικού συστήματος αφορούσαν:

- Την έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού
- Την δυσκολία ενός μεγάλου αριθμού του προσωπικού να κατανοήσει το βαθμό αναγκαιότητας, τη σημασία, το μέγεθος αλλά και το εύρος του όλου συστήματος
- Την αδυναμία και την απουσία προθυμίας του υπηρεσιακού μηχανισμού να αλλάξει τον τρόπο εργασίας και να εφαρμόσει τις νέες απαιτήσεις του συστήματος
- Τις ελλείψεις, τα κενά και την απουσία συνοχής στις μηχανογραφικές εφαρμογές αλλά και τις αδυναμίες υποστήριξης των Δήμων από τις εταιρίες λογισμικού
- Τις ελλείψεις στο βαθμό του κεντρικού σχεδιασμού
- Τις δυσκολίες που σχετίζονται με το θεσμικό πλαίσιο που αφορά την οικονομική διαχείριση των Δήμων.

Το Υπουργείο Εσωτερικών για να συμβάλει στην αντιμετώπιση των ελλείψεων αυτών, συγκρότησε μια Ομάδα Διοίκησης για τον σχεδιασμό ενός ολοκληρωμένου Προγράμματος Δράσης έτσι ώστε να επιτευχθεί η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Δήμους. Το πρόγραμμα αυτό δημιουργήθηκε σε συνεργασία με την ΚΕΔΚΕ, και με τη βοήθεια ειδικών επιστημόνων.

Στόχος ήταν η αντιμετώπιση όλων των προβλημάτων των αδυναμιών και των ελλείψεων που συντέλεσαν στην καθυστέρηση της εφαρμογής του διπλογραφικού και την ανάπτυξη του θεσμικού εκσυγχρονισμού του συστήματος διαχείρισης των ΟΤΑ.

Ο εκσυγχρονισμός του λογιστικού, διαχειριστικού και οικονομικού συστήματος των Δήμων στόχευε στη δημιουργία ενός βασικού και σύγχρονου λογιστικού διαχειριστικού συστήματος αυτών για την εξασφάλιση των αναγκαιών πληροφοριών, την διαφάνεια, τον έλεγχο, αλλά και την αποτελεσματική πορεία των Δήμων και των ΟΤΑ εν γένει. Για την αλλαγή και την αναδιοργάνωση του υπάρχοντος συστήματος εκπονήθηκε ειδική μελέτη από αρμόδια τμήματα εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών, όπου σκοπό είχε την αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης, αλλά και την αξιολόγηση των διαδικασιών, για να καταλήξει σε τροποποιήσεις και διαφοροποιήσεις του θεσμικού αυτού πλαισίου. Στόχος, ήταν η

δημιουργία ενός κανονισμού οικονομικής λειτουργίας των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων έτσι ώστε η μελλοντική, αναμόρφωση να συνδράμει σημαντικά στην εφαρμογή του ενιαίου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (ΥΠΕΣ, 2009).

Σύμφωνα με την πρόσφατη Κοινή Υπουργική Απόφαση στις 31.07.2013 για την σύνταξη του προϋπολογισμού των ΟΤΑ, ο προϋπολογισμός θα πρέπει να καταρτίζεται και να υποβάλλεται ισοσκελισμένος, ενώ το σύνολο των δαπανών εκτός των χρεολυσίων δεν δύναται να είναι υψηλότερο από τα συνολικά έσοδα, εκτός των εσόδων από δάνεια. Η συγκεκριμένη αρχή θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, αλλά και σε κάθε αναμόρφωση του (Σαββαΐδου Κ, Καραγιλάνης Σ, 2011).

Ο προϋπολογισμός περιέχει όλες τις δαπάνες και τα έσοδα του δήμου, όπου αναμένεται να καταβληθούν και να εισπραχθούν κατά το οικονομικό έτος. Ενώ επιπρόσθετα, εγγράφονται οι προβλέψεις για τις επισφαλείς απαιτήσεις, καθώς και το αποθεματικό. Οι υποχρεωτικές δαπάνες, εγγράφονται κατά προτεραιότητα στον προϋπολογισμό. Τα χρηματοδοτούμενα έργα, από ίδια έσοδα παρουσιάζονται στον προϋπολογισμό, ενώ θα πρέπει να παρουσιάζεται η αντίστοιχη εγγραφή χρηματοδότησης από τα έσοδα αυτά. Επιπρόσθετα, στον προϋπολογισμό παρουσιάζονται υποχρεωτικά όλες οι τοκοχρεωλυτικές δόσεις των υποχρεώσεων που έχουν συναφθεί με τα πιστωτικά ιδρύματα (Σαββαΐδου Κ, Καραγιλάνης Σ, 2011).

Η υποχρεωτική κατάρτιση ισοσκελισμένων, αλλά και ρεαλιστικών προϋπολογισμών, και η εγγραφή δαπανών που χρηματοδοτούνται μόνο από τα ενδεχόμενα έσοδα που αναμένεται να εισπραχθούν, με δεδομένη την αδυναμία άντλησης δανείων, που θα καλύπτουν έξοδα λειτουργικά, παρουσιάζει την ανάγκη άσκησης περιοριστικής πολιτικής, ενώ προβλέπεται, η έντονη συγκράτηση των δαπανών στα χαμηλότερα δυνατά επίπεδα (ΚΥΑ 30842, 2013).

### **3.10 Δομή του προϋπολογισμού**

Ο προϋπολογισμός θα πρέπει να αποτελείται από δύο μέρη, όπου στο ένα θα πρέπει να παρουσιάζονται τα έσοδα και στο άλλο οι δαπάνες μαζί με τα αποθεματικά.

Επιπρόσθετα, τα έσοδα θα πρέπει να ταξινομούνται με βάση την προέλευση τους, ενώ οι δαπάνες να διαιρούνται κατά είδος ή κατά υπηρεσία του Δημοσίου Φορέα.

Τα έσοδα του προϋπολογισμού χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Στα Τακτικά έσοδα
- Στα Έκτακτα έσοδα
- Στα Έσοδα που αφορούν παρελθόντα οικονομικά έτη
- Σε Εισπράξεις δανείων και απαιτήσεων από παρελθόντα οικονομικά έτη
- Σε Εισπράξεις υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και επιστροφές χρημάτων
- Σε Χρηματικά υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης.

Αντίθετα τα έξοδα του προϋπολογισμού θα πρέπει να παρουσιάζονται στις εξής κατηγορίες:

- Στα λειτουργικά έξοδα
- Στις Επενδύσεις
- Στις πληρωμές εξόδων από παρελθόντα έτη
- Στα αποθεματικά

Επιπρόσθετα, θα πρέπει να τονιστεί ότι οι δαπάνες παρουσιάζονται τόσο κατά είδος όσο και κατά υπηρεσία (ΚΥΑ 30842, 2013).

### **3.11 Η εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων**

Το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, που είναι διαφορετικό από το απλογραφικό, ισχύει με το Προεδρικό Διάταγμα 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α') που αναφέρεται ως: ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων. Το παραπάνω διάταγμα, υποχρέωσε την Ελληνική Τοπική Αυτοδιοίκηση να ενσωματώσει ένα εξελιγμένο πληροφοριακό σύστημα λογιστικής.

Το κλαδικό σύστημα λογαριασμών του Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων απαρτίζεται από τρία μέρη. Το κάθε μέρος αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό σύστημα.

Ο Κώδικας Λογιστικού σχεδίου των Δήμων, αποτελείται από τρία ανεξάρτητα μέρη τα οποία είναι: η γενική λογιστική, παρακολουθεί τις εξωτερικές συναλλαγές του ΟΤΑ, η λογιστική του Προϋπολογισμού σχετίζεται με λογαριασμούς τάξεως, που αφορούν την υλοποίηση του προϋπολογισμού, αλλά και η αναλυτική λογιστική, που ασχολείται με την λογιστική παρακολούθηση του κόστους.

Οι εκάστοτε λογαριασμοί από κάθε μέρος από τα παραπάνω, συνδέονται και λειτουργούν μεταξύ τους σε λογιστική βάση, ανεξάρτητα, χωρίς να εμπλέκονται και να επηρεάζουν τους λογαριασμούς των άλλων δύο τμημάτων του ΚΛΣ. Αντίθετα, συλλειτουργούν κάτω από ένα σύγχρονο και ενιαίο σύστημα, που μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο διοίκησης των ΟΤΑ που σχετίζεται άμεσα με τον έλεγχο, την ανάλυση καθώς και την διαφάνεια αυτών των οργανισμών (Κοινή Υπουργική Απόφαση αρ.4604/01-02-2005, 2005).

Η ανάπτυξη και λειτουργία των δύο νέων λογιστικών κυκλωμάτων συμβάλλει θετικά στο προηγούμενο μοναδικό λογιστικό κύκλωμα που αφορούσε τον προϋπολογισμό και που τώρα με τη βοήθεια του ίδιου λογιστικού πλαισίου σε συνάρτηση με τα άλλα, συμβάλλει στην ποιοτικότερη και καλύτερη διεκπεραίωση του ρόλου του. Το νέο διπλογραφικό σχέδιο που προβλέπεται από το ΠΔ 315/30-12-99(ΦΕΚ-302 Α΄) παρέχει την απαιτούμενη πληροφόρηση για τους χρησιμοποιούμενους πόρους και τις πηγές αυτών σχετικά με τις ροές χρήματος όπως εισπράξεις και πληρωμές, αλλά επιπρόσθετα, ρυθμίζει τις λειτουργίες υπηρεσιών αλλά και την κατανομή των κονδυλίων (Π.Δ. 315/99 «Νέο Διπλογραφικό Λογιστικό», 1999). Η συμβολή του διπλογραφικού συστήματος έγκειται στην πληροφόρηση αναφορικά με τον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής κατάστασης του οργανισμού αλλά και του τρόπου χρήσης των διαφόρων πόρων για την επίτευξη των συγκεκριμένων αποτελεσμάτων. Με την εφαρμογή λοιπόν του Νόμου, επετεύχθη, ο εκσυγχρονισμός του δημόσιου λογιστικού συστήματος, με την εισαγωγή της διπλογραφικής μεθόδου στις μονάδες των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων. Η καθιέρωση ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων, η δημοσίευση ισολογισμών και αποτελέσματος χρήσης στους Δήμους, οι οποίοι βέβαια πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια πληθυσμιακά, έδωσε τη δυνατότητα μιας καλύτερης πληροφόρησης σχετικά με τις επιδόσεις των Δήμων αλλά συνέβαλλε και στην δημιουργία συγκρισιμότητας μεταξύ τους.

Το Υπουργείο Δημόσιας Διοίκησης επιβάλλει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων των δημόσιων Οργανισμών για την εποπτεία αυτών από το συγκεκριμένο Υπουργείο αλλά και από Ελεγκτικές Εταιρείες. Γίνονται προσπάθειες λοιπόν από τους Ελληνικούς Δήμους για την υιοθέτηση των αρχών που διέπουν την ορθή παρουσίαση και κατά επέκταση την ορθή εκμετάλλευση του περιεχομένου των πληροφοριών των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται για την ορθή λήψη των αποφάσεων στους Δήμους και τους Δημόσιους Φορείς (COHEN S, 2008).

Οι οικονομικές καταστάσεις των Δήμων παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά του Δημόσιου Φορέα και αποτελούν ένα μέσο λογοδοσίας που μπορεί να αναλυθεί και να αξιολογηθεί από κάθε ενδιαφερόμενο χρήστη. Στον ιδιωτικό τομέα, η ομάδα των ενδιαφερόμενων χρηστών μπορεί να αποτελείται πρωτίστως από την ομάδα των μετόχων, ενώ έχει παρατηρηθεί, ότι η χρήση των λογιστικών πληροφοριών σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να είναι περιορισμένη. Παρ' όλα αυτά, όσον αφορά τους Δημόσιους Φορείς, τα ανώτερα κλιμάκια της κυβέρνησης και οι ελεγκτικοί και εποπτικοί οργανισμοί, αποτελούν το γενικά αποδεκτό σύνολο των χρηστών των εκθέσεων της τοπικής αυτοδιοίκησης. Συμπερασματικά ισχύει ότι οι Εποπτικές Αρχές, ενεργούν με βάση την πρόσφατη κοινόχρηστη νομοθεσία όπου προβλέπει την εκμετάλλευση του περιεχομένου των πληροφοριών των δημοσιευμένων αυτοτέλειας των οικονομικών καταστάσεων για την αξιολόγηση της απόδοσης και κατά συνέπεια τη λήψη αποφάσεων (COHEN S, 2008).

Συγκεκριμένα βάσει του ΠΔ 315/30-12-1999 ισχύουν:

### **Αρχή της Αυτονομίας**

Το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί τάξεως, που αναπτύσσονται στη 10η (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας, η αναλυτική λογιστική, λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, σε

λογαριασμούς, της ομάδας 9, που συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής (Τσακλάγκανος Α, 2015).

Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παρακάτω παραγραφών.

### **Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.**

Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (Ομάδα 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.

Σύμφωνα με την αρχή της προηγούμενης περιπτώσεως οι σχετικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων δέχονται μόνο, χρεώσεις ενώ των εσόδων μόνο πιστώσεις καθώς και αντιστοίχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

### **Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.**

Ο λογαριασμός της Γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, έτσι ώστε από την ανάλυσή του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως του Δήμου ή της Κοινότητας.

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού), δηλαδή αποδεικτικών πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, που προβλέπονται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα

έσοδα. Απόκλιση από τη βασική αρχή, επιτρέπεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην περίπτωση 3 της παρ. 5.1.600 του Π.Δ. 1123/1980.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία :

α. Ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.

β. Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή στην πίστωση του λογαριασμού.

γ. Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως, είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών ατομικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Για τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, ισχύουν όσα ορίζονται στη περίπτωση 7 της παραγ. 5.210 του Π.Δ. 1123/1980.

δ. Παρέχεται η ευχέρεια στους Δήμους και τις Κοινότητες να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση, τόσο της χρεώσεως όσο και της πιστώσεως, των αντίστοιχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή των αναλυτικών λογαριασμών θα γίνεται, κατά οποιοδήποτε τρόπο, τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα.

#### **Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων:**

1. Παρέχεται η δυνατότητα στο Δήμο (ή την Κοινότητα) να τηρεί τα βιβλία του και να εκδίδει τα στοιχεία του μηχανογραφικά, ή να τηρεί μηχανογραφικά τη Γενική Λογιστική και να εκδίδει τα στοιχεία του χειρόγραφα ή αντίστροφα. Δεν παρέχεται η δυνατότητα, το ίδιο βιβλίο άλλοτε να τηρείται μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα ή ένα στοιχείο να εκδίδεται μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων και τα λοιπά δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα.

2. Ο Δήμος (ή η Κοινότητα) που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των παραστατικών στοιχείων υποχρεούται:

α. Να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην Ελληνική γλώσσα, που αναφέρεται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά, και το οποίο ενημερώνεται αμέσως για κάθε μεταβολή που επέρχεται σ' αυτό.

β. Να διαθέτει στον οποιοδήποτε αρμόδιο εξωτερικό έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό, για να εκτυπωθούν ή εμφανιστούν στην οθόνη τα ζητούμενα στοιχεία ή για να γίνουν ανάλογες ελεγκτικές επαληθεύσεις, τόσο στις εγγραφές των βιβλίων, όσο και στις δυνατότητες του λογισμικού.

γ. Να διαφυλάσσει το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης λογισμικού για δέκα χρόνια από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία θα σταματήσει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ή θα αλλάξει εγχειρίδιο οδηγιών.

δ. Να διαφυλάσσει τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους.

ε. Να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα παραστατικά στοιχεία, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

3. Οι φορείς που αναλαμβάνουν τη μηχανογραφική ενημέρωση των βιβλίων, έχουν υποχρέωση να διαφυλάσσουν το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού και να διαθέτουν το κατάλληλο προσωπικό κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για τη χρήση του λογισμικού. Ένα αντίγραφο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης παραδίδεται στο Δήμο (ή την Κοινότητα).

4. Το πρόγραμμα που χρησιμοποιεί ο Δήμος για τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων του, πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά και επί πλέον πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

α. Το πρόγραμμα πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στο παρόν Λογιστικό Σχέδιο, ώστε να παρέχει τη δυνατότητα ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου, δεύτερου και τρίτου μέρους του παρόντος.

β. Πρέπει να εξασφαλίζει στο ίδιο το Δήμο τη δυνατότητα προσδιορισμού των μεταβλητών εσόδων του κ.λ.π. σε περίπτωση διαφοροποίησης τους, χωρίς να απαιτείται η παρέμβαση του προγραμματιστή.



γ. Πρέπει να εξασφαλίζει την αυτόματη ετήσια προοδευτική αρίθμηση κάθε ημερολογιακής εγγραφής, χωριστά για κάθε ημερολόγιο και η οποία δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από το χρήστη.

δ. Το πρόγραμμα πρέπει να εξασφαλίζει υποχρεωτικά την ενημέρωση των βιβλίων του Δήμου με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά και παράλληλα να αποκλείεται η δυνατότητα στο χρήστη για επιλεκτική καταχώρηση του περιεχομένου ορισμένων στοιχείων, με ανάλογη εντολή στον Η/Υ.

ε. Το λειτουργικό σύστημα του Η/Υ πρέπει να εξασφαλίζει τη δυνατότητα ακύρωσης του λανθασμένου ενιαίου μηχανογραφικού παραστατικού στοιχείου και των εγγραφών που έγιναν ταυτόχρονα στους οικείους λογαριασμούς, με την μηχανογραφική έκδοση Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου.

στ. Το πρόγραμμα πρέπει να εξασφαλίζει στο χρήστη τη δυνατότητα διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου, παράλληλα με τις οικονομικές πράξεις και τις τακτοποιητικές πράξεις της διαχειριστικής χρήσης που έληξε (σύνταξη ισολογισμού), καθώς και αυτόματης μεταφοράς των υπολοίπων στους λογαριασμούς της νέας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται, πρέπει να είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο.

ζ. Το πρόγραμμα πρέπει να εξασφαλίζει το διαχωρισμό των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε, από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης και τη χωριστή εκτύπωσή τους.

η. Το λειτουργικό σύστημα (το λογισμικό), πρέπει να αποκλείει τη δυνατότητα στο χρήστη για την αναδρομική τροποποίηση ή την παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης, που ορίζεται σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία λήψης του δικαιολογητικού.

θ. Σε περίπτωση τροποποίησης του προγράμματος, αυτό πρέπει να δίνει τη δυνατότητα στο χρήστη για μεταγενέστερη εκτύπωση των εγγραφών που έχουν εισαχθεί στον Η/Υ, μέχρι την τροποποίησή του.

ι. Τα ποσά των ημερολογίων, των λογαριασμών, των ισοζυγίων, των καταστάσεων και των στηλών των βιβλίων πρέπει να αθροίζονται αυτόματα και τα αθροίσματα να μεταφέρονται από τη μία σελίδα στη άλλη.

5. Η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Το στάδιο της ενημέρωσης και το στάδιο της εκτύπωσης. Η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται με την εισαγωγή των δεδομένων κάθε οικονομικής πράξης που πραγματοποιεί ο Δήμος, στο αρχείο του Η/Υ και τη λογιστικοποίηση των πράξεων αυτών στις προθεσμίες που ορίζει το Π Δ. 186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά.

6. Η εισαγωγή γίνεται με την πληκτρολόγηση ή αυτόματα όταν υπάρχει σύστημα ON LINE ενημέρωσης των βιβλίων, με τα στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά.

7. Η εκτύπωση είναι η μεταφορά από το Αρχείο του Η/Υ και η απεικόνιση σε μηχανογραφικά έντυπα (θεωρημένα ή αθεώρητα) των οικονομικών πράξεων . Η θεώρηση των εντύπων γίνεται από την εποπτεύουσα κάθε Δήμο αρχή, πριν τη χρησιμοποίησή τους.

8. Κατά τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, αυτά ενημερώνονται και εκτυπώνονται ως εξής :

α. Τα ημερολόγια στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές, ενημερώνονται στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ.186/1992, δηλαδή εντός 15 ημερών από τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού, και επί ταμιακών πράξεων από τη διενέργειά τους.

Η εκτύπωση τους γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

β. Τα αναλυτικά καθολικά εκτυπώνονται μία φορά στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού.

γ. Το γενικό καθολικό και το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, εκτυπώνονται μία φορά στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως, μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού.

δ. Το ισοζύγιο του γενικού καθολικού, εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

Στο ισοζύγιο αυτό αναγράφονται τα συνολικά προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών του γενικού καθολικού μέχρι το τέλος του μήνα που αφορά, καθώς και τα υπόλοιπα (χρεωστικά και πιστωτικά) των λογαριασμών αυτών,

όπως στο σχετικό „Υπόδειγμα ισοζυγίου Γενικού Καθολικού“ αυτού του Π.Δ. περιγράφεται.

ε. Το βιβλίο αποθήκης ενημερώνεται, ποσοτικά εντός οκτώ (8) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση και κατ' αξία εντός δέκα ( 10) ημερών από τη λήψη του στοιχείου αξίας. Εκτυπώνεται στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις ή μία φορά στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, με την προϋπόθεση ότι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνεται μηνιαία (θεωρημένη) κατάσταση βιβλίου αποθήκης, όπως στο σχετικό „ Υπόδειγμα Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Αποθήκης“ αυτού του Π.Δ. περιγράφεται.

στ. Όταν ο Δήμος διαθέτει κεντρική μονάδα Η/Υ, με την οποία παρακολουθεί τα λογιστικά στοιχεία όλων των τυχόν υποκαταστημάτων , μπορεί να εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα στη μονάδα αυτή, τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο αποθήκης κάθε υποκαταστήματος, όταν η μεταβίβαση των εγγραφών γίνεται από τα υποκαταστήματα, είτε με απ' ευθείας σύνδεση είτε με άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα απομνημόνευσης δεδομένων στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

ζ. Τα τυπωμένα βιβλία αποστέλλονται μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη του μήνα εκτύπωσης στο υποκατάστημα που αφορούν , όπου και φυλάσσονται.

η. Τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα βιβλία, μπορεί να φυλάσσονται στο χώρο της κεντρικής μονάδας του Η/Υ, μέχρι την χρησιμοποίησή τους.

9. Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή δικαιολογημένης μη λειτουργίας του προγράμματος, η ενημέρωση και η εκτύπωση των βιβλίων και παραστατικών μετά από σχετική γνωστοποίηση στην εποπτεύουσα το Δήμο Αρχή, παρατείνεται για δέκα (10) ημέρες από την ημέρα της βλάβης. Κατά τη διάρκεια της βλάβης, τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα από ιδιαίτερη σειρά εντύπων.

10. Αμέσως μετά την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος, το αρχείο του Η/Υ ενημερώνεται αναλυτικά, αφενός μεν με κάθε οικονομική πράξη που έχει καταχωρηθεί χειρόγραφα στα αντίστοιχα βιβλία ή στα μηχανογραφικά έντυπα, αφετέρου δε, με τα δεδομένα των στοιχείων που έχουν εκδοθεί χειρόγραφα κατά την διάρκεια της βλάβης και δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.

11. Τα θεωρημένα βιβλία και καταστάσεις, που τηρούνται μηχανογραφικά, μπορεί να εκτυπώνονται σε ενιαίο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί, με την προϋπόθεση ότι το ενιαίο αυτό μηχανογραφικό χαρτί πρέπει να φέρει, κατά τη θεώρησή του, γενική προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και κατά την εκτύπωση να αποτυπώνεται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης και να δίδεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων κάθε βιβλίου ή κατάστασης.

Με το σημείωμα θεώρησης του ενιαίου εντύπου, γνωστοποιείται στην εποπτεύουσα Αρχή το είδος των βιβλίων και καταστάσεων που θα εκτυπωθούν από το ενιαίο αυτό έντυπο.

Δεν επιτρέπεται μεταγενέστερα να εκτυπωθεί από το έντυπο αυτό βιβλίο ή κατάσταση οτιδήποτε δεν αναγράφεται στο σημείωμα θεώρησης.

12. Επιτρέπεται η έκδοση των παραστατικών στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης, με την προϋπόθεση ότι το ενιαίο αυτό έντυπο πρέπει να φέρει κατά τη θεώρησή του, γενική προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και κατά τη μηχανογραφική έκδοση να αποτυπώνεται ο τίτλος και η σειρά του παραστατικού στοιχείου και να δίνεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων για κάθε είδος και σειρά παραστατικού.

13. Με τη θεώρηση του ενιαίου εντύπου, γνωστοποιείται, στην εποπτεύουσα Αρχή το είδος και οι σειρές των παραστατικών στοιχείων που θα εκδίδονται από το έντυπο αυτό.

14. Επιτρέπεται η θεώρηση παραστατικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται τέτοια υποχρέωση, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση Η/Υ από θεωρημένο ενιαίο έντυπο, εφόσον από το ενιαίο αυτό έντυπο εκδίδονται και θεωρημένα παραστατικά στοιχεία.

15. Επιτρέπεται να εκτυπώνεται από το ενιαίο έντυπο και άλλο είδος ή σειρά στοιχείου μετά τη θεώρησή του, εφόσον, πριν από την εκτύπωση, το δηλώσει εγγράφως στην εποπτεύουσα Αρχή που θεώρησε τα στοιχεία αυτά.

16. Αν ο Δήμος χρησιμοποιεί δύο ή περισσότερους εκτυπωτές, τότε μπορεί να χρησιμοποιεί και θεωρεί δύο ή περισσότερες μηχανογραφικές σειρές εντύπων,

στοιχείων μία για κάθε εκτυπωτή με ανεξάρτητες αριθμήσεις, αλλά να φέρουν διακριτικό γνώρισμα.

17 . Το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης, πρέπει να δίνει οδηγίες και να περιέχει πλήρη ανάλυση των δυνατοτήτων του λογισμικού, ούτως ώστε να αποτελεί βοήθημα για το χρήστη και με βάση αυτό να μπορεί να εκτελέσει το πρόγραμμα και επί πλέον να είναι εργαλείο ελέγχου και επαλήθευσης για τακτικό και έκτακτο έλεγχο.

Συγκεκριμένα πρέπει :

α. να είναι γραμμένο στην ελληνική γλώσσα

β. να παρέχει οδηγίες χρήσης του υπολογιστή και των περιφερειακών του μονάδων.

γ. να περιέχει το σύνολο των προγραμμάτων εφαρμογών, τις οδηγίες χρήσης τους και τις δυνατότητές τους, οι οποίες πρέπει να είναι σύμφωνες με το παρόν διάταγμα.

18. Το εγχειρίδιο οδηγιών μπορεί να αναφέρεται και σε άλλες εφαρμογές, χωρίς αυτό να είναι απαραίτητο.

19. Για κάθε μεταβολή, πρέπει να ενημερώνεται πρώτα το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών του λογισμικού και μετά να αρχίζει η εφαρμογή του νέου ή τροποποιημένου προγράμματος.

20. Όταν ο φορέας χρησιμοποιεί μηχανογραφικό σύστημα για την τήρηση των βιβλίων και από το ίδιο σύστημα εκδίδονται και τα στοιχεία (π.χ. συμψηφιστικά) με ταυτόχρονη ενημέρωση των βιβλίων του (ON LINE) και συμβεί να δοθούν λανθασμένες εντολές στον Η/Υ με αποτέλεσμα να εκδοθεί λάθος στοιχείο (πχ συμψηφιστικό) ή το σωστό στοιχείο να εκδοθεί με λανθασμένο περιεχόμενο, πρέπει το λειτουργικό σύστημα του Η/Υ να εξασφαλίζει τη δυνατότητα ακύρωσης του λανθασμένου στοιχείου και των εγγραφών που έγιναν στους οικείους λογαριασμούς, με την άμεση μηχανογραφική έκδοση ειδικού ακυρωτικού σημειώματος.

Στο ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, θα αναγράφονται ακριβώς τα ίδια δεδομένα που γράφτηκαν και στο στοιχείο του οποίου επιδιώκεται η ακύρωση για να κλείσουν οι ανάλογες λανθασμένες εγγραφές, ο αριθμός του στοιχείου που ακυρώνεται και σύντομη αιτιολογία του λόγου της ακύρωσης.

21. Οι προθεσμίες που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις αυτής της παραγράφου, τροποποιούνται κάθε φορά με βάση τις σχετικές τροποποιήσεις του Π.Δ. 186/1992.

22. Η θεώρηση των βιβλίων, στοιχείων και καταστάσεων, που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες εκάστοτε διατάξεις.

#### **Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών.**

1. Αμέσως μετά τη δημιουργία (π.χ. κατάρτιση μισθοδοτικής καταστάσεως) ή τη λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών, στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από το Δήμο (ή την Κοινότητα), θα εκδίδονται Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής, με τα οποία θα χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί των ομάδων 1, 2, 5 και 6 ή οι λογαριασμοί 81-82, με αντίστοιχη πίστωση των σχετικών λογαριασμών της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου 45.

Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής και η, σύμφωνα με τα προηγούμενα, άμεση διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών, είναι υποχρεωτική για όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις, δηλαδή και για εκείνες που η έκδοση του εντάλματος πληρωμής γίνεται αμέσως μετά τη δημιουργία ή λήψη των σχετικών νομίμων δικαιολογητικών .

2. Εάν προηγηθεί η λήψη νόμιμου δικαιολογητικού που πιστοποιεί την ποσοτική μόνο παραλαβή ενσώματων αγαθών, θα διενεργούνται αμέσως οι εγγραφές ποσοτικής κίνησης των αποθηκών οι δε εγγραφές που αφορούν τις αντίστοιχες αξίες, θα γίνονται σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη περιπτ. 1 , όχι όμως αργότερα από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η παραλαβή του ενσώματου αγαθού.

3. Με την έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής, στο οποίο εκτός από την κωδικαρίθμηση του Προϋπολογισμού, θα αναγράφεται και η αντίστοιχη κωδικαρίθμηση της Γενικής Λογιστικής καθώς και ο αριθμός του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής, δεν θα διενεργείται. άλλη εγγραφή στη Γενική Λογιστική στις ομάδες 1 έως και 8, αλλά στο στάδιο αυτό θα κινούνται μόνο οι λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού, που τηρούνται στο ζεύγος λογαριασμών τάξεως 02 και 06.

4. Μετά την έγκριση του Εντάλματος Πληρωμής αρμοδίως, και τη συνακόλουθη εξόφλησή του, εκτός από τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών στους λογαριασμούς του Προϋπολογισμού, θα χρεώνονται και οι λογαριασμοί τις ομάδας 5 που έχουν πιστωθεί με τις εγγραφές της πιο πάνω περίπτωσης 1, με πίστωση των λογαριασμών των διαθεσίμων .

5. Για κάθε εξόφληση εντάλματος πληρωμής που γίνεται από διαθέσιμα των τραπεζικών λογαριασμών του Δήμου, θα εκδίδεται απαραίτητα και τραπεζική επιταγή, που θα συνοδεύεται από το σχετικό Ένταλμα Πληρωμής.

6. Ο Δήμος δύναται να τηρεί διαφορετικές σειρές Ενταλμάτων Πληρωμής, ανάλογα με το χώρο ή τμήμα έκδοσής τους, το μέσο πληρωμής (μετρητά, επιταγές κλπ.), την υποχρεωτικότητα ή μη προληπτικού ελέγχου κλπ.

Τα Εντάλματα Πληρωμής, είναι προαριθμημένα κατά σειρά.

7. Η διενέργεια των περιλαμβανόμενων στα προηγούμενα (περίπτ. 1-6) είναι υποχρεωτική για όλες τις περιπτώσεις, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων για τις οποίες η έκδοση του εντάλματος πληρωμής και η εξόφλησή του γίνονται ευθύς με τη λήψη των σχετικών νομίμων δικαιολογητικών .

#### **Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων**

1. Τα έσοδα του Δήμου παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς λογαριασμούς της ομάδας 7 .

2. Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης τους.

Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου πρέπει να προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτός αφορά τη βεβαίωση της είσπραξης του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση ή Extrait λογαριασμού Τράπεζας) ή τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο του Δήμου η ακόμη έγγραφο του οφειλέτη που αποδέχεται οφειλή και κοινοποιεί στον Δήμο την οφειλή του.

3. Για όλες τις περιπτώσεις διενεργούνται συμπληρωματικές εγγραφές με χρέωση του οφειλέτη και πίστωση του εσόδου, ανεξάρτητα αν συγχρόνως με τη βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της οφειλής.

Σε αυτήν τη δεύτερη περίπτωση, θα διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων .

### **Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό**

1. Το σχέδιο λογαριασμών έχει σχεδιασθεί, ώστε ταυτόχρονα με τη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής, να εξυπηρετούνται και οι υποχρεώσεις των Δήμων για τη λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού τους.

2. Οι λογαριασμοί τελευταίας βαθμίδας του σχεδίου, που αφορούν αγορές ή προσθήκες παγίων , λοιπές επενδύσεις και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της Ομάδας 1, αγορές αποθεμάτων της Ομάδας 2, οργανικά έξοδα της Ομάδας 6, οργανικά έσοδα της Ομάδας 7 και μη οργανικά έσοδα και έξοδα της Ομάδας 8, καθώς και ορισμένοι λογαριασμοί των ομάδων 3 και 5, έχουν συσχετισθεί με τους αντίστοιχους κωδικούς λογαριασμούς του προϋπολογισμού.

3. Η ανάπτυξη των λογαριασμών του Προϋπολογισμού γίνεται στους λογαριασμούς 02 και 06, το οποίο περιλαμβάνει το Σχέδιο Λογαριασμών τάξεως.

Για τις λοιπές περιπτώσεις (ομάδες 3 και 5) η ενημέρωση γίνεται αμέσως μετά την έκδοση των σχετικών Ενταλμάτων Πληρωμής ή Γραμματίων Είσπραξης.

5. Σε περίπτωση που μετά την εγγραφή ενός ποσού στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού, η διαδικασία ολοκλήρωσης της συναλλαγής ακυρωθεί, ακυρώνεται και η εγγραφή του προϋπολογισμού, παράλληλα με τις σχετικές ακυρωτικές εγγραφές στη Γενική Λογιστική.

6. Η μηχανογραφική υποστήριξη της παραγράφου 1.1.104, πρέπει να παρέχει απαραίτητα τη δυνατότητα παρακολούθησης των λογαριασμών του προϋπολογισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Π.Δ.



# Κεφάλαιο 4

## Ανάλυση οικονομικών στοιχείων του Δήμου Λαγκαδά

### 4.1 Οικονομικά στοιχεία των Δήμων

Η δημοσιονομική θέση των ΟΤΑ ως φορέων Γενικής Κυβέρνησης πρέπει να είναι ισοσκελισμένη ή πλεονασματική. Για τους δήμους, επίσης ως φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, ισχύουν κατά τη σύνταξη του προϋπολογισμού τους, οι γενικές αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης. Περαιτέρω, το σύνολο των δαπανών μη συμπεριλαμβανομένων των χρεολυσίων δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των εσόδων αφαιρουμένων των εσόδων από δάνεια. Η ανωτέρω σχέση θα πρέπει να ισχύει κατά την κατάρτιση αλλά και σε κάθε αναμόρφωση του προϋπολογισμού. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι έχουν αναληφθεί υποχρεώσεις και πραγματοποιηθεί δαπάνες καθ' υπέρβαση των εγγεγραμμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού, τα ποσά που αναλογούν στο ύψος αυτών, καταλογίζονται σε βάρος των οργάνων που ενέκριναν ή συνέπραξαν στην εκτέλεση της δαπάνης (Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικ. Ανασυγκρότησης, 2015).

Στον προϋπολογισμό εγγράφονται όλες οι δαπάνες και τα έσοδα του δήμου, τα οποία αναμένεται να πληρωθούν και αντίστοιχα να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους. Επιπλέον εγγράφονται οι προβλέψεις μη είσπραξης εισπρακτέων υπολοίπων βεβαιωθέντων κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη εντός του οικονομικού έτους καθώς και το αποθεματικό. Η υπερεκτίμηση των εσόδων ή η εγγραφή εσόδων που δεν πρόκειται να εισπραχθούν οδηγεί ουσιαστικά στην μη επίτευξη του οικονομικού αποτελέσματος, καθιστώντας τον προϋπολογισμό ελλειμματικό (Εφημερίς της Κυβέρνησης, 2012).

Αναλυτικότερα, εγγράφονται κατά προτεραιότητα οι υποχρεωτικές δαπάνες που καθορίζονται από τον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων. Νέα έργα χρηματοδοτούμενα από ίδια έσοδα εγγράφονται στον προϋπολογισμό μόνο εφόσον στοιχειοθετείται από τις αντίστοιχες εγγραφές εσόδων η χρηματοδότησή τους. Σε κάθε περίπτωση για κάθε έργο, υπηρεσία, προμήθεια ή μελέτη, ανεξαρτήτως της πηγής χρηματοδότησης τους,

πρέπει να εγγράφονται ως δαπάνη στον προϋπολογισμό μόνο τα ποσά που εκτιμάται ότι θα πληρωθούν εντός του οικονομικού έτους που αυτός αναφέρεται. Σε περίπτωση που τα ανωτέρω χρηματοδοτούνται από επιχορηγήσεις, ανεξαρτήτως πηγής, στο σκέλος των εσόδων εγγράφονται αντίστοιχα μόνο τα ποσά που αναμένεται ότι θα αποδοθούν στο δήμο εντός του οικονομικού έτους. Σε περίπτωση δημοπράτησης και μετά την κατακύρωση του αποτελέσματος και της ανάδειξης αναδόχου, πρέπει να πραγματοποιείται αναμόρφωση της ετήσιας εγγραφής του προϋπολογισμού με αντίστοιχη μείωση του εσόδου και της δαπάνης που προκύπτει από το ποσοστό έκπτωσης που επιτεύχθηκε (Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικ. Ανασυγκρότησης, 2015, σ. 43).

Κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, οι προβλέψεις δαπανών για τις αποδοχές του πάσης φύσεως προσωπικού συνοδεύονται υποχρεωτικά από λεπτομερείς καταστάσεις και πλήρη ανάλυση των πιστώσεων που είναι γραμμένες για τους σκοπούς αυτούς (όπως για τους μισθούς, τις τυχόν αυξήσεις μισθών του τακτικού και του επί συμβάσει προσωπικού καθώς και υπερωρίες και αμοιβές από συλλογικά όργανα εφόσον και μόνο αυτές προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις), λαμβανομένων υπόψη των δημοσιονομικών αποτελεσμάτων που επιφέρει το πρόγραμμα διαθεσιμότητας -κινητικότητας του δημοσίου τομέα στους ΟΤΑ, η ενδοαυτοδιοικητική κινητικότητα, καθώς και ο προβλεπόμενος αριθμός αποχωρήσεων προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης. Στον προϋπολογισμό, εγγράφονται υποχρεωτικά οι τοκοχρεωλυτικές δόσεις των δανείων που έχουν συναφθεί με το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς. Σε όσες περιπτώσεις επιμηκύνεται η διάρκεια αποπληρωμής χορηγηθέντων δανείων λόγω σχετικής διμερούς συμφωνίας μεταξύ δήμου και πιστωτικού οργανισμού ή κατ' εφαρμογή διάταξης νόμου, με αποτέλεσμα τη μείωση της ετήσιας δαπάνης που αφορά στην πληρωμή τοκοχρεωλυτικών δόσεων, οι σχετικές εγγραφές πρέπει να είναι μειωμένες κατά το αντίστοιχο ποσό. Ενόψει της υποχρέωσης κατάρτισης ρεαλιστικών καταστάσεων, με εγγραφή σε αυτούς μόνο δαπανών που μπορούν να χρηματοδοτηθούν από τα έσοδα που αναμένεται να εισπραχθούν και με δεδομένη την αδυναμία άντλησης δανείων για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών, τονίζεται ιδιαίτερα η ανάγκη άσκησης περιοριστικής πολιτικής στις δαπάνες γενικότερα, με υποχρέωση συγκράτησης αυτών στα χαμηλότερα, δυνατά επίπεδα (Χλέπας Ν, 2014 ).

Τα ιδρύματα και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου των δήμων, συμπεριλαμβανομένων των συνδέσμων, καταρτίζουν και ψηφίζουν τον προϋπολογισμό τους εντός των προθεσμιών που προβλέπονται και για τους δήμους, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη ψήφιση του οικείου δήμου στην οποία, μεταξύ άλλων, ορίζεται το ύψος της τακτικής επιχορήγησής τους. Για την κατάρτιση των καταστάσεων, των ανωτέρω νομικών προσώπων ως τακτική επιχορήγηση από τον οικείο δήμο εγγράφεται το ποσό που είναι εγγεγραμμένο στον προϋπολογισμό του δήμου το προηγούμενο οικονομικό έτος (Χλέπας Ν, 2014 ).

Όπως έχει ήδη καταστεί σαφές, δεν παρέχεται στους ελληνικούς δήμους καμία δυνατότητα επιβολής φόρων. Το Σύνταγμα (Άρθρο 102, Παρ. 5) εγγυάται την οικονομική αυτοτέλεια των δήμων συμπεριλαμβανομένης μιας ίδιας διαχείρισης των εσόδων και εξόδων, εισπράξεων και πληρωμών. Περαιτέρω προσδιορίζεται ότι το κράτος εξασφαλίζει για τους δήμους τους απαραίτητους πόρους για την εκπλήρωση των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων τους. Επιπλέον το κράτος βάσει της αρχής της σύνδεσης των αρμοδιοτήτων με πόρους, υποχρεούται με κάθε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από κεντρικά ή περιφερειακά όργανά του προς την τοπική αυτοδιοίκηση στη μεταφορά των αντίστοιχων πόρων. Οι δήμοι, όπως και όλοι οι άλλοι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, ελέγχονται από το ελεγκτικό συνέδριο (Άρθρο 98, Συντ.). Ως εκ τούτου οι δημοτικές δαπάνες ελέγχονται προληπτικά και εν μέρει εκ των υστέρων. Το ελεγκτικό συνέδριο ελέγχει όλες τις συμβάσεις των δήμων με χρηματικό αντικείμενο άνω των 200.000 Ευρώ (Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικ. Ανασυγκρότησης, 2015).

Κατά κανόνα το μεγαλύτερο τμήμα των εσόδων των δήμων προέρχεται από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ) και τους ίδιους πόρους. Σχεδόν όλοι οι δήμοι αντλούν το 80-90% των εσόδων τους από τις δύο αυτές πηγές. Ακόμα και το ύψος των εσόδων από επιχορηγήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να είναι σημαντικό. Αυτό εξαρτάται από τις δαπάνες των προγραμμάτων και των δράσεων που υλοποιούνται από τον δήμο στην διάρκεια μιας προγραμματικής περιόδου. Εξαιτίας του προγράμματος σταθεροποίησης, τα τελευταία τέσσερα χρόνια περιορίστηκε πάρα πολύ το πρόγραμμα δημοσίων επενδύσεων, συμπεριλαμβάνοντας κυρίως μεγάλα έργα που ξεπερνούν κατά πολύ τα όρια μεμονωμένων δήμων (Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικ. Ανασυγκρότησης, 2015).

Τα σημερινά νομικά πλαίσια είναι πολύ αυστηρά, έτσι ώστε ο δανεισμός για λειτουργικές δαπάνες αλλά ακόμη και για επενδύσεις συχνά να αποκλείεται. Τα προηγούμενα χρόνια είχαν δανεισθεί ορισμένοι δήμοι σημαντικά ποσά, κυρίως από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. Για τον λόγο αυτό υποχρεούται σήμερα ένας αριθμός δήμων να καταβάλλει μεγάλο μέρος των εσόδων του για την εξυπηρέτηση αυτών των δανείων. Για τα δάνεια που προέρχονται από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων παρακρατείται το αντίστοιχο ποσό δόσης απευθείας από τον λογαριασμό των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων. Οι ελάχιστες περιπτώσεις όπου η λήψη δανείων είναι ακόμα σήμερα εφικτή, αφορούν συμπράξεις δημοσίου και ιδιωτικού τομέα και πρόκειται για έργα και δράσεις τα οποία είναι αποδεδειγμένα οικονομικά βιώσιμα. Αυτό σημαίνει ότι από τα έργα και τις δράσεις αυτές εξασφαλίζονται τέτοιες εισροές, ώστε να εξυπηρετούνται αυτόνομα τα ληφθέντα δάνεια (Χλέπας Ν, 2014 ).

## 4.2 Η Κρατική Επιχορήγηση

Η αναδιάρθρωση των δήμων που προέκυψε από τον νόμο «Πρόγραμμα Καλλικράτης» άλλαξε και τη σύνθεση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων (ΚΑΠ). Μέσω των ΚΑΠ επιδοτούνται σε μηνιαία βάση από το κράτος τα λειτουργικά έξοδα των δήμων. Το συνολικό ποσό των ΚΑΠ, το οποίο διανέμεται ετησίως στους 325 δήμους, καθορίζεται στον κρατικό προϋπολογισμό. Η διανομή στους 325 δήμους γίνεται με βάση πρόταση τόσο της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας (ΚΕΔΕ) όσο και του Υπουργείου Εσωτερικών. Οι ΚΑΠ διαμορφώνονται επί του παρόντος με βάση τις παρακάτω πηγές εσόδων: α) 20% των ετήσιων εσόδων από τον φόρο εισοδήματος β) 12% των ετήσιων εσόδων από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) γ) 50% των ετήσιων εσόδων από τον φόρο ακινήτων. Τα τρία σημαντικότερα κριτήρια διανομής των ΚΑΠ στους επιμέρους δήμους είναι:

- Πληθυσμός
- Αριθμός οικισμών
- Ελάχιστο λειτουργικό κόστος κάθε δήμου

Προσφάτως άρχισε η συζήτηση και για πρόσθετα κριτήρια – π.χ. τοπικές αναπτυξιακές δομές, αποθέματα υδατικών πόρων, έκταση δήμου. Το άθροισμα των εσόδων φορολογικής προέλευσης χωρίζεται σε δύο κατηγορίες επιχορηγήσεων:

1) Τακτική μηνιαία επιχορήγηση: Προκύπτει από τα 2/3 του συνολικού φόρου εισοδήματος και το σύνολο των φόρων προστιθέμενης αξίας και ακινήτων. Η τακτική αυτή μηνιαία επιχορήγηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους δήμους για την κάλυψη των εξόδων τους.

2) Τετραμηνιαία επιχορήγηση: Χρηματοδότηση των επενδυτικών δαπανών, γνωστή σαν ΣΑΤΑ (Συλλογική απόφαση τοπικής αυτοδιοίκησης): Αυτή προκύπτει από το 1/3 των ετήσιων εσόδων του φόρου εισοδήματος. Επιπλέον λαμβάνουν οι δήμοι άπαξ και ειδικές επιχορηγήσεις για χρηματοδότηση δαπανών, οι οποίες σχετίζονται με την μεταβίβαση αρμοδιοτήτων ή αποσκοπούν στην κάλυψη απρόβλεπτων δαπανών (Διεύθυνση Διοίκησης τμήμα τοπικής αυτοδιοίκησης & ΝΠΔΔ, 2015).

### 4.3 Ίδια έσοδα των Δήμων

Τα ίδια έσοδα των δήμων, προέρχονται από μια σειρά φόρων, τελών και εισφορών. Το συγκεκριμένο ύψος εισφοράς διαφέρει από δήμο σε δήμο. Ο πληθυσμός, ο νησιωτικός χαρακτήρας, η τοπική μορφή της οικονομίας (παροχή υπηρεσιών, τουρισμός, γεωργία), η οικοδομική δραστηριότητα, η δημοτική περιουσία είναι από τους παράγοντες που καθορίζουν το ύψος των επιμέρους εσόδων. Από τα ίδια έσοδα, μεγάλη σημασία έχουν τα τέλη, τα οποία προκύπτουν σαν αποζημίωση για υπηρεσίες ή για την χρήση χώρων του δήμου (Εφημερίς της Κυβέρνησης, 2012):

- Τέλη ύδρευσης, άρδευσης και αποχέτευσης
- Τέλη καθαριότητας και αποκομιδής απορριμμάτων καθώς και τέλη φωτισμού
- Τέλη για την χρήση δημόσιων χώρων, για τη μόνιμη ή προσωρινή χρήση δρόμων, πεζοδρομίων και πλατειών
- Τέλη στάθμευσης οχημάτων σε ελεγχόμενες ζώνες στάθμευσης
- Τέλη νεκροταφείων
- Τέλη ορυχείων
- Τέλη από εστιατόρια, ξενοδοχεία.

Το ύψος των ιδίων εσόδων καλύπτει συνήθως το ήμισυ των δαπανών των προϋπολογισμών των δήμων. Ο καθορισμός και η πραγματική εισροή των ιδίων εσόδων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την αποφασιστικότητα της διοίκησης του δήμου να εισπράξει πραγματικά αυτά τα έσοδα (Χλέπας Ν, 2014 ).

Έως το 2012 ίσχυε η βασική αρχή ότι οι αξιώσεις ιδίων εσόδων, τα οποία όμως δεν αποτέλεσαν εισροή εντός του έτους του προϋπολογισμού, μπορούσαν να πιστωθούν στο επόμενο έτος. Η πρακτική αυτή απαγορεύτηκε από το 2013 και έκτοτε επιτρέπεται στους δήμους να πιστώνονται μεν οι αξιώσεις εσόδων από το προηγούμενο στο επόμενο έτος, αλλά με ανώτατο πλαφόν το ύψος των πραγματικών εσόδων του παρελθόντος έτους, επαυξημένου κατά 10%. Το υπόλοιπο των μη εισπραχθέντων του παρελθόντος έτους πρέπει να καταχωρείται σαν χρέωση δαπάνης στον προϋπολογισμό. Με τον τρόπο αυτό αποκλείεται πλέον σε πολλές περιπτώσεις, η ισοσκελίση του προϋπολογισμού (Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικ. Ανασυγκρότησης, 2015).

Παρά τις μεγάλες δυσκολίες, τα οικονομικά των δήμων βρίσκονται σε καλύτερη κατάσταση σε σχέση με το πρόσφατο παρελθόν. Στην αισθητή βελτίωση των οικονομικών των δήμων συνέβαλαν:

- α. Η ανάγκη διαμόρφωσης ενός ισοσκελισμένου προϋπολογισμού,
- β. το πρόγραμμα εξόφλησης παλιών χρεών και υποχρεώσεων των δήμων σε ιδιώτες μέσω ειδικής επιχορήγησης 690 εκατ. ευρώ, από το οποίο επωφελήθηκαν, κάνοντας χρήση του, τουλάχιστον 197 δήμοι και
- γ. η βελτιωμένη τελικά οικονομική εποπτεία από το Υπουργείο Εσωτερικών (στο οποίο υποβάλλουν οι δήμοι τα οικονομικά τους στοιχεία και κατά περίπτωση λαμβάνουν οδηγίες για τη διαχείριση των οικονομικών τους)

Απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή στην εγγραφή των εσόδων, τα οποία θα πρέπει να ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, διότι αυτά είναι που θα καθορίσουν και το ανώτατο ύψος των δαπανών. Τα ίδια έσοδα της Ομάδας Εσόδων Ι των δήμων θα πρέπει να υπολογίζονται βάσει των διαχειριστικών αποτελεσμάτων των προηγούμενων ετών, δηλαδή σε συνάρτηση των εισπράξεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος κατάρτισης του προϋπολογισμού αλλά και του προηγούμενου αυτού. Όσον αφορά τα εισπρακτέα υπόλοιπα βεβαιωθέντων ετών κατά τα προηγούμενα

οικονομικά έτη, θα πρέπει να γίνεται πρόβλεψη μη είσπραξης αυτών ανάλογη με το βαθμό εισπραξιμότητας των προηγούμενων ετών προς αποτύπωση των επισφαλειών Ομάδα Εσόδων II (Διεύθυνση Διοίκησης τμήμα τοπικής αυτοδιοίκησης & ΝΠΔΔ, 2015).

Έσοδα που προέρχονται είτε από μεταβιβαστικές πληρωμές Υπουργείων είτε από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων είτε από ένταξη σε Πρόγραμμα της Ε.Ε. εγγράφονται μόνο εφόσον έχει εκδοθεί σχετική απόφαση-πράξη του Υπουργείου ή σχετική απόφαση ένταξης στο ΠΔΕ ή Πρόγραμμα της Ε.Ε., αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι τόσο στην κατηγορία εσόδων από επιχορηγήσεις επενδύσεων, όσο και στην κατηγορία των αντίστοιχων δαπανών, οι δήμοι εγγράφουν ως έσοδο τις προβλεπόμενες κατανομές που θα λάβουν και αντίστοιχα τις δαπάνες που εκτιμούν ότι θα πραγματοποιήσουν κατ' έτος (ανάλογα με τα εγκεκριμένα χρονοδιαγράμματα των έργων, ή τη σχετική εκτίμησή τους εφόσον δεν υφίστανται χρονοδιαγράμματα) και όχι τη συνολική έγκριση χρηματοδότησης και το συνολικό κόστος των έργων. Όσον αφορά την εγγραφή εσόδου ως προϊόν δανείου αυτή συντελείται μόνο κατόπιν νομίμως συναφθείσας δανειακής σύμβασης (Διεύθυνση Διοίκησης τμήμα τοπικής αυτοδιοίκησης & ΝΠΔΔ, 2015).

#### 4.4 Ανάλυση του Δήμου Λαγκαδά

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων για το χρονικό διάστημα από το 2009 έως το 2016, έγινε η ανάλυση της πορείας αυτών για το Δήμο του Λαγκαδά, Νομού Θεσσαλονίκης. Κατά τη σύνταξη των προϋπολογισμών του Δήμου αντιμετωπίστηκαν αρκετά προβλήματα. Κάποια από αυτά παραθέτονται παρακάτω.

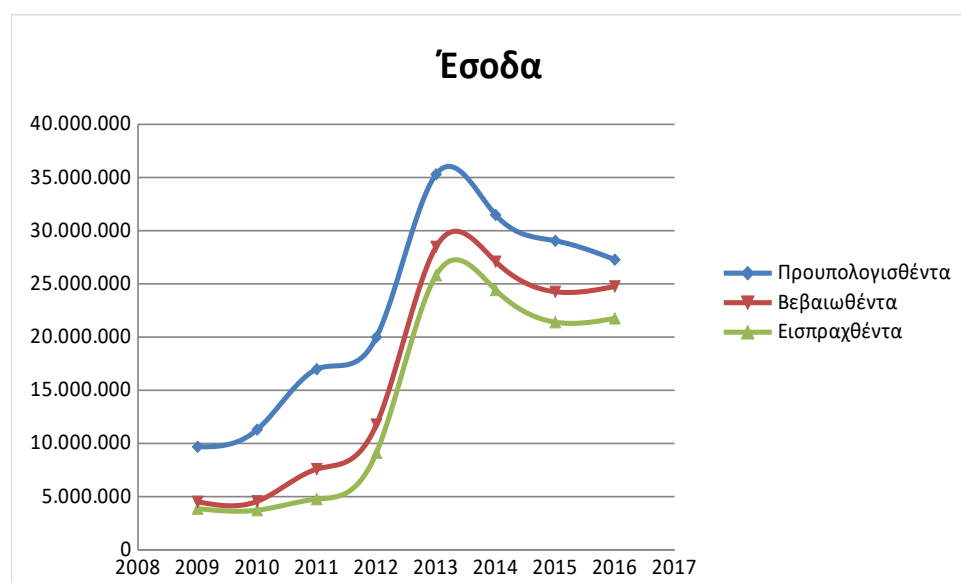
1. Η μεταφορά των απορριμμάτων στον ΧΥΤΑ και ο ανεφοδιασμός οχημάτων με καύσιμα από πρατήριο που βρίσκεται σε διαφορετική δημοτική ενότητα από αυτή που απασχολείται το κάθε όχημα και γενικά το μεγάλο μέγεθος του δήμου Λαγκαδά, ο οποίος είναι ένας από τους 10 μεγαλύτερους σε έκταση δήμους στην Ελλάδα. Ο ανάδοχος που προκύπτει από την διαγωνιστική διαδικασία έχει συγκεκριμένη έδρα με αποτέλεσμα όλα τα οχήματα του Δήμου για τον ανεφοδιασμό τους πρέπει να διανύσουν αρκετά χιλιόμετρα και να επιστρέψουν στον τόπο εργασιών τους. Αυτό σημαίνει αυξημένος προϋπολογισμός κατά πολύ για την κάλυψη των παραπάνω κινήσεων.
2. Η χιλιομετρική απόσταση δημιουργεί μεγάλα κόστη και για τις επισκευές και συντηρήσεις των οχημάτων που πρέπει να προβλεφτούν.
3. Πέραν όλων των παραπάνω, το μεγαλύτερο πρόβλημα για την αναλογική σχέση εσόδων – εξόδων λόγω του ανταποδοτικού χαρακτήρα της υπηρεσίας, αποτελεί το κόστος των συμβασιούχων και η παράταση συμβασιούχων με απόφαση της Κεντρικής Κυβέρνησης και επιβολή αυτής στους Δήμους για τα έτη 2015, 2016 και 2017, στην υπηρεσία καθαριότητας και φωτισμού που έχει ήδη κοστίσει στον δήμο για τις προηγούμενες χρονιές αλλά και για το 2017 σε ετήσια βάση πάνω από 1 εκατ. ευρώ και αναγκάζει στην αύξηση του επιδιωκόμενου ποσού που θα εισπραχθεί από τα τέλη σε περίπου 1.000.000 € (Λαγκαδά, 2014).



Έσοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Προϋπολογισθέντα	9.684.802	11.300.263	16.985.592	19.986.891	35.300.147	31.481.848	29.050.698	27.279.342
Βεβαιωθέντα	4.515.003	4.559.078	7.587.447	11.779.374	28.485.426	27.093.971	24.258.271	24.761.622
Εισπραχθέντα	3.871.863	3.725.080	4.762.182	9.130.307	25.812.360	24.423.062	21.399.526	21.759.707

**Πίνακας 4.1**

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία των προϋπολογισθέντων εσόδων της οχταετίας για το Δήμο Λαγκαδά, θα λέγαμε ότι η πορεία αυτών ήταν αυξητική από το έτος 2009 έως το 2013. Ειδικότερα, τα έσοδα που προϋπολογίσθηκαν μετά τις αναμορφώσεις, ξεκίνησαν από τα 9,5 εκ περίπου για το 2009 και έφτασαν τα 35 εκ. ευρώ για το 2013. Στην συνέχεια κινήθηκαν πτωτικά μέχρι το 2016 όπου άγγιξαν τα 27 εκ. περίπου. Όπως φαίνεται και στον παραπάνω πίνακα 4.1, καθώς και στο γράφημα 4.1, υπάρχει απόκλιση μεταξύ των προϋπολογισθέντων εσόδων και των βεβαιωθέντων εσόδων για όλα τα έτη από το 2009 έως το 2016. Τα βεβαιωθέντα έσοδα έφτασαν τα 29 περίπου εκ. κατά το 2013, όπου είναι και το υψηλότερο ποσό ενώ κατά το 2009 άγγιξαν τα 4,5 εκ. περίπου. Σε χαμηλότερα επίπεδα για κάθε έτος παρουσιάζονται τα εισπραχθέντα έσοδα για το Δήμο Λαγκαδά. Ειδικότερα, θα λέγαμε ότι σημαντική απόκλιση παρατηρείται ανάμεσα στο προϋπολογισθέντα έσοδα και στα έσοδα που εν τέλει εισπράχθηκαν για τα οχτώ έτη στον Δήμο Λαγκαδά.

**Γράφημα 4.1**

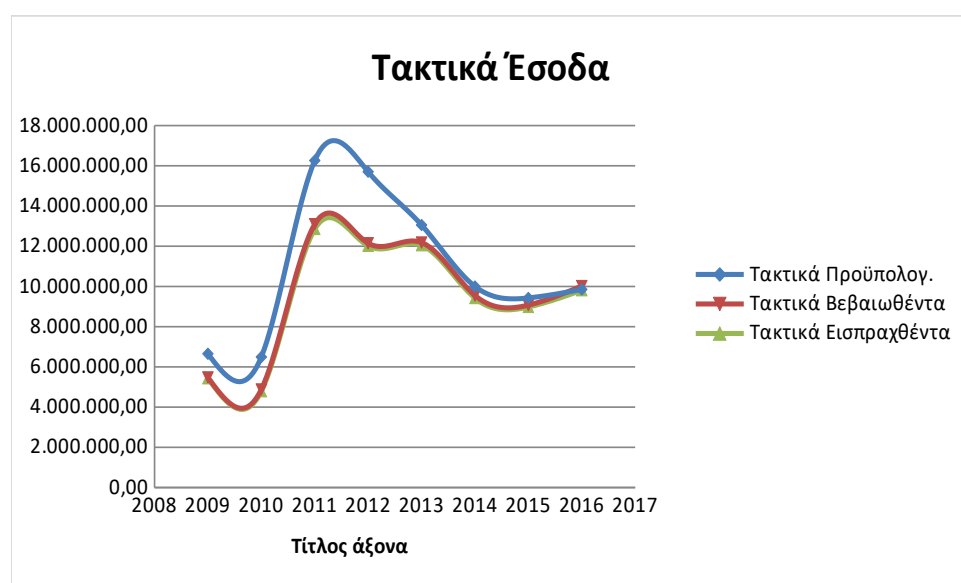
## 4.5 Τακτικά έσοδα

Τακτικά Έσοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Τακτικά Προϋπολογ.	6.650.711,67	6.492.590,57	16.263.220,17	15.704.118,70	13.056.516,54	9.999.004,43	9.428.918,68	9.853.471,24
Τακτικά Βεβαιωθέντα	5.476.590,84	4.878.082,58	13.097.847,64	12.150.345,82	12.185.205,09	9.552.938,78	9.072.073,51	10.022.073,72
Τακτικά Εισπραχθέντα	5.432.878,75	4.787.462,97	12.858.142,15	12.018.920,27	12.050.131,62	9.423.420,77	8.978.813,45	9.809.444,92

**Πίνακας 4.2**

Αναλύοντας τη σχέση μεταξύ των προϋπολογισθέντων, βεβαιωθέντων καθώς και των εισπραχθέντων εσόδων θα λέγαμε ότι αυτά κινήθηκαν παρόμοια με τα συνολικά έσοδα, παρουσιάζοντας όμως μικρότερα ποσά αποκλίσεων. Όπως φαίνεται και στο παρακάτω γράφημα 2, τα βεβαιωθέντα έσοδα ήταν αρκετά κοντά με τα εισπραχθέντα για όλα τα έτη. Έτσι με χαμηλότερα έσοδα να εισπράττονται το 2010 φτάσαμε στα 12 εκ. κατά το 2013, όπου ήταν και το υψηλότερο ποσό εισπραξης σχετικά με τα τακτικά έσοδα. Αντίθετα, υψηλότερες αποκλίσεις μεταξύ των τακτικών εσόδων ανά έτος είχαμε για τα προϋπολογισθέντα τακτικά έσοδα που έφτασαν τα 16 εκ. περίπου για το 2011, ενώ ήταν μόλις 6,5 εκ για το 2010 (λόγω Καπποδίστρια). (Πίνακας και Γράφημα 4.2)

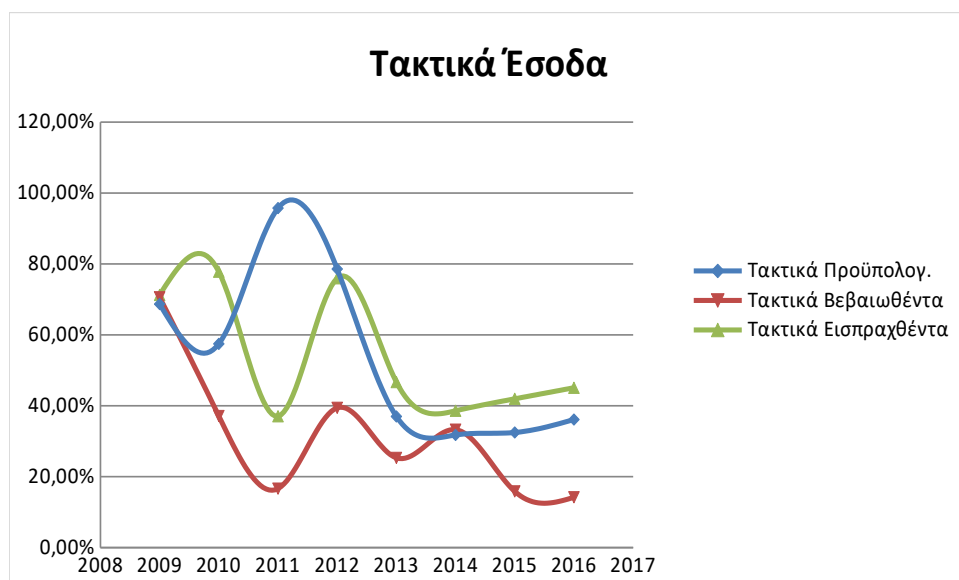
**Γράφημα 4.2**



Τακτικά έσοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Τακτικά Προϋπολογ.	68,67%	57,46%	95,75%	78,57%	36,99 %	31,76%	32,46%	36,12%
Τακτικά Βεβαιωθέντα	70,60%	37,11%	16,63%	39,42%	25,30 %	33,26%	15,84%	14,19%
Τακτικά Εισπραχθέντα	71,27%	77,81%	37,04%	75,97%	46,68 %	38,58%	41,96%	45,08%

**Πίνακας 4.3**

Λάβαμε υπόψη τα τακτικά έσοδα του Δήμου αναλογικά με το σύνολο των Εσόδων για τα έτη που μελετάμε. Έτσι παρατηρήθηκε, σύμφωνα με τον πίνακα 3, ότι σε πολλά έτη τα προϋπολογισθέντα τακτικά έσοδα του Δήμου έφτασαν στο 95% περίπου των συνολικών εσόδων. Βέβαια στην πραγματικότητα τα τακτικά έσοδα αποτέλεσαν το 40% - 80% των συνολικών εσόδων για τον Δήμο. Οι μεγαλύτερες αποκλίσεις παρατηρούνται για τα προϋπολογισθέντα έσοδα σε σχέση με τα βεβαιωθέντα του Δήμου. (Πίνακας και Γράφημα 4.3)

**Γράφημα 4.3**

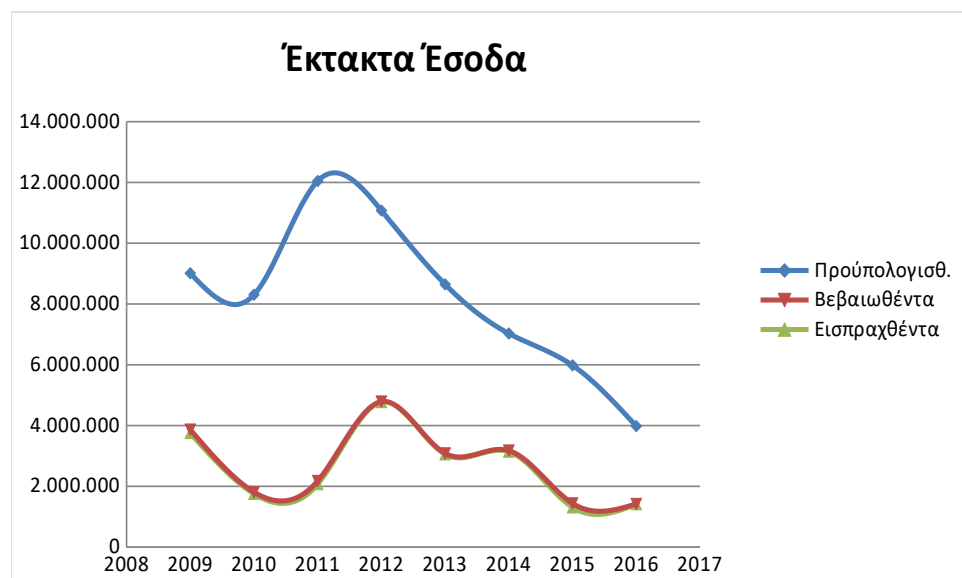
## 4.6 Έκτακτα Έσοδα

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Προϋπολογισθ.	9.011.688	8.303.123	12.045.965	11.076.401	8.645.305	7.028.446	5.980.696	3.980.167
Βεβαιωθέντα	3.866.347	1.810.449	2.177.727	4.789.870	3.083.252	3.177.328	1.437.242	1.422.074
Εισπραχθέντα	3.753.193	1.754.601	2.074.556	4.772.058	3.054.255	3.142.144	1.309.635	1.412.489

**Πίνακας 4.4**

Σε υψηλά επίπεδα προϋπολογίζονται τα έκτακτα έσοδα για το Δήμο Λαγκαδά στο σύνολο της οχταετίας. Σημαντικές παρουσιάζονται, στον πίνακα 4.4, οι αποκλίσεις μεταξύ των προϋπολογισθέντων έκτακτων εσόδων όπου σε πολλά έτη προϋπολογίσθηκαν υψηλότερα και από τα τακτικά έσοδα του Δήμου. Κατά το 2012, τα αναμενόμενα έκτακτα έσοδα για το Δήμο ήταν περίπου 12 εκ, ενώ εν τέλει βεβαιώθηκαν πολύ λιγότερα ενώ τέλος εισπράχθηκαν ακόμη χαμηλότερα ποσά έκτακτων εσόδων. Βέβαια θα λέγαμε ότι λόγω της φύσης αυτών των εσόδων, που προέρχονται από έκτακτα και συγκυριακά γεγονότα δεν θεωρείται εύκολος ο προϋπολογισμός αυτών, όπως γίνεται για τα τακτικά έσοδα των Δήμων. (Πίνακας και Γράφημα 4.4)

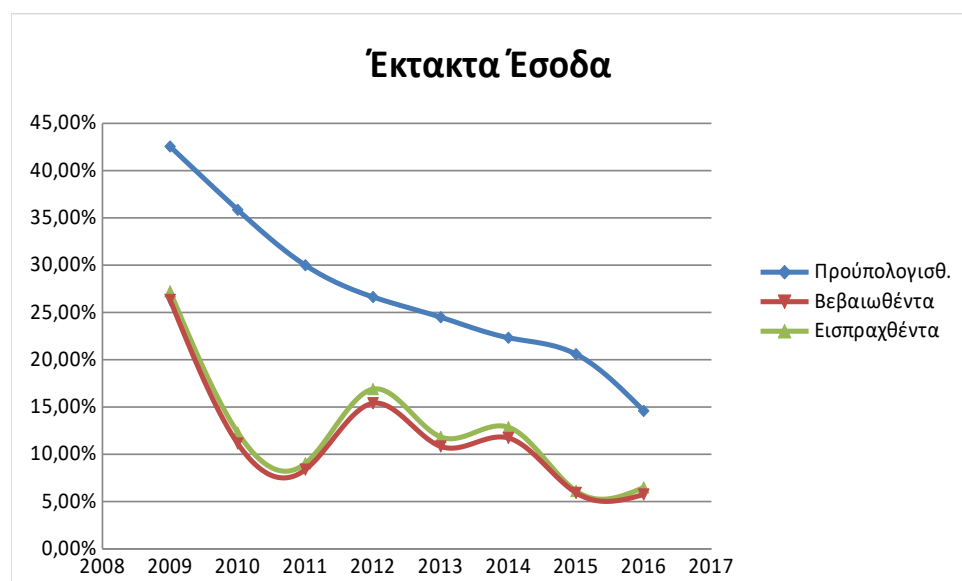
**Γράφημα 4.4**



	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Προϋπολογισθ	42,55%	35,85%	29,99%	26,63%	24,49%	22,33%	20,59%	14,59%
Βεβαιωθέντα	26,33%	11,13%	8,38%	15,40%	10,82%	11,73%	5,92%	5,74%
Εισπραχθέντα	27,22%	12,29%	9,04%	16,89%	11,83%	12,87%	6,12%	6,49%

**Πίνακας 4.5**

Σε επίπεδο ποσοστών, τα έκτακτα έσοδα σε σχέση με το σύνολο των εσόδων παρουσιάζουν μια πτωτική πορεία από το 2009 έως το 2016. Ειδικότερα αυτή η πτωτική πορεία, παρουσιάζεται και για τις τρεις κατηγορίες των εσόδων. Έτσι αναφερόμενοι στα έκτακτα έσοδα όπως αυτά είχαν προϋπολογισθεί από το 2009, αποτέλεσαν το 42% περίπου των συνολικών εσόδων. Στην πράξη βέβαια εισπράχθηκε μόλις το 27% των έκτακτων εσόδων σε σχέση με τα συνολικά έσοδα. Στην πορεία και μέχρι το τέλος της οχταετίας, τα έκτακτα έσοδα αποτελούν μόλις το 6,5% των συνολικών εσόδων για τον Δήμο. (Πίνακας και Γράφημα 4.5)

**Γράφημα 4.5**

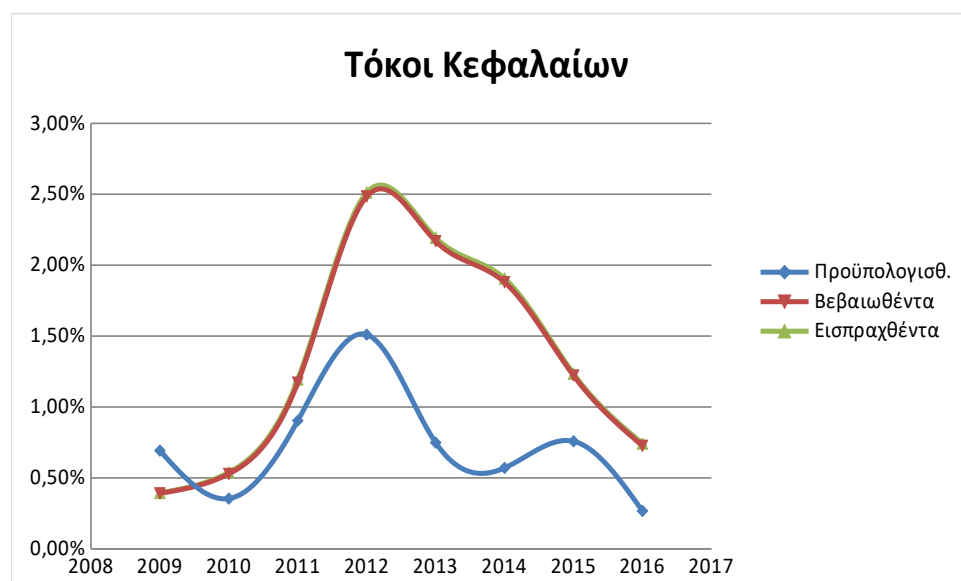
## 4.7 Τόκοι Κεφαλαίων

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Προϋπολογισθ.	0,69%	0,35%	0,90%	1,51%	0,75%	0,57%	0,76%	0,27%
Βεβαιωθέντα	0,39%	0,53%	1,17%	2,48%	2,17%	1,88%	1,22%	0,73%
Εισπραχθέντα	0,39%	0,54%	1,19%	2,51%	2,19%	1,91%	1,23%	0,74%

**Πίνακας 4.6**

Σε χαμηλά επίπεδα παρουσιάζονται τα έσοδα του Δήμου προερχόμενα από τόκους καταθέσεων και κεφαλαίων. Παρατηρείται ότι το είδος αυτών των εσόδων είχε τα χαμηλότερα προϋπολογισθέντα ποσά σε σχέση με τα τελικά εισπραχθέντα που ήταν υψηλότερα κατά τα έτη 2010 με 2016. Κατά συνέπεια, τα βεβαιωθέντα ποσά καθώς και τα εισπραχθέντα ποσά είχαν αποκλίσεις σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα για τα έτη που μελετάμε. Σε γενικά βέβαια επίπεδα, το είδος των παραπάνω εσόδων είχε την μικρότερη συνεισφορά στο συνολικά έσοδα του Δήμου, φτάνοντας το 2,5 περίπου κατά το 2012. (Πίνακας και Γράφημα 4.6)

**Γράφημα 4.6**



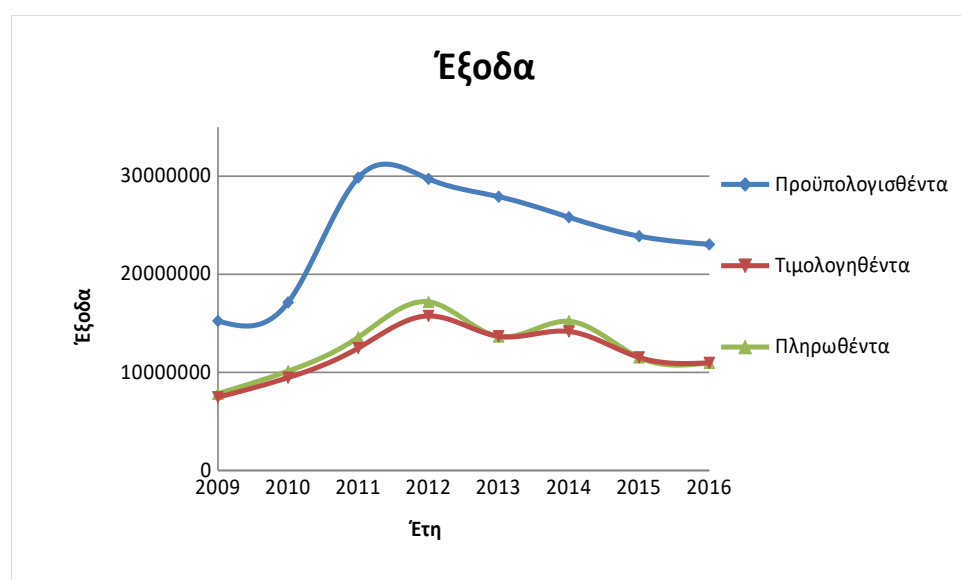
## 4.8 Έξοδα

Έξοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Προϋπολογισθέντα	15238416	17136603	29863717	29727789	27915651	25816236	23888312	23049531
Τιμολογηθέντα	7466030	9465485	12482140	15755254	13678673	14171041	11526704	10974279
Πληρωθέντα	7822674	10125373	13581373	17184914	13652148	15207604	11526704	10974279

**Πίνακας 4.7**

Σε διπλάσια περίπου ποσά προϋπολογίσθηκαν τα έξοδα του Δήμου Λαγκαδά αναλογικά με τα έξοδα που τελικά τιμολογήθηκαν και πληρώθηκαν από το Δήμο. Τα υψηλότερα προϋπολογισθέντα έξοδα παρατηρήθηκαν κατά τα έτη 2011 και 2012, ενώ τα υψηλότερα καταλογισθέντα ποσά έγιναν κατά το 2012 και 2014. Οι αποκλίσεις μεταξύ των τιμολογηθέντων και των πληρωθέντων εξόδων ήταν μικρές, παρουσιάζοντας έτσι την αποπληρωμή των εξόδων από το Δήμο δίχως να μεταφέρει τις υποχρεώσεις του σε άλλες χρήσεις και να τις αποπληρώνει στην ώρα τους. (Πίνακας και Γράφημα 4.7)

**Γράφημα 4.7**



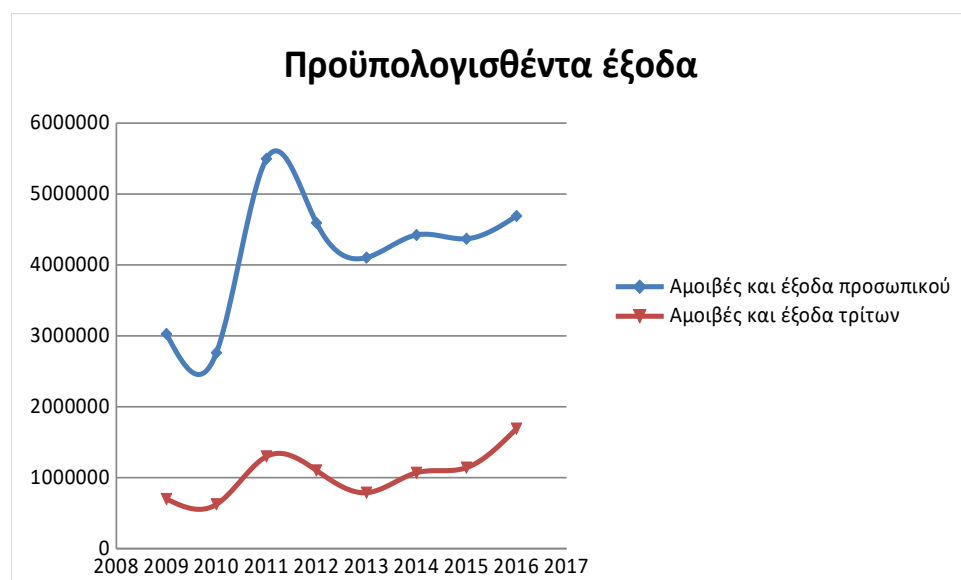
## 4.9 Δαπάνες προσωπικού

Προϋπολογισθέντα έξοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	3027732	2762260	5497729,3	4593229	4104224	4422930	4369524	5E+06
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	698918,8	623120	1298694,1	1101595	787977	1069164	1140769	2E+06

**Πίνακας 4.8**

Τα σημαντικότερα έξοδα για το σύνολο των υπηρεσιών του Δήμου θεωρούνται τα έξοδα προσωπικού καθώς και οι αμοιβές τρίτων που περιλαμβάνουν και τις δαπάνες για την μισθοδοσία των αιρετών του Δήμου. Τα έξοδα που προϋπολογίσθηκαν για το Δήμο ήταν μεταξύ των 3 και 5 εκ. ευρώ, ενώ αντίθετα σε αρκετά χαμηλά επίπεδα αναλογικά με τα παραπάνω έξοδα ήταν οι δαπάνες για τους τρίτους και τα έξοδα για τους αιρετούς του Δήμου. Αρκετά χαμηλά ήταν τα προϋπολογισθέντα έξοδα του Δήμου για τους αιρετούς και τρίτους κατά το 2009 και 2010, όπου αυτά άγγιξαν τις 700.000 περίπου ενώ τα έξοδα προσωπικού ήταν στα 3 εκ. περίπου. (Πίνακας και Γράφημα 4.8)

**Γράφημα 4.8**

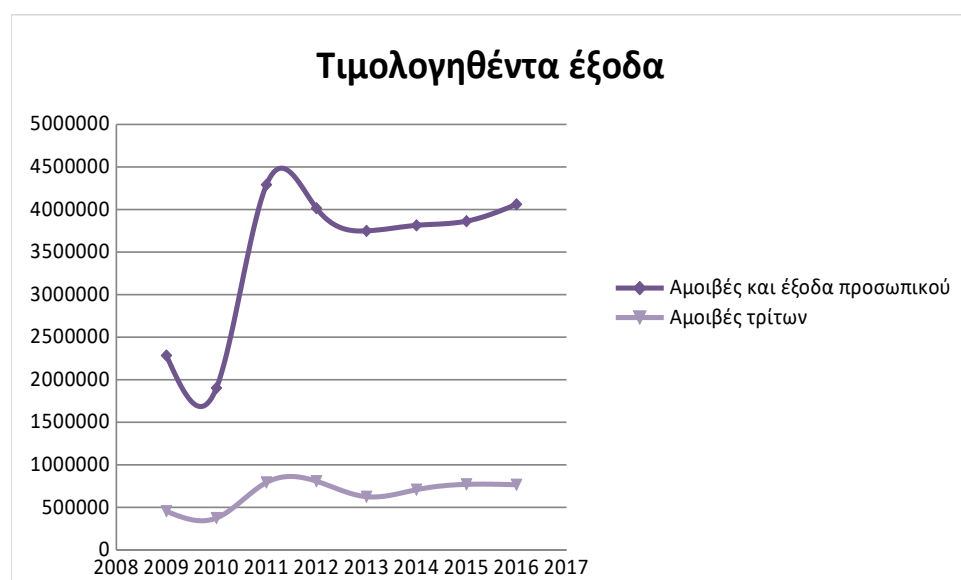




Τιμολογημένα έξοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	2285127	1902372	4291654	4015050	3749024	3813985	3863006	4061202
Αμοιβές τρίτων	453887	374353	792629	807079	625081	707669	770216	765503

**Πίνακας 4.9**

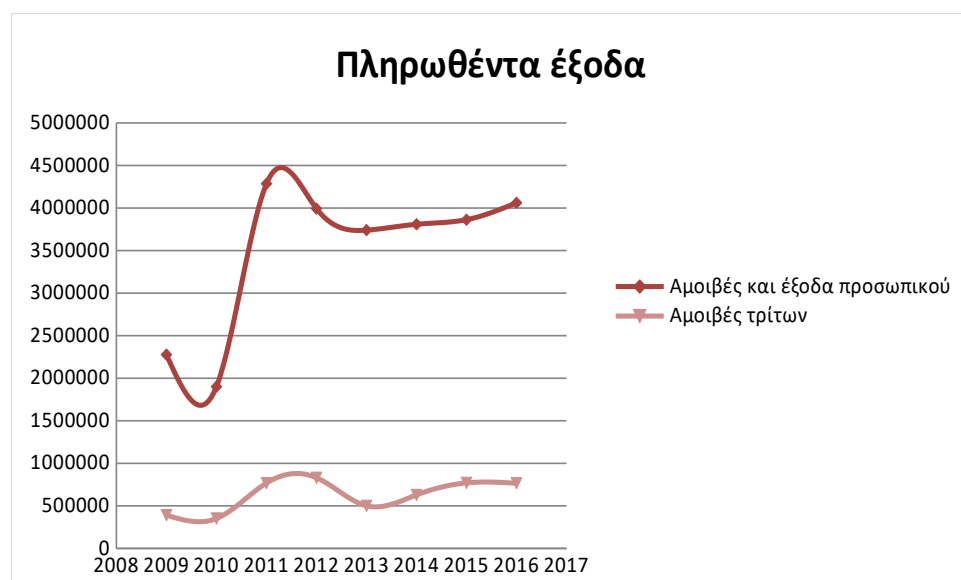
Εν τέλει τα τιμολογηθέντα έξοδα για το προσωπικό και τους τρίτους, ήταν αρκετά χαμηλότερα από τα έξοδα που είχε προϋπολογίσει το Δήμος και εμφανίζονται παραπάνω. Τα καταλογισθέντα έξοδα για το προσωπικό του Δήμου παρουσιάζουν μια σημαντική αύξηση από το 2009 έως το 2011, όπου διπλασιάζονται ενώ μέχρι το 2016 κινούνται στα ίδια επίπεδα. Σε αυξητική τροχιά κινούνται τα έξοδα και οι αμοιβές τρίτων και αιρετών για το Δήμο. Έτσι τα πραγματικά έξοδα διπλασιάστηκαν από το 2009 έως το 2016, όπου από 500.000 ευρώ περίπου έφτασαν τις 765.000 ευρώ (λόγω Καλλικράτη). (Πίνακας και Γράφημα 4.9)

**Γράφημα 4.9**

Πληρωθέντα έξοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	2277317	1900800	4286344	3993105	3740071	3809346	3863007	4061203
Αμοιβές τρίτων	390546	351557	767861	830617	500221	628432	770216	765504

**Πίνακας 4.10**

Μικρές αποκλίσεις παρουσιάζει ο Δήμος μεταξύ των καταλογισθέντων – τιμολογηθέντων εξόδων και των πληρωθέντων εξόδων για το σύνολο των ετών που μελετάμε. Σε πολλά μάλιστα έτη, τα πληρωθέντα έξοδα προς το προσωπικό καθώς και τους τρίτους ήταν ακριβώς ίδια με τα ποσά των καταλογισθέντων εξόδων για το έτος. Έτσι, θα λέγαμε ότι ο Δήμος παρουσιάζει αξιοπιστία αναφορικά με τις πληρωμές των εξόδων του, χωρίς να αφήνει πληρωτέους λογαριασμούς εξόδων προς το προσωπικό για επόμενες χρήσεις. (Πίνακας και Γράφημα 4.10)

**Γράφημα 4.10**

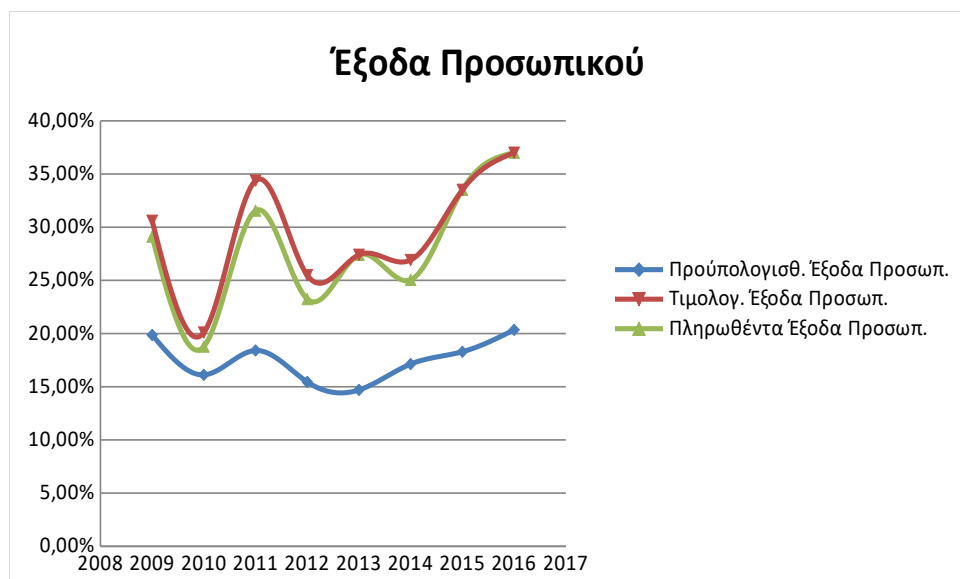
#### 4.10 Ποσοστά εξόδων προσωπικού

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Προϋπολογισθ · Έξοδα Προσωπ.	19,87%	16,12%	18,41%	15,45%	14,70%	17,13%	18,29%	20,35%
Τιμολογ. Έξοδα Προσωπ.	30,61%	20,10%	34,38%	25,48%	27,41%	26,91%	33,51%	37,01%
Πληρωθέντα Έξοδα Προσωπ.	29,11%	18,77%	31,56%	23,24%	27,40%	25,05%	33,51%	37,01%

**Πίνακας 4.11**

Σε χαμηλά ποσοστά αναλογικά με τα συνολικά έξοδα είχαν προϋπολογισθεί τα έξοδα του προσωπικού για τα έτη 2009 με 2016 για το Δήμο που μελετάμε. Παράλληλα, τα ποσά των εξόδων για το προσωπικό ήταν υψηλότερα στην πράξη από αυτά που είχε υπολογίσει νωρίτερα ο Δήμος για το σύνολο των ετών. Ειδικότερα, κατά τα έτη 2016 τιμολογήθηκαν και πληρώθηκαν κατά 17% περίπου περισσότερα έξοδα από αυτά που είχαν προϋπολογισθεί. Για την πλειοψηφία των ετών η απόκλιση των τιμολογηθέντων εξόδων για το προσωπικό ήταν μηδενική ή πολύ χαμηλή. Συμπεραίνουμε, ότι τα ποσά που κατά έτος οφείλει ο Δήμος στους εργαζόμενους και στο προσωπικό είναι αρκετά χαμηλά με τον Δήμο να κατέχει υψηλά επίπεδα αποπληρωμής των εξόδων του. (Πίνακας και Γράφημα 4.11)

#### **Γράφημα 4.11**



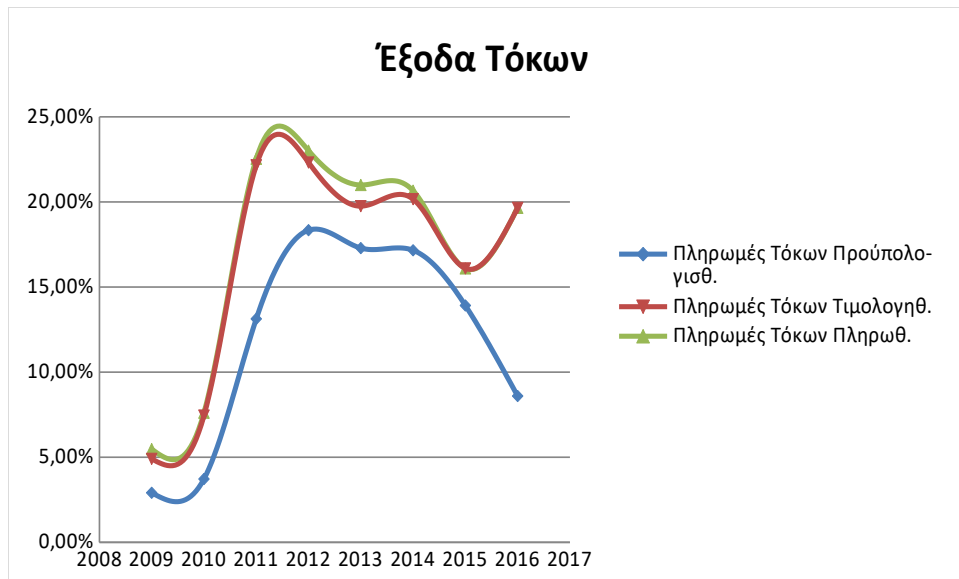
#### 4.11 Δαπάνες Τόκων

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Πληρωμές Τόκων	170405,3	193273,8	111280,7	120871,5	100557,3	846000	820000	861820
Έξοδα Γενικής Υπηρεσίας	585363,9	5194934	847588,8	659096,7	581714,6	493044,3	589257,4	1002575,2
Πληρωμές Τόκων	2,91%	3,72%	13,13%	18,34%	17,29%	17,16%	13,92%	8,60%

**Πίνακας 4.12**

Οι δαπάνες των τόκων αποτελούν έξοδα που εντάσσονται στην βασική λειτουργία του Δήμου. Από το 2011 και έπειτα, παρατηρείται μια υψηλή αύξηση αυτών των εξόδων σε σχέση με το σύνολο των γενικών εξόδων που πλήρωνε ο Δήμος κατά έτος λόγω λήψης νέου δανείου ύψους 1.500.000 €. Αναλυτικότερα, από το 3% των εξόδων για τόκους, ο Δήμος έφτασε να πληρώνει το 18% περίπου των γενικών του εξόδων σε τόκους. Βέβαια, λαμβάνοντας υπόψη τα χρηματικά ποσά παρατηρείται μια αύξηση των γενικών εξόδων για το Δήμο, αυξάνοντας παράλληλα και τα ποσά των τόκων. Έτσι από 170.000 περίπου το 2009 τα έξοδα για τόκους έφτασαν το 1 εκ. το 2012 και τις 860.000 το 2016. (Πίνακας και Γράφημα 4.12)

#### **Γράφημα 4.12**



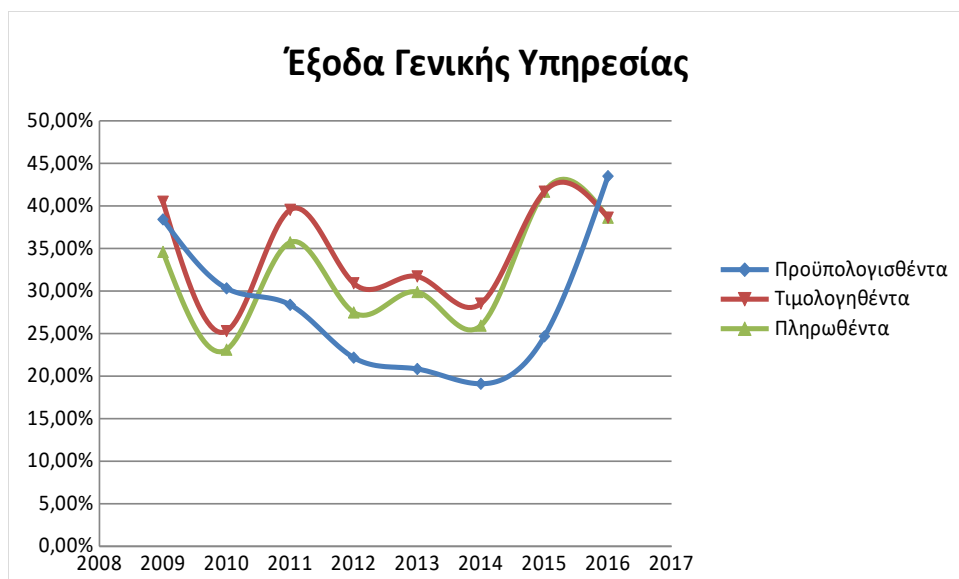
#### 4.12 Έξοδα ανά Υπηρεσία

Προϋπολογισθέντα Έξοδα	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ΓΕΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	38,41%	30,31%	28,38%	22,17%	20,84%	19,10%	24,67%	43,50%
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	2,34%	1,55%	2,22%	2,32%	2,21%	2,31%	2,63%	2,60%
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ	3,04%	2,77%	3,22%	2,65%	1,84%	4,09%	4,71%	4,03%
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	12,67%	18,66%	14,01%	14,88%	10,59%	9,97%	11,34%	12,95%
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΛΕΟΔΟΜΙΑΣ	5,24%	5,45%	7,52%	6,34%	5,69%	5,88%	5,63%	5,72%
ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ	1,37%	0,70%	0,64%	0,46%	0,32%	0,00%	0,02%	0,27%
ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	1,12%	1,13%	3,73%	4,07%	3,60%	3,28%	3,43%	3,74%
ΠΛΗΡΩΜΕΣ Π.Ο.Ε & ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	13,10%	11,70%	12,64%	12,28%	10,49%	10,08%	11,53%	16,66%
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	6,93%	6,12%	6,43%	4,86%	4,60%	6,39%	7,42%	9,16%

**Πίνακας 4.13**

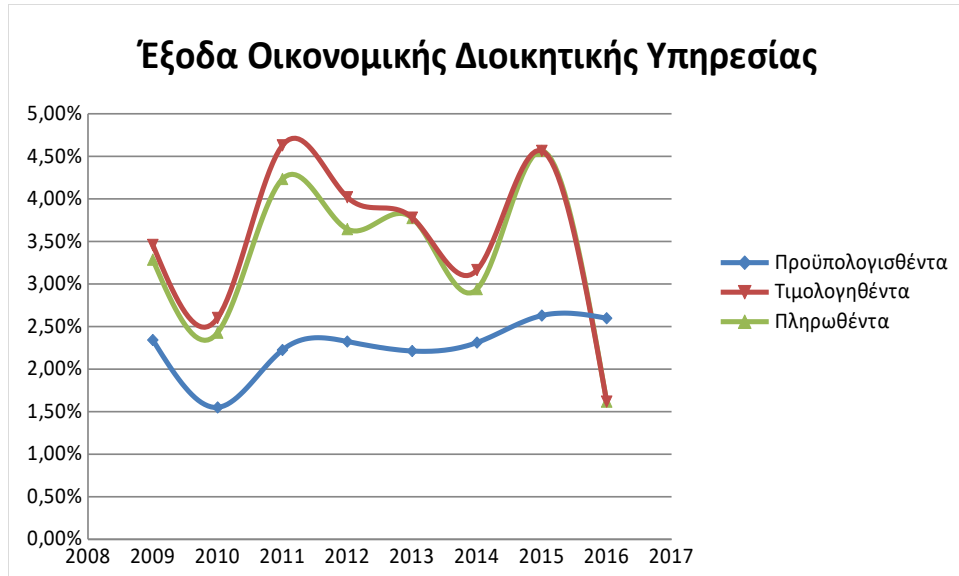
Οι υπηρεσίες όπου διαχωρίζονται τα συνολικά έξοδα του Δήμου Λαγκαδά είναι: η Γενική Υπηρεσία του Δήμου, η Οικονομική Υπηρεσία, η Υπηρεσία Καθαριότητας, η Υπηρεσία Τεχνικών Έργων, η Υπηρεσία Πολεοδομίας, η Δημοτική Αστυνομία, οι Λοιπές Υπηρεσίες, οι Πληρωμές ΠΟΕ και Λοιπές Αποδόσεις και Προβλέψεις καθώς και το Αποθεματικό. Στον παραπάνω πίνακα, παρουσιάζονται συγκεντρωτικά τα ποσοστά των προϋπολογιζόμενων εξόδων ανά υπηρεσία αναλογικά με το σύνολο των εξόδων που προϋπολογίστηκε ανά έτος για το Δήμο. Όπως διαφαίνεται, το μεγαλύτερο ποσοστό των εξόδων αποτελούν τα έξοδα για τις γενικές υπηρεσίες του Δήμου. Τα έξοδα αυτά προϋπολογίστηκαν σε 19% για το 2014, όπου ήταν το χαμηλότερο ποσό για την μελετούμενη περίοδο, φτάνοντας το 43,5% για το 2016. Στην συνέχεια, τα υψηλότερα ποσά εξόδων αφορούν την τεχνική υπηρεσία του Δήμου καθώς και την υπηρεσία πληρωμών των οφειλών από Προηγούμενα Οικονομικά Έτη (ΠΟΕ). Οι προϋπολογισμοί της υπηρεσίας ΠΟΕ καλύπτουν το 17% περίπου του προϋπολογισμού για το 2016 ενώ το χαμηλότερο ποσό παρουσιάστηκε το 2014 που ήταν 10%. (Πίνακας και Γράφημα 4.13)

**Γράφημα 4.13**



Τα προϋπολογισθέντα έξοδα της γενικής υπηρεσίας του Δήμου, ήταν χαμηλότερα σχεδόν για την πλειοψηφία των ετών που μελετάμε. Η σύγκριση βέβαια, γίνεται σε σχέση με τα ποσοστά των βεβαιωθέντων και πληρωθέντων εξόδων αναλογικά με το σύνολο των εξόδων της κατηγορίας. Παρατηρούμε κατά συνέπεια, ότι ο Δήμος προϋπολογίζει χαμηλότερα τα έξοδα από αυτά που γίνονται στην πράξη και εν τέλει πληρώνονται. Αντίθετα, τα τιμολογηθέντα και πληρωθέντα έξοδα δεν αποκλίνουν σημαντικά, με τα δεύτερα να είναι χαμηλότερα για κάποια έτη. Συνολικά θα λέγαμε ότι τα βεβαιωθέντα έξοδα κατά μεγάλη πλειοψηφία πληρώνονται το έτος όπου εμφανίζονται.

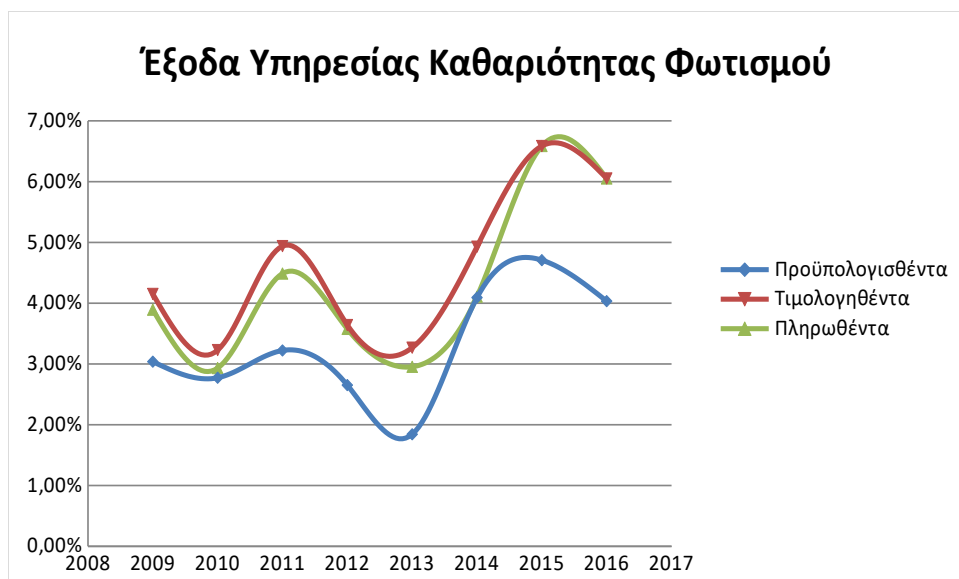
#### **Γράφημα 4.14**



Σε χαμηλά επίπεδα παρουσιάζονται στο γράφημα 4.14, τα προϋπολογισθέντα έξοδα για την οικονομική υπηρεσία του Δήμου. Ειδικότερα, αυτά υπολογίστηκαν κάτω του 3% των συνολικών εξόδων. Βέβαια στην πράξη τιμολογήθηκαν και πληρώθηκαν αρκετά παραπάνω έξοδα για τα οχτώ έτη που μελετάμε. Ειδικότερα, παρατηρείται ότι κατά τα έτη 2011 και 2015 παρουσιάστηκαν τα υψηλότερα ποσοστά εξόδων ενώ αντίθετα, κατά το 2016, τα βεβαιωθέντα έξοδα της οικονομικής υπηρεσίας μειώθηκαν σημαντικά και παρουσιάστηκαν χαμηλότερα των προϋπολογισθέντων εξόδων για το ίδιο έτος.

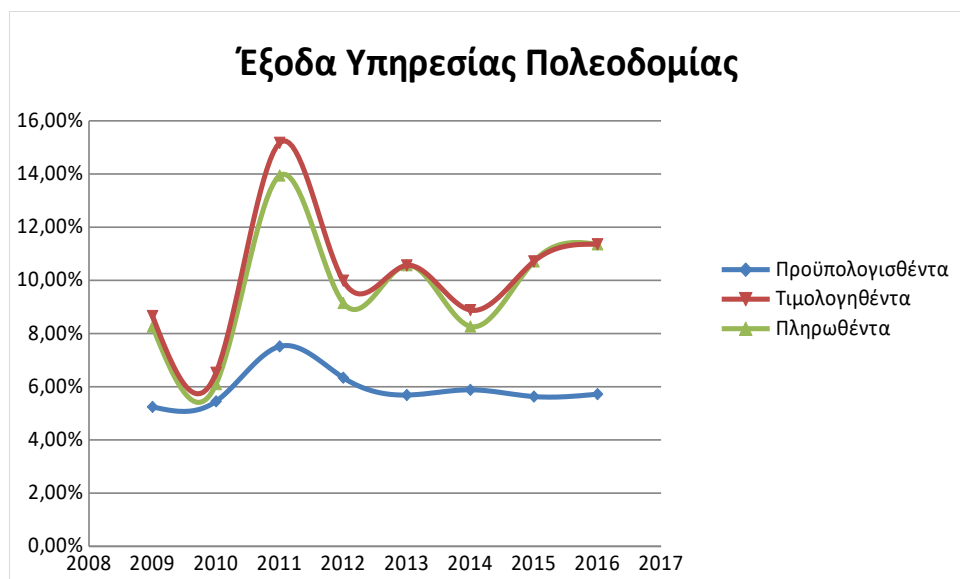
**Γράφημα 4.15**





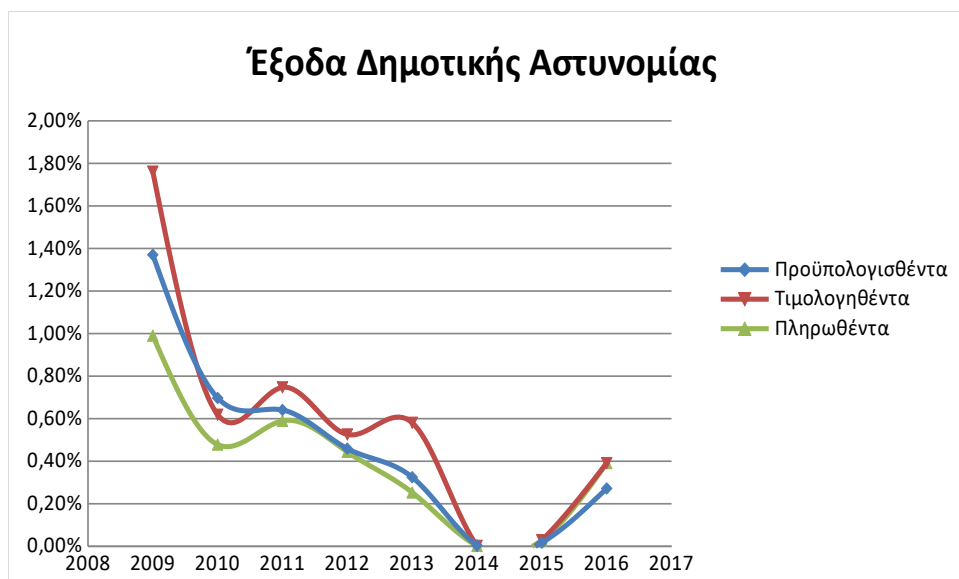
Αυξητική παρουσιάζεται η πορεία των εξόδων που αφορούν την υπηρεσία της καθαριότητας και του φωτισμού για το Δήμο, στο γράφημα 4.15. Για όλα τα έτη που συλλέξαμε, τα προϋπολογισθέντα έξοδα ήταν χαμηλότερα των τιμολογηθέντων. Ειδικότερα κατά το 2011 έως και το 2013 τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και πληρώθηκαν για την υπηρεσία καθαρισμού και φωτισμού ήταν σχεδόν διπλάσια από αυτά που αναμένονταν να παρουσιαστούν. Συγκεντρωτικά, θα αναφέραμε ότι το σύνολο των εξόδων για την παραπάνω υπηρεσία είναι αρκετά χαμηλό σε σχέση με τα ολικά έξοδα του Δήμου ανά έτος.

**Γράφημα 4.16**



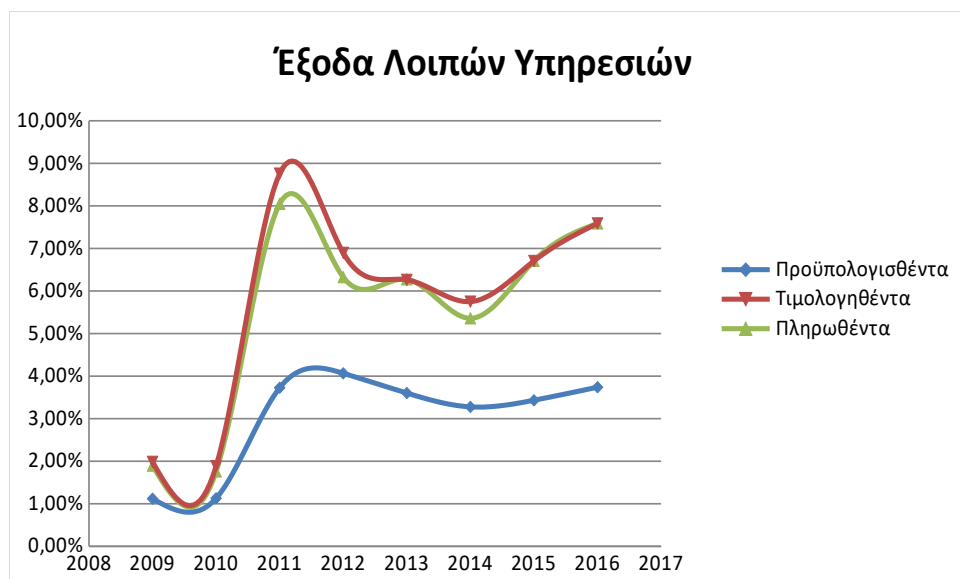
Τα έξοδα που αφορούν την υπηρεσία της πολεοδομίας προϋπολογίστηκαν σε χαμηλά επίπεδα συγκρινόμενα με τα τιμολογηθέντα έξοδα, όπως φαίνεται από το γράφημα 4.16. Κατά το έτος 2011 η απόκλιση των πληρωθέντων και προϋπολογισθέντων εξόδων παρουσιάζει το υψηλότερο ποσό. Θα λέγαμε ότι, τα πραγματικά έξοδα είναι διπλάσια των αναμενόμενων εξόδων για το τμήμα της Πολεοδομίας στο Δήμο Λαγκαδά. Η τάση των προϋπολογισθέντων καθώς και των πληρωθέντων εξόδων για το δήμο ήταν ίδια. Δηλαδή, τα έξοδα είχαν μια αυξητική τάση από το 2010 με 2011 ενώ στην πορεία μειώθηκαν για να αυξηθούν στο τέλος μέχρι το 2016.

#### **Γράφημα 4.17**



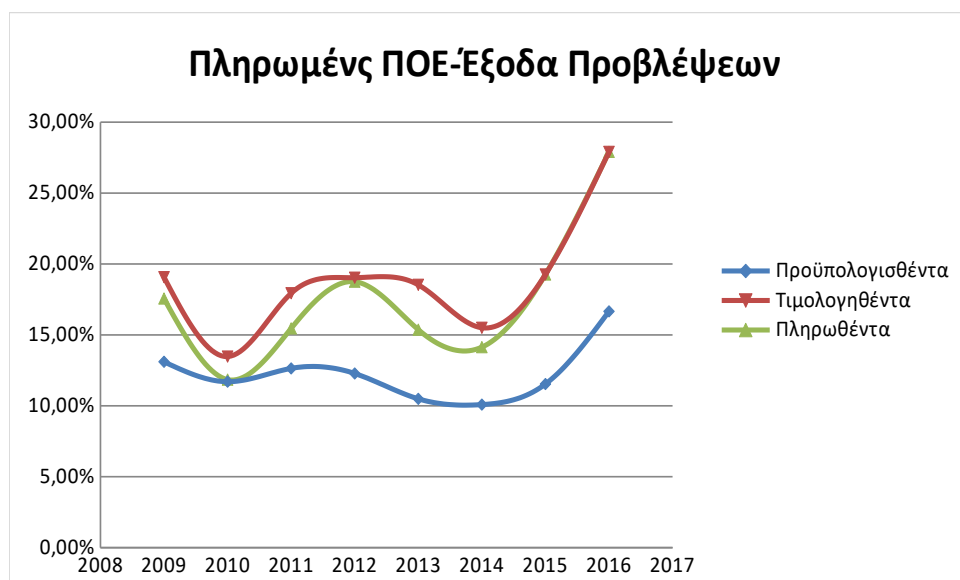
Τα έξοδα της Δημοτικής Αστυνομίας παρουσιάζουν ενδιαφέρον, εφόσον δεν ακολουθούν της τάση των λοιπών υπηρεσιών. Αρχικά τα έξοδα αυτά τόσο σε επίπεδο πραγματικών όσο και προϋπολογιστικών μειώθηκαν από το 2009 μέχρι και το 2016. Επιπλέον, αποτελούν τα μόνα έξοδα όπου παρουσιάζουν σημαντική διαφορά μεταξύ των τιμολογηθέντων και πληρωθέντων ανά έτος. Παράλληλα σε πολλά έτη τα αναμενόμενα έξοδα υπολογίστηκαν υψηλότερα από τα πληρωθέντα έξοδα, διότι η συγκεκριμένη υπηρεσία καταργήθηκε δια νόμου. Αντίθετα, θα αναφέραμε ότι το ποσοστό αυτών των εξόδων είναι αρκετά χαμηλό σε σχέση με το σύνολο των εξόδων του Δήμου. (Γράφημα 4.17)

#### **Γράφημα 4.18**



Σε χαμηλά επίπεδα παρουσιάστηκαν και τα έξοδα των υπολοίπων υπηρεσιών για το Δήμο κατά το 2009 με 2010. Αντίθετα κατά τα επόμενα έτη παρατηρήθηκε μια έντονη αύξηση που το 2011 έφτασε στο 7%. Σημαντικές ήταν και οι αποκλίσεις για τα έτη 2011 με 2016 όπου έφτασε το 3%. Γενικά, τα προϋπολογισθέντα έξοδα ήταν και πάλι χαμηλότερα των πραγματοποιηθέντων και πληρωθέντων εξόδων για το Δήμο. (Γράφημα 4.18)

**Γράφημα 4.19**



Υψηλά υπολογίστηκαν τα έξοδα Προβλέψεων και πληρωμών από Προηγούμενα Οικονομικά Έτη. Η τάση ήταν αυξητική από το 2010 μέχρι το 2012 και από το 2014 και έπειτα. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται τα έξοδα προβλέψεων αλλά και οι πληρωμές για τα βεβαιωθέντα έξοδα των προηγούμενων ετών. Όπως είδαμε

παραπάνω στην κατά υπηρεσία ανάλυση των εξόδων, τα πληρωθέντα έξοδα δεν είχαν σημαντική απόκλιση από τα βεβαιωθέντα. Άρα ο Δήμος δεν συγκέντρωνε υψηλά ποσά μη πληρωθέντων εξόδων που μεταθέτονταν για πληρωμή σε επόμενα έτη (έγινε χρήση κρατικής επιχορήγησης για πληρωμή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων). Πιθανόν οι υψηλές τιμές των παραπάνω εξόδων να αφορούν τα έξοδα προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους. Επιπλέον, η παραπάνω κατηγορία παρουσιάζει σημαντικές αποκλίσεις της τάξης του 20% μεταξύ των αναμενόμενων και βεβαιωθέντων, όπου τα τελευταία ήταν υψηλότερα. (Γράφημα 4.19)

#### **Γράφημα 4.20**



Ο σχηματισμός αποθεματικών θεωρείται υποχρεωτικός και για το λόγο αυτό υπάρχει η σχετική υπηρεσία σχηματισμού των αποθεματικών. Τα έξοδα αυτά ήταν της τάξης το 20% κατά το περασμένο έτος, ενώ σχετικά χαμηλότερα παρουσιάστηκαν κατά τα προηγούμενα έτη. Σε χαμηλά επίπεδα προϋπολογίστηκαν τα έξοδα για το σχηματισμό αποθεματικού ενώ στην πράξη τα τιμολογηθέντα έξοδα καθώς και τα πληρωθέντα για την παραπάνω υπηρεσία ήταν υψηλότερα. (Γράφημα 4.20)

# Κεφάλαιο 5

## Ανάλυση Ερωτηματολογίου

### 5.1 Το ερωτηματολόγιο

#### Ερωτηματολόγιο Έρευνας

Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στη Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Λογιστική και Πληροφοριακά Συστήματα

#### Θέμα Εργασίας:

**Ο ρόλος του Προϋπολογισμού στην Αποτελεσματική Διοίκηση των Δήμων**

**Η περίπτωση του Δήμου Λαγκαδά**

Θέση: .....

Τμήμα: .....

Δημοτικό Διαμέρισμα:  
.....

Έτη Προϋπηρεσίας .....

#### Ερωτήσεις:

1. Πόσοι ήταν οι Δήμοι που αποτελούν τον Δήμο Λαγκαδά με βάση στο σχέδιο Καλλικράτη;  
.....
2. Ποιο τμήμα του Δήμου ορίζεται ως υπεύθυνο για την σύνταξη του Ετήσιου Προϋπολογισμού;  
.....

3. Συμμετέχετε στην Διαδικασία Σύνταξης του Προϋπολογισμού;

ΝΑΙ ΟΧΙ

Αν ναι προσδιορίστε τον τρόπο:

.....

**Διαδικασία Σύνταξης του Προϋπολογισμού:**

4. Γνωρίζετε τη διαδικασία και τον Τρόπο Σύνταξης του Προϋπολογισμού στον Δήμο;

ΝΑΙ ΟΧΙ

5. Πόσα Άτομα Συμμετέχουν στην Σύνταξη του Προϋπολογισμού στο Δήμο;

.....

6. Υπάρχει Ειδικό Τμήμα που σχετίζεται με την Σύνταξη και την Συγκέντρωση των Στοιχείων στον Δήμο;

ΝΑΙ ΟΧΙ

7. Υπάρχει Ειδικό Τμήμα σε κάθε Δημοτικό Διαμέρισμα;

ΝΑΙ ΟΧΙ

8. Πόσα άτομα απασχολεί το τμήμα που σχετίζεται με τη Σύνταξη του Προϋπολογισμού στο Δήμο;

.....

9. Γνωρίζετε τα Χρονικά Περιθώρια που ορίζουν τις διαδικασίες από την Κατάρτιση μέχρι και την Ψήφιση του Προϋπολογισμού;

ΝΑΙ ΟΧΙ

Αν ναι, αναφέρετε:

Α) Ημερομηνία Υποβολής Σχεδίου Προϋπολογισμού, το αργότερο μέχρι:

.....

Β) Ημερομηνία Ψήφισης του Προϋπολογισμού, το αργότερο μέχρι:

.....

Γ) Ημέρες Υποβολής έγκρισης στο Γ.Γ της Οικείας Περιφέρειας:

.....  
10. Ποία είναι η Ισχύς του Προϋπολογισμού ημερολογιακά;

.....

11. Ποιες κατηγορίες Λογαριασμών Περιλαμβάνει ο Προϋπολογισμός σύμφωνα με τη Δομή του;

.....  
.....  
.....

12. Ποια είναι η σύνθεση των Λογαριασμών Εσόδων του Δήμου στον Προϋπολογισμό;

.....  
.....  
.....

13. Ποια είναι η σύνθεση των Λογαριασμών Εξόδων του Δήμου στον Προϋπολογισμό;

.....  
.....  
.....

14. Γνωρίζετε από ποίον γίνεται ο έλεγχος του Προϋπολογισμού στην Περιφέρεια;

.....

15. Τι γίνεται στις περιπτώσεις καθυστέρησης Κατάρτισης, Ψήφησης και Κοινοποίησης του Προϋπολογισμού;

.....

16. Πως Υπολογίζονται οι ετήσιες Πιστώσεις που εγγράφονται στον Προϋπολογισμό;

.....

17. Πως Καταρτίζεται η συμφωνία διαθεσίμων – χρηματικού υπολοίπου;

.....

18. Ποία είναι τα Υπεύθυνα Όργανα του Δήμου για τη Ψήφιση των Πιστώσεων;

.....  
.....



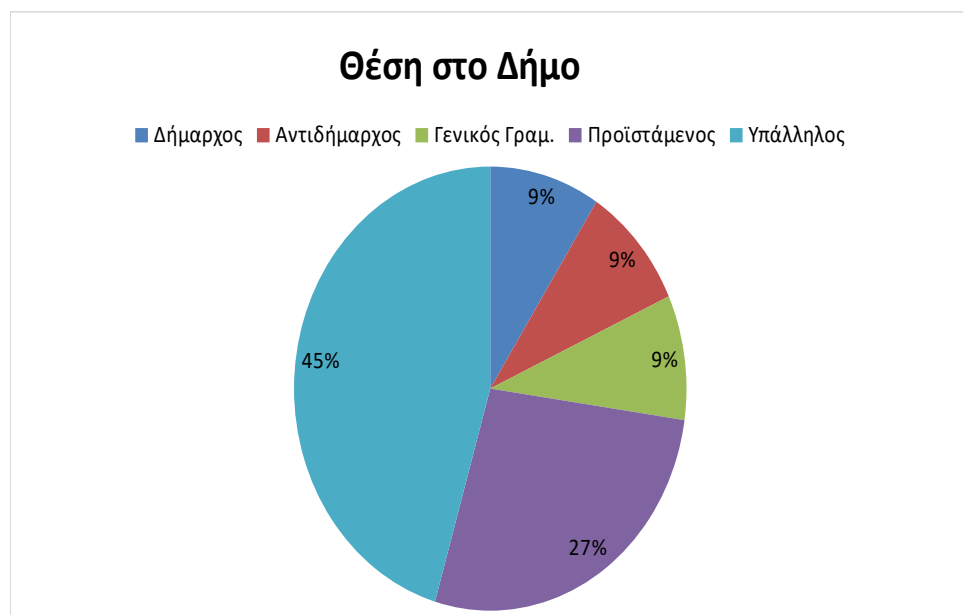
## 5.2 Ανάλυση Στοιχείων

Ανάλυση ερωτηματολογίου

Στα πλαίσια της έρευνας σχετικά με την κατάρτιση του Προϋπολογισμού, έγιναν κάποιες συνεντεύξεις από τα άτομα που εμπλέκονται κατά κύριο λόγο στην σύνταξη του Προϋπολογισμού στο Δήμο. Το δείγμα αποτελείται από 11 άτομα

1. Ποια είναι η θέση σας στο Δήμο;

**Γράφημα 5.1**

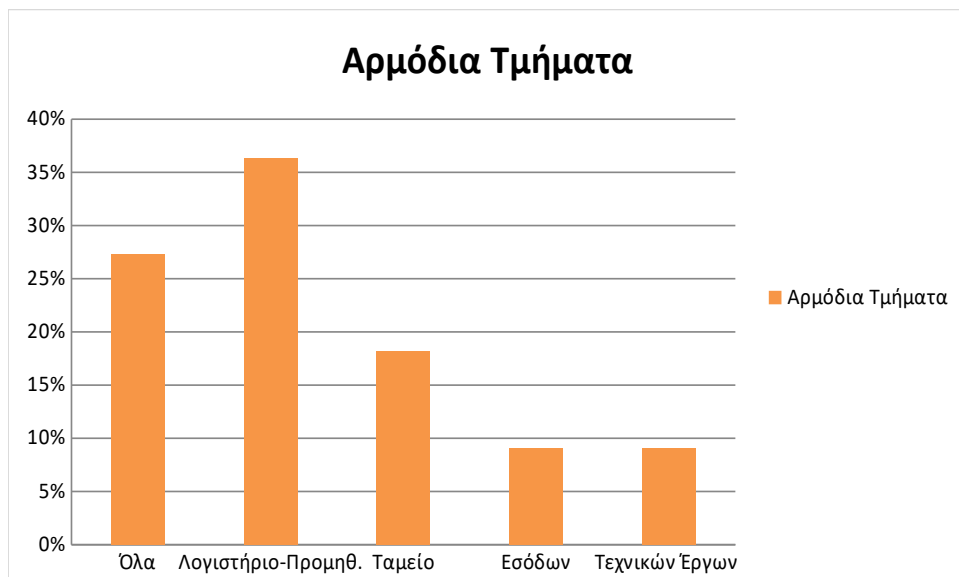


Τα άτομα που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν:

- Ο Δήμαρχος
- Ο Αντιδήμαρχος Οικονομικών
- Ο Γενικός Γραμματέας
- Προϊστάμενοι τμημάτων
- Υπάλληλοι τμημάτων

2. Σε ποιο τμήμα είστε αρμόδιο;

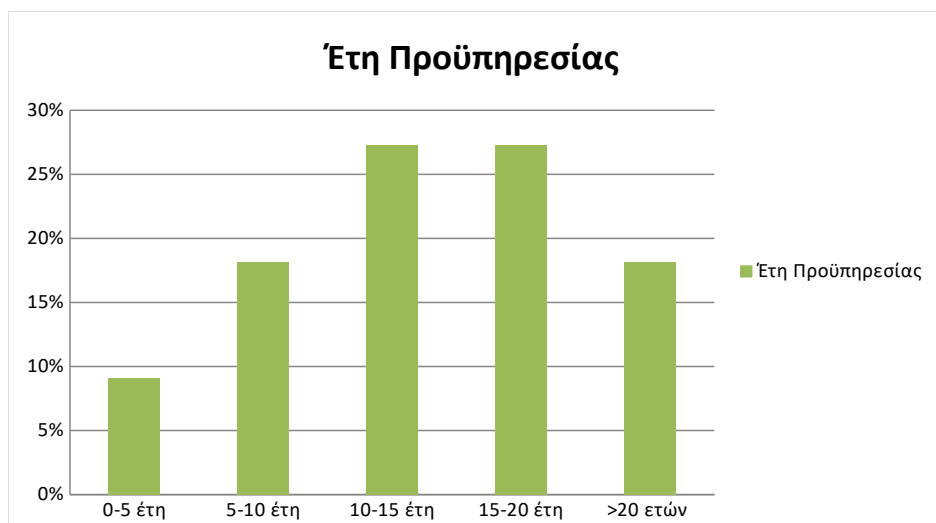
**Γράφημα 5.2**



Οι τρεις υψηλόβαθμοι ερωτηθέντες του Δήμου, είναι υπεύθυνοι για όλα τα τμήματα του Δήμου, τέσσερα άτομα εργάζονται στο τμήμα του Λογιστηρίου, Προμηθειών και Μισθοδοσίας δύο στο Ταμείο, ένα στο τμήμα Εσόδων και ένα στο Τμήμα Τεχνικών Έργων.

3. Έτη προϋπηρεσίας.

**Γράφημα 5.3**



Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων ατόμων απασχολείται από 10 έως 20 έτη στο Δήμο, ενώ δύο άτομα εργάζονται στο Δήμο πάνω από 20 έτη. Αντίθετα κάτω των 10 ετών εργάζονται μόλις 3 άτομα.

4. Πόσοι ήταν οι Δήμοι που αποτελούν το Δήμο Λαγκαδά με βάση το σχέδιο Καλλικράτη;

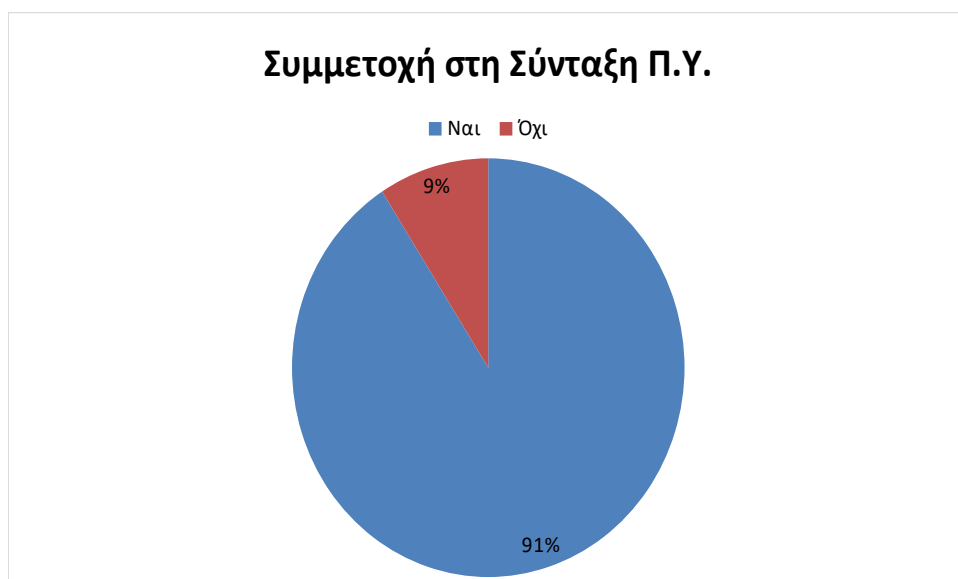
Στην ερώτηση σχετικά με τον αριθμό των Δήμων που αποτελούν πλέον το Δήμο Λαγκαδά όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν 7 Δήμοι.

5. Ποιο τμήμα του Δήμου ορίζεται ως υπεύθυνο για την σύνταξη του Ετήσιου Προϋπολογισμού;

Ως τμήμα υπεύθυνο για την σύνταξη του Προϋπολογισμού, ορίζεται το τμήμα: Προϋπολογισμού – Προμηθειών και Μισθοδοσίας

6. Συμμετέχετε στην Διαδικασία Σύνταξης του Προϋπολογισμού;

#### Γράφημα 5.4



Δέκα στους έντεκα ερωτηθέντες συμμετέχουν στην διαδικασία σύνταξης του Προϋπολογισμού.

Αν ναι με ποιον τρόπο;

Ειδικότερα, τα άτομα απάντησαν ότι συμμετέχουν στην σύνταξη του Προϋπολογισμού ως εξής:

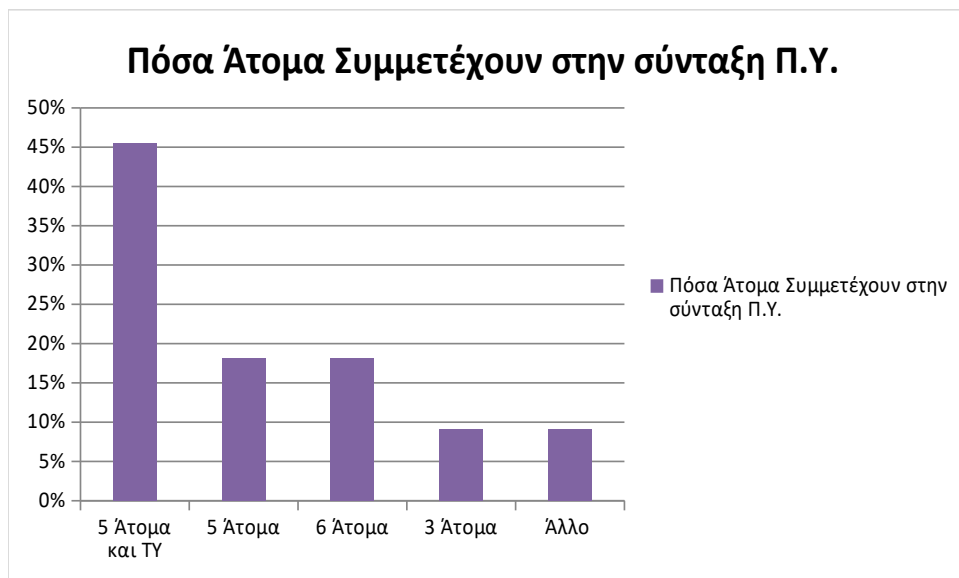
- Εποπτεύοντας όλα τα στάδια σύνταξης του
- Μέσω Συνεργασίας όλων των τμημάτων
- Μέσω έγκρισης του
- Μέσω παράδοσης στοιχείων που απαιτούνται για την σύνταξη του

7. Γνωρίζετε τη διαδικασία και τον τρόπο σύνταξης του Προϋπολογισμού στο Δήμο;

Το σύνολο των ερωτηθέντων ήταν ενήμερο για τον τρόπο σύνταξης του Προϋπολογισμού, ακόμη και αν δεν συμμετείχαν σε αυτήν.

8. Πόσα άτομα απασχολεί το τμήμα που σχετίζεται με τη Σύνταξη του Προϋπολογισμού στο Δήμο;

**Γράφημα 5.5**



Σε αυτή την ερώτηση οι απαντήσεις ήταν πολλαπλές. Η πλειοψηφία των ατόμων απάντησε ότι η σύνταξη γίνεται με την σύμπραξη πέντε ατόμων καθώς και με τη συμμετοχή της τεχνικής ομάδας. Ένα σημαντικό ποσοστό απάντησε 5-6 άτομα, ένα

άτομο, 3 άτομα. Αυτό οφείλεται στο ότι ορίζεται ομάδα έργου από συγκεκριμένο αριθμό ατόμων αλλά στην πορεία ο αριθμός αυξομειώνεται λόγω υπηρεσιακών αναγκών.

9. Υπάρχει Ειδικό Τμήμα που σχετίζεται με την Σύνταξη και την Συγκέντρωση των Στοιχείων στον Δήμο;

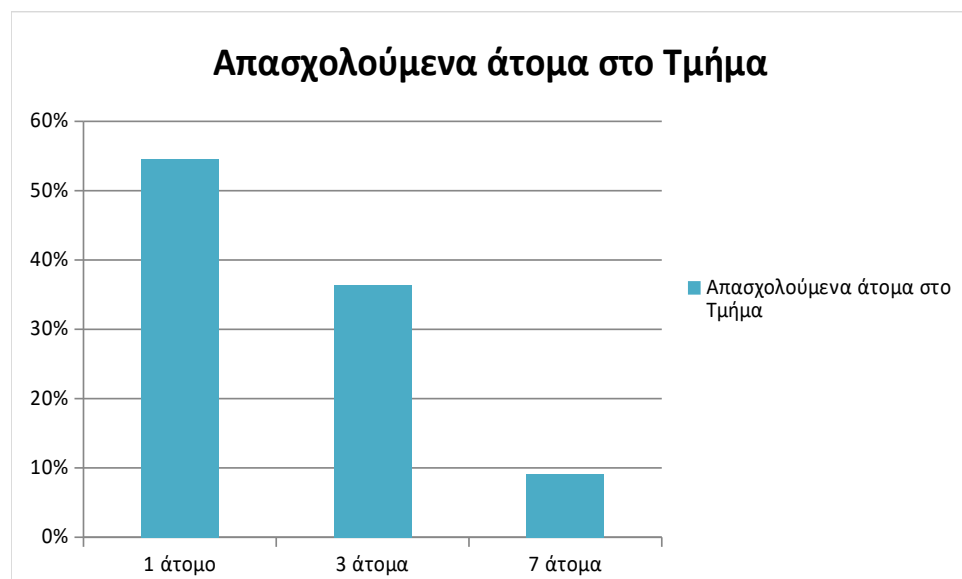
Όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν ότι υπάρχει ειδικό τμήμα όπου ασχολείται με την σύνταξη του Προϋπολογισμού.

10. Υπάρχει Ειδικό Τμήμα σε κάθε Δημοτικό Διαμέρισμα;

Αντίθετα δεν υπάρχει ξεχωριστό τμήμα σε κάθε Δημοτικό Διαμέρισμα.

11. Πόσα άτομα απασχολεί το τμήμα που σχετίζεται με τη Σύνταξη του Προϋπολογισμού στο Δήμο;

**Γράφημα 5.6**



Πάνω από το 50 % των ερωτηθέντων απάντησε ότι στο τμήμα σύνταξης απασχολείται μόνο ένα άτομο, 3 άτομα απάντησαν το 35% των ερωτηθέντων και

ένας ερωτηθείς απάντησε 7 άτομα. Πρόκειται για ενιαίο τμήμα (Προϋπολογισμού – λογιστηρίου- προμηθειών – μισθοδοσίας) που απαρτίζεται από αριθμό υπαλλήλων και οι απαντήσεις που δόθηκαν επηρεάστηκαν από αυτό.

12. Γνωρίζετε τα Χρονικά Περιθώρια που ορίζουν τις διαδικασίες από την Κατάρτιση μέχρι και την Ψήφιση του Προϋπολογισμού;

Όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν ότι γνωρίζουν τα οριζόμενα περιθώρια.

13. Αν ναι, αναφέρετε:

A) Ημερομηνία Υποβολής Σχεδίου Προϋπολογισμού, το αργότερο μέχρι:  
Μέχρι 5/9

B) Ημερομηνία Ψήφισης του Προϋπολογισμού, το αργότερο μέχρι:  
Ως 15/11

Γ) Ημέρες Υποβολής έγκρισης στο Γ.Γ της Οικείας Περιφέρειας:  
Έως 31/12

14. Ποιά είναι η Ισχύς του Προϋπολογισμού ημερολογιακά;  
Το σύνολο των ερωτηθέντων απάντησε: Από 1/1 έως 31/12 κάθε έτους

15. Ποιες κατηγορίες Λογαριασμών Περιλαμβάνει ο Προϋπολογισμός σύμφωνα με τη Δομή του;

Όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν: έσοδα και έξοδα

16. Ποια είναι η σύνθεση των Λογαριασμών Εσόδων του Δήμου στον Προϋπολογισμό;

Τα έσοδα διαχωρίζονται ως εξής:

- Τακτικά
- Έκτακτα έσοδα
- Εισπράξεις από Δάνεια
- Εισπράξεις υπέρ Δημοσίου
- Χρηματικό Υπόλοιπο

17. Ποια είναι η σύνθεση των Λογαριασμών Εξόδων του Δήμου στον Προϋπολογισμό;

Τα έξοδα διαχωρίζονται ως εξής:

- Έξοδα Χρήσης
- Επενδύσεις
- Προβλέψεις
- Αποθεματικό

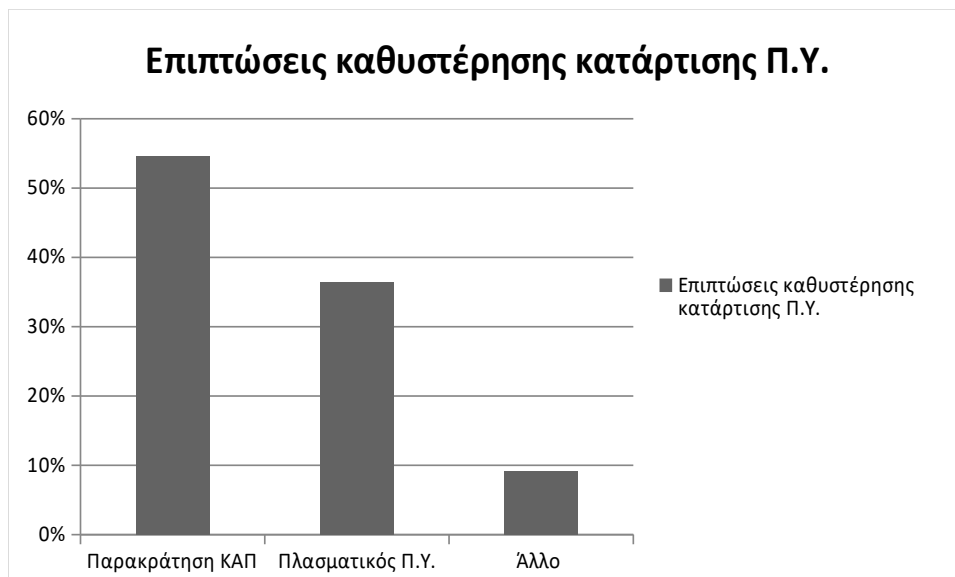
18. Γνωρίζετε από ποίον γίνεται ο έλεγχος του Προϋπολογισμού στην Περιφέρεια;

Όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν:

Από τον Ελεγκτή Νομιμότητας (Γ.Γ.) της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας - Θράκης

19. Τι γίνεται στις περιπτώσεις καθυστέρησης Κατάρτισης, Ψήφισης και Κοινοποίησης του Προϋπολογισμού

**Γράφημα 5.7**

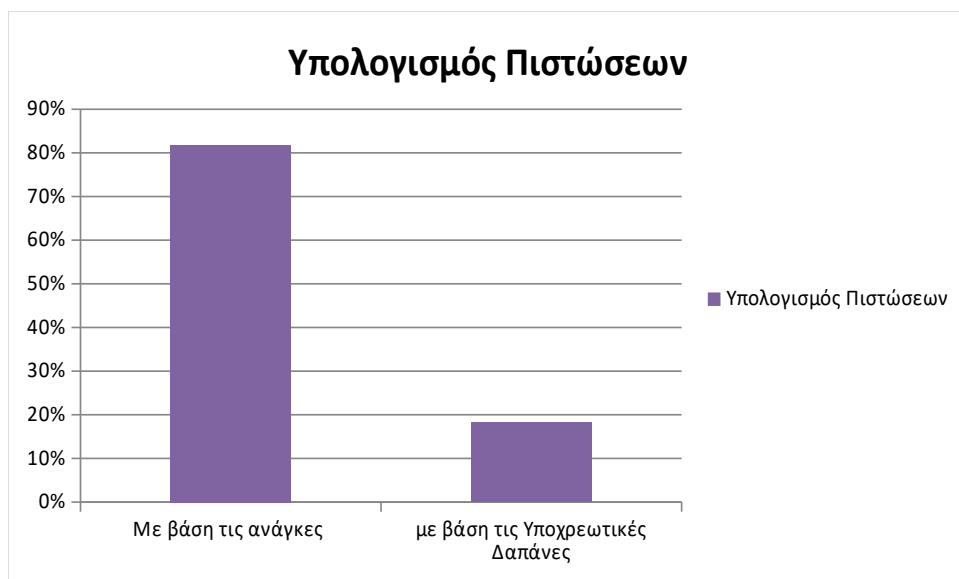


Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησε ότι κατά την καθυστέρηση σύνταξης του Προϋπολογισμού, παρακρατούνται μέρη των ΚΑΠ (Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων) και αποδίδονται ευθύνες. Παράλληλα ένα 35% απάντησε ότι ισχύει ο Πλασματικός Προϋπολογισμός μέχρι 31/3.

20. Πως Υπολογίζονται οι ετήσιες Πιστώσεις που εγγράφονται στον Προϋπολογισμό;

**Γράφημα 5.8**





Η πλειοψηφία των Ερωτηθέντων απάντησε ότι ο υπολογισμός των Πιστώσεων για το Δήμο υπολογίζεται με βάση τις ανάγκες του Δήμου και τον Προγραμματισμό της Διοίκησης. Ένα μικρό ποσοστό αναφέρει ότι τα ποσά υπολογίζονται με βάση τις προγραμματισμένες δαπάνες καθώς και τα έσοδα του προηγούμενου έτους.

#### 21. Πως Καταρτίζεται η συμφωνία διαθεσίμων – χρηματικού υπολοίπου;

Όλοι οι ερωτηθέντες, απάντησαν ότι η συμφωνία διαθεσίμων παραδίδεται από την Ταμειακή Υπηρεσία στο τμήμα Προϋπολογισμού, περιλαμβάνοντας ποσά από τα Εχtre των τραπεζών και τα υπόλοιπα μετρητών του Ταμείου.

#### 22. Ποία είναι τα Υπεύθυνα Όργανα του Δήμου για τη Ψήφιση των Πιστώσεων;

Οι ερωτηθέντες απάντησαν:

- Το Δημοτικό Συμβούλιο
- Η Οικονομική Επιτροπή
- Ο Δήμαρχος

# Κεφάλαιο 6

## Συμπεράσματα

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τόσο σε επίπεδο Τοπικής Αυτοδιοίκησης όσο και σε Κρατικό Επίπεδο, θεωρούνται ως βασικό εργαλείο επικοινωνίας και πληροφόρησης μεταξύ των φορέων ελέγχου και των λοιπών συνεργαζόμενων μελών που αλληλεπιδρούν, συνεργάζονται, επενδύουν, ερευνούν και διευθύνουν ένα Δημόσιο Οργανισμό. Οι οικονομικές πληροφορίες, συμβάλλουν στην άμεση παροχή σημαντικών πληροφοριών στους απαραίτητους χρήστες, για την ορθή λήψη των οικονομικών και διοικητικών αποφάσεων. Ειδικότερα, η μελέτη των καταστάσεων σε Δημόσιο επίπεδο, έχει ξεφύγει από την απλή μελέτη των αποτελεσμάτων, των ταμειακών ροών και της καθαρής περιουσιακής σχέσης. Αντίθετα, η παραπάνω διαδικασία, συμβάλλει στην μελέτη και ανάπτυξη των διαδικασιών που αφορούν την σωστή λήψη αποφάσεων, την ενημέρωση και τον έλεγχο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Η παρούσα μελέτη, επικεντρώνεται στην σημασία της σύνταξης και παρουσίασης των προϋπολογιστικών καταστάσεων των Δήμων. Αναλύονται η δομή και το περιεχόμενο αυτών ενώ γίνεται μελέτη περίπτωσης του Δήμου Λαγκαδά στο Νομό Θεσσαλονίκης. Η υιοθέτηση των Λογιστικών συστημάτων για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε έναν από τους μεγαλύτερους Δήμους της Χώρας μετά από την ενοποίηση των Δημοτικών Διαμερισμάτων, επιτρέπει την απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης του Δήμου, ενώ παράλληλα μπορεί να εμφανίζονται αρκετά προβλήματα που αφορούν κυρίως τις αποκλίσεις προϋπολογισμών του Δήμου. Ο Δήμος Λαγκαδά, παρουσίασε σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των προϋπολογισθέντων εξόδων ανά έτος και των τελικά τιμολογημένων και πληρωθέντων εξόδων. Έτσι, ενώ τα προϋπολογισθέντα έσοδα υπολογίζονται με βάση τις ανάγκες του Δήμου και το προγραμματικό σχέδιο του Διοικητικού Συμβουλίου, παρατηρήθηκε ότι στο σύνολο των ετών τα πραγματικά έξοδα είχαν σημαντικές αποκλίσεις από το προϋπολογισθέντα έξοδα, τα οποία ανά υπηρεσία υπολογίστηκαν χαμηλότερα σε σχέση με τα πρώτα. Αντίθετα, μικρές αποκλίσεις παρουσιάστηκαν

μεταξύ των βεβαιωθέντων εξόδων και των πληρωθέντων, κάτι που παρουσιάζει την ικανότητα αποπληρωμής των εξόδων από το Δήμο. Ειδικότερα, τα προϋπολογισθέντα έξοδα για το προσωπικό και τους αιρετούς ήταν χαμηλότερα από τα πραγματικά ανά έτος. Παράλληλα ίδια πορεία σημείωσαν και τα έξοδα τόκων που προϋπολογίστηκαν χαμηλότερα. Αναλογικά με τα έσοδα, τα οποία χωρίζονται σε τακτικά και έκτακτα, τα πρώτα υπολογίστηκαν υψηλότερα των βεβαιωθέντων και εισπραχθέντων για όλα σχεδόν τα έτη που μελετάμε. Παράλληλα τα έκτακτα έσοδα, υπολογίστηκαν και αυτά υψηλότερα των βεβαιωθέντων, ενώ αναλογικά με το σύνολο των γενικών εσόδων τα έκτακτα έσοδα μειώθηκαν από το 2009 μέχρι το 2016. Γενικά παρατηρήθηκε πτώση των έκτακτων εσόδων ανά έτος ενώ τα προϋπολογισθέντα ήταν αρκετά υψηλότερα των πραγματικών για όλα τα έτη. Σημαντικές αποκλίσεις παρουσιάστηκαν μεταξύ των εσόδων από τόκους κεφαλαίων που παρουσίασαν πτωτική τάση κατά τα τελευταία έτη.

Η μελέτη των αποτελεσμάτων των ερωτηματολογίων, αφορούσε στη μελέτη της σύνταξης των προϋπολογισμών από τα άτομα που εμπλέκονται κατά κύριο λόγο σε αυτήν. Ειδικότερα, μεταξύ των ερωτηθέντων υπήρχε υψηλό επίπεδο γνώσης σχετικά με τον τρόπο σύνταξης των καταστάσεων, καθώς και γνώση των συγκεκριμένων διατάξεων σχετικά με την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Μικρές αποκλίσεις παρουσιάστηκαν αναφορικά με τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την σύνταξη του προϋπολογισμού στο αρμόδιο τμήμα του Δήμου.

# Βιβλιογραφία

## Ξένη:

- Accounting Branch. (2004). *“Adoption of International Accounting Standards in the Act. Public .*
- Balaciu D, P. C. (2008). *is creative accounting a form of manipulation?* University of Oradea .
- Cohen D. (2003). *Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences.* London : Kellog School of Economics .
- COHEN S. (2008). *IDENTIFYING THE MODERATOR FACTORS OF FINANCIAL PERFORMANCE IN GREEK MUNICIPALITIES.* Financial Accountability & Management .
- Daske H, G. G. (2006). International Financial Reporting Standards and Experts Perception of Disclosure Quality. *Abacus*(42 ), σσ. 461-498.
- Deloitte. (2007). *“IPSAS Summary: A Common Financial Language for the Public Sector”,.* Deloitte .
- Deloitte. (2009). *IPSAS Summary International Public Sector Accounting Standards (IPSAS),.* Draft April 2009.
- Garrison, N. (2010). *Διοικητική Λογιστική.* Αθήνα : Κλειδάριθμος .
- Giuseppe Grossi. (2009). *Public sector accounting and budgeting reforms in Europe .* International Public Sector Accounting Standards .
- GRANT THORNTON. (2007). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Εξειδικευμένα θέματα,.* Αθήνα : GRANT THORNTON,.
- IFAC. (2010). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements,* (Volume II, εκδ.).
- IFAC. (2011). *Handbook oh International Standards on Auditing and Quality Control .* Αθήνα : ΣΟΕΛ .
- International Accounting Education Standards Board. (2009). *“Proposed IAESB 2010–2012 Strategy and Work Plan”,.* Exposure Draft July 2009.
- Lev B, (1999, Autumn ). The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them. *Journal of accountin Research .*

- Lourdes Torres. (2006). *“Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems*. Public Administration and Development.
- Luca M. (2008). *Regarding the users of financial statements and their information needs* . University of Bacau .
- National Audit Office. (2007). *“IPSAS Compliance Guide”*. December 2007 Edition.
- Penman S. (2003). *The Quality of Financial Statement: Perspectives from the Recent Stock Market Buddle* . Accounting Horizons .
- Pijper T. (1993). *Creative Accounting, The effectiveness of financial reporting in the UK*. Macmillan Publishers .
- Shah A, Z. S. (2011, December ). Use or Abuse of creative Accounting Techniques. *International Journal of Trade, Economic and Finance* .
- Tom Rowles. (2005). *“Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making”*, . Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 3, No. 2.
- Zager K, Z. L. (2007). The role of Financial Information in Decision Making Process . *Special Edition on Consumer Satisfaction - Global Perspective* .

### **Ελληνική:**

- Βασιλικό Διάταγμα: 17-5/15-6-1959, Β. (1959). «Οικονομική διαχείριση και το Λογιστικό των Δήμων & Κοινοτήτων . ΒΔ.
- Βλάχος Χ, (2009). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* . Αθήνα : Παπαζήση -Globaltraining .
- Διβάνη, Χ. (2006). *Ο Νέος Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων*,. Αθήνα.
- Διεύθυνση Διοίκησης τμήμα τοπικής αυτοδιοίκησης & ΝΠΔΔ. (2015). *Ψήφιση και Έγκριση Προϋπολογισμού και ολοκλήρωση Πλαισίου Δράσης Δήμων οικονομικού έτους 2016-Οδηγίες -Δικαιολογητικά*. Αθήνα: Αποκεντρωμένη Διοίκηση Αττικής .
- Εφημερίς της Κυβέρνησης. (2012). *Κατάρτιση του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας του Δήμου Λαγκαδά Νομού Θεσσαλονίκης*. Αθήνα: Εφημερίς της Κυβέρνησης.
- Καζαντζής Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*,. Αθήνα: Business Plus A.E .
- Καλλιαντάσης Γ. (2009). *Συστήματα Κατανομής Κρατικών Χρηματοδοτήσεων-Ίδιοι Πόροι των ΟΤΑ*,. Αθήνα,: Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
- Καρανασάση, Μ. .. (2009). *Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων*,. Αθήνα,: Γ.
- Καρασαββίδου, Χατζηγηγορίου Ε, 1975, “Ο Προϋπολογισμός ως όργανο ασκήσεως της διοικήσεως των επιχειρήσεων” (Διδακτορική διατριβή).

- Κοινή Υπουργική Απόφαση αρ.4604/01-02-2005. (2005). *ΚΥΑ αρ.4604/01-02-2005 "Τροποποίηση των διατάξεων του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ"*.
- ΚΥΑ 30842. (2013). *Κοινή Υπουργική Απόφαση*. Αθήνα: Υπουργείο Εσωτερικών .
- Λαγκαδά, Δ. (2014). *Έκθεση Ελέγχου*. Λαγκαδάς: Δήμος Λαγκαδά.
- Λουμιώτης Β. (2008). *Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων* (2η εκδ.). Αθήνα : Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ.
- Νιάρχος. (2004). *Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων* . Αθήνα : Σταμούλης .
- Νικολόπουλος Κ. (2004). *Οικονομική Διοίκηση και Διαχείριση των ΟΤΑ*. Νικολόπουλος Κοσμάς.
- Ντζανάτος. (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα Ελληνικά*. Αθήνα : Καστανιώτη .
- Ντζανάτος Δ. (2009). *Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας* . Αθήνα : Καστανιώτη.
- Προεδρικό Διάταγμα 315/99 «Νέο Διπλογραφικό Λογιστικό». (1999).
- Σαββαΐδου Κ, Καραγιάνης Σ. (2011). *Οικονομική Διοίκηση και Λογιστικό* . Αθήνα: Εκπαιδευτική Σειρά ΕΣΤΑ, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
- Σαββαΐδου Κ, Νικολόπουλος Κ, Σαπουνάκης Α. (2010). *Οικονομική Διοίκηση & Διαχείριση των ΟΤΑ: Πόροι, Έσοδα, Δαπάνες, Δημοσιονομικός Έλεγχος*. Αθήνα: Εκπαιδευτική σειρά ΕΣΤΑ, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
- Σπαθής Χ. (2002). «Εμπειρική διερεύνηση της παραποίησης οικονομικών καταστάσεων», *Λογιστής*,, σσ. 1286 – 1294, .
- Τσακλάγκανος Α. (2015). *Προϋπολογισμοί Budgeting για τη λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων*, . Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις ΑΕ.
- Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικ. Ανασυγκρότησης. (2015). *Παροχή οδηγιών για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των δήμων οικονομικού έτους 2016-τροποποίηση της υπ'αριθμ. 7028/2004*. Αθήνα: Τμήμα Οικονομικής Δ/σης & Προϋπολογισμού .
- Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. (2002). *Εγχειρίδιο Ελέγχου και Ελεγκτικά Πρότυπα για το Γ' ΚΠΣ*. Αθήνα : Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών.
- Χλέπας Ν. (2014 ). *Δομή και λειτουργία των Δήμων στην Ελλάδα*,. Αθήνα : Γραφείο Διασύνδεσης του Εντεταλμένου της Ελληνογερμανικής Σύνελευσης.

#### **Ηλεκτρονικές Πηγές:**

Οικονομικές Καταστάσεις του Δήμου Λαγκαδά, (2009-2016), Έσοδα- Έξοδα, Δήμος Λαγκαδά.

