



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ

Της ΚΕΡΑΜΙΔΟΓΛΟΥ ΚΥΡΙΑΚΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2014

Αφιερώνεται στους γονείς μου και στην αδερφή μου.

Περίληψη

Στην παρούσα διπλωματική εργασία επικεντρώμαστε στην μετάβαση της λογιστικής τήρησης των ΟΤΑ από το απλογραφικό σύστημα των εισπράξεων και πληρωμών στο Διπλογραφικό Σύστημα με την παράλληλη τήρηση και του Δημόσιου Λογιστικού σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999, το οποίο καθιέρωσε την εφαρμογή του από την 01/01/2000.

Η μεταρρύθμιση στον τρόπο οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, εφαρμόστηκε λόγω των αδυναμιών που υπήρχαν στα λογιστήρια των Δήμων εξαιτίας του απλογραφικού συστήματος, όπως η μη ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα το Διπλογραφικό Σύστημα παρέχει δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

Τα κυριότερα στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού, μετά την μετάβαση παραμένουν και σ' αυτό το σύστημα χωρίς να μεταβληθούν. Το Διπλογραφικό σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού χρησιμοποιεί ως λογιστικό σχέδιο λογαριασμούς από την γενική λογιστική, την αναλυτική λογιστική και τους λογαριασμούς τάξεως.

Πίνακας περιεχομένων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	1
Εισαγωγή	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	4
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	6
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ	6
ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ	6
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ (ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ Η ΔΙΓΡΑΦΙΚΗ) ΜΕΘΟΔΟΣ	7
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ	7
ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΑΣΗ	10
ΟΜΑΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΡΓΟΥ	12
ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	15
ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ	15
ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΤΑ	16
ΑΡΧΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	17
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ	17
ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	21
ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	21
ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΙΣΧΥΟΣ	22
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	23
Ο ΤΥΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	24
ΠΑΡΑΤΗΡΗΤΗΡΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΟΤΑ	24
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΟΔΩΝ	26
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ	26
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	29
ΑΝΑΛΗΨΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	29
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	31
ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	32
ΠΑΓΙΑ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ	32
ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	36
ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΗΛΘΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΑΣΗ	36

ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	36
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	39
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	43
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ.....	44
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	46
ΕΞΟΔΑ.....	47
ΕΣΟΔΑ.....	47
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	48
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	52
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ	52
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ	52
ΚΩΔΙΚΟΑΡΙΘΜΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	53
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΑΞΕΩΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	53
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΑΞΕΩΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.....	55
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΟΤΑ.....	56
ΕΝΤΑΞΗ ΔΗΜΩΝ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ.....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ^ο	60
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Εισαγωγή

Το 1914, με την εφαρμογή του νόμου «ΔΝΖ της 10.2.1912», «περί συστάσεως Δήμων και Κοινοτήτων» διαμορφώθηκαν οι δήμοι και οι κοινότητες, οι οποίες αποτελούν σήμερα τους Οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Με την εφαρμογή του Καποδίστρια το 1997, από τις συνενώσεις προέκυψαν 910 Δήμοι και 124 κοινότητες.

Με τον νόμο 3852/2010, εφαρμόστηκε η νέα αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης, το λεγόμενο Πρόγραμμα Καλλικράτης, με τον οποίο μεταρρυθμίστηκε η διοικητική διαίρεση της Ελλάδας το 2011 και επανακαθορίστηκαν τα όρια των αυτοδιοικητικών μονάδων, ο τρόπος εκλογής των οργάνων και οι αρμοδιότητές τους. Ενίοτε απαντάται και ως Σχέδιο Καλλικράτης, από την ονομασία που είχε πριν εισαχθεί προς συζήτηση στη Βουλή των Ελλήνων. Με το Σχέδιο Καλλικράτης οι Δήμοι περιορίστηκαν σε 325 μέσω εθελοντικών ή αναγκαστικών συνενώσεων και την παράλληλη ανάληψη μέρους των αρμοδιοτήτων των νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων.

Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) είχαν καθιερώσει να τηρούν το Δημόσιο Λογιστικό, την εφαρμογή δηλαδή του απλογραφικού συστήματος εισπράξεων – πληρωμών και παράλληλα την σύνταξη και την παρακολούθηση του Προϋπολογισμού και του Απολογισμού.

Οι Δήμοι εφαρμόζοντας τις αρχές του Δημόσιου Λογιστικού, δεν μπορούσαν να ανταπεξέλθουν στις νέες απαιτήσεις και ανάγκες που δημιουργήθηκαν λόγω του γρήγορου ρυθμού μεταβολών σε οικονομικά και κοινωνικά θέματα. Γι' αυτό το λόγο το Κράτος θέλοντας να εξελίξει και να εκσυγχρονίσει τον τομέα της τοπικής αυτοδιοίκησης επέβαλε μία σημαντική μεταρρύθμιση στον τρόπο οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων.

Με το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 (Φ.Ε.Κ. 302/30-12-1999), από την 01/01/2000 καθιερώθηκε η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος, ενός συστήματος δηλαδή πιο ολοκληρωμένου και πιο αποτελεσματικού για την ορθή παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης των Δήμων.

Επίσης θα πρέπει να αναφερθεί ότι το νέο σύστημα που υποχρεώθηκαν να τηρούν οι Δήμοι, είναι σαφώς καλύτερο και πιο οργανωμένο από το σύστημα που ακολουθεί το ίδιο το Κράτος. Αρκετά Υπουργεία ακόμα και σήμερα συνεχίζουν να τηρούν το Δημόσιο Λογιστικό και να μην έχουν μεταβεί στην χρήση του Διπλογραφικού Συστήματος.

Το σημαντικότερο μειονέκτημα του Δημόσιου Λογιστικού είναι ότι σε μία δεδομένη χρονική στιγμή η παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης του Δήμου ήταν αρκετά δύσκολο να απεικονιστεί, αφού το συγκεκριμένο λογιστικό σύστημα δεν παρείχε την δυνατότητα σύνταξης έγκαιρα και ορθά των οικονομικών καταστάσεων, πίνακες δηλαδή στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών του Δήμου κεφαλαιώδους σημασίας.

Αντίθετα το Διπλογραφικό Σύστημα παρέχει δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης, οι οποίες θα αναφερθούν στα επόμενα κεφάλαια.

Σύμφωνα με τον νόμο 2992/2002 άρθρο 1, στην Ελλάδα από την 1/1/2003 (καθιέρωση 2005) εφαρμόζονται υποχρεωτικά τα Δ.Λ.Π. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) στις Α.Ε. (Ανώνυμες Εταιρείες), των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν κυρίως την μορφή μιας Α.Ε. και επιλέγουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων τους από νόμιμους ορκωτούς λογιστές.

Ένα μικρό ποσοστό από τους Δήμους της χώρας μας (12 από τους 325), έχοντας ανάγκη από δανειοδότηση απευθύνθηκαν σε Τράπεζες του εξωτερικού για ευνοϊκότερες συνθήκες. Υπογράφοντας τις δανειακές συμβάσεις υποχρεώθηκαν να παρουσιάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

Δυστυχώς λόγω της έλλειψης γνώσεων των υπαλλήλων και της σωστής πληροφόρησης τους από το Υπουργείο Εσωτερικών, δεν πραγματοποιήθηκε η πλήρη μετάβαση από το διπλογραφικό στα Δ.Λ.Π. σχεδόν σε κανένα από αυτούς τους Δήμους.

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι η μελέτη της μετάβασης από το απλογραφικό Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα και η αναγκαιότητα για αυτό το βήμα. Τα κυριότερα στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού, μετά την μετάβαση παραμένουν και σ' αυτό το σύστημα χωρίς να μεταβληθούν, όπως ο Προϋπολογισμός, η βεβαίωση των εσόδων, η ανάληψη δαπανών και ο Απολογισμός, τα οποία και θα αναφερθούν και αναλυθούν στα επόμενα κεφάλαια.

Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση. Αναφέρονται άρθρα από τρεις χώρες, τα οποία παρουσιάζουν την μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα των εισπράξεων – πληρωμών στους δημόσιους οργανισμούς της κάθε χώρας.

Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στις δύο λογιστικές μεθόδους (συστήματα) και στην μετάβαση από το ένα στο άλλο.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μία εισαγωγή στο Δημόσιο Λογιστικό και στα βασικά στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού, όπως είναι ο Προϋπολογισμός των ΟΤΑ, η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων, η διαχείριση των δαπανών, ο Απολογισμός.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναφέρονται οι απαιτούμενες αλλαγές του Δημόσιου Λογιστικού στα πλαίσια της προσαρμογής του στην Διπλογραφική Μέθοδο, όπως η τήρηση απογραφής, οι λογαριασμοί του Πάγιου Ενεργητικού, των Απαιτήσεων και των Διαθέσιμων του Δήμου, οι λογαριασμοί της Καθαρής Θέσης του, των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων του, οι έννοιες των Εσόδων και Εξόδων στο Δήμο και τέλος οι λογαριασμοί των Αποτελεσμάτων και ο Ισολογισμός, αλλά και στους λογαριασμούς Τάξεως και στην Κωδικοαρίθμηση των λογαριασμών του Προϋπολογισμού.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο βρίσκονται τα συμπεράσματα αυτής της εργασίας, όπως επίσης και οι προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Παραδοσιακά, οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν το σύστημα κατάρτισης προϋπολογισμού βάσει εισροών σε ταμειακή βάση. Ωστόσο, αυτά τα συστήματα δεν παρέχουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για μια κυβέρνηση να λειτουργεί αποδοτικά και αποτελεσματικά. Ως εκ τούτου, ένας αυξανόμενος αριθμός χωρών έχει ήδη μετατοπιστεί ή στρέφεται από την απλογραφική μέθοδο (ταμειακή βάση), στην διπλογραφική μέθοδο, την λογιστική δηλαδή σε δεδουλευμένη βάση στον Δημόσιο τομέα και κυρίως στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Η Νέα Ζηλανδία, η Αυστραλία, ο Καναδάς, και οι Ηνωμένες Πολιτείες έχουν εφαρμόσει το διπλογραφικό σύστημα την δεκαετία του 1990. Στην Ευρώπη, η Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο ακολούθησε το παράδειγμά τους, ενώ άλλες χώρες πραγματοποίησαν ή σχεδιάζουν να στραφούν σε μια δεδουλευμένη βάση. Η μετάβαση από την ταμειακή βάση στην δεδουλευμένη φαίνεται καθαρά από το γεγονός ότι το ήμισυ των χωρών μελών του ΟΟΣΑ χρησιμοποιούν το διπλογραφικό σύστημα ή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων. Η μετάβαση είχε ως στόχο να οδηγήσει σε περισσότερη διαφάνεια στις δαπάνες της κυβέρνησης με αποτέλεσμα την μεγαλύτερη ευαισθητοποίηση του κόστους το οποίο με τη σειρά του οδηγεί σε μια πιο αποτελεσματική διακυβέρνηση.

Σύμφωνα με τον M. Peter Van Der Hoek (2005), η Ολλανδία από το 2001 είχε ανακοινώσει την εισαγωγή, ενός συστήματος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, δηλαδή το διπλογραφικό σύστημα και μέχρι το 2002, 24 δημόσιοι οργανισμοί, συμπεριλαμβανομένου και των ΟΤΑ, είχαν υιοθετήσει το νέο σύστημα παρακολούθησης. Το απλογραφικό σύστημα, αναγνωρίζει τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία των δαπανών, ενώ το διπλογραφικό την κατανομή του κόστους των επενδύσεων σε βάθος χρόνου με τη μορφή της απόσβεσης των στοιχείων του ενεργητικού. Αν και ο στόχος της ολλανδικής κυβέρνησης ήταν να ολοκληρώσει αυτή τη διαδικασία μέχρι το 2006 αντιμετώπισε αρκετά προβλήματα και η μετάβαση καθυστέρησε.

Οι J. R. Christiaens και C. Vanhee (2002) κατά τα τελευταία χρόνια ένας αριθμός βελγικών οργανισμών του Δημόσιου τομέα έχει μεταρρυθμιστεί από την ταμειακή λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Το Βέλγιο εντάχθηκε σ' αυτή τη λογιστική μεταρρύθμιση από την 1η Ιανουαρίου 2002. Σε γενικές γραμμές, η λογιστική μεταρρύθμιση προϋποθέτει μια διατήρηση του παραδοσιακού λογιστικού συστήματος μαζί με την εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, προκειμένου να αποκτήσουν μια πατρογονική άποψη της κάθε επαρχίας (Δήμου). Παρά το γεγονός ότι επαρχίες είναι πιο εκτεταμένες από τις τοπικές κυβερνήσεις, έχουν ως επί το πλείστον ένα κεντρικό λογιστικό σύστημα.

Αντίθετα στην Σουηδία η μετάβαση δεν είχε τα ίδια θετικά σχόλια με τις άλλες χώρες. Ο Gert Paulsson (2006) αναφέρει ότι το διπλογραφικό σύστημα είναι λιγότερο χρήσιμο σε δημόσιους οργανισμούς λόγω της σύνδεσης αυτού του συστήματος με τον προϋπολογισμό. Ωστόσο, μια πιο λεπτομερής ανάλυση των στοιχείων δείχνει σαφώς ότι αυτό το συνολικό αποτέλεσμα δεν δίνει την πλήρη εικόνα της χρήσης της αυτοτέλειας των πληροφοριών για την κεντρική κυβέρνηση στη Σουηδία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

Οι επιχειρήσεις για να καταγράψουν τις καθημερινές μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και ταυτόχρονα για να ενημερώνουν τους λογαριασμούς με τις μεταβολές αυτές, χρησιμοποιούν τα λογιστικά βιβλία.

Κατά την ιστορική διαδρομή της Λογιστικής αναπτύχθηκαν διάφορες Λογιστικές Μέθοδοι από τις οποίες σε χρήση είναι κυρίως η Απλογραφική (ή Απλογραφία) και η Διπλογραφική (Διπλογραφία ή Διγραφική) Μέθοδος.

ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Χαρακτηριστικό αυτή της μεθόδου είναι ότι αποτελεί ατελή ή ελλιπή μέθοδο. Δεν παρακολουθούνται με λογιστικές εγγραφές όλα τα λογιστικά γεγονότα, οι μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την δράση της οικονομικής μονάδας. Επειδή η Απλογραφία δε διατυπώνει με λογιστικές εγγραφές το λογιστικό αποτέλεσμα, ο προσδιορισμός του αποτελέσματος αυτού γίνεται με την σύνταξη δύο διαδοχικών απογραφών.

Οι δυνατότητες της απλογραφίας είναι περιορισμένες, αφού δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει αναλυτικά αποτελέσματα (κατά προϊόν, κατά κλάδο δραστηριότητας κλπ), να παρακολουθήσει τους μετασχηματισμούς που υφίστανται τα διάφορα υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες κλπ) στο εσωτερικό μιας μεταποιητικής οικονομικής μονάδας, επομένως δεν είναι σε θέση να επιτελέσει βασικές λειτουργίες της Λογιστικής, όπως η άσκηση ελέγχου ή η παροχή πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων κλπ.

Όταν υπολογιστεί το αρχικό και το τελικό κεφάλαιο τότε θα πρέπει να συγκριθούν. Αν το τελικό κεφάλαιο είναι μεγαλύτερο από το αρχικό τότε υπάρχει φαινομενικό κέρδος και αν το αρχικό κεφάλαιο είναι μεγαλύτερο από το τελικό τότε υπάρχει φαινομενική ζημιά. Ο λόγος για τον οποίο ονομάζεται φαινομενική είναι επειδή δεν έγιναν προσαρμογές για τυχόν ατομικές απολήψεις και για οποιαδήποτε επιπρόσθετα κεφάλαια που εισάχθηκαν στην επιχείρηση. Για να φτάσουμε στο καθαρό κέρδος ή την καθαρή ζημιά τότε θα προσθέσουμε πίσω τις όποιες απολήψεις

της περιόδου και θα αφαιρέσουμε οποιοδήποτε επιπρόσθετο κεφάλαιο. Υπάρχουν λίγες περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να ετοιμαστεί ένας λεπτομερής πίνακας εμπορευμάτων και αποτελεσμάτων χρήσης μέσα από τις αποδείξεις και τις πληρωμές της επιχείρησης οι οποίες δεν χρησιμοποιούν το διπλογραφικό σύστημα.

Συνεπώς λόγω των περιορισμένων δυνατοτήτων της, η Απλογραφική Μέθοδος προορίζεται για πολύ μικρές οικονομικές μονάδες επειδή έχει πολύ μικρό κόστος λειτουργίας. Σύμφωνα με το άρθρο 3 και 4 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) στη χώρα μας την Απλογραφική μέθοδο χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στην Β' κατηγορία λογιστικών βιβλίων (βιβλίο εσόδων-εξόδων).

ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ (ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ Η ΔΙΓΡΑΦΙΚΗ) ΜΕΘΟΔΟΣ

Ονομάζεται έτσι, διότι κάθε συναλλαγή ή εσωτερική διακίνηση δίνει λαβή στην καταγραφή της μεταβολής δυο τουλάχιστον λογαριασμών, π.χ. η καταβολή μετρητών σε προμηθευτή επιφέρει μεταβολή (μείωση) των μετρητών και μεταβολή (μείωση) των υποχρεώσεων ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού). Δεδομένου ότι κάθε λογαριασμός μπορεί να υποστεί αύξηση ή ελάττωση, στη Διπλογραφική μέθοδο οι συ-μεταβαλλόμενοι (δύο τουλάχιστον) λογαριασμοί στην εγγραφή είναι πάντα ίσοι κατά ποσό.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ

Η μετάβαση από το απλογραφικό του Δημόσιου Λογιστικού στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ήταν και είναι μια δύσκολη διαδικασία. Η δημιουργία προβλημάτων στην σωστή λειτουργία του δήμου ήταν ένα σοβαρό θέμα, γι αυτό χρειαζόταν μεγάλη προσοχή για να πραγματοποιηθεί.

Σύμφωνα με το Υπουργείο εσωτερικών, οι διαφορές που παρουσιάζονται μεταξύ ενός Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος, όπως είναι το Λογιστικό των Ο.Τ.Α και του Διπλογραφικού Συστήματος είναι οι εξής:

Στο Λογιστικό των Ο.Τ.Α. η υποχρέωση εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο Διπλογραφικό με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου. Η υποχρέωση δημιουργείται κατά το στάδιο της ολοκλήρωσης της

υπηρεσίας ή της μεταβίβασης των αγαθών, όμως το Λογιστικό των Ο.Τ.Α. δεν στηρίζεται πάνω σ' αυτά. Το Λογιστικό των Ο.Τ.Α. θεωρεί υποχρέωση μόνο όσα έχουν ενταλματοποιηθεί και αγνοεί τα παραστατικά των προμηθευτών που έχουν παρασχεθεί οι υπηρεσίες ή έχουν παραδοθεί τα αγαθά.

- Στο Λογιστικό των Ο.Τ.Α. το έσοδο θεωρούμε ότι πραγματοποιήθηκε όταν εισπράττεται, ενώ στο Διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται. Ένα έσοδο πραγματοποιείται όταν έχει παραδοθεί το αγαθό ή όταν έχει παρασχεθεί η υπηρεσία. Το Λογιστικό των Ο.Τ.Α, αντίθετα θεωρεί ότι το έσοδο πραγματοποιείται όταν εισπράττεται.
- Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις Λογιστικές Εγγραφές του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού Συστήματος. Στο Απλογραφικό έχουμε λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την είσπραξη ενώ αντίθετα στο Διπλογραφικό έχουμε 2 εγγραφές, η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.
- Επίσης στα έσοδα δεν υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις εγγραφές στα δύο λογιστικά συστήματα.

Η φάση της βεβαίωσης είναι η αντίστοιχη φάση της λογιστικής εγγραφής της πίστωσης του εσόδου και η φάση της είσπραξης αντιστοιχεί απόλυτα με την φάση της ταμειακής εγγραφής στο Διπλογραφικό.

- Στο Διπλογραφικό έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεοπίστωσης. Στο Απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται (των εσόδων ή των εξόδων), ενώ στο Διπλογραφικό οι λογαριασμοί αυξομειώνονται λόγω της διπλής έκφρασης (χρέωση και πίστωση). Επίσης στο Διπλογραφικό Σύστημα υπάρχουν λογαριασμοί που συστηματικά αυξομειώνονται, όπως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, πράξη που στο Απλογραφικό δεν πραγματοποιείται. Για παράδειγμα:

- Στο Διπλογραφικό υπάρχουν λογαριασμοί πελατών (που εμφανίζουν τις απαιτήσεις), προμηθευτών που εμφανίζουν τις υποχρεώσεις (προς τους προμηθευτές), ταμείου και χρηματικών διαθεσίμων γενικότερα (ταμείο, λογαριασμοί καταθέσεων κλπ.) οι οποίοι αυξομειώνονται, ενώ στο απλογραφικό έχουμε μόνο το ταμείο.

- Στο Απλογραφικό, για να παρακολουθηθούν οι υποχρεώσεις για φόρους που έχουν παρακρατηθεί και πρέπει να αποδοθούν (πχ. στην εφορία ή στο ΙΚΑ), χρειάζεται να τηρηθεί ειδικός πίνακας, ενώ στο Διπλογραφικό αυτά τα στοιχεία προκύπτουν μέσα από λογαριασμούς. Συνέπεια αυτού είναι στο μεν Απλογραφικό να χρειάζεται να γίνονται τακτικά συμφωνίες λογαριασμών, που δεν είναι τόσο εύκολο, ενώ αντίθετα στο Διπλογραφικό η συμφωνία εμφανίζεται μέσω λογαριασμών.
- Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο Απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα λογαριασμών στο βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών. Στο Διπλογραφικό είναι αυτούσια η παρουσία λογαριασμού που εμφανίζει τα χρηματικά διαθέσιμα (38). Όμως η όλη λειτουργία του Απλογραφικού είναι καθαρά ταμειακή λειτουργία. Έχει σαν σκοπό την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων του Δήμου.
- Ενιαίο Λογιστικό Σύστημα στο Διπλογραφικό.
Το Διπλογραφικό σύστημα δίνει τη δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα τα στοιχεία μέσα από ενιαίο λογιστικό κύκλωμα. Ενώ στο Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα κάθε οικονομική δραστηριότητα του Δήμου τηρείται σε ξεχωριστές καταστάσεις.
- Από το Απλογραφικό Σύστημα δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Δήμου, ενώ από το Διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές και εμφανίζεται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών.
- Στο Διπλογραφικό σύστημα, απαιτείται η κατάρτιση και η δημοσίευση του ισολογισμού, όπου εμφανίζεται η περιουσία της οικονομικής μονάδας κατά κατηγορία (πάγιο ενεργητικό, κυκλοφορούν κεφάλαιο, υποχρεώσεις κλπ). Αντίθετα στο λογιστικό των Ο.Τ.Α. απαιτείται ξεχωριστό βιβλίο, άσχετο με το σύστημα οικονομικής διαχείρισης.
- Το λογιστικό των Ο.Τ.Α. αντιμετωπίζει την εισπραξη σαν έσοδο της χρήσης που εισπράττεται και το έξοδο σαν έξοδο της χρήσης που πληρώνεται. Το Διπλογραφικό αντιμετωπίζει το έσοδο και το έξοδο ότι πραγματοποιείται την στιγμή που πραγματοποιείται ανεξάρτητα εάν πληρώνεται ή εισπράττεται. Με

συμπεραίνοντας ότι το Απλογραφικό δεν έχει την δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΑΣΗ

Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης από το λογιστικό των Ο.Τ.Α. στο Διπλογραφικό Σύστημα Λογιστικής Παρακολούθησης και επηρεάζουν τη γρήγορη ή αργή μετάβαση είναι:

Αρχικά το ισχύον νομικό πλαίσιο που καθορίζει τη συνύπαρξη του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και του Διπλογραφικού Συστήματος. Με βάση όσα ισχύουν σήμερα το Λογιστικό των ΟΤΑ λειτουργεί πλήρως και παράλληλα με το Διπλογραφικό Σύστημα. Μάλιστα η παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου θα γίνεται και Διπλογραφικά μέσω λογαριασμών τάξεως (πληροφοριακοί λογαριασμοί του Διπλογραφικού Συστήματος). Η συνύπαρξη των δύο Λογιστικών Συστημάτων (Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και Διπλογραφικού), βοηθά στο να μην «αναστατωθεί» η σημερινή λειτουργία των υπηρεσιών και εξασφαλίζει την ομαλή μετάβαση στο Διπλογραφικό.

Άλλος παράγοντας είναι η κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού όσον αφορά στη γνώση του Διπλογραφικού Συστήματος. Το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων δεν έχει την εμπειρία λειτουργίας Διπλογραφικού Συστήματος, ενώ και όσοι το γνωρίζουν έχουν αποξενωθεί από αυτό, αφού η δουλειά τους γίνεται με το Απλογραφικό Λογιστικό των Ο.Τ.Α. Το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό όμως αποτελεί την βάση για την υλοποίηση της μετάβασης στο Διπλογραφικό Σύστημα, γι' αυτό και χρειάζεται σχετική βοήθεια, όπως η παρακολούθηση σεμιναρίων και η επικοινωνία με τα κατάλληλα άτομα για την μέγιστη ενημέρωση και βοήθεια.

Ένα ακόμα σημαντικό θέμα είναι και το επίπεδο μηχανοργάνωσης του Δήμου. Η ύπαρξη υποδομής για τη μηχανογραφική παρακολούθηση τομέων των οικονομικών διαδικασιών παίζει καθοριστικό ρόλο στην πορεία υλοποίησης του προγράμματος. Είναι απαραίτητο να υπάρχει μηχανογράφηση στις προμήθειες για την καταχώρηση των αναλαμβανομένων υποχρεώσεων και των τιμολογίων, έτσι ώστε οι καταχωρήσεις

να ενημερώνουν το Διπλογραφικό. Το επίπεδο μηχανογράφησης τμημάτων των προσόδων σε συνδυασμό με την ταμειακή υπηρεσία, μας καθορίζει το επίπεδο αυτόματης ενημέρωσης του Διπλογραφικού. Η αλληλοενημέρωση όλων αυτών των τμημάτων μηχανογραφικής παρακολούθησης δίνει τη δυνατότητα, τα έσοδα να χρεώνουν (βεβαιώνουν) τους δημότες και το ταμείο με την είσπραξη των οφειλών να ξεχρεώνει (πιστώνει) τους δημότες. Ο προϋπολογισμός να ενημερώνεται από το ταμείο με τα πληρωθέντα και κατ' επέκταση το ταμείο με τις πληρωμές να εξοφλεί τους προμηθευτές. Ιδιαίτερα για τους Δήμους με υποχρέωση τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής, η μηχανοργάνωση των αποθηκών (πέραν των άλλων λειτουργιών του δήμου) αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.

Το μέγεθος του Δήμου είναι ένας βασικός παράγοντας, αφού η πολυπλοκότητα των διαδικασιών και τα προβλήματα που παρουσιάζονται είναι διαφορετικά και ανάλογα με το μέγεθος του Δήμου. Για παράδειγμα: ένας νεοσύστατος Δήμος με ικανό αριθμό δημοτικών καταστημάτων πρέπει να λειτουργήσει τη λογιστική των υποκαταστημάτων, ένας Δήμος μικρός με αντίστοιχου μεγέθους προϋπολογισμό, δε θα έχει να αντιμετωπίσει τον όγκο των προβλημάτων που αντιμετωπίζει ένας Δήμος με προϋπολογισμό δισεκατομμυρίων, με διαφορετική διάρθρωση υπηρεσιών, με πολλές διευθύνσεις και με το γνωστό πρόβλημα της «κατάτμησης» των γνωστικών αντικειμένων ανάμεσα στο προσωπικό.

Το επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στην αλυσίδα των οικονομικών υπηρεσιών. Η λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών απαιτεί την τήρηση ορισμένων διαδικασιών που έχουν σχέση με τον έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης, αλλά και με διαδικασίες ελέγχου (όπως η τήρηση του βιβλίου ανειλημμένων υποχρεώσεων για τον έλεγχο της υπέρβασης της δαπάνης). Στις περισσότερες περιπτώσεις των Δήμων, πολλές από τις διαδικασίες αυτές δεν τηρούνται ολοκληρωμένα. Η τήρηση συγκεκριμένων διαδικασιών επιδρά σημαντικά στη σωστή εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος. Για παράδειγμα: η παρακολούθηση του προϋπολογισμού θα γίνεται με διπλογραφικές εγγραφές, εάν όμως ο Δήμος δεν τηρεί την διαδικασία της ανάληψης δαπάνης, δεν θα μπορεί να αποτυπώνει ένα κομμάτι της παρακολούθησης του προϋπολογισμού με Διπλογραφικό τρόπο. Επιπλέον είναι έκδηλο ότι το καλό επίπεδο λειτουργίας του λογιστικού των Ο.Τ.Α., είναι καθοριστικός παράγοντας στην σωστή

μετάβαση στο Διπλογραφικό Σύστημα. Ένα παράδειγμα αρκεί για να γίνει κατανοητή αυτή η διάσταση: η καταχώριση του παραστατικού του προμηθευτή είναι βασικός όρος λογιστικής λειτουργίας στο Διπλογραφικό Σύστημα και δημιουργεί σοβαρό πρόβλημα σε εκείνον τον Δήμο, ο οποίος σήμερα δεν μπορεί να συγκεντρώσει άμεσα τα παραστατικά που λαμβάνει από τους προμηθευτές του.

Βασικός παράγοντας είναι και η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας. Για τη λειτουργία του Διπλογραφικού Συστήματος είναι αναγκαία η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας. Αν δεν υπάρχει το ταμείο, δεν μπορούν να εμφανίζονται λογιστικά οι ταμειακές εγγραφές (εισπράξεις- πληρωμές), οι οποίες είναι απαραίτητες στο Διπλογραφικό Σύστημα. Το πρόβλημα αυτό αντιμετωπίζεται στο βαθμό που ο ελεγκτής εσόδων στην ΔΟΥ είναι συνδεδεμένος μηχανογραφικά με το Δήμο και με αυτό τον τρόπο υπάρχει η δυνατότητα να ενημερώνεται το Διπλογραφικό. Πάντως θα λέγαμε πως η σύσταση Ταμειακής Υπηρεσίας είναι όρος για την λειτουργία του Διπλογραφικού, ενώ βοηθάει γενικότερα το Δήμο στον οικονομικό προγραμματισμό του και στη διαχειριστική του αυτοτέλεια.

Τέλος άξιου προσοχής είναι και η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης. Ο τρόπος που επιδρά η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης στη διαδικασία υλοποίησης της εφαρμογής του Διπλογραφικού είναι διπλός. Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά στην παρακολούθηση των αποθεμάτων σαν βασικό στοιχείο για τη διαμόρφωση του κόστους και κατ' επέκταση των οικονομικών αποτελεσμάτων του Δήμου. Δεν μπορούμε να μιλάμε για λειτουργία Αναλυτικής Λογιστικής δίχως την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του Δήμου. Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για την μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. με το Διπλογραφικό.

ΟΜΑΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΡΓΟΥ

Στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης έχει συσταθεί και λειτουργεί Ομάδα Διοίκησης Έργου (ΟΔΕ), η οποία βοηθά τους Δήμους στην εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος και παρακολουθεί τη πρόοδο της μετάβασης.

Ο ρόλος της ΟΔΕ είναι να παρακολουθεί την πορεία εφαρμογής της μετάβασης, διαμορφώνοντας, για τον λόγο αυτό, βάση δεδομένων και εισηγείται τη λήψη μέτρων για την επίλυση των προβλημάτων που προκύπτουν. Να συγκεντρώνει και να επεξεργάζεται τα σχετικά ερωτήματα και προτάσεις των Δήμων, να προωθεί και να επεξεργάζεται ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή του Συστήματος προς το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ) και προς τις αρμόδιες υπηρεσίες. Επίσης να συγκροτεί ομάδες εργασίας για ειδικά θέματα της εφαρμογής (απογραφή, αποθήκες, κοστολογική διάρθρωση του Δήμου κλπ.), να καταρτίζει σε συνεργασία με τους αρμόδιους φορείς το εκπαιδευτικό πρόγραμμα για το Διπλογραφικό.

ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα καθιερώθηκαν από την αρχή του 2005 σε όλες τις ανώνυμες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, αλλά και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν κυρίως την μορφή μιας Α.Ε. και επιλέγουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων τους από νόμιμους ορκωτούς λογιστές.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εναρμονιστούν με τα Δ.Λ.Π., σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία (ΕΚ αριθ. 1606/2002) και με το άρθρο 1 του νόμου 2992/2002 από 01.01.2003.

Τα κυριότερα οφέλη που έχει μία οικονομική οντότητα στην Ελλάδα από την παρακολούθηση των λογιστικών βιβλίων της σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι αρχικά η ορθότερη απεικόνιση των οικονομικών της καταστάσεων και με αποτέλεσμα την λήψη ορθότερων οικονομικών αποφάσεων και έπειτα η συγκρισιμότητα των οικονομικών της καταστάσεων με άλλες οι οποίες βρίσκονται εντός (εφόσον τήρουν τα Δ.Λ.Π.) αλλά και εκτός της Ελλάδας.

Από τα τέλη του 2013, στην Ελλάδα ξεκίνησε η ανάπτυξη των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπου και ψηφίστηκε ο νόμος 4308 ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, μία παραλλαγή δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία θα

αντικαταστήσουν σε πρώτη φάση το ΠΔ 1123/1980 σχετικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και θα επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τους Ν.2190/1920 και Ν.3190/1955 περί ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης αντίστοιχα, αλλά και τον ΚΦΑΣ. Με την απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών συγκροτήθηκε ειδική ομάδα εργασίας. Η ομάδα αποτελούνταν από πανεπιστημιακούς καθηγητές, όπως επίσης και από στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης, η οποία κατάρτισε ένα σχέδιο νόμου με τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» έχοντας σαν αρχικό στόχο την διευκόλυνση των επιχειρήσεων στην τήρηση των βιβλίων και στην λογιστική πολυνομία αλλά και μελλοντικά, τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων να μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων γίνεται στην εύλογη αξία τους. Αυτό είναι και ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στους Δήμους, δυνατότητα δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

Επίσης σημαντικό πλεονέκτημα είναι ότι εφαρμόζεται καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των Οικονομικών καταστάσεων και υπάρχει πια η δυνατότητα να συγκρίνονται τα αποτελέσματα ακόμα και αν οι επιχειρήσεις έχουν διαφορετική δραστηριότητα και δεν ανήκουν μόνο στα ελληνικά εδάφη.

Όμως αν γίνει υποχρεωτική η μετάβαση από το Διπλογραφικό Σύστημα των Δήμων στην τήρηση των Ε.Λ.Π. θα δημιουργηθούν αρκετά προβλήματα. Αρχικά η εναρμόνιση των δύο συστημάτων, αφού το κλαδικό λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί ο Δήμος αποτελείται από την ένωση του Δημόσιου Λογιστικού, του Διπλογραφικού με την συμμετοχή και των Λογαριασμών Τάξεως αλλά και της Αναλυτικής Λογιστικής. Έπειτα το κόστος προσαρμογής των λογιστικών προγραμμάτων και η εμφάνιση τους έγκαιρα στον Προϋπολογισμό και τέλος το κόστος εκπαίδευσης του προσωπικού, αλλά και η αδυναμία του στην ορθή εφαρμογή και τήρηση του νέου συστήματος, αφού μέχρι και σήμερα ένα μικρό ποσοστό των Δήμων δεν έχει καταφέρει να μεταβεί στο Διπλογραφικό σύστημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

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 αρχικά με την απλογραφική μέθοδο (και έπειτα με την διπλογραφική). Το σύνολο των κανόνων που το διέπουν μπορεί να ομαδοποιηθεί σε τρεις κατηγορίες.

- Κανόνες που ρυθμίζουν θέματα διαχειριστικά (διαχείριση περιουσίας, πόροι, δανεισμός, βεβαίωση εσόδων, παραγραφή απαιτήσεων, συμβάσεις, δημόσιοι υπόλογοι, διαχειριστές παγίων προκαταβολών κλπ).
- Κανόνες που ρυθμίζουν θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης (Προϋπολογισμός, Απολογισμός, Ισολογισμός, Λογιστικές αρχές και παραδοχές, λογιστικό σύστημα, τηρούμενα βιβλία, εκδιδόμενα στοιχεία κλπ).
- Κανόνες που ρυθμίζουν θέματα ελεγκτικής (όργανα, τρόπος, μορφή και έκταση ελέγχου).

Το Δημόσιο Λογιστικό διαιρείται ως εξής:

- στο Νομοθετικό δημόσιο λογιστικό, στο οποίο περιλαμβάνονται οι κανόνες κατά τους οποίους η νομοθετική εξουσία συμμετέχει στη διαχείριση του δημόσιου πλούτου (διατάξεις για τους προϋπολογισμούς, απολογισμούς και τον ισολογισμό του κράτους)
- στο Διοικητικό δημόσιο λογιστικό, το οποίο περιλαμβάνει τους κανόνες που ρυθμίζουν την εκτέλεση του προϋπολογισμού από τα όργανα της εκτελεστικής εξουσίας και
- στο Δικαστικό δημόσιο λογιστικό, στο οποίο περιλαμβάνονται οι κανόνες σύμφωνα με τους οποίους ασκείται ο έλεγχος επί της εκτέλεσης του προϋπολογισμού από την αρχή, δικαστικά οργανωμένη από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΤΑ

Η έννοια του Προϋπολογισμού είναι θεμελιώδης για μία δημόσια διαχείριση, όπως είναι αυτή των ΟΤΑ. Κάθε έσοδο και κάθε δαπάνη, ανεξαρτήτως είδους και μεγέθους πρέπει να εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό. Η αρχή αυτή είναι συνταγματικά κατοχυρωμένη, προβλέπεται ρητά στον Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα και στο ισχύον Διάταγμα για το λογιστικό των ΟΤΑ επιβεβαιώνεται δε και με την πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Η θεμελιώδης αυτή λειτουργία του Προϋπολογισμού σημαίνει ότι μπορεί μεν η γενεσιουργός αιτία των εσόδων και των δαπανών να βρίσκεται έξω από αυτόν (στην εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία), πλην όμως η εγγραφή τους στον Προϋπολογισμό συνιστά αναγκαίο όρο για την διενέργεια τους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις (πρόβλεψη στον νόμο και πρόβλεψη στον προϋπολογισμό) πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Αν λείπει έστω και μία, η πληρωμή μίας δαπάνης είναι παράνομη.

Σχετική κάμψη της αρχής αυτής υπάρχει σε δύο περιπτώσεις που προβλέπει η παρ. 8 του άρθρου 218 του ΠΔ 410/95 (αρ.25 παρ.6 ν. 3202/2003):

Α. όταν ο δήμαρχος διαθέτει πιστώσεις για την άμεση αποκατάσταση ζημιών σε δίκτυα ύδρευσης, άρδευσης, φωτισμού και σε δρόμους, ο δε προϋπολογισμός του σχετικού έργου δεν υπερβαίνει το ποσό που καθορίζεται κάθε φορά.

Β. όταν ο δήμαρχος αναθέτει, σε έκτακτες και επείγουσες περιπτώσεις, ειδικά αιτιολογημένες, εργασία ή μεταφορά ή προμήθεια και το ποσό δεν υπερβαίνει τα όρια του άρθρου 267 παρ. 1 του ΔΚΚ.

Στις περιπτώσεις αυτές, είναι δυνατή η ανάθεση και χωρίς την πρόβλεψη στον προϋπολογισμό, η δε αναγκαία τροποποίηση του Προϋπολογισμού θα γίνει στην πρώτη μετά την ανάθεση συνεδρίαση του Δημοτικού Συμβουλίου.

Τυπικά, ο προϋπολογισμός του Δήμου είναι η πράξη του Δημοτικού Συμβουλίου με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και τα έξοδα του Δήμου για ένα οικονομικό έτος.

ΑΡΧΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι διατάξεις της δημοσιολογικής νομοθεσίας μας δίνουν ένα γενικό περίγραμμα που αφορά την κατάρτιση του προϋπολογισμού αρθ.5 ν.2362/1995 (αντικαταστάθηκε με το αρθ.7 ν.3871/2010). Το γενικό αυτό περίγραμμα συνοψίζεται στις εξής αρχές :

Α)Αρχή της Δημοσιότητας.

Β)Αρχή της Ενότητας.

Γ)Αρχή της Καθολικότητας.

Δ)Αρχή της Ειδικευσης.

Ε)Αρχή της Ακρίβειας και Ειλικρίνειας.

Στ) Αρχή της Σαφήνειας

Ζ) Αρχή της Συντηρητικότητας

Η τήρηση των αρχών αυτών αποβλέπει στην εξασφάλιση ορθής λογικής γραμμής κατά την κατάστρωση των μεγεθών του προϋπολογισμού , έτσι ώστε να επιτευχθούν τα καλύτερα οικονομικά αποτελέσματα.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ

Ο προϋπολογισμός των δήμων συντάσσεται σύμφωνα με τον τύπο που καθορίστηκε με την υπ' αριθμ. 7028/2004 (ΦΕΚ 253/Β) απόφασή μας, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις υπ' αριθμ. 64871/2007 (ΦΕΚ 2253 Β'), 70560/2009 (ΦΕΚ 2394 Β') και 50698/2011 (ΦΕΚ 2832 Β') όμοιες και ισχύει.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών που εκδίδεται τον Ιούλιο κάθε έτους, μετά από γνώμη της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας, παρέχονται οδηγίες για την κατάρτιση, εκτέλεση και αναμόρφωση του προϋπολογισμού των δήμων και ρυθμίζεται κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των επόμενων παραγράφων. Με όμοια απόφαση μπορεί επίσης να καθορίζονται ανώτατα όρια για την εκτίμηση των ιδίων εσόδων ή επί μέρους ομάδων τους που εγγράφονται στον προϋπολογισμό και ορίζονται τα ίδια έσοδα ή ομάδες αυτών.

Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με βάση τις οδηγίες που παρέχονται ετησίως με την κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών της προηγούμενης

παραγράφου και κατόπιν αιτιολογημένης εισήγησης της οικονομικής υπηρεσίας του δήμου, για το εκτιμώμενο ύψος εσόδων και ιδίως των ιδίων εσόδων, σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές.

Κάθε έτος το δημοτικό συμβούλιο, με απόφασή του, η οποία διαβιβάζεται στο συμβούλιο κάθε δημοτικής ή τοπικής κοινότητας έως το τέλος Ιουνίου, καθορίζει το ανώτατο ύψος του προϋπολογισμού εξόδων κάθε κοινότητας για το επόμενο οικονομικό έτος.

Το συμβούλιο της δημοτικής ή τοπικής κοινότητας καταρτίζει σχέδιο του προϋπολογισμού εξόδων της κοινότητας, το οποίο δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το ανώτατο ποσό που καθορίστηκε σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο. Το σχέδιο, συνοδευμένο από αιτιολογική έκθεση, αποστέλλεται στην οικονομική επιτροπή έως την 20ή Ιουλίου και σε περίπτωση μη κατάρτισης ή εμπρόθεσμης υποβολής του από την κοινότητα, το σχέδιο του προϋπολογισμού εξόδων καταρτίζεται από αυτήν.

Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα και εντός της οριζόμενης ως άνω προθεσμίας, η εκτελεστική επιτροπή, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της που αφορούν την προετοιμασία κατάρτισης του προϋπολογισμού, καταθέτει το προσχέδιο αυτού στην οικονομική επιτροπή. Για τη σύνταξη του προσχεδίου, η εκτελεστική επιτροπή συγκεντρώνει και αξιολογεί τυχόν προτάσεις των υπηρεσιών του δήμου, καθώς και της επιτροπής διαβούλευσης, εφόσον αυτή υπάρχει. Εάν το προσχέδιο δεν καταρτιστεί ή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα στην οικονομική επιτροπή, τότε καταρτίζεται από αυτήν.

Η εκτελεστική επιτροπή και η επιτροπή διαβούλευσης διατυπώνουν τη γνώμη τους μόνο κατά το στάδιο κατάρτισης του προϋπολογισμού και δεν απαιτείται εκ νέου γνωμοδότησή τους για όποιες αναμορφώσεις του ακολουθήσουν.

Η οικονομική επιτροπή, έως την 5η Σεπτεμβρίου, εξετάζει το προσχέδιο που της παραδίδει η εκτελεστική επιτροπή, καθώς και το σχέδιο του προϋπολογισμού εξόδων εκάστης κοινότητας και ειδικότερα εάν:

- α)** οι συνολικές δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό υπερβαίνουν το ανώτατο ποσό που έχει καθοριστεί από το δημοτικό συμβούλιο για κάθε δημοτική ή τοπική κοινότητα,
- β)** οι δαπάνες αφορούν τις αρμοδιότητες που έχουν μεταβιβαστεί από το δημοτικό συμβούλιο στο συμβούλιο της δημοτικής κοινότητας,
- γ)** τα έσοδα και οι δαπάνες είναι νόμιμες,

δ) έχουν εγγραφεί οι υποχρεωτικές δαπάνες και τα έσοδα που επιβάλλονται υποχρεωτικά από νόμο και

ε) τηρούνται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος και εφόσον απαιτείται το αναμορφώνει αναλόγως και καταρτίζει το σχέδιο του προϋπολογισμού.

Σε ειδικό παράρτημα του προϋπολογισμού, αναφέρονται οι δράσεις που αφορούν στις τοπικές και δημοτικές κοινότητες, συμπεριλαμβανομένων των έργων και των υπηρεσιών τους.

Η οικονομική επιτροπή, έως την ίδια ημερομηνία, μεριμνά για την ενσωμάτωση του σχεδίου του προϋπολογισμού στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων που τηρείται στο Υπουργείο Εσωτερικών, προκειμένου το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. (εφεξής Παρατηρητήριο) του άρθρου 4 του ν. 4111/2013, να παράσχει τη γνώμη του επ' αυτού, με βάση κριτήρια που καθορίζονται με απόφασή του, με σκοπό την επίτευξη ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών. Με τη γνώμη του Παρατηρητηρίου, η οποία κοινοποιείται στους δήμους, στις αρμόδιες για την εποπτεία τους Αρχές και στους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομικών προσδιορίζονται οι δήμοι που:

α) έχουν καταρτίσει μη ρεαλιστικά σχέδια προϋπολογισμών,

β) έχουν παραβεί τις οδηγίες κατάρτισης των προϋπολογισμών που παρασχέθηκαν με την κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 1 του παρόντος και

γ) δεν έχουν ενσωματώσει το σχέδιο του προϋπολογισμού τους στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων του Υπουργείου Εσωτερικών εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Στη γνώμη περιλαμβάνονται και τα ποσά που η οικονομική επιτροπή έκαστου δήμου είναι αναγκαίο να εγγράψει σε επιμέρους κωδικούς ή ομάδες κωδικών αριθμών του σχεδίου του προϋπολογισμού, ώστε αυτός να καταστεί ρεαλιστικός. Το Υπουργείο Εσωτερικών παρέχει οδηγίες για την ανάλογη διαμόρφωση του σχεδίου του προϋπολογισμού, το οποίο υποβάλλεται από την οικονομική επιτροπή στο δημοτικό συμβούλιο προς συζήτηση και ψήφιση το αργότερο έως το τέλος Οκτωβρίου και υποχρεωτικά συνοδεύεται από τη γνώμη του Παρατηρητηρίου, τις οδηγίες του Υπουργείου Εσωτερικών, καθώς και από αιτιολογική έκθεση, στην οποία παρουσιάζονται οι τυχόν προσαρμογές που επήλθαν στο σχέδιο του προϋπολογισμού. Εάν το σχέδιο προϋπολογισμού του δήμου δεν καταρτιστεί, καταρτιστεί κατά παρέκκλιση των ανωτέρω ή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα στο δημοτικό συμβούλιο, το

ίδιο το δημοτικό συμβούλιο καταρτίζει και ψηφίζει τον προϋπολογισμό έως την προθεσμία της επόμενης παραγράφου, με βάση το τελευταίο διαμορφωμένο σχέδιο, λαμβάνοντας υπόψη τη γνώμη του Παρατηρητηρίου και τις οδηγίες του Υπουργείου Εσωτερικών.

Το δημοτικό συμβούλιο, έως τη 15η Νοεμβρίου, ψηφίζει τον προϋπολογισμό και το Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4111/2013, σε μία ειδική γι' αυτόν το σκοπό συνεδρίαση και υποβάλλει τη σχετική απόφαση σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή για έλεγχο στην αρμόδια για την εποπτεία του δήμου Αρχή, που σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου. Συνοδευτικά στοιχεία του προϋπολογισμού που αποστέλλονται σε έντυπη μορφή αποτελούν η αιτιολογική έκθεση της οικονομικής επιτροπής και οι αποφάσεις του δημοτικού συμβουλίου που αφορούν την επιβολή των φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών. Κατά τον έλεγχο αυτόν εξετάζεται και η συμμόρφωση του δήμου με τις οδηγίες της κοινής υπουργικής απόφασης της παραγράφου 1.

Αμέσως μόλις επικυρωθεί ο προϋπολογισμός, ο δήμος μεριμνά για την ενσωμάτωση αυτού, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου που τυχόν έχει ζητηθεί στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων που τηρείται στο Υπουργείο Εσωτερικών.

Σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή υποβάλλεται στην αρμόδια για την εποπτεία του δήμου Αρχή ο προϋπολογισμός, όπως διαμορφώνεται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, ως αποτέλεσμα αναμορφώσεων.

Κατά τη συζήτηση του προϋπολογισμού τίθενται υπόψη του συμβουλίου χρηματοοικονομικοί και άλλοι δείκτες που παρέχονται από την οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο άρθρο 165 του ν. 3463/2006 (Α' 114).

Αν το σχέδιο του προϋπολογισμού και το Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης δεν καταρτιστούν και δεν υποβληθούν, όπως προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο, ή αν ο πρόεδρος του δημοτικού συμβουλίου δεν μεριμνήσει για να συγκληθεί το συμβούλιο έως τη 15η Νοεμβρίου, το συμβούλιο συνέρχεται αυτοδίκαια την πρώτη Κυριακή μετά την ημερομηνία αυτή και ώρα 11 π.μ. στο συνήθη χώρο συνεδριάσεών του και προχωρεί στη σύνταξη και ψήφισή τους. Σε περίπτωση που το δημοτικό συμβούλιο και πάλι δεν συντάξει και ψηφίσει τον προϋπολογισμό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο, συνέρχεται αυτοδίκαια εκ νέου, την αμέσως επόμενη Κυριακή και ώρα 11 π.μ. στο συνήθη χώρο συνεδριάσεών του και προχωρεί στη σύνταξη και ψήφισή τους.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από αιτιολογημένη εισήγηση της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Εσωτερικών, είναι δυνατόν να επιβάλλεται παρακράτηση και μη απόδοση μέρους ή του συνόλου της μηνιαίας τακτικής επιχορήγησης του δήμου από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ), πλην των προνομιακών επιδομάτων: α) για όσο χρόνο καθυστερεί η ενσωμάτωση του σχεδίου και του επικυρωμένου προϋπολογισμού στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων που τηρείται στο Υπουργείο Εσωτερικών, καθώς και η ψήφιση και αποστολή του προϋπολογισμού προς έλεγχο στην αρμόδια, για την εποπτεία του δήμου, Αρχή και β) στην περίπτωση κατάρτισης και ψήφισης προϋπολογισμού, κατά παρέκκλιση των οδηγιών της κοινής υπουργικής απόφασης της παραγράφου 1.

ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο Προϋπολογισμός συνοδεύεται απαραίτητα :

- I. Από αντίγραφο της εγκριτικής πράξης της διοίκησης του Ν.Π.Δ.Δ.
- II. Από εισηγητική έκθεση, στην οποία αναλύεται λεπτομερώς και αιτιολογείται επαρκώς κάθε πρόβλεψη εσόδου ή εξόδου και αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται,
- III. Από πίνακες του προσωπικού (τακτικού, εκτάκτου κλπ.), το οποίο υπηρετεί κατά το χρόνο κατάρτισης του προϋπολογισμού, κατά κατηγορίες και ειδικότητες, με ανάλυση των αποδοχών που καταβάλλονται . Σε άλλους πίνακες εμφανίζονται κατά στήλες, οι οργανικές θέσεις προσωπικού και οι υπηρετούντες σ' αυτές, οι κενές θέσεις, η χρονολογία από την οποία παραμένουν κενές οι προβλέψεις των Θέσεων που πρόκειται να πληρωθούν μέσα στο οικονομικό έτος ισχύος του προϋπολογισμού και η δαπάνη που προκαλείται σε ετησία βάση.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Επειδή κρίθηκε ότι η αποδυνάμωση του ελέγχου που ασκούσε στον Προϋπολογισμό ο Γ.Γ. της Περιφέρειας, αποτέλεσε μία από τις αιτίες που οδήγησαν στο φαινόμενο

της κατάρτισης πλασματικών Προϋπολογισμών, με τον νόμο 3202/2003 (άρθρο 25 παρ. 10) διευρύνθηκε το περιεχόμενο του ελέγχου.

Η κατάρτιση των προϋπολογισμών των Ν.Π.Δ.Δ. πρέπει να γίνεται με επιμέλεια και προσοχή, βάσει μελετημένου και ορθού προγραμματισμού, έτσι ώστε τα μεγέθη (ποσοτικά - ποιοτικά) να καθορίζονται με ακρίβεια (αρχή της σαφήνειας και ακρίβειας).

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, αν ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας διαπιστώνει ότι δεν έχουν εγγραφεί στον Προϋπολογισμό οι υποχρεωτικές δαπάνες ή έσοδα που επιβάλλονται υποχρεωτικά από τον νόμο ή ότι, αντίθετα, έχουν εγγραφεί έσοδα ή έξοδα τα οποία δεν προβλέπονται από το νόμο ή ότι το ύψος των εσόδων υπερβαίνει χωρίς καμία αιτιολογία τις αποδόσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους, καλεί το συμβούλιο να αναμορφώσει κατάλληλα τον Προϋπολογισμό μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών.

Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία αυτή, ο Γενικός Γραμματέας παραπέμπει την απόφαση του συμβουλίου για ακύρωση στην Επιτροπή του άρθρου 18 του Ν 2218/94 (άρθρο 222 παρ. 2 ΠΔ 410/95, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 10 του άρθρου 25 του ν. 3202/2003).

ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΙΣΧΥΟΣ

Το χρονικό διάστημα του Προϋπολογισμού συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, το οποίο με την σειρά του συμπίπτει με το οικονομικό έτος. Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν από την ενδεχόμενη καθυστέρηση της ψηφίσης του Προϋπολογισμού, οι διατάξεις του άρθρου 220 του ΠΔ 410/95 έδιναν την δυνατότητα στα αρμόδια όργανα (δημοτικό συμβούλιο, δημορχιακή επιτροπή, δήμαρχο), να διαθέτουν πιστώσεις και να εγκρίνουν δαπάνες, μέχρι να ψηφιστεί ο νέος Προϋπολογισμός, θεωρώντας πλασματικά ως ισχύοντα στον Προϋπολογισμό του προηγούμενου έτους.

Μετά την αντικατάσταση της παρ. 1 του άρθρου 220 του ΠΔ 410/95 από την παρ. 8 του άρθρου 25 του ν. 3202/2003, η δυνατότητα αυτή διατηρείται μόνο για τις υποχρεωτικές δαπάνες, αυτές δηλαδή που απαριθμούνται στην παρ. 1 του άρθρου 218 του ΠΔ 410/95, όπως αυτή αντικαταστήθηκε από την παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 3202/2003.

Δηλαδή ώσπου να αρχίσει να ισχύει ο νέος Προϋπολογισμός και πάντως όχι αργότερα από το τέλος Μαρτίου του επόμενου οικονομικού έτους, ισχύει ο Προϋπολογισμός του έτους που έχει λήξει, μόνο ως προς την πληρωμή υποχρεωτικών δαπανών.

Μετά την πάροδο του τριμήνου, απαγορεύεται να γίνει οποιαδήποτε δαπάνη με βάση τον Προϋπολογισμό του περασμένου έτους.

ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Μετά την ψήφιση του, ο Προϋπολογισμός δεν μπορεί να τροποποιηθεί. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η μεταφορά πιστώσεως αν εκπληρώθηκε ο σκοπός της ή κατέστη ανέφικτος. Στην περίπτωση αυτή η πίστωση μεταφέρεται για επαύξηση άλλης πιστώσεως γραμμένης στον Προϋπολογισμό ή για δημιουργία πιστώσεων για έκτακτες και επείγουσες ανάγκες που δεν προβλέπονται στον Προϋπολογισμό.

Ειδικά για την μεταφορά πιστώσεων που έχουν εγγραφεί για την εκτέλεση έργων, θέτονται δύο περιορισμοί:

1. Σε περίπτωση που υπάρχει αδυναμία να εκτελεσθεί ένα έργο, η πίστωση που έχει εγγραφεί για το έργο αυτό στον Προϋπολογισμό, επιτρέπεται να διατεθεί μόνο για την εκτέλεση άλλου έργου και όχι για άλλου είδους δαπάνη του δήμου.
2. Ο παραπάνω περιορισμός δεν ισχύει κατά το τελευταίο τρίμηνο του έτους. Κατά το διάστημα αυτό οι πιστώσεις που έχουν εγγραφεί για έργα που δεν έχουν εκτελεσθεί και δεν μπορούν πια να εκτελεσθούν μέχρι το τέλος του έτους, επιτρέπεται να διατεθούν για την πληρωμή οποιασδήποτε δαπάνης.

Αν και ήταν ευνόητο, με την παρ. 9 του άρθρου 25 του ν. 3202/2003 αντικαταστήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 221 του ΠΔ 410/95 και ορίζεται πλέον ρητά, ότι η μεταφορά πιστώσεων που έχουν εγγραφεί για έργα, προκειμένου να μην πληρωθούν άλλες δαπάνες, επιτρέπεται μόνο εφόσον πρόκειται για πιστώσεις που δεν προορίζονται αποκλειστικά για την εκτέλεση κάποιου έργου.

Ο ΤΥΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Με την Κοινή Υπουργική Απόφαση, καθορίστηκε ο νέος τύπος του Προϋπολογισμού των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ, και ισχύει για τους Προϋπολογισμούς οικονομικού έτους 2005 και εφεξής.

Η νέα μορφή του Προϋπολογισμού ενσωματώνει τις εκτεταμένες θεσμικές μεταβολές που σημειώθηκαν τελευταία και παράλληλα προσαρμόζει το περιεχόμενο και την ταξινόμηση των προβλέψεων στις απαιτήσεις του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ.

Η καθιέρωση του νέου τύπου του Προϋπολογισμού των ΟΤΑ εντάσσεται στα πλαίσια των μεταρρυθμίσεων που ξεκίνησαν με τους νόμους 3146/2003 και 3202/2003 και θα ολοκληρωθούν με το νέο προεδρικό διάταγμα περί οικονομικής διοίκησης και λογιστικού των δήμων που προβλέπεται από το άρθρο 15 του Ν 3146/2003. Στόχος των νομοθετικών αυτών επεμβάσεων είναι η θέσπιση ενός σύγχρονου διαχειριστικού συστήματος των ΟΤΑ, το οποίο θα διευκολύνει τη λειτουργία τους και ταυτόχρονα θα κατοχυρώνει την αποτελεσματικότητα, τη διαφάνεια και την ασφάλεια της διαχείρισης.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΤΗΡΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΟΤΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 76 του 4172/2013 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος η παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4111/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

συνιστάται στο Υπουργείο Εσωτερικών Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. το «Παρατηρητήριο» με στόχο τη διασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.. Σκοπός του Παρατηρητηρίου είναι η κατάρτιση από τους Ο.Τ.Α. ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών και απολογισμών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα δημοσιονομική νομοθεσία, καθώς και η παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων που εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης. Το Παρατηρητήριο παρέχει γνώμη στους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομικών επί των σχεδίων των προϋπολογισμών, διατυπώνοντας προτάσεις, προκειμένου να επιτευχθεί ο ανωτέρω σκοπός. Οι προτάσεις του Παρατηρητηρίου λαμβάνονται υπόψη για την κατάρτιση του ενοποιημένου προϋπολογισμού της

Τοπικής Αυτοδιοίκησης που αποτυπώνεται στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής.

Σύμφωνα με το άρθρο 76 του 4172/2013 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος η παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 4111/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

Το Παρατηρητήριο ελέγχει την ορθή εκτέλεση των προϋπολογισμών και την εν γένει πορεία των οικονομικών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων, όπως αποτυπώνονται στο «Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης» (Ο.Π.Δ.). Το Ο.Π.Δ. υποχρεωτικά συνοψίζει τα στοιχεία του ετήσιου προϋπολογισμού του Ο.Τ.Α. και των νομικών του προσώπων, αποτυπώνει το οικονομικό αποτέλεσμα και τις απλήρωτες υποχρεώσεις και εγκρίνεται από την αρμόδια για την εποπτεία του Ο.Τ.Α. αρχή. Η αρχή αυτή υποχρεούται να αποστέλλει στο Παρατηρητήριο, σε ηλεκτρονική μορφή, το Ο.Π.Δ. που υποβάλλεται σε αυτή από τους Ο.Τ.Α. προς έγκριση, καθώς και αυτό που τελικώς εγκρίνεται από αυτήν, το οποίο αναρτά-ται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Εσωτερικών και του οικείου Ο.Τ.Α.. Το Ο.Π.Δ. περιλαμβάνει υποχρεωτικά μηνιαίους και τριμηνιαίους στόχους σε συμμόρφωση με τον κανόνα του ισοσκελισμού του προϋπολογισμού και τα μηνύματα συνεργασίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του παρόντος και το ακριβές περιεχόμενό του καθορίζεται με την κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 7 του παρόντος.

Σε περίπτωση που ο Ο.Τ.Α. δεν αποστέλλει το προβλεπόμενο Ο.Π.Δ. εντός των προθεσμιών που ορίζονται με την κοινή απόφαση της παραγράφου 7 του παρόντος, με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, που εκδίδεται ύστερα από αιτιολογημένη εισήγηση του Παρατηρητηρίου, είναι δυνατόν να επιβάλλεται παρακράτηση και μη απόδοση μέρους ή του συνόλου της μηνιαίας τακτικής επιχορήγησης του Ο.Τ.Α. από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ), για όσο χρόνο καθυστερεί η αποστολή του Ο.Π.Δ..

Για όσο χρόνο καθυστερεί η αποστολή του Ο.Π.Δ. ή των επί μέρους μερών ή στοιχείων του, καθώς και η διόρθωση αυτών, ως μηνιαίοι στόχοι εκτέλεσης του προϋπολογισμού του υπόχρεου φορέα τεκμαίρονται τα ποσά που προκύπτουν από αυτόν με βάση τη χρονική πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους, σε συνδυασμό με την αρχή της ισοσκελίσης αυτού, ο δε βαθμός επίτευξής τους ελέγχεται από το Παρατηρητήριο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν. Ελλείψει εγγραφών κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, ως μηνιαίοι στόχοι τεκμαίρονται τα δωδεκατημόρια των ετήσιων προϋπολογισθέντων ποσών.

Η παρ. 5 του άρθρου 4 του ν. 4111/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

Το Παρατηρητήριο αξιολογεί τις προβλέψεις εσόδων που παρουσιάζουν οι Ο.Τ.Α. στον προϋπολογισμό τους και στο Ο.Π.Δ. και διατυπώνει προτάσεις τροποποίησής τους, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο και ιδίως όταν τα έσοδα εμφανίζονται υπερεκτιμημένα και μη ρεαλιστικά. Το Παρατηρητήριο με βάση μηνιαία στοιχεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, που παρακολουθεί η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών, καθώς και με πρόσθετα στοιχεία που παρέχει ο Ο.Τ.Α., εφόσον του ζητηθεί (όπως τις τριμηνιαίες εκθέσεις της παρ. 9 του άρθρου 266 και της παρ. 10 του άρθρου 268 του ν. 3852/2010), αξιολογεί και ελέγχει την πορεία της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Σε περίπτωση που διαπιστώσει απόκλιση από τους τριμηνιαίους δημοσιονομικούς στόχους άνω του δέκα τοις εκατό (10%), το Παρατηρητήριο ενημερώνει εντός ενός μηνός από τη λήξη του τριμήνου τον Ο.Τ.Α., την αρμόδια για την εποπτεία του Αρχή και το Υπουργείο Εσωτερικών, παρέχοντας οδηγίες και εισηγούμενο μεθόδους για τη διόρθωση της απόκλισης. Ο Γενικός Διευθυντής Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Εσωτερικών λαμβάνοντας υπόψη τις επισημάνσεις του Παρατηρητηρίου υποδεικνύει στους Ο.Τ.Α. τις αναγκαίες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν ώστε να επιτευχθούν οι ανωτέρω διορθώσεις.

Και η παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 4111/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών δύναται να μετονομάζεται το «Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης» και να ρυθμίζονται ζητήματα λειτουργίας του Παρατηρητηρίου, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ

Η βεβαίωση των εσόδων πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Το πρώτο στάδιο είναι η βεβαίωση υπό ευρεία έννοια, και το δεύτερο η βεβαίωση υπό στενή έννοια.

Στο πρώτο στάδιο, προσδιορίζεται η χρηματική απαίτηση του Δήμου, η οποία δεν ενσωματώνει πραγματική αξίωση, καθώς δεν συνιστά ακόμη απαιτητό δημόσιο έργο.

Το περιεχόμενο της υπό ευρεία έννοια βεβαίωσης ορίζεται στο άρθρο 3 του ΒΔ της

17/5-15/6/1959, σύμφωνα με το οποίο «βεβαίωση εσόδου νοείται η κατά τους κειμένους νόμους από τις αρμόδιες αρχές ή υπηρεσίες και όργανα των Δήμων και ο προσδιορισμός του ποσού αυτής, του προσώπου του οφειλέτη, του είδους του εσόδου και της αιτίας για την οποία οφείλεται».

Στο δεύτερο στάδιο, τη βεβαίωση υπό στενή έννοια, ή αλλιώς ταμειακή βεβαίωση, εμφανίζεται η απαίτηση του Δήμου κατά των οφειλετών ως δημοτικό έσοδο, με την έκδοση του παραστατικού «αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων».

Αναλυτικά, η διαδικασία προβλέπεται στα άρθρα 4 και 52 του ΒΔ της 17/5-15/6/1959, στο ΝΔ 318/69 και στα άρθρα 70-71 του ΒΔ της 24-9/20-10-1958 και περιλαμβάνει:

Σύνταξη καταλόγων. Κάθε έγγραφο που αποδεικνύει ή βεβαιώνει μια οφειλή προς το Δήμο, ονομάζεται τίτλος βεβαίωσης. Τα στοιχεία των τίτλων βεβαίωσης καταχωρούνται σε καταλόγους όπου αναγράφονται ονομαστικά οι φορολογούμενοι και τα εισπρακτέα για κάθε έναν ποσά, αναλυτικά (άρθρο 4 παρ.4 του ΒΔ της 17/5-15/6/1959). Οι βεβαιωτικοί αυτοί κατάλογοι, μετά την εκπνοή των νομίμων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, υπογράφονται από τον δήμαρχο, τον προϊστάμενο της αρμόδιας για την βεβαίωση υπηρεσίας και τον υπάλληλο που τους συνέταξε και σφραγίζονται με την σφραγίδα του Δήμου.

Γνωστοποίηση αποσπάσματος στον φορολογούμενο με απόδειξη. Οι εγγραφές γνωστοποιούνται με απόδειξη στους φορολογούμενους με κοινοποίηση αποσπασμάτων εγγραφής και ταυτόχρονα καλούνται εγγράφως να ασκήσουν μέσα σε 60ήμερη ανατρεπτική προθεσμία, τα ένδικα μέσα κατά της εγγραφής των. Η επίδοση στους οφειλέτες γίνεται με δικαστικό επιμελητή ή με δημοτικό υπάλληλο, εκτός εάν η οφειλή δεν υπερβαίνει τα 29,35 ευρώ, οπότε μπορεί να γίνει και ταχυδρομικά.

Αποστολή καταλόγου στον ταμιά. Ο βεβαιωτικός κατάλογος αποστέλλεται στο δημοτικό ταμείο ή στην αρμόδια ΔΟΥ με έγγραφο του δημάρχου συνοδευόμενος από περιληπτική κατάσταση που περιέχει το όνομα του Δήμου, το αρμόδιο ταμείο που θα κάνει την βεβαίωση, το είδος του εσόδου, τον συνολικό αριθμό των οφειλετών που περιλαμβάνονται και το ποσοτικό άθροισμα του τίτλου αριθμητικώς και ολογράφως (άρθρο 4 παρ.5 του ΒΔ της 17/5-15/6/1959).

Έλεγχος καταλόγου. Μόλις οι κατάλογοι περιέλθουν στο ταμείο, ο δημοτικός ταμίας τους ελέγχει αυτοπροσώπως ή αναθέτει τον έλεγχο τους σε άλλους υπαλλήλους του ταμείου.

Έκδοση αποδεικτικού παραλαβής. Ο ταμίας εκδίδει μέσα σε προθεσμία ενός μήνα από την παραλαβή των καταλόγων τριπλότυπο «αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων. Στο σημείο αυτό έχουμε την φάση της ταμειακής βεβαίωσης. Για κάθε κατάλογο εκδίδεται ξεχωριστό αποδεικτικό, στο οποίο αναγράφονται τα στοιχεία της περιληπτικής κατάστασης που συνοδεύει τον κατάλογο, καθώς και το είδος και ο αριθμός του τίτλου και οι κωδικοί αριθμοί του προϋπολογισμού εσόδων. Τα στοιχεία του εκδοθέντος αποδεικτικού σημειώνονται από τον ταμία στην όψη του καταλόγου και των περιληπτικών καταστάσεων (άρθρο 4 παρ.6-8 του ΒΔ της 17/5-15/6/1959).

Καταχώρηση στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων. Ο ταμίας καταχωρεί στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων το αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων. Ως ημερομηνία ταμειακής βεβαίωσης του καταλόγου θεωρείται η ημερομηνία έκδοσης του τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων.

Παράδοση αντιγράφων στην υπηρεσία βεβαίωσης και το λογιστήριο. Αντίτυπο του αποδεικτικού παραλαβής με την περιληπτική κατάσταση διαβιβάζεται στην υπηρεσία που έστειλε τον κατάλογο και στο λογιστήριο.

Ατομικές ειδοποιήσεις. Οι οφειλέτες των δήμων λαμβάνουν γνώση του βεβαιωθέντος ταμειακά χρέους τους, με ατομική ειδοποίηση, η οποία αποστέλλεται σε αυτούς από τον δημοτικό ταμία ή την αρμόδια ΔΟΥ, μέσα σε ένα μήνα από την ημέρα κατά την οποία ο κατάλογος βεβαιώθηκε στο ταμείο. Η ατομική ειδοποίηση πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία του οφειλέτη, το είδος και το ποσό τους χρέους, το οικονομικό έτος στο οποίο ανήκει το χρέος, τον αριθμό και την ημερομηνία του τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων και την ημερομηνία πληρωμής του χρέους.

Δεν στέλνεται ατομική ειδοποίηση σε οφειλέτες που η βεβαίωση σε βάρος τους στηρίζεται σε συμβάσεις ή δικαστικές και διοικητικές αποφάσεις, που ορίζουν ρητά το χρόνο πληρωμής του χρέους.

Παράδοση αντιγράφου καταλόγου στους εισπράκτορες. Ο ταμίας παραδίδει με απόδειξη αντίγραφα ή αποσπάσματα των καταλόγων στους εισπράκτορες προκειμένου αυτοί να επιμεληθούν της είσπραξης καταστάσεων (άρθρο 52 παρ.2 του ΒΔ της 17/5-15/6/1959).

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

ΑΝΑΛΗΨΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

Όπως και οι δαπάνες του δημοσίου, έτσι και αυτές των ΟΤΑ ακολουθούν μια προκαθορισμένη διαδικασία, που περιλαμβάνει τις φάσεις της ανάληψης, της εκκαθάρισης και της εντολής αυτών.

Δεν είναι σπάνια η χρήση και του όρου «έγκριση δαπάνης». Υπό ουσιαστική έννοια ανάληψη υποχρέωσης (ή ανάληψη δαπάνης ή έγκριση δαπάνης) είναι η έγγραφη πράξη του διατάκτη των δαπανών, που για τους Δήμους είναι ο Δήμαρχος, η οποία περιέχει τις διατάξεις στις οποίες στηρίζεται η δαπάνη, το είδος, την αιτία και την προκαλούμενη επιβάρυνση του προϋπολογισμού και το οικονομικό έτος και τον Κ.Α.Ε. (Κωδικός Αριθμός Εξόδων) του οποίου την πίστωση θα βαρύνει. Υπό λογιστική έννοια ανάληψη υποχρέωσης είναι η εγγραφή του ποσού στο βιβλίο αναλαμβανομένων υποχρεώσεων.

Αρμόδιο όργανο για την ανάληψη δαπάνης είναι ο Δήμαρχος ο οποίος ενεργεί με εισήγηση του αρμόδιου Διευθυντή.

Η σχετική διαδικασία περιλαμβάνει:

- Σύνταξη έκθεσης από την αρμόδια υπηρεσία πριν την διενέργεια της δαπάνης. Αρμόδια υπηρεσία είναι αυτή χάριν της οποίας θα πραγματοποιηθεί η δαπάνη.
- Υπογραφή της έκθεσης από το Δήμαρχο και τον αρμόδιο για τη διάθεση της πίστωσης Διευθυντή Οικονομικών του Δήμου.
- Έλεγχος νομιμότητας της δαπάνης από την οικονομική υπηρεσία και θεώρηση της έκθεσης.
- Εντολή εκτέλεσης της δαπάνης ή εισήγηση προς το αρμόδιο όργανο του Δήμου.
- Ενημέρωση των βιβλίων αναλαμβανομένων υποχρεώσεων
- Δημοσίευση στην «Διαύγεια»¹.

Για κάθε δαπάνη συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση. Ορισμένες δαπάνες όμως αναλαμβάνονται εξ ολοκλήρου στην αρχή του έτους. Τέτοιες είναι οι σταθερές και διαρκούς ή περιοδικού χαρακτήρα δαπάνες, διεπόμενες από νόμους, συμβάσεις,

¹ Με το νόμο 3861/2010 δημιουργήθηκε το 'Πρόγραμμα Διαύγεια' ή Πρόγραμμα Δι@ύγεια το οποίο στοχεύει στην επίτευξη της μέγιστης δυνατής δημοσιότητας της κυβερνητικής πολιτικής και της διοικητικής δραστηριότητας, τη διασφάλιση της διαφάνειας και την εμπέδωση της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας από την πλευρά των φορέων άσκησης της δημόσιας εξουσίας.

ενοίκια ακινήτων, δάνεια, εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων κ.λπ. για τις δαπάνες αυτές η ανάληψη της υποχρέωσης γίνεται στο βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων από την έναρξη του έτους για ολόκληρο το ετήσιο ποσό της δαπάνης. Το λογιστήριο προβαίνει στην εφάπαξ αυτή καταχώριση με βάση καταστάσεις που πρέπει να λάβει από την αρμόδια υπηρεσία.

Οι αρμοδιότητες των οργάνων του Δήμου για την ανάληψη των δαπανών, έχουν ως εξής:

1. Αρμόδια Υπηρεσία

- Συντάσσει την έκθεση ανάληψης δαπάνης
- Φροντίζει για την υπογραφή της από τον Διευθυντή της υπηρεσίας, το Δήμαρχο και το Λογιστήριο
- Φροντίζει για την εκτέλεση της δαπάνης αν είναι της αρμοδιότητας του Δημάρχου ή για την εισήγηση προς το Δημοτικό Συμβούλιο ή τη Δημορχιακή Επιτροπή ανάλογα με τις αρμοδιότητες του κάθε οργάνου
- Καταχωρεί την έκθεση στο βιβλίο της υπηρεσίας

2. Λογιστική Υπηρεσία

- Ελέγχει τη νομιμότητα της δαπάνης
- Ελέγχει την ύπαρξη πιστώσεως στον προϋπολογισμό και το σωστό κωδικό εξόδων
- Υπογράφει την έκθεση ή εκφράζει τις επιφυλάξεις κατά το άρθρο 14 του ΒΔ 17/5-15/6/1959
- Καταχωρεί την έκθεση στο βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων

3. Δήμαρχος

- Υπογράφει την έκθεση
- Δίνει εντολή για διενέργεια της δαπάνης ή εισηγείται στο ΔΣ ή στη ΔΕ
- Εξουσιοδοτεί, εφόσον το επιθυμεί, Αντιδήμαρχο για την υπογραφή της ΕΑΔ και υπάλληλο για τις προπαρασκευαστικές ενέργειες

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

Η φάση αυτή περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να καταβληθεί στον πιστωτή και ολοκληρώνεται με υπογραφή της πράξης εκκαθάρισης από το Δήμαρχο, τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου και το διευθυντή της αρμόδιας υπηρεσίας.

Η πράξη εκκαθάρισης συντάσσεται επί των σχετικών παραστατικών, τιμολογίων, πιστοποιητικών ή λογαριασμών και εμφανίζει αριθμητικώς και ολογράφως το εκκαθαριζόμενο ποσό. Την πράξη αυτή υπογράφουν ο Δήμαρχος, προϊστάμενος του Λογιστηρίου και ο αρμόδιος για την διάθεση της πίστωσης διευθυντής. Τυχόν έλλειψη ή λάθος ανακοινώνεται από το λογιστήριο προς την αρμόδια υπηρεσία, η οποία οφείλει να προβεί σε συμπληρώσεις ή διορθώσεις. Το λογιστήριο έχει τη δυνατότητα να αρνηθεί την έκδοση του εντάλματος ή να μειώσει το πληρωτέο ποσό. Σε κάθε χρηματικό ένταλμα, επισυνάπτονται δικαιολογητικά που προσδιορίζουν σαφώς το δικαίωμα του πιστωτή κατά βάση και ποσό. Αντίστοιχα και η εκκαθάριση της δαπάνης γίνεται με δικαιολογητικά που προσαρτώνται στο χρηματικό ένταλμα.

Συνοπτικά για την εκκαθάριση ισχύουν τα εξής:

1. Αρμόδιος για την εκκαθάριση είναι ο Δήμαρχος δια των γραφείων εκκαθάρισης. Οι προϊστάμενοι των γραφείων αυτών οφείλουν να αρνηθούν την εκκαθάριση αν υπάρχουν επιφυλάξεις για την νομιμότητα, τη δικαιολόγηση και την ακρίβεια της δαπάνης
2. Η εκκαθάριση ενεργείται από το λογιστήριο είτε αυτεπάγγελτα αν έχει τα δικαιολογητικά είτε με τη διαβίβαση δικαιολογητικών από την αρμόδια υπηρεσία.
3. Το λογιστήριο στην εκκαθάριση επαληθεύει τη διαδικασία ανάληψης, ελέγχει τους λογαριασμούς και τα δικαιολογητικά και προσδιορίζει το δικαίωμα πιστωτή
4. Η εκκαθάριση συντάσσεται επί των δικαιολογητικών και υπογράφεται από τον Δήμαρχο, τον προϊστάμενο του λογιστηρίου και τον διευθυντή της υπηρεσίας που διαχειρίστηκε την πίστωση.

ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

Εντολή πληρωμής. Περιλαμβάνεται η σύνταξη και η υπογραφή του χρηματικού εντάλματος, την επισύναψη σε αυτό των δικαιολογητικών πληρωμής, την καταχώρηση του εντάλματος στο ημερολόγιο και το καθολικό του Λογιστηρίου και την παράδοση του στον ταμία για πληρωμή ή εφόσον ο Δήμος υπάγεται στον προληπτικό έλεγχο των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, την υποβολή στον αρμόδιο Επίτροπο για θεώρηση.

Θεώρηση του εντάλματος. Για τους Δήμους που υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το ένταλμα μαζί με τα δικαιολογητικά υποβάλλονται για θεώρηση στον αρμόδιο Επίτροπο.

Πληρωμή. Η φάση αυτή περιλαμβάνει την έγγραφη ειδοποίηση του δικαιούχου, τον έλεγχο του εντάλματος ως προς την εγκυρότητα, την πληρότητα των δικαιολογητικών και την ύπαρξη και διάθεση της πίστωσης από το αρμόδιο όργανο, ακολουθεί η εξακρίβωση των στοιχείων του δικαιούχου, η πράξη της πληρωμής και η ενημέρωση των βιβλίων του ταμία.

Τα χρηματικά εντάλματα που εξοφλούνται παραμένουν στο Ταμείο, αποτελούν στοιχεία της διαχείρισης αυτού και υποβάλλονται από τον Ταμία στο τέλος του οικονομικού έτους στο Δήμαρχο και στη Δημορχιακή Επιτροπή με τα υπόλοιπα στοιχεία του απολογισμού για έγκριση του. Φυλάσσονται δε σε ασφαλές μέρος για λογαριασμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

ΠΑΓΙΑ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 3202/2003, αυξήθηκε το ποσό της πάγιας προκαταβολής, διευκρινίστηκε η διαδικασία διαχείρισης αυτής και ρυθμίστηκε η σύσταση της στα δημοτικά διαμερίσματα των ΟΤΑ που προέκυψαν από συνένωση.

ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Με το άρθρο 23 του Ν 3202/2003 υπήχθησαν από 1/7/2004 στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου οι δαπάνες όλων των ΟΤΑ με πληθυσμό πάνω από 5000 κατοίκους. Η ημερομηνία έναρξης του ελέγχου μετατέθηκε αρχικά μεν για την 1/1/2005 (άρθρο 11 Ν 3250/2004, ΦΕΚ 124/Α), στη συνέχεια δε για την 1/7/2005.

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

Αρμόδια όργανα για την άσκηση του προληπτικού ελέγχου είναι οι Υπηρεσίες Επιτρόπων που εδρεύουν στις πρωτεύουσες των νομών (άρθρο 23 παρ. 2 Ν 3202/2003).

Εξαιρούνται του προληπτικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου οι ακόλουθες κατηγορίες δαπανών:

- Οι αποδοχές των μόνιμων υπαλλήλων και των υπαλλήλων με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου, πλην των πρόσθετων αμοιβών τούτων και των αποδοχών του πρώτου μήνα των νεοδιοριζομένων ή μονιμοποιούμενων υπαλλήλων
- Οι δαπάνες απόδοσης των υπέρ τρίτων ενεργούμενων κρατήσεων
- Οι περιοδικές δαπάνες μισθωμάτων ακινήτων και εγκαταστάσεων, πλην εκείνων που καταβάλλονται για πρώτη φορά μετά την κατάρτιση, παράταση, ανανέωση ή τροποποίηση της σχετικής σύμβασης
- Οι δαπάνες κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, νερού και σταθερής τηλεφωνίας

Οι παραπάνω εξαιρούμενες δαπάνες ελέγχονται κατασταλτικά από το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά των έλεγχων των ετήσιων απολογισμών.

Σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 1β του άρθρου 17 του ΠΔ 774/80 «Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου» (ΦΕΚ 189/Α), το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον έλεγχο των δαπανών «επί τω τέλει της βεβαιώσεως ότι υπάρχει δια ταύτας νομίμως χορηγημένη πίστωση και ότι κατά την πραγματοποίηση τούτων τηρήθηκαν οι διατάξεις του

κώδικα περί δημόσιου λογιστικού και παντός άλλου νόμου ή διατάγματος ή κανονιστικής απόφασης».

Όπως προκύπτει από την διάταξη αυτή ο έλεγχος των δαπανών διακρίνεται σε έλεγχο νομιμότητας και έλεγχο κανονικότητας της διαχείρισης. Ειδικότερα το αρμόδιο όργανο του Ε.Σ. εξετάζει εάν για τη δαπάνη υπάρχει επαρκής πίστωση στον προϋπολογισμό και αν αυτή καταλογίσθηκε στον κατάλληλο κωδικό αριθμό, εάν η δαπάνη προβλέπεται από το νόμο ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται από το νόμο, αν εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες του ΟΤΑ ή συμβάλλει στην εκπλήρωση της αποστολής του. Επίσης εξετάζει εάν η διάθεση της πίστωσης και η ανάληψη της υποχρέωσης έγιναν από το αρμόδιο όργανο και με νόμιμη διαδικασία, αν επισυνάπτονται τα απαιτούμενα για την εκκαθάριση της δαπάνης δικαιολογητικά και αν το ένταλμα πληρωμής φέρει τα στοιχεία που ορίζει ο νόμος. Ελέγχεται επίσης η ορθότητα των κρατήσεων και των αριθμητικών πράξεων και εξετάζεται αν η απαίτηση έχει τυχόν παραγραφεί.

Από το οικονομικό έτος 2004 υποβάλλονται ετησίως στην αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου αντίγραφα των απολογισμών των ΟΤΑ συνοδευόμενα από τις σχετικές επ' αυτών εκθέσεις και πράξεις των αρμόδιων οργάνων τους και από κάθε σχετικό με τον έλεγχο στοιχείο που καθορίζεται με απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 4 του Οργανισμού του ΠΔ 774/1980, ΦΕΚ 189/Α (άρθρο 24 παρ. 2 Ν 3202/2003). Με την Απόφαση της Ολομέλειας ΦΓ8/21500/2004 (ΦΕΚ 1862/Β) καθορίστηκαν τα στοιχεία που συνοδεύουν τους απολογισμούς των ΟΤΑ, πέρα από τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 24 παρ. 2 περ. α του Ν. 3202/2003, ως εξής:

- Κατάσταση των υπόλογων με την πράξη ανάθεσης καθηκόντων σ' αυτούς και την οικεία βεβαίωση ανάληψης υπηρεσίας
- Ταμιακό απολογιστικό πίνακα
- Βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος όπου κατατίθενται χρήματα διαθέσιμα από τους ανωτέρω οργανισμούς και τα νομικά πρόσωπα για το χρηματικό υπόλοιπο κατά την 31^η Δεκεμβρίου του αμέσως προηγούμενου έτους.
- Τελική κατάσταση του λογαριασμού χρηματικής διαχείρισης και ανάλυση του χρηματικού υπολοίπου σε μετρητά και αντίτιμα
- Την έκθεση λογοδοσίας Δημάρχου ή Προέδρου Κοινότητας με τα οικεία πρακτικά συζήτησης της στο δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο και προκειμένου για τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις τις εκθέσεις των

νομαρχιακών επιτροπών και την πράξη του νομαρχιακού συμβουλίου για την έγκριση του απολογισμού, καθώς και αντίγραφο κάθε έκθεσης επιθεώρησης ή ελέγχου που τηρείται στον ελεγχόμενο φορέα

- Κατάσταση των δανείων και εγγυήσεων που συνομολογήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης
- Τα στοιχεία που τηρούνται για την παρακολούθηση της ακίνητης και κινητής, πλην χρημάτων, περιουσίας του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης ή των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που ανήκουν σ' αυτόν
- Κατάλογο των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στον κάθε οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου ή δεύτερου βαθμού ή στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν σ' αυτόν
- Τον προϋπολογισμό, με τις τυχόν τροποποιήσεις του, τον ισολογισμό και κάθε άλλο ανάλογο συγκεντρωτικό λογαριασμό του ίδιου οργανισμού και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που ανήκουν σ' αυτόν και
- Κατάσταση των φυσικών προσώπων που απασχολούνται από τον οργανισμό ή τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα με μνεία της πράξης διορισμού τους ή της έγκρισης πρόσληψής τους.

Η απάλειψη του όρου «απολογισμός» από την παρ. 1 του άρθρου 223 του ΠΔ 410/95 και η αντικατάστασή του με τον όρο «λογαριασμός της διαχείρισης» έγινε με σκοπό να αποσαφηνισθεί πλήρως, ότι τα στοιχεία που υποβάλλει ο ταμίας δεν ταυτίζονται εννοιολογικά με τον απολογισμό αλλά αποτελούν τμήμα αυτού, με την έννοια ότι «ετήσιος απολογισμός» του δήμου ή κοινότητας είναι το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων, των διαχειριστικών στοιχείων και των λοιπών εγγράφων, τα οποία υποβάλλονται μαζί με το πιστοποιητικό και την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή στο δημοτικό συμβούλιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΗΛΘΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΑΣΗ

ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Με δεδομένη τη σπουδαιότητα και τη σημασία του έργου αυτού, προκύπτει σαφώς ότι ο τρόπος οργάνωσης της Απογραφής βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση, τόσο με το μέγεθος, όσο και με το επίπεδο οργάνωσης του κάθε Δήμου.

Για το λόγο αυτό είναι σαφές ότι οι αναλυτικές οδηγίες οργάνωσης της Απογραφής, που ακολουθούν συνέχεια είναι ενδεικτικές και θα χρειαστεί ενδεχομένως να δεχθούν ορισμένες τροποποιήσεις, ούτως ώστε να καταστούν πιο λειτουργικές και αποδοτικές για τον κάθε Δήμο.

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση και αποτίμηση των υλικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η επαλήθευση της υπάρξεως και η αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων του ΟΤΑ. Σκοπός της είναι ο προσδιορισμός με ακρίβεια της οικονομικής κατάστασης του ΟΤΑ, η οποία αποτυπώνεται με τον Ισολογισμό στον οποίο απεικονίζεται στο μεν Ενεργητικό τα υλικά και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και οι απαιτήσεις, στο δε Παθητικό οι υποχρεώσεις προς τρίτους.

Η Απογραφή επιβάλλεται να επαναλαμβάνεται στο τέλος κάθε χρήσης προς επιβεβαίωση των οικονομικών δεδομένων, που προκύπτουν από τα βιβλία (διπλογραφική μέθοδος). Η εμπειρία της πρώτης Απογραφής θα βοηθήσει στην οργάνωση και τη διενέργεια σωστών Απογραφών στο μέλλον.

Επιτροπή Απογραφής

Η μέχρι σήμερα πρακτική έχει αποδείξει ότι στις περισσότερες των περιπτώσεων, η οριζόμενη από το Δημοτικό Συμβούλιο Επιτροπή Απογραφής δεν έχει τη δυνατότητα να εμπλακεί άμεσα με τη διεξαγωγή της Απογραφής, τόσο με την επί τόπου παρουσία των μελών της στα μέρη διεξαγωγής της, όσο και στην λεπτομερή οργάνωση των απαραίτητων εργασιών.

Για το λόγο αυτό, δύναται να ορισθούν με απόφαση του Δημάρχου μετά από εισήγηση της Επιτροπής Απογραφής, ένα ή περισσότερα μέλη της, τα οποία κατά

προτίμηση θα είναι και στελέχη των υπηρεσιών του Δήμου, ως υπεύθυνοι οργάνωσης και διενέργειας της Απογραφής.

Έτσι κύριο έργο των μελών της Επιτροπής θα είναι η επίβλεψη και ο έλεγχος των εργασιών. Διενεργώντας όπου κρίνεται αναγκαίο δειγματοληπτικούς ελέγχους της φυσικής Απογραφής σε επιλεγμένους χώρους, ενώ θα έχει πρόσβαση σε όλα τα στοιχεία, στα οποία θα στηριχθεί η Απογραφή (συμβόλαια ακινήτων, βεβαιώσεις κτηματολογίου, υποθηκοφυλακείου, φάκελοι έργων κλπ).

Ο χρόνος έναρξης και λήξης της Απογραφής

Η Απογραφή κανονικά διενεργείται στο τέλος του έτους και σε χρόνο που ο χώρος που διενεργείται η Απογραφή είναι κλειστός και δεν λειτουργεί.

Για καθαρά πρακτικούς λόγους που πηγάζουν συνήθως από τον όγκο των απογραφόμενων στοιχείων, από το γεγονός ότι η Απογραφή διενεργείται για πρώτη φορά, αλλά και από την σχετική απειρία του προσωπικού, είναι ενδεχόμενο η διεξαγωγή την μίας ή και των δύο φάσεων της Απογραφής περιουσίας του Δήμου, να χρειαστεί να γίνει με τους αντίστοιχούς χώρους σε λειτουργία. Για τον λόγο αυτό, με ευθύνη των υπεύθυνων των χώρων να εντοπίζονται όλες οι μεταβολές (μετακινήσεις παγίων, αγορές, καταστροφές κλπ) στο χρονικό διάστημα μεταξύ των δύο απογραφών και να τίθενται υπ' όψιν του δεύτερου απογραφικού συνεργείου.

Για να εξασφαλιστεί κατά το δυνατόν περισσότερο η ορθότητα και η αξιοπιστία της Απογραφής έναρξης, θα πρέπει να διεξαχθεί σε δύο φάσεις.

Στην πρώτη φάση θα γίνει η αρχική καταγραφή και στη συνέχεια από διαφορετικό συνεργείο θα γίνεται με τον ίδιο τρόπο η δεύτερη Απογραφή, που θα έχει ως κύριο στόχο τον εντοπισμό λαθών ή παραλείψεων μετά από την σύγκριση των απογραφικών δελτίων της πρώτης Απογραφής με αυτά της δεύτερης Απογραφής.

Όπου για λόγους αδυναμίας κάλυψης πρόσθετου κόστους ή έλλειψης των αναγκαίων χρονικών περιθωρίων, δεν είναι δυνατή η διεξαγωγή δεύτερης Απογραφής με την συμπλήρωση νέων απογραφικών δελτίων, είναι δυνατόν από μικρότερα συνεργεία, τουλάχιστον διμελή, να γίνει επαλήθευση της πρώτης. Αυτό θα στηριχτεί σε φωτοαντίγραφα των απογραφικών δελτίων, στα οποία θα καταχωρηθούν οι τυχόν εντοπιζόμενες διαφορές, διορθώσεις, συμπληρώσεις και όπου είναι αναγκαίο θα συνταχθούν νέα απογραφικά δελτία.

Στην απόφαση του Δημάρχου πρέπει να καθορίζεται ο χρόνος έναρξης και λήξης της Απογραφής, ενώ θα πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά στο χρόνο έναρξης και λήξης

της κάθε φάσης. Η έναρξη της Απογραφής πρέπει να είναι ενιαία για όλα τα συνεργεία. Μεταξύ πρώτης και δεύτερης Απογραφής δεν πρέπει να μεσολαβεί νεκρός χρόνος ή εφόσον αυτό δεν είναι δυνατόν, αυτός να είναι ο ελάχιστος δυνατός.

Το χρονικό διάστημα που θα διαρκέσει η Απογραφή πρέπει να είναι το ελάχιστο απαραίτητο, το οποίο προσδιορίζεται από μια σειρά παράγοντες, όπως είναι το πλήθος των κτιρίων και η διασπορά τους, ο όγκος των προς Απογραφή στοιχείων, το διαθέσιμο προσωπικό, ο διαθέσιμος χρόνος κ.α.

Ενέργειες κατά την διάρκεια της Απογραφής

Τρόπος διενέργειας της φυσικής Απογραφής

Η φυσική Απογραφή των πάγιων στοιχείων του Δήμου και ειδικότερα, όσον αφορά τα μηχανήματα, τον εξοπλισμό, τα έπιπλα, τα λοιπά αποθέματα κλπ. θα πρέπει να γίνεται ανά χώρο αποθήκευσης – εγκατάστασης και μάλιστα με σειριακό τρόπο, δηλαδή ξεκινάμε με συγκεκριμένη φορά να απογράφουμε όλα τα πάγια μας που βρίσκονται από την είσοδο μας στο χώρο και ακολουθώντας την φορά αυτή κυκλικά, προσπαθούμε να απογράψουμε στα αντίστοιχα ανά κατηγορία παγίου Απογραφικά Δελτία με την σειρά όλα τα πάγια του χώρου μέχρι να φτάσουμε στο σημείο που ξεκινήσαμε.

Όποιο περιουσιακό στοιχείο απομακρυνθεί – καταστραφεί ή μετακινηθεί σε άλλο απογραφόμενο χώρο μετά την πρώτη Απογραφή πρέπει να εντοπίζεται άμεσα από τους υπεύθυνους και με υπηρεσιακό σημείωμα να ενημερώνονται άμεσα από οι υπεύθυνοι της Απογραφής, ώστε αφενός να διευκολυνθεί η διαδικασία της συμφωνίας, αλλά και αφετέρου να διασφαλιστεί ότι η διενεργούμενη Απογραφή θα αντιπροσωπεύει την πραγματικότητα.

Απογραφή ακινήτων

Ο υπεύθυνος Απογραφής σε συνεργασία με τη νομική Υπηρεσία και με την αρμόδια υπηρεσία που διαχειρίζεται την ακίνητη περιουσία, πρέπει να προβεί σε αναλυτική περιγραφή των ακινήτων (τοποθεσία, είδος ακινήτου, εμβαδόν οικοπέδου, εμβαδόν κτιρίων συνολικά και ανά όροφο κλπ), καθώς επίσης και των τυχόν υφιστάμενων βαρών. Θα πρέπει επίσης να εντοπιστούν όλα τα διεκδικούμενα από τρίτους ακίνητα και όλα όσα διεκδικεί ο Δήμος από τρίτους.

Ενέργειες μετά την ολοκλήρωση της φυσικής Απογραφής

Μετά την ολοκλήρωση της Απογραφής και των έλεγχων των απογραφικών δελτίων γίνεται η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. Η αποτίμηση αυτή γίνεται βάσει παραστατικών (δικαιολογητικών αγοράς) και μόνον. Όπου δεν είναι δυνατή η ανεύρεση των παραστατικών πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια επικοινωνίας με τους προμηθευτές από τους οποίους θα πληροφορηθούμε για τις αξίες των παγίων.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων στηριζόμαστε στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ή αν δεν υπάρχει τέτοιο στα στοιχεία της αρμόδιας ΔΟΥ.

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Σ' αυτή την ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζεται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στον Δήμο, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Οι κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων είναι:

A) Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 10-15)

Είναι τα υλικά που αποκτά ο Δήμος με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως του, έχουν δηλαδή υλική υπόσταση, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Καθιερώνεται η αρχή της ενημερώσεως των λογαριασμών 10-14 των ενσώματων παγίων στοιχείων, ως προς την απόκτηση αυτών ή τις προσθήκες σε αυτά, μέσω του λογαριασμού 15 «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων».

B) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια (λογαριασμοί 16.00-16.09)

Είναι τα δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως ασώματα (άυλα) οικονομικά αγαθά (δικαιώματα ή πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις), δεν έχουν δηλαδή υλική υπόσταση, που αποκτώνται από τον Δήμο με σκοπό να έχει μελλοντικά οφέλη από την χρήση αποκλειστικών δικαιωμάτων και τεχνογνωσίας, για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

Γ) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.419)

Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση του Δήμου, για την απόκτηση ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων και για την επέκταση και αναδιοργάνωση του.

Δ) Τίτλοι πάγιας επένδυσης και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18)

Είναι οι τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κλπ) που αποκτούνται από τον Δήμο με σκοπό μακροχρόνιας κατοχής τους, για επένδυση των διαθέσιμων του Δήμου και εξασφάλιση εσόδων (μερίσματα, τόκοι κλπ). Επίσης στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κατά τρίτων απαιτήσεις του Δήμου, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Ε) Δημόσια Περιουσία ή Ιδιωτική Περιουσία

Ο χαρακτηρισμός ενός Περιουσιακού Στοιχείου ως Δημόσια Περιουσία, καθορίζει τον τρόπο που θα εμφανιστεί αυτό, στον Πάγιο εξοπλισμό του Οργανισμού. Η περιουσία διακρίνεται στην Δημόσια Περιουσία και στην Ιδιωτική Περιουσία. Η Δημόσια Περιουσία χωρίζεται στην Κοινόχρηστη Περιουσία και στην Ιδιόχρηστη Περιουσία. Στην πρώτη ανήκουν οι δρόμοι, οι πλατείες, οι γέφυρες, τα άλση, οι υπόνομοι, το δίκτυο ηλεκτροφωτισμού, τα λιμάνια, τα μνημεία, οι παρόχθιες διαμορφώσεις κ.ά. . Το κριτήριο χωρισμού είναι ότι η περιουσία αυτή είναι διαθέσιμη άμεσα σε όλα τα άτομα και τους πολίτες της περιοχής. Στην δεύτερη, ανήκουν τα περιουσιακά αγαθά που είναι στην διάθεση των πολιτών, που θέλουν να κάνουν χρήση των υπηρεσιών που παρέχονται σε αυτά. Τέτοια αγαθά είναι τα δημόσια καταστήματα, τα σχολεία, τα υδραγωγεία, κτιριακές εγκαταστάσεις υπηρεσιών, αθλητικές εγκαταστάσεις, χώροι υγειονομικής ταφής, θέατρα-πολιτιστικά κέντρα, χώροι στάθμευσης κ.ά. Αντίθετα στην Ιδιωτική Περιουσία περιλαμβάνονται τα ιδιόκτητα ακίνητα τα οποία έχουν περιέλθει στην ιδιοκτησία του κάθε Δήμου.

Περιουσιακά Στοιχεία του Δήμου

Στα βιβλία του Δήμου περιλαμβάνονται ως περιουσιακά στοιχεία:

- Ακίνητα ιδιοκτησίας του Δήμου για τα οποία υπάρχουν τίτλοι
- Ακίνητα ιδιοκτησίας του Δήμου για τα οποία δεν υπάρχουν τίτλοι χωρίς να αμφισβητούνται και ξεκινά η διαδικασία κτηματογράφησης τους
- Ακίνητα που εμπίπτουν στις περιπτώσεις χρησικτησίας, μόνο σε ιδιωτικά ακίνητα και εφόσον υφίστανται οι νόμιμες προϋποθέσεις

- Ακίνητα που αμφισβητούνται από τρίτους (σε πιθανή απώλεια τους μετά από τελεσίδικη απόφαση διαγράφονται από τα πάγια)
- Ακίνητα που έχουν καταπατηθεί από τρίτους, δεν νοείται χρησικτησία έναντι κοινόχρηστων ακινήτων του Δήμου
- Ακίνητα που βρίσκονται σε διαδικασία απαλλοτρίωσης εκ μέρους του Δήμου.

Αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Σημαντικό στοιχείο και απαραίτητο στο Διπλογραφικό Σύστημα είναι η χρήση της απόσβεσης. Έννοια η οποία υιοθετήθηκε και στον Δημόσιο Τομέα κατά την εισαγωγή της Διπλογραφίας.

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσης του.

Άλλες σημαντικές έννοιες που σχετίζονται άμεσα με την χρήση της απόσβεσης είναι:

- Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από το Δήμο για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη του ενός έτους.
- Ωφέλιμη διάρκεια ζωής, η οποία είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από το Δήμο είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει ο Δήμος από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).
- Η Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω

συγγώνευσης). Καλείται δηλαδή η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης του παγίου και της υπολειμματικής αξίας του.

- Και η Αναπόσβεστη ή Υπολειμματική Αξία, καλείται η αξία, στην οποία μπορεί να πωληθεί το πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Δηλαδή η αξία που έχει απομείνει από την Αξία Κτήσεως μετά την αφαίρεση των Αποσβέσεων. Κατά το νόμο, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, όλα τα πάγια θεωρούνται ότι έχουν μηδενική υπολειμματική αξία.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε δύο κατηγορίες. Πρώτη κατηγορία είναι οι αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και η δεύτερη κατηγορία είναι οι αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος στις ενσωματωμένες αποσβέσεις υπάγονται οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων στοιχείων. Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται οργανικά ή λειτουργικά έξοδα και εμφανίζονται στο λογαριασμό 66 (6^η ομάδα), επειδή απεικονίζουν την πραγματική φθορά των στοιχείων σύμφωνα με τον νομοθέτη. Ενώ στις μη ενσωματωμένες εντάσσονται οι πρόσθετες αποσβέσεις τις οποίες διενεργεί μία επιχείρηση βάσει της φορολογικής νομοθεσίας (αναπτυξιακά κίνητρα). Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται ανόργανα ή μη λειτουργικά έξοδα και εμφανίζονται στο λογαριασμό 85 (8^η ομάδα), επειδή δεν απεικονίζουν την πραγματική φθορά των στοιχείων σύμφωνα με τον νομοθέτη.

Μέθοδοι Αποσβέσεων

Στο τέλος κάθε χρήσης, οι κάθε μορφής και είδους επιχειρήσεις υπολογίζουν αποσβέσεις που δείχνουν την φθορά των παγίων στοιχείων τους μέσα στην χρήση που πέρασε. Η μέθοδος που θα προτιμηθεί δεν μπορεί να αλλάξει από έτος σε έτος, αλλά εφαρμόζεται υποχρεωτικά κατά πάγιο τρόπο η ίδια μέθοδος απόσβεσης μέχρις ότου αποσβεστούν εξ' ολοκλήρου τα συγκεκριμένα αυτά πάγια περιουσιακά στοιχεία. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται κυρίως με την σταθερή μέθοδο.

Σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο, στην αξία κτήσης κάθε παγίου που προσαυξάνεται με τις δαπάνες τυχόν προσθηκών και βελτιώσεων, εφαρμόζεται ένας σταθερός συντελεστής ο οποίος ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις και ο οποίος αναφέρεται σε ετήσια απόσβεση. Δηλαδή οι αποσβέσεις θα διενεργούνται κάθε χρόνο, με το νόμιμο συντελεστή, μέχρι να φτάσουν συνολικά το ποσό κατά ένα λεπτό μικρότερο (0,01) από την αρχική αξία. Η μέθοδος Σταθερής Απόσβεσης, είναι αυτή που εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τους Δήμους.

Μητρώο παγίων

Υποχρεωτικά θα πρέπει να υπολογίζονται οι αποσβέσεις πάνω στα πάγια που έχει ο Δήμος που πια τηρεί το Διπλογραφικό Σύστημα. Από 1/1/2003 υπάρχει υποχρέωση όπως και στα βιβλία Γ' κατηγορίας η τήρηση του Μητρώου παγίων. Σ' αυτό απεικονίζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (κινητών και ακίνητων) που έχει στην κατοχή του ο Δήμος. Τα πάγια τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησης του μητρώου παγίου είχαν αποσβεστεί πλήρως, καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδές κατηγορίες με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των αποσβεσμένων που είχαν υπολογιστεί. Σε όλα τα πάγια οι αποσβέσεις υπολογίζονται για κάθε πάγιο χωριστά γιατί υπάρχει κίνδυνος να διενεργηθούν αποσβέσεις και σε πάγια που έχουν ήδη αποσβεσθεί ολοκληρωτικά. Οι εκτυπώσεις του μητρώου παγίων μπορούν να αποτελέσουν συνοδευτικές καταστάσεις του εισηγητικού προς το Συμβούλιο.

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Σ' αυτήν την ομάδα (ομάδα 3) παρακολουθούνται οι Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις, τα Αξιόγραφα και τα Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου. Η ανάλυση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των Απαιτήσεων και των Διαθέσιμων γίνεται σε:

- Απαιτήσεις από Πώληση Αγαθών και Υπηρεσιών (λογ. 30),
- Παραγγελίες στο Εξωτερικό (λογ. 32),
- Χρεώστες Διάφοροι (λογ. 33),
- Χρεόγραφα (λογ. 34),
- Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων (λογ. 35),
- Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού (λογ. 36) και
- Χρηματικά Διαθέσιμα (λογ. 38).

Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων, ώστε στα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν μόνο την συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Δηλαδή σ' αυτούς τους

λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνονται μέσα στη χρήση αλλά ανήκουν στην επόμενη ή μεθεπόμενη χρήση. Κατηγοριοποιείται στο λογαριασμό 36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων και στο λογαριασμό 36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα.

Διαθέσιμα

Στους υπολογαριασμούς 38 παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου στα οποία περιλαμβάνονται τα μετρητά, οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις αναλήψεως τους. Κάθε είσπραξη χρεώνει το λογαριασμό Ταμείο (38.00) και κάθε πληρωμή τον πιστώνει. Το Ταμείο πρέπει να συμφωνεί με το Βιβλίο Ταμείου του Οργανισμού και οι Λογαριασμοί Όψεως με τα Extrait της τράπεζας.

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Κεφάλαιο

Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία είναι το κεφάλαιο του Δήμου, τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά, οι διορθωτικούς της καθαρής θέσεως λογαριασμούς (διαφορές αναπροσαρμογής, υπεραξίες κλπ.) και από το εκάστοτε υπόλοιπο αποτελεσμάτων εις νέο (κερδών ή ζημιών). Δηλαδή είναι η κάθε είδους και μορφής περιουσίας του οργανισμού εκφραζόμενη σε αξία.

Η Καθαρή θέση και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του Δήμου παρακολουθούνται στην ομάδα 4.Στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 40 παρακολουθείται το κεφάλαιο του Δήμου. Για τον υπολογισμό της καθαρής θέσεως λαμβάνεται υπόψη το καταβεβλημένο κεφάλαιο, το οποίο στην περίπτωση του Δήμου δεν υφίσταται λόγω της ιδιομορφίας του. Το κεφάλαιο ή αλλιώς η περιουσία του Δήμου αρχικά δημιουργείται και στη συνέχεια αυξομειώνεται με την μακρόχρονη δραστηριότητα του.

Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής

Τα αποθεματικά κεφάλαια είναι συσσωρευμένα ποσά που δεν έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο του Δήμου (ομάδα 41). Τα αποθεματικά δημιουργούνται είτε από τα πλεονάσματα που δημιουργούνται στο τέλος της χρήσης, με τα οποία συμψηφίζονται τυχόν ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων, είτε από χορηγήσεις που γίνονται με βάση νόμο για να δημιουργηθούν αποθεματικά. Τα αποθεματικά διακρίνονται σε :

- Τακτικό αποθεματικό που σχηματίζεται με βάση της γενικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν κάθε φορά.
- Αποθεματικά νομοθετημένα, για το σχηματισμό των οποίων ισχύουν ειδικές διατάξεις, οι οποίες επιβάλουν τη δημιουργία τους.
- Ειδικά ή έκτακτα αποθεματικά τα οποία δεν εντάσσονται στις προηγούμενες κατηγορίες, αλλά ο σχηματισμός του εξαρτάται από τις ανάγκες του Δήμου.
- Αποθεματικό για κάλυψη υποτίμησης τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων, το οποίο σχηματίζεται από ένα ποσοστό του πλεονάσματος που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις, για την κάλυψη ζημιών από υποτιμήσεις τίτλων.

Αποτελέσματα εις νέον

Στο λογαριασμό 42.00 μεταφέρεται το πλεόνασμα προς διάθεση που εμφανίζεται στον λογαριασμό 88.99, το τελικό υπόλοιπο που απομένει δηλαδή από τη διάθεση του πλεονάσματος. Ενώ το αντίθετο αποτέλεσμα, το έλλειμμα, μεταφέρεται στον λογαριασμό 42.01 από τον 88.99 λογαριασμό. Στον λογαριασμό 42.02 μεταφέρεται το έλλειμμα από προηγούμενες χρήσεις, εκτός αν συμψηφίζεται από το πλεόνασμα της επόμενης χρήσεως ή καλύπτεται από την διάθεση αποθεματικών.

Προβλέψεις

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που πραγματοποιείται κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού του Δήμου σε βάρος του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως. Η πράξη αυτή αποβλέπει στη κάλυψη ζημίας ή υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την σύνταξη του ισολογισμού πιθανολογείται η πραγματοποίησή τους. Οι προβλέψεις

διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως (44.00-44.09) που γίνονται για να καλύψουν έξοδα της χρήσης που πιθανολογείται να πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων αυτών και οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (68), και στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (44.00-44.09) που γίνονται για να καλύψουν έκτακτες ζημίες ή έξοδα που πιθανολογείται να πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων αυτών και οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (83).

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες θεωρούνται οι υποχρεώσεις που λήγουν μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης. Οι υποχρεώσεις του Δήμου από την έκδοση ομολογιακών δανείων παρακολουθούνται στον λογαριασμό 45.00, οι υποχρεώσεις του Δήμου από δάνεια μέσω του προγράμματος δημόσιων επενδύσεων παρακολουθούνται στον λογαριασμό 45.09, ενώ οι υποχρεώσεις προς τις τράπεζες και τα ταμειυτήρια στον λογαριασμό 45.10-45.13.

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του Δήμου παρακολουθούνται στην ομάδα 5 και είναι εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης. Οι κυριότεροι λογαριασμοί είναι τα Γραμμάτια Πληρωτέα (51), τα οποία πιστώνονται με την αποδοχή των συναλλαγματικών ή την έκδοση των γραμματίων και χρεώνεται με την πληρωμή τους, ο λογαριασμός Πιστωτές Διάφοροι, ο οποίος παρακολουθεί τις αποδοχές προσωπικού πληρωτέες (53.00) και ο λογαριασμός Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη, όταν ο Δήμος υπάγεται στο ΦΠΑ για τις εμπορικές του δραστηριότητες(54.00) ή για διάφορους φόρους και τέλη προς το Δημόσιο ή άλλες Δημόσιες Υπηρεσίες. Τέλος είναι και ο λογαριασμός Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού (56), που εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών εσόδων, εξόδων και του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής χρήσεως. Σ' αυτόν καταχωρούνται

τα έσοδα της επόμενης χρήσεως (56.00) που προεισπράττονται και τα πληρωτέα έξοδα (56.01) της κλειόμενης χρήσεως, αλλά δεν πληρώνονται όμως μέσα σ' αυτήν.

ΕΞΟΔΑ

Έξοδο είναι το κόστος που με την θέληση του ο Δήμος διαθέτει με αντάλλαγμα την επιτυχία τους σκοπού της, την πραγματοποίηση εσόδου, κοινωνικού έργου ή ωφελείας μέσα στην διαχειριστική περίοδο. Τα έξοδα ανήκουν στην ομάδα 6 όπου απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατά είδος, τα οποία αναφέρονται στην ομαλή δραστηριότητα της χρήσης, καθώς και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, όπως οι Αμοιβές και τα Έξοδα προσωπικού (λογαριασμός 60), Αμοιβές και Έξοδα αιρετών και τρίτων (λογαριασμός 61), Παροχές Τρίτων (λογαριασμός 62), Διάφορα Έξοδα (λογαριασμός 64), Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (λογαριασμός 66). Η δαπάνη είναι η διαδικασία κατά την οποία η οικονομική μονάδα προβαίνει σε αγορά παγίων και υλικών. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται έκτακτα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 81 « Έκτακτα και Ανόργανα αποτελέσματα ». Τα έξοδα εκείνα που αφορούν προηγούμενη χρήση καταχωρούνται στον λογαριασμό 82 « έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

ΕΣΟΔΑ

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται από την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Τα έσοδα των ΝΠΔΔ ανήκουν στην ομάδα 7 και διακρίνονται:

- Στα τακτικά έσοδα, στα οποία ανήκουν οι επιχορηγήσεις από τον τακτικό προϋπολογισμό, οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα υπέρ των νομικών προσώπων, οι ασφαλιστικές εισφορές, τα έσοδα που προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων, οι προσαυξήσεις, τα πρόστιμα, τα παράβολα και οι χρηματικές ποινές και τα λοιπά τακτικά έσοδα.
- Στα έκτακτα, στα οποία ανήκουν τα έσοδα από δάνεια, τα έσοδα από παρελθόντα έτη, ασχέτως αν αφορούν τακτικά έσοδα και οι επιχορηγήσεις

που προορίζονται για επενδύσεις.

- Στα έσοδα παρελθοντικών οικονομικών ετών (Π.Ο.Ε.) που βεβαιώνονται για πρώτη φορά.
- Στις εισπράξεις από δάνεια και απαιτήσεις από παρελθόντα έτη.
- Στις εισπράξεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων και οι επιστροφές χρημάτων
- Και στο Χρηματικό Υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, μικτών και καθαρών, καθώς και οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των μη προσδιοριστικών μικτών αποτελεσμάτων εξόδων και εσόδων εκμετάλλευσης. Εδώ ανήκουν επίσης και οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού και διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης.

Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως και μαζί με τον λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, σε αντίθεση όμως με αυτόν δεν απαιτείται δημοσίευση του. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Αυτός ο λογαριασμός χρησιμεύει στον προσδιορισμό των τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στην διαχειριστική χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων του Δήμου. Λογιστικά στον λογαριασμό 80 μεταφέρονται τα αρχικά και τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 και τα έσοδα της ομάδας 7, αφού πρώτα οι υπολογισμοί υποστούν τις αναγκαίες χρονικές τακτοποιήσεις, ώστε τα υπόλοιπα τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα,

τακτικά και οργανικά έσοδα και έξοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει.

Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατά είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από έκτακτες πράξεις. Υπολογαριασμοί του είναι τα «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» (81.00), τα «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» (81.01), οι «Έκτακτες ζημίες» (82.01) και τα «Έκτακτα κέρδη» (81.03). κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των λογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Αποτελέσματα χρήσης

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, λόγω της υποχρεωτικής κατάρτισης των αποτελεσμάτων χρήσεως. Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του Δήμου μέσα στη χρήση που κλείνει. Κύριος λογαριασμός ο 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως», ο οποίος χρησιμεύει για την συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, και από τον συσχετισμό των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (καθαρά πλεονάσματα ή ελλείμματα), τα οποία μεταφέρονται στον 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Αποτελέσματα προς διάθεση

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, λόγω της υποχρεωτικής κατάρτισης του πίνακα διαθέσεως καθαρών κερδών. Ο πίνακας διάθεσης δημοσιεύεται υποχρεωτικά μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως. Αυτός ο λογαριασμός χρησιμεύει για την συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των πλεονασμάτων της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, των ελλειμμάτων της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων και στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ισολογισμός είναι η κύρια οικονομική κατάσταση, η οποία απεικονίζει την συγκεκριμένη στιγμή το αποτέλεσμα των λογαριασμών τόσο του Προϋπολογισμού, όσο και των άλλων λογαριασμών, που έχουν σχέση με την χρηματική διαχείριση του Δήμου.

Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως με την υποχρεωτική κατάρτιση του ισολογισμού. Ο λογαριασμός 89 χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που απαρτίζουν τον Ισολογισμό και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του Ισολογισμού. Μέσα σ' ένα μήνα αφ' ότου παρέλαβε τα στοιχεία που αναφέρθηκαν στο 2ο Κεφάλαιο, η δημορχιακή επιτροπή τα προελέγχει και το αργότερο 5 ημέρες μετά την λήξη του μήνα υποβάλλει τον απολογισμό και προκειμένου για δήμους που εφαρμόζουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης, μαζί με την έκθεση της, στο δημοτικό συμβούλιο (άρθρο 223 παρ. 2 του ΠΔ 410/95, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 2 του άρθρου 26 του Ν. 3202/2003).

Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως, πριν την υποβολή τους στο Δημοτικό Συμβούλιο, ελέγχονται από έναν ορκωτό ελεγκτή-λογιστή (άρθρο 223 παρ. 2 του ΠΔ 410/95, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 2 του άρθρου 26 του Ν. 3202/2003). Η ανάθεση του ελέγχου σε συγκεκριμένο ορκωτό ελεγκτή δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται για περισσότερες από τέσσερις συνεχείς χρήσεις (άρθρο 13 παρ. 4 Ν 3148/2003, ΦΕΚ 136/Α).

Για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ο ορκωτός ελεγκτής εφαρμόζει τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών. Στο χορηγούμενο πιστοποιητικό ελέγχου αναφέρει εάν ο ΟΤΑ εφάρμοσε ορθά το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και εάν τηρήθηκαν οι διατάξεις του ΔΚΚ και των λοιπών κανονιστικών πράξεων, οι οποίες αφορούν το οικονομικό, λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα των δήμων. Περιλαμβάνει επίσης και παρατηρήσεις σχετικά με τυχόν σημαντικές ανεπάρκειες που έχουν ουσιώδη επίδραση στην ακρίβεια ή ορθότητα των κονδυλίων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως (άρθρο 15 παρ. γ' Ν 3146/2003).

Εκτός από το πιστοποιητικό ελέγχου ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής υποχρεούται να καταρτίζει και έκθεση ελέγχου, στην οποία περιλαμβάνονται τα πορίσματα του ελέγχου και οι υποδείξεις του για κάθε θέμα. Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται από τον

ορκωτό ελεγκτή στο δημοτικό συμβούλιο, στο Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας, στον Υπουργό ΕΣΔΔΑ και στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (άρθρο 15 παρ. γ' Ν 3146/2003). Αν και δεν προκύπτει σαφώς από το νόμο, πρέπει να δεχθούμε ότι η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται στο δημοτικό συμβούλιο μαζί με τον ισολογισμό και το πιστοποιητικό ελέγχου.

Ο απολογισμός και ο ισολογισμός με το πιστοποιητικό και την έκθεση ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή μαζί με τα δικαιολογητικά που καθορίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 26 του Ν. 3202/2003 απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υποβάλλονται για έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο μέσα σε ένα μήνα από την έκδοση της απόφασης του δημοτικού συμβουλίου για την έγκριση του απολογισμού. Η υποβολή του απολογισμού στο Ελεγκτικό Συνέδριο γνωστοποιείται και στον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας (άρθρο 223 παρ. 3α του ΠΔ 410/95, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 3202/2003).

Σε περίπτωση μη υποβολής του απολογισμού και του ισολογισμού στο Ελεγκτικό Συνέδριο επιβάλλονται από αυτό σε βάρος των υπαιτίων οι κυρώσεις του άρθρου 26 του ΠΔ 774/80 (χρηματική ποινή, πειθαρχική ποινή απόλυσης κλπ) και παράλληλα διενεργείται έκτακτος γενικευμένος έλεγχος στη διαχείριση του δήμου, μετά από απόφαση του Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου που εκδίδεται είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτηση του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας (άρθρο 223 παρ. 3α του ΠΔ 410/95, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 3202/2003).

Συνοπτική κατάσταση του απολογισμού και ο ισολογισμός με τα αποτελέσματα χρήσεως και το πιστοποιητικό ελέγχου, μετά την έγκρισή τους από το δημοτικό συμβούλιο, δημοσιεύονται και σε μία τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή σε εφημερίδα η οποία εκδίδεται στα όρια του νομού που εδρεύει ο δήμος.

Οι ΟΤΑ που δεν υποχρεούνται να εφαρμόσουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, συντάσσουν στη λήξη κάθε οικονομικού έτους κατάσταση, στην οποία εμφανίζονται οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις τους. Τα στοιχεία της κατάστασης αυτής καθορίζονται με το προεδρικό διάταγμα της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν 3146/2003. Σύνοψη της οικονομικής κατάστασης δημοσιεύεται με τον απολογισμό σύμφωνα με τη διαδικασία της παρ. 3β του άρθρου 223 του ΠΔ 410/95. Όμως οι ΟΤΑ που εφαρμόζουν προαιρετικά το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, δεν υποχρεούνται στη σύνταξη της ανωτέρω κατάστασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου, με πιθανότητα όμως να επέλθει τέτοια μεταβολή στο μέλλον.

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10, χωρίς να υπάρχει καμία απολύτως δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της Γενικής Λογιστικής (λογαριασμοί ομάδων 1-8) ή της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί ομάδας 9).

Με τους λογαριασμούς τάξης παρακολουθούνται ιδίως:

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 01 και 05)
- Ο προϋπολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου, η αναμόρφωση αυτού, η εκτέλεση του και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου, μέσα στο πλαίσιο των αρχών του Δημόσιου Λογιστικού
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από τον Δήμο για εξασφάλιση απαιτήσεων της (λογαριασμοί 02.00-02.09 και 06.00-06.09)
- Εγγυήσεις που παραχωρούνται από τον Δήμο για εξασφάλιση απαιτήσεων της (λογαριασμοί 02.10-02.21 και 06.10-06.21)
- Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους (λογαριασμοί 03 και 07)
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία (λογαριασμοί 04 και 08)

Η καταχώρηση όλων ανεξαιρέτως των συμβάσεων στους λογαριασμούς 03 και 07 δημιουργεί σύγχυση και αυξάνει άσκοπα την λογιστική εργασία. Ενδείκνυται να γίνεται επιλογή και να καταχωρούνται για παρακολούθηση μόνο οι σημαντικές, από άποψη αντικειμενικού και νομικών δεσμεύσεων, συμβάσεις, σε συνδυασμό με το μέγεθος των υποχρεώσεων και των οικονομικών επιπτώσεων που απορρέουν σε περίπτωση υπαναχώρησεως του Δήμου. Με ανάλογα κριτήρια πρέπει να επιλέγονται

και οι περιπτώσεις πληροφοριών και στατιστικών στοιχείων, που θα καταχωρούνται στους λογαριασμούς 04 και 08 για παρακολούθηση.

Η ομάδα 10 περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς τάξεως, δηλαδή τους λογαριασμούς που εμφανίζουν π.χ. εμπορεύματα που ανήκουν σε τρίτους αλλά βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης κλπ. Οι λογαριασμοί αυτοί εμφανίζονται κάτω από τον ισολογισμό σε χωριστές στήλες.

Ο λογαριασμός 01 «Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία» συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 05 «δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων» και παρακολουθεί τα ξένα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στον Δήμο για φύλαξη, για χρήση, για παρακαταθήκη κλπ.

Οι λογαριασμοί 02 «Χρεωστικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού» και 06 «Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού» με τους αντίστοιχους αναλυτικούς τους παρακολουθείται ο προϋπολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου, η εκτέλεση του και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου.

Ο λογαριασμός 03 «Χρεωστικοί λογαριασμοί Εγγυήσεων, Εμπράγματων ασφαλειών και Απαιτήσεων από αμοτεροβαρείς συμβάσεις» συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 07 «Πιστωτικοί λογαριασμοί Εγγυήσεων, Εμπράγματων ασφαλειών και Υποχρεώσεων από αμοτεροβαρείς συμβάσεις» και παρακολουθεί τις αμοτεροβαρείς συμβάσεις που αυτή έχει υπογράψει με τρίτους, κατά το μέρος που δεν έχουν εκτελεστεί.

Ο λογαριασμός 04 «Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (χρεωστικοί)» συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 08 «Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (πιστωτικοί)» και παρακολουθεί τις διάφορες πληροφορίες. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται η αφορολόγητη υπεραξία εξαιτίας συγχώνευσης ή μετατροπής της επιχείρησης, τα δικαιώματα για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και οι τυχόν μετοχές επικαρπίας.

ΚΩΔΙΚΟΑΡΙΘΜΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΑΞΕΩΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Μετά την έγκριση του προϋπολογισμού της χρήσεως από το αρμόδιο όργανο θα πρέπει να διενεργηθεί η κατάλληλη λογιστική εγγραφή των δεδομένων του.

- Προϋπολογισμός εξόδων (λογαριασμός 02.00). Ο λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του θα χρεωθούν με τα ποσά των εξόδων του προϋπολογισμού. Καθ' όλη την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσεως και μέχρι το κλείσιμό της, στον λογαριασμό θα εμφανίζονται τα δεδομένα του αρχικού προϋπολογισμού.
- Πλεόνασμα Προϋπολογισμού (λογαριασμός 02.05). Στην χρέωση θα εμφανιστεί το ποσό του πλεονάσματος του προϋπολογισμού.
- Εκτέλεση Προϋπολογισμού εξόδων (λογαριασμός 02.10). Ο λογαριασμός χρεώνεται με τις αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού των εξόδων, λόγω μεταγενέστερων αποφάσεων του αρμόδιου οργάνου και με τα ποσά που βρίσκονται στην πίστωση των λογαριασμών 02.21 και 02.30 στο τέλος κάθε χρήσεως. Πιστώνεται με κάθε ανάληψη υποχρέωσης για δαπάνη, σύμφωνα με τις νόμιμες διαδικασίες, και με τις μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού των εξόδων. Αν στο τέλος ο λογαριασμός είναι εξισωμένος σημαίνει ότι πληρώθηκαν όλα τα έξοδα των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού των εξόδων, ενώ αντίθετα το χρεωστικό υπόλοιπο που θα περισσεύει, θα απεικονίζει τα ποσά που δεν έχουν πληρωθεί.
- Αναληφθείσες υποχρεώσεις (λογαριασμός 02.21). Χρεώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.10, για κάθε ανάληψη υποχρέωσης από τον Δήμο και πιστώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.30, για τις δαπάνες που δεν έχουν εξοφληθεί ακόμα αλλά έχουν βγει τα εντάλματα πληρωμής τους. Ο λογαριασμός κλείνει με την χρέωση του λογαριασμού 02.10.
- Προπληρωμές (λογαριασμός 02.29). Χρεώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.21 με τα εκδιδόμενα εντάλματα προπληρωμής τους και πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του 02.31 για τις αποδόσεις λογαριασμού από υπόλογους διαχειριστές, χωρίς να χρειάζεται να γίνει εγγραφή που σχετίζεται με τον λογαριασμό 02.30, και των χρεωστικών υπόλοιπων που θα εμφανιστούν στο τέλος της χρήσεως με αντίστοιχη χρέωση του 02.31.
- Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες (λογαριασμός 02.30). Χρεώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.21, για τις δαπάνες που αναγνωρίστηκαν και εκδόθηκαν τα εντάλματα πληρωμής τους ενώ πιστώνεται

με αντίστοιχη χρέωση του 02.31 για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής από τον ταμία. Το υπόλοιπο που μπορεί να μείνει στην χρέωση απεικονίζει τις δαπάνες που ενταλματοποιήθηκαν αλλά δεν εξοφλήθηκαν από τον ταμία τους Δήμου και θα κλείσουν με την μεταφορά τους στην χρέωση του λογαριασμού 02.10.

- Απολογισμός εξόδων – Πραγματοποιηθέντα έξοδα (λογαριασμός 02.31). Χρεώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.30 για τα εντάλματα που έχουν εξοφληθεί από τον ταμία και επίσης με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.29 για τις αποδόσεις λογαριασμού από υπόλογους διαχειριστές και των χρεωστικών υπόλοιπων που θα εμφανιστούν στο τέλος της χρήσεως στον λογαριασμό 02.29. Τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.31 και των υπολογαριασμών του στο τέλος της χρήσεως αποτελούν τον Απολογισμό των εξόδων της χρήσεως.
- Πλεόνασμα απολογισμού (λογαριασμός 02.40). Χρεώνεται ο λογαριασμός αυτός και πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΑΞΕΩΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Μετά την έγκριση του προϋπολογισμού της χρήσεως από το αρμόδιο όργανο θα πρέπει να διενεργηθεί η κατάλληλη λογιστική εγγραφή των δεδομένων του.

- Προϋπολογισμός εσόδων (λογαριασμός 06.00). Ο λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του θα πιστωθούν με τα ποσά των εσόδων του προϋπολογισμού.
- Έλλειμμα Προϋπολογισμού (λογαριασμός 06.05). Στην πίστωση θα εμφανιστεί το ποσό του ελλείμματος του προϋπολογισμού.
- Εκτέλεση Προϋπολογισμού εσόδων (λογαριασμός 06.10). Χρεώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.21 για τα βεβαιωμένα έσοδα, με την ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.31 για τα εισπραττόμενα ποσά εσόδων και στην λήξη της περιόδου με τον λογαριασμό 02.10 για την μεταφορά του τελικού υπολοίπου αυτού του λογαριασμού, το οποίο απεικονίζει τα αχρησιμοποίητα ποσά από τις εγκεκριμένες πιστώσεις του τελικού προϋπολογισμού εξόδων και πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως με την

μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 06.21, οι οποίοι χρεώνονται. Αν το υπόλοιπο που περισσεύει βρίσκεται στην πίστωση απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 06.40 «Έλλειμμα απολογισμού», ενώ αν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 02.40 «Πλεόνασμα απολογισμού».

- Βεβαιωθέντα έσοδα (λογαριασμός 06.21). Χρεώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.31 για τα έσοδα που εισπράττονται και για τα οποία είχε προηγηθεί βεβαίωση. Πιστώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 06.10 για τα κονδύλια των εσόδων που βεβαιώνονται. Τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτού του λογαριασμού δηλώνουν τα έσοδα που δεν έχουν εισπραχθεί αλλά έχουν βεβαιωθεί.
- Απολογισμός εσόδων – Εισπραχθέντα έσοδα (λογαριασμός 06.31). Πιστώνεται με την αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 06.21 για τα έσοδα που εισπράττονται και για τα οποία έχει προηγηθεί βεβαίωση, επίσης πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 06.10 για τα έσοδα που έχουν εισπραχθεί αλλά έχουν βεβαιωθεί και ούτε περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό των εσόδων. Τα πιστωτικά υπόλοιπα του λογαριασμού 06.31 και των υπολογαρισμών του στο τέλος της χρήσεως αποτελούν τον Απολογισμό των εσόδων της χρήσεως.
- Έλλειμμα απολογισμού (λογαριασμός 06.40). Αναφέρθηκε στην παράγραφο «Εκτέλεση Προϋπολογισμού εσόδων» η κίνηση του λογαριασμού.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΟΤΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 276 του Ν. 3463/06 (ΦΕΚ 114/08.06.2006 τεύχος Α'): Οι Δήμοι, τα δημοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά Ν.Π.Δ.Δ., οι Σύνδεσμοι Δήμων, οι αποκλειστικώς κοινωφελούς χαρακτήρα αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις Ύδρευσης-Αποχέτευσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Ελλάδας και οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων απαλλάσσονται εν γένει από κάθε δημόσιο, άμεσο ή έμμεσο, δημοτικό, κοινοτικό ή λιμενικό φόρο, τέλος, δικαστικό ένσημο και εισφορά υπέρ οποιουδήποτε ταμείου, εισφορά υπέρ της Ε.Ρ.Τ. - Α.Ε., από κρατήσεις και από κάθε

δικαστικό τέλος στις δίκες τους, με την επιφύλαξη των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων. Επίσης έχουν όλες ανεξαιρέτως τις ατέλειες και τα δικαστικά, διοικητικά και δικονομικά προνόμια που παρέχονται στο Δημόσιο.

Απαλλαγές που προβλέπονται υπέρ του Δημοσίου από το παράβολο για άσκηση ένδικων μέσων, για την εισφορά υπέρ του ταμείου χρηματοδότησης δικαστικών κτιρίων, για το δικαστικό ένσημο αντιγράφων και για τα δικαιώματα υπέρ των έμμισθων υποθηκοφυλάκων, ισχύουν και για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα δημοτικά ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα, τους Συνδέσμους Δήμων, τις Τοπικές Ενώσεις και την Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας.

Για την παραγραφή των αξιώσεων κατά των Ο.Τ.Α. εφαρμόζονται οι διατάξεις που διέπουν την παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου. Κάθε άλλη διάταξη που ορίζει μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής των αξιώσεων κατά των Ο.Τ.Α. καταργείται. Ο νόμιμος τόκος και ο τόκος υπερημερίας κάθε οφειλής των Ο.Τ.Α. ανέρχεται στο ποσοστό που ορίζεται για τις αντίστοιχες οφειλές του Δημοσίου.

Οι Δήμοι ως φορείς γενικής κυβέρνησης εξακολουθούν σύμφωνα με το άρθρο 46 του Ν.4172/13 να απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο (από τόκους καταθέσεων και μισθώματα ακινήτων) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Στα λοιπά ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία δεν ανήκουν στις παραπάνω κατηγορίες, επιβάλλεται φόρος μόνο στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες.

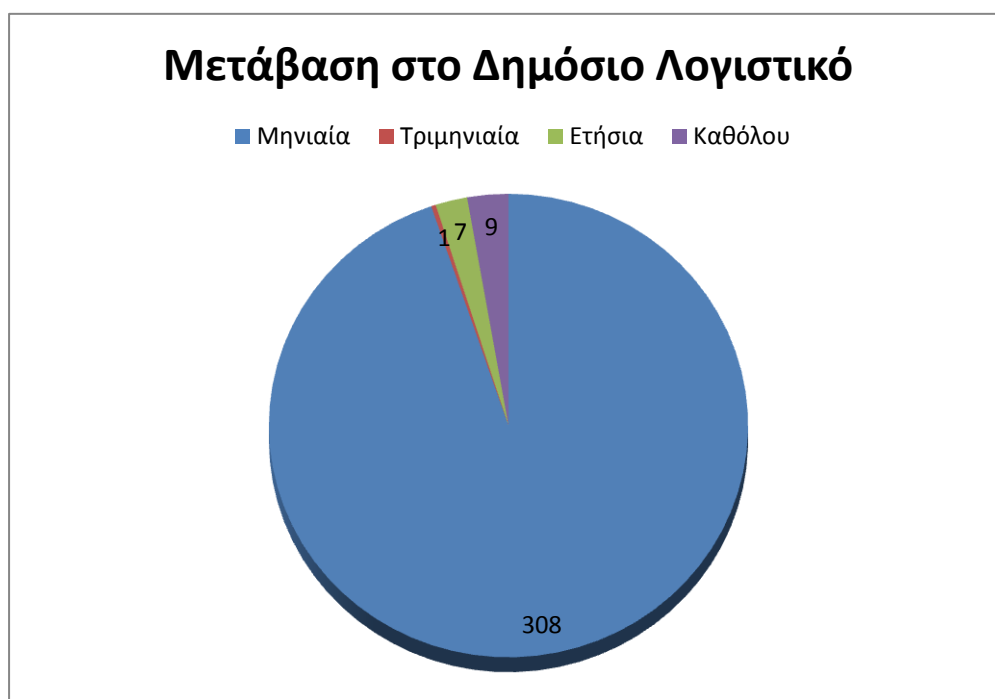
Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 68 του Ν 4172/2013 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ. Όσον αφορά ειδικότερα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, υποβάλλεται δήλωση στο οικείο οικονομικό έτος για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξαρτήτως αν τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται ή όχι σε φορολογία.

Με την παρ.1 του άρθρου 13 του Ν.4223/13 από την έναρξη ισχύος του Ν.4223/2013 (ημερ.31.12.2013) καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Συνεπώς καταργείται ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας ενώ για τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 13 του Ν.4223/2013 . Απαλλάσσονται από τον

ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: α) Σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και σε Ο.Τ.Α. και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. Οι ανώνυμες εταιρείες της Γενικής Κυβέρνησης, με την επιφύλαξη της προηγούμενης περίπτωσης, δεν απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.. β) Σε Ν.Π.Δ.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. γ) Σε Ν.Π.Ι.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο (περιπτ. β', δ' και ε' παρ.1 άρθρο 3 Ν.4223/13 (ΦΕΚ 287/31.12.2013 τεύχος Α').

ΕΝΤΑΣΗ ΔΗΜΩΝ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ

Παρακάτω παρατίθεται ο πίνακας, ο οποίος απεικονίζει πόσοι Δήμοι τηρούν το Διπλογραφικό Σύστημα, σε τι βάση και πόσοι καθόλου.



Εικόνα 1: Υπουργείο Εσωτερικών-Τμήμα Οικονομικής διεύθυνσης & Προυπολογισμού

Παρακάτω παρατίθεται ο πίνακας, ο οποίος απεικονίζει πόσοι Δήμοι τηρούν την Αναλυτική Λογιστική, σε τι βάση και πόσοι καθόλου. Από τους 325 Δήμους, οι 300 έχουν ενταχθεί στην τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής.



Εικόνα 1: Υπουργείο Εσωτερικών-Τμήμα Οικονομικής διεύθυνσης & Προυπολογισμού

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Κυρίαρχη προϋπόθεση για την εύρυθμη λειτουργία ενός Δήμου είναι η γνώση και η ενημέρωση ανά πάσα στιγμή της οικονομικής κατάστασης του με εύκολο και γρήγορο τρόπο. Το διπλογραφικό σύστημα επιδιώκει την δημιουργία, την εγκατάσταση και την εξασφάλιση μίας σωστής βάσης για την λογιστική διαχείριση των ΟΤΑ, αλλά επίσης να λειτουργήσει και ως εργαλείο για την επίτευξη του σκοπού της. Μετά την εφαρμογή του Καλλικράτη, οι αρμοδιότητες που ανέλαβαν οι δήμοι ήταν αυξημένες, αρχικά λόγω της αύξησης του εύρους τους εδαφικά και έπειτα λόγω της κατάργησης του Β' βαθμού τοπικής αυτοδιοίκησης (νομαρχίες).

Ελάχιστοι είναι οι Δήμοι, οι οποίοι μέχρι και σήμερα δεν έχουν πραγματοποιήσει την μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό (εισπράξεις - πληρωμές) στο Διπλογραφικό Σύστημα. Παρά την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους περισσότερους Δήμους υπάρχουν ακόμα αρκετές αδυναμίες ως προς την χρήση του.

Η Αναλυτική Λογιστική, η οποία τηρείται για την καλύτερη οργάνωση και ενημέρωση της αποθήκης, δεν εφαρμόζεται σε μεγάλο βαθμό από τους Δήμους. Οι λόγοι είναι η απειρία των υπαλλήλων της τήρησης των λογαριασμών της ομάδας 9 και η αδυναμία οργάνωσης της αποθήκης του Δήμου. Ομολογουμένως, η Αναλυτική Λογιστική είναι ένα περίπλοκο σύστημα ως προς την λειτουργία της και χρειάζεται χρόνο, τόσο για την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του Δήμου όσο και για την εκπαίδευση των υπαλλήλων που θα ασχοληθούν αποκλειστικά σ' αυτόν τον τομέα.

Κρίνοντας από τα αποτελέσματα των δύο διαγραμμάτων από το προηγούμενο κεφάλαιο, συμπεραίνουμε ότι η μετάβαση από το παλιό σύστημα τήρησης στο νέο έχει γίνει σχεδόν σε όλους τους Δήμους της χώρας, άσχετα αν δεν τηρούν την Αναλυτική Λογιστική.

Με την πάροδο του χρόνου, η μετάβαση αποδείχθηκε ομαλή και δεν δημιουργήθηκαν σοβαρά προβλήματα, ούτε στην μεταφορά των δεδομένων από το ένα σύστημα στο άλλο και στην έκδοση των ορθών αποτελεσμάτων αλλά ούτε και στο οργανόγραμμα των υπηρεσιών του Δήμου.

Με το εξελιγμένο λογιστικό σύστημα, παρέχεται στο Δήμο άμεση και καλύτερη οικονομική πληροφόρηση, αφού του δίνει την δυνατότητα

- να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις (Προϋπολογισμό, Ισολογισμό, Απολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσης κλπ),
- να συγκρίνει πιο εύκολα τα δημοσιευμένα στοιχεία του,
- να μετρά τα αποτελέσματα του με την βοήθεια οικονομικών δεικτών,
- να ασκεί αποτελεσματικότερο έλεγχο και
- να ελέγχει την κοστολόγηση των έργων και των υπηρεσιών του.

Επίσης το Διπλογραφικό Σύστημα αποτελεί εργαλείο για την λήψη ανταποδοτικότερων αποφάσεων και βοηθά στην παροχή καλύτερων υπηρεσιών προς τους δημότες.

Προτείνω ότι θα πρέπει να γίνει μία εμπειρική μελέτη στην ορθή παρακολούθηση και τήρηση του Διπλογραφικού συστήματος σε κάθε Δήμο ξεχωριστά. Επίσης ορισμένες προτάσεις για την επέκταση της παρούσης εργασίας, θα ήταν η μετάβαση από το Διπλογραφικό σύστημα στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και η τήρηση των Δ.Λ.Π..

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π. και Μωυσή Μ. (2005), Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα, εκδόσεις Rossili

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π. και Πρωτόγερος Ν., (2004), Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα, Γέρακας, εκδόσεις Rossili

Μπατσινίλας Επ., Πατατούκας Κ., (2010), Σύγχρονη λογιστική : σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αθήνα, εκδόσεις Σταμούλης Αθ.

Ε.Ε.Τ.Α.Α. (1997), Μεταβολές των διατάξεων για την φορολογία, Αθήνα, εκδόσεις Ε.Ε.Τ.Α.Α.

Ε.Ε.Τ.Α.Α. (1999), Λογιστικός Οδηγός για τους Δήμους, Αθήνα, Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης

Ε.Ε.Τ.Α.Α. (2014), Προγραμμα Καλυκράτης, Αθήνα, Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης

Abolhallaje, M., Jafari, M., Seyedin, H. and Salehi, M., (2014), «Financial Management Reforms in the Health Sector: A Comparative Study Between Cash-based and Accrual-based Accounting Systems», Iranian Red Crescent Medical Journal, Vol. 16, Article number e15472

Christiaens J. R. and Vanhee C. (2002), «Innovations in Governmental Accounting Systems», Innovations in Governmental Accounting, Part IV, pp 191-202

Paulsson G. (2006), «Accrual Accounting in the public sector: Experiences from the Central Government in Sweden», Financial Accountability & Management, Vol.22, pp. 47-62

Van Der Hoek M. P. (2005), «From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience», *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25, Issue 1, pp. 32–45

<http://www.dimosnet.gr/>

<http://www.cetaa.g>

<http://www.ypes.gr/>

<https://www.wikipedia.org/>