

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΠΡΕΒΕΖΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ: 2003-2004

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΠΟΥΔΑΣΤΗ: ΙΩΑΝΝΗ ΑΥΓΟΥΛΗ (ΑΜ 1414)
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΕΥΣΤΡΑΤΙΟΣ ΚΥΠΡΙΩΤΕΛΗΣ

**ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ
(Ο.Τ.Α. Α΄ ΒΑΘΜΟΥ)**

**ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΑΡΙΘ. 315
ΦΕΚ 302/30-12-1999**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελίδα
Πρόλογος	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1. Ποιοι είναι οι λόγοι που επιβάλλουν την μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης.	6
2. Ποιες είναι οι δυνατότητες του διπλογραφικού συστήματος σε σύγκριση με το απλογραφικό	7
3. Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης.	8
4. Συμπεράσματα	9
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.1.	
ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ Λ.Σ. ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (Ο.Τ.Α. Α' ΒΑΘΜΟΥ)	
1. Βασικές αρχές της λογιστικής.	10
2. Γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών.	11
3. Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και στοιχείων.	12
4. Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών.	13
5. Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων.	14
6. Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό.	15
7. Απογραφή και Αποτίμηση ενάρξεως.	16
8. Συμπεράσματα	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.2.	
ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	
1. Ομάδες λογαριασμών.	19
2. Κωδική αρίθμηση λογαριασμών.	20
3. Περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα.	21
4. Υποχρεωτικοί-Προαιρετικοί λογαριασμοί.	22
5. Λογαριασμοί Άλλων Κέντρων.	22
6. Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών.	23
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ	
ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	
1. Σχέδιο λογαριασμών	24
2. Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και διευκρινίσεις στην ορολογία και το περιεχόμενο τους. (ομάδες λογ. 1-8)	24
3. Ομάδα 1	24
4. Ομάδα 2	35
5. Ομάδα 3	37
6. Ομάδα 4	39
7. Ομάδα 5	42
8. Ομάδα 6	45
9. Ομάδα 7	50
10. Ομάδα 8	54
ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.1.	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ	
1. Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών τάξεως και διευκρινίσεις στην ορολογία και το περιεχόμενο τους.	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.2.	
ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ Ο ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ	
1. Γενικά	69
2. Εννοιολογικές επισημάνσεις.	69
3. Αντιστοίχιση κωδικών λογιστικού των Ο.Τ.Α. με τους κωδικούς της γενικής λογιστικής	73
4. Κωδικοαρίθμηση λογαριασμών προϋπολογισμού.	74

5. Η δομή του προϋπολογισμού.	77
6. Λογιστικοποίηση του Αρχικού Προϋπολογισμού.	82
7. Το στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού.	83
8. Λογιστικοποίηση εκτέλεσης προϋπολογισμού	85
9. Η ανάληψη των υποχρεώσεων (δέσμευση πιστώσεων). (Λογαριασμός 02.21)	85
10. Η έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων και η προπληρωμή. (Λογαριασμός 02.30)	85
11. Ο απολογισμός των εξόδων (τα πραγματοποιηθέντα – πληρωμένα έξοδα). (Λογ.02.31)	86
12. Αναμόρφωση προϋπολογισμού.	86
13. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων (Λογαριασμός 06.10)	87
14. Η βεβαίωση των εσόδων (Λογαριασμός 06.21)	87
15. Η είσπραξη των εσόδων (Λογαριασμός 06.31)	87
16. Η κατάρτιση του απολογισμού εσόδων-εξόδων.	88
17. Κλείσιμο Χρήσεως.	88
18. Κωδικοποίηση των διαφορών μεταξύ του διπλογραφικού και απλογραφικού συστήματος	89
19. Συμπεράσματα	91
20. Διαγράμματα λειτουργίας βασικών λογαριασμών δημοσίου λογιστικού.	92
21. Παράδειγμα λειτουργίας και συνδεσμολογίας των λογαριασμών τάξεως του προϋπολογισμού.	100
22. Υποδείγματα καταστάσεων δημόσιου λογιστικού.	104
23. Παράδειγμα Απολογισμού ενός δήμου.	108
24. Παραδείγματα εφαρμογής στο Κ.Λ.Σ. των ΟΤΑ.	110

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

1. Υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσεως, διαθέσεως αποτελεσμάτων και γενικής εκμεταλλεύσεως)	118
---	-----

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

ΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

1. Γενικά	125
2. Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής και η λειτουργία τους.	126
3. Διαγράμματα λειτουργίας λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.	133
Βιβλιογραφία	140

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

• Σχέδιο λογαριασμών (ομάδες 1-8)	142
• Σχέδιο λογαριασμών (ομάδα 10)	186
• Σχέδιο λογαριασμών (ομάδα 9)	190

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με το Π.Δ. 1123/1980 καθιερώθηκε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο, με βάση το άρθρο 7 του Κ.Β.Σ. εφαρμόζεται πλέον υποχρεωτικά από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας. Όμως μπορεί να πει κανείς πως το πεδίο για την πλήρη εφαρμογή του είναι οι εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις. Σε κάθε περίπτωση υπάρχουν δραστηριότητες που οι ιδιαιτερότητες τους επιβάλλουν μια χωριστή λογιστική τυποποίηση τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο Δημόσιο Τομέα.

Στο Δημόσιο τομέα η λογιστική τυποποίηση άρχισε με την εκπόνηση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς της Κοινωνικής Ασφάλισης (1997) και συνεχίστηκε με την εκπόνηση των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων για τα Ν.Π.Δ.Δ. (1998) και για τους Δήμους και Κοινότητες (1999).

Οι πολύμορφες δραστηριότητες των Ν.Π.Δ.Δ. καθιστούν την εφαρμογή του Κλαδικού Σχεδίου δύσκολη για όλα τα Ν.Π.Δ.Δ. γι' αυτό ήδη για την πρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση εκπονήθηκε ιδιαίτερο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

Ετσι με το **Π.Δ. 315/1999** καθιερώθηκε το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. Α' βαθμού (δήμοι και κοινότητες). Το διαχειριστικό σύστημα των Ο.Τ.Α. που ίσχυε μέχρι την έκδοση του π.δ. 315/1999 δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στις σημερινές οικονομικές και κοινωνικές ανάγκες που πρέπει να ικανοποιήσουν οι οργανισμοί αυτοί. Όπως καθορίζει το π.δ. 315/99, από 1.1.2000 εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τους Ο.Τ.Α. με πληθυσμό άνω των 5000 κατοίκων ή με έσοδα άνω των 500 εκατ. δραχμών, η διπλογραφική λογιστική, με την βεβαιότητα ότι μέσω αυτής θα απαλειφθούν τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες που παρουσιάζει το Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.

Εγινε προσπάθεια η παρούσα εργασία να προσεγγίσει και να παρουσιάσει όσο γίνεται πιο αποτελεσματικά το μεγάλο και επίκαιρο θέμα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος από τους Ο.Τ.Α. Α βαθμού.

Η έρευνα για την εκπόνηση εργασίας αυτής, βασίστηκε στο Π.Δ. 315/1999, στην υπάρχουσα σχετική βιβλιογραφία, σε οδηγίες που έχουν δοθεί από την Ομάδα Διοίκησης Εργου Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης καθώς και σε Σημειώσεις Σεμιναρίων του Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών που έγιναν στην Αθήνα τον Οκτώβριο του 2003.

Στη προσπάθεια συλλογής στοιχείων σημαντική ήταν η βοήθεια από την οικονομική υπηρεσία του Δήμου Ανω Λιοσίων, ο οποίος είναι ένας από τους πρώτους Δήμους που εφάρμοσε το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Η συλλογή των πληροφοριών ήταν αρκετά δύσκολη, επειδή η υπάρχουσα βιβλιογραφία για το θέμα δεν είναι πλούσια και η σχετική εμπειρία για τα λογιστικά θέματα που αναδείχθηκαν από την εφαρμογή του Π.Δ. 315/1999 είναι περιορισμένη και ακόμη δεν έχει καταγραφεί ολόκληρη.

Με την παρούσα εργασία γίνονται αναφορές, διευκρινήσεις και αναλύσεις σχετικά με το περιεχόμενο, τη λειτουργία και τη συνδεσμολογία των λογαριασμών εκείνων, όπου το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει ρύθμιση. Αντίθετα, όπου δεν προβλέπεται κάτι ειδικότερο, ισχύει ότι αντίστοιχα προβλέπεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και άρα η επανάληψή τους θα ήταν περιττή. Λόγω του μεγάλου αριθμού σελίδων του Π.Δ. 315 τα απλά και γνωστά από το Ε.Γ.Λ.Σ. θέματα, εξετάζονται συνοπτικά ενώ αντίθετα αναπτύσσονται αναλυτικά όλα τα κύρια θέματα των οποίων οι σχετικές ρυθμίσεις εμφανίζουν κάποια ιδιομορφία.

Το περιεχόμενο της παρούσας εργασίας κατανέμεται ως εξής:

Εισαγωγή.

Γίνεται γενική αναφορά στους λόγους που επιβάλλουν την μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και στα πλεονεκτήματα που θα προκύψουν στους Ο.Τ.Α. από την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής.

Μέρος Πρώτο.

Περιλαμβάνει τις βασικές αρχές , και τη διάρθρωση του λογιστικού σχεδίου των Ο.Τ.Α.

Μέρος Δεύτερο.

Περιλαμβάνει τους κανόνες λειτουργίας και συνδεσμολογίας των λογαριασμών των ομάδων 1-8.

Μέρος Τρίτο.

Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως και το σύστημα λογαριασμού του δημόσιου λογιστικού.

Μέρος Τέταρτο.

Περιλαμβάνει τις οικονομικές καταστάσεις (υποδείγματα).

Μέρος Πέμπτο.

Περιλαμβάνει την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.

Παράρτημα.

Αναπτύσσεται το σχέδιο λογαριασμών γενικής και αναλυτικής λογιστικής.

Τέλος αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω την Οικονομική Υπηρεσία του Δήμου Ανω Λιοσίων για την φιλοξενία και τις πολύτιμες πληροφορίες, και ιδιαίτερως τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Κυπριωτέλη Ευστράτιο και τον πατέρα μου Μιχάλη για την συμβουλές τους στην προσπάθεια αυτής της εργασίας.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ποιοι είναι οι λόγοι που επιβάλλουν την μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης.⁽¹⁾

Η οικονομική πληροφορία που χρειάζεται σήμερα η διοίκηση του Δήμου για να πάρει τις αποφάσεις της είναι σε χαμηλό επίπεδο, γιατί οι δυνατότητες των οικονομολογιστικών εργαλείων του Δήμου είναι υποτυπώδες. Το δημόσιο λογιστικό είναι ένα απλό εργαλείο για να παρακολουθεί τα έσοδα και τα έξοδα. Δεν μπορεί όμως, να δώσει πληροφορίες για την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, τις υποχρεώσεις, τις απαιτήσεις. Δεν μπορεί να διαμορφώσει ένα ικανό πληροφοριακό σύστημα για το κόστος των υπηρεσιών και την απόδοση του δημοτικού έργου. Δεν είναι σε θέση να διαμορφώσει ένα ταμιακό πρόγραμμα ροών του Δήμου, τέτοιο που να δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση, να προγραμματίσει το ύψος των επενδύσεων που θα πραγματοποιήσει στο επόμενο χρονικό διάστημα. Το Δημόσιο λογιστικό δεν μπορεί να εμφανίσει την συνολική οικονομική κατάσταση, όπως είναι ο ισολογισμός τέτοια που θα χρειασθεί ο Δήμος για πληροφόρηση των τρίτων ή των τραπεζών με τους οποίους θα συνάψει ένα δάνειο. Γενικά το Δημόσιο λογιστικό απέχει από τις σημερινές πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης.

Το διπλογραφικό σύστημα , δοκιμασμένο χρόνια σε όλο τον κόσμο, είναι ασφαλές, ορθολογικό και πλούσιο πληροφοριακό σύστημα οικονομικής διαχείρισης μιας οικονομικής μονάδας. Η εφαρμογή του αποτελεί ένα θετικό βήμα , αποτελεί ένα εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης των Δήμων.

(1) «ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο απλογραφικό» του Σ. Καραγιάνη, καθηγητή ΤΕΙ , εκδόσεις: Υποστήριξη Επιχειρήσεων ΕΠΕ (σελίδα 13)

Ποιες είναι οι δυνατότητες του διπλογραφικού συστήματος σε σύγκριση με το απλογραφικό.

Τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν και οι λύσεις που δίδονται από την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους είναι πολλά και ποικίλα. Με το νέο Λογιστικό - Οικονομικό - Διαχειριστικό Σύστημα εξασφαλίζονται τα εξής:

1) Η παροχή ορθών οικονομικών στοιχείων και πληροφοριών, προς τα πολιτικά και διοικητικά όργανα των Ο.Τ.Α. για την αποτελεσματική άσκηση διοίκησης και ορθής οικονομικής πολιτικής. ⁽²⁾

2) Η σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσεως) επιτρέπει την απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης του κάθε Δήμου και δίνει την δυνατότητα σύγκρισης δημοσιευμένων στοιχείων.

3) Παρακολούθηση του κόστους των υπηρεσιών του Δήμου, με την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής (κοστολόγηση). Έτσι, οι Ο.Τ.Α. είναι σε θέση να γνωρίζουν έγκαιρα και σωστά: ⁽³⁾

- Σε κάθε στιγμή τα πάγια στοιχεία, τα δικαιώματα, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις τους.

- Σε κάθε χρονική περίοδο τα αποτελέσματα που πέτυχαν από τις οικονομικές τους δραστηριότητες.

- Για κάθε τμήμα, υπηρεσία το κόστος λειτουργίας τους και το αποτέλεσμα που πέτυχαν.

4) Σύγχρονες μέθοδοι διεξαγωγής της λογιστικής και οικονομικής δραστηριότητας μέσω πληροφοριακών συστημάτων.

5) Ο σωστός προγραμματισμός των εισπράξεων και πληρωμών για την υλοποίηση των έργων.

6) Καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και μείωση του λειτουργικού κόστους.

7) Πλήρης διαφάνεια στο όλο διαχειριστικό σύστημα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

(2) «Πρακτική Εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος των Δήμων και Κοινοτήτων» του Μάρκου Καρανασάση, Διευθυντή Υπουργείου Εσωτερικών, εκδόσεις Γ. Καρανασάση (σελίδα 53)

(3) «Οδηγός για την βήμα-βήμα εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους» του Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (σελίδα 3)

Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης. (4)

Οι παράγοντες που επιδρούν στα βήματα που θα απαιτηθούν και επηρεάζουν τη γρήγορη ή αργή μετάβαση από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι:

1) Το ισχύον νομικό πλαίσιο που καθορίζει τη συνύπαρξη (για άγνωστο χρονικό διάστημα) του δημόσιου λογιστικού και του διπλογραφικού συστήματος.

2) Η κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού σχετικά με τη γνώση του διπλογραφικού συστήματος.

3) Το επίπεδο μηχανοργάνωσης του Δήμου. (π.χ. αν ο προϋπολογισμός είναι μηχανογραφημένος βοηθά στη συμφωνία με τους λογαριασμούς της λογιστικής και της ταυτόχρονης ενημέρωσης των λογαριασμών).

4) Το μέγεθος του Δήμου. (π.χ. ένας δήμος με δημοτικά καταστήματα πρέπει να λειτουργήσει τη λογιστική των υποκαταστημάτων, ενώ ένας μικρός Δήμος με μικρό προϋπολογισμό θα αντιμετωπισθεί ευκολότερα).

5) Η ύπαρξη ταμειακής υπηρεσίας. (Αν δεν υπάρχει το ταμείο, δεν μπορούν να εμφανίζονται λογιστικά οι ταμειακές εγγραφές οι οποίες είναι απαραίτητες στο διπλογραφικό σύστημα).

6) Η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης. Ο τρόπος που επιδρά η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης στην διαδικασία υλοποίησης της εφαρμογής του Διπλογραφικού είναι διπλός:

α) Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά την 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.

β) Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για τη μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των ΟΤΑ με το διπλογραφικό.

Παρόλα αυτά η λειτουργία της οργανωμένης αποθήκης δεν είναι προαπαιτούμενο για την έναρξη λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος.

(4) - «ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο απλογραφικό» του Σ. Καραγιάνη, καθηγητή ΤΕΙ , εκδόσεις Υποστήριξη Επιχειρήσεων ΕΠΕ (σελίδα 14) και

- «Οδηγός για την βήμα-βήμα εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους» του Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (σελίδα 6)

Συμπεράσματα:

Αναλύοντας τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι το Δημόσιο Λογιστικό σαν ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης, δεν ανταποκρίνεται στις ανάγκες των Ο.Τ.Α. αφού δεν διαθέτει τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης

Αυτός είναι ο βασικός λόγος που καθιστά απαραίτητη την εφαρμογή και χρήση του Διπλογραφικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α.

Με την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος, οι διοικήσεις των Ο.Τ.Α. είναι σε θέση να γνωρίζουν όχι μόνο τις πρωταρχικές πληροφορίες (υποχρεώσεις και απαιτήσεις) αλλά και το αναλυτικό αποτέλεσμα. Έτσι, αυτό το Πληροφοριακό Σύστημα Διοίκησης σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των οικονομικών αριθμοδεικτών, αποτελεί την βάση για την διαμόρφωση ολοκληρωμένου συστήματος δεικτών αποτελεσματικότητας στο έργο κάθε Δήμου.

Σίγουρα υπάρχουν μεγάλες δυσκολίες για την εφαρμογή του διπλογραφικού μηχανογραφικού συστήματος οι οποίες δεν αντιμετωπίζονται μόνο με την αγορά ενός μηχανογραφικού λογιστικού προγράμματος. Για ένα τόσο μεγάλο και σύνθετο έργο χρειάζεται οργανωμένη και συντονισμένη δουλειά με στόχο την εφαρμογή του μηχανογραφικού διπλογραφικού συστήματος και τον εκσυγχρονισμό του Δημόσιου Λογιστικού το οποίο δεν πρέπει να καταργηθεί.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.1.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (ΟΤΑ Α ΒΑΘΜΟΥ)

Βασικές Αρχές της λογιστικής ⁽⁵⁾

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δήμων και Κοινοτήτων στηρίζεται στις ακόλουθες τρεις βασικές αρχές:

1. Την αρχή της αυτονομίας.
2. Την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.
3. Την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Η αρχή της αυτονομίας.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, όπως και το Ε.Γ.Λ.Σ. αναπτύσσεται σε 3 μέρη:

- Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής.
- Το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως.

Αυτά τα 3 κυκλώματα λειτουργούν αυτόνομα, δηλαδή όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της Γενικής Λογιστικής πιστώνεται κάποιος άλλος λογαριασμός πάλι της Γενικής Λογιστικής. Δεν μπορεί να χρεωθεί λογαριασμός της Γενικής Λογιστικής και να πιστωθεί λογαριασμός τάξεως. Όταν χρεωπιστώνεται ένας λογαριασμός της Αναλυτικής Λογιστικής δεν μπορεί να χρεωπιστωθεί λογαριασμός τάξεως ή της Γενικής Λογιστικής. Αυτή η αυτόνομη λειτουργία ανά κύκλωμα λογιστικής ονομάζεται αρχή της αυτονομίας.

Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα αποθέματα, τα έξοδα και τα έσοδα καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2 (αποθέματα), ομάδας 6(έξοδα), ομάδας 7 (έσοδα), της ομάδας 8 (έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

(5) «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» του Σ. Καραγιάνη, Καθηγητή ΤΕΙ, εκδόσεις Γ. Καρανασάση (σελίδα 155)

Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται στο τέλος της χρήσης με μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων (ομάδα 2), των οργανικών εξόδων (ομάδα 6) και των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7), έτσι ώστε από την ανάλυσή του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως του Δήμου.

Γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών.⁽⁶⁾

Για να λειτουργήσει η διπλογραφική μέθοδος τήρησης της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, υιοθετούνται ορισμένες βασικές αρχές παρόμοιες με αυτές που αναφέρονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , όπως:

1. Η αρχή του δικαιολογητικού.

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού (δικαιολογητικού) δηλαδή αποδεικτικών πραγματοποίησης του εξόδου, του εσόδου, της είσπραξης ή πληρωμής που προβλέπονται κατά περίπτωση.

2. Στοιχεία που καταχωρούνται στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας.

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

- α) Ο αύξων αριθμός του παραστατικού με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.
- β) Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή.

3. Υποχρεωτική τήρηση λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας.

Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως, είναι υποχρεωτική ή τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Για τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής ισχύουν όσα ορίζονται στο Π.Δ. 1123/1980.

(6) - Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.103 (σελίδα 5256)

- «Ανάλυση-Ερμηνεία Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» του Χαράλαμπου Ξένου, Ορκωτός Λογιστής-Ελεγκτής, εκδόσεις iprotiki software & publications s.a. Χαρίλαος Μανιώτης (σελίδα 11)

4. Ευχέρεια στην ενημέρωση των λογαριασμών της προτελευταίας βαθμίδας.

Οι λογαριασμοί της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικοί) μπορούν να ενημερώνονται μόνο με τη συνολική κίνηση της χρέωσης και της πίστωσης των αντιστοίχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών), υπό την προϋπόθεση ότι οι (περιληπτικοί) αυτοί λογαριασμοί θα ενημερώνονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και στοιχείων.⁽⁷⁾

- Παρέχεται η δυνατότητα στο Δήμο ή την Κοινότητα να τηρεί τα βιβλία του και να εκδίδει τα στοιχεία του μηχανογραφικά, η να τηρεί μηχανογραφικά τη Γενική Λογιστική και να εκδίδει χειρόγραφα τα στοιχεία ή και αντίστροφα. Δεν επιτρέπεται το ίδιο βιβλίο άλλοτε να τηρείται μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα ή ένα στοιχείο να εκδίδεται μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων και τα λοιπά δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα.
- Ο Δήμος που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή έχει όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από το Π.Δ. 186/1992 όπως ισχύει κάθε φορά, που αναφέρονται στην τήρηση του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού, στις απαιτήσεις του Κ.Β.Σ. που πρέπει να πληρούν τα προγράμματα και το λειτουργικό σύστημα.
- Κατά την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, ο τρόπος καταχώρησης, ο χρόνος ενημέρωσης και εκτύπωσης των βιβλίων γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1192 όπως ισχύουν κάθε φορά.
- Η θεώρηση των βιβλίων, στοιχείων και καταστάσεων γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες εκάστοτε διατάξεις.

(7) - Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.104 (σελίδα 5257)

- « Ειδικό Εγχειρίδιο Υποχρεωτικά Τηρουμένων Λογαριασμού του Κλαδικού Λογιστικού Συστήματος ΟΤΑ και των Ν.Π.Δ.Δ. και επιχειρήσεων τους» του Μάρκου Καρανασάση, Διευθυντή Υπουργείου Εσωτερικών, εκδόσεις Α. Τριανταφύλλης (σελίδα 11)

Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών.⁽⁸⁾

1. Αμέσως μετά την λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών, στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τον Δήμο, εκδίδονται Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής με τα οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί των ομάδων 1,2,5, και 6 ή οι λογαριασμοί 81-82, με αντίστοιχη πίστωση των σχετικών λογαριασμών της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 45.

Σε ειδική θέση των Δελτίων Συμψηφιστικής Εγγραφής αναγράφονται οι αριθμοί των αντίστοιχων ενταλμάτων πληρωμής αμέσως μετά την έκδοση και έγκριση τους αρμοδίως.

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

3. Με την έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής, στο οποίο εκτός από την κωδικοαρίθμηση του Προϋπολογισμού, θα αναγράφεται και η αντίστοιχη κωδικοαρίθμηση της Γενικής Λογιστικής καθώς και ο αριθμός του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής, δεν θα διενεργείται καμία εγγραφή στην Γενική Λογιστική στις ομάδες 1 έως και 8, αλλά θα κινούνται οι λογαριασμοί του προϋπολογισμού στην ομάδα 0 (λογ. τάξεως 02 και 06).

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

5. Για κάθε εξόφληση Εντάλματος Πληρωμής που γίνεται από τα διαθέσιμα των τραπεζικών λογαριασμών του Δήμου, θα εκδίδεται απαραίτητα τραπεζική επιταγή, που θα συνοδεύεται από το σχετικό Ενταλμα Πληρωμής.

6. Ο Δήμος δύναται να τηρεί διαφορετικές σειρές Ενταλμάτων Πληρωμής, ανάλογα με το χώρο, ή τμήμα έκδοσής τους, το μέσο πληρωμής (μετρητά, επιταγές κ.λ.π) την υποχρεωτικότητα ή μη προληπτικού ελέγχου. Τα Εντάλματα Πληρωμής είναι προαριθμημένα κατά σειρά.

(8) Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.105 (σελίδα 5262)

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

Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων.⁽⁹⁾

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

2. Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξη τους. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου πρέπει να προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτός αφορά τη βεβαίωση της είσπραξης του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση, Extrait λογαριασμού τράπεζας) ή τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο του Δήμου (π.χ. πράξη επιβολής εισφορών) ή ακόμη έγγραφο του οφειλέτη που αποδέχεται οφειλή και κοινοποιεί στον Δήμο την οφειλή του.

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

Στην δεύτερη περίπτωση θα διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.

λογαριασμούς της ομάδας 7.

(9) Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.106 (σελίδα 5263)

Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό.⁽¹⁰⁾

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

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

3. Η ανάπτυξη των λογαριασμών του Προϋπολογισμού γίνεται στους λογαριασμούς τάξεως :

02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού και

06 Πιστωτικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού

4. Οι χρόνοι ενημέρωσης των λογαριασμών 02 και 06 είναι ίδιοι με αυτούς που ισχύουν για τα πάγια, τα αποθέματα, τα έξοδα και τα έσοδα.

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

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

(10) Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.107 (σελίδα 5264)

Απογραφή και Αποτίμηση ενάρξεως.⁽¹¹⁾

1. Κατά την στιγμή έναρξης του Διπλογραφικού, επιβάλλεται η διενέργεια της Απογραφής των περιουσιακών στοιχείων ιδιοκτησίας του δήμου και κοινής χρήσεως, των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων και χρηματικών διαθέσιμων του Δήμου κατά την ημερομηνία ενάρξεως εφαρμογής.

2. Η απογραφή θα διενεργηθεί από επιτροπή που θα συγκροτήσει ο Δήμος με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου και έπειτα από εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας και του Δημάρχου. Η απόφαση θα καθορίζει και τη σύνθεση της επιτροπής.

3. Η επιτροπή θα συντάξει έκθεση για την απογραφή έναρξης, στην οποία θα συμπεριλαμβάνει και την εκτίμηση της αξίας των απογραφέντων, την οποία θα υποβάλλει για έγκριση στο Δημοτικό Συμβούλιο. Το Δημοτικό Συμβούλιο μπορεί να διατάξει οποιοδήποτε έλεγχο ή επαλήθευση της έκθεσης απογραφής με απόφασή του.

4. Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις που θα καταγραφούν, όπως και τα χρηματικά διαθέσιμα πρέπει να αποδεικνύονται με νόμιμα δικαιολογητικά και τυχόν άλλες καταχωρήσεις που υπάρχουν στα βιβλία του Δήμου.

Τα ακίνητα αποτιμώνται με το σύστημα των αντικειμενικών αξιών.

Τα λοιπά πάγια αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους.

5. Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσεως, πρέπει να περιληφθούν στην έκθεση της επιτροπής σε ειδικό χώρο. Τα πάγια αυτά που έχουν αποκτηθεί ή κατασκευασθεί μέχρι 31/12/1986 θα αποτιμηθούν με 1 δραχμή (0,01 ευρώ), όσα έχουν κατασκευασθεί ή αποκτηθεί μετά την 1/1/1987 θα αποτιμηθούν στο συνολικό κόστος αυτών μειωμένο κατά το 1/2 αυτού για κάθε έτος μέχρι 31/12/1998. Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσεως που βρίσκονται στο στάδιο της κατασκευής θα εκτιμηθούν στο κόστος που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την ημερομηνία με την οποία θα γίνει η απογραφή. Η αξία των κοινόχρηστων παγίων στοιχείων περιλαμβάνει μόνο τις υπερκείμενες κατασκευές και όχι την αξία του ίδιου του εδάφους.

6. Τα περιουσιακά στοιχεία που ευρίσκονται στα χέρια του Δήμου προς χρήση θα καταγραφούν, αλλά δεν θα αποτιμηθούν. Θα εμφανισθούν σε λογαριασμούς τάξεως με αξία μνείας 1 δραχμή (0,01 ευρώ).

(11) - Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.108 (σελίδα 5266)

- «Πρακτική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος των Δήμων και Κοινοτήτων», του Μάρκου Καρανασάση, Διευθυντή Υπουργείου Εσωτερικών, εκδόσεις Γ. Καρανασάση (σελίδα 71)

7. Τα δεδομένα των εκθέσεων απογραφής και αποτίμησης καταχωρούνται ως υπόλοιπα ενάρξεως στους αρμόδιους λογαριασμούς. Η διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και της συνολικής αξίας των υποχρεώσεων καταχωρείται ως κεφάλαιο στον ανάλογο λογαριασμό.

8. Οποιοσδήποτε διαφορές στις ποσότητες ή στις αξίες της Απογραφής Εναρξης, που θα προκύψουν από μεταγενέστερο έλεγχο της Απογραφής μπορούν να καταχωρηθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς, αφού εγκριθούν από το Δημοτικό Συμβούλιο. Το ίδιο θα γίνει και για τις διαφορές που θα προκύψουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επόμενων τριών χρήσεων.

Διάγραμμα έργου απογραφής.⁽¹²⁾

Διαδικασίες απογραφής



(12) «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» του Σ. Καραγιάνη, Καθηγητή ΤΕΙ, εκδόσεις Γ. Καραναστάση (σελίδα 179)

Συμπεράσματα:

Σήμερα, δεν είναι δυνατόν να διανοηθούμε εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος με χειρόγραφο τρόπο. Οι αυξημένες απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης (άντληση οικονομικών πληροφοριών, ταχεία καταχώρηση, ταξινόμηση, επεξεργασία και αξιολόγηση στοιχείων) ικανοποιούνται μόνο με την μηχανοργάνωση.

Η λειτουργία του μηχανογραφικού συστήματος βοηθάει:

- Στην παρακολούθηση των απαιτήσεων του Λογιστικού των ΟΤΑ (παρακολούθηση προϋπολογισμού, εκκαθάριση –ενταλματοποίηση των δαπανών, βεβαίωση και είσπραξη των εσόδων, τήρηση των βιβλίων του Λογιστικού των ΟΤΑ).
- Στην τήρηση του διπλογραφικού συστήματος.
- Στην ενημέρωση του διπλογραφικού από το σύστημα της οικονομικής διαχείρισης με αυτόματο τρόπο για την αποφυγή διπλής δουλειάς στην καταχώριση.
- Τέλος με τις δυνατότητες που έχει το λογισμικό μπορούμε να προεκτυπώνουμε, να εκτυπώνουμε και να αποθηκεύουμε σε μαγνητικά μέσα τα λογιστικά βιβλία του διπλογραφικού συστήματος, όπως:
 - Το γενικό αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών της γενικής και αναλυτικής λογιστικής.
 - Το αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών τάξεως-προϋπολογισμού για τις εγγραφές του κυκλώματος τάξεως.
 - Το γενικό καθολικό
 - Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο
 - Το ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού
 - Το βιβλίο αποθήκης
 - Το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού
 - Το μητρώο παγίων
 - Τα ισοζύγια λογιστικής, αποθήκης, οι καταστάσεις μισθοδοσίας κ.λ.π

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.2.

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Ομάδες λογαριασμών.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δήμων και Κοινοτήτων χωρίζεται σε τρία μέρη που αποτελούν ισάριθμα ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα, οι λογαριασμοί δηλαδή, κάθε ενός από αυτά, λειτουργούν και αντιμεταβάλλονται μόνο μεταξύ τους.

Τα κυκλώματα αυτά λογαριασμών που αναπτύσσονται σε 10 ομάδες όπως και το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι τα παρακάτω:

1. **Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής**, οι οποίοι είναι λογαριασμοί ουσίας και οι οποίοι χρησιμεύουν για την καταγραφή και παρακολούθηση των συναλλαγών του Δήμου με το εξωτερικό του περιβάλλον και την κατάστρωση των Οικονομικών του Καταστάσεων (Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσεως, Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα). Οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται στις **ομάδες 1-8 του Κ.Λ.Σ.**

Οι ομάδες 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσης παρουσιάζουν υπόλοιπα χρεωστικά ή πιστωτικά τα οποία συνθέτουν την κατάσταση του Ισολογισμού.

Οι ομάδες 6-8 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσης μηδενίζονται, έπειτα από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς της Γενικής Εκμετάλλευσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως και σε συνέχεια σε λογαριασμούς του Ισολογισμού.

Οι ομάδες 1-3 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ενεργητικού ενώ στις ομάδες 4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού.

2. **Το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως (ομάδα 10) του Κ.Λ.Σ.** στο οποίο εκτός από τους γνωστούς λογαριασμούς που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ., τηρούνται ειδικά για τους Ο.Τ.Α. οι λογαριασμοί καταγραφής παρακολούθησης και απεικόνισης των μεγεθών του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων του Δήμου και των σταδίων αναμόρφωσης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του, βάσει των αρχών του Δημοσίου Λογιστικού. Η παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου με το Διπλογραφικό σύστημα μέσω των λογαριασμών τάξεως, βοηθά στο να μην αναστατωθεί η υπάρχουσα λειτουργία των υπηρεσιών και εξασφαλίζει την ομαλή μετάβαση στη Διπλογραφικό.

3. Το κύκλωμα των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής στο οποίο παρακολουθούνται τα οικονομικά και λογιστικά γεγονότα και μεγέθη της εκμεταλλεύσεως του Δήμου, δηλαδή των εσόδων, του κόστους και των αποτελεσμάτων των λειτουργιών, των λειτουργικών υποδιαιρέσεων και των διαφόρων δραστηριοτήτων του Δήμου. Η ανάπτυξη των λογαριασμών αυτών γίνεται στην **ομάδα 9 του Κ.Λ.Σ.**

Κωδική αρίθμηση λογαριασμών.⁽¹³⁾

Η κωδικοποίηση και ταξινόμηση των λογαριασμών βασικά γίνεται κατά το δεκαδικό και το εκατονταδικό σύστημα ως εξής:

α) Οι λογαριασμοί κάθε ομάδας έχουν ως πρώτο ψηφίο το ψηφίο της ομάδας, όπως π.χ. οι λογαριασμοί της πρώτης ομάδας το ψηφίο 1, οι λογαριασμοί της δεύτερης ομάδας το ψηφίο 2 κ.ο.κ.

β) Σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι δέκα (10) πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη, στο αραβικό ψηφίο της ομάδας, των ψηφίων 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 και 9 π.χ. στην ομάδα 1 σχηματίζονται οι παρακάτω πρωτοβάθμιοι 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19.

γ) Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναπτύσσεται σε 100 , κατά ανώτατο όριο , δευτεροβάθμιους λογαριασμούς κατά το εκατονταδικό σύστημα.

δ) Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς κατά το εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα.

Διάγραμμα κωδικοποίησης λογαριασμών ⁽¹⁴⁾

Ομάδες	Πρωτοβάθμιοι	Δευτεροβάθμιοι	Τριτοβάθμιοι	Τεταρτοβάθμιοι
1	10-19	10.00-19.99	10.00.00-19.99.99	10.00.00.00-19.99.99.99
2	20-29	20.00-29.99	20.00.00-29.99.99	20.00.00.00-29.99.99.99
3	30-39	30.00-39.99	30.00.00-39.99.99	30.00.00.00-39.99.99.99
4	40-49	40.00-49.99	40.00.00-49.99.99	40.00.00.00-49.99.99.99
.....
9	90-99	90.00-99.99	90.00.00-99.99.99	90.00.00.00-99.99.99.99
10	00-09	00.00-09.99	00.00.00-09.99.99	00.00.00.00-09.99.99.99

Η τυποποίηση των λογαριασμών τάξεως για την παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου έχει διαφορετική μορφή από την κωδικοποίηση των λογαριασμών της γενικής και αναλυτικής λογιστικής. Η μορφή του κωδικού είναι:

XX XX XXX XXX

Δηλαδή ο τρίτος και ο τέταρτος βαθμός των λογαριασμών αποτελείται από 3 ψηφία και πιθανόν να δημιουργούνται προβλήματα μηχανογραφικής φύσεως τα οποία αντιμετωπίζονται είτε με την παρακολούθηση του λογιστικού σχεδίου ξεχωριστά ανά λογιστικό κύκλωμα είτε προσθέτοντας ένα μηδενικό μπροστά από τον τρίτο βαθμό του λογαριασμού της γενικής και αναλυτικής λογιστικής.

(13) - Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 1.1.108 (σελίδα 5266)

(14) - «Πρακτική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος των Δήμων και Κοινοτήτων», του Μάρκου Καρανασάση, Διευθυντή Υπουργείου Εσωτερικών, εκδόσεις Γ. Καρανασάση (σελίδα 71)

Περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε περιορισμένο αριθμό δευτεροβάθμιων λογαριασμών, οι τίτλοι των οποίων εμφανίζονται στο σχέδιο λογαριασμών.

Κάθε Δήμος έχει την δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς εκτός από εκείνους που εμφανίζονται στο σχέδιο λογαριασμών, με την υποχρέωση να τους εντάσσει στους κωδικούς αριθμούς που τελειώνουν σε 90-99, όταν οι κωδικοί αυτοί αριθμοί δεν έχουν καταληφθεί από δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του σχεδίου. Από τον περιορισμό αυτό εξαιρούνται οι δευτεροβάθμιοι των ομάδων 2,7, και 9 καθώς και οι πρωτοβάθμιοι 30 και 52 οι οποίοι αναπτύσσονται ελεύθερα.

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής έχει την δυνατότητα να συμπληρώνει τους κενούς κωδικούς αριθμούς που τελειώνουν σε 00-89 με νέους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς για την αντιμετώπιση των εκάστοτε αναγκών των Δήμων.

Υποχρεωτικοί – Προαιρετικοί λογαριασμοί.

1. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί. Κάθε Δήμος για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση, είναι υποχρεωμένος να χρησιμοποιεί τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμού, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί οποιονδήποτε άλλο, έστω και αν υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί. Οι κενοί αυτοί κωδικοί συμπληρώνονται με νέους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, μόνο μετά από απόφαση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

2. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί με την ίδια έννοια. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση χρησιμοποιούνται κατά την κρίση του Δήμου.

3. Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί με την έννοια της παραπάνω περίπτωσης 1, καθώς επίσης και όσοι περιγράφονται στο σχέδιο λογαριασμών και σχετίζονται με λογαριασμούς του Προϋπολογισμού.

Η δημιουργία νέων τριτοβάθμιων λογαριασμών είναι ελεύθερη με την προϋπόθεση ότι θα καλύπτουν περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τους υπάρχοντες τριτοβάθμιους του σχεδίου.

Λογαριασμοί Άλλων Κέντρων.

1. Άλλα κέντρα του Δήμου με αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση.

Κάθε κέντρο εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, συνδέεται δε με το κεντρικό μέσω του λογαριασμού του σχεδίου λογαριασμών του κεντρικού 48 «Λογαριασμοί συνδέσμου με άλλα κέντρα»

2. Κέντρα χωρίς αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση.

Οι λογαριασμοί παρακολουθήσεως των άλλων κέντρων αναπτύσσονται μαζί με τους λογαριασμούς του κεντρικού.

Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών.

Ακολουθεί διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών, στο οποίο εμφανίζονται , κατά ομάδα οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
(Αρχείο excel)

ΜΕΡΟΣ Β΄

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής αναπτύσσονται στο Παράρτημα.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥΣ

ΟΜΑΔΑ 1^η: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- Στο Πάγιο Ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια μορφή, στο Δήμο, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Συγκεκριμένα περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

α) Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15)

Είναι τα υλικά που αποκτά ο Δήμος με σκοπό να τα χρησιμοποιεί για την επίτευξη των σκοπών του, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

β) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 16.00- 16.09)

Είναι τα δεκτικά χρηματικής αποτιμήςεως ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από τον Δήμο με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για το χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

γ) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19)

Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση του Δήμου.

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

Είναι οι τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κ.λ.π) που αποκτούνται από τον Δήμο με σκοπό μακροχρόνιας κατοχής τους, για επένδυση των διαθεσίμων του Δήμου και εξασφάλιση εσόδων.

- Το κόστος επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων προσαυξάνει την αξία κτήσης τους, ενώ αντίθετα τα έξοδα συντήρησης και επισκευής τους βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

- Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί καλύπτουν την φυσική φθορά από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση οι τακτικές καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού,

66 «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» ,

ενώ οι προβλεπόμενες από την φορολογική νομοθεσία, με την μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού

85 «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»

και με πίστωση των αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Οι τακτικές αποσβέσεις μεταφέρονται τελικά στον λογαριασμό 80. «Γενική εκμετάλλευση» ενώ οι πρόσθετες μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης.

- Για την διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Από το μητρώο παγίων στοιχείων προκύπτει για κάθε στοιχείο, το είδος του παγίου, η ημερομηνία κτήσης και χρησιμοποίησής του, ο τόπος εγκατάστασης, η αξία κτήσης και οι τυχόν μεταβολές του σε προσθήκες ή βελτιώσεις ή αναπροσαρμογές, οι λογισμένες αποσβέσεις, ο χρόνος που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια , και τα στοιχεία και την αιτία τερματισμού της παραγωγικής ζωής του (π.χ. πώληση, καταστροφή ή διάλυση).

Εννοιες προσδιορισμού αξίας κτήσης και τρόπου απόκτησης παγίων περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α.⁽¹⁵⁾

- **Απόκτηση με ανταλλαγή:** Διαγράφεται το ακίνητο πρώην ιδιοκτησίας του Δήμου και εγγράφεται στο Μητρώο Παγίων το νέο. Τυχόν διαφορά αξίας μεταξύ των δύο ακινήτων καταχωρείται στα Κέρδη ή στις Ζημίες από ακίνητα (ΚΑ 81)
- **Απόκτηση με αντιπαροχή:** Πώληση μέρους (ποσοστού) του οικοπέδου με αντίστοιχη απόκτηση μέρους ακινήτου. Χρεώνεται η απόκτηση του ακινήτου και πιστώνεται η πώληση του οικοπέδου. Τυχόν διαφορά καταχωρείται στα αποθεματικά.
- **Απόκτηση με δωρεά:** Πρόκειται για απόκτηση με δωρεά ή κληρονομιά και πάντα χωρίς αντάλλαγμα. Χρεώνονται τα πάγια και πιστώνονται τα Αποθεματικά από δωρεά.
- **Απόκτηση με απαλλοτρίωση:** Η κυριότητα του ακινήτου με απαλλοτρίωση αποκτάται με την πλήρη αποζημίωση του ιδιοκτήτη και κατά την στιγμή αυτή γίνεται η εγγραφή στα πάγια.
- **Απόκτηση με εισφορά γής (εξομοιούται με δωρεά):** Το περιουσιακό στοιχείο αποκτάται δωρεάν, συνήθως στις περιπτώσεις πράξεων ένταξης στο σχέδιο πόλεως και εξετάζεται κατά την απόκτηση και καταχώρηση στα βιβλία ο προορισμός του στοιχείου δηλ. αν είναι για κοινή χρήση ή ιδιόχρηση.
- **Απόκτηση με τη λήξη συμβάσεως υποχρέωσης:** Π.χ. Επί οικοπέδου που εκμισθώνεται σε τρίτο, συμφωνείται με τη λήξη μιας περιόδου (10 ετίας) να παραδοθεί από τον τρίτο στον Δήμο, κτίριο επί του οικοπέδου συγκεκριμένης κατάστασης και κόστους. Κατά την λογιστική απεικόνιση της απόκτησης του ακινήτου, τυχόν διαφορά της τιμής κτήσεως και των λογισθέντων μισθωμάτων (εσόδων) καταχωρείται στα Αποθεματικά.

(15) «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Εισηγητές: Μ. Σιασάθης – Α. Ρούσσος)
(σελίδα 76)

Λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις»

Ο λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις» εμφανίζει την αξία αγοράς της εδαφικής έκτασης (γήπεδα-οικόπεδα, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, αγροί, φυτείες, δάση).

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία που αναγράφει το συμβόλαιο αγοράς. Η αξία αγοράς προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης που γίνονται μετά την αγορά π.χ. με την διαμόρφωση των γηπέδων.

Τα συμβολαιογραφικά έξοδα, οι φόροι μεταβίβασης, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Τα γήπεδα-οικόπεδα δεν αποσβένονται διότι δεν φθείρονται. Σε ειδικές περιπτώσεις που υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης ή υποτίμησης, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη που καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων» και πίστωση του λογαριασμού 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων».

Οι λογαριασμοί 10.10-10.16 παρακολουθούν τις εδαφικές εκτάσεις που δεν χρησιμοποιούνται, ούτε παραγωγικά αλλά ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες του Δήμου.

Όταν πωλείται ένα οικόπεδο κ.λ.π. πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης με την αξία πώλησης και με την τυχόν πρόβλεψη του λογαριασμού 44.10 και χρεώνεται με τα τυχόν έξοδα της πώλησης και με το τυχόν υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μεταφέρεται στο λογαριασμό 81. «Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»

Λογαριασμός 11 «Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα»

Ο λογαριασμός 11. απεικονίζει την αξία των κτιρίων που προορίζονται για την στέγαση υπηρεσιών, κατοικιών, βιομηχανοστασίων, αποθηκών και την αξία των τεχνικών έργων που αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων του Δήμου.

Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν ανάγκες τις μεταφορές του Δήμου, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών».

Επισημαίνεται ότι οι δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, στάδια, πάρκα, φράγματα, κ.λ.π. που είναι κοινής χρήσεως παρακολουθούνται στον λογαριασμό 17. «Πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως».

Στους λογαριασμούς 11.07-11.10 παρακολουθούνται τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που γίνονται σε ακίνητα τρίτων.

Ο λογαριασμός 11. χρεώνεται με την αξία αγοράς ή κατασκευής τους και με τις δαπάνες βελτίωσης ή επέκτασης ή προσθήκης. Αποσβένονται στο τέλος της χρήσεως σύμφωνα με τα νόμιμα ποσοστά αποσβέσεων. Θα πρέπει να χωρίζεται η αξία του οικοπέδου από την αξία του κτίσματος, γιατί μόνον το κτίσμα υπόκειται σε απόσβεση.

Τα συμβολαιογραφικά έξοδα, οι φόροι μεταβίβασης, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησης τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Όταν πωλείται ένα ακίνητο, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του κτιρίου με την αξία πώλησης και χρεώνεται με τα έξοδα πώλησης του. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η αξία του αντίστοιχου γηπέδου και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν πρόβλεψη που σχηματίστηκε για υποτίμηση του πωλούμενου ακινήτου. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημέρα της πώλησης και στη χρέωση μεταφέρεται από τον λογαριασμό 16.14 το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μεταφέρεται στο λογαριασμό 81. «Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»

Σε περίπτωση κατεδάφισης κτιρίου, που δεν έχει αποσβεσθεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένεται εφάπαξ ή σε μια πενταετία.

Τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων». Αν όμως επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, τότε τα έξοδα αυτά, όπως και οι τυχόν αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε μισθωτές του παλιού κτιρίου, προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου κτιρίου.

Λογαριασμός 12. «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός»

Στους λογαριασμούς 12.00-12.06 παρακολουθούνται τα μηχανήματα του Δήμου και οι τεχνικές εγκαταστάσεις (π.χ. εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές, κ.λπ.), τα φορητά μηχανήματα, τα εργαλεία, τα καλούπια, διάφορα μηχανολογικά όργανα, και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.

Στους λογαριασμούς 12.07-12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων.

Στους λογαριασμούς 12.10-12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά ή σε παρεπόμενες ασχολίες του Δήμου.

Ο λογαριασμός 12. χρεώνεται με την αξία αγοράς, με τα έξοδα αγοράς, μεταφοράς και εγκατάστασης, με την αξία των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων. Αποσβένεται στο τέλος του έτους με τα ποσοστά που καθορίζονται από τον νόμο.

Όταν πωλείται ένα μηχάνημα, πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός του μηχανήματος με την αξία πώλησης και χρεώνεται με τα έξοδα πώλησής του. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι τη πώληση. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 όταν είναι ζημιά και στον 81.03.02 όταν προκύπτει κέρδος. Σε περίπτωση καταστροφής η αναπόσβεστη αξία μεταφέρεται στη χρέωση του 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημίες»

Λογαριασμός 13. «Μεταφορικά μέσα»

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα (όπως αυτοκίνητα ΙΧ, λεωφορεία, απορριμματοφόρα, φορτηγά, εκσκαφείς, φορτωτές κ.λ.π.) με τα οποία ο Δήμος διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού του ή των υλικών αγαθών.

Λογαριασμός 14. «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός»

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα, σκεύη, μηχανές γραφείων, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, μέσα αποθήκευσης, επιστημονικά όργανα , τα ζώα που τυχόν κατέχει ο Δήμος, ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών και λοιπός εξοπλισμός . Στο λογαριασμό 14.30 «Έργα τέχνης, κειμήλια και λοιπά είδη μη υποκείμενα σε απόσβεση» παρακολουθούνται τα έργα τέχνης, όπως ζωγραφικοί πίνακες, ιστορικά έγγραφα ή άλλα αντικείμενα μεγάλης ιστορικής αξίας.

Λογαριασμός 15. « Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων» ⁽¹⁶⁾

Στο λογαριασμό 15. και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται και παρακολουθούνται αφενός τα ποσά που διατίθενται για την απόκτηση οποιωνδήποτε νέων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε με απευθείας αγορά είτε με κατασκευή, αφετέρου τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, το υπόλοιπο του λογαριασμού 15. απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχεία , τα οποία την ημέρα εκείνη δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχαν αποπερατωθεί.

α) Στους δευτεροβάθμιους υπολογαριασμούς περιλαμβάνεται και ο λογαριασμός 15.17 «Πάγιες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως, υπό εκτέλεση» που παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους των εγκαταστάσεων που είναι κοινής χρήσεως το οποίο μεταφέρεται όταν ολοκληρωθεί και αυτά παραληφθούν, στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 17 «Πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως»

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο κατασκευάζεται από ένα Δήμο και το κόστος του καλύπτεται πλήρως με επιχορηγήσεις και υπάρχει υποχρέωση μεταβίβασής του στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ. ή σε άλλο δημόσιο οργανισμό ή φορέα, το κόστος του στοιχείου αυτού όταν ολοκληρωθεί συμψηφίζεται με την επιχορήγηση που έχει εισπραχθεί (πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 43. «Επιχορηγήσεις επενδύσεων»). Εάν η επιχορήγηση είναι μεγαλύτερη μπορεί να συντρέχει υποχρέωση επιστροφής της ή άλλου τρόπου διαχείρισης της σύμφωνα με την νομοθεσία.

Όταν το κόστος κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου έχει καλυφθεί μερικά ή ολικά από ίδιους πόρους του Δήμου και το πάγιο αυτό πρέπει να μεταβιβασθεί σε τρίτους, το τμήμα του κόστους που έχει χρηματοδοτηθεί από τον Δήμο μεταφέρεται στον λογαριασμό δαπάνης 67. «Παροχές-χορηγίες-επιχορηγήσεις-επιδοτήσεις και δωρεές». Όταν η κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου διαρκεί πέραν της χρήσεως, η μεταφορά του κόστους που έχει συγκεντρωθεί μέσα στην χρήση μεταφέρεται στον λογαριασμό 67 μέσω αντίθετου, για να μην χαθεί η πληροφορία του συνολικού κόστους κατασκευής του περιουσιακού στοιχείου. Όταν το κόστος ολοκληρωθεί τότε θα αντιστοιχούν και ο κύριος λογαριασμός 15. «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων» με τον αντίθετό του.

(16) «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Εισηγητές: Μ. Σιασάθης – Α. Ρούσσος)

(σελίδα 36)

β) Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15.20 «Μελέτες-έρευνες-πειραματικές εργασίες και ειδικές δαπάνες» απεικονίζονται:

1) Οι δαπάνες για μελέτες και έρευνες κατασκευής, επεκτάσεως ή συμπληρώσεως κτιρίων και λοιπών έργων. Οι δαπάνες αυτές μετά την ολοκλήρωσή τους μεταφέρονται στον 16. «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» (σχετικοί υπολογαριασμοί).

2) Οι ειδικές δαπάνες που αφορούν την εφαρμογή του σχεδίου πόλεως, δαπάνες κατεδαφίσεως λόγω ρυμοτομίας ή επικινδυνότητας και αυθαίρετης ανέγερσης κτιρίων, οι οποίες επίσης μεταφέρονται στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογ. 16) εκτός από τις δαπάνες που αφορούν κατασκευή, επέκταση κ.λ.π. περιουσιακών κτιρίων.

γ) Το κόστος ιδιοκατασκευής πάγιων στοιχείων προσδιορίζεται αναλυτικά στο λογαριασμό 93. «Κόστος παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)», της αναλυτικής λογιστικής. Το κόστος ιδιοχρήσης όπως διαμορφώνεται μέσα στη χρήση, καταχωρείται στο τέλος της χρήσης στον λογαριασμό 15. «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων», με πίστωση των τεκμαρτών εσόδων (λογ. 78. «Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα»). Όταν ολοκληρωθεί το πάγιο, το συσσωρευμένο στον λογαριασμό (15) κόστος του από όλες τις χρήσεις που διήρκησε η κατασκευή του, μεταφέρεται στους λογαριασμούς των παγίων που αφορά (λογ. 11-14, 16-17).

Όταν γίνεται κατασκευή του παγίου από τρίτους (εργολάβους) με υλικά του Δήμου τότε πιστώνεται με την αξία των χορηγουμένων υλικών ο λογαριασμός 78 με χρέωση του λογαριασμού 15. Η πίστωση του λογαριασμού 78 απεικονίζει την δαπάνη αγοράς των υλικών όταν αυτά έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 6, ή την δαπάνη ανάλωσης των αποθεμάτων, όταν αυτά έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 2. Το κόστος ανάλωσης των υλικών αυτών προσδιορίζεται κατά την απογραφή τους. Η αναλυτική κίνηση της μερίδας αποθήκης παρακολουθείται στην αναλυτική λογιστική.

Λογαριασμός 16. «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

Ο λογαριασμός 16. περιλαμβάνει τις ασώματες ακινητοποιήσεις δηλαδή τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων, κ.λ.π.) και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δηλαδή εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση του Δήμου.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14 16.17, 16.18, 16.18, και 16.90 αποσβένονται είτε εφάπαξ στο έτος πραγματοποιήσεώς τους είτε μέσα σε μια πενταετία. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά δάνειο, αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου.

Λογαριασμός 17. «Πάγιες (Μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως»⁽¹⁷⁾

- Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 17 παρακολουθούνται οι πάγιες μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως. Αυτές δηλαδή που έχουν χαρακτηριστεί ως κοινόχρηστες από το ευρύ κοινό και δεν ανήκουν ένεκα τούτου στην περιουσία του Δήμου και μάλιστα ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους (από τον δήμο ή από τρίτους) και τον τρόπο χρηματοδοτήσεώς τους (με ίδιους πόρους ή επιχορήγηση).

Τα κοινόχρηστα πράγματα κατά τον Αστικό Κώδικα (άρθρο 966) είναι πράγματα εκτός συναλλαγής δεν μπορούν δηλαδή να είναι αντικείμενο εκποίησης, εκμίσθωσης, υποθήκης, χρησικτησίας, απαλλοτρίωσης, κατάσχεσης κ.λ.π. και τα σχετικά δικαιώματα των ατόμων που τα χρησιμοποιούν προστατεύονται από το Σύνταγμα.

Η έννοια των κοινόχρηστων χώρων είναι ευρεία από νομική πλευρά και περιλαμβάνει τους δρόμους, τα πεζοδρόμια, τα άλση, τις πλατείες, τα στάδια, τα πνευματικά κέντρα, την δημοτική βιβλιοθήκη, τις παιδικές χαρές, τα γυμναστήρια, τα πολιτιστικά κέντρα κ.λ.π.

- Στους υπολογαριασμούς του 17 καταχωρούνται οι πάγιες μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως (οικόπεδο που έχει αποκτηθεί από τον δήμο ανεξάρτητα από τον τρόπο) και κάθε φύσεως εγκαταστάσεις, κτιριακές και λοιπές.

Στις κτιριακές εγκαταστάσεις, αν ληφθεί και στην περίπτωση εφαρμογής του Κ.Λ.Σ.Δ. υπόψη η ευρύτερη έννοια του κοινόχρηστου πράγματος, πρέπει να καταχωρηθούν και τα γήπεδα και τα κτίρια επι των οποίων στεγάζονται δημοτικά ακίνητα που παραχωρήθηκαν σε κοινή χρήση, όπως π.χ. το ακίνητο της δημοτικής βιβλιοθήκης. Εάν όμως ο όρος που χρησιμοποιεί το σχέδιο στον υπολογαριασμό 17.00 «Κτιριακές εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως» , κυριολεκτεί, τότε τα γήπεδα πρέπει να καταχωρηθούν στον λογαριασμό 10.

- Το λογιστικό σχέδιο των δήμων επειδή αναφέρει στα περί αποτιμήσεως των παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως και το έδαφος πλατείας που αποκτήθηκε με απαλλοτρίωση από τον δήμο και μάλιστα ανεξάρτητα από τον τρόπο χρηματοδοτήσεως και επειδή δεν μπορεί να ισχύουν άλλα για το γήπεδο και άλλα για το κτίριο, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι και το ακίνητο όπως της δημοτικής βιβλιοθήκης που δεν είναι μια απλή κτιριακή εγκατάσταση σε ανοικτό χώρο π.χ. σε μια πλατεία, πρέπει να καταχωρηθεί στον λογαριασμό 17 (οικόπεδο και κτίριο).

(17) «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Εισηγητές: Μ. Σιασάθης – Α. Ρούσσος)
(σελίδα 37)

Στους υπολογαριασμούς του 17 παρακολουθούνται και διάφορα τεχνικά έργα κοινής χρήσεως που εκτελεί ο Δήμος, όπως κατασκευές και επεκτάσεις αγωγών ακαθάρτων, διανοίξεις οδών κ.λ.π.

Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσεως που κατασκευάζονται ή αποκτώνται:

α) Με **επιχορηγήσεις τρίτων** μπορεί να αποσβένονται με αντίστοιχη ισόποση μεταφορά στα έσοδα της χρήσεως της επιχορηγήσεως ή τμηματικά κατά τα γνωστά ανάλογα με τη λειτουργική τους φθορά και την οικονομική απαξίωση (σύμφωνα με τους προβλεπόμενους από τον Νόμο συντελεστές απόσβεσης) και

β) Με **επιχορηγήσεις τρίτων και ίδιους πόρους του δήμου** μπορεί να αποσβένονται μόνο τμηματικά (το συνολικό κόστος τους δηλαδή με συντελεστές όπως π.χ. και το δημορχιακό μέγαρο) με ανάλογη μεταφορά στα έσοδα της επιχορήγησης (λογαριασμός 43. Επιχορηγήσεις Επενδύσεων) που αντιστοιχεί στην απόσβεση.

Ο λογαριασμός 17 σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. αναπτύσσεται στους εξής δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

17.00 Κτιριακές εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως

17.11 Πλατείες-Πάρκα-Παιδότοποι κοινής χρήσεως

17.31 Οδοί-Οδοστρώματα κοινής χρήσεως

17.51 Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως

17.71 Εγκαταστάσεις ηλεκτροφωτισμού κοινής χρήσεως

17.90 Λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως

17.99 Αποσβεσμένες πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως

Λογαριασμός 18. « Τίτλοι πάγιας επένδυσης και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις » ⁽¹⁸⁾

Στους υπολογαριασμούς του 18 καταχωρούνται οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις ως μορφής πάγιας μονιμότερης επενδύσεως (για τις οποίες υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους). Τέτοια περίπτωση εκτός από τις πιθανές συμμετοχές σε Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λ.π. αποτελούν οι συμμετοχές σε δημοτικές επιχειρήσεις. Σε αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και καταχωρούνται στον λογαριασμό 34.

(18) «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Εισηγητές: Μ. Σιασάθης – Α. Ρούσσος)

(σελίδα 39)

Οι τίτλοι πάγιας επενδύσεως αποτιμώνται στο τέλος της χρήσης στην κατ' είδος τρέχουσα τιμή τους η οποία ορίζεται κατά τα γνωστά βάσει του Κ.Β.Σ. και του Κ.Ν. 2190/1920.

Όταν η τρέχουσα αξία για κάθε είδος τίτλου και χρεογράφου είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσεως, η διαφορά καταχωρείται ως έξοδο στη χρέωση των λογαριασμών 68.18 «Προβλέψεις για υποτίμηση τίτλων πάγιας επενδύσεως» και 68.34 «Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων» με πίστωση των λογαριασμών 18.00.98 «Προβλέψεις για υποτίμηση» και 34.98 «Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων» αντίστοιχα.

Στο τέλος της χρήσεως τα χρεωστικά ποσά των παραπάνω λογαριασμών μεταφέρονται με πίστωσή τους, σε χρέωση του λογαριασμού 41.12 «Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία τους» εφόσον το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού επαρκεί και κατά το μέρος που δεν επαρκεί, στον λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως.

Όταν η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη, η διαφορά αποτιμήσεως καταχωρείται σε πίστωση των λογαριασμών 78.18 «Διαφορά αποτίμησης τίτλων πάγιας επένδυσης» και 78.34 «Διαφορά αποτίμησης χρεογράφων» με χρέωση των λογαριασμών 18.00.98 και 34.98 αντίστοιχα.

Στο τέλος της χρήσεως και πριν από την μεταφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών στα αποτελέσματα χρήσεως, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 41.12 «Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία τους» για να συμψηφιστούν με χρεωστικές διαφορές για τα συγκεκριμένα χρεόγραφα και τίτλους που θα προκύψουν σε επόμενη χρήση.

Ομιλος λογαριασμών 19. «Πάγιο ενεργητικό άλλων κέντρων»

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα άλλα κέντρα του(π.χ. καταστήματα, πρατήρια, ή εργοτάξια) του Δήμου, δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια, παρέχεται η δυνατότητα η λογιστική παρακολούθηση της δραστηριότητας τους να γίνεται με την εφαρμογή μιας από τις ακόλουθες δύο μεθόδους:

- α) Οι λογαριασμοί των άλλων κέντρων παρακολουθούνται και αναπτύσσονται μαζί με τους λογαριασμούς του κεντρικού.
- β) Οι λογαριασμοί των άλλων κέντρων εντάσσονται και παρακολουθούνται στους ομίλους λογαριασμών 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09 . Η ανάπτυξη των λογαριασμών αυτών αναφορικά με τους πρωτοβάθμιους και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς ακολουθεί υποχρεωτικά το Σχέδιο Λογαριασμών.

Συμπεράσματα για την 1^η ομάδα:

Η ομάδα 1 του Κ.Λ.Σ. των ΟΤΑ , περιλαμβάνει και τους λογαριασμούς:
15.17 «Πάγιες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως υπό εκτέλεση »

15.20 «Μελέτες-έρευνες-πειραματικές εργασίες και ειδικές δαπάνες»

17. «Πάγιες (Μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως»,

Οι παραπάνω λογαριασμοί δεν υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ. και δημιουργήθηκαν για να παρακολουθούνται οι κοινόχρηστες πάγιες εγκαταστάσεις που δεν ανήκουν στην κυριότητα του Δήμου.

ΟΜΑΔΑ 2^η: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα του Δήμου που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά είτε από δωρεά.

Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες αποθεμάτων:

α) Εμπορεύματα (Λογαριασμός 20) : Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από τον Δήμο με σκοπό να διατεθούν στην κατάσταση που αποκτούνται χωρίς καμία μεταποίησή τους.

β) Ετοιμα προϊόντα (Λογαριασμός 21) : Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται από τον Δήμο με σκοπό την διάθεσή τους όταν πάρουν την μορφή των ετοιμών προϊόντων.

γ) Ημιτελή προϊόντα (Λογαριασμός 21) : Είναι τα υλικά αγαθά που βρίσκονται σε κάποιο στάδιο επεξεργασίας ή μεταποίησης.

δ) Υποπροϊόντα (Λογαριασμός 22) : Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες.

ε) Υπολείμματα (Λογαριασμός 22) : Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας κατά κανόνα άχρηστα.

στ) Παραγωγή σε εξέλιξη (Λογαριασμός 23) : Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους, τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος της αυτής βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

ζ) Υλικά κατασκευής και επισκευής τεχνικών έργων (Λογαριασμός 24) : Είναι τα υλικά αγαθά που ο Δήμος αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την κατασκευή ή επισκευή τεχνικών έργων. Στους υπολογαριασμούς του 24 καταχωρούνται και τα αγαθά που πρόκειται να υποστούν μόνο συσκευασία ή ανασυσκευασία.

η) Αναλώσιμα υλικά (Λογαριασμός 25) : Είναι τα υλικά αγαθά που ο Δήμος αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού του και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών του.

ι) Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (Λογαριασμός 26) : Είναι τα υλικά αγαθά που ο Δήμος αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για τη συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού του.

Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για όλους τους λογαριασμούς 20-28, παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς, κατά κατηγορίες αγαθών. Η παρακολούθηση των αποθεμάτων κατ' είδος, ποσότητα και αξία, γίνεται στην αναλυτική λογιστική όταν τηρείται ή στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται υποχρεωτικά ή προαιρετικά.

Ο λογαριασμός «αγορές χρήσης» του κάθε λογαριασμού 20-28 χρεώνεται με την αξία αγοράς και με τα ειδικά έξοδα αγοράς μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Η αξία των αποθεμάτων που δωρίζονται στο Δήμο καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «Εσοδα από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες».

Στο τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί 20-28 μεταφέρονται στον λογαριασμό 80. «Γενική εκμετάλλευση».

Ο Δήμος στο τέλος της χρήσης πραγματοποιεί φυσική απογραφή των αποθεμάτων.

⁽¹⁹⁾ Τα αποθέματα στο τέλος της χρήσης αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, ή με άλλη παραδεκτή μέθοδο από αυτές που καθορίζονται από Ε.Γ.Λ.Σ. με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται παγίως.

Συμπεράσματα για την 2^η ομάδα:

Στους λογαριασμούς 25 «Αναλώσιμα Υλικά» και 26 «Ανταλλακτικά παγίων», υπάρχουν υπολογαριασμοί βασικών αποθεμάτων που αντικρίζονται με λογαριασμούς του δημόσιου λογιστικού που αναφέρουν τα αποθέματα.

- 13. Συντήρηση και επισκευή αγαθών διαρκούς φύσεως
- 131 Συντήρηση και επισκευή μονίμων εγκαταστάσεων
- 132 Συντήρηση και επισκευή μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού
- 14 Δαπάνες προμήθειας καταναλωτικών αγαθών
- 141 Εξοπλισμός γραφείων
- 143 Προμήθεια ειδών υγιεινής και καθαριότητας
- 145 Καύσιμα και λιπαντικά
- 146 Υλικά εκτυπωτών, τοπογραφικών, βιβλιοδετικών και λοιπών εργασιών
- 147 Λοιπές προμήθειες

(19) Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 2.2.205 (σελίδα 5382)

ΟΜΑΔΑ 3η ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ – ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Στην ομάδα 3 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και τα χρηματικά διαθέσιμα του Δήμου.

- Στους λογαριασμούς του 30 «Απαιτήσεις από πώληση αγαθών-υπηρεσιών και άλλα έσοδα», παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του δήμου από ιδιώτες (Φυσικά ή Νομικά Πρόσωπα), Ελληνικό Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Δημόσιες Επιχειρήσεις και Ο.Τ.Α. καθώς επίσης και οι απαιτήσεις του δήμου από το εξωτερικό.

Οι απαιτήσεις του Δήμου από έσοδα αναλύονται σε εκείνες οι οποίες προέρχονται από έσοδα που έχουν βεβαιωθεί και σε εκείνες οι οποίες προέρχονται από έσοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί.

Επειδή τα έσοδα που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό των Δήμων είναι στην πράξη μόνο όσα έχουν εισπραχθεί ή βεβαιωθεί υπάρχει περίπτωση σε ορισμένους δήμους να μην εμφανίζονται στις απαιτήσεις κονδύλια από έσοδα που έχουν αναγνωρισθεί από τον δήμο ως εισπρακτέα αλλά δεν έχουν βεβαιωθεί.

Οι εισπρακτέες απαιτήσεις αυτές παρακολουθούνται εξωλογιστικά, γεγονός που αντίκειται στους κανόνες της λογιστικής δεοντολογίας και πρέπει να βρεθεί τρόπος εμφάνισής τους σε κατάλληλους λογαριασμούς απαιτήσεων. ⁽²⁰⁾

- Στο λογαριασμό 32. «Παραγγελίες στ εξωτερικό» καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται για την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό. Μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής, η αξία κτήσης μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 2 κατά περίπτωση.

- Στο λογαριασμό 33. «Χρεώστες διάφοροι» και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 33.23 «Απαιτήσεις από πληρωμές για λογαριασμό τρίτων», παρακολουθούνται οι πληρωμές που έκανε ή τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ο Δήμος για λογαριασμό άλλου φυσικού ή νομικού προσώπου ή και του Δημοσίου. Οι πληρωμές αυτές ή τα έξοδα αυτά είναι εισπρακτέες απαιτήσεις του Δήμου.

Στο παθητικό υπάρχει ο αντίστοιχος λογαριασμός 53.20 «Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό Δημοσίου και Τρίτων», όπου παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις απόδοσης σε τρίτους κονδυλίων που ο Δήμος εισέπραξε για λογαριασμό τους, όπως π.χ. η συνδρομή του συλλόγου εργαζομένων, ποσά που οφειλόμενα από το προσωπικό σε συνεταιρισμούς, δόσεις δανείων προσωπικού για απόδοση στο Ταμείο παρακαταθηκών κ.λ.π.

(20) «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημοσίου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Εισηγητές: Μ. Σιασάθης – Α. Ρούσσος), σελίδα 40

- Στους υπολογαριασμούς του 34. «Χρεόγραφα», παρακολουθούνται τα χρεόγραφα (μετοχές, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα) τα οποία αποκτούνται από το Δήμο με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων του και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου. Σε περίπτωση πώλησης χρεογράφων ιδιοκτησίας του Δήμου, το τίμημα καταχωρείται στη πίστωση του 34 και το αποτέλεσμα που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 64.04 «Ζημίες πωλήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων» όταν πρόκειται για ζημιά, και στο λογαριασμό 76.04 «Κέρδη από πώληση χρεογράφων» όταν πρόκειται για κέρδη. Αποτέλεσμα είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως ή απογραφής και της τιμής πωλήσεως.

- Στους υπολογαριασμούς του 35. «Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων», παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες του, που προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σ' αυτούς «επι αποδόσει λογαριασμού», δηλαδή για την εκτέλεση για λογαριασμό του Δήμου συγκεκριμένου έργου.

⁽²¹⁾ «Με απόφαση του δημαρχιακής επιτροπής ή του κοινοτικού συμβουλίου μπορεί να παρέχεται πάγια προκαταβολή σε βάρος του σχετικού κωδικού αριθμού του προϋπολογισμού. Με την απόφαση αυτή ορίζονται:

α) Οι δαπάνες που θα αντιμετωπισθούν από την πάγια προκαταβολή και το ύψος τους .

β) Το ποσό της προκαταβολής.

γ) Ο δημοτικός υπάλληλος στο όνομα του οποίου θα εκδοθεί το ένταλμα και ο οποίος θα ενεργεί τις πληρωμές σύμφωνα με τις έγγραφες εντολές του δημάρχου.»

- Στους υπολογαριασμούς του 36. «Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού» καταχωρούνται κατά κανόνα στο τέλος της χρήσεως, τα έξοδα επομένων χρήσεων και τα έσοδα χρήσεως εισπρακτέα έτσι ώστε στα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που αφορούν αυτή τη χρήση.

- Στους υπολογαριασμούς του 38. «Διαθέσιμα», παρακολουθούνται τα μετρητά, οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως, τα ληγμένα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας.

(21) «Δημόσιο Λογιστικό» του Δημητρίου Σολδάτου –2001- εκδόσεις Μ. Δημόπουλου (σελίδα 485)

ΟΜΑΔΑ 4η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Στην ομάδα 4 παρακολουθούνται η καθαρά θέση του Δήμου και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του. Η καθαρά θέση ή καθαρά περιουσία του Δήμου είναι εκείνη η οποία αποτελείται από το κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε αποτέλεσμα εις νέο.

Η δομή του δήμου απεικονίζεται μέσα από την εξίσωση:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ + ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Λογαριασμός 40. «Κεφάλαιο»

Το κεφάλαιο αντιπροσωπεύει το μέρος εκείνο της καθαρής περιουσίας του Δήμου που σχηματίστηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά, από τη νομοθεσία διατάξεις.

⁽²²⁾ «Η έννοια του κεφαλαίου που στις συνήθεις περιπτώσεις αντιμετωπίζεται ως το καταβλημένο από τους μετόχους ποσό, δεν υφίσταται στην προκειμένη περίπτωση. Το κεφάλαιο στους Δήμους έχει δημιουργηθεί μέσα από τη μακρόχρονη δραστηριότητα τους. Μέσα από αυτή τη δραστηριότητα έχει αποκτηθεί μία μικρή ή μεγάλη περιουσία, η οποία στο ενεργητικό αποτυπώνεται σε κτίρια, εγκαταστάσεις, διαμορφωμένους κοινόχρηστους χώρους, απορριμματοφόρα, και άλλα περιουσιακά στοιχεία. Η αποτίμηση αυτής της περιουσίας των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων θα προσδιορίσουν το κεφάλαιο του Δήμου μέσα από την μαθηματικά ταυτότητα:»

Πάγιο Ενεργητικό + Κυκλοφορούν Ενεργητικό – Υποχρεώσεις = Καθαρά Θέση

(22) «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» του Σ. Καραγιάνη, Καθηγητή ΤΕΙ, εκδόσεις Γ. Καρανασάση (σελίδα 421)

Λογαριασμός 41. «Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής»

Στους υπολογαριασμούς του 41 καταχωρούνται και παρακολουθούνται:

- α) Τα αποθεματικά κεφάλαια που σχηματίζονται είτε από καταλιπόμενα στο τέλος της χρήσης πλεονάσματα είτε από χορηγήσεις που γίνονται βάσει διατάξεων νόμων για να σχηματισθούν αποθεματικά.
- β) Οι διαφορές αναπροσαρμογής που προέρχονται από την αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή χρεογράφων, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.

Στο λογαριασμό 41 «Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής» περιλαμβάνονται και οι λογαριασμοί:

41.12 Διαφορά αποτίμησης τίτλων στην τρέχουσα αξία και

41.15 Αποθεματικό από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων

Ο λογαριασμός 41.12 πιστοχρεώνεται κατά περίπτωση με τις πιστωτικές ή χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των τίτλων του Δήμου κατά το τέλος της χρήσεως.

Στο λογαριασμό 41.15 παρακολουθείται η αξία των ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων, που αποκτά ο Δήμος από δωρεές, κληρονομίες κ.λ.π. Τα έσοδα από επικαρπίες καταχωρούνται στο λογαριασμό 75 «Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες και από δωρεές» και από κληροδοσίες ή κληρονομίες κινητών πραγμάτων στον λογαριασμό 75.10 « Έσοδα από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες»

Διευκρινίσεις: ⁽²³⁾

α) Τα αποθεματικά του λογαριασμού 41 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου δεν έχουν καμία σχέση με το αποθεματικό που κρατάμε στον κρατικό προϋπολογισμό για την διάθεση του στη διαδικασία αυξομείωσης του προϋπολογισμού με αναμορφώσεις.

β) Δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις για την δημιουργία τακτικού αποθεματικού στους ΟΤΑ

(23) «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» του Σ. Καραγιάνη, Καθηγητή ΤΕΙ, εκδόσεις Γ. Καραναστάση (σελίδα 424)

Λογαριασμός 42. «Αποτέλεσμα εις νέον»

- Στο λογαριασμό 42.00 «πλεόνασμα εις νέο» μεταφέρεται από το λογαριασμό 88.99 «πλεόνασμα προς διάθεση», το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση του πλεονάσματος.
- Στο λογαριασμό 42.01 «έλλειμμα χρήσεως εις νέο» μεταφέρεται από το λογαριασμό 88.98 «έλλειμμα εις νέο» το ποσό του ελλείμματος που τελικά μένει ακάλυπτο.
- Στο λογαριασμό 42.02 «ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων» μεταφέρονται τα ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων που δεν καλύπτονται από το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης ή από τη διάθεση αποθεματικών.

Λογαριασμός 43. «Επιχορηγήσεις επενδύσεων»

Ο λογαριασμός 43 πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις για την χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων του Δήμου με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (απαιτήσεων ή διαθεσίμων).

Στο τέλος της χρήσεως, από το 43 μεταφέρεται στο λογαριασμό 82.02.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» ποσό ίσο με τις αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των υπολογαριασμών του 66, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

Λογαριασμός 44. «Προβλέψεις»

Ο λογαριασμός 44 παρακολουθεί το ύψος των κρατήσεων που πραγματοποιούνται από τη γενική εκμετάλλευση ή από τα αποτελέσματα χρήσεως και αποσκοπούν στην κάλυψη αναμενόμενων ζημιών που δεν μπορεί ακριβώς να προσδιοριστεί το ύψος τους. Διακρίνονται: α) σε προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση των υπολογαριασμών 44.00-44.09 και β) σε προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83. «Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους» και πίστωση των υπολογαριασμών 44.10-44.98.

Λογαριασμός 45. «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις»

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά το τέλος της χρήσεως που ακολουθεί. Οι λοιπές λέγονται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στην ομάδα 5. Η τακτοποίηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων γίνεται στο τέλος της χρήσης κατά την κατάρτιση του ισολογισμού.

ΟΜΑΔΑ 5^η: ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του Δήμου, δηλαδή εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Λογαριασμός 50. «Προμηθευτές»

- Στο λογαριασμό 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες του Δήμου με τους προμηθευτές του από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία (πάγια ή κυκλοφοριακά) ή υπηρεσίες.
- Στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται οι δοσοληψίες του Δήμου με τους προμηθευτές για την απόκτηση ή κατασκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Στο λογαριασμό 50.10 «προκαταβολές σε προμηθευτές» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε προμηθευτές προκαταβολικά για την εκτέλεση παραγγελιών, εκτός από όσα αφορούν πάγια στοιχεία, τα οποία παρακολουθούνται ή στο λογαριασμό 15.09 «προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων», ή στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός παγίων στοιχείων», ή στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες παγίων στοιχείων».

Λογαριασμός 51 «Γραμμάτια πληρωτέα»

Στο λογαριασμό 51 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις του Δήμου οι οποίες ενσωματώνονται σε τίτλους συναλλαγματικών, γραμματίων σε διαταγή και υποσχετικών.

Λογαριασμός 52 «Τράπεζες – λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων»

Στο λογαριασμό 52 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις του Δήμου από βραχυπρόθεσμες χρηματοδοτήσεις προς αυτόν.

Λογαριασμός 53 «Πιστωτές διάφοροι»

Στους υπολογαριασμούς του 53 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις του Δήμου οι οποίες δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία υποχρεώσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Ο λογαριασμός 53.00 «αποδοχές προσωπικού πληρωτέες» πιστώνεται στο τέλος κάθε μήνα με τις καθαρές αποδοχές και χρεώνεται με πίστωση του 38.00.

Λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη»

Στους υπολογαριασμούς του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις του Δήμου από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Στο λογαριασμό 54.00 παρακολουθείται η υποχρέωση από Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής αρ. 243/2162/1995.

Ο λογαριασμός 54.03 «φόροι-τέλη αμοιβών προσωπικού» , πιστώνεται με τους φόρους και τα τέλη που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού με χρέωση του λογαριασμού 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» και χρεώνονται με την καταβολή τους στο Δημόσιο.

Ο λογαριασμός 54.04 «φόροι-τέλη αμοιβών τρίτων» , πιστώνεται με τους φόρους και τα τέλη που παρακρατούνται από τις αμοιβές τρίτων με χρέωση του λογαριασμού 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων» και χρεώνονται με την καταβολή τους στο Δημόσιο.

Ο λογαριασμός 54.05 «φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων» , πιστώνεται με τους φόρους και τέλη κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων του Δήμου, με χρέωση του λογαριασμού 63.03.

Στους υπολογαριασμούς του 54.09 «λοιποί φόροι – τέλη» παρακολουθούνται ο φόρος αμοιβών μελών Δημοτικού Συμβουλίου και λοιπών Οργάνων, ο φόρος τόκων που παρακρατεί ο Δήμος από τόκους που καταβάλλει, το χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές, ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας, το χαρτόσημο δανείων , ο φόρος αμοιβών εργολάβων που παρακρατεί ο Δήμος, κ.λ.π. Στο λογαριασμό 54.99 παρακολουθούνται οι φόροι-τέλη προηγούμενων χρήσεων.

Λογαριασμός 55. «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί»

Στους υπολογαριασμούς του 55 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις του Δήμου προς τους διάφορους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, για εργοδοτικές εισφορές και κρατήσεις που προέρχονται από την μισθοδοσία του προσωπικού.

Οι λογαριασμοί 55.00-55.04 πιστώνονται με τα οφειλόμενα ποσά προς τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, όπως προκύπτουν από τη μισθοδοτική κατάσταση και χρεώνεται ο λογαριασμός 60. «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Στη συνέχεια κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων χρεώνονται οι λογαριασμοί 55.00-55.04 και πιστώνεται ο λογαριασμός 38.

Λογαριασμός 56. «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού»

Ο λογαριασμός 56.00 πιστώνεται με το σύνολο των εσόδων που ανήκουν στην επόμενη χρήση και χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των εσόδων. Μέσα στην επόμενη χρήση γίνεται ακριβώς η αντίθετη εγγραφή.

Ο λογαριασμός 56.01 πιστώνεται με το σύνολο των οφειλομένων εξόδων που ανήκουν στην παρούσα χρήση και δεν έχουν καταβληθεί και χρεώνονται τα έξοδα της ομάδας 6.

Λογαριασμός 58. «Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής»

Ο λογαριασμός 58 είναι προαιρετικός και δεν παρουσιάζει μεγάλη χρησιμότητα . Χρησιμοποιείται στην περίπτωση που ο Δήμος, άσχετα αν τηρεί ή όχι αποθήκη, επιθυμεί να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα.

Ο λογαριασμός 58, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος κάθε μήνα ή τριμήνου), πιστώνεται με τα προϋπολογισμένα έξοδα και τις προϋπολογισμένες αγορές ή και με τα προπληρωμένα έξοδα και χρεώνονται οι λογαριασμοί των ομάδων 6, 8 και 2 ανάλογα. Επίσης χρεώνεται με τα προϋπολογισμένα έσοδα και πιστώνονται οι λογαριασμοί των ομάδων 7 και 8 ανάλογα.

Στο τέλος της χρήσης ο 58, εξισώνεται, γιατί τα έξοδα και έσοδα που ανήκουν στην επόμενη χρήση και οι αγορές που δεν έχουν καλυφθεί με παραστατικό μεταφέρονται στους μεταβατικούς λογαριασμούς 36 και 56 αντίστοιχα. Έτσι τα ποσά που προϋπολογίζονται είναι ίσα με τα ποσά που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση.

ΟΜΑΔΑ 6^η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

- Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή δραστηριότητα της χρήσεως, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι λογαριασμοί της ομάδας 6 χρεώνονται με τα πραγματοποιούμενα οργανικά έξοδα και πιστώνονται μόνο με διορθωτικές εγγραφές. Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπά τους μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80. «Γενική εκμετάλλευση». Τα προπληρωμένα έξοδα που αφορούν επόμενες χρήσεις τακτοποιούνται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού. Τα δουλευμένα έξοδα που θα πληρωθούν στην επόμενη χρήση τακτοποιούνται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού.

- Οι δαπάνες διακρίνονται σε υποχρεωτικές και προαιρετικές.⁽²⁴⁾

Σύμφωνα με το Δημοτικό και Κοινοτικό κώδικα υποχρεωτικές δαπάνες είναι:

α) Οι δαπάνες για την πληρωμή διαφόρων εξόδων διοικήσεως, όπως π.χ. τα έξοδα παραστάσεως, οι αποδοχές του κάθε είδους προσωπικού, η γραφική ύλη, τα εντυπα και βιβλία, τα μισθώματα των γραφείων που στεγάζονται οι υπηρεσίες, τα έξοδα βεβαιώσεως και εισπράξεως.

β) Οι δαπάνες για την εξόφληση οφειλών.

γ) Οι ετήσιες εισφορές υπέρ των συνδέσμων στους οποίους μετέχει ο Δήμος ή Κοινότητα.

δ) Οι επιχορηγήσεις προς τα νομικά πρόσωπα του Δήμου ή της Κοινότητας στο ύψος που ορίζεται στη συστατική πράξη.

«Ο χαρακτηρισμός μιας δαπάνης ως υποχρεωτικής έχει την έννοια ότι προηγείται η πληρωμή της έναντι οποιασδήποτε άλλης δαπάνης. Καθιερώνεται λοιπόν ένα σύστημα προτεραιότητας στην πληρωμή αυτών, και μόνον εφ' όσον επαρκούν τα έσοδα, μπορούν τα πραγματοποιηθούν άλλες δαπάνες.»⁽²⁵⁾

(24) - «Πρακτική Εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος των Δήμων και Κοινοτήτων» του Μάρκου Καραναστάση – Διευθυντής Υπουργείου Εσωτερικών - εκδόσεις Γ. Καραναστάση (σελίδα 157)

- «Δημόσιο Λογιστικό» του Δημήτρη Σολδάτου – 2001- εκδόσεις Μ. Δημόπουλου (σελίδα 453)

(25) « Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας» -Δημητράκη Ουρανία – ΤΕΙ Ηπείρου Τμήμα Λογιστικής (σελίδα 8)

Λογαριασμός 60. «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού»

Στο λογαριασμό 60, καταχωρούνται όλα τα έξοδα του Δήμου για τις αμοιβές του προσωπικού του, τις εργοδοτικές εισφορές, τις παρεπόμενες παροχές και τα έξοδα του προσωπικού, καθώς και οι αποζημιώσεις απολύσεων.

Λογαριασμός 61. «Αμοιβές και έξοδα αιρετών αρχόντων και τρίτων»

Στο λογαριασμό 61, καταχωρούνται όλες οι αμοιβές και τα έξοδα του Δήμου που αφορούν τρίτους (συνεργάτες κ.λ.π. που δεν έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με το Δήμο) αλλά και τα έξοδα παραστάσεως και κινήσεως των αιρετών αρχόντων.

Στο λογαριασμό 61.00 «αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών» καταχωρούνται οι αμοιβές και τα έξοδα των ελευθέρων επαγγελματιών π.χ. δικηγόροι, λογιστές, εκπαιδευτικοί κ.λ.π.

Επιπλέον, τα έξοδα κινήσεως και παραστάσεως του Δημάρχου όπως και τα έξοδα κινήσεως και αποζημιώσεως των Δημοτικών Συμβούλων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.01 «αμοιβές αιρετών αρχόντων».

Λογαριασμός 62. «Παροχές τρίτων»

Στο λογαριασμό 62, καταχωρούνται όλα τα έξοδα του Δήμου που αφορούν παροχές τρίτων, όπως ηλεκτρικό ρεύμα, ύδρευση, τηλεπικοινωνίες, ασφάλιστρα, ενοίκια, επισκευές και συντηρήσεις κ.λ.π. **Η τριτοβάθμια ανάλυση γίνεται σύμφωνα με τον προϋπολογισμό εξόδων του Δήμου.**

Στους λογαριασμούς 62.00, 62.01 και 62.02 παρακολουθούνται τα έξοδα του δήμου για ηλεκτρικό ρεύμα κ.λ.π. που χρησιμοποιούνται στη λειτουργία της παραγωγής των υπηρεσιών του δήμου και των διαφόρων παραγωγικών δραστηριοτήτων του.

Οι λογαριασμοί 62.03-62.07 είναι σαφώς δηλωτικοί του περιεχομένου τους και είναι οι ίδιοι του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ιδιαιτερότητα αποτελεί ο λογαριασμός 62.17 «Επισκευές και συντηρήσεις (πραγματοποιούμενες από τρίτους) παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως», στον οποίο καταχωρούνται τα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων των πάγιων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 17. «Πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως».

Στο λογαριασμό 62.98 καταχωρούνται τα έξοδα από λοιπές παροχές τρίτων για τον φωτισμό και την ύδρευση του δημαρχιακού μεγάρου και λοιπών δημοτικών κτιρίων που δεν σχετίζονται με την παραγωγική λειτουργία του δήμου, για τον καθαρισμό των κτιρίων αυτών και για λοιπές υπηρεσίες τρίτων ανεξάρτητα από την λειτουργία (παραγωγική ή μη) που αφορούν.

Λογαριασμός 63. «Φόροι-τέλη»

⁽²⁶⁾ Στο λογαριασμό 63, καταχωρούνται όλοι οι φόροι –τέλη που βαρύνουν τον Δήμο.

Δεν καταχωρούνται στον 63,

- Το χαρτόσημο αποδοχών που καταχωρείται στον λογαριασμό 60.
- Οι προσαυξήσεις και τα πρόστιμα που καταχωρούνται στον 81.
- Οι δασμοί που επιβαρύνουν τις αγορές παγίων ή αποθεμάτων που καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1 ή 2.
- Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων που καταχωρούνται στον λογαριασμό 82.
- Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων, χρηματοδοτήσεων που καταχωρούνται στον λογαριασμό 65.

Λογαριασμός 64. «Διάφορα έξοδα»

- Στο λογαριασμό 64, καταχωρούνται όλα τα οργανικά έξοδα του Δήμου που δεν καταχωρούνται σε οποιαδήποτε άλλη κατηγορία λογαριασμών δαπανών.
- Στο λογαριασμό 64.15 καταχωρούνται τα έξοδα του Δήμου για καλλιτεχνικές δραστηριότητες . Οι αμοιβές των καλλιτεχνών καταχωρούνται στον λογαριασμό 61.
- Στο λογαριασμό 64.16 καταχωρούνται οι δαπάνες εκπαίδευσης και επιστημονικών εργασιών και ερευνών.
- Στο λογαριασμό 64.19 καταχωρείται η συμμετοχή του Δήμου στις δαπάνες άλλων Ν.Π.Δ.Δ. βάσει διατάξεων νόμου ή αποφάσεων αρμοδίων αρχών.
- Στο λογαριασμό 64.20 καταχωρούνται οι δαπάνες για κατασκηνώσεις, εξοχές και συσσίτια.
- Στο λογαριασμό 64.30 «Υποχρεωτικές εισφορές Δήμου» καταχωρούνται οι υποχρεωτικές εισφορές υπέρ του Συνδέσμου της ενώσεως Δήμων και Κοινοτήτων.
- Στο λογαριασμό 64.51 «Προαιρετικές δαπάνες Δήμου» καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί προαιρετικά ο Δήμος για λόγους κοινωνικής πρόνοιας, περιθάλψεως κ.λ.π.

(26) - Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 2.2.607 (σελίδα 5419)

- Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται για τα έξοδα που γίνονται για αγορά υλικών που αναλώνονται σε μεγάλες ποσότητες. Αν τα υλικά που αγοράζονται πρέπει να αποθηκευτούν , τότε πρέπει να καταχωρούνται στην ομάδα 2, ενώ οι μικρές ποσότητες που αγοράζονται για αναλωθούν αμέσως, καταχωρούνται στον λογαριασμό 64.

Λογαριασμός 65. «Τόκοι και συναφή έξοδα»

Στο λογαριασμό 65 καταχωρούνται όλα τα χρηματοοικονομικά έξοδα του Δήμου, όπως τόκοι δανείων, προμήθειες τραπεζών κ.λ.π.

Λογαριασμός 66. «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού, που προβλέπονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 66 χρεώνεται με τις τακτικές αποσβέσεις με πίστωση των λογαριασμών 10.99, 11.99,16.99 ανάλογα ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις πάνε στο λογαριασμό 85.

Λογαριασμός 67. « Παροχές-χορηγίες-επιχορηγήσεις-επιδοτήσεις και δωρεές »

- Στο λογαριασμό 67 καταχωρούνται και παρακολουθούνται όλες οι δαπάνες του Δήμου που αφορούν παροχές, χορηγίες, επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις και δωρεές.
- Στο λογαριασμό 67.30 «Επιδοτήσεις – εμβάσματα» καταχωρούνται εμβάσματα και επιδοτήσεις (π.χ. επιδοτήσεις απόρων).
- Στο λογαριασμό 67.31 «Παραχωρήσεις παγίων στοιχείων κατασκευασθέντων από την Δήμο με ίδιους πόρους» καταχωρείται το κόστος ιδιοκατασκευής πάγιου στοιχείου που παραχωρείται σε άλλο Ν.Π.Δ.Δ.
- Στο λογαριασμό 67.33 «Χορηγίες για εθνικούς, κοινωνικούς, εκπαιδευτικούς και λοιπούς συναφείς σκοπούς» καταχωρούνται οι χορηγίες για Εθνικούς, κοινωνικούς εκπαιδευτικούς και συναφείς σκοπούς.
- Στο λογαριασμό 67.40 «Επιχορηγήσεις σε Ν.Π.Δ.Δ. και Οργανισμούς του Δήμου» καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις σε Ν.Π.Δ.Δ. και Οργανισμούς του Δήμου και λοιπούς δημόσιους οργανισμούς.

- Στο λογαριασμό 67.51 «Εισφορές σε σχολικά ταμεία και εκκλησιαστικούς οργανισμούς» καταχωρούνται τα ποσά των χορηγιών.
(27) Στον 67.51 παρακολουθούνται οι υποχρεωτικές δαπάνες (π.χ. όταν ο δήμος δώσει χρήματα σε σχολικές επιτροπές από την επιχορήγηση που έχει λάβει από τους Κ.Α.Π.), ενώ οι προαιρετικές δαπάνες παρακολουθούνται στον λογαριασμό 64.51.00 «εισφορές σε σχολικά κτίρια» (π.χ. όταν ο δήμος δώσει χρήματα στην σχολική επιτροπή για μία πολιτιστική οργάνωση)
- Στο λογαριασμό 67.51 «Εισφορά για αντιμετώπιση μισθοδοσίας υπαλλήλων φόρου καπνού» καταχωρούνται τα ποσά της εισφοράς.

Λογαριασμός 68. « Προβλέψεις εκμετάλλευσης »

Στους υπολογαριασμούς του 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από τον Δήμο για κινδύνους εκμεταλλεύσεως με πίστωση του λογαριασμού 44. «Προβλέψεις». Επίσης καταχωρούνται στους λογαριασμούς 68.18 και 68.34 οι προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.

(27) «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» του Σ. Καραγιάνη, Καθηγητή ΤΕΙ, εκδόσεις Γ. Καραναστάση (σελίδα 509)

ΟΜΑΔΑ 7^η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

• Στην ομάδα 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έσοδα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή δραστηριότητα.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι λογαριασμοί της ομάδας 7 πιστώνονται με τα πραγματοποιούμενα οργανικά έσοδα και χρεώνονται μόνο με τις διορθωτικές εγγραφές και τις εκπτώσεις. Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 80.00 «Γενική εκμετάλλευση».

• **Τα έσοδα των δήμων τα διακρίνουμε σε:** ⁽²⁸⁾

- Τακτικά και
- Εκτακτα

Τακτικά έσοδα θεωρούνται:

- Οι θεσμοθετημένοι πόροι που εισπράττει η τοπική αυτοδιοίκηση.
- Τα έσοδα από εκμετάλλευση της ακίνητης και κινητής περιουσίας των ΟΤΑ.
- Τα ανταποδοτικά τέλη, και δικαιώματα.
- Οι φόροι, τέλη, δικαιώματα και εισφορές .
- Τα τοπικά δυνητικά τέλη και εισφορές.

Εκτακτα έσοδα θεωρούνται:

- Τα δάνεια, δωρεές, κληροδοτήματα και κληρονομίες.
 - Τα έσοδα από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων.
 - Τα έκτακτα έσοδα από κάθε άλλη πηγή.
- **Δημοτικός φόρος** ονομάζεται η χρηματική εισφορά που καταβάλλεται προς τον Δήμο, αναγκαστικά και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη των δημοτικών βαρών, ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου.
 - **Τέλος** είναι η χρηματική παροχή που καταβάλλεται από τους υπόχρεους έναντι ειδικού ανταλλάγματος (αντιπαροχής), το οποίο συνιστάται στη χρησιμοποίηση ορισμένου δημοτικού έργου ή υπηρεσίας.
 - **Δικαίωμα** είναι η χρηματική αντιπαροχή που καταβάλλεται προς τον Δήμο έναντι ειδικού ανταλλάγματος ανεξάρτητα από την χρήση του έργου ή της δημοτικής υπηρεσίας.
 - **Εισφορά** είναι η χρηματική παροχή που καταβάλλεται στον Δήμο για ενόψει συγκεκριμένης αντιπαροχής μεγαλύτερης αξίας.

(28) - «Πρακτική Εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος των Δήμων και Κοινοτήτων» του Μάρκου Καραναστάση – Διευθυντής Υπουργείου Εσωτερικών - εκδόσεις Γ. Καραναστάση (σελίδα 157)

- «Δημόσιο Λογιστικό» του Δημήτρη Σολδάτου – 2001- εκδόσεις Μ. Δημόπουλου (σελίδα 453)

Λογαριασμός 70. «Πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων»

Στους υπολογαριασμούς του 70. παρακολουθούνται τα έσοδα από πωλήσεις αποθεμάτων (όπως άχρηστου υλικού κλπ).

Στο λογαριασμό 70.94 «Ενδιάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων» είναι δυνατόν καταχωρούνται οι πωλήσεις διαφόρων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέχρις ότου γίνει η εκκαθάριση του οικείου λογαριασμού και προσδιοριστεί το τελικό αποτέλεσμα το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 81 «Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Ειδικότερα, οι λογιστικές εγγραφές που προκύπτουν από την πώληση ενός πάγιου στοιχείου, αντι να καταχωρούνται στον λογαριασμό του πωλούμενου παγίου και σε αυτόν να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα, παρέχεται η ευχέρεια να καταχωρούνται σε αντίστοιχο υπολογαριασμό του 70.94.

Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά τις εγγραφές καταχώρησης της πώλησης και μεταφοράς από τους λογαριασμούς των παγίων μεταφέρεται στους ανάλογους υπολογαριασμούς του 81.02 «Εκτακτες ζημίες» αν προκύπτει ζημία ή στους ανάλογους υπολογαριασμούς του 81.03 «Εκτακτα κέρδη» αν προκύπτει κέρδος.

Όταν κατεδαφίζεται ένα κτίριο που έχει αναπόσβεστη αξία, αυτή μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και αποσβένεται εφάπαξ ή μέσα σε μια πενταετία. Τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στον λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» εκτός αν έπεται ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσής του. Τυχόν αποζημιώσεις σε μισθωτές του παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν επίσης την ανέγερση του νέου κτιρίου.

Λογαριασμός 71. «Πωλήσεις προϊόντων»

Στους υπολογαριασμούς του 71. παρακολουθούνται τα έσοδα από πωλήσεις αποθεμάτων των λογαριασμών 21 και 22 της ομάδας 2, που προέρχονται από ιδιοπαραγωγή του Δήμου (όπως ποσίων ιαματικών και μη υδάτων).

Λογαριασμός 72. «Εσοδα από φόρους, εισφορές, τέλη, πρόστιμα και προσαυξήσεις»

Στους υπολογαριασμούς του 72. παρακολουθούνται τα έσοδα που, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, αποκτά ο Δήμος από φόρους, εισφορές, τέλη, πρόστιμα και προσαυξήσεις.

Λογαριασμός 73. «Εσοδα από παροχή υπηρεσιών»

Στο λογαριασμό 73 παρακολουθούνται τα πάσης φύσεως έσοδα από τις υπηρεσίες που παρέχει ο Δήμος (ανταποδοτικά τέλη, δικαιώματα κ.λ.π.).

Ειδικότερα ο λογαριασμός 73 αναλύεται στους ακόλουθους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

	Αντίστοιχοι λογ/σμοί Αναλυτικής λογιστικής
73.01 Εσοδα από υπηρεσίες καθαριότητας	92.00.01
73.02 Εσοδα από υπηρεσίες αποχέτευσης	92.00.02
73.05 Εσοδα από υπηρεσίες ηλεκτροφωτισμού	92.00.05
73.10 Εσοδα από υπηρεσίες ύδρευσης	92.00.10
73.11 Εσοδα από υπηρεσίες άδρευσης	92.00.11
73.15 Λοιπά ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα	92.00.15
73.30 Εσοδα από παροχή υπηρεσιών νεκροταφείων	92.00.30
73.45 Εσοδα από Δημοτικά σφαγεία	92.00.45
73.46 Εσοδα από Δημοτική αγορά	92.00.46
73.50 Εσοδα από Δημοτικά λουτρά	92.00.50
73.51 Εσοδα από Δημοτικά κολυμβητήρια	92.00.51
73.55 Εσοδα από εκμετάλλευση εδάφους, υπεδάφους και θαλάσσης	92.00.55
73.60 Εσοδα από κάλυψη από δαπανών παροχής υπηρεσιών και λογαριασμών τρίτων.	

Λογαριασμός 74. «Εσοδα από παροχή επιχορηγήσεις»

Στο λογαριασμό 74 καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις που προέρχονται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό του Κράτους ή από τον προϋπολογισμό άλλων φορέων, για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών ή την κάλυψη εξόδων κοινωνικής πρόνοιας.

Οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 43.

Στο λογαριασμό 74.98 καταχωρούνται οι επιστραφείσες επιχορηγήσεις που δεν απορροφήθηκαν.

Λογαριασμός 75. «Έσοδα παρεπόμενων ασχολειών και έσοδα από δωρεές »

Στο λογαριασμό 75 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί ο Δήμος από παρεχόμενες ασχολίες, από δωρεές κληρονομίες και κληροδοσίες.

Λογαριασμός 76. «Έσοδα κεφαλαίων »

Στο λογαριασμό 76 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί ο Δήμος από τόκους, οι πρόσοδοι από κινητές αξίες, όπως και τα κέρδη από πώληση τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων.

Λογαριασμός 78. «Ιδιοπαραγωγή παγίων-τεκμαρτά έσοδα »

Ο λογαριασμός 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» πιστώνεται με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1, με το κόστος παραγωγής παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από το Δήμο με δικά του μέσα και για δική του χρήση και με το κόστος βελτιώσεως των παγίων στοιχείων.

Οι λογαριασμοί 78.18 «Διαφορά αποτίμησης τίτλων πάγιας επένδυσης» και 78.34 «Διαφορά αποτίμησης χρεογράφων» πιστώνονται με τις θετικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων με χρέωση των λογαριασμών 18.00.98 και 34.98 αντίστοιχα όταν η τρέχουσα τιμή τους είναι μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως. Στο τέλος της χρήσεως τα πιστωτικά υπόλοιπα των 78.18 και 78.34 μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 41.12 «Διαφορά αποτίμησης τίτλων στην τρέχουσα αξία τους».

ΟΜΑΔΑ 8^η: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Στη ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως καθώς και οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων και εσόδων εκμεταλλεύσεως. Επίσης περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για εκτάκτους κινδύνους, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού και διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Λογαριασμός 80. «Γενική Εκμετάλλευση»

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, αλλά δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά όπως ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο λογαριασμός **80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως»** χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών οργανικών αποτελεσμάτων, που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων του Δήμου (κύριας, παρεπομένων και δευτερεύουσας σημασίας).

• Στη χρέωση του 80.00 στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται:

α) Η αξία των αρχικών αποθεμάτων, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 2.

β) Η αξία των αγορών αποθεμάτων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 2.

γ) η αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6, οι οποίοι εξισώνονται.

• Στη πίστωση του λογαριασμού 80.00 στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται:

α) Η αξία των τελικών αποθεμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 2.

β) Η αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, οι οποίοι εξισώνονται.

• Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά τις προαναφερόμενες μεταφορές, αν είναι χρεωστικό (ζημία), μεταφέρεται στη χρέωση του 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη-ζημίες)

εκμεταλλεύσεως» με πίστωση του 80.00 ενώ αν το αποτέλεσμα είναι πιστωτικό (κέρδος), μεταφέρεται στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού με χρέωση του 80.00.

Ο λογαριασμός **80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη-ζημίες) εκμεταλλεύσεως»** χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών)καθαρών, που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων του Δήμου.

- Ο λογαριασμός 80.01 στο τέλος της χρήσεως, χρεώνεται:

α) Με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.00.

β) Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 80.03.

- Ο λογαριασμός 80.01 στο τέλος της χρήσεως, πιστώνεται:

α) Με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λογαριασμού 80.00.

β) Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 80.02.

- Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά από τις ανωτέρω μεταφορές, αν είναι χρεωστικό (ζημία), μεταφέρεται στη χρέωση του 86.00.00 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη-ζημίες) εκμεταλλεύσεως» με πίστωση του 80.01, ενώ αν το αποτέλεσμα είναι πιστωτικό (κέρδος), μεταφέρεται στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού με χρέωση του 80.01.

Ο λογαριασμός **80.02 «Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων »**

χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων. Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, είναι τα έξοδα εκείνα τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τελικά δεν βαρύνουν το κόστος των παραχθέντων προϊόντων, η υπηρεσιών, αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός 80.02 αναπτύσσεται στους παρακάτω τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

80.02.00 Εξοδα διοικητικής λειτουργίας

80.02.01 Εξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως

80.02.02 Εξοδα λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων

80.02.03 Κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας

80.02.04 Διαφορές αποτιμήσεων τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων

80.02.05 Εξοδα και ζημίες τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων

80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

Οι υπολογαριασμοί του 80.02 χρεώνονται με πίστωση του 80.01.

Ο λογαριασμός 80.02 εξισώνεται με χρέωση των υπολογαριασμών του και πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 86 «Αποτελέσματα χρήσεως»

Ο λογαριασμός **80.03 «Εσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»** χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων. Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, είναι τα έσοδα εκείνα τα οποία, δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που σχετίζονται με το κόστος των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, προκειμένου να προσδιορισθούν τα μικτά αποτελέσματα. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7, και ειδικότερα από του λογαριασμούς 74, 75, 78.18 και 78.34 τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, από το λογαριασμό 76.04 και από τους λογαριασμούς 76.00-76.10 πλην 76.04.

Οι υπολογαριασμοί του 80.03 πιστώνονται με χρέωση του 80.01.

Ο λογαριασμός 80.03 εξισώνεται με χρέωση των υπολογαριασμών του και πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 86 «Αποτελέσματα χρήσεως»

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 80. “ ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ”

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως

χρεώνεται με πίστωση		πιστώνεται με χρέωση	
20-28	Αρχικά αποθέματα	20-28	Τελικά αποθέματα
20, 24-26, 28	Αγορές χρήσεως	70-78	Δουλεωμένα έσοδα
60-68	Δουλεωμένα έξοδα	80.01	Καθαρό έλλειμμα εκμ/σεως
80.01	Καθαρό πλεόνασμα εκμ/σεως		

80.01 Μικτά Αποτελέσματα

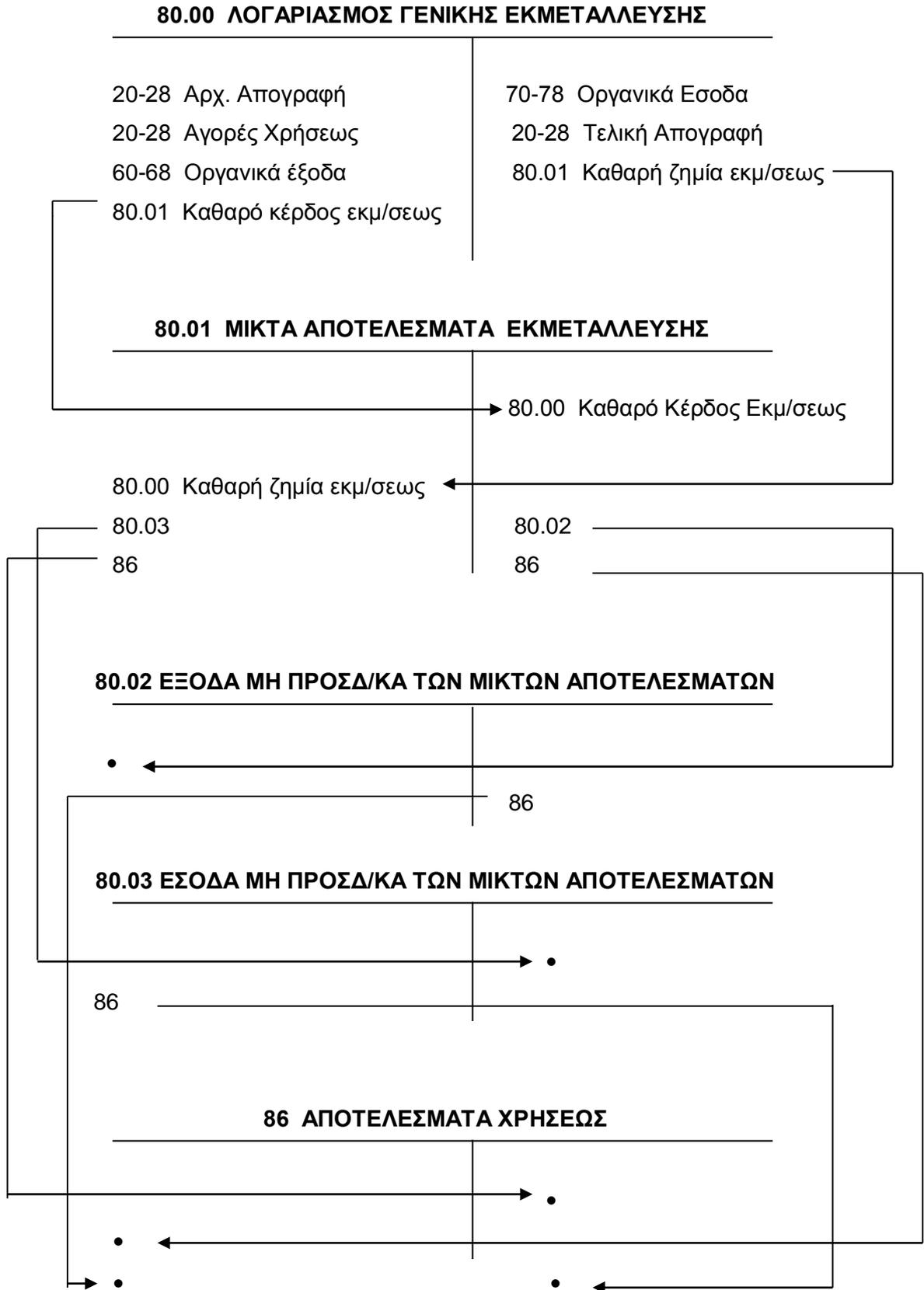
χρεώνεται με πίστωση		πιστώνεται με χρέωση	
80.00	Καθαρό έλλειμμα εκμετ/σεως	80.00	Καθαρό πλεόνασμα εκμεταλ.
80.03	Εσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	80.02	Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
86.00.00	Μικτά αποτελ/τα (πλεόνασμα)	86.00.00	Μικτά αποτελ/τα (έλλειμμα)

80.02 Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

χρεώνεται με πίστωση		πιστώνεται με χρέωση	
80.01	Εξοδα διοικητικής λειτουργίας	86	Αποτελέσματα χρήσεως (αντίστοιχοι υπολ/σμοί)
80.01	Εξοδα λειτ. ερευνών-αναπτύξεως		
80.01	Εξοδα λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων		
80.01	Κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας		
80.01	Διαφορές αποτιμήσεων τίτλων πάγιας επένδυσης & χρεογράφων		
80.01	Εξοδα και ζημίες τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων		
80.01	Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα		

80.03 Εσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

χρεώνεται με πίστωση		πιστώνεται με χρέωση	
86	Αποτελέσματα χρήσεως	80.01	Άλλα έσοδα δραστηριότητας
		80.01	Εσοδα χρεογράφων
		80.01	Εσοδα τίτλων πάγιας επένδυσης
		80.01	Κέρδη από πώληση τίτλων πάγιας επένδυσης-χρεογράφων
		80.01	Πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα



Τα βήματα διαμόρφωσης των οργανικών αποτελεσμάτων

Στο προηγούμενο σχεδιάγραμμα φαίνονται **τα βήματα** ⁽²⁹⁾ των εγγραφών που γίνονται για τον προσδιορισμό του μικτού οργανικού αποτελέσματος καθώς και των προσδιοριστικών εξόδων και εσόδων:

1° Βήμα: μεταφορά στον 80.00 των δεδομένων των λογαριασμών του ομάδων 2, 6, και 7.

Ομάδες 2, 6, 7 → 80.00

2° Βήμα: μεταφορά των αποτελεσμάτων του 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης» στον λογαριασμό 80.01 «Μικτά Αποτελέσματα». Ο λογαριασμός 80.00 μηδενίζεται. δεδομένων των λογαριασμών του ομάδων 2, 6, και 7.

80.0 → 80.01

3° Βήμα: προσδιορισμός των εξόδων και των εσόδων που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων. Για τον προσδιορισμό αυτό φτιάχνουμε φύλλα μερισμού.

4° Βήμα: μεταφορά των μη προσδιοριστικών εξόδων με χρέωση του 80.02 «Μη Προσδιοριστικά Εξοδα» και πίστωση του 80.01 «Μικτά Αποτελέσματα».

80.02 → 80.01

Μεταφορά των μη προσδιοριστικών εσόδων με πίστωση του 80.03 «Μη Προσδιοριστικά Εσοδα» και χρέωση του 80.01 «Μικτά Αποτελέσματα»

80.03 → 80.01

Τα υπόλοιπα των 80.01, 80.02 και 80.03 μεταφέρονται στον λογαριασμό 86 «Αποτελεσματα Χρήσεως»

(29) «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» του Σ. Καραγιάνη, καθηγητή ΤΕΙ – 2002-εκδόσεις Γ. Καρανασάση (σελίδα 573)

Λογαριασμός 81. «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα »

Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα του 81 μεταφέρονται στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 86.02 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Λογαριασμός 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση αλλά αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα του 82 μεταφέρονται στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 86.02 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Λογαριασμός 83 «Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους »

Στο λογαριασμό 83 καταχωρούνται οι προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα του 83 μεταφέρονται στη χρέωση του 86.02.10 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ».

Λογαριασμός 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων »

Στο λογαριασμό 84 καταχωρούνται τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα του 84 μεταφέρονται στη χρέωση του 86.02.03

Λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως »

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως σύμφωνα με το προβλεπόμενο από το σχέδιο, υπόδειγμα.

Η κατάσταση του λογαριασμού 86, στην οποία περιλαμβάνονται τα στοιχεία που προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του, καθώς και ο συνολικός κύκλος

εργασιών (πωλήσεις) και το κόστος πωλήσεων, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του Δήμου μέσα στη χρήση που κλείνει.

Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86. Τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα που προκύπτουν μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 «Αποτέλεσμα προς διάθεση».

Οι υπολογαριασμοί του 86 χρεώνονται:

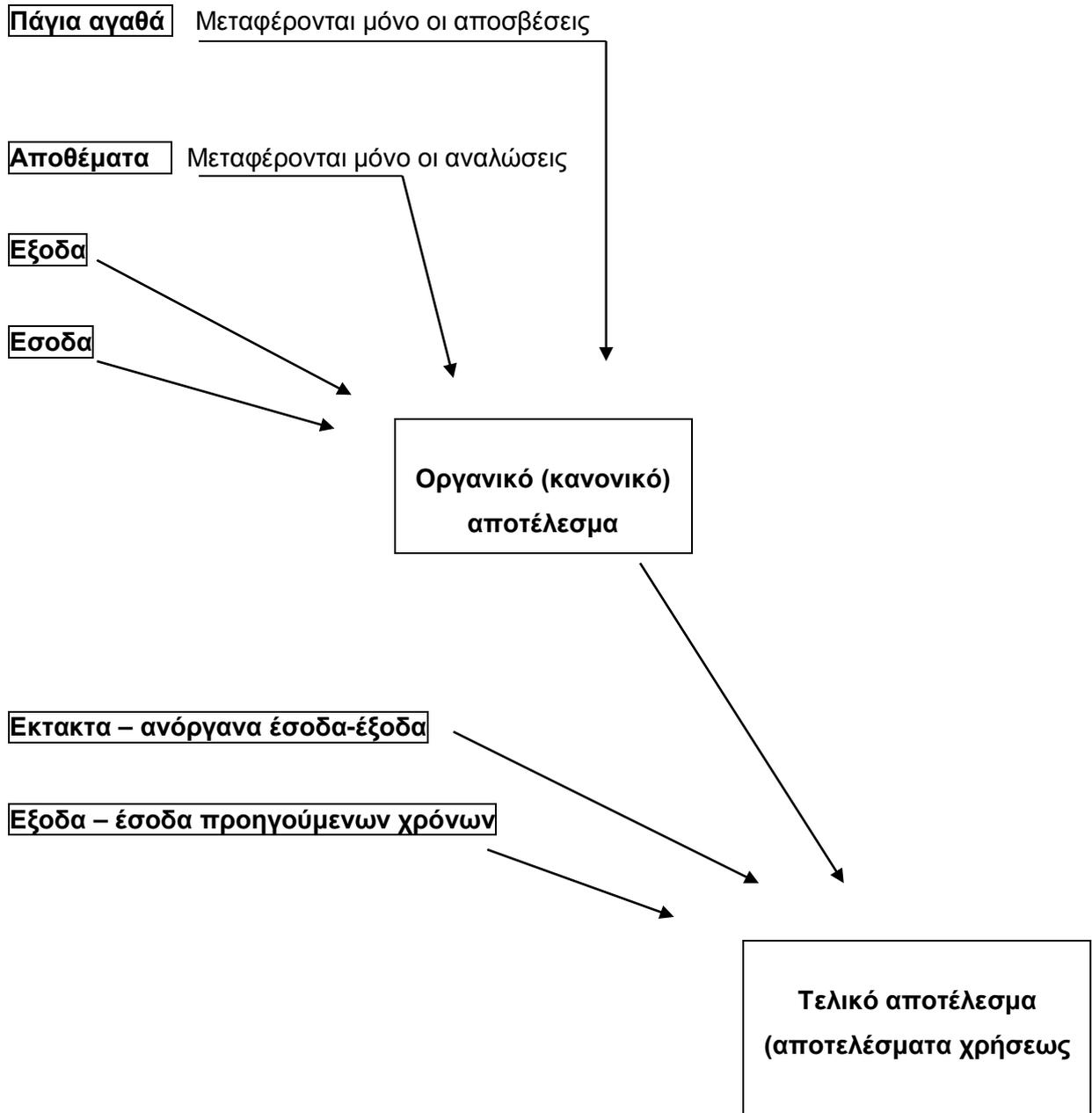
- α) Κατά περίπτωση με τα μικτά ελλείμματα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.
- β) Με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών-αναπτύξεως και δημοσίων σχέσεων, με πίστωση αντίστοιχα των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02.
- γ) Με τις διαφορές αποτιμήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημιές τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και συναφή έξοδα, με πίστωση αντίστοιχα των λογαριασμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06.
- δ) Με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και πίστωση του λογαριασμού 81.00
- ε) Με τις έκτακτες ζημιές, με πίστωση του λογαριασμού 81.02.
- στ) Με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00.
- ζ) Με τις προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους με πίστωση του λογαριασμού 83.
- η) Με τα καθαρά πλεονάσματα, σε πίστωση του λογαριασμού 88.00 «πλεόνασμα χρήσεως»

Οι υπολογαριασμοί του 86 πιστώνονται:

- α) Κατά περίπτωση με τα μικτά πλεονάσματα κύριας και παρεπόμενης δραστηριότητας της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.
- β) Με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.00.
- γ) Με τα έσοδα τίτλων πάγιας επένδυσης, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01.
- δ) Με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02.
- ε) Με τα κέρδη από πώληση τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.003.
- στ) Με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.04.
- ζ) Με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03.
- η) Με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01.
- θ) Με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84.
- ι) Με το ενδεχόμενο έλλειμμα, με χρέωση του λογαριασμού 88.01.

86.99 ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

χρεώνεται με πίστωση	πιστώνεται με χρέωση
86.00.00 Μικτά αποτ/τα (έλλειμμα) κύριας δραστηριότητας	86.00.00 Μικτά αποτ/τα (πλεόνασμα) κύριας δραστηριότητας
86.00.02 Εξοδα διοικητικής λειτουργίας	86.00.01 Άλλα έσοδα δραστηριότητας
86.00.03 Εξοδα λειτ.ερευνών-αναπτύξεως	
86.00.04 Εξοδα λειτ. Δημοσίων Σχέσεων	
86.00.05 Κόστος υποαπασχολήσεως- αδράνειας	
86.01.07 Διαφορές αποτιμήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης & χρεογράφων	86.01.00 Έσοδα τίτλων πάγιας επένδυσης
86.01.08 Εξοδα και ζημίες πωλήσεων τίτλων πάγιας επένδυσης & χρεογράφων	86.01.01 Έσοδα χρεογράφων
86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	86.01.02 Κέρδη πωλήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης & χρεογράφων
	86.01.03 Πιστωτικοί τόκοι-συναφή έσοδα
86.02.07 Εκτακτα & ανόργανα έξοδα	86.02.00 Εκτακτα & ανόργανα έσοδα
86.02.08 Εκτακτες ζημίες	86.02.01 Εκτακτα κέρδη
86.02.09 Εξοδα προηγ/νων χρήσεων	86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
86.02.10 Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους	86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις χρήσεων
86.03 Αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
88.00 Πλεόνασμα χρήσεως	88.01 Έλλειμμα χρήσεως

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση»

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων σύμφωνα με το προβλεπόμενο από το σχέδιο, υπόδειγμα.

Η πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως κατάσταση του λογαριασμού 86, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

1. ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ

- α) Ο υπολογαριασμός 88.01 με το καθαρό έλλειμμα της χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99.
- β) Ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος του ελλείμματος προσηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφθεί από το πλεόνασμα της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.01.
- γ) Ο υπολογαριασμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ελλειμμάτων προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από το πλεόνασμα της κλειόμενης χρήσεως με πίστωση του λογαριασμού 42.02.
- δ) Οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98 όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (έλλειμμα εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του 88 είναι πιστωτικό (πλεόνασμα προς διάθεση).
- ε) Ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση πλεονάσματα, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 και του λογαριασμού 42.00 για το υπόλοιπο πλεονασμάτων που μεταφέρονται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο πλεονασμάτων εις νέο).

2. ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ

- α) Ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά πλεονάσματα χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99.
- β) Ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο πλεονασμάτων προηγούμενης χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 42.00.
- γ) Ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ελλειμμάτων.
- δ) Οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04 και 88.06 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό

(έλλειμμα εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (πλεόνασμα προς διάθεση).

ε) Ο υπολογαριασμός 88.98 με τα ελλείμματα εις νέο, με χρέωση του λογαριασμού 42.01

Λογαριασμός 89 «Ισολογισμός»

Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα που προβλέπει το Λογιστικό Σχέδιο.

Η κατάσταση του ισολογισμού, όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, δημοσιεύεται μαζί την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 89 λειτουργεί ως εξής:

α) Στο τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, μετά την διενέργεια των εγγραφών κλεισίματός του, χρεώνεται ο λογαριασμός 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως», με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός απ' αυτούς, που έτσι μηδενίζονται και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός απ' αυτούς, που επίσης με τον τρόπο αυτό μηδενίζονται.

β) Με την έναρξη της χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού και τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, που ολοκληρώνεται μέσα στη χρονική περίοδο η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, χρεώνεται ο λογαριασμός 89.00 «Ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως» με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του ισολογισμού, με πίστωση καθενός απ' αυτούς, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του ισολογισμού με χρέωση καθενός απ' αυτούς.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.1

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ ΜΕ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥΣ

ΟΜΑΔΑ 10^η (0) : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

Περιεχόμενο και λειτουργία.

1. Στην ομάδα 10 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

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

3. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε κατά αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς των ομάδων 1-8 της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί ομάδας 9).

4. Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως:

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.
- Ο προϋπολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου, η αναμόρφωση αυτού, η εκτέλεσή του και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου, μέσα στο πλαίσιο των αρχών του Δημόσιου Λογιστικού.
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από το Δήμο και εγγυήσεις που παραχωρούνται από το Δήμο, για εξασφάλιση απαιτήσεων και υποχρεώσεων αυτού, αντίστοιχα.
- Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος αυτών.
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

Λογαριασμός 01 «Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία»

Στο λογαριασμό 01, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 05 «δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων» παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων που βρίσκονται στην κατοχή του Δήμου για διάφορους λόγους.

Ο λογαριασμός 01 χρεώνεται με την αξία των περιουσιακών στοιχείων τρίτων (πραγματική ή προϋπολογιστική) ή με λογιστικό ισότιμο, κατά την παραλαβή, με πίστωση του λογαριασμού 05 και πιστώνεται όταν τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στο δικαιούχο με χρέωση του λογαριασμού 05 με την ίδια αξία που χρεώθηκαν.

Λογαριασμός 02 «Χρεωστικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού»

Στο λογαριασμό αυτό και στον αντίστοιχο, συλλειτουργούντα λογαριασμό 06 «Πιστωτικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού» παρακολουθείται ο προϋπολογισμός εσόδων και εξόδων, η εκτέλεσή αυτού και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του Δήμου.

Λογαριασμός 03 «Χρεωστικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων, Εμπραγμάτων ασφαλειών και Απαιτήσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις»

Στο λογαριασμό 03, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 07 «Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων, Εμπραγμάτων ασφαλειών και Απαιτήσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις» παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφαλείες που παραχωρούνται από τρίτους στο Δήμο για εξασφάλιση απαιτήσεων του και καλής εκτέλεσής, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται ακόμα και οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφαλείες που ο Δήμος παραχωρεί σε πιστωτές του.

Στο λογαριασμό 03, παρακολουθούνται και τα γραμμάτια εισπρακτέα που έχουν προεξοφληθεί ή μεταβιβασθεί. Επίσης παρακολουθούνται και οι αμφοτεροβαρείς συμβάσεις που ο Δήμος έχει υπογράψει με τρίτους, κατά το μέρος που δεν έχει εκτελεσθεί.

Λογαριασμός 04 «Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών» (χρεωστικοί)

Στο λογαριασμό 04, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 08 «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών» (πιστωτικοί) παρακολουθούνται διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Δήμου.

Λογαριασμός 05 «Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων»

Ο λογαριασμός 05 συλλειτουργεί μόνο με τον λογαριασμό 01.

Λογαριασμός 06 «Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού»

Ο λογαριασμός 06 συλλειτουργεί μόνο με τον λογαριασμό 02.

Λογαριασμός 07 «Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων, Εμπραγμάτων ασφαλειών και υποχρεώσεων αμφοτεροβαρών συμβάσεων»

Ο λογαριασμός 07 συλλειτουργεί μόνο με τον λογαριασμό 03.

Λογαριασμός 08 «Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών » (πιστωτικοί)

Ο λογαριασμός 08 συλλειτουργεί μόνο με τον λογαριασμό 04.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.2

ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ Ο ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ , ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ

Γενικά

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

Οι έννοιες των εσόδων και των εξόδων στον προϋπολογισμό και στον απολογισμό των Δήμων, είναι ευρύτερες αυτών που δέχεται η λογιστική και στην ουσία ταυτίζονται με τις έννοιες των εισπράξεων και πληρωμών αντίστοιχα.

Στο διπλογραφικό, ο προϋπολογισμός των εσόδων και εξόδων, η αναμόρφωσή του, ή εκτέλεσή του και ο απολογισμός των εσόδων και εξόδων απεικονίζονται και παρακολουθούνται σε ένα σύστημα των λογαριασμών τάξεως:

02 «Χρεωστικοί Λ/σμοί προϋπολογισμού» και

06 «Πιστωτικοί Λ/σμοί προϋπολογισμού».

Εννοιολογικές επισημάνσεις

Η οικονομική διαχείριση του Δήμου έχει σαν σημείο αναφοράς τον προϋπολογισμό στον οποίο γράφονται όλα τα έσοδα και οι δαπάνες του Δήμου.

Προϋπολογισμός είναι, σύμφωνα με το Κ.Λ.Σ. η πράξη του Δημοτικού Συμβουλίου με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια εξόδων και πιστώσεων του Δήμου κάθε οικονομικό έτος.

Στον προϋπολογισμό περιλαμβάνονται ως έσοδα και κονδύλια που αφορούν σε κίνηση κεφαλαίων (π.χ. εισπράξεις εσόδων για λογαριασμό τρίτων και αποδόσεις αυτών των εισπράξεων) καθώς επίσης και ποσά που προέρχονται από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων (για αγορές διάφορου πάγιου εξοπλισμού και αποθεμάτων).

Ο προϋπολογισμός που καταρτίζεται από το Δημοτικό Συμβούλιο υποβάλλεται για έγκριση στα αρμόδια κατά το νόμο όργανα, ένα μήνα τουλάχιστον πριν από την έναρξη του

οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται. Ο προϋπολογισμός απεικονίζεται σε σχετική κατάσταση, η οποία ονομάζεται κατάσταση Προϋπολογισμού Εσόδων-Εξόδων.

Από την διαφορά των προϋπολογισθέντων εσόδων με τα προϋπολογισθέντα έξοδα προκύπτει «Πλεόνασμα» ή «Ελλειμμα» προϋπολογισμού, το οποίο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο κωδικό του δημοσίου σχεδίου λογαριασμών του Δήμου.

Οι αρχές κατάρτισης του προϋπολογισμού:

1. Ο προϋπολογισμός συντάσσεται για ένα οικονομικό έτος που αρχίζει την 1/1 και λήγει την 31/12 κάθε έτους.
2. Όλα τα έσοδα και έξοδα εγγράφονται σε ενιαίο προϋπολογισμό.
3. Κάθε πίστωση υπάρχει μόνο για το σκοπό που προορίζεται.
4. Οι προβλέψεις πρέπει να είναι εφικτές για την όσο το δυνατό μικρότερη απόκλιση στο τέλος της περιόδου.

Μετά την κατάρτιση και την έγκριση του προϋπολογισμού ακολουθεί η εκτέλεσή του.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού χρειάζεται: ⁽³⁰⁾

Ως προς τα έσοδα:

- Πρώτα να βεβαιωθούν τα ποσά που θα εισπραχθούν. Είναι δυνατόν να εισπραχθούν έσοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί ή να εισπραχθούν ποσά μεγαλύτερα από τα βεβαιωθέντα, με οίκοθεν βεβαίωση.

Βεβαίωση εσόδων είναι η εκκαθάριση κάποιας απαίτησης και ο προσδιορισμός του οφειλέτη, του ποσού, της αιτίας και του είδους του εσόδου. Με τα στοιχεία αυτά συντάσσεται ο βεβαιωτικός κατάλογος, που με την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας αποτελεί και τίτλο είσπραξης.

Οίκοθεν βεβαίωση είναι τα έσοδα που εισπράττονται χωρίς «τίτλο είσπραξης» δηλαδή η βεβαίωση και η είσπραξη συμπίπτουν.

Ως προς τα έξοδα:

- Να γίνει ανάληψη της δαπάνης.

Να εγγραφεί η δαπάνη που αναλαμβάνεται στο βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων.

Να συνταχθεί έκθεση ανάληψης δαπάνης.

- Να γίνει εκκαθάριση της δαπάνης.

Να υπολογισθούν τα ποσά που πρέπει να πληρωθούν.

Να εκδοθεί ένταλμα πληρωμής

Να καταχωρηθεί τα ένταλμα στο ημερολόγιο και στο καθολικό εξόδων.

- Πληρωμή δαπάνης.

Εξόφληση από το δημοτικό ταμείο ή από την Δ.Ο.Υ.

Διάγραμμα διαδικασίας εκτέλεσης προϋπολογισμού:

Εσοδα

Εξοδα

Ψηφίζουμε

Εγκρίνουμε

- Βεβαιώνουμε
- Εισπράττουμε

- Αναλαμβάνουμε
- Ενταλματοποιούμε
- Πληρώνουμε

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (31)

Α΄ ΣΤΑΔΙΟ

ΟΡΓΑΝΟ	ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΕΝΕΡΓΕΙΑ	1)Αποφάσεις επιβολής ή αναπροσαρμογής φόρων, τελών κ.λ.π. 2)Κατάρτιση Τ.Π.	1)Συγκέντρωση στοιχείων. 2)Αξιολόγηση απολογιστικών στοιχείων	Εκτιμήσεις για το ύψος των εξόδων.
ΧΡΟΝΟΣ	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ

Β΄ ΣΤΑΔΙΟ

ΟΡΓΑΝΟ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΔΗΜΑΡΧΙΑΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ	ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ
ΕΝΕΡΓΕΙΑ	Κατάρτιση προσχεδίου και αιτιολογικής έκθεσης	Κατάρτιση σχεδίου	Ψήφιση Προϋπολογισμού	Επικύρωση
ΧΡΟΝΟΣ	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	ΕΩΣ 30/10	ΕΩΣ 30/10	ΕΩΣ 15/12

Γ΄ ΣΤΑΔΙΟ

ΟΡΓΑΝΟ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ή Δ.Ο.Υ.
ΕΝΕΡΓΕΙΑ	-Ενημέρωση βιβλίων -Υλοποίηση -Παρακολούθηση	-Ενημέρωση βιβλίων -Υλοποίηση	-Ενημέρωση βιβλίων -Παρακολούθηση
ΧΡΟΝΟΣ	-	-	-

(31) Τα παραπάνω διαγράμματα περιλαμβάνονται στις «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας» της Ουρανίας Δημητράκη –ΤΕΙ Ηπείρου, τμήμα Λογιστικής (σελίδα 23)

Αντιστοίχιση κωδικών λογιστικού των ΟΤΑ με τους κωδικούς της Γενικής Λογιστικής.

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο χρειάζεται εξειδίκευση για κάθε Δήμο, πιο συγκεκριμένα:

- Κωδικοποίηση των έργων.
- Διαχωρισμό των επιχορηγήσεων σε εκείνες που χορηγούνται για την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών και σε εκείνες που χορηγούνται για την κατασκευή έργων.
- Διαμόρφωση λογαριασμών για την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων πληροφοριακών αναγκών του Δήμου.
- Ως **αντιστοίχιση** εννοούμε την αντιπαραβολή σε κάθε κωδικό του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. έναν ή περισσότερους κωδικούς της Γενικής Λογιστικής.

Η αντιστοίχιση βοηθά στην σύνδεση των λογιστικών πράξεων του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και την απεικόνισή τους στο Διπλογραφικό. Επίσης συμβάλλει σημαντικά στην αυτόματη μηχανογραφική ενημέρωση του Διπλογραφικού μέσω του Λογιστικού των Ο.Τ.Α.

Αντιστοιχίζουμε:

- Τους κωδικούς των εσόδων του Δήμου, των υλικών και των παγίων.
- Τους κωδικούς των κρατήσεων.
- Τους κωδικούς των απαιτήσεων και των προμηθευτών.

Στο πίνακα που ακολουθεί παρατηρούμε ενδεικτικά πως γίνεται η αντιστοίχιση.

11.	Εσοδα εξ αστικών και αγροτικών ακινήτων	73.55
011.1	Μισθώματα εξ αστικών ακινήτων (Κτίριο 198 ΔΚΚ)	73.55.05
13	Εσοδα εκ νεκροταφείων	73.30
013.2	Δικαιώματα εκ μνημοσύνων και λοιπών ιεροτελεστιών	73.30.02
013.3	Δικαιώματα ταφής σε τάφους τριετούς χρήσης	73.30.03

Επίπεδα αντιστοίχισης και ενημέρωσης

Λογιστικού Ο.Τ.Α. με λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής

Λογ. Προϋπολογισμού Εσόδων	—————>	Λογ. Εσόδων Γενικής Λογιστικής
Λογ. Προϋπολογισμού Εξόδων	—————>	Λογ. Εξόδων Γενικής Λογιστικής
Κρατήσεις	—————>	Λογ. Κρατήσεων Γενικής Λογιστικής
Είδη αποθήκης	—————>	Λογ. Αποθεμάτων Γενικής Λογιστικής
Μητρώο Παγίων	—————>	Λογ. Παγίων Γενικής Λογιστικής

Κωδικοαρίθμηση λογαριασμών προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός του Δήμου ως βασικό εργαλείο παρακολούθησης των οικονομικών του Δήμου, θα πρέπει να είναι δομημένος με τέτοιο τρόπο που να ανταποκρίνεται στις ανάγκες εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η συγκρότηση του προϋπολογισμού πρέπει να παίρνει υπόψη πλέον την κωδικοποίηση του διπλογραφικού συστήματος, έτσι ώστε να υπάρχει ενιαία άποψη για το τι εννοούμε επενδύσεις ή συντηρήσεις ή προμήθειες καταναλωτικών αγαθών κ.λ.π. Για παράδειγμα στο δημόσιο λογιστικό τα επενδυτικά αγαθά παρακολουθούνται στους λογαριασμούς των λοιπών προμηθειών.

Ο προϋπολογισμός έχει δύο σκέλη, τα έσοδα και τα έξοδα.

Η κωδικοποίηση που υπάρχει στο σχέδιο λογαριασμών ⁽³²⁾ προϋπολογισμού για τους Δήμους αναπτύσσεται στην εξής λογική.

Εσοδα

Τα έσοδα διακρίνονται και παρακολουθούνται σε τρεις βασικές ομάδες εσόδων:

- α) Τα τακτικά έσοδα με κωδικό 0
- β) Τα έκτακτα έσοδα με κωδικό 1 και
- γ) Τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων με κωδικό 2

Επίσης για το «χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσεως μεταφερόμενο εις νέο» χρησιμοποιείται ο κωδικός 3

Κάθε βασική ομάδα εσόδων αναλύεται σε υποομάδες με την αναγραφή δίπλα στον κωδικό που χαρακτηρίζει την βασική ομάδα του κωδικού της υποομάδας. Κάθε υποομάδα αναλύεται περαιτέρω σε υποομάδες που αναφέρονται σε κατηγορίες εσόδων σε υποκατηγορίες εσόδων σε προτελευταία ανάλυση (τρίτου βαθμού ή ψηφίου) με προσθήκη ενός ακόμη κωδικού από 1-9 και τέλος γίνεται ανάλυση σε τελευταίο βαθμό εσόδου με την προσθήκη ενός ακόμα ψηφίου από 1-9.

Π.χ. ο κωδικός 011.9 «Λοιπά έσοδα από αγροτικά ακίνητα» είναι το τέλος της παρακάτω πυραμίδας:

Βαθμός ανάλυσης	Κωδικός	Τίτλος λογαριασμού
1 ^{ος}	0	ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ
2 ^{ος}	01	Πρόσοδοι ακίνητης περιουσίας
3 ^{ος}	011	Εσοδα από αστικά και αγροτικά ακίνητα
4 ^{ος}	0119	Λοιπά έσοδα από αγροτικά ακίνητα

(32) - Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 3.3.101 (σελίδα 5461)

Εξοδα

Τα έξοδα διακρίνονται και παρακολουθούνται στις παρακάτω 6 βασικές ομάδες:

- | | |
|---|-----------------|
| 1) Γενικά έξοδα | με κωδικό 0 |
| 2) Ειδικά έξοδα λειτουργίας επιμέρους εργασιών | με κωδικό 1 |
| 3) Πληρωμές για μεταβιβάσεις εισοδήματος σε τρίτους | με κωδικό 2 |
| 4) Πληρωμές για εξυπηρέτηση δανείων κ.λ.π. | με κωδικό 3 |
| 5) Λοιπές δαπάνες | με κωδικό 4 και |
| 6) Αποθεματικό | με κωδικό 5 |

Και για τα έξοδα ισχύει η ίδια μεθοδολογία ανάπτυξης όπως και στην περίπτωση των εσόδων σε υποομάδες και κατηγορίες και υποκατηγορίες ανά είδος εξόδου, εκτός από την ομάδα 1 «ειδικά έξοδα λειτουργίας επιμέρους υπηρεσιών στην οποία μετά τον κωδικό, που την χαρακτηρίζει, πριν από την περαιτέρω ανάλυσή της σε κατηγορίες και υποκατηγορίες παρεμβάλλεται ένας διψήφιος κωδικός που χαρακτηρίζει την Υπηρεσία του Δήμου την οποία αφορά (ομάδα 1 + Κωδικός Υπηρεσίας XX).

Π.χ. Ο κωδικός 011.1 «Εξοδα παράστασης Δημάρχου» είναι η τελευταία ανάπτυξη του κωδικοαναπτύγματος:

Βαθμός ανάλυσης	Κωδικός	Τίτλος λογαριασμού
1 ^{ος}	0	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
2 ^{ος}	01	Δαπάνες εκλεγμ. Αρχόντων-αμοιβές ειδικών κατηγοριών προσωπικού
3 ^{ος}	011	Δαπάνες εκλεγμένων αρχόντων
4 ^{ος}	0111	Εξοδα παράστασης Δημάρχου

Με βάση τα ανωτέρω η λογιστική απεικόνιση στους λογαριασμούς τάξεως των εξόδων και εσόδων του προϋπολογισμού του Δήμου γίνεται ως εξής:

Εξοδα

Βαθμός	Τίτλος Λογαριασμού	Κωδικός
1 ^{ος}	Χρεωστικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού	02
2 ^{ος}	Προϋπολογισμός εξόδων	00
3 ^{ος}	Δαπάνες εκλεγμένων αρχόντων – Αμοιβές ειδικών κατηγοριών προσωπικού	0.00
	(Τα δύο τελευταία μηδενικά εκφράζουν την πλασματική Υπηρεσία)	
4 ^{ος}	Δαπάνες εκλεγμένων αρχόντων	111
	Πλήρης Κωδικός	02.00.0(00).111

Εσοδα

Βαθμός	Τίτλος Λογαριασμού	Κωδικός
1 ^{ος}	Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού	06
2 ^{ος}	Προϋπολογισμός εσόδων	00
3 ^{ος}	Τακτικά έσοδα (το πρώτο ψηφίο χαρακτηρίζει την βασική ομάδα)	000
4 ^{ος}	Λοιπά έσοδα από αγροτικά ακίνητα	119
	Πλήρης Κωδικός	06.00.0(00).119

Παραστατικά οι ανωτέρω κωδικοί αναλύονται ως εξής:

Λογαριασμοί Τάξεως

<u>Γενική Λογιστική</u>		<u>Δημόσιο Λογιστικό</u>		
α' βαθμίου λογ/σμός τάξεως	β' βαθμίου λογ/σμός τάξεως	Ο κωδ. εξόδου + Υπηρεσία (γ' βαθμίου)	Κατηγορία Υποκατηγορία Είδη εξόδων (δ' βαθμίου)	Κωδικός απεικόνισης στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό Ο.Τ.Α.
02	00	0(00)	111	0(00)11.1
06	00	0(00)	119	0(00)11.9

Σημειώνουμε ότι οι υπολογαριασμοί στους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού έχουν την ίδια ακριβώς ανάπτυξη, εκτός από τον δεύτερο βαθμό που αλλάζει ο κωδικός για αναγνωρίζουμε σε πιο στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού βρισκόμαστε.

Τέλος αναφέρουμε ότι οι κωδικοί των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α. έχουν συσχετισθεί με τους κωδικούς αριθμούς των λογαριασμών της γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8) του Κ.Λ.Σ. έτσι η κωδικοποίηση των ανωτέρω λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού αντιστοιχούν στους λογαριασμούς του Λογιστικού Σχεδίου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	Κ.Α. ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
02.00	61.01.00	0.(00).111
06.00	73.55.09	0.(00).119

Η δομή του προϋπολογισμού: ⁽³³⁾

Ως προς το σκέλος των εσόδων του προϋπολογισμού.

1. Τακτικά έσοδα: Θεωρούνται τα έσοδα που έχουν ένα τακτικό χαρακτήρα και αναλύονται στις παρακάτω βασικές κατηγορίες:
 - 1.1. Πρόσοδοι εξ ακινήτου περιουσίας: Παρακολουθούνται τα έσοδα που προέρχονται από την εκμετάλλευση της ακίνητης περιουσίας του Δήμου και αναλύονται στις παρακάτω υποκατηγορίες:
 - 1.1.1. Εσοδα από αστικά και αγροτικά ακίνητα
 - 1.1.2. Εσοδα δημοτικής αγοράς
 - 1.1.3. Εσοδα από νεκροταφεία
 - 1.1.4. Εσοδα από σφαγεία
 - 1.1.5. Εσοδα εκ λουτρών και αφοδευτηρίων
 - 1.1.6. Εσοδα εξ εκμεταλλεύσεως εδάφους, υπεδάφους και θαλάσσης
 - 1.1.7. Εμπορία ποσίων υδάτων ιαματικών ή μη
 - 1.1.8. Εσοδα εξ επιχειρήσεων
 - 1.2. Πρόσοδοι εκ κινητής περιουσίας: Παρακολουθούνται τα έσοδα από τόκους καταθέσεων στις τράπεζες, ή λοιπές κινητές αξίες του δημοσίου ή έσοδα που εισπράττει ο Δήμος από μισθώματα μηχανημάτων, επίπλων και σκευών.
 - 1.3. Εσοδα εκ τελών και δικαιωμάτων: Στην κατηγορία αυτή παρακολουθούνται τα έσοδα από τέλη που επιβάλλει ο Δήμος καθώς και τα δικαιώματα που έχει από υπηρεσίες που παρέχει προς τους δημότες. Οι υποκατηγορίες τελών και δικαιωμάτων αν παρεχόμενη υπηρεσία όπως αναφέρονται στον προϋπολογισμό είναι:
 - 1.3.1. Υπηρεσία καθαριότητας και αποκομιδής
 - 1.3.2. Υπηρεσία υδρεύσεως
 - 1.3.3. Υπηρεσία αρδεύσεως
 - 1.3.4. Υπηρεσία Ηλεκτροφωτισμού
 - 1.3.5. Υπηρεσία αποχετεύσεως
 - 1.3.6. Λοιπά τέλη και δικαιώματα

(33) Το κείμενο του θέματος έχει ληφθεί από το βιβλίο «ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο απλογραφικό» του Σ. Καραγιάνη, καθηγητή ΤΕΙ, εκδόσεις Υποστήριξη Επιχειρήσεων ΕΠΕΓ. (σελίδα 22)

1.4. Φόροι και εισφορές: Εδώ παρακολουθούνται οι θεσμοθετημένοι αυτοτελείς πόροι της τοπικής αυτοδιοίκησης καθώς και οι άλλοι πρόσθετοι φόροι (όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας ή το μέρος των εσόδων που εισπράττει ο Δήμος από τους φόρους μεταβίβασης ακινήτων).

1.4.1. Φόροι αυτοτελείς

1.4.2. Φόροι πρόσθετοι

1.4.3. Εισφορές

1.5. Λοιπά τακτικά έσοδα: Εννοούνται τα έσοδα που εισπράττει ο Δήμος που προέρχονται από τον Κρατικό προϋπολογισμό, ΣΑΤΑ κ.λ.π. ή την οικονομική ενίσχυση για τις λειτουργικές ανάγκες των σχολείων.

2. Έκτακτα έσοδα: Θεωρούνται τα έσοδα που δεν έχουν ένα τακτικό χαρακτήρα και αναλύονται στις παρακάτω βασικές κατηγορίες:

2.1. Έσοδα εξ εκποίησης κινητής και ακινήτου περιουσίας: Παρακολουθούνται τα έσοδα που προκύπτουν από την έκτακτη πώληση κινητής ή ακίνητης περιουσίας του Δήμου.

2.1.1. Προϊόν εξ ακινήτου περιουσίας

2.1.2. Εκ κινητής περιουσίας

2.2. Έσοδα εκ δανείων: Θεωρείται ως έσοδο, σε αντίθεση με τη γενική λογιστική, το ποσό δανείου που εισρέει στο ταμείο του Δήμου.

2.2.1. Προϊόν εκ δανείων εσωτερικού

2.2.2. Προϊόν εκ δανείων εξωτερικού

2.3. Επιχορηγήσεις-προσωπική εργασία: Είναι τα έσοδα που εισπράττει ο Δήμος από το Κράτος ή από ΝΠΔΔ. Τα έσοδα αυτά διακρίνονται από τα χρήματα που εισπράττει ο Δήμος από την τακτική οικονομική ενίσχυση.

2.3.1. Επιχορηγήσεις

2.4. Δωρεές-κληρονομίες-κληροδοτήσεις: Η κατηγορία αυτή περιέχει τα έσοδα που προκύπτουν από δωρεές, κληρονομίες και κληροδοτήσεις που περιέρχονται στο Δήμο.

2.5. Προσαυξήσεις-πρόστιμα-παράβολα:

2.5.1. Προσαυξήσεις

2.5.2. Πρόστιμα

2.5.3. Παράβολα

2.6. Λοιπά έκτακτα έσοδα:

- 2.6.1. Έσοδα δια γενομένης δαπάνης: Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από κατασκευές του Δήμου (κατασκευή κρασπεδορείθρων ή πεζοδρομίων ή από περιφράξεις ιδιωτικών οικοπέδων), τις οποίες στη συνέχεια χρεώνει στους δημότες.
- 2.6.2. Έσοδα υπέρ τρίτων: Τέτοια κονδύλια θεωρούνται οι παρακρατήσεις ΦΜΥ ή οι κρατήσεις που γίνονται σε εργαζόμενους του Δήμου για λογαριασμό ασφαλιστικών ταμείων.
- 2.6.3. Επιστροφές χρημάτων
- 2.6.4. Λοιπά έκτακτα έσοδα

- 3. Έσοδα εκ παρελθόντων οικονομικών ετών: Παρακολουθούνται ξεχωριστά στον Προϋπολογισμό έσοδα που αναφέρονται στις παραπάνω κατηγορίες αλλά αφορούν απαιτήσεις προηγούμενων ετών.

3.1. Τακτικά

- 3.1.1. Τακτικά έσοδα εκ παρελθόντων οικονομικών ετών βεβαιωθησόμενα και εισπραχθησόμενα το πρώτον: Είναι τα έσοδα που αφορούν προηγούμενα οικονομικά έτη αλλά βεβαιώνονται και εισπράττονται πρώτη φορά.
- 3.1.2. Εισπρακτέα υπόλοιπα εκ βεβαιωθέντων κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη τακτικών εσόδων: Εδώ παρακολουθούνται βεβαιωμένα έσοδα από προηγούμενα έτη.

3.2. Έκτακτα

- 3.2.1. Έκτακτα έσοδα εκ παρελθόντων οικονομικών ετών

Ως προς το σκέλος των εξόδων του προϋπολογισμού.

1. Γενικά έξοδα

- 1.1. Δαπάνες αιρετών αρχόντων-αμοιβές: Παρακολουθούνται οι δαπάνες του Δήμου για τους αιρετούς (έξοδα παράστασης και έξοδα κίνησης), οι δαπάνες Ειδικών κατηγοριών προσωπικού (ληξίαρχος, ταμιακοί βοηθοί) καθώς και οι αμοιβές λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών.
 - 1.1.1. Δαπάνες αιρετών αρχόντων
 - 1.1.2. Αποδοχές ειδικών κατηγοριών προσωπικού
 - 1.1.3. Υπό την ιδιότητα ελευθέρων επαγγελματιών
- 1.2. Αμοιβές εκτελούντων ειδικές υπηρεσίες:
 - 1.2.1. Με την ιδιότητα ελευθέρων επαγγελματιών.

- 1.2.2. Αμοιβές εκτελούντων ειδικές υπηρεσίες με την ιδιότητα του Νομικού προσώπου
- 1.3. Συμμετοχή ΟΤΑ στην κοινωνική πρόνοια, ασφάλιση, εκπαίδευση και υγεία των δημοτικών υπαλλήλων, των συνταξιούχων και των οικογενειών τους.
- 1.3.1. Εξοδα νοσηλείας και ασθενών
- 1.3.2. Εισφορές για την κοινωνική ασφάλιση
- 1.3.3. Εισφορές για την εκπαίδευση δημοτικών υπαλλήλων
- 1.4. Εξοδα βεβαιώσεων και εισπράξεων:
- 1.5. Επικοινωνίες – δημόσιες σχέσεις
- 1.4.1. Επικοινωνίες
- 1.4.2. Δημόσιες σχέσεις
- 1.5. Λοιπές δαπάνες γενικής φύσεως:
- 1.6.1. Συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα
- 1.6.2. Εκ λοιπών περιπτώσεων
- 1.6. Αποδοχές προσωπικού
- 1.7.1. Αποδοχές τακτικών υπαλλήλων
- 1.7.2. Αποδοχές εκτάκτων υπαλλήλων
- 1.7.3. Πρόσθετες παροχές τακτικού και εκτάκτου προσωπικού
- 1.7. Μισθώματα-ύδρευση-φωτισμός-καθαριότητα-μεταφορές:
- 1.8.1. Μισθώματα
- 1.8.2. Υδρευση-Φωτισμός-Καθαριότητα
- 1.8.3. Μεταφορές
- 1.8. Συντηρήσεις και επισκευές αγαθών διαρκούς φύσεως:
Εδώ εμφανίζονται μόνο οι συντηρήσεις και επισκευές του πάγιου εξοπλισμού του Δήμου και όχι η προμήθεια πάγιων αγαθών.
- 1.9.1. Συντηρήσεις και επισκευές μονίμων εγκαταστάσεων
- 1.9.2. Συντηρήσεις και επισκευές λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 1.10 Δαπάνες προμήθειας καταναλωτικών αγαθών: Παρακολουθούνται οι δαπάνες που γίνονται για προμήθεια αναλωσίμων υλικών.
- 1.10.1. Εξοπλισμός γραφείων
- 1.10.2. Προμήθεια ειδών υγιεινής και καθαριότητας
- 1.10.3. Καύσιμα και λιπαντικά
- 1.10.4. Υλικά εκτυπωτικών, τοπογραφικών, βιβλιοδετικών και λοιπών εργασιών
- 1.10.5. Λοιπές προμήθειες

- 1.11. Επενδύσεις: Παρακολουθούμε τα κονδύλια που διατίθενται για την αγορά ή κατασκευή πάγιου εξοπλισμού.
- 1.11.1. Κατασκευή έργων
- 1.11.2. Επενδύσεις σε μηχανικό και λοιπό κεφαλαιακό εξοπλισμό
- 1.11.3. Μελέτες και έρευνες
- 1.12. Λοιπές δαπάνες διοικητικών – οικονομικών και τεχνικών υπηρεσιών
Η ανάλυση γίνεται ανά υπηρεσία, δηλαδή:
- 15: υπηρεσία καθαριότητας
- 20: υπηρεσία ύδρευσης
- 35: υπηρεσία αποχέτευσης
- 40: υπηρεσία ηλεκτροφωτισμού
- 45: υπηρεσία κήπων και δεντροστοιχειών
- 55: υπηρεσία νεκροταφείων
- 65: υπηρεσία ιδίων εκμεταλλεύσεων
- 70: υπηρεσία οδοποιίας
- 75: λοιπές υπηρεσίες
- 1.13. Πληρωμές για μεταβιβάσεις εισοδημάτων σε τρίτους
- 1.13.1. Υποχρεωτικές
- 1.13.2. Προαιρετικές
- 1.14. Πληρωμές για εξυπηρέτηση δημόσια πίστωσης τόκοι-χρεολύσια:
- 1.14.1. Τόκοι χρεών
- 1.14.2. Χρεολύσια
- 1.15 Αποδόσεις εισπραχθέντων υπέρ τρίτων εσόδων-επιστροφές χρημάτων-πληρωμές παρελθόντων οικονομικών ετών-πάγια προκαταβολή:
Παρακολουθούνται οι πληρωμές που γίνονται με προηγούμενη παρακράτηση του Δήμου υπέρ τρίτων καθώς και άλλες ειδικές περιπτώσεις, όπως η πάγια προκαταβολή.
- 1.15.1. Αποδόσεις εισπραχθέντων υπέρ τρίτων εσόδων
- 1.15.2. Επιστροφές χρημάτων
- 1.15.3. Πληρωμές που αφορούν υποχρεώσεις παρελθόντων οικονομικών ετών
- 1.15.4. Πάγια προκαταβολή
- 1.16. Προϋπολογισμένο πλεόνασμα
- 1.17. Πραγματοποιημένα έξοδα
- 1.18 Πραγματοποιημένο πλεόνασμα

**ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ
ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Λογιστικοποίηση του Αρχικού Προϋπολογισμού

Μόλις εγκριθεί ο προϋπολογισμός του οικονομικού έτους από τα αρμόδια κατά νόμο όργανα, λογιστικοποιούνται τα δεδομένα του ως εξής:

- Στη χρέωση των υπολογαριασμών του 02.00 «Προϋπολογισμός εξόδων» καταχωρούνται τα έξοδα του προϋπολογισμού.
- Στην πίστωση των υπολογαριασμών του 06.00 «Προϋπολογισμός εσόδων» καταχωρούνται τα έσοδα του προϋπολογισμού.
- Το προβλεπόμενο πλεόνασμα καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 02.05 «Πλεόνασμα προϋπολογισμού», ενώ το προβλεπόμενο έλλειμμα όταν προϋπολογίζονται έξοδα περισσότερα από τα έσοδα καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 06.05 «Έλλειμμα προϋπολογισμού».

Γίνεται δηλαδή η λογιστική εγγραφή του τύπου:

		Χρέωση	Πίστωση
02	Χρεωστικοί Λ/σμοί Προϋπολογισμού		
02.00	Προϋπολογισμός εξόδων		
02.00.000.111	.....	XX	
02.00.000.112	.....	XX	
02.00.105.111	.....	XX	
02.00.105.121	.....	XX	
02.00.105.131	.....	XX	
02.00.500.111	Αποθεματικό	XX	
02.05	Πλεόνασμα προϋπολογισμού (αν υπάρχει πλεόνασμα)	XX	
06	Πιστωτικοί Λ/σμοί Προϋπολογισμού		
06.00	Προϋπολογισμός εσόδων		
06.00.000.113	.....		XX
06.00.000.121	.....		XX
06.00.300.111	Χρηματικό υπόλοιπο προηγ. χρήσεως		XX
06.05	Έλλειμμα προϋπολογισμού (αν υπάρχει έλλειμμα)		XX
	
	Σύνολο	XXX	XXX

Όπως φαίνεται από την εγγραφή στην πίστωση του λογαριασμού 06.00.300.111 καταχωρείται και το χρηματικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης. Αυτό γίνεται διότι τα έσοδα και τα έξοδα του απολογισμού, συνεπώς και του προϋπολογισμού, αναφέρονται σε εισπράξεις και πληρωμές, είναι δηλαδή ταμιακά.

Ο προϋπολογισμός έχει γενικά την εξής μορφή:

Προϋπολογιζόμενα έσοδα χρήσης	XX
Πλέον	
Χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης	<u>XX</u>
Σύνολο	XX
Μείον	
Προϋπολογισμένα έξοδα χρήσης	<u>XX</u>
Αποθεματικό προϋπολογισμού	XX

- Οι αυξομειώσεις κονδυλίων αρχικού προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του από το αρμόδιο όργανο καταχωρούνται στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10 με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού.
- Οι λογαριασμοί 02.00 και 06.00 και οι υπολογαριασμοί τους καθώς και οι λογαριασμοί 02.05 και 06.05 απεικονίζουν καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως και μέχρι το κλείσιμό της, τα δεδομένα του αρχικού προϋπολογισμού. Κατά το κλείσιμο της χρήσεως οι προηγούμενοι λογαριασμοί εξισώνονται με τη διενέργεια λογιστικής εγγραφής κλεισίματος.

Το στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού

Την έγκριση της κατάρτισης του προϋπολογισμού και της κατάστρωσης της σχετικής Κατάστασης ακολουθεί η φάση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων προϋποθέτει την βεβαίωση τους, που κατά την κείμενη νομοθεσία καλείται εκκαθάριση της απαίτησης.

Στην έννοια της εκκαθάρισης της απαίτησης από βεβαιωμένο έσοδο περιλαμβάνεται ο καθορισμός του οφειλέτη, του ποσού που οφείλεται, της αιτίας της οφειλής και είσπραξη του εσόδου. Είναι αυτονόητο ότι μέσα στο οικονομικό έτος μπορεί να εισπραχθούν έσοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί ή έσοδα λιγότερα από αυτά που έχουν βεβαιωθεί, διότι ο προϋπολογισμός γίνεται κατ' εκτίμηση.

Τα ανείσπραχτα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί εγγράφονται ως έσοδα στον προϋπολογισμό της επόμενης χρήσεως, ενώ στον απολογισμό της χρήσεως φέρονται ως έσοδα τελικά μόνον όσα εισπράχθηκαν διότι οι έννοιες των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού και απολογισμού των δήμων ταυτίζονται με τις έννοιες των εισπράξεων και πληρωμών αντίστοιχα.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων συντελείται με την διενέργεια των παρακάτω βημάτων:

α) Ανάλυση της υποχρέωσης για την πραγματοποίηση της δαπάνης

Η ανάλυση υποχρέωσης είναι η διοικητική πράξη με την οποία το αρμόδιο όργανο π.χ. το Δημοτικό Συμβούλιο ή ο Διευθυντής κάποιας υπηρεσίας αποφασίζει την πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης.

Αυτό συνεπάγεται εγγραφή του αντίστοιχου ποσού στο βιβλίο αναλαμβανομένων Υποχρεώσεων που τηρείται στο Δήμο και προαπαιτεί την σύνταξη σχετικής έκθεσης ανάληψης δαπάνης από την αρμόδια Υπηρεσία του Δήμου.

β) Εκκαθάριση της δαπάνης

Στη φάση αυτή της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των εξόδων γίνεται αναγνώριση της οφειλής του δήμου που προκύπτει από την δαπάνη ως νομίμως αναληφθείσης, ο δικαιούχος υποβάλλει τα δικαιολογητικά της δαπάνης και απαίτησης του και η αρμόδια Υπηρεσία του δήμου προβαίνει στην εκκαθάρισή της εκδίδοντας σχετικό χρηματικό ένταλμα, το οποίο καταχωρείται στο ημερολόγιο και στο καθολικό εξόδων που τηρεί ο δήμος.

γ) Την πληρωμή της δαπάνης

Με βάση το χρηματικό ένταλμα που εκδόθηκε και τα συνημμένα δικαιολογητικά γίνεται η πληρωμή της συγκεκριμένης δαπάνης από το Δημοτικό Ταμείο ή Δημόσιο Ταμείο της Δ.Ο.Υ.

Λογιστικοποίηση εκτέλεσης προϋπολογισμού

- Μετά την εγγραφή της λογιστικοποίησης του προϋπολογισμού διενεργείται η λογιστική εγγραφή ανοίγματος των λογαριασμών του προϋπολογισμού προς εκτέλεση:

Χρέωση: 02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων

Πίστωση: 06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων

06.10.98 Ελλειμα Προϋπολογισμού

ή

06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού (λ/σμός χρεούμενος)

- Η ανάπτυξη του 02.10 είναι ταυτόσημη με αυτή του 02.00 και του 06.10 με αυτή του 06.00. Ειδικά στον 06.10 προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα.

Ακολουθεί η καθ' αυτού εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων με τα επιμέρους βήματα:

Η ανάληψη των υποχρεώσεων (δέσμευση πιστώσεων)

Ο λογαριασμός 02.21 «Αναληφθείσες υποχρεώσεις»

- Με κάθε ανάληψη υποχρεώσεως για δαπάνη γίνεται η λογιστική εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 02.21 «Αναληφθείσες υποχρεώσεις»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 02.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων»

- Τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 02.10 απεικονίζουν κατά την διάρκεια της χρήσεως τα υπόλοιπα των πιστώσεων που δεν έχουν διατεθεί με οιονδήποτε τρόπο.
- Το υπόλοιπο του λογαριασμού 02.21 δείχνει τις αναληφθείσες από τον δήμο υποχρεώσεις πραγματοποίησης των δαπανών οι οποίες δεν έχουν ακόμα ενταλματοποιηθεί και ισούται με το υπόλοιπο των λογαριασμών 50 και 53 της Γενικής Λογιστικής.

Η έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων

Οι λ/σμοί 02.30 «Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες» και 02.29 «Προπληρωμές»

- Για τις δαπάνες που έχουν εκδοθεί χρηματικά εντάλματα αλλά δεν έχουν πληρωθεί ακόμη γίνεται η λογιστική εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 02.30 «Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 02.21 «Αναληφθείσες υποχρεώσεις»

- Το χρεωστικό υπόλοιπο του 02.30 δείχνει τις δαπάνες για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά εντάλματα, αλλά δεν έχουν πληρωθεί.

- Για κάθε ένταλμα προπληρωμής που εκδίδεται γίνεται η εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 02.29 «Προπληρωμές»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 02.21 «Αναληφθείσες υποχρεώσεις»

- Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 02.29 και των υπολογαριασμών του δείχνει, τα ποσά των ενταλμάτων προπληρωμής για τα οποία εκκρεμεί απόδοση λογαριασμού από τους υπόλογους.

Ο απολογισμός των εξόδων (τα πραγματοποιηθέντα-πληρωμένα έξοδα)

(Ο λογαριασμός 02.31 «Απολογισμός εξόδων»

- Μετά την ενταλματοποίηση ακολουθεί η πληρωμή των σχετικών υποχρεώσεων. Στη φάση αυτή, για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής γίνεται η εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 02.31 «Απολογισμός εξόδων»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 02.30 «Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες»

- Κατά την απόδοση λογαριασμού από τον υπόλογο στον δήμο γίνεται η εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 02.31 «Απολογισμός εξόδων»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 02.29 «Προπληρωμές»

- Το χρεωστικό υπόλοιπο του 02.31 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν κάθε φορά, τα πληρωμένα έξοδα και ισούται με τη συνολική χρέωση των λογαριασμών 50 και 53 της Γενικής Λογιστικής.

Αναμόρφωση προϋπολογισμού

Οι αυξομειώσεις κονδυλίων του αρχικού προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10 με τους

οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού και όχι στους λογαριασμούς 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05 που έχει καταχωρηθεί ο αρχικός προϋπολογισμός.

- Με τις αυξήσεις των πιστώσεων λόγω μεταγενέστερων αποφάσεων και εγκρίσεων από τα αρμόδια όργανα,

Χρεώνονται: οι υπ/σμοι του 02.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» και

Πιστώνονται: είτε οι υπ/σμοί του 06.10.98 «Ελλειμμα προϋπολογισμού»,

ή ανάλογα οι υπ/σμοι του 06.10 99 «Πλεόνασμα προϋπολογισμού»

- Με τις μειώσεις κονδυλίων εξόδων του προϋπολογισμού λόγω τροποποιήσεων, γίνεται η αντίθετη εγγραφή.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων (Λογαριασμός 06.10)

Για την εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων με την αρχική εγγραφή εκτέλεσης πιστώθηκαν οι υπολ/σμοι του 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

Σε περίπτωση αναμόρφωσης ή τροποποίησης του αρχικού προϋπολογισμού χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός 06.10 κατά περίπτωση με κατάλληλη χρεωπίστωση των λογαριασμών 06.10.98 «Ελλειμμα προϋπολογισμού» και 06.10.99 «Πλεόνασμα προϋπολογισμού».

Η βεβαίωση των εσόδων (Λογαριασμός 06.21 «Βεβαιωθέντα έσοδα»)

- Με τα βεβαιούμενα έσοδα,

Χρεώνονται: οι υπολ/σμοί του 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

Πιστώνονται: οι υπολ/σμοί του 06.21 «Βεβαιωθέντα έσοδα»

- Τα πιστωτικά υπόλοιπα του λογαριασμού 06.21 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί αλλά δεν έχουν εισπραχθεί και ισούται με το υπόλοιπο των λογαριασμών 30 και 33 της Γενικής Λογιστικής.

Η είσπραξη των εσόδων (Λογαριασμός 06.31 «Απολογισμός εσόδων»)

- Μετά την βεβαίωση ακολουθεί η είσπραξη των βεβαιωμένων εσόδων. Στη φάση αυτή γίνεται η εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 06.21 «Βεβαιωθέντα έσοδα»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 06.31 «Απολογισμός εσόδων» (εισπραχθέντα έσοδα)

- Για τα έσοδα που εισπράττονται χωρίς προηγούμενη βεβαίωση τους γίνεται η εγγραφή:

Χρέωση: υπολ/σμοί του 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

Πίστωση: υπολ/σμοί του 06.31 «Απολογισμός εσόδων» (οίκοθεν εισπράξεις)

- Τα πιστωτικά υπόλοιπα του 06.31 απεικονίζουν τα εισπραχθέντα έσοδα.
- Τα υπόλοιπα αυτά όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσης μετά από την διενέργεια των προηγούμενων εγγραφών και αποτελούν τον Απολογισμό.
- Ο λογαριασμός στη Γενική Λογιστική αντιστοιχεί στην πίστωση του λογαριασμού 30 ή του λογαριασμού 33 και αφορά την είσπραξη της απαίτησης.

Η κατάρτιση του απολογισμού εσόδων και εξόδων

- Ο κύκλος του δημόσιου λογιστικού συστήματος κλείνει με την κατάρτιση του απολογισμού των εσόδων και των εξόδων και την κατάστρωση της σχετικής κατάστασης.
- Η κατάσταση αυτή προκύπτει από τα πραγματικά εισπραχθέντα μέσα στο οικονομικό έτος έσοδα και τα πραγματικά πληρωθέντα έξοδα και δεν περιλαμβάνει ανείσπρακτα έσοδα που βεβαιώθηκαν μέσα στο οικονομικό έτος και αναληφθείσες μέσα στο έτος υποχρεώσεις και απλήρωτα εκδοθέντα χρηματικά εντάλματα.

Από την διαφορά των απολογιστικών εσόδων και εξόδων προκύπτει «Πλεόνασμα» ή «Έλλειμμα» απολογισμού που εμφανίζεται διακεκριμένα στην κατάσταση στον προβλεπόμενο κωδικό.

Κλείσιμο Χρήσεως

- Με τις κατάλληλες εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών που διενεργούνται στο τέλος της χρήσης προκύπτει το αποτέλεσμα στον λογαριασμό 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

Αν το υπόλοιπο του 06.10, εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του 02.40 «Πλεόνασμα απολογισμού» και εάν είναι πιστωτικό μεταφέρεται στην πίστωση του 06.40 «Έλλειμμα απολογισμού».

- Μετά την διενέργεια των εγγραφών τακτοποίησης και τον προσδιορισμό του τελικού πλεονάσματος ή ελλείμματος, οι λογαριασμοί που απομένουν με υπόλοιπα, κλείνουν μεταξύ τους απευθείας αντιλογιζόμενοι με την βοήθεια αντίθετων λογαριασμών που προβλέπει το σχέδιο.

**Κωδικοποίηση των διαφορών μεταξύ του Απλογραφικού και του
Διπλογραφικού Συστήματος.⁽³⁴⁾**

Οι διαφορές μεταξύ του Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος όπως είναι το Λογιστικό των Ο.Τ.Α. και του Διπλογραφικού Συστήματος μπορούν να κωδικοποιηθούν ως εξής:

1. Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις λογιστικές εγγραφές του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος.

- Με το απλογραφικό σύστημα έχουμε λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την είσπραξη .

- Με το διπλογραφικό έχουμε δύο εγγραφές : η πρώτη με την λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.

Σχηματικά:

<u>Στάδια</u>	<u>Απλογραφικό</u>	<u>Διπλογραφικό</u>
Εντολή	-	-
Λήψη παραστατικού	-	Λογιστική εγγραφή
Ενταλματοποίηση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή τάξεως
Εξόφληση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή

2. Στο Διπλογραφικό η κίνηση των λογαριασμών γίνεται με χρεωπίστωση ενώ στο απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται (των εσόδων ή των εξόδων).

3. Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών, ενώ στο διπλογραφικό το ταμείο εμφανίζεται ξεκάθαρα στο λογαριασμό 38.

4. Στο διπλογραφικό σύστημα μπορεί να παρακολουθείται κάθε οικονομική δραστηριότητα μέσα σε ένα ενιαίο λογιστικό κύκλωμα ενώ στο απλογραφικό απαιτείται μεγάλος αριθμός βιβλίων που δεν συνδέονται μεταξύ τους.

5. Στο διπλογραφικό έχουμε εξαγωγή του ετήσιου αποτελέσματος της δραστηριότητας του Δήμου με τις εγγραφές αποτελεσμάτων κάτι που δεν μπορεί να γίνει στο απλογραφικό.

6. Το διπλογραφικό εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου ενώ το Λογιστικό των Δήμων απαιτεί ξεχωριστό βιβλίο που είναι άσχετο με το σύστημα της οικονομικής διαχείρισης.

7. Στο απλογραφικό δεν γίνεται διαχωρισμός των χρήσεων αφού αντιμετωπίζει την εισπραξη σαν έσοδο της χρήσης που εισπράττεται και την πληρωμή σαν έξοδο της χρήσης που πληρώνεται. Το διπλογραφικό αντιμετωπίζει το έσοδο και το έξοδο ότι πραγματοποιείται την χρήση που πραγματοποιείται ανεξάρτητα εάν εισπράττεται ή πληρώνεται.

8. Το διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα είναι επιστημονικό, άρα και αξιόπιστο αφού με το σύστημα της χρεωπίστωσης υπάρχει η δυνατότητα ελέγχου.

(34) - «ΟΤΑ από το Δημόσιο Λογιστικό στο απλογραφικό» του Σ. Καραγιάνη, καθηγητή ΤΕΙ , εκδόσεις Υποστήριξη Επιχειρήσεων ΕΠΕ (σελίδα 31) και

- «Οδηγός για την βήμα-βήμα εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους» του Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (σελίδα 25)

Συμπεράσματα:

- Το σύστημα προϋπολογισμού – απολογισμού έχει σχεδιασθεί με κύριο στόχο τη δυνατότητα άσκησης ελέγχων και όχι για να χρησιμοποιηθεί από τους ΟΤΑ σαν όργανα προγραμματισμού και παρακολούθησης των δραστηριοτήτων τους.

Το διαχειριστικό αυτό σύστημα των ΟΤΑ, δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις σημερινές κοινωνικές και οικονομικές ανάγκες που πρέπει να ικανοποιήσουν. Οι ΟΤΑ δεν θεωρούνταν αυτοτελής οικονομική μονάδα παραγωγής υπηρεσιών αλλά ένα επίπεδο άσκησης της κρατικής διοίκησης.

- Τις αδυναμίες του απλογραφικού συστήματος φιλοδοξεί να καλύψει το Π.Δ. 315/99 με το οποίο καθιερώνεται το διπλογραφικό σύστημα στους ΟΤΑ Α βαθού.

Σε καμία όμως περίπτωση δεν πρέπει να καταργηθεί ή να υποβαθμιστεί η σημασία του προϋπολογισμού, αλλά αντίθετα πρέπει να διασωθεί και να αναπτυχθεί η λειτουργία του ως εργαλείο σχεδιασμού.

- Η σημερινή εικόνα του λογιστηρίου ενός Δήμου πρέπει να αλλάξει σύμφωνα με τις νέες απαιτήσεις του δημιουργούνται από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.

Οι οικονομικές υπηρεσίες, το λογιστήριο, η ταμειακή υπηρεσία, οι προμήθειες, η αποθήκη θα πρέπει να οργανωθούν όπως επιβάλλουν οι νέες απαιτήσεις.

Για την επιτυχία του σκοπού χρειάζεται μηχανοργάνωση, και επιστημονικά εκπαιδευμένο προσωπικό.

- Οι όποιες δυσκολίες θα προκύψουν από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος θα πρέπει να αντιμετωπίζονται και να ξεπερνιούνται από την κοινή προσπάθεια με στόχο την επιτυχία του συστήματος, γιατί δεν μπορεί να γίνει διαφορετικά από το να **«πάμε μπροστά»**.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ⁽³⁵⁾

02.00 Προϋπολογισμός εξόδων (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται (με πίστωση του 06.00 «προϋπολογισμός εσόδων» και των υπολογαριασμών του)

Διευκρίνιση :

Με την εγγραφή αυτή, χρεώνεται και ο λ/σμός 02.05 με το πλεόνασμα ή πιστώνεται ο λ/σμός 06.05 όταν ο Προϋπολογισμός εμφανίζει έλλειμμα.

Πιστώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως με χρέωση των πιστωτικών λ/σμών του Προϋπολογισμού.

Ο λογαριασμός 02.00 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν τον αρχικό προϋπολογισμό εξόδων.

02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται ο 02.10 και οι υπολογαριασμοί του με:

α) τα έξοδα του προϋπολογισμού αμέσως μετά την έγκρισή του, με πίστωση του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

β) με τις αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού λόγω μετεγενέστερων τροποποιήσεων του με πίστωση είτε του 06.10.98 «έλλειμμα προϋπολογισμού» είτε ανάλογα του 06.10.99 «πλεόνασμα προϋπολογισμού»

γ) στο τέλος της χρήσεως για την μεταφορά εδώ των χρεωστικών υπολοίπων των λογαριασμών : 02.21 «αναληφθείσες υποχρεώσεις» και 02.30 «ενταλματοποιηθείσες δαπάνες»

Πιστώνεται με χρέωση:

- του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» με τις μειώσεις των κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω τροποποιήσεων του.
- του 02.21 «αναληφθείσες υποχρεώσεις»
- του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» για την μεταφορά σ' αυτόν στο τέλος της χρήσεως του χρεωστικού υπολοίπου του 02.10.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 02.10 απεικονίζει κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα υπόλοιπα των πιστώσεων του προϋπολογισμού που δεν έχουν διατεθεί ή δεσμευθεί.

(35) Όλα τα διαγράμματα περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 315/99 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού) παρ. 3.3.207 (σελίδα 5479-5484)

02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις για δαπάνες (δεσμεύσεις πιστώσεων) (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται με πίστωση:

- 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες (δεσμεύσεις πιστώσεων)

Πιστώνεται με χρέωση:

- 02.30 «ενταλματοποιηθείσες δαπάνες» για τις δαπάνες που εκδόθηκαν εντάλματα είναι στο στάδιο της θεωρήσεως τους.
- 02.29 «προπληρωμές» με τα εκδοθέντα εντάλματα πληρωμής
- 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» για τη μεταφορά, κατά το κλείσιμο της χρήσεως του χρεωστικού υπολοίπου των υπολ/σμών του 02.21 στον λ/σμό 02.10.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 02.21 απεικονίζει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως τις αναληφθείσες υποχρεώσεις πραγματοποιήσεως δαπανών που δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί.

02.29 Προπληρωμές (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται με πίστωση:

- 02.21 «αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)» με τα εκδιδόμενα εντάλματα προπληρωμής (σε υπόλογο επι απόδοσει λογαριασμού)

Πιστώνεται με χρέωση:

- 02.31 «πραγματοποιηθέντα έξοδα» με τις γενόμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως αποδόσεις λογαριασμού από υπολόγους
- 02.31 «πραγματοποιηθέντα έξοδα» για τη μεταφορά, κατά το κλείσιμο της χρήσεως του χρεωστικού υπολοίπου των υπολ/σμών του 02.29 στον λ/σμό 02.31.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του 02.29 απεικονίζει, κατά την διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά εξόδων για τα οποία έχουν εκδοθεί εντάλματα προπληρωμής και δεν έχει γίνει ακόμη απόδοση λογαριασμού από τους υπολόγους.

02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται με πίστωση:

- 02.21 «αναληφθείσες υποχρεώσεις για δαπάνες» (έκδοση εντάλματος μέχρι τη θεώρησή του)

Πιστώνεται με χρέωση:

- 02.31 «πραγματοποιηθέντα έξοδα» με τα εξοφλούμενα από τον ταμία εντάλματα
- 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» για τη μεταφορά, κατά το κλείσιμο της χρήσεως του χρεωστικού υπολοίπου των υπολ/σμών του 02.30 στον λ/σμό 02.10

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του 02.30 απεικονίζει, τα εκδοθέντα, αλλά μη εξοφληθέντα εντάλματα.

02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα (απολογισμός εξόδων) (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται με πίστωση:

- 02.30 «ενταλματοποιηθείσες δαπάνες» για τα εξοφλούμενα εντάλματα
- 02.29 «προπληρωμές» για τη μεταφορά στον 02.31 των ποσών για τα οποία δεν έχει γίνει απόδοση λ/σμού (τα οποία συμφωνούν με το υπόλοιπο των λ/σμών 02.95 και 02.96

Στο τέλος της χρήσεως ο παρών λ/σμός και οι υπολογαριασμοί του αποτελούν τον «Απολογισμό Εξόδων»

Το εκάστοτε υπόλοιπο του 02.31 απεικονίζει τα πληρωμένα έξοδα.

06.00 Προϋπολογισμός εσόδων (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση με πίστωση των λογαριασμών του προϋπολογισμού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα

Πιστώνεται ο 06.00 και οι υπολογ/σμοί του με τα έσοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως αμέσως μετά την έγκρισή του, με χρέωση του λογαριασμού 02.00 «προϋπολογισμός εξόδων» και των υπολογαριασμών του.

Ο λογαριασμός 06.00 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν τον αρχικό προϋπολογισμό εσόδων.

Η διαφορά μεταξύ εσόδων – εξόδων, εάν είναι θετική καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 02.05 «πλεόνασμα προϋπολογισμού, ενώ εάν είναι αρνητική καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 06.05 «έλλειμμα προϋπολογισμού».

Οι αυξομειώσεις των κονδυλίων του προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του καταχωρούνται στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10 με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού.

06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) με πίστωση των εξής δευτεροβάθμιων (και των υπολογαριασμών τους)

- του 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» με τις μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στη χρέωση του 06.10.98 «έλλειμμα προϋπολογισμού ή του 06.10.99 «πλεόνασμα προϋπολογισμού» ανάλογα.
- του 06.21 «βεβαιωθέντα έσοδα» με τα βεβαιούμενα ποσά εσόδων.
- του 06.31 «Απολογισμός εσόδων» με τα εισπραττόμενα έσοδα, όταν δεν προηγείται βεβαίωσή τους και συνεπώς δεν μεσολαβεί ο 06.21.
- του 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» για τη μεταφορά εδώ, στο τέλος της χρήσεως, του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του 02.10, το οποίο αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ συνόλου πιστώσεων προϋπολογισμού εξόδων και πληρωθέντων εξόδων.
- του 06.40 «έλλειμμα απολογισμού» για τη μεταφορά στην πίστωση του 06.40 του πραγματοποιηθέντος ελλείμματος.

Πιστώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) :

- με τα έσοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως αμέσως μετά την έγκριση του καθώς και με το έλλειμμα του που καταχωρείται στην πίστωση του 06.10.98 με ταυτόχρονη χρέωση του 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» και των υπολογαριασμών του
- με τις αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στην πίστωση είτε του 06.10.98 «έλλειμμα προϋπολογισμού» είτε του 06.10.99 «πλεόνασμα προϋπολογισμού» ανάλογα) με χρέωση του 02.10 και των οικείων υπολογαριασμών του.
- κατά το κλείσιμο της χρήσεως πιστώνεται ο 06.10 και οι υπολογαριασμοί του με χρέωση του 06.21 «βεβαιωθέντα έσοδα» και των υπολογαριασμών του για τη μεταφορά εδώ του πιστωτικού υπολοίπου του 06.21.
- για τη μεταφορά στη χρέωση του 02.40 «πλεόνασμα προϋπολογισμού» του πραγματοποιηθέντος πλεονάσματος

Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 06.10 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά του προϋπολογισμού εσόδων τα οποία δεν έχουν βεβαιωθεί ή και δεν έχουν εισπραχθεί (αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου).

Το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 06.10 στο τέλος της χρήσεως, εάν είναι πιστωτικό απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του 06.40 ενώ εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 02.40.

06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται με πίστωση:

- του 06.31 «εισπραχθέντα έσοδα» με τα έσοδα που εισπράττονται για τα οποία είχε προηγηθεί βεβαίωση τους.
- του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» για την μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, του πιστωτικού υπόλοιπου του 06.21 και των υπολογαριασμών του.

Πιστώνεται με χρέωση του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» για τα ποσά εσόδων που βεβαιώνονται.

Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του 06.21 και των υπολογαριασμών του απεικονίζει Τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί, αλλά δεν έχουν εισπραχθεί.

06.31 Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα) (αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση με πίστωση των λογαριασμών του προϋπολογισμού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα

Πιστώνεται ο 06.31 και οι υπολογ/σμοί του με χρέωση :

- του 06.21 «βεβαιωθέντα έσοδα» με τα εισπραττόμενα έσοδα για τα οποία έχει προηγηθεί βεβαίωση τους.
- του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» με τα εισπραττόμενα έσοδα για τα οποία δεν έχει προηγηθεί βεβαίωση τους.

Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του 06.31 και των υπολογαριασμών του απεικονίζει τα εισπραχθέντα έσοδα.

Στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των εγγραφών τακτοποίησης, ο λογαριασμός 06.31 και οι υπολογαριασμοί του αποτελούν τον Απολογισμό εσόδων.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**1) ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΑΡΧΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**02.00 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

- εξοδα προϋπ.

06.00 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ

- εσοδα προϋπ.

02.05 ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

- πλεόνασμα προϋπ.

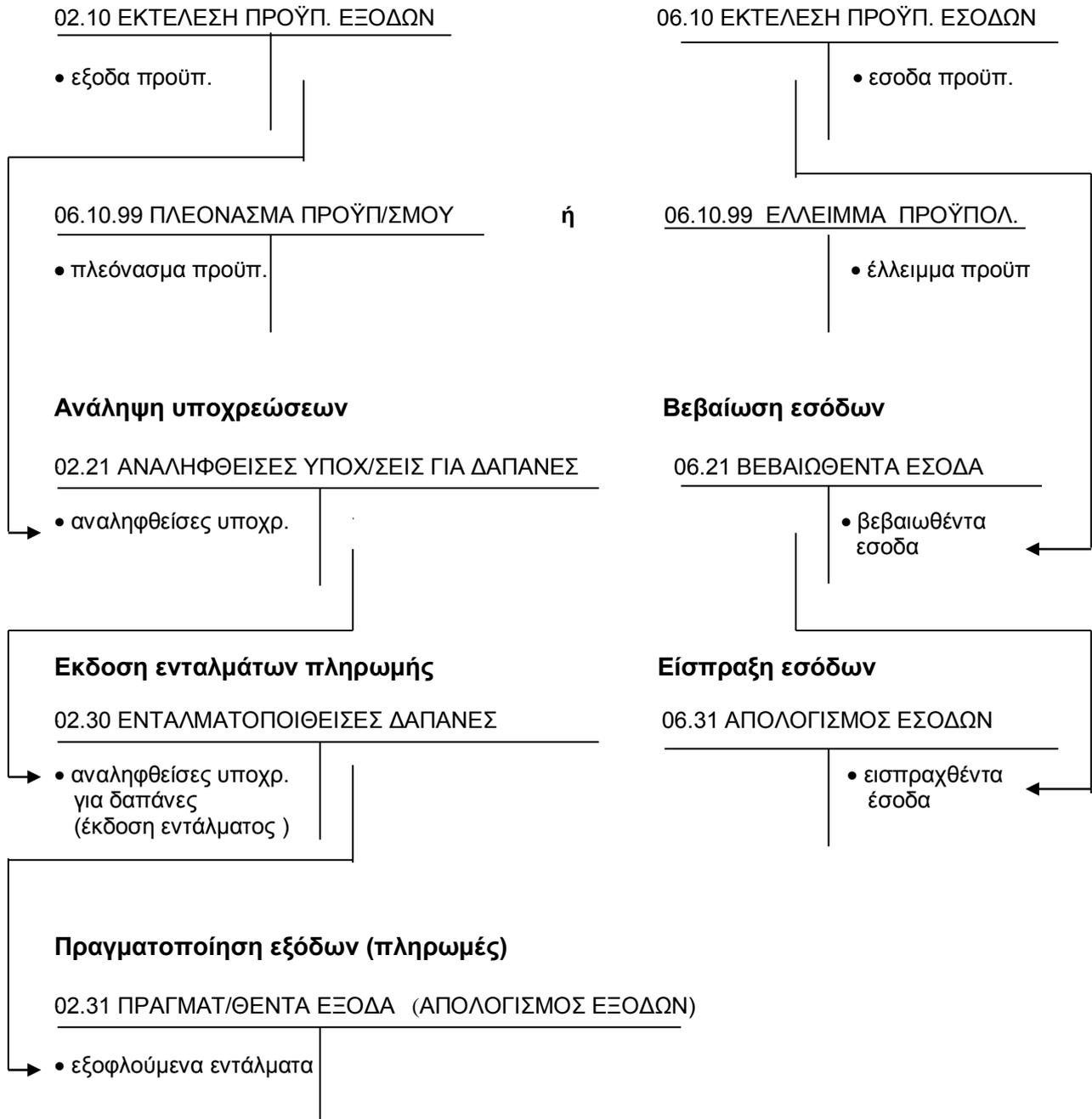
ή

06.05 ΕΛΛΕΙΜΜΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

- έλλειμμα προϋπ

2) ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Καταχώριση έγκρισης αρχικού προϋπολογισμού.



Αναμορφώσεις προϋπολογισμού (Π.Χ. αύξηση πιστώσεων)

02.10 ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΠΡΟΫΠ. ΕΞΟΔΩΝ

- συμπληρωματικές πιστώσεις

06.10.99 ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ ΠΡΟΫΠ/ΣΜΟΥ

- συμπληρωματικές πιστώσεις



Προπληρωμές

02.29 ΠΡΟΠΛΗΡΩΜΕΣ

- εντάλματα προπληρωμής σε υπολόγους

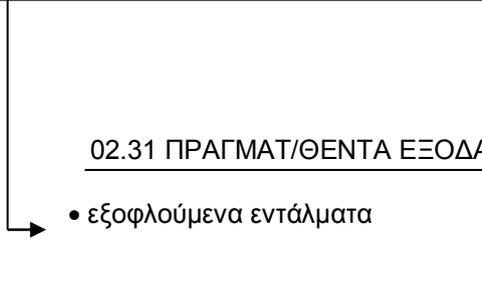
02.21 ΑΝΑΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- εντάλματα προπληρωμής σε υπολόγους



02.31 ΠΡΑΓΜΑΤ/ΘΕΝΤΑ ΕΞΟΔΑ (ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΞΟΔΩΝ)

- εξοφλούμενα εντάλματα



Παράδειγμα λειτουργίας και συνδεσμολογίας των λογαριασμών τάξεως του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α. (36)

Με το παράδειγμα επιδιώκεται η κατανόηση του μηχανισμού λειτουργίας των λογαριασμών με τους οποίους καθιερώνεται η διπλογραφική λογιστική μέθοδος παρακολούθησης της διαχείρισης των εσόδων και εξόδων, δηλαδή της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, του προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος και της κατάρτισης του απολογισμού.

Για την απλούστευση του υπολογισμού, τα τελικά υπόλοιπα των λογαριασμών των εσόδων και των εξόδων λήφθηκαν ως ένα υπόλοιπο.

ΑΡΧΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Ο.Τ.Α.

.....	1	.....
02.00 Προϋπολογισμός εξόδων		1.599.320
02.05 Πλεόνασμα προϋπολογισμού		214.480
02.00.5.(00).111 Αποθεματικό		100.000
06.00 Προϋπολογισμός εσόδων		1.813.800
06.00.(00).111 Χρημ.υπόλοιπο προηγ.χρήσεως		100.000
.....	

<u>02.00 Προϋπολογισμός Εξόδων</u>	<u>06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων</u>
1.599.320 ⁽¹⁾	1.813.800 ⁽¹⁾

02.05 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού
214.480 ⁽¹⁾ |

<u>02.00.5(00).111 Αποθεματικό</u>	<u>06.00.3(00)111 Χρημ.Υπολ.(ταμείο)</u>
100.00 |	| 100.00

(1) Κατάρτιση αρχικού προϋπολογισμού

(36) «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Εισηγητές: Μ. Σιασάθης – Α. Ρούσσος)
(σελίδα 55)

**ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ο.Τ.Α.
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ**

Εγγραφές εκτέλεσης προϋπολογισμού

(2)	Καταχώριση έγκρισης αρχικού προϋπολογισμού.		
(3)	Καταχώριση συμπληρωματικών πιστώσεων (αναμόρφωση προϋπολογισμού).		
		(ποσό 10.000+8.400)	
(4)	Αναλήψεις υποχρεώσεων.	(ποσό 1.566.630)	
(5)	Εκδοση Ενταλμάτων Πληρωμής.	(ποσό 1.556.060)	
(6)	Πραγματοποίηση εξόδων	(ποσό 1.554.810)	
(7)	Βεβαιώσεις εσόδων.	(ποσό 1.705.600)	
(8)	Εισπράξεις εσόδων.	(ποσό 1.704.000)	
(9)	Κλείσιμο 02.21, 02.30, και 06.21 μη ενταλματοποιηθείσες δεσμευθείσες πιστώσεις (ποσό 570), μη πληρωμένα έξοδα (ποσό 1.250), μη εισπραχθέντα έσοδα (ποσό 1.600)		
(10)	Κλείσιμο 02.10 (μεταφορά στον 06.10)	(ποσό 62.910)	
(11)	Κλείσιμο 06.10	(ποσό 46.890)	
(12)	Εμφάνιση τελικού πλεονάσματος (02.40)	(ποσό 149.190)	
(13)	Κλείσιμο ισολογισμού.		
.....	2	.....
02.10	Εκτέλεση Προϋπολ. Εξόδων	1.599.320	
06.10.99	Πλεόνασμα προϋπολογισμού	214.480	
	06.10 Εκτέλεση προϋπολ. εσόδων		1.813.800
.....	3	.....
02.10	Εκτέλεση Προϋπολ. εξόδων	10.000	
	06.10.99 Πλεόνασμα προϋπολογισμού		10.000
02.10	Εκτέλεση Προϋπολ. εξόδων	3.000	
	06.10.99 Πλεόνασμα προϋπολογισμού		3.000
.....	4	.....
02.21	Ανάληψη Υποχρ.-Δεσμ.Πιστώσεων	1.566.630	
	02.10 Εκτέλεση Προϋπολ. εξόδων		1.566.630
.....	5	.....
02.30	Εκδοθέντα Ενταλματα Δαπανών για θεώρηση	1.556.060	
	02.21 Ανάληψη Υποχρ.-Δεσμ.Πιστώσεων		1.556.060

.....	6	.....
02.31 Απολογισμός (πραγματοποιηθέντα έξοδα)		1.554.810	
02.30 Εκδοθέντα Ενταλματα Δαπανών για θεώρηση			1.554.810
.....	7	.....
06.10 Εκτέλεση Προϋπολ. Εσόδων		1.705.600	
06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα			1.705.600
.....	8	.....
06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα		1.704.000	
06.31 Εισπραχθέντα έσοδα			1.704.000
.....	9	.....
06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα		1.600	
06.10 Εκτέλεση προϋπολ. εσόδων			1.600
02.10 Εκτέλεση Προϋπολ. εξόδων		570	
02.21 Ανάληψη Υποχρ.-Δεσμ.Πιστώσεων			570
02.10 Εκτέλεση Προϋπολ. εξόδων		1.250	
02.30 Εκδοθέντα Ενταλματα Δαπανών για θεώρηση			1.250
.....	10	.....
06.10 Εκτέλεση Προϋπολ. Εσόδων		62.910	
02.10 Εκτέλεση Προϋπολ. εξόδων			62.910
.....	11	.....
06.10 Εκτέλεση Προϋπολ. Εσόδων		46.890	
06.10.99 Πλεόνασμα προϋπολογισμού			46.890
.....	12	.....
02.40 Πλεόνασμα Απολογισμού		149.190	
06.10.99 Πλεόνασμα προϋπολογισμού			149.190
.....	13	.....
06.31 Εισπραχθέντα έσοδα		1.704.000	
02.31 Απολογισμός (πραγματοποιηθέντα έξοδα)			1.554.810
02.40 Πλεόνασμα Απολογισμού			149.190
.....		

02.10 Εκτέλεση Προϋπολ. Εξόδων

1.599.320 ⁽²⁾	1.566.630 ⁽⁴⁾
10.000 ⁽³⁾	62.910 ⁽¹⁰⁾
8.400 ⁽³⁾	
570 ⁽⁹⁾	
<u>1.570 ⁽⁹⁾</u>	<u>-</u>
1.619.540	1.619.540

06.10 Εκτέλεση Προϋπολ. Εσόδων

1.705.600 ⁽⁷⁾	1.813.800 ⁽²⁾
62.910 ⁽¹⁰⁾	1.600 ⁽⁹⁾
<u>46.890 ⁽¹¹⁾</u>	<u>-</u>
1.815.400	1.815.400

02.21 Ανάληψη Υποχρ.-Δεσμ.Πιστώσεων

1.566.630 ⁽⁴⁾	1.556.060 ⁽⁵⁾
	<u>570 ⁽⁹⁾</u>
	1.566.630

06.10.99 Πλεόνασμα

214.480 ⁽²⁾	10.000 ⁽³⁾
	8.400 ⁽³⁾
	46.890 ⁽¹¹⁾
	<u>149.190 ⁽¹²⁾</u>
	214.480

02.30 Εκδοθέντα Εντ/τα δαπανών για θεώρηση

1.556.060 ⁽⁵⁾	1.554.810 ⁽⁶⁾
	<u>1.250 ⁽⁹⁾</u>
	1.556.060

06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα

1.704.000 ⁽⁸⁾	1.705.600 ⁽⁷⁾
<u>1.600 ⁽⁹⁾</u>	
1.705.600	

02.31 Απολογισμός (πραγματοποιηθέντα έξοδα)

1.554.810 ⁽⁶⁾	1.554.810 ⁽¹³⁾
--------------------------	---------------------------

06.31 Εισπραχθέντα έσοδα

1.704.000 ⁽¹³⁾	1.704.000 ⁽⁸⁾
---------------------------	--------------------------

02.40 Πλεόνασμα Απολογισμού

149.190 ⁽¹²⁾	149.190 ⁽¹³⁾
-------------------------	-------------------------

Υποδείγματα Λογιστικών Καταστάσεων Δημόσιου Λογιστικού

1. Κατάσταση Προϋπολογισμού Εσόδων-Εξόδων

Προκύπτει από το υπόλοιπο των λογαριασμών 02.10 ως προς τα έξοδα και του 06.00 ως προς τα έσοδα και από το λογαριασμό 02.05 ή 06.05 ως προς το πλεόνασμα ή το έλλειμμα προϋπολογισμού αντίστοιχα.

2. Αναλυτικά Ισοζύγια Καθολικού Εξόδων – Εσόδων

Καταρτίζονται κυρίως στα τέλη κάθε μήνα με 4στηλη ανάλυση (χρέωση-πίστωση και χρεωπιστωτικά υπόλοιπα).

3. Κατάσταση Απολογισμού Εσόδων – Εξόδων

Προκύπτει από τα υπόλοιπα των λογαριασμών του 02.31 ως προς τα έξοδα, του 06.31 ως προς τα έσοδα και από το λογαριασμό 02.40 ή 06.40 ως προς το πλεόνασμα ή το έλλειμμα αντίστοιχα.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ
(Αρχείο excel: Καταστάσεις δημόσιου λογιστικού – φύλλο 1)

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΙΣΟΖΥΓΙΑ ΕΞΟΔΩΝ-ΕΣΟΔΩΝ

(Αρχείο excel: Καταστάσεις δημόσιου λογιστικού-φύλλο 2)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

(Αρχείο excel: Καταστάσεις δημόσιου λογιστικού – φύλλο 3)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΔΗΜΟΥ**ΧΡΗΣΗ 1999****ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΞΟΔΩΝ****0. ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

01. Δαπάνες Αιρετών Αρχόντων, Αμοιβές ειδικών κατηγοριών προσωπικού	43.970.613
02. Αμοιβές εκτελούντων ειδικές Υπηρεσίες	7.000.000
03. Συμμετοχή σε Κοινωνική Πρόνοια, Ασφάλιση Υγεία κ.λ.π.	70.794.680
05. Εξοδα βεβαιώσεως και εισπράξεως	35.376.303
06. Επικοινωνίες –Δημόσιες σχέσεις	94.400.000
07. Λοιπές δαπάνες γενικής φύσεως	<u>9.500.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	261.041.596

1. ΕΙΔΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

05. Υπηρεσίες Διοικητικές, Οικονομικές, Τεχνικές	352.543.843
15. Υπηρεσίες καθαριότητας, καταβρέγματος	1.065.152.909
35. Υπηρεσία αποχέτευσης	184.805.206
40. Υπηρεσία ηλεκτροφωτισμού	202.517.007
45. Υπηρεσία κήπων και δενδροστοιχιών	57.409.516
70. Υπηρεσία Οδοποιίας	830.664.452
75. Λοιπές Υπηρεσίες	<u>566.542.600</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	3.259.635.533

2. Πληρωμές για μεταβιβάσεις σε τρίτους	382.391.159
3. Πληρωμές για εξυπηρέτηση Δημ. Πίστεως	106.975.400
4. Λοιπές δαπάνες	71.375.000
5. Αποθεματικό	<u>117.190.251</u>

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 0, 1, 2, 3, 4, 5 **4.198.608.939**

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ

0. <u>ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ</u>	
01. Πρόσοδοι εξ ακινήτου περιουσίας	13.252.428
02. Πρόσοδοι εκ κινητής περιουσίας	50.005.200
03. Εσοδα εκ τελών και δικαιωμάτων	1.798.060.988
04. Φόροι – Εισφορές	113.741.656
05. Λοιπά τακτικά έσοδα	<u>536.404.369</u>
ΣΥΝΟΛΟ Κ.Α. 0	2.511.464.641
1. <u>ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ</u>	
12. Εσοδα εκ δανείων	107.676.180
13. Επιχορηγήσεις	541.599.000
15. Προσαυξήσεις	49.050.000
16. Λοιπά έκτακτα έσοδα	<u>22.875.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ Κ.Α. 1	721.200.180
2. <u>ΕΣΟΔΑ ΕΚ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ</u>	
21. Τακτικά	418.254.153
22. Εκτακτα	<u>44.881.318</u>
ΣΥΝΟΛΟ Κ.Α. 2	463.135.471
3. <u>ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 1999</u>	502.808.647
<u>ΓΕΝΙΚΗ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ</u>	
Τακτικά (2.511.464.641+418.254.153)	2.929.718.794
Εκτακτα (721.200.180 +44.881.318)	766.081.498
Χρηματικό Υπόλοιπο	<u>502.808.647</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ 0, 1, 2, 3	4.198.608.939

Παραδείγματα εφαρμογής στο Κ.Λ.Σ. των Ο.Τ.Α.

1. Παράδειγμα απόκτησης ή κατασκευής πάγιας εγκατάστασης κοινής χρήσεως (Γ.Λ.)

Ο Δήμος έχει στην κατοχή του με τίτλο το έδαφος μιας πλατείας. Αποφασίζεται η κατασκευή της (Κ.Α. 1711) και πιο συγκεκριμένα κατασκευάζεται:

1^η περίπτωση: στο σύνολό της τα υλικά και η εργασία παρέχονται από τον εργολάβο και η χρηματοδότηση γίνεται κατά 60% με επιχορήγηση και 40% με ίδιους πόρους και

2^η περίπτωση: τα υλικά αγοράζονται από τον Δήμο και η εργασία παρέχεται από τον εργολάβο.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι:

1^η περίπτωση:

.....	1	.....	
15.17 Πάγιας εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση			100	
50.06 Προμηθευτές παγίων				100
τιμολόγιο Ν.....				
.....	2	.....	
38.00 Ταμείο			60	
43.00 Επιχορηγήσεις επενδύσεων				60
Είσπραξη επιχορήγησης				
.....	3	.....	
50.06 Προμηθευτές παγίων			100	
38.00 Ταμείο				100
Εξόφληση προμηθευτού				
.....	4	.....	
17.11 Πλατείες – πάρκα – παιδότοποι κοινής χρήσεως			100	
15.17 Πάγιας εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση				100
Κατασκευή πλατείας (καταχώρηση στο Μητρώο Παγίων)				

Σημείωση: Το τιμολόγιο του εργολάβου λήφθηκε υπ' όψιν χωρίς ΦΠΑ και χωρίς παρακράτηση φόρου εργολάβων 3%.

2^η περίπτωση:

.....	1	.....	
25.06 Αγορές αναλωσίμων υλικών			50	
54.00 ΦΠΑ			9	
38.00 Ταμείο				59
Ως τιμολόγια αγοράς υλικών στη χρήση				
.....	2	.....	
61.09 Λοιπές Αμοιβές Τρίτων			50	
50.00 Προμηθευτές				50
Αμοιβή εργολάβου				

.....	3	.....
15.17 Πάγιες εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση	100	
78.17 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων εγκ/σεων κοινής χρήσεως		50
61.09 Λοιπές Αμοιβές Τρίτων		50

.....	4	.....
17.11 Πλατείες – πάρκα – παιδότοποι κοινής χρήσεως	100	
15.17 Πάγιες εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση		100
Κατασκευή πλατείας (καταχώρηση στο Μητρώο Παγίων)		

2. Παράδειγμα απόκτησης παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως

Στον Κ.Α. 17.51 «Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως» περιλαμβάνεται και η μερίδα 17.51.01 «Πλακόστρωση και Πεζοδρόμηση οδού "Μ"». Η κατασκευή του έργου ολοκληρώθηκε στις 30/6/2001 με συνολικό κόστος 10.000 ευρώ ως εξής:

Τιμολόγιο εργολάβου (αμοιβής εργασίας)	6.000
Υλικά του Δήμου (ίδια μέσα) 100%	
αγορασθέντα και χρησιμοποιηθέντα μέσα στη χρήση	<u>4.000</u>
Σύνολο	10.000

Η πληρωμή της δαπάνης έγινε στη χρήση 2001, ενώ το τιμολόγιο του προμηθευτή ενταλματοποιήθηκε την επόμενη χρήση.

Να γίνουν οι εγγραφές στην γενική λογιστική και στην λογιστική προϋπολογισμού.

- Εγγραφές στην γενική λογιστική:

.....	1	.....
15.17 Πάγιες εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση	10.000	
(15.17.51 Πεζοδρόμια υπό εκτέλεση)		
50.00 Προμηθευτές		6.000
78.17 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων εγκ/σεων κοινής χρήσεως		4.000
.....	2	.....
17.51 Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως	10.000	
15.17 Πάγιες εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση		10.000
(15.17.51 Πεζοδρόμια υπό εκτέλεση)		

Ολοκλήρωση κατασκευής του έργου.

- Εγγραφές στους λογαριασμούς προϋπολογισμού:

.....	1	.....
02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			10.000
02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων			10.000
Δέσμευση πίστωσης για την πραγματοποίηση της δαπάνης			
.....	2	.....
02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες			4.000
02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			4.000
Εκδοση εντάλματος πληρωμής Ν.....			
.....	3	.....
02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα			4.000
02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες			4.000
Εξόφληση του εκδοθέντος εντάλματος πληρωμής			
.....		

3. Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών προϋπολογισμού (έσοδα-έξοδα)

Ο Δήμος «Χ» προγραμματίζει την πραγματοποίηση πολιτιστικών εκδηλώσεων και καταβάλλει για δαπάνες 1.000 ευρώ και εισπράττει 1.500 ευρώ. Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν είναι:

.....	1	.....
02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			1.000
02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων			1.000
02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες			1.000
02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			1.000
Εκδοση εντάλματος πληρωμής Ν.....			
.....	2	.....
02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα			1.000
02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες			1.000
Εξόφληση του εκδοθέντος εντάλματος πληρωμής			
.....	3	.....
06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων			1.500
06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα			1.500
Βεβαίωση εσόδων			
.....		

.....	4	.....
06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα		1.500	
06.31 Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)			1.500
Εισπραξη εσόδων (εισιτήρια εκδήλωσης)			
.....		

Σημείωση: Για να διενεργηθούν οι ανωτέρω εγγραφές αντίστοιχα ποσά έχουν εγγραφεί και εγκριθεί στον Αρχικό Προϋπολογισμό και για την απλούστευση του παραδείγματος δεν αναφέρεται ο λογαριασμός ΦΠΑ.

4. Παράδειγμα είσπραξης προστίμων και προσαυξήσεων

Για τις απαιτήσεις από ανείσπρακτους λογαριασμούς ο Δήμος εκδίδει οίκοθεν σημείωμα κατά την είσπραξη και Γραμμάτιο Είσπραξης για προσαύξηση λόγω εκπροθέσμου.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν είναι:

.....	1	.....
06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων		102	
06.31 Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)			102
.....	2	.....
06.10.99 Πλεόνασμα προϋπολογισμού		2	
06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων			2
Αναμόρφωση προϋπολογισμού			
.....		

5. Παράδειγμα βεβαίωσης δημοτικών τελών από τη ΔΕΗ.

Στο λογαριασμό της ΔΕΗ συνεισπράχθηκε και ποσό 15.000 ευρώ που αφορά τέλη καθαριότητας και αποκομιδής απορριμμάτων του Δήμου ΚΑ. 031.1 (Δ.Λ.)

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές στο Δημόσιο Λογιστικό στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είσπραξης του λογαριασμού στην λήξη του, γνωρίζοντας ότι η ΔΕΗ παρακρατεί ποσοστό 2% επί των εισπράξεων για την υπηρεσία που προσφέρει ήτοι $15.000 \times 2\% = 300$ ΚΑ 051.6 (Δ.Λ.) και

β) Μη είσπραξης του λογαριασμού στην λήξη του, αλλά εκπρόθεσμα οπότε βεβαιώνεται οίκοθεν και εισπράττεται από την Ταμειακή Υπηρεσία του Δήμου πέραν των τελών και προσαύξηση 5% ήτοι $15.000 \times 5\% = 750$ Κ.Α. 151.1 (Δ.Λ.)

1^η περίπτωση:

ΕΣΟΔΑ

.....	1	.....
06.10.0.(00)311 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων			15.000
06.21.0.(00)311 Βεβαιωθέντα έσοδα			15.000
Βεβαίωση τελών με ατομική καταλογιστική πράξη του Δήμου			
.....	2	.....
06.21.0.(00)311 Βεβαιωθέντα έσοδα			15.000
06.31.0(00)311 Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)			15.000
Είσπραξη τελών στη λήξη τους			

ΕΞΟΔΑ

.....	1	.....
02.21.0(00)516 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			300
02.10.0(00)516 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων			300
Ανάληψη υποχρέωσης δαπάνης			
.....	2	.....
02.30.(00)516 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες			300
02.21.0(00)516 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			300
Εκδοση εντάλματος πληρωμής Ν.....			
.....	3	.....
02.31.0(00)516 Πραγματοποιηθέντα έξοδα			300
02.30.(00)516 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες			300
Εξόφληση του εκδοθέντος εντάλματος πληρωμής			
.....		

2^η περίπτωση:

Για την εκπρόθεσμη είσπραξη διενεργούνται οι ίδιες εγγραφές όπως στην λογιστικοποίηση των εσόδων της 1^{ης} περίπτωσης (εγγραφές 1 και 2).

Για την είσπραξη της προσαύξησης θα διενεργηθούν οι εξής εγγραφές:

.....	1	.....
06.10.1.(15)511 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων			750
06.21.1.(15)511 Βεβαιωθέντα έσοδα			750

Οίκοθεν βεβαίωση προσαύξησης	2	
06.21.1.(15)511 Βεβαιωθέντα έσοδα		750
06.31.1(15)511 Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)		750
Είσπραξη προσαύξησης	3	
06.10.99 Αποθεματικό προϋπολογισμού (πλεόνασμα)		750
06.10.1.(15)511 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων		750
Αναμόρφωση προϋπολογισμού εσόδων		

6. Παράδειγμα εσόδων, τα οποία εισπράττονται στην επόμενη χρήση

Στο έτος 2002, ο Δήμος (X) κατασκευάζει αγωγούς ομβρίων με δικά του μέσα. Για τις εργασίες αυτές εκδίδει βεβαιωτικό κατάλογο αξίας 150 ευρώ. Η είσπραξη της απαίτησης από τους υπόχρεους δημότες της περιοχής γίνεται την επόμενη χρήση 2003.

Να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές στη γενική λογιστική και στο δημόσιο λογιστικό.

Γενική λογιστική:

30.00 Απαιτήσεις από ιδιώτες		150
73.60 Εσοδα για κάλυψη δαπανών τρίτων		150
Ως πράξη καταλογισμού του Δημοτικού Συμβουλίου		
Δημόσιο λογιστικό:		
06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων		150
06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα		150

7. Παράδειγμα ιδιοκατασκευής παγίων κοινής χρήσεως και εσόδων από πρόστιμα

Ο Δήμος αναθέτει την κατασκευή ενός πεζοδρομίου (πλακόστρωση και πεζοδρόμηση) στον εργολάβο Α. Αλεξίου, με την συμφωνία τα υλικά και εργατικά θα βαρύνουν τον Δήμο. Το έργο ολοκληρώθηκε σε 9 μήνες και συγκεκριμένα στις 30/9/02 με συνολικό κόστος κατασκευής 80.000 ευρώ ήτοι:

- Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν (αγορασθέντα όλα μέσα στη χρήση)	50.000
- Εργατικό κόστος	25.000
- Αμοιβή εργολάβου	<u>5.000</u>
Σύνολο	80.000

1^η περίπτωση:**• Εγγραφές στην γενική λογιστική:**

.....	1	.....
15.17 Πάγιες εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση (15.17.51 Πεζοδρόμια υπό εκτέλεση)		80.000	
78.17 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων εγκ/σεων κοινής χρήσεως			80.000

.....	2	.....
17.51 Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως		80.000	
15.17 Πάγιες εγκατ/σεις κοινής χρήσεως υπο εκτέλεση (15.17.51 Πεζοδρόμια υπό εκτέλεση)			80.000

Ολοκλήρωση κατασκευής του έργου.

• Εγγραφές στην αναλυτική λογιστική:

.....	1	.....
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα		80.000	
96.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – τεκμαρτά έσοδα			80.000

Μεταφορά δεδομένων στην αναλυτική λογιστική

.....	2	.....
93.17 Κόστος ιδιοκατασκευής παγίων εγκ/σεων κοινής χρήσεως (15.17.51 Πεζοδρόμια υπό εκτέλεση)		80.000	
94.24 Υλικά κατασκευής και επισκευής τεχνικών έργων			50.000
92.00 Κόστος λειτουργίας παραγωγής-κόστος παρεχόμενων υπηρεσιών στους Δημότες			30.000

Ολοκληρωμένο κόστος

.....	3	.....
96.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – τεκμαρτά έσοδα		80.000	
93.17 Κόστος ιδιοκατασκευής παγίων εγκ/σεων κοινής χρήσεως (15.17.51 Πεζοδρόμια υπό εκτέλεση)			80.000

Μεταφορά του συνολικού κόστους στα έσοδα

.....

• **Εγγραφές στους λογαριασμούς τάξεως (Δημόσιο Λογιστικό):**

.....	1	.....
02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			80.000
02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων			80.000
Δέσμευση εγκεκριμένων πιστώσεων προϋπολογισμού			
.....	2	.....
02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα			75.000
02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις			75.000
Εξόφληση υλικών και εργατικών			
.....		

2^η περίπτωση:

• **Εγγραφές στους λογαριασμούς τάξεως (Δημόσιο Λογιστικό):**

.....	1	.....
06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων			100
06.61 Βεβαιωθέντα έσοδα			100
Σύνταξη βεβαιωτικού καταλόγου για την απαίτηση			
.....	2	.....
06.10.99 Πλεόνασμα προϋπολογισμού			100
06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων			100
Αναμόρφωση προϋπολογισμού εσόδων			
.....		

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι οι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των Δήμων, κεφαλαιώδους σημασίας. Σε προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους ενδιαφερόμενους στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- Κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως.
- Κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεων.
- Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- Κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η κατάσταση του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζονται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσεως σύμφωνα με τα υποδείγματα του λογιστικού σχεδίου, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα του σχεδίου και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών.

Υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων παρατίθενται στη συνέχεια.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

(αρχείο excel: υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων – φύλλο 1)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

(αρχείο excel: υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων – φύλλο 1)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

(αρχείο excel: υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων – φύλλο 1)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

(αρχείο excel: υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων – φύλλο 2)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

(αρχείο excel: υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων – φύλλο 3)

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

(αρχείο excel: υπόδειγμα λογ/σμού γενικής εκμετάλλευσης – φύλλο 1)

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

ΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

ΓΕΝΙΚΑ

- Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 αποτελούν το ενιαίο και αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής. Στο κύκλωμα αυτό παρακολουθούνται οι λογαριασμοί του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής παρακολουθείται η εσωτερική οικονομική ζωή του Δήμου και τα λογιστικά μεγέθη όπως το κόστος παραγωγής των έργων και του λειτουργιών του, τα αναλυτικά αποτελέσματα ανά δραστηριότητά του και διάφορα πληροφοριακά δεδομένα που είναι χρήσιμα στη Διοίκηση για την λήψη αποφάσεων, σε αντίθεση με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής της οποίας παρακολουθούνται οι οικονομικές σχέσεις του δήμου με το εξωτερικό περιβάλλον (π.χ. τράπεζες, προμηθευτές, πελάτες κ.λ.π.)

Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής λειτουργούν σε ιδιαίτερο κύκλωμα ανεξάρτητο από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, με δεδομένα των οποίων τροφοδοτούνται μέσω των αντικριζόμενων λογαριασμών που τηρούνται και παρακολουθούνται στην αναλυτική λογιστική (90).

- Επιπλέον για να υπολογισθεί σωστό κόστος παραγωγής (υπηρεσιών και ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων εγκαταστάσεων), χωρίς αυθαίρετους μερισμούς εξόδων κ.λ.π. πρέπει απαραίτητως να προηγηθεί ο σωστός υπολογισμός του κόστους λειτουργίας κάθε υπηρεσίας και να επακολουθήσει ο συσχετισμός του με το έργο που παρήγαγε κάθε μία από αυτές, το οποίο αντιπροσωπεύει τη συμβολή της στα παραχθέντα (υπηρεσίες, πάγιες εγκαταστάσεις).

Συνεπώς, τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών του Δήμου, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου, πρέπει να καταχωρούνται και κατά υπηρεσία, για τη λειτουργία της οποίας δαπανήθηκαν. Αυτή η κατά υπηρεσία κατάταξη των εξόδων της ομάδας 6 γίνεται (άμεσα ή έμμεσα) στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους» .

- Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9) εφαρμόζεται υποχρεωτικά από την 1/1/2001 από τους Δήμους και τις Κοινότητες που έχουν, είτε πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων, είτε έσοδα άνω του ενός δισεκατομμυρίου δρχ. ετησίως είτε προαιρετικά για από τους Δήμους και Κοινότητες που δεν υπερβαίνουν κανένα από τα κριτήρια αυτά.

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και η λειτουργία τους.

(Όσοι λογαριασμοί παρουσιάζουν ιδιαιτερότητα)

Η ομάδα 9 αναλύεται στους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

90. Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
91. Ανακατάταξη εξόδων – Ενδιάμεσα κέντρα κόστους
92. Κέντρα (θέσεις) κόστους
93. Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
94. Αποθέματα
95. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
96. Εσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
97. Διαφορές απογραφών-ενσωματώσεως και καταλογισμού
98. Αναλυτικά αποτελέσματα

Λογαριασμός 90. Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

- Ο λογαριασμός 90 και οι υπολογαριασμοί του αποτελούν την γέφυρα με την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα:
 - α) των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών της ομάδας 2,
 - β) των οργανικών εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6,
 - γ) των οργανικών εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7 και
 - δ) των αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (λογ.81-85)
- Το περιεχόμενο και η λειτουργία των υπολογαριαμών διέπεται από τις εξής δύο θεμελιώδεις αρχές:
 - 1) Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7,και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά (π.χ. ανά μήνα), αναλυτικά ή αθροιστικά, στους υπολογαριασμούς του 90, με χρέωση ή πίστωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται το κλειστό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής.
 - 2) Στο τέλος κάθε χρήσεως, το υπόλοιπο κάθε υπολογαριασμού του 90 είναι ίσο αλλά αντίθετο από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής τον οποίο αντικρύζει.

Λογαριασμός 91. Ανακατάταξη εξόδων – Ενδιάμεσα κέντρα κόστους

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν ενδιάμεσος μεταξύ του λογαριασμού 90 και των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 91 περιλαμβάνει και τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:
Ενδιάμεσα κέντρα κόστους

- 91.20 Εξοδα επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ.
- 91.25 Εξοδα αυτοκινήτων λεωφορείων
- 91.30 Εξοδα φορτηγών αυτοκινήτων
- 91.35 Εξοδα αυτοκινούμενων ή ρυμουλκούμενων μηχανημάτων
- 91.40 Εξοδα απορριματοφόρων αυτοκινήτων
- 91.99 Λογαριασμός μεταφοράς των ενδιάμεσων κέντρων κόστους στα κέντρα κόστους του 92 (λογ. αντίθετος)

Οι λογαριασμοί αυτοί χρησιμοποιούνται για άντληση χρήσιμων πληροφοριών και για διευκόλυνση της επίρριψης του κόστους που συγκεντρώνεται σε αυτούς, στα κανονικά κέντρα κόστους (λογ/σμος 92). Επειδή περιέχουν ανακαταταγμένα έξοδα λέγονται και λογαριασμοί **ανακατάταξης**.

Στους λογαριασμούς αυτούς και τους υπολογαριασμούς τους συγκεντρώνεται το κόστος λειτουργίας των ιδιόκτητων οχημάτων του Δήμου με χρέωσή τους και πίστωση του λογαριασμού 90.06 και έτσι λαμβάνεται η πληροφορία για το ύψος των εξόδων λειτουργίας κάθε κατηγορίας οχημάτων και μηχανημάτων και κάθε οχήματος ή μηχανήματος ξεχωριστά. Έτσι γίνεται ευκολότερα η επίρριψη του κόστους τους στα κέντρα λειτουργικού κόστους, με βάση το μεταφορικό έργο που απορροφήθηκε από αυτά για κάθε όχημα ή το λειτουργικό έργο για κάθε μηχανήμα.

Η επίρριψη στα κέντρα κόστους γίνεται με χρέωση των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 92 και πίστωση του αντίθετου λογαριασμού 91.99 και έτσι εξισώνεται ο πρωτοβάθμιος 91 ως προς την κίνηση των συγκεκριμένων 91.20 - 91.40 αφήνοντας ανέπαφη την χρέωσή τους, η οποία συνεχίζει σε επίπεδο υπολοίπου να παρέχει την ανωτέρω πληροφορία.

Λογαριασμός 92. Κέντρα (θέσεις) κόστους

- Στους υπολογαριασμούς του 92 παρακολουθείται το κόστος των λειτουργιών και των λειτουργικών υποδιαιρέσεων (Υπηρεσιών) του Δήμου. Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται στους παρακάτω πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

92.00 Κόστος λειτουργίας παραγωγής-Κόστος παρεχόμενων υπηρεσιών σε Δημότες

92.01 Κόστος λειτουργίας διοικητικών υπηρεσιών

92.02 Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Κόστος λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων

92.04 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας

- Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 92.00 Κόστος λειτουργίας παραγωγής που αντιστοιχούν στα κέντρα κόστους της λειτουργίας παραγωγής του Δήμου συγκεντρώνεται το κόστος λειτουργίας των Υπηρεσιών του Δήμου που απασχολούνται άμεσα με την παροχή υπηρεσιών στους δημότες ή την κατασκευή τεχνικών έργων κοινής χρήσεως.

Το κόστος αυτό απαρτίζεται από τα πραγματικά οργανικά έξοδα που σχετίζονται άμεσα με τα συγκεκριμένα κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα ή μισθοδοσία του προσωπικού που ασχολείται σε αυτά (Υπηρεσίες) και από αναλογία γενικών εξόδων παραγωγής που γίνονται για λογαριασμό περισσότερων Υπηρεσιών (κέντρων κόστους) και κατανέμονται σε αυτά με βάση κριτήρια μερισμού που συνήθως είναι οι πραγματικές ή πλασματικές μονάδες έργου των υπηρεσιών (κέντρων κόστους) βάσει των οποίων απορροφάται από αυτές η αναλογία των γενικών εξόδων παραγωγής. Τα έξοδα αυτά λέγονται **έμμεσα** ως προς τα κέντρα κόστους, διότι προηγείται η διαδικασία της κατανομής τους σε αυτά με βάση κριτήρια κατανομής.

Από τις αναλώσεις υλικών που καταλογίζονται στα κύρια κέντρα κόστους άμεσα ή έμμεσα ή καταλογίζονται άμεσα ή έμμεσα σε βοηθητικά κέντρα κόστους που στη συνέχεια μεταφέρονται στα κύρια. Τα αναλώσιμα υλικά όταν δεν καταλογίζονται άμεσα σε κάποιο κέντρο κόστους αντιμετωπίζονται κοστολογικά ως γενικά έξοδα παραγωγής όπως π.χ. η ύδρευση και η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας όταν δεν μπορεί να συνδεθεί άμεσα και αποκλειστικά με κάποια υπηρεσία, ο μισθός εποπτών του έργου περισσότερων υπηρεσιών κ.λ.π.

Κλασικές περιπτώσεις βοηθητικών παραγωγικών υπηρεσιών το έργο των οποίων εξυπηρετεί περισσότερα κύρια παραγωγικά κέντρα κόστους είναι το συνεργείο επισκευών και

συντηρήσεων του Δήμου, το ξυλουργείο, το μηχανουργείο, το ηλεκτρολογείο, το γραφείο κίνησης οχημάτων κ.λ.π.

- Τα βήματα που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας είναι τα ακόλουθα:

ΒΗΜΑ 1^ο

Πρώτα γίνεται η επίρριψη των εξόδων λειτουργίας των ενδιάμεσων λογαριασμών κόστους παραγωγής από τους λογαριασμούς 91.20-91.40 στα κύρια κέντρα κόστους όπως π.χ. η Υπηρεσία Τεχνικών έργων και οδοποιίας ή η Υπηρεσία πράσινου και κηποτεχνίας και στα βοηθητικά κέντρα κόστους που δίνουν έργο σε περισσότερες από μία κύριες Υπηρεσίες, όπως η Υπηρεσία μηχανολογικού, η Υπηρεσία ηλεκτρολογικού κ.λ.π.

ΒΗΜΑ 2^ο

Στη συνέχεια ακολουθεί η επίρριψη των εξόδων λειτουργίας των βοηθητικών κέντρων κόστους στα κύρια. Τόσο η μεταφορά των εξόδων από τα ενδιάμεσα κέντρα κόστους στα κύρια και βοηθητικά όσο και η μεταφορά στη συνέχεια του συγκεντρωμένου κόστους των βοηθητικών στα κύρια, γίνεται με βάση τις μονάδες έργου που απορρόφησε κάθε κέντρο κόστους από το κέντρο κόστους προηγούμενου επιπέδου.

ΒΗΜΑ 3^ο

Το οριστικό συγκεντρωμένο κόστος των κύριων κέντρων κόστους με πίστωση του αντίθετου 92.99.00 μεταφέρεται και καταλογίζεται στους φορείς κόστους που είναι τα ιδιοκατασκευασμένα πάγια (τεχνικά έργα, εγκαταστάσεις-έργα κοινής χρήσεως και λοιπά), με χρέωση των σχετικών υπολογαριασμών του 93. «Κόστος παραγωγής – Κόστος ιδιοκατασκευής πάγιων εγκαταστάσεων» για το μέρος που αφορά την ιδιοκατασκευή πάγιων και στους υπολογαριασμούς των εσόδων των υπηρεσιών, με χρέωση του λογαριασμού 96 για το μέρος που αφορά υπηρεσίες στους Δημότες.

Λογαριασμός 93. Κόστος παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)

- Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθείται το κόστος ιδιοκατασκευής τεχνικών δημοτικών έργων, το κόστος ιδιοκατασκευής πάγιων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως, το κόστος παραγωγής ασωμάτων ακινητοποιήσεων, το κόστος ιδιοπαραγωγής λοιπών στοιχείων και το κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων του Δήμου.

Ο λογαριασμός περιλαμβάνει και τους υπολογαριασμούς:

93.12 Κόστος ιδιοκατασκευής Τεχνικών Έργων Αποχέτευσης και Υδρευσης

93.17 Κόστος ιδιοκατασκευής πάγιων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως

• Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων εγκαταστάσεων συντίθεται:

α) από αναλογία εξόδων (κόστους) των υπηρεσιών που ασχολούνται με την κατασκευή αυτών (Υπηρεσίες μηχανολογικού κ.λ.π.)

β) από αναλογία εξόδων των ενδιάμεσων κέντρων λειτουργικού κόστους (οχημάτων κ.λ.π. λογαριασμοί 91.20 – 91.50)

γ) από τα αναλωθέντα υλικά των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων του λογαριασμού 94 «Αποθέματα».

Οι δευτεροβάθμιοι υπολογαριασμοί του 93 αναλύονται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς ανά έργο και τεταρτοβάθμιους ανα υπηρεσία χορήγησης του κόστους (κέντρα κόστους).

• Το συγκεντρωμένο κόστος του 93 (των ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων εγκαταστάσεων, τεχνικών έργων κοινής χρήσεως καθώς και της ιδιοπαραγωγής πάγιων) στο τέλος της κοστολογικής περιόδου ή μόλις ολοκληρωθεί ή πάγια εγκατάσταση, μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 15 με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογαριασμού 78 «Ιδιοπαραγωγή πάγιων – Τεκμαρτά έσοδα» όσον αφορά την απεικόνιση στην γενική λογιστική και με χρέωση του λογαριασμού 96.78 «Ιδιοπαραγωγή πάγιων» με πίστωση του αντίθετου λογαριασμού 93.99 όσον αφορά την αναλυτική λογιστική. Στην πίστωση του 96.78 μεταφέρονται τα αντίστοιχα και ισόποσα υπόλοιπα των ομότιπλων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 78, με χρέωση του 90.07.78 .

Λογαριασμός 96. Εσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Ο λογαριασμός αυτός αναλύεται στους κατωτέρω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

96.70 Από πωλήσεις εμπορευμάτων

96.71 Από πωλήσεις προϊόντων

96.72 Από φόρους – εισφορές – τέλη – πρόστιμα – προσαυξήσεις

96.73 Από παροχή υπηρεσιών (ανταποδοτικά τέλη)

96.74 Από επιχορηγήσεις

96.75 Από παρεπόμενες ασχολίες και δωρεές

96.76 Εσοδα κεφαλαίων

96.77 Ιδιοπαραγωγή πάγιων – Τεκμαρτά έσοδα

96.90 Συγκέντρωση εσόδων από φόρους και επιχορηγήσεις

96.99 Αντίθετος λογαριασμός μεταφοράς αποτελεσμάτων στον λ/σμό 98.99

(Αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους αντίστοιχων και ομό-
τιπλων των δευτεροβαθμίων και τριτοβαθμίων του 96).

- Στους υπολογαριασμούς του 96 προσδιορίζονται τα αναλυτικά αποτελέσματα. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι αντίστοιχοι των δευτεροβαθμίων λογαριασμών 70 – 78 της γενικής λογιστικής και υπάρχει μεταξύ τους απόλυτη συσχέτιση στην κωδικοαρίθμηση. Στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα έσοδα της γενικής λογιστικής που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 70 – 78 (με πίστωση του 96 και χρέωση του 90.07) και τα μειωτικά των εσόδων ποσά που αφορούν τις εκπτώσεις ή τις επιστροφές αν υπάρχουν (με χρέωση του 96 και πίστωση του 90.07).
- Στη χρέωση των λογαριασμών 96.70 – 96.76 έχει μεταφερθεί το κόστος των υπηρεσιών και έτσι από τα υπόλοιπα τους προσδιορίζονται τα αναλυτικά κατ' είδος παρεχόμενης υπηρεσίας αποτελέσματα, τα οποία μεταφέρονται στον λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

Λογαριασμός 98. Αναλυτικά αποτελέσματα

- Στους υπολογαριασμούς του 98 συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα του Δήμου.
- Στον υπολογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο συμφωνεί απόλυτα με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής.

Στον υπολογαριασμό 98.99 μεταφέρονται:

α) τα μικτά οργανικά αποτελέσματα από τους υπολογαριασμούς του 96.

β) το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών-αναπτύξεως, δημοσίων σχέσεων και χρηματοοικονομικής, καθώς και το κόστος υποαπασχολήσεως – αδράνειας (όταν υπάρχει) από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους» το οποίο βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

γ) οι διαφορές απογραφών και καταλογισμού από τους υπολογαριασμούς του 97.

δ) τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81-85 της γενικής λογιστικής τα οποία μεταφέρονται (στον λογαριασμό 98.99) μέσω του λογαριασμού 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»

Κλείσιμο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής στο τέλος της χρήσεως

Στο τέλος της χρήσεως μετά την ολοκλήρωση των εγγραφών κλεισίματος του Ισολογισμού, από τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής απομένουν υπόλοιπα:

- Οι υπολογαριασμοί του 90 άλλοι με χρεωστικά και άλλοι με πιστωτικά.
- Οι υπολογαριασμοί του 94 με χρεωστικά υπόλοιπα, οι οποίοι απεικονίζουν την αξία των αποθεμάτων της απογραφής λήξεως.
- Ο λογαριασμός 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσεως» ο οποίος απεικονίζει το αποτέλεσμα της χρήσεως.

Οι παραπάνω λογαριασμοί εξισώνονται με σχετική λογιστική εγγραφή με την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί που εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα με πίστωση των λογαριασμών που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Διαγράμματα λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής

Για την απλούστερη κατανόηση της συλλειτουργίας των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής παρατίθενται τα εξής βασικά διαγράμματα:

- Τα διαγράμματα 1 και 2 δείχνουν την μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2 και 6 στις «θέσεις κόστους» του λογαριασμού 92 και της ομάδας 7 στον λογαριασμό 96.
- Το διάγραμμα 3 δείχνει την δημιουργία του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».
- Το διάγραμμα 4 δείχνει τον σχηματισμό του κόστους ιδιοκατασκευής των παγίων και λοιπών στοιχείων και
- Το διάγραμμα 5 δείχνει την μεταφορά του κόστους που συγκεντρώθηκε στους αναλυτικούς λογαριασμούς του 92, στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 96.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1α

(αρχείο: διαγράμματα αναλυτικής λογιστικής)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1α**(αρχείο: διαγράμματα αναλυτικής λογιστικής)**

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2

(αρχείο: διαγράμματα αναλυτικής λογιστικής)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3

(αρχείο: διαγράμματα αναλυτικής λογιστικής)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4

(αρχείο: διαγράμματα αναλυτικής λογιστικής)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5**(αρχείο: διαγράμματα αναλυτικής λογιστικής)**

Βιβλιογραφία:

- «Αναλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» – Χαράλαμπου Ξένου – 1999- εκδόσεις: irirotiki software & publications s.a. Χαρίλαος Μανιώτης
- « Δημόσιο Λογιστικό» - Σολδάτος Δημ. –2001 – εκδόσεις: Μ. Δημόπουλου
- «Ειδικό Εγχειρίδιο Υποχρεωτικά Τηρουμένων Λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Συστήματος ΟΤΑ- των Ν.Π.Δ.Δ. και των Επιχειρήσεων τους.» – Μάρκου Καραναστάση –2001- εκδόσεις Α. Τριανταφύλλης
- «Ο.Τ.Α. από το Δημόσιο Λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα»
- Καραγιάνης Στέλιος – εκδόσεις: Υποστήριξη Επιχειρήσεων Ε.Π.Ε.
- «Οδηγός για την βήμα-βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους»
- Ομάδα Διοίκησης Έργου Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης
- Προεδρικό Διάταγμα αρ. 315 ΦΕΚ 302/30-12-99
- «Περιληπτικές Σημειώσεις στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του Δημόσιου Τομέα» - Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.)
Εισηγητές: Μ. Σιασάθης, Α. Ρούσσο
- «Πρακτική Εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος των Δήμων και των Κοινοτήτων» - Μάρκος Καραναστάσης -2001- εκδόσεις Γεωργίου Καραναστάση
- «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας» - Δημητράκη Ουρανία –ΤΕΙ Ηπείρου
- «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων» - Σ. Καραγιάνης- 2002- εκδόσεις Γ. Καραναστάση
- Κοστολόγηση – Πομόνης Νικόλαος – 2001 – εκδόσεις: Αθ. Σταμούλης
- Τα έσοδα των Δήμων και Κοινοτήτων – Θεοδώρου Ι.
- Εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως του Ε.Λ.Σ.– Γρηγοράκος Θεόδωρος– 2001 – εκδόσεις: Σάκκουλα

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

- Σχέδιο λογαριασμών (ομάδες 1-8) 142
- Σχέδιο λογαριασμών (ομάδα 10) 186
- Σχέδιο λογαριασμών (ομάδα 9) 190

- ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (σελίδες 142-185)
(αρχείο excel: Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής – φύλλο 2)
- ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ (σελίδες 186-189)
(αρχείο excel: Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής – φύλλο 3)
- ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (σελίδες 190-194)
(αρχείο excel: Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής – φύλλο 2)