

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ενασχόληση με τη δημιουργία μιας εργασίας αποφέρει θετικά αποτελέσματα για τους σπουδαστές, ειδικά όταν το θέμα προκαλεί το προσωπικό τους ενδιαφέρον.

Έτσι αποφασίσαμε να ασχοληθούμε με ιδιαίτερη θέληση και να δραστηριοποιηθούμε ανάλογα, όταν επιλέξαμε το θέμα μας. Αμέσως συνειδητοποιήσαμε τη σπουδαιότητα και τη σημασία του θέματος στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα και ενεργήσαμε γρήγορα για τη συλλογή των στοιχείων.

Στην προσπάθεια αυτή αρωγός ήταν η καθηγήτρια της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τ.Ε.Ι. Πρέβεζας Κα Δημητράκη η οποία μας υπέδειξε τις πηγές, απ' τις οποίες αντλήσαμε την κατάλληλη βιβλιογραφία.

Καταλήγοντας το σύντομο αυτό πρόλογο ελπίζουμε η προσπάθειά μας να είναι ικανοποιητική, να αποκομίσει θετικά σχόλια και εποικοδομητικές κρίσεις.

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

1.1 Ο ρόλος των οικονομικών υπηρεσιών του δήμου.....	11
1.2 Βασικά στοιχεία από το δημόσιο λογιστικό.....	12
1.2.1 Προϋπολογισμός των ΟΤΑ.....	12
1.2.1.1 Ορισμός και φύση του προϋπολογισμού.....	12
1.2.1.2 Περιεχόμενο του προϋπολογισμού.....	13
1.2.1.3 Αρχές κατάρτισης προϋπολογισμού.....	15
1.2.1.4 Διαδικασία και χρόνος κατάρτισης.....	16
1.2.1.4.1 Διαδικασία.....	16
1.2.1.4.2 Χρόνος.....	16
1.2.1.4.3 Αιτιολογική έκθεση.....	20
1.2.1.5 Περιγραφή προϋπολογισμού.....	23
1.2.1.6 Δομή προϋπολογισμού.....	25
1.2.1.7 Πιστώσεις.....	35
1.2.1.8 Αναμόρφωση του προϋπολογισμού.....	36
1.2.1.9 Προϋπολογισμός ως εργαλείο προγραμματισμού.....	39
1.2.1.10 Λογιστικό των ΟΤΑ και η σημασία του προϋπολογισμού.....	40
1.2.1.11 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού.....	43
1.2.2 Τα θέματα βεβαίωσης και εισπραξης εσόδων.....	44
1.2.3 Ο ταμιακός απολογισμός.....	44
1.3 Τα τηρούμενα βιβλία του δημόσιου λογιστικού.....	45
1.3.1 Βιβλία λογιστηρίου.....	45
1.3.2 Βιβλία ταμείου.....	45
1.3.3 Θεώρηση και τήρηση βιβλίων.....	48
1.3.4 Αποτύπωση βιβλίων ταμείου.....	49
1.4 Τα τηρούμενα στοιχεία του δημόσιου λογιστικού.....	49
1.5 Οργάνωση της οικονομικής υπηρεσίας.....	50
1.5.1 Έννοια.....	50
1.5.2 Κατανομή της υπηρεσίας.....	50
1.5.3 Αρμοδιότητες.....	51
1.5.3.1 Λογιστική υπηρεσία ή λογιστήριο.....	51
1.5.3.2 Υπηρεσία δημοτικών προσόδων και δημοτικής περιουσίας.....	52
1.5.3.3 Ταμιακή υπηρεσία.....	53
1.6 Ζητήματα διοικητικής οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών.....	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 **ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

2.1 Βασικές αρχές λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος.....	58
2.1.1 Η αρχή της αυτονομίας.....	59
2.1.2 Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.....	60
2.1.3 Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.....	60
2.2 Τι ονομάζουμε λογιστικό σχέδιο;.....	61
2.3 Το έργο της εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους ΟΤΑ.....	61
2.4 Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα: Ένα συστηματικό εργαλείο.....	62
2.5 Γνωριμία με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	63
2.5.1 Λογιστική ταυτότητα.....	63
2.5.2 Απογραφή - Ισολογισμός.....	64
2.5.3 Αποτελέσματα.....	70
2.5.4 Λογαριασμοί.....	74
2.5.4.1 Πόσους και ποιους λογαριασμούς χρειαζόμαστε και σε ποιο επίπεδο ανάλυσης.....	85
2.5.4.2 Πως προσπαθούμε να αποφύγουμε λάθη και παραλείψεις ή αν γίνουν να τα βρούμε γρήγορα και εύκολα, ώστε να τα διορθώσουμε.....	87
2.6 Συγκέντρωση αποτελεσμάτων, απογραφή – αποσβέσεις, προπληρωθέντα - δεδουλευμένα.....	89
2.7 Τα βιβλία του Διπλογραφικού συστήματος.....	96
2.8 Βασικές λογιστικές αρχές.....	98

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο **Η ΑΝΑΓΚΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ – ΤΑ ΒΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ**

3.1 Γιατί σήμερα διπλογραφικό;.....	101
3.2 Τι πρέπει να ξεκαθαρίσουμε, σχετικά με τη διαφορετικότητα του «ισχύοντος» και του «νέου».....	101
3.3 Γιατί διπλογραφικό και όχι βελτίωση του σημερινού συστήματος;.....	103
3.4 Νέα δεδομένα για τους Ο.Τ.Α.....	105
3.4.1 Απαραίτητα βήματα για την αντιμετώπιση των νέων συνθηκών και εκμετάλλευσης των νέων δεδομένων.....	107
3.5 Γιατί δεν επαρκούν τα παλαιά εργαλεία.....	132
3.6 Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης.....	136
3.7 Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης από το λογιστικό των Ο.Τ.Α. στο Διπλογραφικό Σύστημα Λογιστικής Παρακολούθησης.....	138

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο**ΤΑ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

4.1 Γιατί διπλογραφικό;	144
4.2 Η πληροφοριακή αξία των βιβλίων που τυπώνει η γενική & αναλυτική λογιστική.....	145
4.3 Η κωδικοποίηση των διαφορών μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος.....	148
4.4 Μεθοδολογία για την καταγραφή της πληροφορίας.....	150
4.5 Επίλογος – Συμπεράσματα.....	155

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Είμαστε μπροστά στις νέες προκλήσεις της ιστορίας και της πορείας του τόπου μας. Σήμερα που τα πάντα αλλάζουν με ραγδαία ταχύτητα βρισκόμαστε στην αναζήτηση λύσεων που θα καταστήσουν τη χώρα μας ισχυρή και ισότιμη με τις άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

Μέσα σ' έναν κόσμο που μεταβάλλει καθημερινά τις οικονομικές, κοινωνικές και παραγωγικές του δομές είναι αδύνατο οι παραδοσιακές μορφές οργάνωσης να παραμείνουν αναλλοίωτες και στάσιμες.

Οι διαρκώς αυξανόμενες ανάγκες παροχής υπηρεσιών προς τους πολίτες οδηγούν αναπόφευκτα στην ανάγκη πολιτικών αποκέντρωσης και στη διαρκή προσπάθεια διαμόρφωσης ενός κατάλληλου μηχανισμού ετοιμότητας, που δεν είναι άλλος από την τέλεια οργανωμένη Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Η αποκέντρωση αρμοδιοτήτων και πόρων στη βάση της αυτονομίας του θεσμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και του κράτους είναι βασική προϋπόθεση και επιταγή για να αποτελέσει η Τοπική Αυτοδιοίκηση μοχλό ανάπτυξης σε τοπικό επίπεδο και να συμβάλλει στους εκσυγχρονισμούς της κοινωνίας.

Οι εμπειρίες που αποκομίσαμε μέχρι σήμερα δεν αφήνουν καμία αμφιβολία ότι οι θεσμικές παρεμβάσεις δεν είναι από μόνες τους ικανές να μετατρέψουν την Τοπική Αυτοδιοίκηση σε μοχλό οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης.

Για να έχει επιτυχία η προσπάθεια αυτή, μία από τις βασικές προϋποθέσεις είναι και ο εκσυγχρονισμός των οικονομικών λειτουργιών της.

Έτσι η Κυβέρνηση στα πλαίσια συγκρότησης ενός σύγχρονου Διαχειριστικού Οικονομικού Λογιστικού Συστήματος ικανού να ανταποκριθεί στις νέες ανάγκες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, αποφάσισε την καθιέρωση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου βαθμού.

Η προσπάθεια αυτή έχει ξεκινήσει από το 1997 με τη θέσπιση του Ν. 2539/1997 με την εκπόνηση ενός λογιστικού οδηγού από μια ομάδα εργασίας με επικεφαλής τον καθηγητή του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Βενιέρη.

Ακόμα από το 1997 είχε μπει σε εφαρμογή ένα πιλοτικό πρόγραμμα εφαρμογής του σε μικρό αριθμό ΝΠΔΔ, μεταξύ των οποίων συμμετείχαν 13 ΟΤΑ της χώρας.

Με το ΠΔ 205/98 (ΦΕΚ 163/Α715.7.98) «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου» αποφασίστηκε η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος παρακολούθησης των οικονομικών των ΟΤΑ. Με το ΠΔ αυτό καθορίστηκε το λογιστικό σχέδιο και ο τρόπος τήρησης του από τα ΝΠΔΔ και τους Δήμους οι οποίοι α) προαιρετικά μπορούν να το τηρούν από τη δημοσίευση του και β) υποχρεωτικά από 1/1/2001.

Για την υποβοήθηση και υποστήριξη της εφαρμογής αυτής για το έτος 1999, το Υπουργείο Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, συγκρότησε ομάδα μελέτης από ειδικούς επιστήμονες στελέχη του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α, της Ε.Β.Τ.Α.Α και της τοπικής αυτοδιοίκησης, οι οποίοι ήδη κατάρτισαν τον παρόντα λογιστικό οδηγό για τους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού ο οποίος έχει σαν βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ. (ΠΔ.205/1998) και είναι προσαρμοσμένος στις ιδιαιτερότητες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Η επιστημονική στήριξη της κατάρτισης αυτού, έγινε από τον Πρόεδρο του ΕΣΥΛ, καθηγητή κ. Κων/νο Βαρβάκη, τον Επιστημονικό Σύμβουλο του ΕΣΥΛ κ. Δρ. Νικόλαο Πρωτοψάλτη και τον αντιπρόεδρο του ΕΣΥΛ κ. Θεόδωρο Γρηγοράκο.

Έτσι στη συνέχεια του λογιστικού οδηγού για τους ΟΤΑ Α' Βαθμού έχουμε τη θέσπιση του ΠΔ 315/99 που ορίζει τις νομοθετικές λεπτομέρειες για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.

Στα πλαίσια αυτά, από 1/1/2000 θα πρέπει να εφαρμοστεί υποχρεωτικά στους Ο.Τ.Α. Α Βαθμού με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ή με έσοδα άνω των 1,5 εκ. ευρώ η Διπλογραφική Λογιστική, με τη βεβαιότητα ότι μέσω αυτής θα απαλειφθούν τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες που παρουσιάζει το ισχύον σήμερα Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.

Το Β.Δ. 17.5/ 15.6.1959 περί λογιστικού των ΟΤΑ εξακολουθεί να ισχύει και μετά την ισχύ του ΠΔ 315/99 που εισήγαγε το διπλογραφικό σύστημα. Πρέπει να

επισημανθεί ευθύς εξ' αρχής ότι τα δύο αυτά διατάγματα εφαρμόζονται παράλληλα και ότι δεν είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι μετά το διπλογραφικό, δεν χρειάζεται το διάταγμα περί λογιστικού των ΟΤΑ. Και τούτο επειδή στο διάταγμα αυτό περιγράφονται κυρίως οι διαδικασίες των δαπανών, οι οποίες διασφαλίζουν τη διαφάνεια και τη νομιμότητα στη διαχείριση ενώ στο ΠΔ 315/99 περιγράφεται ένας νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών πράξεων, συμβατός με αυτόν που χρησιμοποιείται στην αγορά.

Συνεπώς, το Β.Δ. 17.5/15.6.1959 θα εξακολουθεί να ισχύει, άσχετα αν απαιτείται ο εκσυγχρονισμός του. Στο άρθρο 236 του ΔΚΚ προβλέπεται η έκδοση Π.Δ. που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών, ύστερα από γνώμη της ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου και με το οποίο θα κανονίζονται τα θέματα τα σχετικά με την ανάληψη υποχρεώσεων, την έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων, την ευθύνη και τον καταλογισμό σε βάρος των προσώπων που τα εκδίδουν και τα προσυπογράφουν, τη χρηματική διαχείριση της ταμιακής υπηρεσίας, τη λογοδοσία των δημοτικών και κοινοτικών υπαλλήλων και γενικά την οικονομική διοίκηση και το λογιστικό των δήμων και κοινοτήτων. Επίσης, στην ίδια διάταξη (παρ. 2) προβλέπεται η έκδοση άλλου Π.Δ. ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικοί, με το οποίο θα ρυθμίζεται η ευθύνη των προσώπου που διαχειρίζονται ένα δημοτικό ή κοινοτικό ταμείο ως προς την είσπραξη των εσόδων και την πληρωμή των δαπανών, καθώς και η διαδικασία και το περιεχόμενο του ελέγχου των χρηματικών ενταλμάτων. Τα διατάγματα αυτά δεν έχουν ακόμη εκδοθεί και συνεπώς ισχύει το Β.Δ. 17.5/15.6.1959 βάσει και του άρθρου 309 του ΔΚΚ.

Το Β.Δ. 17.5/15.6.1959 χωρίζεται σε κεφάλαια και διαλαμβάνει ζητήματα προϋπολογισμού και πιστώσεων (Άρθρα 1 - 2 και 46 - 49), βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων (3 - 5), ανάληψης δαπανών (11 - 19) και εκτέλεσης δαπανών (20 - 39). Τα ζητήματα απολογισμού ρυθμίζονται από τα άρθρα 40 - 44, και του ταμείου από τα άρθρα 45 - 75. Στα άρθρα 76 - 80 περιλαμβάνονται ζητήματα ευθυνών και τέλος, στα άρθρα 81 - 91 ζητήματα οργάνωσης των οικονομικών

Υπηρεσιών των Δήμων καθώς και ειδικές ρυθμίσεις για το λογιστικό των κοινοτήτων.

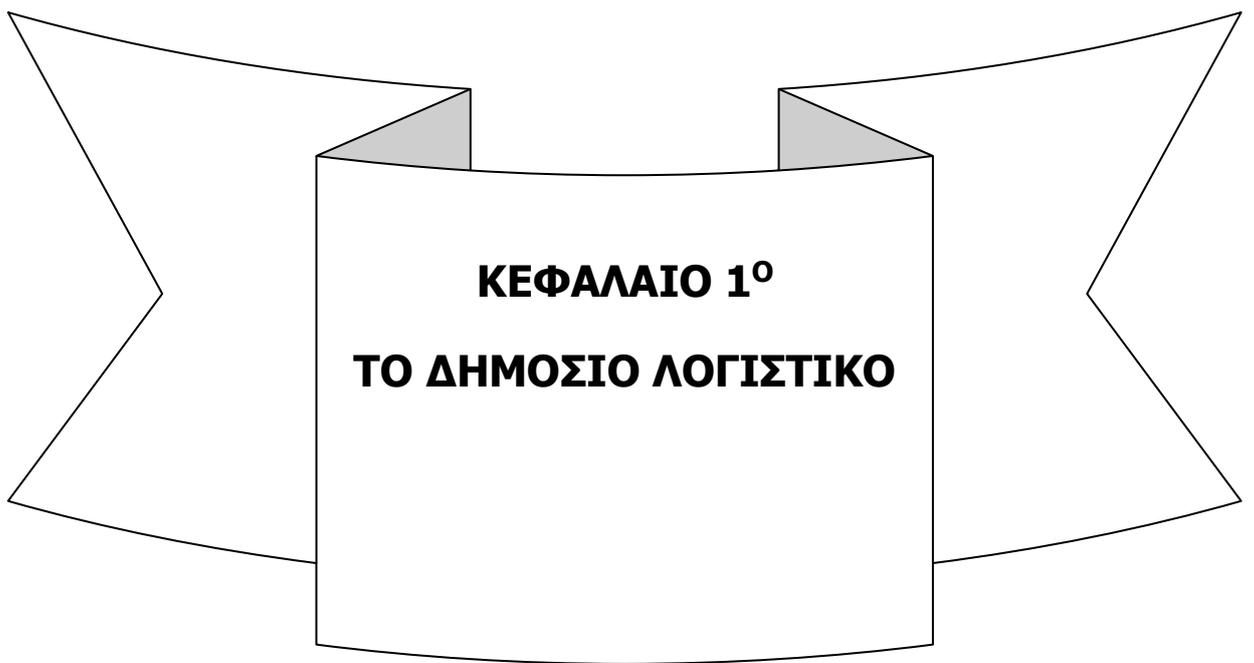
Τα σχετικά ζητήματα όμως δεν ρυθμίζονται εξαντλητικά στο εν λόγο Β.Δ. Ο ΔΚΚ (ΠΔ 410/95) περιέχει επίσης ρυθμίσεις που αφορούν το λογιστικό των ΟΤΑ (άρθρα 216 – 236). Το Β.Δ. 318/69 ρυθμίζει επίσης ζητήματα βεβαίωσης και είσπραξης καθώς επίσης και το Β.Δ. 24.9/20.10.1958 (αρ. 70 - 71).

Πέραν των ανωτέρω και επειδή η οικονομική υπηρεσία εμπλέκεται σχεδόν με τα περισσότερα ζητήματα που αφορούν την καθημερινή λειτουργία των ΟΤΑ, οι ανάλογες διατάξεις (νομοθεσία περί έργων, μελετών, προμηθειών, προσωπικού κλπ) την αφορούν άμεσα.

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 υποτυπώδεις. 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, για την απόδοση του δημοτικού έργου. Δεν είναι σε θέση να διαμορφώνει ένα ταμιακό πρόγραμμα ροών του Δήμου, τέτοιο που να δίνει τη δυνατότητα στην διοίκηση, να προγραμματίζει το ύψος των επενδύσεων που θα πραγματοποιήσει στο επόμενο χρονικό διάστημα. Το Δημόσιο λογιστικό δεν μπορεί να εμφανίσει μια συνολική οικονομική κατάσταση, όπως είναι ο ισολογισμός, τέτοια που θα χρειαστεί ο Δήμος, πληροφορεί τους ενδιαφερόμενους τρίτους όπως την Τράπεζα με την οποία θα συνάψει ένα δάνειο. Εν ολίγοις και δίχως να θέλουμε να μηδενίσουμε την αξία και την προσφορά του Δημόσιου λογιστικού στην οικονομική διαχείριση - ωστόσο πρέπει να το τονίσουμε - το Δημόσιο λογιστικό απέχει από τις σημερινές πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης.

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα δοκιμασμένο χρόνια σε όλο τον κόσμο, είναι ένα ασφαλές, ορθολογικό και «πλούσιο» πληροφοριακό σύστημα οικονομικής διαχείρισης μιας οικονομικής μονάδας. Χωρίς αμφιβολία, η εφαρμογή

του αποτελεί ένα θετικό βήμα - με προϋποθέσεις - ένα εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης των Δήμων. Δεν αποτελεί «πανάκεια» επίλυσης των σοβαρών οικονομικών προβλημάτων της σημερινής κατάστασης στην Τοπική Αυτοδιοίκηση, αλλά συμβάλλει τα μέγιστα στον εντοπισμό, την οριοθέτηση και τη σωστή ποσοτικοποίηση του.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

1.1 Οικονομικά των Ο.Τ.Α.

Οι ΟΤΑ σύμφωνα με τις συνταγματικές επιταγές έχουν στόχο «...την προαγωγή των τοπικών συμφερόντων και την ικανοποίηση των αναγκών των κατοίκων της οικείας περιφέρειας...». Η αναζήτηση των επαρκών πόρων για την εκπλήρωση των σκοπών του κάθε Δήμου και η άρτια διαχείριση τους είναι όρος εκ των ων ουκ άνευ για την εκπλήρωση αυτών των αναγκών. Η αναζήτηση αυτών των πόρων γίνεται είτε στα πλαίσια της κρατικής επιχορήγησης, είτε στα πλαίσια της αναζήτησης τοπικών πόρων. Πολλές φορές στην πράξη υπάρχει και αιωρείται το δίλημμα «κρατική οικονομική ενίσχυση ή τοπική φορολογία», διαφορετικά «απαίτηση οικονομικών πόρων από την κεντρική διοίκηση ή επέκταση της τοπικής φορολογίας». Ανεξάρτητα πάντως από το πώς αντιμετωπίζεται το ζήτημα, το κράτος ως κεντρική διοίκηση έχει την υποχρέωση να εξασφαλίζει την οικονομική αυτοδυναμία των ΟΤΑ. Για την ακρίβεια και το ίδιο το άρθρο του Συντάγματος (άρθρο 102) απαιτεί «...το κράτος να μεριμνά για την εξασφάλιση (στους ΟΤΑ) των αναγκαίων πόρων για την εκπλήρωση της αποστολής τους».

Στα πλαίσια αυτά, η οικονομική διαχείριση των δήμων αποτελεί σημαντικό στοιχείο στην εκπλήρωση των στόχων τους, ως στοιχείων τοπικής κοινωνίας και αυτοδιοίκησης.¹

¹ Καραγιάνης Στέλιος, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 21

1.2 Βασικά στοιχεία από το δημόσιο λογιστικό

1.2.1 Προϋπολογισμός των Ο.Τ.Α.

1.2.1.1 Ορισμός και φύση του προϋπολογισμού

Από τις διατάξεις του Δημοτικού κώδικα και του Β.Δ. 17.5/15.6.59 συνάγεται ότι για τους ΟΤΑ, ο προϋπολογισμός έχει την έννοια της απόφασης του Δημοτικού (ή κοινοτικού συμβουλίου), με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και τα έξοδα του οργανισμού, για ένα οικονομικό έτος, και κατατάσσονται στους ειδικούς λογαριασμούς, δηλ. στα κεφάλαια και τα άρθρα αυτού. Για το Δημόσιο, σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται στο ν. 2362/1995, προϋπολογισμός είναι ο νόμος που προσδιορίζει τα έσοδα και καθορίζει τα όρια των εξόδων. Αντίστοιχα, και για τα ΝΠΔΔ, το Π.Δ. 496/1974, ορίζει ως προϋπολογισμό τη διοικητική πράξη που προσδιορίζει τα έσοδα και καθορίζει τα όρια των εξόδων. Παρά το γεγονός ότι το Β.Δ. 17.5/15.6.1959 δεν χρησιμοποιεί διαφορετική έκφραση για τα έσοδα και τα έξοδα, (και τα δύο «προσδιορίζονται» δια του προϋπολογισμού), εν τούτοις, η λειτουργία του για μεν τα έσοδα είναι απλώς προσδιοριστική, για τα έξοδα όμως είναι και νομιμοποιητική, αφού καμία δαπάνη δεν μπορεί να εκτελεστεί χωρίς να προβλέπεται σ' αυτόν. Συνοπτικά λοιπόν, για τη έννοια του προϋπολογισμού:

- Ν 2362/95: Ο νόμος που προσδιορίζει τα έσοδα και καθορίζει τα όρια των εξόδων (ΔΗΜΟΣΙΟ)
- ΝΔ 496/74: Η Διοικητική Πράξη που προσδιορίζει τα έσοδα και καθορίζει τα όρια των εξόδων (ΝΠΔΔ)
- ΒΔ 1959: Τα έσοδα και έξοδα προσδιορίζονται δια του προϋπολογισμού (ΟΤΑ), ήτοι απόφαση (Διοικητική Πράξη) του Δημοτικού συμβουλίου με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του Δήμου.

1.2.1.2 Περιεχόμενο του προϋπολογισμού

Το περιεχόμενο του προϋπολογισμού ορίζεται ευθέως στο ΔΚΚ σύμφωνα με το άρθρο 215 του οποίου στον προϋπολογισμό γράφονται όλα τα έσοδα και οι δαπάνες των δήμων και των κοινοτήτων. Από τις συνδυασμένες διατάξεις του ΔΚΚ και του Β.Δ. 17.5/15.6.1959 προκύπτει ότι εγγράφονται στα έσοδα:

α) Στα έσοδα

- Ποσά που βεβαιώνονται στη διάρκεια του έτους, άσχετα με το έτος στο οποίο ανάγονται.
- Ποσά που η βεβαίωση είχε ήδη συντελεστεί στα προηγούμενα Οικονομικά Έτη.

β) Στα έξοδα

Οι κατά τη διάρκεια του έτους απαιτητές υποχρεώσεις από συμβάσεις, υποχρεώσεις από κάθε άλλη οφειλή που καθίσταται απαιτητή. Οι ανωτέρω αναφορές όμως δεν σημαίνουν πλήρη ελευθερία των Δημοτικών Συμβουλίων να εγγράφουν στον προϋπολογισμό οποιαδήποτε δαπάνη. Αφού, όπως προαναφέρθηκε, η εγγραφή δαπάνης στον προϋπολογισμό συνιστά μια κατ' αρχήν «έγκριση» για την πραγματοποίησή της.

Οι προβλέψεις του προϋπολογισμού πρέπει να υπακούουν στους γενικούς κανόνες νομιμοποίησης των δαπανών, ήτοι μπορούν να προβλεφθούν μόνο:

- Δαπάνες προβλεπόμενες στο νόμο (με την ουσιαστική έννοια).
- Δαπάνες που εξυπηρετούν τους σκοπούς του Δήμου.
- Δαπάνες λειτουργικές.

Ο περιορισμός αυτός δημιουργεί άμεση σχέση του προϋπολογισμού με τη νομιμότητα των δαπανών, με τις ακόλουθες συνέπειες:

1. Απλή πρόβλεψη της δαπάνης στον προϋπολογισμό, (χωρίς ουσιαστική νομιμότητα) δεν συνεπάγεται νομιμοποίηση αυτής.
2. Η μη πρόβλεψη στον προϋπολογισμό νόμιμης κατά τα άλλα δαπάνης, καθιστά αυτήν παράνομη.
3. Επικύρωση του προϋπολογισμού από το ΓΓ. της Περιφέρειας, δεν

νομιμοποιεί τις δαπάνες που έχουν εγγραφεί σ' αυτόν.

Κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, πέρα από τους περιορισμούς που επιβάλλονται αφ' εαυτών λόγω του ύψους των εσόδων, είναι αναγκαία η αναφορά στις υποχρεωτικές εισφορές που πρέπει να αναγραφούν και στη διάκριση της έννοιας αυτής από την έννοια των υποχρεωτικών δαπανών.

i. Υποχρεωτικές εισφορές.

Σύμφωνα με το άρθρο 218 παρ. 2 του Δ.Κ.Κ., καμία άλλη εισφορά, πέρα από αυτές που επιβάλλονται από το νόμο ως υποχρεωτικές για τους Δήμους και τις κοινότητες για οποιαδήποτε αιτία δεν εγγράφεται στους προϋπολογισμούς τους χωρίς απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών που εκδίδεται ύστερα από γνώμη του Διοικητικού Συμβουλίου της Κεντρικής ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος. Αν το Διοικητικό Συμβούλιο δεν γνωμοδοτήσει εντός 40 ημερών από τη λήψη του σχετικού ερωτήματος, από το Υπουργείο Εσωτερικών, η απόφαση εκδίδεται και χωρίς τη γνώμη αυτή.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έχει εκδοθεί και εξακολουθεί να ισχύει μέχρι να τροποποιηθεί η 55327/30.11.89 απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, η οποία ορίζει τις υποχρεωτικές εισφορές που πρέπει να αναγράφονται στους προϋπολογισμούς των Δήμων και Κοινοτήτων.

ii. Υποχρεωτικές δαπάνες.

Η έννοια της υποχρεωτικής δαπάνης είναι ευρύτερη αυτής των υποχρεωτικών εισφορών την οποία και περιέχει. Σύμφωνα με το Δημοτικό και Κοινοτικό κώδικα, υποχρεωτικές δαπάνες είναι:

Οι δαπάνες για την πληρωμή των διαφόρων εξόδων διοικήσεως, όπως είναι Π.χ. τα έξοδα παραστάσεως, οι αποδοχές του κάθε είδους προσωπικού, η γραφική ύλη, τα έντυπα και βιβλία, τα μισθώματα των γραφείων που στεγάζονται οι υπηρεσίες.

Τα έξοδα βεβαιώσεως και εισπράξεως

- Οι δαπάνες για την εξόφληση οφειλών.

- Οι ετήσιες εισφορές υπέρ των συνδέσμων στους οποίους μετέχει ο Δήμος ή η Κοινότητα.
- Οι επιχορηγήσεις προς τα νομικά πρόσωπα του Δήμου ή της Κοινότητας στο ύψος που ορίζεται στη συστατική τους πράξη.

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

1.2.1.3 Αρχές κατάρτισης του προϋπολογισμού

Αρχή ενιαυσίου. Ο προϋπολογισμός συντάσσεται για ένα οικονομικό έτος, το οποίο ορίζεται ως η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει διαχειριστικές, οικονομικές και λογιστικές πράξεις. Η περίοδος αυτή αρχίζει την 1/1 και λήγει την 31/12 κάθε έτους. Οι παρατάσεις που προβλέπονται, αφορούν:

- i. Παράταση είσπραξης εσόδων επί ένα μήνα, ήτοι μέχρι 31/1: Για τα βεβαιωθέντα ταμειακά μέχρι 31/12.
- ii. Παράταση πληρωμής εξόδων για δύο μήνες ήτοι μέχρι 28/2: Για όσα η ανάληψη υποχρέωσης έγινε επίσης μέχρι 31/12.

Αρχή της ενότητας εσόδων και εξόδων. Η αρχή αυτή σημαίνει ότι τα έσοδα και έξοδα εγγράφονται σε ενιαίο προϋπολογισμό, η δε αρχή της καθολικότητας ότι στον προϋπολογισμό εγγράφονται όλα τα έσοδα και έξοδα.

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

Αρχή της ακρίβειας. Σημαίνει την κατά το δυνατό μικρότερη απόκλιση στο τέλος της περιόδου, άρα οι προβλέψεις πρέπει να είναι στα όρια του εφικτού να πραγματοποιηθούν.

1.2.1.4 Διαδικασία και χρόνος κατάρτισης του προϋπολογισμού

1.2.1.4.1 Διαδικασία

Η απόφαση του συμβουλίου για τον προϋπολογισμό είναι υποχρεωτική από το νόμο. Η διαδικασία κατάρτισης του ορίζεται στο 219 του ΔΚΚ (ΠΔ 410/95) και περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια: α) σύνταξη σχεδίου προϋπολογισμού και εκτελεστικής έκθεσης από τη Δημαρχιακή Επιτροπή ή τον πρόεδρο της κοινότητας μέχρι το τέλος Οκτωβρίου, β) ψήφιση του προϋπολογισμού από το Δημοτικό συμβούλιο μέχρι το τέλος Νοεμβρίου, γ) υποβολή του στο Γ.Γ. της Περιφέρειας για επικύρωση εντός 10 ημερών από της ψηφίσεως (άρθρο 96 παρ. 6 Π.Δ. 410/95), δεδομένου ότι τυπικά η απόφαση του Δ.Σ. ή Κ.Σ. για ψήφιση του προϋπολογισμού αντιμετωπίζεται σαν μια κοινή απόφαση του συμβουλίου.

1.2.1.4.2 Χρόνος

Υπάρχει όμως το ενδεχόμενο (και στην πράξη συμβαίνει συχνά), ένα Συμβούλιο να μην προχωρήσει στην ψήφιση του προϋπολογισμού μέσα στις παραπάνω προθεσμίες. Στην περίπτωση αυτή, ο ΔΚΚ έχει κάποιες ασφαλιστικές δικλείδες, ώστε και το συμβούλιο να υποχρεωθεί τελικά στην έγκαιρη ψήφιση του προϋπολογισμού, αλλά και να συνεχιστεί απρόσκοπτα η λειτουργία του Δήμου. Οι δικλείδες αυτές, καθ' όσον αφορά την έγκαιρη ψήφιση του προϋπολογισμού, συνίστανται:

- ❖ Στην πρόβλεψη του ΔΚΚ (άρθρο 219 παρ. 2) για αυτοδίκαιη σύγκλιση του συμβουλίου την πρώτη Κυριακή μετά την 30η Νοεμβρίου κάθε έτους. Εφ' όσον δηλαδή το Δημοτικό συμβούλιο δεν έχει ψηφίσει τον προϋπολογισμό

του Δήμου μέχρι την παραπάνω ημερομηνία, η πρώτη Κυριακή του Δεκεμβρίου καθίσταται αυτομάτως ημέρα συνεδρίασεως, χωρίς να απαιτούνται οι τυπικές διαδικασίες συγκλίσεως του συμβουλίου (πρόσκληση, επίδοση προ τριών ημερών κλπ.). Βέβαια, στην πράξη, η διάταξη αυτή για αυτοδίκαιη σύγκλιση του συμβουλίου την πρώτη Κυριακή του Δεκεμβρίου, δεν είναι εύκολο να εφαρμοστεί, παρά το γεγονός ότι το σχετικό άρθρο προβλέπει, στην περίπτωση αυτή, τη δυνατότητα του συμβουλίου όχι μόνο για ψήφιση, αλλά και για σύνταξη (κατάρτιση) του προϋπολογισμού. Και τούτο, διότι ο προϋπολογισμός είναι μια σύνθετη πράξη, που απαιτεί αφ' ενός μεν κάποια σχετική εμπειρία, αφ' ετέρου δε την ύπαρξη συγκεκριμένων στοιχείων για τις εκτιμήσεις των εσόδων και εξόδων, την αναγραφή υποχρεωτικών δαπανών, την ισοσκέλιση των εσόδων και δαπανών των ανταποδοτικών υπηρεσιών κλπ.

- ❖ Η δυνατότητα του ΓΓ. της Περιφέρειας (π. Νομάρχη) να καλέσει το Δημοτικό συμβούλιο σε συνεδρίαση για την σύνταξη και ψήφιση του προϋπολογισμού, ύστερα από αδικαιολόγητη άρνηση ψήφισης την πρώτη Κυριακή του Δεκεμβρίου, καταργήθηκε με το ν. 2307/95
- ❖ «Δικλείδα ασφαλείας» καθ' όσον αφορά την ομαλή συνέχιση της λειτουργίας των υπηρεσιών, αποτελεί η διάταξη του άρθρου 220 του ΔΚΚ, σύμφωνα με την οποία ώσπου να αρχίσει να ισχύει ο νέος προϋπολογισμός και προϋπολογισμός αλλά όχι πέραν της 31^{ης} Μαρτίου του επόμενου οικονομικού έτους, ισχύει ο προϋπολογισμός του προηγούμενου έτους. Μετά την προθεσμία αυτή, απαγορεύεται η πραγματοποίηση οποιασδήποτε δαπάνης, με βάση (ήτοι με αντιστοιχία) τον προϋπολογισμό του παρελθόντος έτους. Τούτο έχει τεθεί, επειδή η ύπαρξη πιστώσεων στον προϋπολογισμό, αποτελεί τη μία από τις δύο βασικές προϋποθέσεις νομιμότητας των δαπανών των ΟΤΑ (η δεύτερη προϋπόθεση είναι η πρόβλεψη στη νομοθεσία της δυνατότητας των ΟΤΑ να πραγματοποιούν συγκεκριμένες δαπάνες). Εάν λοιπόν δεν υπήρχε η διάταξη του άρθρου 220 παρ. 1 του ΔΚΚ και δεν είχε ψηφιστεί ο προϋπολογισμός μέχρι 31

Δεκεμβρίου, την 1^η Ιανουαρίου ο Δήμος δεν θα είχε την δυνατότητα πραγματοποίησης οποιασδήποτε δαπάνης, έστω και στοιχειώδους (π.χ. μισθοδοσία προσωπικού, πληρωμή ενοικίων κλπ.).

Η απόλυτη αυτή λειτουργία του προϋπολογισμού ως πρώτου βήματος τυπικής νομιμοποίησης των δαπανών, διατυπώνεται πολύ συχνά στη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου καθώς επίσης και στη θεωρία.

Η δυνατότητα που δίνει η νομοθεσία για παράταση της ισχύος του προϋπολογισμού του λήξαντος έτους μέχρι την 31^η Μαρτίου το αργότερο, δεν έχει την έννοια ότι πραγματοποιούνται δαπάνες σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του λήξαντος έτους, αλλά ότι οι δημοτικές υπηρεσίες, μπορούν να θεωρούν ως προσωρινό προϋπολογισμό του νέου έτους, τον προϋπολογισμό του προηγούμενου. Έτσι, μπορεί να γίνονται δαπάνες στα όρια των πιστώσεων του παλαιού προϋπολογισμού, όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί μέχρι 31/12, αλλά πάντα σε βάρος των πιστώσεων του νέου προϋπολογισμού. Δηλαδή τα χρηματικά εντάλματα στην περίπτωση αυτή εκδίδονται σε βάρος των πιστώσεων του υπό κατάρτιση προϋπολογισμού και δεν σχετίζονται με τη διαχείριση του περασμένου χρόνου. Ως πιστώσεις του υπό κατάρτιση προϋπολογισμού, θεωρούνται αυτές του προϋπολογισμού του λήξαντος έτους. Από τη λογική αυτή προκύπτει και η αρχή ότι δεν είναι δυνατή η αναμόρφωση του προϋπολογισμού του λήξαντος έτους, με σκοπό την ενίσχυση πιστώσεων προς αντιμετώπιση αναγκών του νέου έτους.

Διαφορετική έννοια από τα προαναφερθέντα για την ισχύ του παλαιού προϋπολογισμού μέχρι 31/3 έχουν τα οριζόμενα στο άρθρο 216 παρ. 2 του ΔΚΚ, σύμφωνα με το οποίο η εκτέλεση του προϋπολογισμού κάθε οικονομικού έτους παρατείνεται μέχρι 31 Ιανουαρίου για τα έσοδα που βεβαιώθηκαν έως 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 28 Φεβρουαρίου για έξοδα για τα οποία είχε γίνει ανάληψη της υποχρέωσης μέχρι 31 Δεκεμβρίου. Στην περίπτωση αυτή, τα αντίστοιχα έσοδα και έξοδα, πραγματοποιούνται σε βάρος του προϋπολογισμού του παρελθόντος έτους.

Για την επισήμανση της διαφοράς αυτής, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1^ο

Έστω ότι και μέχρι 31 Δεκεμβρίου το Δημοτικό συμβούλιο δεν έχει ψηφίσει το νέο προϋπολογισμό. Μπορεί νόμιμα να εκδοθεί ένταλμα με τη μισθοδοσία του προσωπικού μηνός Ιανουαρίου, αφού το ποσό του εντάλματος δεν θα υπερβαίνει την πίστωση του παλαιού προϋπολογισμού για τη μισθοδοσία του προσωπικού. Το ένταλμα αυτό, θα εκδοθεί σε βάρος της αντίστοιχης πίστωσης του υπό κατάρτιση προϋπολογισμού και θα αφορά τη νέα χρήση και όχι τη χρήση που έληξε. Το ίδιο θα ισχύσει λ.χ. και για την προμήθεια γραφικής ύλης, αν η δαπάνη έχει αναληφθεί το νέο έτος.

Παράδειγμα 2^ο

Έστω ότι μέχρι 31 Δεκεμβρίου δεν έχει ψηφιστεί ο νέος προϋπολογισμός, και ότι έχει γίνει ανάληψη υποχρέωσης για πληρωμή δαπάνης ειδών καθαρισμού και έχει εκδοθεί το αντίστοιχο τιμολόγιο. Μπορεί να εκδοθεί το σχετικό ένταλμα σε βάρος της πίστωσης του παλαιού προϋπολογισμού, μέχρι 28 Φεβρουαρίου.

Παράδειγμα 3^ο

Έστω ότι ο Δήμος βεβαιώνει κατάλογο οφειλετών ύδρευσης το μήνα Δεκέμβριο. Οι υπόχρεοι θα εξοφλήσουν τους λογαριασμούς ύδρευσης όχι μόνο το Δεκέμβριο, αλλά και τον Ιανουάριο. Οι εισπράξεις που θα γίνουν στην περίπτωση αυτή, μέχρι 31 Ιανουαρίου, θα αποτελούν έσοδο της διαχείρισης που έληξε και όχι της νέας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια των πρώτων μηνών κάθε έτους, μπορεί να συντρέχουν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- ο Να έχει ο Δήμος «δύο προϋπολογισμούς» για το διάστημα από 1/1 έως 28/2. Τον παλαιό, σε βάρος των πιστώσεων του οποίου θα εκδίδει εντάλματα μέχρι 28/2 εφ' όσον είχε γίνει ανάληψη υποχρέωσης μέχρι 31/12

και θα εισπράττει έσοδα μέχρι 31/1 εφ' όσον είχαν βεβαιωθεί πάλι μέχρι 31/12, και το νέο, σε βάρος του οποίου θα ενεργεί τις τρέχοντες δαπάνες του νέου έτους.

- ο Να μην έχει καταρτιστεί ο νέος προϋπολογισμός, οπότε αφ' ενός μεν θα ενεργούνται πληρωμές και θα εισπράττονται έσοδα όπως στην προηγούμενη περίπτωση σε βάρος του παλαιού προϋπολογισμού (ανειλημμένες υποχρεώσεις και βεβαιωμένα έσοδα μέχρι 31/12) αφ' ετέρου δε ο ίδιος αυτός παλαιός προϋπολογισμός, θα θεωρείται προσωρινά ως προϋπολογισμός του νέου έτους και θα ενεργούνται τρέχουσες δαπάνες ή θα εισπράττονται νέα έσοδα σύμφωνα με αυτόν μέχρι 31/3.

1.2.1.4.3 Αιτιολογική έκθεση

Έχει ήδη αναφερθεί, ότι η τυπική διαδικασία κατάρτισης και ψήφισης του προϋπολογισμού περιλαμβάνει:

- ο Την κατάρτιση του σχεδίου από τη Δημ. Επιτροπή (ή πρόεδρο της κοινότητας).
- ο Την ψήφιση από το Δημοτικό (ή κοινοτικό) συμβούλιο.
- ο Την υποβολή του στον ΓΓ. της Περιφέρειας.

Βέβαια, όπως όλες οι αποφάσεις των συμβουλίων που υπόκεινται μόνο σε έλεγχο νομιμότητας, έτσι και ο προϋπολογισμός είναι μια απόφαση εκτελεστή άμα τη εκδώσει της. Πέρα από την τυπική αυτή διαδικασία, οι ουσιαστικές ενέργειες που γίνονται για την κατάρτιση και ψήφιση του προϋπολογισμού είναι πολύ περισσότερες και εμπλέκουν όχι μόνο τη Δημαρχιακή Επιτροπή και το Δημοτικό Συμβούλιο, αλλά σχεδόν ολόκληρο το μηχανισμό του Δήμου.

Κατ' αρχάς, το κύριο βάρος της όλης διαδικασίας, πρέπει να το φέρει η οικονομική υπηρεσία και για να προβεί στη σύνταξη του προσχεδίου που θα υποβάλλει στη Δημαρχιακή Επιτροπή, πρέπει να έχει έρθει σε επαφή με όλες τις

υπηρεσίες του Δήμου.

Επειδή ο προϋπολογισμός είναι κυρίως εκτιμήσεις για το ύψος των εσόδων και των δαπανών πρέπει να συγκεντρωθούν τα απολογιστικά στοιχεία του λήγοντος έτους και να αξιολογηθούν κατάλληλα. Κατόπιν, και σε συνεννόηση με τις λοιπές υπηρεσίες του Δήμου, πρέπει να συγκεντρώσει στοιχεία για το προβλεπόμενο ύψος δαπανών κάθε υπηρεσίας. Το τεχνικό πρόγραμμα, καθώς και το πρόγραμμα προμηθειών, είναι απαραίτητα για την εκτίμηση των αντίστοιχων εξόδων. Οι αποφάσεις του Δημοτικού συμβουλίου για αναπροσαρμογή των τελών και φόρων, πρέπει να ληφθούν πριν την κατάρτιση του προϋπολογισμού, ώστε να υπάρχουν σαφείς ενδείξεις για το ύψος των εσόδων.

Έχοντας όλα αυτά τα στοιχεία, η οικονομική υπηρεσία πρέπει να συντάξει το προσχέδιο του προϋπολογισμού και της αιτιολογικής έκθεσης. Στην έκθεση, αιτιολογείται το ύψος της κάθε εγγραφής και επομένως σε καμία περίπτωση δεν συνιστά «αιτιολογική έκθεση» η απλή επανάληψη των τίτλων κάθε κωδικού αριθμού με το αντίστοιχο ποσό χρημάτων. Πέρα από την αιτιολογική έκθεση είναι απαραίτητα και όσα άλλα στοιχεία τεκμηριώνουν το ύψος της κάθε εγγραφής (π.χ. κατάσταση μισθοδοσίας).

Το προσχέδιο αυτό του προϋπολογισμού με την αιτιολογική έκθεση υποβάλλεται εγκαίρως στη Δημαρχιακή Επιτροπή, η οποία, κάνοντας τις δικές τις εκτιμήσεις ή παρεμβάσεις, διαμορφώνει το τελικό σχέδιο, το οποίο στη συνέχεια υποβάλλεται στο Δημοτικό συμβούλιο. Το Δημοτικό συμβούλιο, έχοντας επίσης τη δυνατότητα παρεμβάσεων, διαμορφώνει και ψηφίζει τον νέο προϋπολογισμό. Στη συνέχεια, ο προϋπολογισμός, μαζί με την απόφαση του Δ.Σ., την αιτιολογική έκθεση και τα λοιπά στοιχεία που δικαιολογούν τις εγγραφές του διαβιβάζεται στο ΓΓ. της Περιφέρειας.

Φυσιολογικά, θα έχει προηγηθεί η υποβολή για έλεγχο των αποφάσεων του συμβουλίου για επιβολή φόρων τελών, δικαιωμάτων και εισφορών που είναι γραμμένα στον προϋπολογισμό. Η Περιφέρεια και η αρμόδια Επιτροπή δεν μπορούν να ασκήσουν επί του προϋπολογισμού ουσιαστικό έλεγχο (σκοπιμότητας).

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

Όπως έχει αναφερθεί, η Δημαρχιακή Επιτροπή, εκτός από το σχέδιο του προϋπολογισμού, συντάσσει και την αιτιολογική έκθεση αυτού. Η έκθεση αυτή αναλύει και αιτιολογεί τις κάθε είδους εγγραφές των κωδικών του προϋπολογισμού. Δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αιτιολογική έκθεση η απλή επανάληψη του τίτλου κάθε κωδικού με αναφορά στο αναγραφόμενο ποσό, αλλά απαιτείται δικαιολόγηση για τα στοιχεία και τις εκτιμήσεις που οδήγησαν την επιτροπή στην εγγραφή ποσού.

Η δομή της αιτιολογικής έκθεσης, για καλύτερη ενημέρωση του Συμβουλίου, πρέπει να ακολουθεί τη δομή του προϋπολογισμού. Για παράδειγμα, στο μέρος των εσόδων, πρέπει να αναφερθεί κατ' αρχάς στην αιτιολογία της εγγραφής του συνολικού ποσού που θα αναγραφεί στον Κ.Α. Ο (τακτικά έσοδα), κατόπιν θα εξειδικεύσει την αιτιολογία των εγγραφών του Κ.Α. ΟΙ (πρόσοδοι ακίνητης περιουσίας), εν συνεχεία θα επεκταθεί σε κάθε, τριψήφιο και τέλος θα εξειδικεύσει την αιτιολογία κάθε τετραψήφιου κωδικού με τις ενδεχόμενες επεκτάσεις του.

Η αιτιολογία κάθε εγγραφής, μπορεί να αναφέρεται:

- στις διατάξεις που διέπουν το έσοδο ή έξοδο.
- στη σύγκριση με τα απολογιστικά στοιχεία το περασμένου έτους.
- στις αποφάσεις που ενδεχομένως έλαβε το Δημοτικό Συμβούλιο.
- στις εκτιμήσεις των υπηρεσιών.
- στις εκτιμήσεις της δημαρχιακής επιτροπής.
- στις ιδιαίτερες τοπικές συνθήκες.
- στην πολιτική που ακολουθεί ο Δήμος.
- στα στοιχεία των υπηρεσιών.
- στην απόφαση του Υπ. Εσωτερικών για τις υποχρεωτικές εισφορές κλπ.

1.2.1.5 Περιγραφή του Προϋπολογισμού

Ο τύπος του προϋπολογισμού είναι ενιαίος για όλους τους Δήμους. Στο Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης νέου Προεδρικού Διατάγματος για τον τύπο του Προϋπολογισμού (άρθρο 222 παρ. 3). πλν όμως το διάταγμα αυτό δεν έχει ακόμη εκδοθεί. Έτσι, ισχύει το Β.Δ. 821/1970 και το Β.Δ. 216/1971.

Στον προϋπολογισμό αναγράφονται όλα τα έσοδα και έξοδα. Διαιρείται σε δύο επιμέρους προϋπολογισμούς, τον προϋπολογισμό εσόδων και τον προϋπολογισμό εξόδων. Τα συνολικά ποσά που θα αναγράφονται στα δύο αυτά μέρη πρέπει να είναι ίσα. Παράλληλα με το λογιστικό σύστημα που στηρίζεται στον προϋπολογισμό έχει καθιερωθεί και ένα δευτερεύον που αναφέρεται στους τρεις γενικούς λογαριασμούς παρακολούθησης εσόδων και εξόδων. Εδώ θα αναφερθούμε στους ειδικούς λογαριασμούς, δηλ. στους κωδικούς αριθμούς του προϋπολογισμού.

Για να γίνει κατανοητό το σύστημα, παρατίθεται ο ακόλουθος πίνακας τήρησης λογαριασμών στο λογιστικό σύστημα των Ο.Τ.Α.:

ΓΕΝΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ	ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ
Τακτικά έσοδα	Τακτικά	Τακτικά	Γενικά
Έκτακτα γενικά	Έκτακτα γενικά	Έκτακτα	Ειδικά υπηρεσιών
Έκτακτα ειδικά	Έκτακτα ειδικά	Παρελθόντων ετών	Πληρωμές δια μεταβιβάσεως εισοδήματος σε τρίτους
		Χρηματικό υπόλοιπο	Πληρωμές για την εξυπηρέτηση δημόσιας πίστης
			Λοιπές δαπάνες
			Αποθεματικό

Από τον ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι υπάρχουν 4 ειδικοί λογαριασμοί εσόδων και 6 ειδικοί λογαριασμοί εξόδων, οι οποίοι στον προϋπολογισμό χαρακτηρίζονται με έναν αριθμό, ήτοι:

Για τα έσοδα: Ο αριθμός 0 για τα τακτικά έσοδα, ο αριθμός 1 για τα έκτακτα έσοδα, ο αριθμός 2 για τα έσοδα παρελθόντων ετών και ο αριθμός 3 για το χρηματικό υπόλοιπο του παρελθόντος έτους, και *για τα έξοδα:* Ο αριθμός 0 για τα γενικά έξοδα, ο αριθμός 1 για τα ειδικά έξοδα λειτουργίας των επιμέρους υπηρεσιών, ο αριθμός 2 για τις πληρωμές δια μεταβιβάσεις εισοδημάτων σε

τρίτους, ο αριθμός 3 για τις πληρωμές προς εξυπηρέτηση της δημόσιας πίστης, ο αριθμός 4 για τις λοιπές δαπάνες και ο αριθμός 5 για το αποθεματικό κεφάλαιο.

Η λογική που ακολουθείται στον προϋπολογισμό είναι η ανάπτυξη των παραπάνω αριθμών, με άλλα ψηφία και γράμματα. Έτσι, ως προς τα έσοδα, ο κωδικός αριθμός 036.1, αναγιγνώσκεται (αναλύεται) ως εξής:

0: τακτικά έσοδα

03: έσοδα εκ τελών και δικαιωμάτων

036: λοιπά τέλη και δικαιώματα

036.1: τέλη χρήσεως πεζοδρομίων, οδών, πλατειών και κοινοχρήστων χώρων.

Στον παραπάνω κωδικό αριθμό, το πρώτο ψηφίο δείχνει τον ειδικό λογαριασμό (0). Το δεύτερο ψηφίο προσδιορίζει την πηγή του εσόδου (3). Το τρίτο ψηφίο προσδιορίζει το συγκεκριμένο είδος του εσόδου (6), και το τέταρτο ψηφίο εξειδικεύει το έσοδο (1).²

1.2.1.6 Η δομή του προϋπολογισμού

Ως προς το σκέλος των εσόδων του προϋπολογισμού

0. Τακτικά έσοδα: θεωρούνται τα έσοδα, ως γενικότερη κατηγορία, που έχουν ένα τακτικό χαρακτήρα. Αναλύεται στις παρακάτω βασικές κατηγορίες:

01. Πρόσοδοι εξ' ακινήτου περιουσίας: παρακολουθούνται τα έσοδα που προέρχονται από την εκμετάλλευση της ακίνητης περιουσίας του Δήμου, όπως αναλυτικότερα αναφέρονται παρακάτω οι υποκατηγορίες:

011. Έσοδα από αστικά και αγροτικά ακίνητα

012. Έσοδα δημοτικής αγοράς

013. Έσοδα από νεκροταφεία

² Δημητράκη Ουρανία, «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας», Πρέβεζα 2003, σελ. 7 - 15

014. Έσοδα από σφαγεία

015. Έσοδα εκ λουτρών και αφοδευτηρίων

016. Έσοδα εξ εκμεταλλεύσεως εδάφους υπεδάφους και θαλάσσης

017. Εμπορία ποσίων υδάτων ιαματικών ή μη

018. Έσοδα εξ επιχειρήσεων

02. Πρόσοδοι εκ κινητής περιουσίας: ως έσοδα από την κινητή περιουσία του Δήμου, εννοούνται τα έσοδα από τόκους καταθέσεων στις τράπεζες, από λοιπές κινητές αξίες του δημοσίου ή έσοδα που εισπράττει ο Δήμος από μισθώματα μηχανημάτων, επίπλων και σκευών.

03. Έσοδα εκ τελών και δικαιωμάτων: στην κατηγορία αυτή των εσόδων παρακολουθούμε τα τέλη που επιβάλλει ο Δήμος καθώς και τα δικαιώματα που έχει από υπηρεσίες που παρέχει προς τους δημότες. Παρακάτω αναφέρονται οι υποκατηγορίες τελών και δικαιωμάτων ανά παρεχόμενη υπηρεσία (όπως παρουσιάζονται στον δημοτικό προϋπολογισμό).

031. Υπηρεσία καθαριότητας και αποκομιδής

032. Υπηρεσία υδρεύσεως

033. Υπηρεσία αρδεύσεως

034. Υπηρεσία Ηλεκτροφωτισμού

035. Υπηρεσία αποχετεύσεως

036. Λοιπά τέλη και δικαιώματα

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

041. Φόροι αυτοτελείς

042. Φόροι πρόσθετοι

043. Εισφορές

05. Λοιπά τακτικά έσοδα: εννοούνται τα έσοδα που εισπράττει ο Δήμος τα προερχόμενα από τον κρατικό προϋπολογισμό, ΣΑΤΑ κλπ. ή την οικονομική ενίσχυση για τις λειτουργικές ανάγκες των σχολείων.

1. Έκτακτα έσοδα: σε αντίθεση με τα τακτικά έσοδα, τα έκτακτα έχουν, όπως δείχνει και το όνομα τους, έκτακτο χαρακτήρα, δηλ. δεν εμφανίζονται περιοδικά αλλά έκτακτα.

1.1. Έσοδα εξ εκποίησης κινητής και ακινήτου περιουσίας: στην κατηγορία αυτή παρακολουθούνται τα έσοδα που προκύπτουν από την έκτακτη πώληση από την κινητή και ακίνητη περιουσία του Δήμου.

1.1.1. Προϊόν εξ ακινήτου περιουσίας

1.1.2. Εκ κινητής περιουσίας

1.2. Έσοδα εκ δανείων: θεωρείται ως έσοδο, σε αντίθεση με τη γενική λογιστική, το ποσόν δανείου που εισρέει στο ταμείο του Δήμου.

1.2.1. Προϊόν εκ δανείων εσωτερικού

1.2.2. Προϊόν εκ δανείων εξωτερικού

1.3. Επιχορηγήσεις – προσωπική εργασία: ως επιχορηγήσεις παρακολουθούμε τα έσοδα που εισπράττει ο Δήμος από το κράτος ή από ΝΠΔΔ. Τα έσοδα αυτά διακρίνονται από τα χρήματα που εισπράττει ο ΟΤΑ από την τακτική οικονομική ενίσχυση.

1.3.1. Επιχορηγήσεις

1.4. Δωρεές – κληρονομιές - κληροδοτήσεις: η κατηγορία αυτή περιέχει τα έσοδα που προκύπτουν από δωρεές, κληρονομιές και κληροδοτήσεις που περιέρχονται στο Δήμο.

1.5. Προσαυξήσεις – πρόστιμα - παράβολα: στην κατηγορία αυτή είναι φανερός ο έκτακτος χαρακτήρας τους καθώς οι προσαυξήσεις προκύπτουν μόνο από απρόβλεπτες εκπρόθεσμες καταβολές βεβαιωμένων απαιτήσεων, όπως επίσης και τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε διάφορες περιπτώσεις (πρόστιμα σε δημοτικούς άρχοντες ή από καταλογιστικές αποφάσεις διαφόρων αρχών κλπ.)

1.5.1. Προσαυξήσεις

1.5.2. Πρόστιμα

1.5.3. Παράβολα

1.6. Λοιπά έκτακτα έσοδα:

1.6.1. Έσοδα δια γενομένων δαπάνες: τα έσοδα αυτά προκύπτουν από κατασκευές του Δήμου (κατασκευή κρασπεδορείθρων ή πεζοδρομίων ή από περιφράξεις ιδιωτικών οικοπέδων), τις οποίες στη συνέχεια χρεώνει στους δημότες.

1.6.2. Έσοδα υπέρ τρίτων: Τέτοια κονδύλια θεωρούνται οι παρακρατήσεις ΦΜΥ ή οι κρατήσεις που γίνονται σε εργαζόμενους του Δήμου για λογαριασμό ασφαλιστικών ταμείων.

1.6.3. Επιστροφές χρημάτων

1.6.4. Λοιπά έκτακτα έσοδα

2. Έσοδα εκ παρελθόντων οικονομικών ετών: παρακολουθούνται ξεχωριστά στον προϋπολογισμό έσοδα που αναφέρονται στις προηγούμενες κατηγορίες,

αλλά αφορούν απαιτήσεις προερχόμενες από προηγούμενα οικονομικά έτη.

2.1. Τακτικά

2.1.1. Τακτικά έσοδα εκ παρελθόντων οικονομικών ετών βεβαιώνονται και εισπραχθησόμενα το πρώτον: εννοούνται τα έσοδα που ενώ αφορούν προηγούμενα οικονομικά έτη, εν τούτοις βεβαιώνονται και εισπράττονται για πρώτη φορά.

2.1.2. Εισπρακτέα υπόλοιπα εκ βεβαιωθέντων κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη τακτικών εσόδων: σε αντίθεση με την προηγούμενη υποκατηγορία εδώ παρακολουθούνται βεβαιωμένα έσοδα από προηγούμενα οικονομικά έτη.

2.2. Έκτακτα

2.2.1. Έκτακτα έσοδα εκ παρελθόντων οικονομικών ετών

3. Χρηματικό υπόλοιπο

3.1 Χρηματικό Υπόλοιπο

Ως προς το σκέλος των εξόδων, όπως προαναφέρθηκε υπάρχουν 6 λογαριασμοί, οι οποίοι κατανέμονται σε τρία μέρη:

Πρώτο μέρος: Ο λογαριασμός 0

Δεύτερο μέρος: Ο λογαριασμός 1

Τρίτο μέρος: Οι λογαριασμοί 2, 3, 4 και 5

Σε αντίστοιχο με τα έσοδα επίπεδο ανάλυσης, τα έξοδα έχουν ως εξής:

A' Μέρος

0. Γενικά έξοδα

0.1. Δαπάνες αιρετών αρχόντων - αμοιβές: παρακολουθούνται οι δαπάνες του Δήμου για τους αιρετούς (έξοδα παράστασης και έξοδα κίνησης), οι δαπάνες ειδικών κατηγοριών του προσωπικού (ληξίαρχος, ταμιακοί βοηθοί) καθώς και οι αμοιβές λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών.

0.1.1. Δαπάνες αιρετών αρχόντων

0.1.2. Αποδοχές ειδικών κατηγοριών προσωπικού

0.1.3. Υπό την ιδιότητα ελευθέρων επαγγελματιών

0.2. Αμοιβές εκτελούντων ειδικές υπηρεσίες: εννοούνται οι αμοιβές για παρεχόμενες, προς το Δήμο, υπηρεσίες

0.2.1. Με την ιδιότητα ελευθέρων επαγγελματιών

0.2.2. Αμοιβές εκτελούντων ειδικές υπηρεσίες με την ιδιότητα Νομικού προσώπου

0.3. Συμμετοχή Ο.Τ.Α. στην κοινωνική πρόνοια, ασφάλιση, εκπαίδευση και υγεία των δημοτικών υπαλλήλων, των συνταξιούχων και των οικογενειών τους: παρακολουθούνται οι δαπάνες του Δήμου για εργοδοτικές εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία καθώς και οι δαπάνες του Δήμου για έξοδα νοσηλείας ή κηδείας για το προσωπικό. Τέλος εδώ παρακολουθούμε τις δαπάνες του Δήμου για την εκπαίδευση του προσωπικού.

0.3.1. Έξοδα νοσηλείας και ασθενών

0.3.2. Εισφορές για την κοινωνική ασφάλιση

0.3.3. Εισφορές για την εκπαίδευση δημοτικών υπαλλήλων

0.4. Έξοδα βεβαιώσεων και εισπραξίων: για την είσπραξη εσόδων απαιτούνται αμοιβές, όπως για έξοδα κίνησης εισπρακτόρων ή για την πληρωμή αποζημιώσεων φορολογικών επιτροπών. Αυτές οι δαπάνες παρακολουθούνται στον εν λόγω λογαριασμό.

0.5. Επικοινωνίες- δημόσιες σχέσεις: οι δαπάνες για επικοινωνίες (ταχυδρομικά και τηλεφωνικά έξοδα) καθώς και οι δαπάνες δημοσίων σχέσεων, παρακολουθούνται στην κατηγορία αυτή του προϋπολογισμού.

0.5.1. Επικοινωνίες

0.5.2. Δημόσιες σχέσεις

0.6.Λοιπές δαπάνες γενικής φύσεως:

0.6.1. Συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα

0.6.2. Εκ λοιπών περιπτώσεων

0.7. Αποδοχές προσωπικού: παρακολουθούνται οι δαπάνες προσωπικού διακρινόμενες σε αποδοχές τακτικών και εκτάκτων υπαλλήλων καθώς και οι πρόσθετες παροχές για το προσωπικό.

0.7.1. Αποδοχές τακτικών υπαλλήλων

0.7.2. Αποδοχές εκτάκτων υπαλλήλων

0.7.3. Πρόσθετες παροχές τακτικού και εκτάκτου προσωπικού

0.8. Μισθώματα – ύδρευση – φωτισμός – καθαριότητα - μεταφορές: είναι εμφανείς οι δαπάνες που παρακολουθούνται στην κατηγορία αυτή, όπως και αναλυτικότερα αναφέρονται παρακάτω.

0.8.1. Μισθώματα

0.8.2. Ύδρευση - Φωτισμός - Καθαριότητα**0.8.3. Μεταφορές**

0.9. Συντηρήσεις και επισκευές αγαθών διαρκούς φύσεως: κατηγορία όπου παρακολουθούνται οι συντηρήσεις και επισκευές του πάγιου εξοπλισμού του Δήμου. Στην κατηγορία αυτή, όπως θα δούμε και παρακάτω, πρέπει να εμφανίζονται μόνο οι συντηρήσεις ή οι επισκευές και όχι η προμήθεια πάγιων αγαθών.

0.9.1. Συντηρήσεις και επισκευές μονίμων εγκαταστάσεων**0.9.2. Συντηρήσεις και επισκευές λοιπού μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού**

0.10. Δαπάνες προμήθειας καταναλωτικών αγαθών: παρακολουθούνται οι δαπάνες που γίνονται για προμήθεια αναλώσιμων (συνήθως υλικών)

0.10.1. Εξοπλισμός γραφείων**0.10.2. Προμήθεια ειδών υγιεινής και καθαριότητας****0.10.3. Καύσιμα και λιπαντικά****0.10.4. Υλικά εκτυπωτικών, τοπογραφικών, βιβλιοδετικών και λοιπών εργασιών****0.10.5. Λοιπές προμήθειες**

0.11. Επενδύσεις: παρακολουθούμε τα κονδύλια που διατίθενται για την αγορά ή κατασκευή πάγιου εξοπλισμού.

0.11.1. Κατασκευή έργων**0.11.2. Επενδύσεις σε μηχανικό και λοιπό κεφαλαιακό εξοπλισμό****0.11.3. Μελέτες και έρευνες**

0.12. Λοιπές δαπάνες διοικητικών - οικονομικών και τεχνικών υπηρεσιών

Β' Μέρος

Η ανάλυση γίνεται παραπέρα ανά υπηρεσία, δηλ.

1 ΕΙΔΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

- (1) 05:διοικητικές – οικονομικές -τεχνικές υπηρεσίες
- (1) 15:υπηρεσία καθαριότητας
- (1) 20:υπηρεσία ύδρευσης.
- (1) 35:υπηρεσία αποχέτευσης
- (1) 40:υπηρεσία ηλεκτροφωτισμού
- (1) 45:υπηρεσία κήπων και δεντροστοιχιών
- (1) 55:υπηρεσία νεκροταφείων
- (1) 65:υπηρεσία ιδίων εκμεταλλεύσεων
- (1) 70:υπηρεσία οδοποιίας
- (1) 75:λοιπές υπηρεσίες

Γ' Μέρος

2. Πληρωμές για μεταβιβάσεις εισοδημάτων σε τρίτους: διακρίνονται σε υποχρεωτικές και προαιρετικές και αφορούν πληρωμές σε συνδέσμους και ενώσεις καθώς και επιχορηγήσεις του Δήμου σε φορείς.

2.1. Υποχρεωτικές

2.2. Προαιρετικές

3. Πληρωμές για εξυπηρέτηση δημόσιας πίστωσης τόκοι - χρεολύσια: εμφανίζονται ως δαπάνες και οι τόκοι και τα χρεολύσια. Μία αντίληψη που

αντιμετωπίζει ως έξοδο την επιστροφή δανεισμένων χρημάτων, έρχεται σε αντίθεση με τη γενική λογιστική, αλλά τουλάχιστον είναι συνεπής με τον εαυτό της, τη στιγμή που αντιμετωπίζει και την εισροή δανείου ως έσοδο.

3.1. Τόκοι χρεών

3.2. Χρεολύσια

4. Λοιπές Δαπάνες

(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.)

4.1.1. Αποδόσεις εισπραχθέντων υπέρ τρίτων εσόδων

4.1.2. Επιστροφές χρημάτων

4.1.3. Πληρωμές που αφορούν υποχρεώσεις παρελθόντων οικονομικών ετών

4.1.4. Πάγια προκαταβολή

5 Αποθεματικό

5.1. Προϋπολογισμένο πλεόνασμα

5.2. Πραγματοποιημένα έξοδα

5.3. Πραγματοποιημένο πλεόνασμα³

³ Καραγιάνης Στέλιος, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 22

1.2.1.7 Πιστώσεις

Πίστωση καλείται το ποσό που προβλέπεται σε κάθε κωδικό αριθμό του σκέλους εξόδων του προϋπολογισμού. Είναι με άλλα λόγια, το πλαίσιο στο οποίο μπορούν να κινηθούν τα αρμόδια όργανα και να πραγματοποιήσουν δαπάνες. Οι πιστώσεις διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- ✚ Τακτικές: Είναι οι πιστώσεις που χορηγούνται (αναγράφονται) με τον προϋπολογισμό, για τα έξοδα του έτους, τα οποία πληρώνονται από τους πόρους που είναι γραμμένοι στο σκέλος των εσόδων.
- ✚ Αναπληρωματικές: Είναι οι πιστώσεις που αναγράφονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, για την ενίσχυση αυτών που αποδείχτηκαν ανεπαρκείς.
- ✚ Έκτακτες: Είναι οι πιστώσεις που χορηγούνται για έκτακτες ανάγκες που δεν είχαν προβλεφθεί αρχικά στον προϋπολογισμό.
- ✚ Ειδικές: Είναι οι πιστώσεις (τακτικές ή μη) που χορηγούνται για ειδική αιτία.
- ✚ Συμπληρωματικές: Είναι οι πιστώσεις που χορηγούνται μετά τη λήξη του οικονομικού έτους, για κάλυψη υπερβάσεων λόγω λογιστικού λάθους.

Το γεγονός της αναγραφής συγκεκριμένου ποσού σε έναν κωδικό του σκέλους των εξόδων, δεν σημαίνει και «έγκριση» πραγματοποιήσεως της δαπάνης. Συνήθως μεσολαβεί κάποιο όργανο (Συμβούλιο - Δημ. Επιτροπή - Δήμαρχος) το οποίο αποφασίζει για την εκτέλεση της δαπάνης ήτοι για τη διάθεση της πίστωσης. Οι αρμοδιότητες για τη διάθεση των πιστώσεων κατανέμονται ως εξής:

- A. Γενική αρμοδιότητα στη Δημοτική Επιτροπή, είτε με επιμέρους αποφάσεις είτε με ενιαία (μια) απόφαση.
- B. Το Δημοτικό Συμβούλιο διαθέτει πιστώσεις για εορτές - εκδηλώσεις, τιμητικές διακρίσεις, έξοδα κίνησης σε συμβούλους, δήμαρχο, επιχορηγήσεις συλλόγου.
- Γ. Ο Δήμαρχος διαθέτει πιστώσεις για επικοινωνίες, απρόβλεπτες ζημιές

Δ. Διάθεση πιστώσεων χωρίς απόφαση κανενός οργάνου γίνεται για αποδοχές, έξοδα παραστάσεως, έξοδα κίνησης εισπρακτόρων, υποχρεωτικές εισφορές, μισθώματα ακινήτων για υπηρεσίες.

1.2.1.8 Αναμόρφωση του προϋπολογισμού

Μετά την οριστικοποίηση του προϋπολογισμού, δηλ. την επικύρωση του από την περιφέρεια, τα όργανα του Δήμου έχουν το οικονομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο μπορούν να κινηθούν και να πραγματοποιήσουν δαπάνες. Συνέπεια αυτής της αρχή είναι ότι τα όργανα αυτά υποχρεούνται να διαφυλάττουν την οριστικότητα των εγγράφων και των υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται στα όρια των πιστώσεων. Η σχετική διάταξη του άρθρου 8 παρ. 1 του Β.Δ. 15.6.59, ορίζει ότι διαρκούντος του οικονομικού έτους απαγορεύεται μεταφορά πιστώσεως από κεφάλαιο σε κεφάλαιο και από άρθρο σε άρθρο. Επειδή όμως δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν όλες οι δαπάνες και το ακριβές τους ύψος για όλο το έτος από το τέλος του προηγούμενου χρόνου.

Για να είναι νόμιμη η μεταφορά πιστώσεων, πρέπει:

- Να μην πρόκειται για μείωση πιστώσεως προς εκτέλεση έργου εκτός εάν υπάρχει αδυναμία εκτέλεσης του και διατίθεται για την εκτέλεση άλλου έργου ή εκτός εάν βρισκόμαστε στο τελευταίο τρίμηνο και δεν μπορεί πλέον στο διάστημα που απομένει να εκτελεστεί το έργο, οπότε η πίστωση διατίθεται για την κάλυψη άλλων δαπανών, (άρθρο 221 Π.Δ. 410/95)
- Η ανάγκη για αύξηση μιας πίστωσης να προήλθε από λόγους που δεν ήταν δυνατόν να ληφθούν υπόψη κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού.
- Εάν πρόκειται να μεταφερθεί πίστωση έργου για κάποιο νέο έργο, να προηγηθεί τροποποίηση του τεχνικού προγράμματος.
- Αν καταργείται πίστωση που χορηγήθηκε για λειτουργικές ανάγκες, να δικαιολογηθεί το ανέφικτο της πραγματοποίησης του σκοπού της.
- Να μην μεταφέρεται πίστωση που χορηγήθηκε για ειδικό σκοπό.

- Να μην πρόκειται για επαύξηση ή δημιουργία νέας πίστωσης προορισμένης για χαριστικούς σκοπούς, εκτός αν οι λόγοι προέκυψαν μετά την επικύρωση του προϋπολογισμού από την Περιφέρεια.
- Να μην πρόκειται για αύξηση εσόδων εκτός αν υπάρχουν βεβαιωμένοι κατάλογοι του εσόδου με συνολικό ποσό μεγαλύτερο αυτού που ανεγράφη στον οικείο κωδικό εσόδων.
- Η σχετική απόφαση του δημοτικού συμβουλίου να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

Εξαιρέση των ανωτέρω κανόνων που αφορούν γενικά τις αναμορφώσεις αποτελεί η αναμόρφωση για την αποδοχή ειδικών επιχορηγήσεων. Επειδή σύμφωνα με τις εγκυκλίους του Υπουργείου Εσωτερικών, τα έσοδα αυτά καθώς και τα αντίστοιχα έξοδα, θα εισάγονται στους προϋπολογισμούς ύστερα από αναμόρφωση τους.

Για τις αναμορφώσεις, ο Δημοτικός κώδικας δεν προσδιορίζει συγκεκριμένη διαδικασία ως προς τα όργανα. Προκειμένου να γίνεται ορθότερα η αναμόρφωση, πρέπει να ξεκινά με εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας και να καταλήγει με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου που θα υποβληθεί στην Περιφέρεια για επικύρωση. Τυπικότερη θα ήταν η διαδικασία αν παρεμβάλλονταν και η Δημαρχιακή Επιτροπή, αφού από τον κώδικα έχει την αρμοδιότητα κατάρτισης του προϋπολογισμού (επομένως και την αρμοδιότητα αναμόρφωσης του).

Σχηματικά, η διαδικασία αναμόρφωσης έχει ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	ΔΗΜΑΡΧΙΑΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ	ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	υπηρεσίες
εισήγηση	πρόταση	απόφαση	επικύρωση	ΕΚΤΕΛΕΣΗ

Για το χρόνο της αναμόρφωσης, δεν υπάρχει σχετικός περιορισμός.

Έτσι, θεωρητικά, αμέσως μετά την οριστικοποίηση το Δημοτικό Συμβούλιο μπορεί να αποφασίσει αναμόρφωση εφ' όσον φυσικά συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν. Ωστόσο, οι συνεχείς αναμορφώσεις του προϋπολογισμού υποδηλώνουν είτε προχειρότητα στη σύνταξη του, είτε παραβίαση της αρχής της οριστικότητας των εγγραφών, είτε μη προγραμματισμένη διαχείριση.

Ο μόνος περιορισμός που τίθεται είναι αυτός του άρθρου 221 του Δ.Κ.Κ., σύμφωνα με το οποίο πίστωση που έχει γραφεί για την εκτέλεση ορισμένου έργου επιτρέπεται (εφ' όσον υπάρχει αδυναμία εκτέλεσης του) να διατεθεί για άλλο έργο. Μόνο το τελευταίο τρίμηνο του έτους, επιτρέπεται να μεταφερθούν πιστώσεις που είναι γραμμένες για την εκτέλεση έργων σε άλλες δαπάνες και εφ' όσον διαπιστωθεί ότι στο εναπομένον διάστημα δεν μπορούν να εκτελεστούν τα έργα. Μετά την έρευνα των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν για να είναι τυπικά ορθή η αναμόρφωση, ακολουθεί η διατύπωση αυτής. Σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 5 του Β.Δ. 15.6.59, για την πληρέστερη από λογιστικής πλευράς παρακολούθηση και εμφάνιση των αυξομειώσεων των πιστώσεων, η μεταφορά αυτών θα ενεργείται μέσω του αποθεματικού κεφαλαίου. Αποθεματικό κεφάλαιο είναι πίστωση που προβλέπεται ακριβώς για το λόγο να ενισχυθούν οι πιστώσεις οι οποίες κατά τη διάρκεια του έτους θα αποδεχθούν ανεπαρκείς, ώστε να μην χρειαστεί να γίνει μείωση άλλων πιστώσεων. Το αποθεματικό κεφάλαιο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 4% του συνόλου των τακτικών εσόδων που είναι γραμμένα στον προϋπολογισμό.

Έτσι, η πλέον εύκολη λύση για την ενίσχυση μιας ανεπαρκούς πίστωσης ή για την δημιουργία μιας νέας κατά τη διάρκεια του έτους, είναι η μεταφορά του αντίστοιχου ποσού από το αποθεματικό. Λόγω του περιορισμού όμως ως προς το ύψος αυτού, συνήθως δεν επαρκεί και φυσικά η αναμόρφωση θα προχωρήσει με τη μείωση κάποιας πίστωσης για την ενίσχυση ή τη δημιουργία άλλης. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά των ποσών δεν μπορεί να γίνει κατ' ευθείαν από τον κωδικό της μειούμενης πίστωσης (ή από τον κωδικό των εσόδων) κατ' ευθείαν στον κωδικό της νέας πίστωσης, αλλά θα γίνει με μεταφορά αυτών πρώτα στον κωδικό 511.1 «αποθεματικό» και κατόπιν, από αυτόν, θα μεταφερθεί στην

ενισχυμένη ή στη νέα πίστωση.

Συνοπτικά, η αναμόρφωση του προϋπολογισμού ακολουθεί την εξής διαδικασία, όταν δεν υπάρχει διαθέσιμο αποθεματικό:

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΤΩΝ ΟΤΑ

Αύξηση εσόδων	Αποθεματικό	Ενίσχυση πιστώσεων
Μείωση πιστώσεων		Εγγραφή νέων πιστώσεων

1.2.1.9 Ο προϋπολογισμός ως εργαλείο προγραμματισμού

Το διαχειριστικό σύστημα των ΟΤΑ που ίσχυε μέχρι την έκδοση του Π.Δ. 315/99 δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στις σημερινές κοινωνικές και οικονομικές ανάγκες που καλούνται να ικανοποιήσουν. Οι ΟΤΑ δεν θεωρούνταν αυτοτελής μονάδα παραγωγής υπηρεσιών στον πληθυσμό της περιοχής τους αλλά ένα επίπεδο άσκησης της (κρατικής) διοίκησης που είχε κάποιες αρμοδιότητες τις οποίες κατά κανόνα η κρατική διοίκηση δεν ήθελε να ασκεί.

Το σύστημα προϋπολογισμού - απολογισμού έχουν σχεδιαστεί με γνώμονα κυρίως την δυνατότητα άσκησης ελέγχων και όχι την χρησιμοποίησή τους από τις υπηρεσίες και τα Δημοτικά συμβούλια ως όργανα προγραμματισμού και παρακολούθηση των δραστηριοτήτων τους. Ο προϋπολογισμός δεν λειτουργεί ως εργαλείο για προγραμματισμό και παρακολούθηση των δραστηριοτήτων των ΟΤΑ, αλλά έχει σχεδιαστεί και λειτουργεί κυρίως ως ένα σύστημα ταμειακής διαχείρισης.

Συνήθως δεν έχει το χαρακτήρα δεσμεύσεων για τις Δημοτικές αρχές από την υλοποίηση των οποίων θα κριθεί η αποτελεσματικότητα της Διοίκησης και του υπηρεσιακού μηχανισμού. Η σύνταξη του δεν προσδιορίζεται με βάση τις δυνατότητες πραγματοποίησης εσόδων και στη συνέχεια μέσω αυτών η χρηματοδότηση της κοινωνικής και οικονομικής των δραστηριότητας.

Τις αδυναμίες αυτές φιλοδοξεί να καλύψει το Π.Δ. 315/99. Επειδή όμως η

διαφάνεια στη διαχείριση και η νομιμότητα των ενεργειών είναι ζητήματα απόλυτα συνυφασμένα με τους ΟΤΑ αφού ασκούν εξουσία και διαχειρίζονται δημόσιο πλούτο, καθίσταται φανερό ότι ο προϋπολογισμός θα συνεχίζει να υπάρχει, να συντάσσεται κανονικά και με βάση αυτόν να κρίνεται η νομιμότητα των πληρωμών. Συνεπώς, αυτό που πρέπει οι Διοικούντες τους ΟΤΑ και οι οικονομικοί τους σύμβουλοι να επιδιώξουν, είναι η αξιοποίηση του ως εργαλείου προγραμματισμού.

Μπροστά στον κίνδυνο που διαφαίνεται από την πλήρη εφαρμογή του διπλογραφικού, να υποβαθμιστεί η σημασία του προϋπολογισμού, πρέπει να διασώσουμε και να αναπτύξουμε τη λειτουργία του ως εργαλείου σχεδιασμού. Η αξία που έχει ο προϋπολογισμός φαίνεται και από την προσπάθεια που γίνεται σήμερα στον ιδιωτικό τομέα να ενστερνιστούν οι επιχειρήσεις τη λειτουργία τους με προϋπολογισμό. Δεν πρέπει, λοιπόν, τους Ο.Τ.Α. που ήδη λειτουργούν προϋπολογιστικά, να τους ωθήσουμε στην κατάργηση ενός εργαλείου, που το έχουν ανάγκη.

1.2.1.10 Λογιστικό των ΟΤΑ και η σημασία του προϋπολογισμού

Εάν θέλουμε να απεικονίσουμε τα επίπεδα του λογιστικού των Ο.Τ.Α. διαμορφώνουμε το παρακάτω διάγραμμα:

Σχηματικός προσδιορισμός των επιπέδων του λογιστικού των ΟΤΑ.

Επίπεδο 1

Σύστημα κωδικοποίησης λογαριασμών παρακολούθησης του προϋπολογισμού (λογιστικό σύστημα)

Επίπεδο 2

Σύστημα διαδικασιών εκτέλεσης προϋπολογισμού (διαχειριστικό σύστημα)

Επίπεδο 3

Σύστημα διαδικασιών οικονομικού προγραμματισμού

Στο 1^ο επίπεδο παρακολουθούμε, μέσω λογαριασμών, τις οικονομικές ποσότητες, λειτουργεί ως απλογραφικό λογιστικό σύστημα με διαρθρωμένους κωδικούς και τήρηση συγκεκριμένων λογιστικών βιβλίων. Το επίπεδο αυτό τείνει να υποκατασταθεί από τη γενική λογιστική του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στο 2^ο επίπεδο εντάσσουμε το σύνολο των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Μέσα στις διαδικασίες αυτές (όπως είναι η έκθεση ανάληψης της δαπάνης, η ενταλματοποίηση και η εξόφληση του εντάλματος) έχει διαμορφωθεί ένα σύστημα διαχείρισης των δαπανών αλλά και των εσόδων. Το επίπεδο αυτό δεν θα καταργηθεί αλλά θα πρέπει να αναμορφωθεί με σύγχρονους όρους και να ενισχυθεί στην κατεύθυνση της διασφάλισης στη διαχείριση δημοσίου χρήματος.

Το 3^ο επίπεδο είναι μέχρι σήμερα υποβαθμισμένο, γιατί ο προϋπολογισμός λειτουργεί σήμερα μόνο σαν λογιστικό - απλογραφικό - ταμειακό σύστημα. Πριν την απονέκρωση - κατάργηση του λογιστικού των Ο.Τ.Α. είναι ανάγκη να «κρατήσουμε» τον προϋπολογισμό σαν εργαλείο οικονομικού σχεδιασμού και προγραμματισμού, να αναδείξουμε αυτή τη λειτουργία του και να την «ανεβάσουμε» ένα επίπεδο παραπάνω.⁴

⁴ Δημητράκη Ουρανία, «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας», Πρέβεζα 2003, σελ. 17 - 23

**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Α' ΣΤΑΔΙΟ

ΟΡΓΑΝΟ	ΔΗΜ. ΣΥΜΒ.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝ	ΛΟΙΠΕΣ υπηρεσίες
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	ΟΙΚΟΝ. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΔΗΜ. ΕΠΙΤ.	Δ.Σ.	ΠΕΡΙΦΕΡ.
ΕΝΕΡΓΕΙΑ	Κατάρτιση προσχεδίου και αιτιολογικής έκθεσης	Κατάρτιση σχεδίου.	Ψήφιση Προϋπο/σμού	Επικύρωση
ΧΡΟΝΟΣ	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	Έως 30/10	Έως 30/1 0	Έως 15/12

Γ' ΣΤΑΔΙΟ

ΟΡΓΑΝΟ	ΟΙΚΟΝ. ΥΠΗΡ.	ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΔΗΜ. ΤΑΜΕΙΟ ή Δ.Ο.Υ
ΕΝΕΡΓΕΙΑ	- Ενημέρωση βιβλίων - Υλοποίηση - Παρακολούθηση	- Ενημέρωση βιβλίων - Υλοποίηση	- Ενημέρωση βιβλίων - Παρακολούθηση
ΧΡΟΝΟΣ	-	-	-

1.2.1.11 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού

Για να μπορέσει να εκτελεστεί ο προϋπολογισμός χρειάζεται:

Ως προς τα έσοδα:

Πρώτα να βεβαιωθούν τα ποσά που θα εισπραχθούν.

Στην περίπτωση που το εισπραχθέν ποσό είναι μεγαλύτερο από το βεβαιωμένο, τότε το ποσόν αυτό μπορεί να εισπραχθεί, ανεξάρτητα της μη αρχικής βεβαίωσης της διαφοράς. Στην περίπτωση που ένα ποσόν που εισπράττεται δεν έχει βεβαιωθεί και πάλι μπορεί να εισπραχθεί, με ταυτόχρονη βεβαίωση (οίκοθεν).

Ως προς τα έξοδα, χρειάζεται:

Να γίνει η ανάληψη της υποχρέωσης της δαπάνης. Να εγγραφεί η δαπάνη που αναλαμβάνεται στο βιβλίο αναλαμβανομένων υποχρεώσεων.

Να συνταχθεί έκθεση ανάληψης δαπάνης. Να γίνει εκκαθάριση της δαπάνης.

Να υπολογιστούν τα ποσά που πρέπει να πληρωθούν. Να εκδοθεί

ένταλμα πληρωμής.

Καταχώριση του εντάλματος στο ημερολόγιο και στο καθολικό εξόδων. Πληρωμή της δαπάνης.

Εξόφληση από το δημοτικό ταμείο ή από τη ΔΟΥ (όταν δεν υπάρχει δημοτική ταμιακή υπηρεσία).

Οι παραπάνω ενέργειες είναι οι προϋποθέσεις για την είσπραξη ή την πληρωμή και την καταχώριση των ποσών στον προϋπολογισμό του οργανισμού.

1.2.2 Τα θέματα της βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων.

Γενικά

- ❖ Η βεβαίωση: δηλαδή η δημιουργία της απαίτησης, εκ μέρους του Δήμου, για είσπραξη συγκεκριμένου ποσού. Η βεβαίωση προκύπτει, δικαιολογείται και έχει έννομα αποτελέσματα, από συγκεκριμένη απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου.
- ❖ Η είσπραξη: είναι το στάδιο της εξόφλησης της απαίτησης από το χρεώστη προς το Δήμο.
- ❖ Η οίκοθεν βεβαίωση: είναι η ταυτόχρονη βεβαίωση ποσού που εισπράττεται, μιας και η συγκεκριμένη οφειλή δεν υπήρξε προτού δημιουργηθεί ως απαίτηση.

1.2.3 Ο ταμιακός απολογισμός

Εμφανίζει, εν είδει ισοζυγίου την κατάσταση των βεβαιωμένων - εισπραγμένων εσόδων και το ανείσπρακτο υπόλοιπο και από την άλλη τα ενταλματοποιηθέντα - πληρωθέντα έξοδα και το ανεξόφλητο υπόλοιπο των υποχρεώσεων. Είναι στην ουσία η πραγματοποίηση του προϋπολογισμού

απολογιστικά.⁵

1.3 Τα τηρούμενα βιβλία του δημόσιου λογιστικού

Για να λειτουργήσουν οι οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου, πρέπει να τηρούν ορισμένα λογιστικά βιβλία, στα οποία να αποτυπώνουν τις οικονομικές πράξεις του οργανισμού.

1.3.1 Βιβλία λογιστηρίου

- ο Ημερολόγιο: παρακολουθούνται με ημερολογιακή σειρά οι δαπάνες του Δήμου.
- ο Καθολικό: παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς οι δαπάνες του Δήμου ανά κωδικό προϋπολογισμού. Εμφανίζονται δηλαδή οι δαπάνες με τη μορφή καρτέλας. Στα πλαίσια της κάθε «καρτέλας» η παρακολούθηση γίνεται με ημερολογιακή σειρά.⁶

1.3.2 Βιβλία ταμείου:

ι. Βιβλίο Καθημερινό

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται με χρονολογική σειρά οι εισπράξεις που ενεργεί ο Ταμίας κατά Γραμμάτιο Είσπραξης και οι πληρωμές κατά Χρηματικό Ένταλμα. Σε ιδιαίτερες στήλες εμφανίζονται:

- α) το ονοματεπώνυμο του οφειλέτη που πλήρωσε ή του δικαιούχου που πληρώθηκε
- β) το είδος του εσόδου ή εξόδου, το κεφάλαιο και άρθρο του Προϋπολογισμού
- γ) ο αριθμός του γραμματίου είσπραξης ή του εντάλματος πληρωμής
- δ) τα ποσά του εσόδου ή δαπάνης. Οι εγγραφές στο βιβλίο «ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΟ»

⁵ Δημητράκη Ουρανία, «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας», Πρέβεζα 2003, σελ. 26 - 27

⁶ Καραγιάννης Στέλιος, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 27 - 28

πρέπει να γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος κάθε δεκαημέρου. (Άρθρο 64 Β.Α/τος 17-5/15.6.1959). Στο καθημερινό εμφανίζονται και οι κρατήσεις.

ii. Βιβλίο Καθολικό Εσόδων

Στο βιβλίο «ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΕΣΟΔΩΝ» γράφεται κατά κωδικό αριθμό το έσοδο, όπως αναφέρεται στον Προϋπολογισμό του Δήμου. Στις στήλες αναγράφονται:

- α) ο αριθμός και η χρονολογία του αποδεικτικού βεβαίωσης και ο αριθμός και η χρονολογία του γραμματίου εισπραξης
- β) το ονοματεπώνυμο του πληρωτή
- γ) το βεβαιωθέν ποσό
- δ) το εισπραχθέν ποσό

Τα βεβαιωθέντα και εισπραχθέντα ποσά αθροίζονται κάθε μήνα και τα αθροίσματα γράφονται σε ξεχωριστές στήλες. (Άρθρο 65 Β.Α/τος 175/15.6.1959)

iii. Βιβλίο Καθολικό εξόδων

Το βιβλίο «ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΕΞΟΔΩΝ» περιέχει ξεχωριστή μερίδα για κάθε άρθρο του Προϋπολογισμού. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται τα χρηματικά εντάλματα μετά την καταχώρηση τους στο βιβλίο «ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΟ» κατά χρονολογική σειρά και σε στήλες όπου αναγράφονται:

- α) η ημερομηνία πληρωμής
- β) το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου και η αιτία πληρωμής
- γ) ο αριθμός του χρηματικού εντάλματος
- δ) το ενταλθέν ποσό
- ε) το ποσό που πληρώθηκε

Οι εγγραφές στα Αναλυτικά Καθολικά των εσόδων και εξόδων γίνονται κατά γραμμάτιο ή χρηματικό ένταλμα και κατά κεφάλαιο και άρθρο του Προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων.

(Άρθρο 66 ΒΔ 17-5/15.6./1959)

iv. Βιβλίο Εισπρακτέων Εσόδων

Το βιβλίο «ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ» διαιρείται σε κεφάλαια και άρθρα του Προϋπολογισμού (κατά Κ.Α.). Σε αυτό καταχωρούνται από τον Ταμία τα βεβαιωθέντα έσοδα, αμέσως μόλις εκδοθούν από αυτόν τα αποδεικτικά τριπλότυπα εισπρακτέων.

Στην αριστερή σελίδα (βεβαιωθέντα) καταχωρούνται σε χωριστές στήλες ο αριθμός και η χρονολογία του τίτλου βεβαίωσης, τα ονοματεπώνυμα των οφειλετών και των εγγυητών αυτών, η αιτία του χρέους, το βεβαιούμενο κατά τριπλότυπο ποσό, τα βεβαιούμενα κατά μήνα ποσά καθώς και τα διαγραφέντα ποσά.

Στη δεξιά σελίδα (εισπραχθέντα) καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά ο αριθμός και η χρονολογία του διπλοτύπου είσπραξης, το εισπραχθέν κατά διπλότυπο ποσό και τα κατά μήνα εισπραχθέντα ποσά.

Στη στήλη των παρατηρήσεων πρέπει να σημειώνονται όλες οι πράξεις με τις οποίες ενεργούνται τα μέτρα αναγκαστικής είσπραξης κατά των υπερήμερων οφειλετών. (Άρθρο 67 ΒΔ 17-5/15.6.1959)

v. Βιβλίο Τριπλοτύπων Αποδεικτικών Εισπρακτέων

Από το βιβλίο «ΤΡΙΠΛΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ» εκδίδονται τα αποδεικτικά παραλαβής των τίτλων εισπρακτέων εσόδων, που αποστέλλονται στο Ταμείο. Τα αποδεικτικά εκδίδονται από τον Ταμία, μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την παραλαβή του τίτλου (άρθρα 4 και 5 ΒΔ 5/15.6.1959) (Άρθρο 68 ΒΔ 17-5/15.6.1959)

vi. Βιβλίο Τρεχούμενων λογαριασμών

Σύμφωνα με την εγκύκλιο 23/10.12.1996 του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α., όλοι οι Δήμοι και Κοινότητες που έχουν δική τους Ταμιακή Υπηρεσία, είναι υποχρεωμένοι από 1/1/1997 να τηρούν όμοια βιβλία με το βιβλίο Τρεχούμενων Λογαριασμών των Δ.Ο.Υ. και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων.

Με το βιβλίο αυτό παρακολουθούν την κίνηση των δύο λογαριασμών

(τακτικά - έκτακτα έσοδα) και γνωρίζουν κάθε στιγμή το ταμειακό τους υπόλοιπο. (Εγκύκλιος 23/10.12.1996 του ΥΠ.ΕΣ.ΔΔ.Α.)

Πολλές φορές δημιουργούνται βοηθητικά βιβλία ταμιακής υπηρεσίας, που παρακολουθούν συγκεκριμένα στάδια στην διαδικασία λειτουργίας της ταμιακής υπηρεσίας, όπως:

- *Πρωτόκολλο παραλαβής ενταλμάτων.*
- *Ειδικό ημερολόγιο του ταμία, όπου παρακολουθεί την ταμιακή του κατάσταση.*
- *Βοηθητικά βιβλία, όπως για παράδειγμα:*
- *Βιβλίο καταχώρισης γενικών ή ειδικών προσκλήσεων.*
- *Βιβλίο καταχώρισης των εκδιδόμενων ενταλμάτων προσωπικής κράτησης οφειλετών του Δήμου.*
- *Βιβλίο των εν ταις φυλακαίς κρατούμενων και διατρεφόμενων.⁷*

1.3.3 Θεώρηση και τήρηση βιβλίων

Όλα τα παραπάνω βιβλία που αναφέρονται στο άρθρο 63 του Β.Δ. πρέπει να τηρούνται κατά οικονομικό έτος και είναι υποχρεωτικά.

Η θεώρηση τους γίνεται από το Δήμαρχο και η πράξη θεώρησης που γίνεται στην τελευταία σελίδα και αναφέρει τον αριθμό των φύλλων και σελίδων κάθε βιβλίου, συνυπογράφεται και από τον Ταμία. (Άρθρο 69 ΒΔ 175/15.6.1959)

⁷ Δημητράκη Ουρανία, «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας», Πρέβεζα 2003, σελ. 97 - 99

1.3.4 Αποτύπωση Βιβλίων Ταμείου

A/A	ΒΙΒΛΙΟ	ΠΡΟΒΛΕΨΗ	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ
1	ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΟ	ΑΡΘΡΟ 64	Παρακολούθηση κατά ημερομηνία εισπραχθέντων εσόδων και πληρωθέντων δαπανών
2	ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΑΡΘΡΟ 65	Παρακολούθηση κατά Κ.Α. πραγματοποιηθέντων εσόδων
3	ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΑΡΘΡΟ 66	Παρακολούθηση κατά Κ.Α. πραγματοποιηθέντων εξόδων
4	εισπρακτέων ΕΣΟΔΩΝ	ΑΡΘΡΟ 67	Παρακολούθηση απαιτήσεων για είσπραξη
5	τριπλότυπων αποδεικτικών εισπρακτέων	ΑΡΘΡΟ 68	Έκδοση αποδεικτικών παραλαβής τίτλων εσόδων
6	τρεχούμενων λογαριασμών	ΕΓΚ. 23/10.12.1996 ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.	Αναλ. παρ/ση κατά κατηγορία εσόδου και εξόδου των στοιχείων των καθολικών (εσόδων και εξόδων) και ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΟΥ

1.4 Τα τηρούμενα στοιχεία του δημόσιου λογιστικού

Στοιχεία ονομάζουμε τα παραστατικά εσόδου, είσπραξης, βεβαίωσης, δαπάνης, πληρωμής, που χρησιμοποιούμε για να αποδεικνύουμε τις οικονομικές πράξεις που πραγματοποιούμε. Ένταλμα: είναι η έγγραφη θεωρημένη κατάσταση που δίνει την εντολή για την πληρωμή κάποιας δαπάνης.

Προεντάλματα: είναι εντάλματα που εκδίδονται στο όνομα κάποιου υπαλλήλου για

την πληρωμή κάποιας δαπάνης για την οποία η έκδοση συγκεκριμένου εντάλματος είναι ανέφικτη.

- Διπλότυπα είσπραξης: είναι το «παραστατικό» με το οποίο αποδεικνύεται πραγματοποίηση είσπραξης
- Βεβαιωτικές καταστάσεις: είναι καταστάσεις με τις οποίες «νομιμοποιείται» η απαίτηση από παρεχόμενη δραστηριότητα προς τρίτους (δημότες κλπ.). Οι καταστάσεις αυτές παρέχουν το δικαίωμα της απαίτησης από το Δήμο έναντι τρίτων από τη στιγμή που εγκριθούν από το Δημοτικό Συμβούλιο.⁸

1.5 Οργάνωση της οικονομικής υπηρεσίας

1.5.1 Έννοια

Η οικονομική υπηρεσία και τα συγκροτούνται αυτήν τμήματα, γραφεία και υπάλληλοι είναι το αρμόδιο υπηρεσιακό όργανο με την επιμέλεια και ευθύνη του οποίου ασκούνται όλες οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα του Δημάρχου που αφορούν την οικονομική διοίκηση, διαχείριση και λογιστικό των Δήμων.

Η λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων και σύνθεση του προσωπικού τους ορίζονται από τον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας κάθε Δήμου. (Άρθρο 81 ΒΑ 17-5/15.6.1959)

1.5.2 Κατανομή της υπηρεσίας

Η οικονομική υπηρεσία των Δήμων διαιρείται ανάλογα με τις υπηρεσιακές ανάγκες και τα αντικείμενα κάθε Δήμου, σε ειδικές υπηρεσίες, τμήματα ή γραφεία, στα οποία κατανέμεται η εργασία σύμφωνα με τις αρμοδιότητες του άρθρου 81.

Ειδικότερα η οικονομική υπηρεσία των Δήμων πρέπει να περιλαμβάνει τις παρακάτω υπηρεσίες, τμήματα ή γραφεία:

⁸ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 28

- A) τη λογιστική υπηρεσία ή λογιστήριο
- B) την υπηρεσία δημοτικών προσόδων και δημοτικής περιουσίας
- Γ) την ταμιακή υπηρεσία

Οι παραπάνω υπηρεσίες, τμήματα ή γραφεία λειτουργούν κάτω από ενιαία διεύθυνση και εποπτεία των προϊσταμένων της οικονομικής υπηρεσίας των Δήμων. Οι νέες απαιτήσεις που δημιουργήθηκαν με το Π.Δ. 315/99 επιβάλλουν σημαντικές αλλαγές στην διάρθρωση και οργάνωση της οικονομικής υπηρεσίας των Δήμων που υπάγονται σε αυτό (διπλογραφικό σύστημα). (Άρθρο 82 Β.Δ/τος 17-5/15.6.1959).

1.5.3 Αρμοδιότητες

1.5.3.1 Λογιστική Υπηρεσία ή Λογιστήριο

Στις αρμοδιότητες της λογιστικής υπηρεσίας υπάγονται:

- ❖ Η εκτέλεση κάθε εργασίας που αφορά την κατάρτιση του προϋπολογισμού και απολογισμού εσόδων και εξόδων του Δήμου, των ανάλογων εκθέσεων και η φροντίδα των ψηφίσεων και εγκρίσεων τους,
- ❖ Η εισήγηση για αναμόρφωση του προϋπολογισμού.
- ❖ Η συγκέντρωση στατιστικών πληροφοριών και δεδομένων χρήσιμων για τις προβλέψεις του προϋπολογισμού και αναφέρονται γενικά σε οικονομικά ζητήματα του Δήμου.
- ❖ Η μελέτη και εισήγηση μέτρων για την οικονομικότερη διεξαγωγή των υπηρεσιών του Δήμου και βελτίωση του προϋπολογισμού με την ελάττωση των εξόδων και αύξηση των εσόδων.
- ❖ Η μελέτη και εισήγηση στα σχέδια κάθε απόφασης και οικονομικής σύμβασης όταν πρόκειται να επηρεαστεί ο προϋπολογισμός του Δήμου.
- ❖ Η επιμέλεια έκδοσης καταλογιστικών αποφάσεων των αρμοδίων οργάνων του Δήμου για τυχόν διαχειριστικά και γενικά ελλείμματα και η βεβαίωση

σαν έσοδο χρεών που προέρχονται από απώλεια ή βλάβη ειδών υλικού του Δήμου.

- ❖ Η παρακολούθηση των συμβάσεων από τις οποίες προβλέπεται συμμετοχή του Δήμου σε κέρδη διαφόρων επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων.
- ❖ Η μέριμνα για την απόδοση σε συνδέσμους και ενώσεις δήμων και κοινοτήτων τα αναλογούντα σε αυτούς ποσοστά από τα έσοδα του Δήμου.
- ❖ Η παρακολούθηση, συγκέντρωση και λογιστική απεικόνιση στα λογιστικά βιβλία των αποτελεσμάτων της εκτέλεσης του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων του Δήμου, της κίνησης του Δημοτικού χρέους και της Δημοτικής περιουσίας.
- ❖ Η σύμφωνα με τον Δημοτικό Κώδικα και Δημόσιο Λογιστικό εκκαθάριση και εντολή των εξόδων του Δήμου. (Άρθρο 83 ΒΔ 175/15.6.1959)

1.5.3.2 Υπηρεσία δημοτικών προσόδων και δημοτικής περιουσίας

Η υπηρεσία δημοτικών προσόδων και δημοτικής περιουσίας έχει τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- ✚ Την εκτέλεση κάθε εργασίας που αφορά την εφαρμογή των κειμένων διατάξεων για την επιβολή, κατάργηση, μείωση ή αύξηση των δημοτικών φόρων, τελών και δικαιωμάτων όπως και την σύμφωνα με τους νόμους και κανονισμούς βεβαίωση των παραπάνω φόρων, τελών και δικαιωμάτων εσόδων του Δήμου.
- ✚ Τον έλεγχο των στοιχείων βεβαίωσης κάθε άλλου δημοτικού εσόδου ή βεβαίωση αυτού και η αποστολή στο Ταμείο του Δήμου των οικείων βεβαιωτικών καταστάσεων, χρηματικών καταλόγων κλπ.
- ✚ Την παρακολούθηση γενικά νόμων που αναφέρονται σε θέματα δημοτικών φορολογιών.
- ✚ Την εκτέλεση κάθε προπαρασκευαστικής εργασίας που αφορά την διαγραφή βεβαιωθέντων ή επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων

φόρων, τελών και δικαιωμάτων και η κατάρτιση των οικείων πρωτοκόλλων έκπτωσης ή διαγραφής και καταστάσεων επιστροφής.

- ✚ Την διεξαγωγή κάθε προπαρασκευαστικής εργασίας για την επίλυση των φορολογικών αμφισβητήσεων και διαφορών για οφειλόμενους φόρους, τέλη και δικαιώματα μεταξύ του Δήμου και των φορολογούμενων. Εδώ προβλέπεται και η σύσταση επιτροπών επίλυσης φορολογικών διαφορών, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- ✚ Την κοινοποίηση των αποφάσεων των αρμοδίων οργάνων του Δήμου ή των παραπάνω επιτροπών και την παρακολούθηση της έγκαιρης εκτέλεσης τους.
- ✚ Την εκτέλεση κάθε εργασίας που σχετίζεται με την κτηματική περιουσία του Δήμου και τα έσοδα που προέρχονται από αυτήν και ειδικότερα τις εκμισθώσεις ή εκμεταλλεύσεις των αστικών και των αγροτικών κτημάτων του Δήμου και εγκαταστάσεων, την επίβλεψη για την σωστή εκτέλεση των όρων μίσθωσης και χρήσης αυτών, την βεβαίωση σαν εσόδων των προσόδων που προέρχονται από τις παραπάνω εκμεταλλεύσεις. (Άρθρο 84 Β.Δ 17-5115.6.1959)

1.5.3.3 Ταμιακή υπηρεσία

Στους Δήμους με πληθυσμό 5.000 κατοίκων και άνω συνίσταται με τον Οργανισμό εσωτερικής υπηρεσίας Ειδική Ταμιακή Υπηρεσία (άρθρο 9 παρ.2 του Ν. 2880/2001). Η λειτουργία της Ταμιακής Υπηρεσίας διεξάγεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Δημοτικού Κώδικα και του Β .Δ. 17-5/15.6.1959.

Στους Δήμους συνίσταται με τον Ο.Ε.Υ. και τελεί κάτω από την άμεση εποπτεία των αρμόδιων οργάνων του Δήμου.

Η Ταμιακή Υπηρεσία διεξάγει κάτω από την διεύθυνση και προσωπική ευθύνη του Ταμιά και των εισπρακτορικών και διαχειριστικών οργάνων την ταμιακή υπηρεσία σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Κ. και του παραπάνω Β.Δ. Άρθρο 49 Β.Δ. 17-5/15.6.1959. Για τη σωστότερη λειτουργία της υπηρεσίας

είσπραξης των δημοτικών προσόδων κάθε ταμιακή υπηρεσία, εφόσον το επιβάλουν οι ανάγκες του Δήμου, χωρίζεται σε γραφεία, όπου κατανέμεται η διεξαγωγή της υπηρεσίας Άρθρο 50 Β.Δ. 17-5/15.6.1959.

Κάθε ταμιακή υπηρεσία, διαιρείται στα παρακάτω γραφεία:

1. Εσόδων, που διενεργεί κάθε υπηρεσία που σχετίζεται με την επιμέλεια για την βεβαίωση και είσπραξη όλων των εσόδων του Δήμου και την τήρηση των λογιστικών βιβλίων.
2. Εξόδων, που ασχολείται με τις πληρωμές των εξόδων του Δήμου, την τήρηση λογιστικών βιβλίων του ταμείου και την κατάρτιση των μηνιαίων και ετήσιων λογαριασμών της διαχείρισης του.

Τα παραπάνω γραφεία λειτουργούν κάτω από την ευθύνη του Ταμιά.

Σε ταμιακές υπηρεσίες με μικρή κίνηση εργασιών, τα παραπάνω καθήκοντα ασκεί ο Ταμίας.

Σε μεγάλους Δήμους επιτρέπεται η σύσταση από τον Ο.Ε.Υ. διαχειριστικών γραφείων ή θέσεις ταμιακών διαχειριστών, στους οποίους μπορεί ο Ταμίας να αναθέτει για λογαριασμό του την διενέργεια ορισμένων πληρωμών εξόδων του Δήμου, όπως επίσης και την παραλαβή των εισπράξεων από τα εισπρακτικά όργανα του ταμείου κάθε ημέρα ή σε ορισμένα χρονικά διαστήματα. Για κάθε είσπραξη από τον διαχειριστή εκδίδεται γραμμάτιο παραλαβής (άρθρο 58 Β.Δ. 17-5/15.6.1959).⁹

1.6 Ζητήματα διοικητικής οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών

Να δούμε – επιγραμματικά - τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών που εμπλέκονται στο σύστημα οικονομικής διαχείρισης:

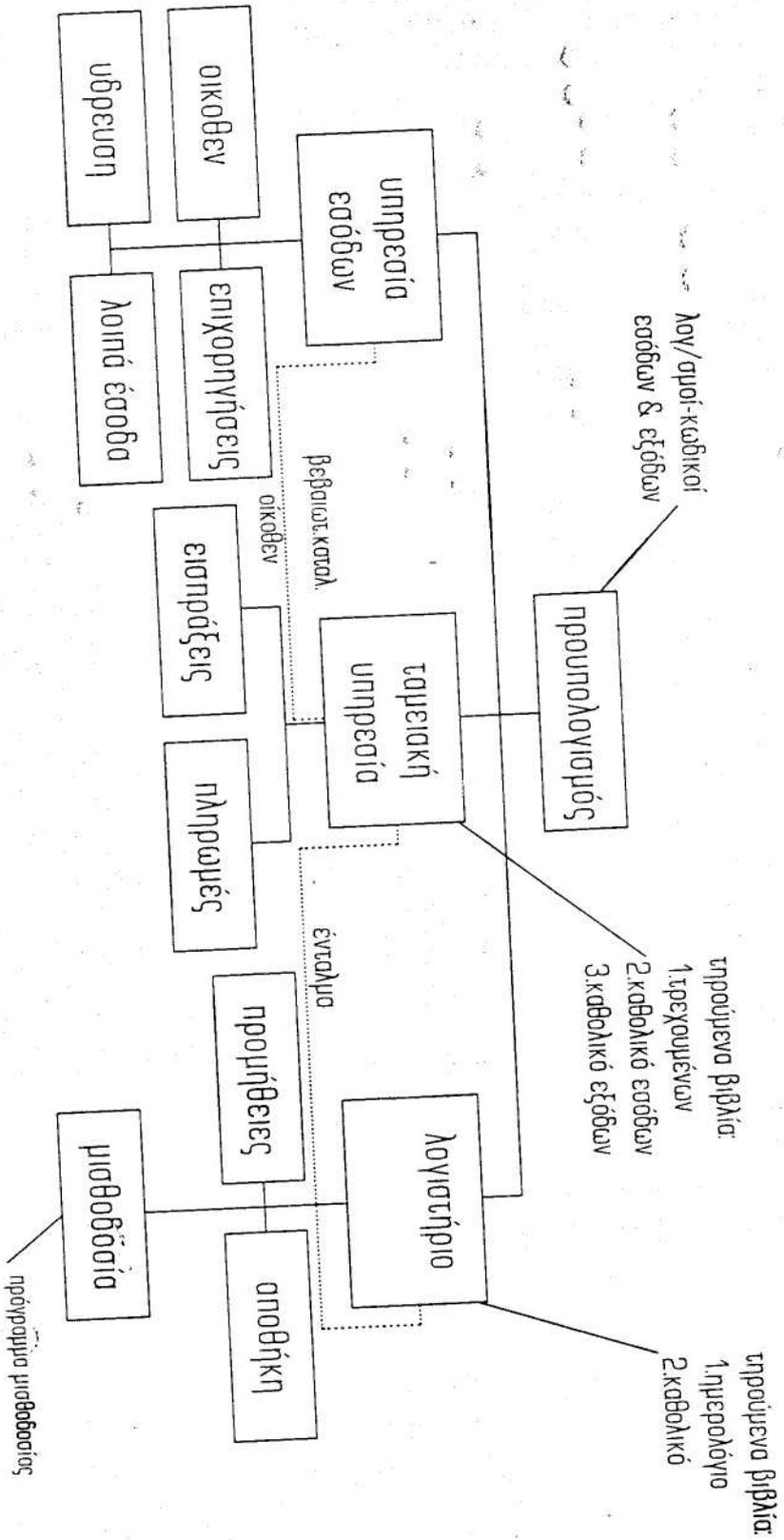
⁹ Δημητράκη Ουρανία, «Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας», Πρέβεζα 2003, σελ. 100 - 102

- ✓ Λογιστήριο
- ✓ Προϋπολογισμός (σύνταξη, αναμόρφωση, παρακολούθηση)
- ✓ Εκκαθάριση και ενταλματοποίηση των εξόδων του Δήμου
- ✓ Υπηρεσία δημοτικών προσόδων και δημοτικής περιουσίας
- ✓ Επιβολή , βεβαίωση καθώς και διαγραφή ή μείωση των δημοτικών φόρων
- ✓ Επίλυση των φορολογικών διαφορών
- ✓ Παρακολούθηση της δημοτικής περιουσίας και των εσόδων που προκύπτουν από αυτή τη διαδικασία
- ✓ Ταμιακή υπηρεσία
- ✓ Είσπραξη κάθε δημοτικού εσόδου
- ✓ Πληρωμή κάθε δημοτικής δαπάνης
- ✓ Απόδοση κάθε φορολογικής ή ασφαλιστικής υποχρέωσης του Δήμου
- ✓ Σύνταξη του οικονομικού απολογισμού του Δήμου

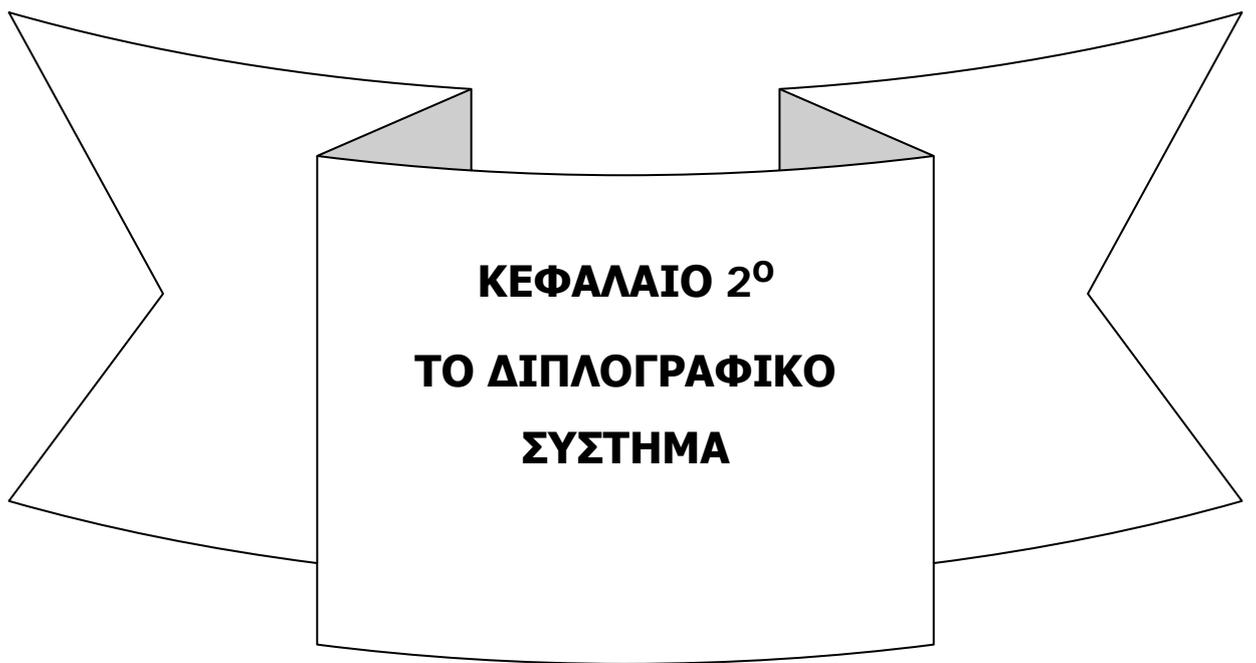
Οι μεταξύ των υπηρεσιών σχέσεις αποτυπώνονται στο διάγραμμα της επόμενης σελίδας:¹⁰

¹⁰ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 28 - 30

Πίνακας ρών διαδικασίας οικονομικών υπηρεσιών



ΟΤΑ από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

2.1 Βασικές αρχές λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος

Για να λειτουργήσει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα τήρησης της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής στους Ο.Τ.Α., υιοθετούνται ορισμένες βασικές αρχές που έχουν να κάνουν τόσο με το πλαίσιο λειτουργίας του όσο και με την ανάπτυξη του σχεδίου των λογαριασμών (δηλ., της Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής και του Δημόσιου Λογιστικού). Παρόμοιες βασικές αρχές αναφέρονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. - Π.Δ. 1123/80), στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Κ.Λ.Σ. για τους Φ.Κ.Α. - Π.Δ. 80/97), στο ΠΔ 205/98 «κλαδικό λογιστικό σχέδιο για τα ΝΠΔΔ» καθώς και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92). Ας δούμε μερικά σημεία των αρχών αυτών:

1. Το σχέδιο των λογαριασμών βασίζεται στις εξής τρεις βασικές αρχές:
 - i. την αρχή της αυτονομίας,
 - ii. την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων,
 - iii. την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές,
2. 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.
3. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία:
 - i. ο αύξων αριθμός του παραστατικού με το οποίο γίνεται η

λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού,

- ii. σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.
4. Οι λογαριασμοί της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικοί) μπορούν να ενημερώνονται μόνο με τη συνολική κίνηση της χρέωσης και της πίστωσης των αντίστοιχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών), υπό την προϋπόθεση ότι οι (περιληπτικοί) αυτοί λογαριασμοί θα ενημερώνονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.¹¹

2.1.1 Η Αρχή της Αυτονομίας

1. Το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.
2. Οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
3. Οι λογαριασμοί τάξεως, που αναπτύσσονται στη 10η (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
4. Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας, η αναλυτική λογιστική, λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, σε λογαριασμούς της ομάδας 9, που συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.
5. Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την

¹¹ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 53

αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές της αρχές.

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

1. Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.
2. Σύμφωνα με την αρχή της προηγούμενης περιπτώσεως οι σχετικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων δέχονται μόνο χρεώσεις ενώ των εσόδων μόνο πιστώσεις καθώς και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών, στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

2.1.3 Η αρχή της κατάρτισεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσής με λογιστικές εγγραφές.

Ο λογαριασμός της Γενικής εκμετάλλευσής καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος.¹²

¹² Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Λογιστικός Οδηγός για τους Δήμους», Ε.Ε.Τ.Α.Α, Αθήνα Φεβρουάριος 1999, σελ. 1 - 2

2.2 Τι ονομάζουμε λογιστικό σχέδιο;

Είναι μία έννοια «στενότερη» από αυτό που θέλουμε να εκφράσουμε. Λέγοντας λογιστικό σχέδιο το μυαλό μας πηγαίνει σε ένα κατάλογο λογαριασμών. Όμως στην κοινή χρήση του όρου «λογιστικό σχέδιο» περιγράφουμε την όλη λογιστική διαδικασία που ακολουθούμε. Ένα λογιστικό σχέδιο πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- το σχέδιο λογαριασμών
- την ανάλυση των εννοιών που χρησιμοποιούνται (τι ονομάζουμε πάγιο, τι απόσβεση, τι αποτίμηση κλπ.)
- τη συνδεσμολογία των λογαριασμών (τι περιλαμβάνει ο κάθε λογαριασμός, πότε χρεώνεται, πότε πιστώνεται) πώς προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής υποδείγματα των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμό, λογαριασμό γενικής Εκμετάλλευσης, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης κερδών).¹³

2.3 Το έργο της εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α.

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Δήμους αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα έργα Λογιστικής και η υλοποίηση του απαιτεί σχεδιασμό και οργάνωση.

Οι πρώτες απόψεις για την εφαρμογή του νέου Λογιστικού Συστήματος αντιμετώπιζαν το όλο έργο σαν αγορά και λειτουργία ενός μηχανογραφικού λογιστικού προγράμματος. Αυτές οι αρχικές απόψεις συμπληρώθηκαν με την αναγκαιότητα ύπαρξης κάποιου προσωπικού που θα έκανε καταχωρίσεις, αλλά και πάλι οι διαστάσεις του έργου εμφανίζονταν περιορισμένες. Το τελευταίο χρονικό

¹³ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 55

διάστημα ωριμάζει η αντίληψη που αντιμετωπίζει την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους ΟΤΑ ως ένα μεγάλο και σύνθετο έργο.

Ένα τέτοιο μεγάλο έργο, με διαστάσεις πανελλαδικές και τοπικές, απαιτεί την ενεργοποίηση του μηχανισμού όλου του Δήμου, ιδιαίτερα σε ορισμένα τμήματα του, όπως είναι η Απογραφή Έναρξης.

Κάτω από αυτή τη λογική είναι αναγκαίο το Δημοτικό Συμβούλιο ή η Δημορχιακή επιτροπή να συζητήσει για το έργο πρώτα με τα στελέχη του Δήμου, και από κοινού να σχεδιάσουν βήμα - βήμα την εφαρμογή του έργου, εκτιμώντας:

- τις δυνατότητες του προσωπικού,
- τις ανάγκες του σε εκπαίδευση,
- τη δυνατότητα αξιοποίησης ορισμένων στελεχών σε νέες θέσεις,
- την πορεία ολοκλήρωσης της μηχανογράφησης του Δήμου.

Ο σχεδιασμός αυτός πρέπει να τοποθετηθεί στη βάση χρονοδιαγραμμάτων υλοποίησης, με χρέωση σε συγκεκριμένους ανθρώπους και καθορισμό υπευθύνων έργου ανά Δήμο.

Ο παρών οδηγός έχει τη μορφή αναφοράς «βήμα - βήμα το έργο» και αναφέρει τις απαιτήσεις σε οργάνωση και σχεδιασμό, ενώ εμφανίζει ενδεικτικά χρονοδιαγράμματα υλοποίησης.¹⁴

2.4 Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα: Ένα συστηματικό εργαλείο

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αποτελεί ένα συστηματικό εργαλείο που να δίνει στην οικονομική μονάδα, τις αναγκαίες πληροφορίες έγκαιρα και σωστά και επιπλέον να την βοηθά να διαχειρίζεται τα οικονομικά της με επιστημονικό τρόπο. Ονομάζεται Διπλογραφικό γιατί, όπως θα αναλύσουμε παρακάτω, για κάθε οικονομική πράξη που αποτυπώνει, καταγράφει και αναλύει

¹⁴ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Οδηγός για την Βήμα - Βήμα Εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους», Ομάδα Διοίκησης Έργου (Ο.Δ.Ε.), Αθήνα Οκτώβριος 2000, σελ. 5

σε δύο διαφορετικά σημεία ταυτόχρονα, την πληροφορία (τι αγοράζω αφ' ενός και σε ποιόν το χρωστάω αφ' ετέρου, τι έσοδα πραγματοποίησα και ποιος τα χρωστάει κλπ.). Παρακάτω θα εξετάσουμε τη βασική λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος με την παρουσίαση των βασικών του εννοιών και αξιωμάτων.

2.5 Γνωριμία με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

2.5.1 Λογιστική ταυτότητα

Ξεκινάμε από το δεδομένο ότι η οικονομική μονάδα χρειάζεται να ξέρει ανά πάσα στιγμή τι έχει και που το χρωστάει. Εμφανίζεται λοιπόν το πρώτο βασικό αξίωμα που λέει «η οικονομική μονάδα ό,τι έχει σαν περιουσιακό στοιχείο σε κάποιον το χρωστάει». Αυτός ο κάποιος μπορεί να είναι ο επιχειρηματίας σε μία ιδιωτική επιχείρηση (που έβαλε το κεφάλαιο) είτε κάποιος τρίτος (τράπεζα, προμηθευτές κλπ.) είτε η ίδια η οικονομική δραστηριότητα του Δήμου (με την οποία δημιουργήθηκε η περιουσία του). Αν συμφωνήσουμε να ονομάσουμε «ό,τι έχει» η οικονομική μονάδα ενεργητικό και «ό,τι οφείλει» παθητικό καταλήγουμε στην αποκαλούμενη λογιστική ταυτότητα.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Αν προχωρήσουμε παραπέρα και διαχωρίσουμε «**το τι χρωστάει**» στον επιχειρηματία από το «**τι χρωστάει σε τρίτους**» και συμφωνήσουμε να ονομάσουμε το ό,τι χρωστάει στον επιχειρηματία «**καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία**» και ό,τι χρωστάει σε τρίτους «υποχρεώσεις» τότε η προηγούμενη ταυτότητα διαμορφώνεται σε:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ + ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

2.5.2 Απογραφή - Ισολογισμός

Λέγοντας Ισολογισμό Έναρξης εννοούμε την αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης του Δήμου κατά τη στιγμή έναρξης εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος (1/1/2000-2001), μέσα από λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Εννοούμε - με άλλα λόγια - την απογραφή έναρξης των οικονομικών του στοιχείων:

- Ποιο είναι το ενεργητικό του Δήμου, δηλαδή:
 - Ποια είναι η πάγια περιουσία του
 - Ποια είναι κατά την έναρξη η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων του
 - Ποιες είναι οι απαιτήσεις που έχει από τρίτους (δημότες, φορείς, επιχειρήσεις)
 - Πόσα και ποια είναι τα χρηματικά διαθέσιμα (το ταμείο και τα χρήματα στις τράπεζες)
- Από την άλλη, ποια είναι τα στοιχεία του παθητικού του, δηλαδή:
 - Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του Δήμου (προμηθευτές, εφορία, ασφαλιστικοί οργανισμοί κλπ.)
 - Ποια είναι η καθαρή του θέση, έτσι όπως διαμορφώνεται η κατάσταση από την εξίσωση:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (-) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (=) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Γιατί είναι απαραίτητη η Απογραφή Έναρξης κατά την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος:

Το Διπλογραφικό Σύστημα εμφανίζει τη συνολική οικονομική κατάσταση του Δήμου ανά πάσα στιγμή. Ο Δήμος κατά τη στιγμή έναρξης του Διπλογραφικού δεν μπορεί παρά να παρουσιάζεται με την οικονομική του κατάσταση τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, μιας και δε δημιουργείται εκείνη τη στιγμή, αλλά παρουσιάζεται σαν αποτέλεσμα μίας μακρόχρονης οικονομικής πορείας.

Η Απογραφή Έναρξης είναι αναγκαία για να διαμορφωθεί ο Ισολογισμός Έναρξης, ο οποίος αποτελεί ένα στάδιο στην πορεία του Δήμου σαν οικονομική μονάδα.

Ας δούμε σχηματικά τα στάδια της οικονομικής πορείας του Δήμου από χρόνο σε χρόνο:

Ισολογισμός 31/12/XX		Ισολογισμός 31/12/XX + 1		Ισολογισμός 31/12/XX + 2
	Μεταβολές από 31/12/XX έως 31/12/XX + 1		Μεταβολές από 31/12/XX+1 έως 31/12/XX + 2	

Οι μεταβολές ανάμεσα στην αρχή και το τέλος του οικονομικού έτους διαμορφώνουν μία νέα οικονομική κατάσταση που αποτυπώνεται με νέο ισολογισμό. Ο νέος ισολογισμός ενσωματώνει το αποτέλεσμα της οικονομικής διαχείρισης κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, αποτέλεσμα αρνητικό ή θετικό, κέρδος ή ζημιά, πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Δεν είναι δυνατόν να υπάρξει οικονομικό αποτέλεσμα εάν δεν ξεκινήσει από μία βάση, από την Απογραφή Έναρξης.

Για να μπορέσουμε να έχουμε ιστορική συνέχεια και αποτέλεσμα πρέπει να διαμορφώσουμε κατ' αρχήν την Απογραφή Έναρξης του Δήμου. Στην ουσία έχουμε να διαμορφώσουμε έναν πίνακα, τον Ισολογισμό Έναρξης, όπως αυτός αποτυπώνεται σχηματικά στο επόμενο σχεδιάγραμμα:

Αν πάρουμε ένα φύλλο χαρτί και γράψουμε, για μία δεδομένη στιγμή πρώτα ό,τι έχουμε και το αθροίσουμε, στην συνέχεια γράψουμε **ότι χρωστάμε και το αθροίσουμε**, τότε τα 2 αθροίσματα θα είναι ίσα (εξ αιτίας της λογιστικής ταυτότητας). Αυτό το χαρτί είναι ο **ισολογισμός**.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		Κεφάλαιο	A(I)
Ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ(I)	Διαφορές Αναπροσαρμογής	A(II)
Ενσωματωμένες ακινητοποιήσεις	Γ(II)		
Συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	Γ(III)	Αποθεματικά κεφάλαια	A(IV)
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		Αποτελέσματα σε νέο	A(V)
Αποθέματα	Δ(I)	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	A(VI)
Απαιτήσεις	Δ(II)	Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
Χρεόγραφα	Δ(III)	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
Διαθέσιμα	Δ(IV)	Μακροπρόθεσμες	Γ(I)
		Βραχυπρόθεσμες	Γ(II)
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Χρεωστικοί και λοιποί λογ/σμοί τάξεως		Πιστωτικοί και λοιποί λογ/σμοί τάξεως	

Αν μάλιστα συμφωνήσουμε να χωρίσουμε αυτό το χαρτί στη μέση και αριστερά να γράψουμε ό,τι έχουμε (ενεργητικό) και δεξιά ό,τι χρωστάμε (παθητικό) τότε έχουμε ένα ισολογισμό σαν αυτούς που βλέπουμε δημοσιευμένους στην εφημερίδα.

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>
1000	1000

I. Περιεχόμενο ενεργητικού :

Είπαμε ότι αριστερά (στο ενεργητικό) γράφουμε ότι έχουμε στην συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Ας υποθέσουμε ότι παίρνουμε εντολή να καταγράψουμε ότι έχουμε και να το παρουσιάσουμε σε ένα φύλλο χαρτί. Τι κάνουμε;

Τι μπορεί να έχουμε:

Διαθέσιμα

- Μετρητά
- Καταθέσεις στην τράπεζα

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

- Οικόπεδα
- Κτίρια – εγκαταστάσεις
- Μηχανήματα
- Μεταφορικά μέσα
- Έπιπλα
- Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις

Χρεόγραφα

- επιταγές πελατών μας
- γραμμάτια πελατών μας

Απαιτήσεις

- μας χρωστάνε οι πελάτες χρήματα
- τρίτοι γιατί τους έχουμε δώσει προκαταβολές

Υλικά - Αποθέματα

- εμπορεύματα
- προϊόντα
- α' ύλες

Τώρα τι κάνουμε;

Λογικό είναι όταν ετοιμαζόμαστε να καταγράψουμε τα περιουσιακά στοιχεία, να τα ομαδοποιήσουμε πρώτα σε μεγάλες κατηγορίες και μετά να τα καταγράψουμε, δηλαδή, για παράδειγμα αν έχουμε καταθέσεις σε 2 τράπεζες τις καταγράφω πρώτα κατά τράπεζα (για να ξέρω τι έχω σε κάθε τράπεζα χωριστά) σε ένα φύλλο χαρτί και μετά τις αθροίζω για να ξέρω τι έχω συνολικά στις τράπεζες. Το ίδιο τις επιταγές, τους πελάτες, τα εμπορεύματα.

Τι έχω κάνει μέχρι τώρα: έχω καταγράψει τα περιουσιακά μου στοιχεία κατά γενικές κατηγορίες. Μου μένει να τα γράψω στην αριστερή πλευρά, στο ενεργητικό του ισολογισμού.

II. Περιεχόμενο παθητικού:

Αν αντίστοιχα μας ζητηθεί να καταγράψουμε και να παρουσιάσουμε τι χρωστάμε, εκείνο που πρέπει να βρούμε είναι «τι χρωστάμε και σε ποιόν τα χρωστάμε». Έτσι ψάχνουμε να δούμε τι θα μπορούσαμε να χρωστάμε:

Στον επιχειρηματία

- το κεφάλαιο που έχει βάλει
- αποθεματικά που έχουν δημιουργηθεί
- κέρδη που δεν έχουν μοιραστεί

Στις τράπεζες

- Δάνεια

Σε αυτούς που μας προμηθεύουν (προμηθευτές)

- Υλικά
- Υπηρεσίες
- Πάγια

Σε διάφορους τρίτους

- Προσωπικό

Στην εφορία

- ΦΜΥ
- Φόρο εισοδήματος

Σε ασφαλιστικούς οργανισμούς

- ΙΚΑ κλπ.

Τι κάνουμε πάλι;

Όπως στο ενεργητικό έτσι και στο παθητικό, ομαδοποιούμε τα χρέη μας κατά κατηγορίες προσώπων που τα χρωστάμε. Πριν όμως τα καταγράψουμε στην δεξιά πλευρά (παθητικό) πρέπει να βρούμε ένα τρόπο να - δείξουμε και το πότε πρέπει να τα πληρώσουμε (σήμερα - αύριο ή μετά από 2 χρόνια).

Ο ισολογισμός είναι σαν μία φωτογραφία της οικονομικής μονάδας που αποτυπώνει ό,τι υπάρχει στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή που τραβιέται, άρα εξ' ορισμού δεν μπορεί να περιλαμβάνει το στοιχείο του χρόνου. Για να ξεχωρίσουμε, λοιπόν, τα χρέη που είναι να πληρωθούν μέχρι 1 χρόνο από τον ισολογισμό τα γράφουμε ξεχωριστά στον ισολογισμό (βραχυχρόνιες

υποχρεώσεις) από τα χρέη που είναι να πληρωθούν αργότερα (μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις).

Συμπυκνώνοντας ό,τι είπαμε μέχρι τώρα **ισολογισμός** είναι μία φωτογραφία που αποτυπώνει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή αριστερά (ενεργητικό) τι έχω και σε ποια μορφή το έχω και δεξιά (παθητικό) τι χρωστάω, σε ποιον τα χρωστάω και πότε πρέπει να τα πληρώσω.

2.5.3 Αποτελέσματα

Όπως είπαμε και στην αρχή ο βασικός λόγος ύπαρξης μιας οικονομικής μονάδας είναι η επίτευξη κάποιου αποτελέσματος (κέρδους για τις επιχειρήσεις - μεγιστοποίηση του κοινωνικού έργου για τους ΟΤΑ). Άρα, λοιπόν κάθε οικονομική μονάδα χρειάζεται ένα εργαλείο, ένα σύστημα για να μπορεί σε τακτά χρονικά διαστήματα:

Να μετράει το αποτέλεσμα της:

- Να αναλύει το πώς προέκυψε αυτό το αποτέλεσμα, για να προσπαθήσει να το βελτιώσει.

Για να απλοποιήσουμε τα πράγματα, ας υποθέσουμε ότι μιλάμε για ένα μικρό Δήμο και ότι το αποτέλεσμα θα το μετρήσουμε σαν «πλεόνασμα» ή σαν «έλλειμμα». Ο συγκεκριμένος Δήμος παρέχει υπηρεσίες καθαριότητας και αποχέτευσης.

Πρώτα τι χρειάζεται να ξέρουμε για να πούμε εάν είχαμε πλεόνασμα ή είχαμε έλλειμμα και γιατί.

- Το πρώτο που χρειάζεται να ξέρουμε είναι τι συνολικά έσοδα και έξοδα είχε ο συγκεκριμένος Δήμος.

τα στοιχεία που έχουμε είναι:

Έσοδα	100.000.000
Έξοδα	<u>80.000.000</u>
Αποτέλεσμα (πλεόνασμα)	20.000.000

Η παραπάνω εικόνα δεν μπορεί να μας καλύψει στην αναζήτηση της πληροφορίας και παραπέρα στην αιτιολόγηση γιατί τόσο πλεόνασμα.

Να αναπτύξουμε παραπέρα την κατάσταση που είχαμε ξεκινήσει παραπάνω:

I. έσοδα του Δήμου:

Έσοδα από καθαριότητα	80.000.000
Έσοδα από αποχέτευση	<u>20.000.000</u>
<i>Σύνολο εσόδων</i>	100.000.000

II. έξοδα του Δήμου:

Μισθοδοσία	40.000.000
Υλικά	20.000.000
ΔΕΗ, ΟΤΕ	10.000.000
Διάφορα έξοδα	<u>10.000.000</u>
<i>Σύνολο εξόδων</i>	80.000.000
Αποτέλεσμα (πλεόνασμα)	20.000.000

Διαμορφώσαμε ένα πίνακα, σαφώς καλλίτερο από τον προηγούμενο, όπου μπορούμε να δούμε αναλυτικότερα τα έσοδα και τα έξοδα του Δήμου σαν σύνολο, όμως δεν μπορούμε να δούμε το αναλυτικό αποτέλεσμα της κάθε υπηρεσίας και να λάβουμε τα ανάλογα μέτρα για τη βελτίωση (αριστοποίηση) του αποτελέσματος.

Παραπέρα ανάλυση του αποτελέσματος:

Το προηγούμενο απλοποιημένο παράδειγμα ας αρχίσουμε να το φέρνουμε πιο κοντά στην πραγματικότητα:

Γνωρίζουμε ότι ο Δήμος που αναφερόμαστε έχει 3 τμήματα:

- Το ένα παρέχει υπηρεσίες καθαριότητας
- Το άλλο παρέχει υπηρεσίες αποχέτευσης και
- Το τρίτο ασκεί διοικητικές (υποστηρικτικές) υπηρεσίες

Είναι λογικό να υποθέσουμε ότι χρειάζεται να ξέρουμε το αποτέλεσμα κατά κλάδο - υπηρεσία, για να δούμε αν η κάθε υπηρεσία έχει έλλειμμα ή πλεόνασμα. Άρα λοιπόν το πάνω μέρος της προηγούμενης κατάστασης αποτελεσμάτων της περιόδου διαμορφώνεται ως εξής:

I. αποτέλεσμα υπηρεσίας καθαριότητας

<i>Έσοδα καθαριότητας</i>	40.000.000
<i>Μείον κόστος καθαριότητας</i>	<u>40.000.000</u>
Μισθοί 30.000.000	
Καύσιμα 5.000.000	
Διάφορα 5.000.000	
<i>αποτέλεσμα(α)</i>	<i>0</i>

II. αποτέλεσμα αποχέτευσης

<i>Έσοδα αποχέτευσης</i>	60.000.000
<i>Μείον κόστος αποχέτευσης</i>	<u>30.000.000</u>
Μισθοί 10.000.000	
υλικά 15.000.000	
Διάφορα 5.000.000	
<i>Μικτό αποτέλεσμα(β)</i>	<i>30.000.000</i>

III. διοικητικές υπηρεσίες

<i>Μείον κόστος διοίκησης</i>	10.000.000
-------------------------------	------------

Μισθοί 8.000.000

υλικά 1.000.000

Διάφορα 1.000.000

Σύνολο αποτελέσματος

20.000.000

Συμπέρασμα:

Προκειμένου να γνωρίζουμε τι κάνει μία, συντάσσουμε ανά περίοδο την κατάσταση των αποτελεσμάτων, με τέτοιο τρόπο που να βγαίνει όχι μόνο το τι κάναμε συνολικά, αλλά και κατά κλάδο και όχι μόνο τι αλλά και γιατί.

Κατά συνέπεια υπάρχει η ανάγκη:

- ✚ Να έχουμε την δυνατότητα να καταγράφουμε και να συγκεντρώνουμε τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα με τέτοιο τρόπο και σε τέτοιες κατηγορίες ή ομάδες που να μας βοηθούν να πάρουμε τις πληροφορίες που μας χρειάζονται εύκολα και γρήγορα.
- ✚ Να καταγράφουμε όλα τα έσοδα και τα έξοδα που έγιναν, άμεσα ή έμμεσα μέσα στην περίοδο και μόνον αυτά.

Εδώ πιθανόν να μας δημιουργηθεί η εξής απορία: «τι δουλειά έχει ένας ΟΤΑ με κέρδη ή ζημιές;» η απάντηση είναι απλή: «άλλο πράγμα η δημιουργία του αποτελέσματος και άλλο το ποιος καρπούται αυτό το αποτέλεσμα». Οπωσδήποτε χρειάζεται να γνωρίζουμε

- πχ. ότι η καθαριότητα «βγαίνει ή δεν βγαίνει»
- ότι η κοστολόγηση της υπηρεσίας κήπων και δεντροστοιχιών δεν είναι πλήρης όταν δεν έχει επιβαρυνθεί με ένα κομμάτι από τα γενικά έξοδα της κατηγορίας 0 του προϋπολογισμού.

Σαν απάντηση στην ανάγκη καταγραφής και συγκέντρωσης της οικονομικής πληροφορίας, έχουμε τη *χρησιμοποίηση του λογαριασμού*.

Λογαριασμοί, χρέωση-πίστωση

2.5.4 Λογαριασμοί

- Την οικονομική πληροφορία, δηλαδή την οικονομική εξέλιξη, ή άλλως την ΑΥΞΟΜΕΙΩΣΗ των οικονομικών στοιχείων της οικονομικής μονάδας την ΕΚΦΡΑΖΟΥΝ οι ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.
- Κάθε λογαριασμός μας δείχνει την διαχρονική εξέλιξη ενός συγκεκριμένου οικονομικού μεγέθους. Π.Χ. το ποσό που χρωστάμε στους προμηθευτές, ή το ποσό που ξοδέψαμε έως σήμερα για την συντήρηση των μεταφορικών μέσων.
- Από τεχνικής πλευράς τις αυξομειώσεις ενός λογαριασμού τις παρακολουθούμε σε ένα διάγραμμα σχήματος T το οποίο ονομάζουμε καθολικό. Στην αριστερή πλευρά του καταχωρούμε την Χρέωση και στην δεξιά του πλευρά την Πίστωση.
- Η αφαίρεση μεταξύ της Χρέωσης και της Πίστωσης μας δίνει το τρέχον υπόλοιπο του συγκεκριμένου λογαριασμού.
- Ένας λογαριασμός μπορεί να μας δείχνει κάτι συγκεντρωτικά ή αναλυτικά. Ανάλογα ονομάζεται λογαριασμός συγκεντρωτικός ή αναλυτικός. Πολλοί αναλυτικοί λογαριασμοί απαρτίζουν ένα συγκεντρωτικό λογαριασμό. π.χ. συγκεντρωτικός λογαριασμός είναι τα ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ενώ οι αναλυτικοί λογαριασμοί που τον απαρτίζουν μπορεί να είναι το ΤΑΜΕΙΟ, Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ στην ΤΡΑΠΕΖΑ.
- Στην τυποποιημένη λογιστική κάθε λογαριασμός απεικονίζεται με ένα Νούμερο το οποίο ονομάζουμε ΚΩΔΙΚΟ. π.χ. τα ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ

ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ με το 38, ενώ οι ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ με το 50.

- Τα επίπεδα διαβάθμισης των λογαριασμών είναι ζήτημα του νομικού πλαισίου στο οποίο λειτουργεί η οικονομική μονάδα και υποκειμενικότητας του υπευθύνου.
- Στους Ο.Τ.Α η ανάλυση έως τον τέταρτο βαθμό είναι υποχρεωτική από το Π.Δ. 315/99.
- Οι λογαριασμοί χωρίζονται ανάλογα με την πληροφορία που μας δίνουν σε:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ / Μας δείχνουν τα Πάγια Στοιχεία, τα αποθέματα, τις Απαιτήσεις και τα διαθέσιμα της οικονομικής μονάδας

ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ / Μας δείχνουν τις υποχρεώσεις προς τρίτους

ΚΑΘΑΡΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ή ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ Ή ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ / Μας δείχνουν τις υποχρεώσεις προς τους ιδιοκτήτες της οικονομικής μονάδας

ΕΞΟΔΩΝ / Μας δείχνουν τα έξοδα

ΕΣΟΔΩΝ / Μας δείχνουν τα έσοδα

- Οι λογαριασμοί του Ενεργητικού και των Εξόδων έχουν πάντα χρεωστικό υπόλοιπο.
- Οι λογαριασμοί του Παθητικού και των Εσόδων έχουν ή θα έπρεπε να έχουν πάντα πιστωτικό υπόλοιπο

Αναλυτικά καθολικά - γενικό καθολικό

Στα προηγούμενα είδαμε ότι προκειμένου να μπορέσουμε να αποτυπώσουμε εύκολα, γρήγορα και σωστά την εικόνα της οικονομικής μονάδας σε μία δεδομένη στιγμή (ισολογισμός) και επίσης τι χάσαμε και τι κερδίσαμε ανά περίοδο (κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης) χρειάζεται να παρακολουθούμε τα δρώμενα μέσα σε μία οικονομική μονάδα και να τα καταγράφουμε συστηματικά

καθώς αυτά συμβαίνουν, ώστε να είμαστε σε θέση άμεσα να απαντάμε σε ερωτήσεις της μορφής:

- πόσα χρήματα έχω στις τράπεζες και πόσα σε κάθε μία χωριστά
- πόσα χρήματα μου χρωστάνε οι πελάτες μου συνολικά και πόσα ο καθένας
- πόσο αξίζουν τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα συνολικά και πόσο το κάθε είδος χωριστά
- τι χρωστάω στους προμηθευτές μου συνολικά και πόσο στον καθένα ξεχωριστά
- τι χρωστάω στις τράπεζες συνολικά και τι σε κάθε τράπεζα ειδικά
- τι χρωστάω στα ασφαλιστικά ταμεία και τι στο καθένα χωριστά
- τι χρωστάω στην εφορία και γιατί
- πόσο μου έχουν στοιχίσει οι υπάλληλοι μου από την αρχή του χρόνου μέχρι σήμερα
- πόσο έχει κοστίσει η ΔΕΗ, ΟΤΕ από την αρχή του χρόνου μέχρι σήμερα
- πόσα εμπορεύματα έχω πουλήσει από την αρχή του χρόνου μέχρι σήμερα
- πόσης αξίας υπηρεσίες έχω παράσχει από την αρχή του χρόνου μέχρι σήμερα

Το πως μπορεί να γίνει αυτό στην πράξη θα το δούμε στην συνέχεια. Πριν από αυτό ας δούμε κάτι εξίσου σημαντικό αν όχι σημαντικότερο:

Μέσα σε μία οικονομική μονάδα (ή ένα Δήμο) συμβαίνουν χιλιάδες γεγονότα στην μονάδα του χρόνου, όπως: παίρνουμε αιτήσεις, δίνουμε πιστοποιητικά, εισπράττουμε, πληρώνουμε, αγοράζουμε, παραλαμβάνουμε, τιμολογούμε, πουλάμε, βεβαιώνουμε κλπ. Μας ενδιαφέρει άραγε να παρακολουθήσουμε όλα αυτά τα γεγονότα; προφανώς ΟΧΙ. Αλλά τότε, ποια γεγονότα είναι εκείνα που πρέπει να παρακολουθήσουμε; μόνο αυτά που έχουν οικονομική διάσταση, δηλαδή αυτά που επιδρούν στην περιουσία ή στις υποχρεώσεις του Δήμου μετατρέποντας το ύψος ή την μορφή τους, όπως επίσης και αυτά που δημιουργούν οικονομικό αποτέλεσμα. Για παράδειγμα:

- ✓ **Πήρα χρήματα από το ταμείο και αγόρασα ένα υπολογιστή.** Η περιουσία μου άλλαξε μορφή, δηλ. έχω λιγότερα χρήματα και ένα μηχάνημα επιπλέον
- ✓ **Πήρα δάνειο από την τράπεζα και αγόρασα ένα κτίριο.** Τόσο η περιουσία μου όσο και οι υποχρεώσεις μου άλλαξαν ύψος, ναι μεν έχω μεγαλύτερη περιουσία (κτίριο), αλλά έχω και περισσότερες υποχρεώσεις (δάνειο)
- ✓ **Αγόρασα εμπορεύματα χωρίς να τα πληρώσω στον προμηθευτή.** Τόσο η περιουσία μου, όσο και οι υποχρεώσεις μου άλλαξαν ύψος, δηλ. έχω περισσότερη περιουσία (εμπορεύματα) αλλά οφείλω και περισσότερα (προμηθευτές).
- ✓ **Πλήρωσα το προσωπικό μου.** Δηλαδή δημιούργησα αποτέλεσμα κάνοντας έξοδα.
- ✓ **Πούλησα εμπορεύματα.** Δηλαδή δημιούργησα αποτέλεσμα αποκτώντας έσοδα Κλπ.

Επόμενη ερώτηση και εξ ίσου βασική: **εντάξει, ξεκαθάρισα ποια γεγονότα από τα χιλιάδες θα πρέπει να παρακολουθώ. Πως όμως, θα μαθαίνω ότι συνέβησαν;**

Και εδώ η απάντηση είναι απλή: «κάθε οικονομική πράξη, αποτυπώνεται σε ένα παραστατικό, στο οποίο εμφανίζονται όλα τα στοιχεία της συναλλαγής, παραστατικό το οποίο αποδεικνύει την διενέργεια της διότι έτσι απαιτούν και τα δύο αντισυμβαλλόμενα μέρη». Για κάθε οικονομική πράξη εκδίδεται ένα χαρτί πχ. απόδειξη είσπραξης, απόδειξη πληρωμής, τιμολόγιο, συμβόλαιο, μισθολόγιο ή οτιδήποτε άλλο παραστατικό απαιτείται.

Άρα λοιπόν ξεκαθάρισαμε όχι μόνο ποιες πράξεις μας ενδιαφέρει να παρακολουθούμε, αλλά και **από που θα αντλούμε τα σχετικά στοιχεία της κάθε πράξης.**

Πάμε τώρα να δούμε πως μπορούμε να καταγράψουμε συστηματικά τις οικονομικές πράξεις. Σαν γενική αρχή λέμε ότι «ανάλογα με το ερώτημα που περιμένουμε ότι θα μας υποβληθεί οργανώνουμε και τον τρόπο καταγραφής».

Πχ. Εφόσον ξέρουμε ότι θα μας ρωτήσουν «πόσα λεφτά έχουμε στο ταμείο», παίρνουμε ένα φύλλο χαρτί, γράφουμε επάνω την λέξη «ταμείο» για να ξέρουμε τι αφορά και εκεί γράφουμε ότι εισπράττουμε και ότι πληρώνουμε.

Ένα τέτοιο χαρτί είναι:

ταμείο

10.000

1.000

5.000

Αυτό δεν μας λέει τίποτα: ούτε τι είναι το κάθε νούμερο, δηλαδή εισπραξη ή πληρωμή, ούτε τι υπόλοιπο έχουμε. Πρέπει λοιπόν να γίνουμε πιο συστηματικοί, τουλάχιστον να ξεχωρίζουμε το τι εισπράττουμε από το τι πληρώνουμε. Δύο τρόπους έχουμε:

- να βάζουμε ένα + μπροστά σε κάθε εισπραξη και ένα - μπροστά σε κάθε πληρωμή και
- να γράφουμε στο ίδιο φύλλο χαρτί αλλού τις εισπράξεις και αλλού τις πληρωμές.

Ας συμφωνήσουμε λοιπόν ότι θα χωρίσουμε το φύλλο χαρτί στη μέση και δεξιά θα γράφουμε τις πληρωμές και αριστερά τις εισπράξεις. Για να δούμε πως διαμορφώνεται μία τέτοια κατάσταση:

TAMEIO	
10.000	18.000
1.000	15.000
5.000	
7.000	
35.000	
58.000	33.000
<u>33.000</u>	
Υπόλοιπο 25.000	

Τι βλέπω αμέσως από αυτό το χαρτί;

- Τι πλήρωσα ανά ένα ποσόν
- Τι εισέπραξα ανά ένα ποσόν
- Τι εισέπραξα συνολικά
- Τι πλήρωσα συνολικά
- Τι υπόλοιπο έχω αυτή τη στιγμή

Τι δεν βλέπω:

- Από ποιόν και γιατί εισέπραξα
- Σε ποιόν και γιατί πλήρωσα
- Πότε έγινε αυτό

Έρχομαι λοιπόν και ξανασχεδιάζω αυτό το φύλλο χαρτί:

Ταμείο

Ημ/νία	αιτιολογία	ποσόν		Ημ/νία	αιτιολογία	ποσόν
1/1	Είσπραξη	10.000		1/1	Πληρωμή	18.000
2/1	Είσπραξη	1.000		2/1	Πληρωμή	18.000

Οπότε συμπληρώνοντας, με βάση τα στοιχεία που μου δίνει το παραστατικό, τις στήλες «ημερομηνία», «αιτιολογία» ξέρω αμέσως το πότε, πόσο, σε ποιόν, από ποιόν και γιατί.

Έχω λοιπόν τώρα πλήρη εικόνα, για το ταμείο μου. **Τι δεν έχω;** την άμεση δυνατότητα να δω αμέσως σε ποιο παραστατικό στηρίχθηκε η κάθε εγγραφή μου, ώστε και τα τυχόν λάθη να βρεθούν γρήγορα και ο απαραίτητος

διαχειριστικός έλεγχος να διευκολυνθεί και ο ταμίας να αποθαρρυνθεί από τυχόν «πειρασμούς».

Πρέπει, λοιπόν, να δημιουργήσω κάποιο «μονοπάτι ελέγχου» αναφέροντας σε κάθε εγγραφή και το παραστατικό από το οποίο προέκυψε, άρα η πλήρης μορφή αυτού του φύλλου χαρτιού θα είναι τελικά

TAMEIO

Ημ/νία	Αρ. παρ.	αιτιολογία	Ποσόν		Ημ/νία	Αρ. παρ.	αιτιολογία	ποσόν
1/1	151	είσπραξη	10.000		1/1	215	Πληρωμή	18.000
2/1	152	είσπραξη	1.000		2/1	216	Πληρωμή	15.000

Και έτσι, τώρα πια, από ένα κομμάτι φύλλο χαρτί έχει γίνει ένας κανονικός λογαριασμός, ένα έντυπο στο οποίο καταγράφουμε πλήρως και παρακολουθούμε συστηματικά.

Τώρα να το γενικεύσουμε:

Όπως καταλήξαμε, με βάση τις ανάγκες για πληροφόρηση να παρακολουθήσουμε το ταμείο, με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και χρησιμοποιώντας ακριβώς την ίδια λογική και φόρμα (δηλ στο χωρισμένο στα δύο φύλλο χαρτί, το οποίο με την κατάλληλη γραμμογράφηση, μας δίνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και μας επιτρέπει να ανατρέξουμε στα αρχικά παραστατικά για έλεγχο) την οποία από δω και πέρα θα αποκαλούμε **«λογαριασμό»**. Με τον λογαριασμό παρακολουθούμε και κάθε άλλο στοιχείο περιουσίας, υποχρεώσεων, κεφαλαίου, εσόδου ή εξόδου.

Ξεκαθαρίζουμε λοιπόν, ότι με εργαλείο την φόρμα του λογαριασμού παρακολουθούμε τα δρώμενα στην οικονομική μονάδα. Μένει τώρα να δούμε:

Πώς δουλεύουμε μέσα σε κάθε λογαριασμό;

Πόσους και ποιους λογαριασμούς χρειαζόμαστε και σε ποιο επίπεδο ανάλυσης;

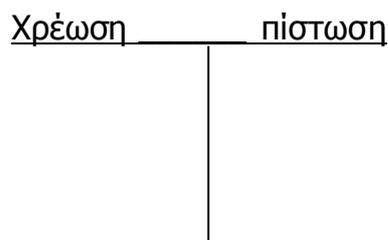
Πως προσπαθούμε να αποφύγουμε λάθη και παραλείψεις ή αν γίνουν να τα βρούμε γρήγορα και εύκολα, ώστε να τα διορθώσουμε;

Ας τα δούμε αναλυτικά:

Πώς δουλεύουμε μέσα σε κάθε λογαριασμό, δηλ. τι γράφουμε, πού το γράφουμε ή διαφορετικά στην λογιστική γλώσσα περί **χρέωσης και πίστωσης και συλλειτουργίας των λογαριασμών.**

Όπως είδαμε παραπάνω στον λογαριασμό του ταμείου η φόρμα είναι χωρισμένη στην μέση. Σίγουρα θα θυμόμαστε την συμφωνία που κάναμε πως ότι αυξάνει το ταμείο (εισπράξεις) θα το γράφουμε αριστερά και ότι μειώνει το ταμείο (πληρωμές) θα το γράφω δεξιά.

Ας κάνουμε αρχικά μία συμφωνία (η οποία ισχύει παγκόσμια εδώ και 500 χρόνια) και κατόπιν με βάση την συμφωνία αυτή μία γενίκευση: Βαφτίζουμε το αριστερό μέρος του λογαριασμού «χρέωση». Βαφτίζουμε το δεξιό μέρος του λογαριασμού «πίστωση». Άρα ο οποιοσδήποτε λογαριασμός εμφανίζεται σε σχηματική μορφή (T) ως εξής:



Η γενίκευση τώρα, που αποτελεί και τον βασικό λογιστικό κανόνα.

Εάν λοιπόν η οικονομική μονάδα αποκτήσει για πρώτη φορά ένα περιουσιακό στοιχείο - και με αυτό τον τρόπο αυξήσει την περιουσία της - ταυτόχρονα θα δημιουργήσει και μία υποχρέωση δηλαδή θα αυξήσει, ταυτόχρονα και ισόποσα και τις υποχρεώσεις της.

Συμφωνούμε λοιπόν στο ό,τι «κάθε φορά που θα αυξάνεται η περιουσία της οικονομική μονάδας αυτό θα εμφανίζεται στην χρέωση κάποιου λογαριασμού και η ταυτόχρονη αύξηση των υποχρεώσεων θα εμφανίζεται στην πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού». Άρα πάντα γράφω το ίδιο ποσό δύο φορές μία στη χρέωση κάποιου λογαριασμού και μία στην πίστωση του αντιμεταβαλλόμενου λογαριασμού **(εξού και το όνομα διπλογραφικό σύστημα)**. Ο κανόνας αυτός λειτουργεί και αρνητικά, δηλ. «αν γίνεται μείωση της υποχρέωσης, αυτό αποτελεί αύξηση της περιουσίας και σαν τέτοια αντιμετωπίζεται άρα χρέωση του λογαριασμού της υποχρέωσης. Στον παρακάτω πίνακα βλέπουμε τη συμπεριφορά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού:

Τύπος Λογαριασμού	χρέωση	πίστωση
Ενεργητικού	↑	↓
Παθητικού	↓	↑
Εσόδων	↓	↑
Εξόδων	↑	↓

Μερικά παραδείγματα για να γίνουν τα παραπάνω σαφεστέρα:

Αγοράζω υλικά με πίστωση αξίας 100.000 δρχ.

ανάλυση

Απόκτησα ένα περιουσιακό στοιχείο (υλικά), δηλ. αυξήθηκε η περιουσία μου, άρα κάνω χρέωση των υλικών 100.000. Ταυτόχρονα αυξήθηκαν οι υποχρεώσεις, άρα κάνω πίστωση του προμηθευτή 100.000 δρχ. Κάνω την εγγραφή:

	Χρέωση _____	Πίστωση _____
Υλικά	100.0000	
Προμηθευτές		_____ 100.000 _____

Έδωσα χρήματα και εξόφλησα τον προμηθευτή μου:

ανάλυση

Μείωσα την υποχρέωση προς τον προμηθευτή μου και άρα είναι σαν να αύξησα την περιουσία μου, άρα χρέωση του προμηθευτή 100.000, ταυτόχρονα όμως μειώθηκε και το ταμείο μου, άρα πίστωση ταμείου 100.000. Κάνω την εγγραφή:

	Χρέωση _____	Πίστωση _____
Προμηθευτές	100.0000	
Ταμείο		_____ 100.000 _____

Έδωσα χρήματα και αγόρασα υλικά 200.000 δρχ.

ανάλυση

Απόκτησα ένα περιουσιακό στοιχείο (υλικά), δηλ. αυξήθηκε η περιουσία μου, άρα έχω χρέωση των υλικών 200.000. Ταυτόχρονα μειώθηκε ένα άλλο περιουσιακό μου στοιχείο, το ταμείο μου άρα έχω πίστωση ταμείου 200.000. Κάνω την εγγραφή:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Υλικά	200.0000	
Ταμείο		200.000

Έδωσα χρήματα και εξόφλησα το προσωπικό.

ανάλυση

Αυξήθηκαν τα έξοδα, άρα έχω χρέωση των μισθών 1.500.000 και μείωση του ταμείου κατά 1.500.000. Η εγγραφή που έχουμε:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
μισθοί	1.500.0000	
Ταμείο		1.500.000

πώληση υπηρεσιών μετρητοίς:

ανάλυση

Αυξήθηκε ένα περιουσιακό μου στοιχείο (ταμείο), άρα χρέωση του ταμείου 2.000.000 αυξήθηκαν τα έσοδα μου κατά 2.000.000, άρα πίστωση των εσόδων

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
μισθοί	1.500.0000	
Ταμείο		1.500.000

πώληση υπηρεσιών μετρητοίς:

ανάλυση

Αυξήθηκε ένα περιουσιακό μου στοιχείο (ταμείο), άρα χρέωση του ταμείου 2.000.000 αυξήθηκαν τα έσοδα μου κατά 2.000.000, άρα πίστωση των εσόδων 2.000.000. Η εγγραφή που έχουμε:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
ταμείο	2.000.0000	
Πώληση υπηρεσιών		<u>2.000.000</u>

2.5.4.1 Πόσους και ποιους λογαριασμούς χρειαζόμαστε και σε ποιο επίπεδο ανάλυσης

Όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω, το πόσους και ποιους λογαριασμούς θα τηρήσουμε, μας το καθορίζει το σε ποιες ερωτήσεις πιστεύουμε ότι θα κληθούμε να απαντήσουμε.

Για παράδειγμα εάν έχουμε πωλήσει με πίστωση σε 100 πελάτες, πρέπει να μπορούμε να πούμε και τι μας χρωστάει ο κάθε πελάτης χωριστά και τι μας χρωστάνε όλοι οι πελάτες μας.

Το ίδιο ισχύει, ανάποδα βέβαια και για τους προμηθευτές. Όπως το ίδιο ισχύει και για τα εμπορεύματα, τα υλικά, τις τράπεζες κλπ.

Αλλά και στον χώρο των εσόδων και των εξόδων χρειαζόμαστε και αναλυτικές πληροφορίες και συγκεντρωτική εικόνα κατά κατηγορία.

Να ξαναγυρίσουμε στο παράδειγμα μας με τους 100 πελάτες, για να δούμε πως μπορούμε να λύσουμε το πρόβλημα πρακτικά:

Έχουμε ένα λογαριασμό δηλ. μία καρτέλα για κάθε πελάτη και εκεί περνάμε καθημερινά κάθε συναλλαγή μαζί του, ώστε να ξέρουμε ανά πάσα στιγμή το υπόλοιπο του. Ταυτόχρονα έχουμε και ένα λογαριασμό όπου μία φορά την ημέρα περνάμε στη χρέωση την συνολική χρέωση των πελατών και στην πίστωση την

συνολική πίστωση των πελατών για την συγκεκριμένη ημέρα.

Φανταστείτε ένα ντοσιέ γεμάτο με καρτέλες, όπου κάθε καρτέλα θα αντιστοιχεί σε ένα λογαριασμό - πελάτη και πάνω - πάνω στο ντοσιέ μία συγκεντρωτική καρτέλα για όλους τους πελάτες μαζί.

Είναι προφανές ότι:

Από τις επιμέρους καρτέλες θα έχουμε την κίνηση και τα υπόλοιπα ενός εκάστου των πελατών ενώ από την συγκεντρωτική καρτέλα το σύνολο των κινήσεων και το συνολικό υπόλοιπο όλων των πελατών μαζί.

Ότι αν αθροίσουμε τις κινήσεις και τα υπόλοιπα των επιμέρους καρτελών, αυτά θα πρέπει να συμφωνούν με τις κινήσεις και το υπόλοιπο της συγκεντρωτικής καρτέλας.

Ας συμφωνήσουμε εδώ ότι θα ονομάζουμε τους λογαριασμούς των επιμέρους πελατών «αναλυτικό λογαριασμό - καθολικό πελάτη» και την συγκεντρωτική καρτέλα «γενικό λογαριασμό πελατών».

Αν φανταστούμε τώρα ότι για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων όπου χρειαζόμαστε αναλυτική πληροφόρηση, ακολουθούμε την ίδια λογική, δηλαδή τηρούμε πολλούς εξατομικευμένους ή αναλυτικούς λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούμε τις επιμέρους κινήσεις και υπόλοιπα και στην κορυφή κάθε κατηγορίας τηρούμε ένα συγκεντρωτικό λογαριασμό όπου παρακολουθούμε το σύνολο των κινήσεων και το συνολικό υπόλοιπο της κατηγορίας.

Τότε έχουμε μπροστά μας το εργαλείο που μας επιτρέπει ανά πάσα στιγμή να δίνουμε είτε αναλυτικές είτε συγκεντρωτικές πληροφορίες. Άρα λοιπόν το εργαλείο μας θα είναι μία σειρά από αναλυτικά καθολικά, όπως:

Πελατών

Υλικών (αποθήκη)

Παγίων (μητρώο)

Τραπεζών

Προμηθευτών

Δανείων

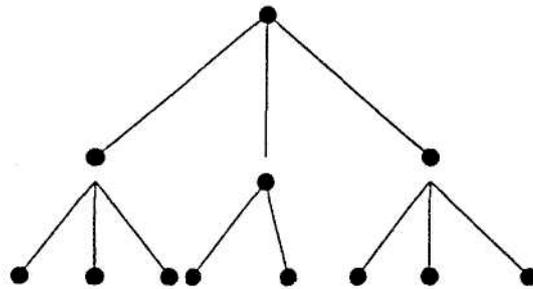
Εσόδων

Εξόδων

αν μάλιστα συγκεντρώσουμε όλους τους γενικούς ή συγκεντρωτικούς λογαριασμούς σε ένα ντοσιέ, αυτό το ντοσιέ θα είναι το «γενικό καθολικό».

Είδαμε, λοιπόν πως για λόγους πληροφόρησης δημιουργείται κατά κάποιο τρόπο, μία πυραμίδα λογαριασμών όπου υπάρχει η θεωρητική δυνατότητα κάθε λογαριασμός να υποδιαιρείται σε πολλούς λογαριασμούς κατώτερης βαθμίδας, ανάλογα με τις επιταγές του νόμου και τις ανάγκες της πληροφόρησης.

Η πυραμιδική μορφή του δέντρου των λογαριασμών.



2.5.4.2 Πως προσπαθούμε να αποφύγουμε λάθη και παραλείψεις ή αν γίνουν να τα βρούμε γρήγορα και εύκολα, ώστε να τα διορθώσουμε.

Έχουμε μέχρι τώρα κουβεντιάσει και ξεκαθαρίσει:

- Τι είναι λογαριασμός
- Πως αναλύονται οι λογαριασμοί
- Πως ενημερώνουμε τον κάθε λογαριασμό (χρέωση - πίστωση)
- Από τι ενημερώνεται ο κάθε λογαριασμός (παραστατικό)

Ας κάνουμε ένα υποθετικό παράδειγμα:

Υποθέτουμε ότι με βάση τις ανάγκες μας για πληροφόρηση έχουμε επιλέξει τους λογαριασμούς που θα χρησιμοποιήσουμε σε όλες τις βαθμίδες, έχουμε ανοίξει τις σχετικές καρτέλες και είμαστε έτοιμοι για δουλειά. Μας έρχεται το πρώτο πακέτο από παραστατικά και ξεκινάμε για να το καταχωρήσουμε στους λογαριασμούς που πρέπει να χρεωθούν και να πιστωθούν. Ας δούμε ποια μπορεί να είναι τα πιθανά μας λάθη. Αν υποθεθεί ότι το παραστατικό μας δημιουργεί μόνο μία χρέωση και μία πίστωση τότε υπάρχουν τα εξής ενδεχόμενα:

A. να παραλείψουμε τελείως να καταχωρήσουμε κάποιο παραστατικό.

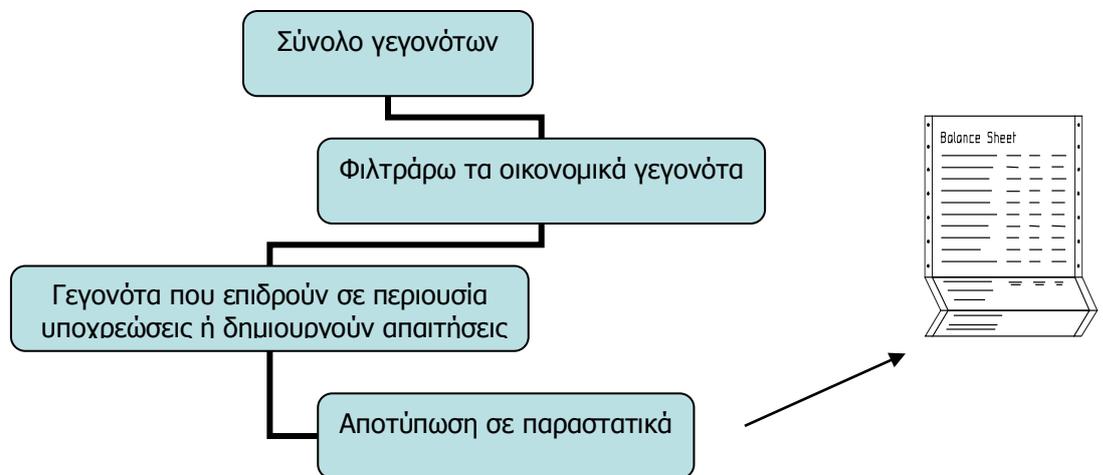
B. από κάποιο παραστατικό να περάσουμε μόνο την χρέωση ή μόνο την πίστωση.

Γ. Να περάσουμε άλλο ποσό στην χρέωση και άλλο ποσό στην πίστωση. Αν το παραστατικό μας δημιουργεί πολλές χρεώσεις και πολλές πιστώσεις τότε οι πιθανότητες των λαθών τύπου Β ή Γ πολλαπλασιάζονται, ειδικά αν δεν έχουμε σημειώσει πάνω στο παραστατικό τους κινούμενους λογαριασμούς και τα αντίστοιχα ποσά.

Βήματα ελέγχου.

Για να αποφύγουμε όλα αυτά ακολουθούμε τα εξής απλά βήματα: Μόλις πάρουμε το παραστατικό συντάσσουμε ένα «φύλλο λογιστικής εγγραφής» πάνω στο οποίο γράφουμε ποιους λογαριασμούς χρεώνουμε και ποιους λογαριασμού πιστώνουμε και με ποια ποσά. Έτσι διασφαλίζουμε την ισότητα χρέωσης και πίστωσης. Δίνουμε συνεχή αύξουσα αρίθμηση στο «φύλλο λογιστικής εγγραφής». Έτσι διασφαλίζουμε ότι δεν θα παραπέσει κανένα παραστατικό. Καταχωρούμε όλα τα «φύλλα λογιστικής εγγραφής» με πλήρη ημερολογιακή σειρά και με πλήρη αύξουσα αρίθμηση σε ένα κεντρικό βιβλίο ελέγχου το λεγόμενο ημερολόγιο. Έτσι διασφαλίζουμε ένα κεντρικό σημείο αναφοράς. Μεταφέρουμε τις λογιστικές εγγραφές από το ημερολόγιο αποκλειστικά και μόνο στους λογαριασμούς της κατώτερης βαθμίδας. Αθροίζουμε τα σύνολα των

κινήσεων του ημερολογίου. Αθροίζουμε τα σύνολα των κινήσεων των αναλυτικών λογαριασμών και ελέγχουμε ότι τα δύο σύνολα ταυτίζονται. Έτσι διασφαλίζουμε ότι οι καταχωρήσεις έχουν γίνει σωστά και χωρίς παραλήψεις. Αθροίζουμε τις κινήσεις των αναλυτικών λογαριασμών και τις μεταφέρουμε στο συγκεντρωτικό λογαριασμό της αμέσως προηγούμενης βαθμίδας, μέχρι να φτάσουμε στους λογαριασμούς της πρώτης βαθμίδας. Βέβαια τώρα με τη χρήση των Η/Υ όλα αυτά γίνονται αυτόματα, αλλά καλό είναι να κατανοήσουμε τον μηχανισμό. Στον επόμενο πίνακα βλέπουμε σχηματικά τον τρόπο που συγκεντρώνουμε τα οικονομικά γεγονότα και τα αποτυπώνουμε στα βιβλία μας:



Διαδικασίες τέλους χρήσης

2.6 Συγκέντρωση αποτελεσμάτων, απογραφή – αποσβέσεις, προπληρωθέντα - δεδουλευμένα

Μέχρι τώρα έχουμε δει πώς δουλεύουμε κατά την διάρκεια του έτους (παραστατικά – ημερολόγια - αναλυτικά καθολικά - γενικό καθολικό) και φτάνουμε στο τέλος του χρόνου ή της χρήσεως-όπως λέγεται- οπότε πρέπει να ετοιμάσουμε ένα πλήρη απολογισμό για τα οικονομικά πεπραγμένα. Ο απολογισμός αυτός αποτελείται βασικά από 2 καταστάσεις: α) τον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας στο τέλος της τελευταίας ημέρας της χρήσης 31/12/200X και

τα αποτελέσματα της περιόδου από 1/1-31/12/200X. Βασίζουμε την εργασία μας στην αρχή ότι:

Τα αποτελέσματα της περιόδου από 1/1-31/12/200X κατά την χρονική στιγμή στο τέλος του χρόνου ενσωματώνονται στην καθαρά θέση της οικονομικής μονάδας έτσι ώστε κάθε 1/1 του επόμενου έτους η ξεκινάει από νέα καθαρά θέση.

Για να δούμε πώς το κάνουμε αυτό:

Πρώτα απ' όλα συγκεντρώνουμε τα αποτελέσματα της χρονιάς, δηλ. από την μία μεριά όλα τα έσοδα και από την άλλη όλα τα έξοδα. Η πρώτη αρχή που διέπει την δουλειά μας είναι η λεγόμενη αρχή της «αυτοτέλειας των χρήσεων». Τι σημαίνει αυτό:

Ότι εάν θέλουμε, και το θέλουμε, να έχουμε σωστά αποτελέσματα για κάθε χρονιά, πρέπει να αντιπαραθέτουμε μόνο την προσπάθεια που καταβάλαμε μέσα στην χρονιά (έξοδα) με το αποτέλεσμα που αυτή η προσπάθεια δημιούργησε (έσοδα) και να μην τα μπλέκουμε με έξοδα ή έσοδα που αφορούν είτε προηγούμενες είτε επόμενες χρονιές. Παράλληλα αυτό σημαίνει ότι δεν πρέπει, από την άλλη, να αφήσουμε έξω από τους υπολογισμούς μας κανένα έξοδο ή έσοδο που να αφορά ή να δημιουργήθηκε μέσα στην χρονιά.

Άρα, **πρώτα απ' όλα** θα πρέπει να ψάξουμε και να τιμολογήσουμε όλες τις πωλήσεις ή τις υπηρεσίες που έχουμε παράσχει μέσα στον χρόνο και γενικότερα όλα τα έσοδα που έχουν καταστεί απαιτητά μέσα στον χρόνο και να τα περάσουμε μέσα στην χρονιά.

Δεύτερο πρέπει να ψάξουμε να δούμε τι υλικά έχουν παραληφθεί μέσα στον χρόνο, ή τι υπηρεσίες μας έχουν παρασχεθεί, που δεν μας έχουν ακόμα τιμολογήσει, ώστε όταν έρθουν τα τιμολόγια μέσα στην επόμενη χρονιά, να καταχωρήσουμε τα έξοδα στην χρήση την οποία αφορούν. Κλασσικό παράδειγμα, γι' αυτό, είναι οι υπηρεσίες που τιμολογούνται περιοδικά, όπως πχ. ΔΕΗ, ΟΤΕ κλπ. ***Να θυμόμαστε πάντα εδώ ότι το πότε εισπράττεται ή πληρώνεται κάτι δεν έχει καμία σχέση με την χρήση στην οποία δημιουργήθηκε και αφορά.*** Δεύτερο κλασσικό παράδειγμα οι τόκοι των δανείων πχ. εάν έχουμε

πάρει κάποιο δάνειο από την τράπεζα ή το ΤΠΔ και οι τόκοι του δανείου πληρώνονται ανά 3μηνο και έστω ότι αυτό το 3μηνο είναι 1/11-31/1. Τι σημαίνει αυτό; ότι στις 31/12 έχουν τρέξει τόκοι 2 μηνών, οι οποίοι αφορούν την χρήση και πρέπει να την επιβαρύνουν, άσχετα εάν δεν πρέπει να τους πληρώσω ακόμη.

Ψάχνουμε, λοιπόν, με στόχο να ανακαλύψουμε και να καταγράψουμε όλα τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν την χρήση και μόνο αυτά. Τι εννοούμε «μόνο αυτά» Να το δούμε με 2 παραδείγματα.

Στις 18/11 προπληρώσαμε ασφάλιστρα για το 3μηνο 15/11-15/2 € 300. Αφού τα ασφάλιστρα αυτά, μας καλύπτουν περίοδο που «πέφτει» σε 2 διαφορετικά χρονιά, πρέπει να μοιράσουμε το έξοδο και στα 2 χρόνια. Εφόσον τα έχω προπληρώσει, τότε το κομμάτι που αφορά τον επόμενο χρόνο μου δημιουργεί ένα περιουσιακό στοιχείο (συγκεκριμένα μία απαίτηση από την ασφαλιστική εταιρεία να με καλύψει ασφαλιστικά για όσο διάστημα την έχω προπληρώσει), άρα το κομμάτι αυτό θα πρέπει να φύγει από τα υπόλοιπα έξοδα και να εμφανιστεί, σαν περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό.

Στις 15/12 έχω τιμολογήσει κάποιον πελάτη μου για υπηρεσίες που θα του παράσχω στην περίοδο 15/12-15/1. Το έσοδο που έχω δημιουργήσει δεν αφορά όλη την χρήση, αλλά το κομμάτι που αφορά την περίοδο 1/1-15/1 μου δημιουργεί την υποχρέωση να καλύψω τον πελάτη μου για την ως άνω περίοδο, άρα θα εμφανιστεί στον ισολογισμό μου στο παθητικό σαν υποχρέωση (μη κτηθέν εισόδημα).

Κάνουμε αποσβέσεις

Προηγουμένως μιλήσαμε για προπληρωμένα ασφάλιστρα ενός 3μήνου και είπαμε πώς τα μοιράσαμε ανάμεσα στα έξοδα και τον ισολογισμό.

Ας φανταστούμε τώρα μία περίπτωση όπου δεν μιλάμε για 3 μήνες αλλά, ας πούμε για 3 χρόνια. Ας υποθέσουμε ότι για να νοικιάσουμε ένα μαγαζί πληρώνουμε 3 χρόνια ενοίκια προκαταβολικά. Με βάση όσα είπαμε παραπάνω όταν κάθε φορά μέσα στα 3 χρόνια φτάνει το τέλος της χρήσης θα πρέπει να

δείξουμε στα έξοδα της χρήσης μόνο το ενοίκιο της χρονιάς και να αφήσουμε το προπληρωμένο κομμάτι στον ισολογισμό.

Για να θέσουμε τώρα το εξής ερώτημα:

Όταν αγοράζω ένα μηχάνημα για να κάνω την δουλειά μου, είτε αυτό είναι απορριμματοφόρο, είτε είναι ένας υπολογιστής, τι έχω κάνει στην πράξη. Έχω προκαταβάλει τα έξοδα της χρήσης του για τόσα χρόνια όσα υπολογίζω ότι θα μου δουλέψει. Το ίδιο ισχύει και για κάθε πράγμα το οποίο αγοράζω με σκοπό να το χρησιμοποιήσω για περισσότερο από 1 χρόνο, είτε αυτό είναι ακίνητο είτε είναι γραφείο ή καρέκλα.

Να συμφωνήσουμε εδώ ότι: ό,τι αγοράζουμε με σκοπό να το χρησιμοποιήσουμε για περισσότερο από 1 χρόνο θα το λέμε πάγιο. Ας δούμε ένα παράδειγμα αναλυτικά:

Αγοράζουμε ένα μηχάνημα για 1.000.000 και υπολογίζουμε αυτό το μηχάνημα να μας δουλέψει για 5 χρόνια. Αμέσως μπορούμε να υπολογίσουμε ότι κάθε χρόνο θα πρέπει να πηγαίνουμε στα έξοδα $1.000.000 / 5 = 200.000$. Επειδή το μηχάνημα λειτούργησε για τον χρόνο που πέρασε, κάθε χρόνο στον ισολογισμό θα δείχνουμε 200.000 λιγότερο σαν αξία του μηχανήματος, μέχρις ότου στο τέλος των πέντε ετών μείνει 1 λεπτό.

Έτσι, λοιπόν, το κομμάτι της αξίας του μηχανήματος ή του παγίου γενικότερα που το πηγαίνουμε στα έξοδα κάθε χρόνο το ονομάζουμε **απόσβεση**.

Για να αντιληφθούμε πόσο σημαντικό στοιχείο του αποτελέσματος είναι η απόσβεση, φανταστείτε ένα σύγχρονο - υπεραυτόματο εργοστάσιο γεμάτο μηχανήματα, αξίας πχ. 5.000.000€. Αμέσως - αμέσως τα έξοδα αυτού του εργοστασίου, μόνο για αποσβέσεις είναι 1.000.000 το χρόνο, περισσότερο ίσως από τα υλικά που χρησιμοποιεί και τα εργατικά. Οι αποσβέσεις, λοιπόν, είναι ένα πολύ σημαντικό κομμάτι των εξόδων του έτους και πρέπει να τις αντιμετωπίσουμε με μεγάλη προσοχή.

Ανακεφαλαιώνοντας «Τι είναι οι αποσβέσεις των παγίων» ;

- ✓ Απόσβεση είναι το μέρος της αξίας του παγίου που μεταφέρεται κάθε χρόνο στα οικονομικά αποτελέσματα.
- ✓ Θεωρείται ότι αποτυπώνει την απαξίωση που επέρχεται στο πάγιο, με την χρήση του και το πέρασ του χρόνου.
- ✓ Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι. Κυρίως χρησιμοποιούνται ή σταθερή και η φθίνουσα μέθοδος.
- ✓ Στην σταθερή μέθοδο έχουμε ένα συγκεκριμένο συντελεστή με το πολλαπλασιάζουμε κάθε χρόνο την αξία αγοράς του παγίου και βρίσκουμε την απόσβεση.
- ✓ Η Αξία που προκύπτει αν αφαιρέσουμε από την αξία κτήσης όλες τις αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στο πάγιο βρίσκουμε την υπολειμματική αξία.
- ✓ Στην φθίνουσα μέθοδο έχουμε έναν συγκεκριμένο συντελεστή με το οποίο πολλαπλασιάζουμε κάθε χρόνο την υπολειμματική αξία του παγίου και βρίσκουμε την απόσβεση του (η μέθοδος αυτή δεν χρησιμοποιείται από τους Δήμους).

Συγκέντρωση αποτελεσμάτων κατ' είδος

Είπαμε στην αρχή ότι στο τέλος της χρήσης συγκεντρώνουμε τα έσοδα και τα έξοδα για να βγάλουμε το αποτέλεσμα. Κατά την συγκέντρωση χρησιμοποιούμε κάποια μέθοδο ή αρχή «την αρχή της συγκέντρωσης των εσόδων και των εξόδων κατ' είδος», σε αντιδιαστολή προς την συγκέντρωση των αποτελεσμάτων κατά προορισμό για την οποία θα κουβεντιάσουμε αργότερα στην αναλυτική λογιστική (κοστολόγηση). Τι λέει αυτή η αρχή:

Συγκεντρώνουμε χωριστά τα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων, χωριστά από πωλήσεις προϊόντων και χωριστά από πωλήσεις υπηρεσιών κ.ο.κ., χωρίς να μας ενδιαφέρει ποιο τμήμα τα πούλησε. Αντίστοιχα στα έξοδα, συγκεντρώνουμε

χωριστά τα εργατικά, χωριστά τις αμοιβές των τρίτων, χωριστά τις διάφορες παροχές (ΔΕΗ-ΟΤΕ κλπ.), χωριστά τα διάφορα έξοδα, τους τόκους κλπ χωρίς να μας ενδιαφέρει ποιο τμήμα ή για την παραγωγή ποιών προϊόντων έγιναν αυτά τα έξοδα.

(ανοίγουμε μία παρένθεση εδώ για να πούμε ότι, επειδή σε αυτό το στάδιο συγκεντρώνουμε όλα τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας χωρίς να ψάχνουμε το από πού και γιατί έγιναν, γι' αυτό μιλάμε για ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ενώ όταν παρακάτω θα αρχίσουμε να μιλάμε για το πώς και από πού τότε θα μιλάμε για ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ).

Απογραφή και αποτίμηση

Μέχρι τώρα τι έχουμε κάνει, εφαρμόζοντας την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων;

✎ Έχουμε εντοπίσει τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν την χρήση και ταυτόχρονα εφαρμόζοντας την αρχή της συγκέντρωσης κατ' είδος, τα έχουμε συγκεντρώσει σε ομοειδείς κατηγορίες.

Είμαστε, λοιπόν, έτοιμοι να βγάλουμε αποτελέσματα;

✎ ΟΧΙ γιατί δεν έχουμε ακόμα απαντήσει στο βασικό ερώτημα: «ξέρουμε πόσο μας κόστισαν τα υλικά που χρησιμοποιήσαμε στην προσπάθεια να παράγουμε το δημοτικό έργο;»

✎ απάντηση: ΟΧΙ

για να γίνει αυτό πιο σαφές ας κάνουμε ένα άλλο παράδειγμα:

Φανταστείτε εκείνο το Δήμο για τον οποίο έχουμε μιλήσει στην αρχή. Ο Δήμος αυτός χρησιμοποίησε υλικά αξίας 200.000€. Από το παράδειγμα μας δεν έχει προκύψει πόσα υλικά αγόρασε ο Δήμος και πόσα από τα υλικά αυτά χρησιμοποίησε. Με την μέχρι τώρα λογική, υπολογίζουμε σαν κόστος υλικών τα ποσά που ενταλματοποιήσαμε και πληρώσαμε, ενώ το σωστό, είναι το κόστος

απόκτησης των υλικών που χρησιμοποιήσαμε (και όχι το κόστος των υλικών που αγοράσαμε). Για να γίνει αυτό πιο σαφές ας δούμε τον παρακάτω πίνακα, όπου αντιπαραθέτουμε 2 Δήμους που αγόρασαν την ίδια αξία υλικών:

	Δήμος Α'	Δήμος Β'
Αξία υλικών που αγοράστηκαν	1.000.000	1.000.000
Αξία υλικών που έμειναν στην αποθήκη 31/12	100.000	200.000
Αξία υλικών που καταναλώθηκαν	900.000	800.000

Ο Δήμος στο παράδειγμα μας για να μπορέσει να υπολογίσει το κόστος των υλικών που καταναλώθηκαν θα πρέπει να διενεργήσει στο τέλος του έτους (31/12) απογραφή των υλικών ώστε αφαιρώντας τα από την αξία των υλικών που αγοράστηκαν να υπολογίσει την αξία των αναλωθέντων υλικών.

Για να γενικεύσουμε το ζήτημα πρέπει να αντιπαραθέσουμε το έσοδο από την πώληση με το κόστος που χρησιμοποιήθηκε για να αποκτήσουμε αυτά τα οποία πουλήσαμε, το λεγόμενο «κόστος αναλωθέντων».

Πως βρίσκουμε το κόστος αναλωθέντων

- Ξέρουμε από τα βιβλία μας την ποσότητα των υλικών που αγοράσαμε.
- Ξέρουμε από τα βιβλία μας πόσο κάνει το κάθε υλικό.
- Αν μετρήσουμε πόσα υλικά μας μένουν στην αποθήκη στις 31/12, μπορούμε να βρούμε πόσο μας κόστισαν αυτά που χρησιμοποιήσαμε.

Τι κάναμε;

- μετρήσαμε (απογράψαμε) πόσα μας έχουν μείνει.
- αποτιμήσαμε (δηλ. βάλαμε την αξία που έχουν) τα υλικά που μας έχουν μείνει.
- αφαιρέσαμε την αξία της απογραφής από το σύνολο των αγορών και με

την υπόθεση ότι δεν είχαμε καθόλου απόθεμα στην αρχή της χρονιάς.

- βρήκαμε την αξία των υλικών που χρησιμοποιήσαμε για να παράγουμε τα αποτελέσματα της χρονιάς.

Το ζήτημα που μπαίνει για την αποτίμηση των μενόντων έχει να κάνει με το γεγονός ότι όλα αυτά που τα αγοράζουμε στην διάρκεια της χρονιάς, άλλοτε τα αγοράζουμε 100€ και άλλοτε 80 ή 120 έτσι πρέπει να βρούμε ένα τρόπο σταθερό, με τον οποίο θα αποτιμούμε τα αγαθά που μας μένουν στην απογραφή. Τέτοιες μέθοδοι είναι η FIFO – LIFO του μέσου σταθμικού κλπ.

Έχουμε λοιπόν τώρα συγκεντρώσει όλα τα στοιχεία που μας χρειάζονται ώστε να συντάξουμε τα αποτελέσματα χρήσεως και να τα μεταφέρουμε στην καθαρά θέση της οικονομικής μονάδας.

2.7 Τα βιβλία του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος

Τα βιβλία που χρησιμοποιεί μία οικονομική μονάδα για την αποτύπωση των οικονομικών της πράξεων:

Πρέπει να τα διακρίνουμε σε βιβλία που αποτυπώνονται με ημερολογιακή σειρά οι οικονομικές πράξεις (ημερολόγια) και σε βιβλία που αποτυπώνονται οι πράξεις ανά ομοειδή κατηγορία - λογαριασμό (καθολικά).

1. **Ημερολόγιο:** αποτυπώνει με ημερολογιακή σειρά τις αναλυτικές εγγραφές για όλες τις οικονομικές πράξεις της οικονομικής μονάδας. Τα ημερολόγια μπορεί να είναι αναλυτικά ή συγκεντρωτικά:
 - i. *Γενικό ημερολόγιο:* όπου αποτυπώνονται όλες οι οικονομικές πράξεις.
 - ii. *Αναλυτικά ημερολόγια:* όπου αποτυπώνονται, σε ιδιαίτερα ημερολόγια, μόνο οι ομοειδείς εγγραφές πχ. Ημερολόγιο αγορών, ημερολόγιο πωλήσεων, ημερολόγιο διαφόρων πράξεων κλπ. Με τις δυνατότητες του μηχανογραφικού συστήματος είναι περιττή η

ύπαρξη αναλυτικών ημερολογίων.

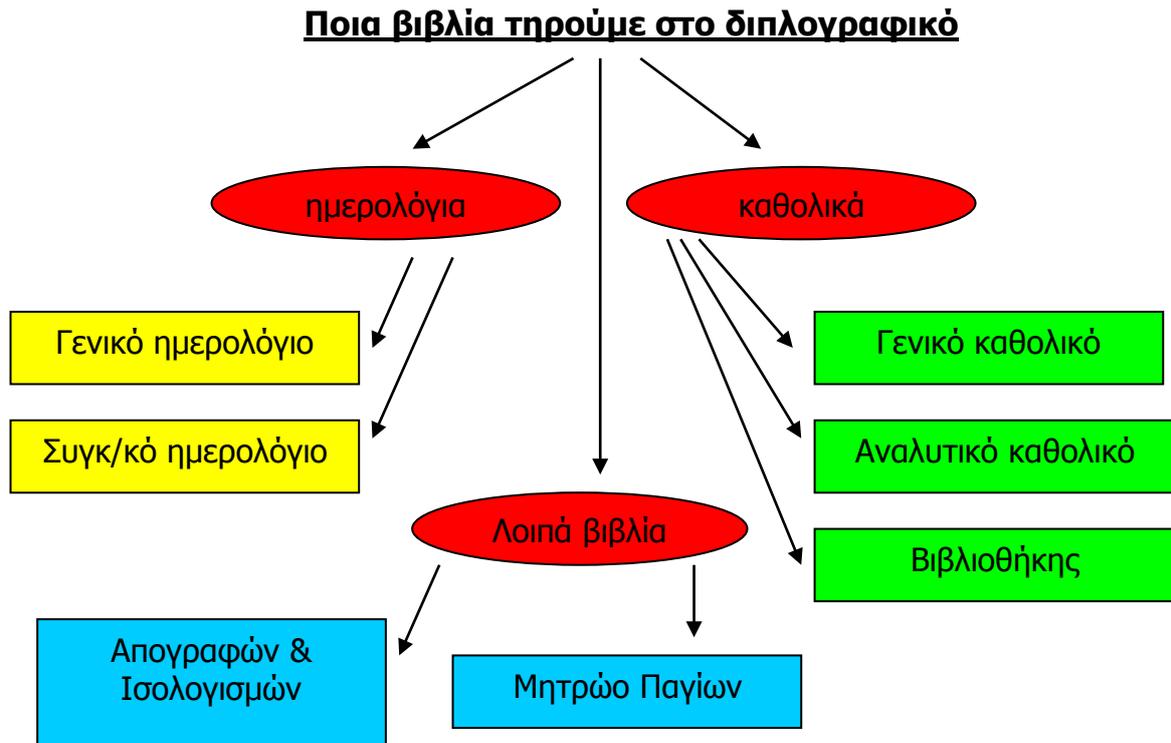
Χρησιμοποιούμε για τις πράξεις του ισολογισμού ειδικό ημερολόγιο **πράξεων ισολογισμού**.

Για τις εγγραφές τάξεως προτείνουμε να χρησιμοποιείται ξεχωριστό «ημερολόγιο τάξεως», όπου να αποτυπώνονται μόνο οι πράξεις αυτές. Οι λόγοι γι' αυτό είναι καθαρά ελεγκτικοί, ώστε ένας όγκος εγγραφών (του προϋπολογισμού) να αποτυπώνονται και να ελέγχονται καλλίτερα.

2. **Αναλυτικό καθολικό:** αποτυπώνει τις πράξεις ενός αναλυτικού λογαριασμού με ημερολογιακή σειρά.
3. **Γενικό καθολικό:** αποτυπώνει τις κινήσεις των 1βάθμιων λογαριασμών με ημερολογιακή σειρά.
4. **Συγκεντρωτικό ημερολόγιο:** αποτυπώνει την κίνηση των 1βάθμιων λογαριασμών.
5. **Ισοζύγιο:** αποτυπώνει την κατάσταση των λογαριασμών σε μια χρονική περίοδο.

Τα παραπάνω βιβλία μπορούν να εκτυπώνονται μηχανογραφικά **σε ενιαίο έντυπο - βιβλίο** με ενιαία αρίθμηση και στο οποίο το κάθε βιβλίο θα έχει την δική του εσωτερική αρίθμηση.

6. **Βιβλίο απογραφών & ισολογισμών:** όπου καταχωρούνται στο τέλος του χρόνου οι απογραφές καταρχήν των αποθεμάτων και στη συνέχεια, όλης της υπόλοιπης περιουσίας ή των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας. Ακολούθως αποτυπώνεται ο ισολογισμός, ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης, των αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διανομής των αποτελεσμάτων.
7. **Μητρώο παγίων:** είναι το αναλυτικό βιβλίο των παγίων περιουσιακών στοιχείων του Δήμου.



2.8 Βασικές λογιστικές αρχές

Η ανάγκη για λογιστική πληροφόρηση απαιτεί ενιαίο τρόπο και ενιαία λογική εμφάνισης της λογιστικής πληροφορίας. Πρέπει να μιλάμε την ίδια γλώσσα και να απεικονίζουμε με τον ίδιο τρόπο την λογιστική πληροφορία. Έτσι λοιπόν έχουμε κωδικοποίηση, αφ' ενός και ενιαίες λογιστικές αρχές για να μπορέσουμε να καλύψουμε την ομοιομορφία.

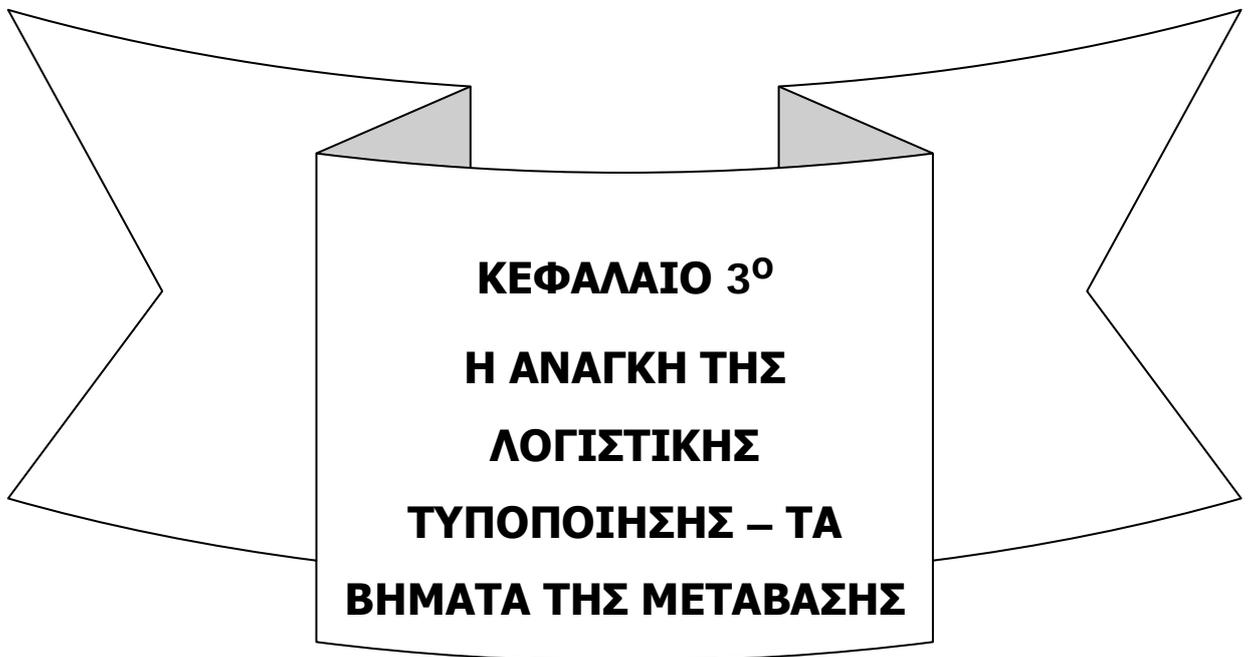
Όταν μιλάμε για αρχές της λογιστικής εννοούμε κάποια βασικά αξιώματα που δεχόμαστε για τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος. Οι αρχές αυτές δεν προκύπτουν έξω από την πραγματικότητα, δεν έρχονται «ουρανοκατέβατες» αλλά προκύπτουν μέσα από την μακρόχρονη θεωρητικοποιημένη εμπειρία λειτουργίας των οικονομικών μονάδων. Έχουν σαν σκοπό να «θωρακίσουν» τον έλεγχο και να βοηθήσουν στην σωστή εφαρμογή του λογιστικού συστήματος. Ας τις δούμε συνοπτικά:

- ✚ Αρχή της συντηρητικότητας:
- ✚ Αρχή της διαχειριστικής περιόδου και της αυτοτέλειας της χρήσης αυτής.
- ✚ Αρχή της εφαρμογής των κανόνων τον ιστορικού κόστους.
- ✚ Αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας
- ✚ Αρχή της πάγιας χρησιμοποίησης των ίδιων λογιστικών μεθόδων.
- ✚ Αρχή καταχώρισης στα έσοδα κάθε χρήσης μόνο των πραγματοποιημένων και βέβαιων εσόδων που την αφορούν.
- ✚ Αρχή του δουλευμένου των εξόδων και επιβάρυνσης κάθε χρήσης με το σύνολο των βέβαιων καθώς και των πιθανών εξόδων που την αφορούν.
- ✚ Η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων που αφορούν την χρήση.

Άλλες αρχές είναι:

- ✚ Η αρχή της χωριστής αποτίμησης ενεργητικού και παθητικού
- ✚ Η αρχή της συνέχειας των χρήσεων
- ✚ Η αρχή του δικαιολογητικού.¹⁵

¹⁵ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα», Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001, σελ. 17 - 46



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η ΑΝΑΓΚΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ – ΤΑ ΒΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ

3.1 Γιατί σήμερα διπλογραφικό;

Πολλές φορές έρχεται στην επιφάνεια της συζήτησης, ένα ερώτημα για τον χρόνο και την αναγκαιότητα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Γιατί τόσο βιαστικά και τέτοια πίεση για την εφαρμογή του λογιστικού αυτού συστήματος; Κάποιος θα ήτανε έξω από τα «πράγματα» εάν αντιμετώπιζε αυτό το ερώτημα έξω από τις συνθήκες που έχουν δημιουργηθεί σήμερα και το γενικότερο ρόλο του Δημόσιου Τομέα. Έτσι το πρώτο θέμα που τίθεται και πρέπει να απαντηθεί είναι μέσα σε ποιο περιβάλλον έρχεται να λειτουργήσει το διπλογραφικό.¹⁶

3.2 Τι πρέπει να ξεκαθαρίσουμε, σχετικά με τη διαφορετικότητα του «ισχύοντος» και του «νέου»

Υπάρχουν πολλά ερωτήματα που πρέπει πρώτα να απαντήσουμε για να μπορέσουμε να δώσουμε την έννοια του διαφορετικού.

Ένα λογιστικό σύστημα ως ενιαίο σύνολο σημαίνει ότι έχει τη δυνατότητα να δώσει την απαιτούμενη πληροφόρηση στα όργανα διοίκησης (στα κέντρα που λαμβάνονται οι αποφάσεις). Ας δούμε σήμερα τι μπορεί να δώσει το απλογραφικό σύστημα, δηλαδή το δημόσιο λογιστικό. Κι όταν λέμε τι μπορεί να δώσει το δημόσιο λογιστικό, εννοούμε από μόνο του και όχι μαζί με διάφορα βοηθητικά εργαλεία που εκ των πραγμάτων έχουν μεταφερθεί στο χώρο των ΟΤΑ από τον ιδιωτικό τομέα. Τέτοια εργαλεία σήμερα είναι διάφορα προγράμματα «τσόντες»

¹⁶ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα», Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001, σελ. 4

στο δημόσιο λογιστικό, όπως προγράμματα αποθήκης και προμηθευτών, παρακολούθησης εσόδων ταμειακού προγραμματισμού και κοστολόγησης. Αντίθετα το διπλογραφικό σύστημα από μόνο του είναι σε θέση να δώσει αυτή την πληροφόρηση που απαιτεί η σύγχρονη διοίκηση σε ένα Δήμο.

Από τις απλές:

- ✓ Τι χρωστάμε σήμερα στους προμηθευτές;
- ✓ Τι απαιτήσεις έχουμε φέτος από τους δημότες;
- ✓ Τι οφείλουμε στην εφορία τον επόμενο μήνα;
- ✓ Τι χρωστάμε στο ΙΚΑ;

Μέχρι τις πιο σύνθετες:

- ✓ Παρακολούθηση των αριθμοδεικτών της οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.
- ✓ Διαμόρφωση ενός ταμειακού προγραμματισμού για την εξυπηρέτηση των οικονομικών υποχρεώσεων του Δήμου.
- ✓ Τι αποτελέσματα είχε πέρυσι η υπηρεσία καθαριότητας και πώς πρέπει να διαμορφωθούν φέτος τα δημοτικά τέλη για να μην «μπει μέσα» η υπηρεσία.

Την πληροφόρηση αυτή ο σύγχρονος Δήμος έχει την υποχρέωση αλλά και τη δυνατότητα να την παρουσιάσει στους «μετόχους» της, δηλαδή στους δημότες:

- ✓ Έχει λοιπόν πια τη δυνατότητα να δημοσιεύσει τον ισολογισμό της προηγούμενης χρονιάς
- ✓ Από τα «αποτελέσματα χρήσης» να κριθεί και η δυνατότητα οικονομικής διαχείρισης στο συγκεκριμένο δήμο ή η ανεπάρκεια της βοήθειας της κεντρικής διοίκησης.¹⁷

¹⁷ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 13

3.3 Γιατί διπλογραφικό και όχι βελτίωση του σημερινού συστήματος;

Πριν απαντήσουμε εμπειριστατωμένα σε αυτήν την ερώτηση θα πρέπει να εξετάσουμε ορισμένα εγγενή χαρακτηριστικά του «Λογιστικού των ΟΤΑ» και ταυτόχρονα να δούμε τι μειονεκτήματα προκύπτουν από αυτά τα χαρακτηριστικά και τι ενέργειες χρειάζονται να γίνουν για να βελτιωθούν.

1. Η μέθοδος καταγραφής των Οικονομικών στοιχείων όπως προβλέπεται από το Δημόσιο Λογιστικό είναι απλογραφική δηλαδή η κάθε πληροφορία καταγράφεται μονοσήμαντα. Π.χ. α) Τι έχω βεβαιώσει ή τι έχω εισπράξει, κατά κατηγορία εσόδων β) Τι έχω ενταλματοποιήσει ή τι έχω πληρώσει κατά κατηγορία εξόδων. Αυτή βέβαια είναι η μισή πληροφορία, γιατί ξέρω, όσο ξέρω, το τι, αλλά - δεν ξέρω (πάντα μέσα από το σύστημα όπως προβλέπεται) από ποιον ή σε ποιον. Προκειμένου να αποκτήσω αυτήν την πληροφορία θα πρέπει να συμπληρώσω το υπάρχον σύστημα με μία σειρά από παράλληλες ενέργειες δηλαδή να καταγράψω απλογραφικά (όπως κάνω τώρα) τα έσοδα και τα έξοδα και να ξαναγράψω κάπου αλλού στοιχεία για αυτούς που μου χρωστάνε ή που χρωστάω. *Αποτέλεσμα : Διπλή δουλειά και μεγάλη πιθανότητα λάθους.* Διαζευκτικά, θα πρέπει να υιοθετήσω ένα σύστημα που να κάνει ταυτόχρονα και τα δύο.
2. Η μέθοδος καταγραφής των Οικονομικών στοιχείων όπως προβλέπεται από το Δημόσιο Λογιστικό αρχίζει κάθε χρόνο από Μηδενική Βάση.

Δηλαδή για κάθε είδος εσόδου - εξόδου καταγράφει, αρχίζοντας κάθε χρόνο από το μηδέν τι ποσά εισπράχθηκαν ή δαπανήθηκαν.

Με τον τρόπο αυτό όμως δεν αποτυπώνεται η ιστορική συνέχεια η οποία είναι απολύτως απαραίτητη.

3. Η έννοια της δεδουλευμένης δαπάνης δεν υφίσταται στο «Λογιστικό των ΟΤΑ» και έτσι αυτό (το Λογιστικό των ΟΤΑ) δεν

συμβαδίζει με το εμπορικό δίκαιο. Το αποτέλεσμα είναι, να θεωρείται δαπάνη η ενταλματοποιηθείσα και όχι η πραγματοποιηθείσα. Επίσης σοβαρό πρόβλημα υπάρχει με την έννοια της κτήσης του αγαθού καθότι στο «Λογιστικό των ΟΤΑ» εμφανίζεται αυτή με το ένταλμα ενώ στο εμπορικό δίκαιο με την λήψη του φορολογικού στοιχείου το οποίο συνοδεύει τα αγαθά. Η υποχρέωση προς τον προμηθευτή αγαθών και υπηρεσιών εμφανίζεται, έτσι με την ενταλματοποίηση και όχι με την λήψη του αγαθού ή της υπηρεσίας, όπως είναι το σωστό.

Δύο Παραδείγματα:

1) **ΕΣΟΔΑ**

Η εισπραξη του προϊόντος ενός Δανείου αντιμετωπίζεται από το Δημόσιο Λογιστικό σαν εισπραξη και καταχωρείται σαν έσοδο.

Ας υποθέσουμε λοιπόν ότι ο Δήμος έχει συνάψει Δάνεια και έχει αντίστοιχα εισπράξει τα κάτωθι ποσά:

Το 1996	1.000.000
Το 1998	1.500.000
Το 2001	3.500.000

Για να απλοποιήσουμε το παράδειγμα ας υποθέσουμε ότι ο Δήμος δεν έχει αποπληρώσει τίποτα.

Ερώτηση

Υπάρχει κάποιο στοιχείο μέσα από το σύστημα που να μου λέει τι οφείλεται, κατά Δάνειο και συνολικά, χωρίς να χρειαστεί να ανατρέξω στους Απολογισμούς των τελευταίων ετών.

Απάντηση ΟΧΙ

2) **ΕΞΟΔΑ**

Η Αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε παγίου (π.χ. Απορριμματοφόρου, Κάδους απορριμμάτων, Η/Υ) είτε ανταλλακτικού (π.χ. Ελαστικά αυτοκινήτων, Παγκάκια για Πάρκα) είτε υλικού έργου (π.χ. Τσιμέντο) αντιμετωπίζεται σαν έξοδο που αφορά μόνο την συγκεκριμένη χρονιά. Κατά συνέπεια, όπως και στα Δάνεια - Έσοδα στο προηγούμενο παράδειγμα, δεν προβλέπεται από το σύστημα κάτι, που να μου προβάλλει την εικόνα ιστορικά π.χ. Πόσα απορριμματοφόρα έχω, πόσους κάδους έχω, πόσο τσιμέντο έχω κ.τ.λ.

Εάν θέλω να εξασφαλίσω αυτήν την πληροφορία, που σίγουρα μου χρειάζεται ή θα πρέπει να καταφύγω σε τήρηση, παράλληλα με το υπάρχον σύστημα, και άλλων βοηθητικών συστημάτων με αποτέλεσμα διπλό κόπο και μεγάλες πιθανότητες λάθους ή θα πρέπει να υιοθετήσω ένα σύστημα το οποίο αυτόματα και χωρίς λάθη θα μου δίνει αυτήν την πληροφορία.

Συνοψίζοντας για να απαντήσω στο ερώτημα εάν μπορώ να βελτιώσω το υπάρχον σύστημα ή πρέπει να πάω σε καινούριο, προκύπτει ότι είναι προτιμότερο να αποφύγω τις διπλές δουλειές και τις μεγάλες πιθανότητες λάθους που δημιουργούνται από αυτές και να υιοθετήσω ένα σύστημα το οποίο θα είναι σε θέση να μου καλύψει τις ανάγκες σε πληροφόρηση και παράλληλα θα είναι ενιαίο.¹⁸

3.4 **Νέα δεδομένα για τους Ο.Τ.Α.**

1. ΑΜΕΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΠΙ ΠΛΕΟΝ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΩΝ

Άρχισε από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, συνεχίζεται στις μέρες μας (ΠΟΛΙΤΕΙΑ) και αναμένεται να συνεχισθεί η μεταφορά όλο και περισσότερων αρμοδιοτήτων στους Ο.Τ.Α. και των αντίστοιχων πόρων για την εκπλήρωση τους.

¹⁸ **Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα», Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001, σελ. 11 - 12**

II. ΝΕΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ

1. Το κράτος τείνει να παραμείνει μόνο σαν όργανο επιτελικού σχεδιασμού, κεντρικά.
2. Ο περιφερειακός σχεδιασμός και ειδικότερα σε θέματα ανάπτυξης, τείνει να περάσει τους Ο.Τ.Α. ως καλύτερους γνώστες των περιφερειακών θεμάτων.
3. Προφανώς η υλοποίηση του σχεδιασμού, είτε κεντρικού είτε περιφερειακού περνάει στους Ο.Τ.Α.

III. ΝΕΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΑΠΑΙΤΗΤΙΚΟΤΕΡΟ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΟ

1. Η μεταφορά πόρων από Ε.Ε. μετά το 2006 (Γ' Κ.Π.Σ.) θα ελαχιστοποιηθεί μέχρι μηδενισμού.
2. Κατά συνέπεια θα πρέπει να αριστοποιηθεί η χρήση των υπαρχόντων πόρων.
3. Επιπλέον θα πρέπει να εξευρεθούν νέοι πόροι όχι εισπρακτικής λογικής αλλά δημιουργούμενοι κατά την διαδικασία της ανάπτυξης.
4. Από την άλλη μεριά το χρηματοοικονομικό περιβάλλον εξελίσσεται ευνοϊκά, με χαμηλά επιτόκια, νέα τραπεζικά προϊόντα, δυνατότητες προσφυγής στην τοπική και διεθνή χρηματαγορά κλπ.

IV. ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΓΙΑ ΠΛΗΡΕΣΤΕΡΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΤΩΝ ΣΤΗΝ ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Δεν είναι δυνατόν να οραματιζόμαστε ένα Δήμο που πρέπει να λειτουργεί ταυτόχρονα και σαν κέντρο πολιτικού και οικονομικού αναπτυξιακού σχεδιασμού και σαν φορέας υλοποίησης και εκτέλεσης των αποφάσεων χωρίς να έχουμε το σύστημα που, με απόλυτη διαφάνεια και επιστημονική πληρότητα θα πληροφορεί

τους πολίτες για τον τρόπο εκτέλεσης της πολιτικής τους εντολής ώστε οι αποφάσεις να λαμβάνονται από ενημερωμένους πολίτες.¹⁹

3.4.1 Απαραίτητα βήματα για την αντιμετώπιση των νέων συνθηκών και εκμετάλλευσης των νέων δεδομένων

Η κωδικοποίηση και ο σχεδιασμός των βημάτων εφαρμογής είναι σημαντικό και καίριο ζήτημα για το πρώτο χρονικό διάστημα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Ο σχεδιασμός απαιτεί να πάρουμε υπόψη μας τα δεδομένα του κάθε Δήμου, τις δυσκολίες, το επίπεδο των υπηρεσιών (λειτουργίας και γνώσεων), τα αντικείμενα με τα οποία απασχολείται στην περιοχή δραστηριότητας του και τέλος το επίπεδο των διαδικασιών διεκπεραίωσης με τις οποίες διεκπεραιώνει τις λειτουργίες του. Ειδικότερα το επίπεδο μηχανογράφησης των υπηρεσιών και ακόμη πιο συγκεκριμένα των οικονομικών υπηρεσιών.

Το πρώτο βήμα που πρέπει να σχεδιάσουμε είναι η εξοικείωση του δυναμικού του Δήμου με το διπλογραφικό σύστημα. Στην πορεία να δούμε πιο αναλυτικά τα οικονομικά του συγκεκριμένου Δήμου μέσα από τον προϋπολογισμό του και στην τρίτη αρχική φάση να προχωρήσουμε στις πρώτες ενημερώσεις των βιβλίων. Ας δούμε αναλυτικά τις φάσεις αυτές,

Η πρώτη φάση εξοικείωσης με τις βασικές έννοιες της γενικής λογιστικής:

- Η φάση αυτή απαιτείται να πραγματοποιηθεί μέσα από σεμινάρια - συναντήσεις, με θέματα στοιχειωδών αρχών λογιστικής, ενιαίου λογιστικού σχεδίου και θεμάτων του κλαδικού λογιστικού σχεδίου για τους ΟΤΑ. Στον κύκλο αυτό καλό είναι να πάρουν μέρος τα στελέχη του Δήμου από την οικονομική υπηρεσία. Ο στόχος είναι:

¹⁹ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα», Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001, σελ. 5 - 6

1. αρχικά να γίνουν κατανοητές οι έννοιες της χρεωπίστωσης, του ενεργητικού και του παθητικού, του ισολογισμού, του λογαριασμού και πώς λειτουργεί
 2. σε δεύτερη φάση οι έννοιες της λογιστικής τυποποίησης, του Λογιστικού Σχεδίου και της παρουσίασης των λογαριασμών του, και σε τρίτη φάση των υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων που ορίζει ο ΚΒΣ. Στη διάρκεια του κύκλου αυτού θα επισημανθούν οι αδυναμίες που έχουν να κάνουν με τη σχέση του δυναμικού του Δήμου με τις βασικές έννοιες του διπλογραφικού συστήματος.
- Ας δούμε μερικά χαρακτηριστικά από την εμπειρία μερικών ΟΤΑ κατά την διαδικασία αυτής της φάσης:
1. Η ταύτιση του δημόσιου λογιστικού με το απλογραφικό σύστημα δημιουργεί πρόβλημα με την κατανόηση κίνησης λογαριασμών που έχουν χρονική υστέρηση κατά τις διάφορες φάσεις διεκπεραίωσης, πχ. Η λήψη ενός τιμολογίου προμηθευτή, που ενώ έχει μία φάση κατά το δημόσιο λογιστικό, τη φάση ενταλματοποίησης) κατά το διπλογραφικό σύστημα έχει 2 φάσεις: (τη λήψη του παραστατικού με πίστωση του προμηθευτή και χρέωση της αγοράς του αγαθού και τη φάση της εξόφλησης του προμηθευτή. Αυτή η χρονικά διασπασμένη λογιστική πράξη γίνεται στην αρχή δύσκολα κατανοητή.
 2. Στο δημόσιο λογιστικό δεν παρακολουθούνται οι κρατήσεις, όπως αυτό γίνεται στο διπλογραφικό σύστημα. Έτσι χρειάζεται, κατά τη φάση εξοικείωσης με το διπλογραφικό σύστημα, να κατανοηθεί ότι η παρακράτηση του φόρου, της ασφαλιστικής εισφοράς και στη συνέχεια η απόδοση της, είναι μια οικονομική πράξη που πρέπει να αποτυπωθεί σε λογαριασμούς και να εκτυπωθεί στα βιβλία του Δήμου και επιπλέον, να κατανοηθεί ότι είναι μια πληροφορία για τις οικονομικές υποχρεώσεις του Δήμου που επιδρά και στον ταμιακό του προγραμματισμό.

3. Στη δημόσια λογιστική δεν υπάρχει η έννοια του ταμείου. Η έννοια του ταμείου στέκεται σαν κάτι έξω από τον προϋπολογισμό και έτσι δεν γίνεται εξαρχής κατανοητή.
4. Οι δυσκολίες της πρώτης φάσης γρήγορα ξεπερνιούνται. Είναι χαρακτηριστικό από την εμπειρία σε μερικούς Δήμους- το γεγονός ότι, ενώ στην αρχή είχαμε «κολλήσει» στην έννοια της χρεωπίστωσης, του λογαριασμού και των (Τ) στην πορεία, πολύ γρήγορα προχωρήσαμε στην εξοικείωση με γενικότερες έννοιες του ισολογισμού και των λογαριασμών του ΕΓΛΣ. Επιπλέον πρέπει να πούμε ότι οι παρατηρήσεις που έγιναν από τους συμμετέχοντες στα σεμινάρια κατά τη 2η φάση αντιστοίχισης των λογαριασμών με τον προϋπολογισμό αποκάλυψαν την ύπαρξη ενός αξιόλογου ανθρώπινου δυναμικού, το οποίο πολλές φορές μας διόρθωνε με τις παρεμβάσεις και τις παρατηρήσεις του.

Η φάση αντιστοίχισης του προϋπολογισμού του Δήμου με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής:

- Κατά τη φάση αυτή ολοκληρώνεται ένας κύκλος συναντήσεων του δυναμικού του Δήμου για την επεξεργασία της αντιστοίχισης του προϋπολογισμού και του λογιστικού οδηγού. Οι συναντήσεις αυτές έχουν 3 στόχους:
 - Τον έλεγχο της αντιστοίχισης που μπορεί να γίνεται από εξωτερικό συνεργάτη λογιστή με διευκρινίσεις σε σχετικά θέματα και
 - Την εξοικείωση του δυναμικού του Δήμου με πρακτικά θέματα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος (ποιους κωδικούς και σε ποιες περιπτώσεις τους χρησιμοποιούμε για την αποτύπωση κωδικών του προϋπολογισμού).
 - Μέσα από αυτή τη διαδικασία γίνονται επισημάνσεις για τη δημιουργία νέων κωδικών στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο, όπως και

παρατηρήσεις για τυχόν διορθώσεις που χρειάζεται να γίνουν στη σημερινή κωδικοποίηση του κλαδικού λογιστικού σχεδίου, πάντα μέσα από τις συγκεκριμένες παρατηρήσεις των ιδιομορφιών του Δήμου.

- Οι παρατηρήσεις από τη φάση αυτή είναι:
 - i. Η γενική λογιστική, αν και υπερτερεί σε μια σειρά τομείς πληροφόρησης, επειδή όμως παρακολουθεί τα έξοδα και το κόστος κατ' είδος και όχι κατά προορισμό, δεν μπορεί να δώσει τις δαπάνες ανά υπηρεσία. Αυτό μπορεί να το κάνει η αναλυτική λογιστική. Στην πρώτη φάση εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος είναι φανερό ότι μιλάμε μόνο για την γενική λογιστική και όχι την αναλυτική. Προσπαθώντας να λύσουμε αυτή την ανεπάρκεια της γενικής λογιστικής, αναλύσαμε τους κωδικούς της 1^{ης}, 2^{ης} και 6^{ης} ομάδας σε 4^ο βαθμό όπου ο βαθμός αυτός θα δηλώνει την υπηρεσία και μάλιστα κρατώντας στον 4^ο βαθμό την κωδικοποίηση του δημόσιου λογιστικού που είναι οικεία πχ. 60.00.00.15 αμοιβές τακτικού προσωπικού υπηρεσίας καθαριότητας. Με τον τρόπο αυτό έχουμε τη δυνατότητα πέρα από την πληροφορία που μπορούμε να έχουμε για το έξοδο ανά είδος να το αναλύουμε και κατά προορισμό. Η λύση αυτή βέβαια μας κοστίζει σε όγκο λογαριασμών. Βασικά προβλήματα που αντιμετωπίζουμε στην ανάλυση των λογαριασμών του προϋπολογισμού είναι η διάκριση τους με βάση την περιγραφή τους. Η διάκριση για παράδειγμα των συντηρήσεων από την απόκτηση νέων επενδυτικών αγαθών δεν είναι πάντα ορατή ανάμεσα στους κωδικούς του 131 και του 151 της κωδικοποίησης του προϋπολογισμού. Είναι δηλαδή συχνό το φαινόμενο στον 131 να περιλαμβάνουμε βελτιώσεις παγίων αγαθών και στον 151 να περιλαμβάνουμε επισκευές και συντηρήσεις παγίων στοιχείων. Η

περιγραφή του κωδικού δεν είναι το ασφαλέστερο στοιχείο για την κατάταξη της δαπάνης συμπληρωματικά πρέπει να βλέπουμε το ύψος της δαπάνης, αλλά και άλλα στοιχεία, ενώ ο εγκυρότερος τρόπος είναι η συγκεκριμένη παρακολούθηση με τη μελέτη της υπηρεσίας και τα φορολογικά στοιχεία που θα εκδώσει ο προμηθευτής. Αυτό σημαίνει ότι το μηχανογραφικό εργαλείο που θα χρησιμοποιούμε θα έχει τη δυνατότητα να είναι «ανοιχτό» σε τέτοιου είδους παρεμβάσεις.

- ii. Ένα θέμα που αντιμετωπίζουμε στην κωδικοποίηση είναι με τα έργα υπό εκτέλεση, στους λογαριασμούς «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση». Τα έργα που εκτελούν οι Δήμοι είναι αρκετά και μάλιστα αρκετά από αυτά συνεχιζόμενα για περισσότερα από ένα χρόνια. Ας δούμε εμπειρικά από τις πρώτες εφαρμογές του διπλογραφικού τι αντιμετωπίσαμε στη λογιστική παρακολούθηση των έργων: Αναπτύξαμε σε λογαριασμούς αυτά τα έργα ένα - ένα στον 15 «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση», με σκοπό στην πορεία ολοκλήρωσης του έργου να κλείσει ο συγκεκριμένος λογαριασμός και να καταχωρηθεί το έργο ολοκληρωμένο πια στον αντίστοιχο κωδικό από 10 - 14 του λογιστικού σχεδίου.

Δύο ζητήματα μας απασχόλησαν:

- i. ο μεγάλος όγκος των λογαριασμών και
- ii. το γεγονός ότι πολλά έργα είναι τμήματα ενός ενιαίου έργου με διαφορετικούς κωδικούς στον προϋπολογισμό του Δήμου (για παράδειγμα: ένα έργο όπως είναι η οικοδομική διαμόρφωση κάποιου χώρου, διαφορετικό έργο η διαμόρφωση του ηλεκτροφωτισμού του ίδιου χώρου και τέλος διαφορετικό έργο η διαμόρφωση του πρασίνου πάλι του ίδιου χώρου. Καταλήξαμε να παρακολουθήσουμε σε

ξεχωριστούς λογαριασμούς του 15 και τα 3 έργα και στην πορεία να ενοποιήσουμε, όπου αυτό είναι απαραίτητο σε ένα έργο και να το καταχωρήσουμε στους λογαριασμούς των παγίων σαν ένα και ενιαίο έργο).

- iii. Η παρακολούθηση των αναλωσίμων και της 6ης ομάδας. Μας απασχόλησε το θέμα εάν θα παρακολουθήσουμε τις αγορές των αγαθών μέσα από την 2^η ομάδα ή θα χρησιμοποιήσουμε την 6^η ομάδα για οριστική και ετήσια επίρριψη του κόστους στα αποτελέσματα της χρήσης. Καταλήξαμε για τις μεγάλες ποσότητες να χρησιμοποιήσουμε την 2^η ομάδα και τις μικρές να τις παρακολουθήσουμε είτε στον 62.07 (επισκευές - συντηρήσεις), είτε στα υλικά άμεσης ανάλωσης στον 64. Εδώ είναι σχετικό το ζήτημα της παρακολούθησης οργανωμένης αποθήκης από τους Δήμους και της τήρησης της μηχανογραφικά.

Ο ισολογισμός έναρξης του Δήμου

Το επόμενο βήμα που πρέπει, να πραγματοποιήσει ο δήμος είναι να διαμορφώσει τον ισολογισμό έναρξης. Λέγοντας ισολογισμό έναρξης εννοούμε την αποτύπωση της οικονομικής του κατάστασης στην έναρξη εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος, μέσα από λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Εννοούμε - με άλλα λόγια - την απογραφή έναρξης των οικονομικών του στοιχείων:

- Ποίο είναι το ενεργητικό του Δήμου, δηλαδή:
 - Ποια είναι η πάγια περιουσία
 - Ποια είναι κατά την έναρξη η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων
 - Ποιες είναι οι απαιτήσεις που έχει από τρίτους (δημότες, φορείς,

- επιχειρήσεις)
- ο Ποια είναι η απογραφή των χρηματικών διαθεσίμων (το ταμείο και τα χρήματα στις τράπεζες)
 - Από την άλλη ποια είναι τα στοιχεία του παθητικού του:
 - ο Ποιες είναι οι υποχρεώσεις (προμηθευτές, εφορία, ασφαλιστικοί οργανισμοί κλπ)
 - ο Ποια είναι η καθαρή του θέση, έτσι όπως διαμορφώνεται η κατάσταση από την εξίσωση: *ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (-) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (=) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ*

Τα ουσιαστικότερα προβλήματα στο στάδιο αυτό είναι η καταγραφή και αποτίμηση της πάγιας περιουσίας του Δήμου, αλλά για το θέμα αυτό θα αναφερθούμε αναλυτικά παρακάτω.

Τι προβλέπει ο «λογιστικός οδηγός» για τους ΟΤΑ για την διαδικασία σύνταξης της απογραφής έναρξης του Δήμου:

- i. Η απογραφή να διενεργηθεί από επιτροπή που θα συγκροτήσει ο Δήμος με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου, ύστερα από εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας και του Δημάρχου ή του νομίμου αναπληρωτή του. Η απόφαση θα καθορίζει και τη σύνθεση της επιτροπής.
- ii. Η επιτροπή θα συντάξει έκθεση για την απογραφή έναρξης, την οποία θα υποβάλλει για έγκριση στο δημοτικό συμβούλιο. Το δημοτικό συμβούλιο μπορεί να διατάξει οποιοδήποτε έλεγχο ή επαλήθευση της έκθεσης απογραφής με απόφαση του.
- iii. Για την καταγραφή και αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- iv. Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις που θα καταγραφούν, όπως και τα χρηματικά διαθέσιμα πρέπει να δικαιολογούνται με νόμιμα δικαιολογητικά και τυχόν άλλες καταχωρίσεις που υπάρχουν στα βιβλία του Δήμου.
- v. Τα δεδομένα της απογραφής θα καταχωρηθούν στους οικείους

λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

- vi. Οποιοσδήποτε διαφορές στην απογραφή έναρξης, ποσοτικές ή αξιακές, που θα προκύψουν από μεταγενέστερο έλεγχο της απογραφής μπορούν να καταχωριστούν 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 3 χρήσεων.

Οργάνωση της αποθήκης, των προμηθειών και των ενημερώσεων του διπλογραφικού.

Ένα θέμα που αντιμετωπίζεται αναλυτικά και το θεωρούμε σημαντικό για την οργάνωση και παρακολούθηση των αποθεμάτων. Η παρακολούθηση των υλικών που προμηθεύεται ο Δήμος αποτελεί το ογκωδέστερο, από λογιστική σκοπιά, κομμάτι. Αυτό σημαίνει περισσότερες καταχωρίσεις, περισσότερος λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος άρα η οργάνωση, ο έλεγχος και η παρακολούθηση της λειτουργίας των προμηθειών είναι βασικός κρίκος στην πρώτη φάση της εφαρμογής του διπλογραφικού.

Και για έναν επιπλέον λόγο: οι μηχανογραφικές εφαρμογές προσπαθούν μέσω των προμηθειών να ενημερώνουν το δημόσιο λογιστικό και κατ' επέκταση το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

1. Οι πρώτες εγγραφές

Στην αρχή θα προχωρήσουμε με τις πρώτες εγγραφές της γενικής λογιστικής που θα έχουν ως σκοπό να μας εξοικειώσουν με το λογιστικό μηχανογραφικό πρόγραμμα όπου θα παρακολουθούμε το διπλογραφικό. Στη φάση αυτή της εξοικείωσης θα γνωρίσουμε τον τρόπο καταχώρισης, την εκτύπωση ενός ισοζυγίου, την εικόνα ενός λογαριασμού, θα προσπαθήσουμε να ελέγξουμε τις πρώτες εγγραφές μας και γι' αυτό το λόγο θα τυπώσουμε καταστάσεις ελέγχου,

θα δούμε δηλαδή γενικά πώς λειτουργεί το πρόγραμμα μας.

Την διαδικασία αυτή πρέπει να την ακολουθήσουμε ανεξάρτητα αν το μηχανογραφικό μας σύστημα θα μας εξασφαλίσει την αυτόματη ενημέρωση της λογιστικής από τα υπάρχοντα προγράμματα του Δήμου ή όχι. Αν έχουμε προχωρήσει στη μηχανογράφηση σε τέτοιο βαθμό, όπου, όπως είπαμε, θα έχουμε αυτόματη ενημέρωση, εκείνο που πρέπει να γνωρίζουμε είναι την κάθε λειτουργία του λογιστικού μας προγράμματος. Η αυτόματη ενημέρωση δε θα μας απαλλάξει από τη λογιστική δουλειά, απλά θα μας βοηθήσει να αποφύγουμε τη "λάντζα" και να ασχοληθούμε με τα ουσιαστικά θέματα της λογιστικής: τους ελέγχους, τις συμφωνίες, τις εκτυπώσεις και την άντληση των οικονομικών στοιχείων.

2. Άλλα θέματα που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν στην πρώτη φάση υλοποίησης του προγράμματος:

- i. *Το πρόβλημα της μηχανογραφικής λύσης:* Πρέπει να αντιμετωπιστεί με προσοχή. Στο βασικό ερώτημα που πρέπει να δίνει απάντηση είναι: πώς μπορούμε αξιοποιώντας τα επιμέρους προγράμματα των οικονομικών υπηρεσιών που έχουμε στους Δήμους να μεταφέρουμε την πληροφορία τους στη γενική / αναλυτική λογιστική και μάλιστα α) με ασφάλεια και β) όσο είναι δυνατόν αυτόματα. Το «όσο είναι δυνατόν αυτόματα» έχει να κάνει με την αναστάτωση που μπορεί να δημιουργήσει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στο δυναμικό του κάθε Δήμου (νέα προγράμματα, νέες λογιστικές και λοιπές αντιλήψεις). Η αυτοματοποίηση κάποιων εργασιών έχει στόχο να μην «αναστατώσει» τις υπηρεσίες, να μην αλλάξει τη ροή εργασιών τους, έτσι ώστε να εφαρμοστεί ομαλά στη ζωή του Δήμου.

Οι μηχανογραφικές λύσεις πρέπει να είναι σύγχρονες (σε περιβάλλον Ms Windows NT/9X) ώστε να έχουν τη δυνατότητα παραπέρα επεξεργασίας των στοιχείων και να έχουν τη δυνατότητα αυτόματης επικοινωνίας με ODBC με τα δημοφιλή πακέτα γενικής / αναλυτικής

λογιστικής που κυκλοφορούν στην ελληνική αγορά οι Έλληνες λογιστές. Επιπλέον το σύστημα πρέπει να είναι ανοιχτό ώστε να δέχεται παρεμβάσεις κατά την πορεία ενημέρωσης των παραστατικών.

- ii. Βοηθητικά οργανωτικά μέτρα για την υλοποίηση του προγράμματος:
- Σε κάθε Δήμο είναι απαραίτητο να συγκροτηθεί μια ομάδα εργασίας, στην αρχή μέσα από ανθρώπους που να έχουν την εμπειρία των αντικειμένων των οικονομικών υπηρεσιών και αν είναι δυνατόν, να έχουν και εμπειρία από τήρηση βιβλίων γ' κατηγορίας στον ιδιωτικό τομέα. Στην πορεία αυτή η ομάδα δουλειάς να πάρει και χαρακτηριστικά συγκρότησης σε οργανική μονάδα του Δήμου (πχ. τμήμα).
 - Συγκρότηση ενός επιτελείου στο Υπουργείο Εσωτερικών με τη συμμετοχή των Δήμων που θα έχουν εμπειρία από την εφαρμογή του συστήματος. Εκεί θα μπορεί να συγκεντρώνεται, να αξιολογείται και στην πορεία να διοχετεύεται η εμπειρία στους άλλους Δήμους.
 - Να στηθεί μια μόνιμη «σχολή επιμόρφωσης» οικονομικών στελεχών των ΟΤΑ στα θέματα διπλογραφικού συστήματος και λογιστικής τυποποίησης.

Μηχανογραφικά θέματα για την εφαρμογή του διπλογραφικού.

Όπως έχουμε αναφέρει στις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι ΟΤΑ είναι το επίπεδο μηχανογράφησης του συγκεκριμένου Δήμου. Μερικά από τα προβλήματα που έχουμε να λύσουμε είναι τα εξής:

- 1) Σε πρώτο επίπεδο, η μηχανογράφηση είναι βασική προϋπόθεση θετικής έκβασης του όλου εγχειρήματος υλοποίησης του διπλογραφικού συστήματος και ειδικότερα η μηχανογράφηση των υπηρεσιών που

παρακολουθούν:

- Προϋπολογισμό
- Προμήθειες
- Λογιστήριο
- Ταμείο
- Έσοδα

2) Από που θα αντλεί το μηχανογραφημένο λογιστήριο της γενικής και αναλυτικής λογιστικής τα στοιχεία για να ενημερωθεί.

- Επιδίωξη μας είναι να γεφυρώσουμε τις εφαρμογές του δημοτικού προγράμματος με το μηχανογραφημένο σύστημα του διπλογραφικού. Η καταχώρηση των στοιχείων να γίνεται μόνο στο πρόγραμμα οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και να μεταφέρονται αυτόματα στο διπλογραφικό.
- Στο διπλογραφικό αρκεί να έχουμε ένα πρόγραμμα λογιστικής παρακολούθησης από τα γνωστά - έγκυρα που υπάρχουν στην αγορά.
- Θεωρούμε ότι η συνύπαρξη σε ενιαίο μηχανογραφικό πρόγραμμα οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και διπλογραφικού συστήματος είναι λάθος για τους εξής λόγους:
 - Η συντήρηση και ανανέωση (με τα νέα δεδομένα του Κώδικα τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων) είναι μια εργασία λεπτή και απαιτεί την υποστήριξη ενός σοβαρού και αξιόλογου δυναμικού που μόνο τα δοκιμασμένα προγράμματα της αγοράς το εξασφαλίζουν.
 - Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής απαιτεί δυνατότητες προγραμμάτων που δεν μπορούν να εξασφαλίσουν τα οποιαδήποτε μη δοκιμασμένα προγράμματα διπλογραφικού συστήματος.
 - Το κόστος αγοράς και συντήρησης των «γνωστών»

προγραμμάτων γενικής και αναλυτικής λογιστικής είναι σαφώς μικρότερο από εκείνο της συνύπαρξης διπλογραφικού στα πλαίσια του προγράμματος οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.

- 3) Ερωτήματα που πρέπει να μας απασχολήσουν είναι αν και μέσω ποιών προγραμμάτων της δημοτικής δραστηριότητας θα ενημερώνεται το διπλογραφικό.
- Όλα τα στοιχεία θα αντλούνται μέσω του προγράμματος του προϋπολογισμού ή αυτό δεν αρκεί.
 - Η απάντηση είναι: αν στον προϋπολογισμό θα συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα, τότε αρκεί η ενημέρωση να γίνεται μέσω του προγράμματος παρακολούθησης του προϋπολογισμού. Αυτό όμως δεν είναι πάντα εφικτό, όπως για παράδειγμα οι προμήθειες. Αν το πρόγραμμα των προμηθειών είναι σε ενιαίο κύκλωμα με τον προϋπολογισμό τότε δεν υπάρχει πρόβλημα, διαφορετικά θα πρέπει το διπλογραφικό να ενημερώνεται από το πρόγραμμα προμηθειών ή αποθήκης ή εμπορικής διαχείρισης (όπως το ονομάζει ο καθένας).
 - Άλλο πρόβλημα είναι τα δημοτικά έργα, τα οποία δεν ενημερώνονται από πρόγραμμα αποθήκης. Αν το διπλογραφικό ενημερώνεται από τον προϋπολογισμό με τα έργα, θα υπάρχει χρονική υστέρηση με την εγγραφή του λογιστικού άρθρου. Δηλαδή το έργο θα πραγματοποιείται αλλά θα εμφανίζεται ως υποχρέωση μόνο όταν ενταλματοποιείται. Λύση στο πρόβλημα αυτό είναι η παρακολούθηση των έργων σε πληροφοριακό σύστημα αυτόνομο στα πλαίσια του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος της οικονομικής διαχείρισης του Δήμου. Αυτό το πληροφοριακό υποσύστημα θα μπορεί να ενημερώνει αυτόματα τη διπλογραφική διαχείριση των έργων στη γενική και αναλυτική λογιστική.

4) Η αντιμετώπιση των εγγραφών στο κύκλωμα των λογαριασμών τάξης:

- Οι κινήσεις του προϋπολογισμού αποτυπώνονται σε λογιστικές εγγραφές στο αυτόνομο κύκλωμα των λογαριασμών τάξης. Για να μπορεί να γίνεται αυτό μηχανογραφικά είναι απαραίτητο τα λογιστικά άρθρα να έρχονται από το πρόγραμμα παρακολούθησης του προϋπολογισμού και να αποτυπώνονται χρονικά ταυτόσημα με τις εγγραφές στο δημόσιο λογιστικό.
- Άλλο ένα θέμα που μπορεί να δημιουργηθεί είναι η ανάπτυξη των λογαριασμών της 10^{ης} ομάδας σε τρίτο και τέταρτο βαθμό με 3ψήφιο ή 4ψήφιο κωδικό, πράγμα που θα δημιουργήσει προβλήματα τη στιγμή που η ανάπτυξη των κωδικών σε 3^ο και 4^ο βαθμό στη γενική λογιστική αναπτύσσεται με 2ψήφιο κωδικό. Πρέπει το λογιστικό πακέτο να έχει τη δυνατότητα:
 - ο Να αναπτύσσει τους λογαριασμούς τάξης σε διαφορετικού μήκους πεδία απ' ό,τι στους λογαριασμούς της γενικής και αναλυτικής λογιστικής ή
 - ο Να μπορεί να παρακολουθεί διαφορετικά λογιστικά σχέδια, όπως άλλο λογιστικό σχέδιο (με α' μήκος πεδίου των κωδικών) για τη γενική και αναλυτική λογιστική και άλλο λογιστικό σχέδιο (με β' μήκος πεδίου των κωδικών) για τους λογαριασμούς τάξης.

5) Η ενημέρωση της αναλυτικής λογιστικής:

Το βασικό ερώτημα είναι με ποιο τρόπο θα ενημερώνεται η αναλυτική λογιστική. Αρκεί η διαδρομή που λέγεται: δημόσιο λογιστικό - γενική λογιστική - αναλυτική λογιστική; Το κενό που υπάρχει σ' αυτό το σχήμα βρίσκεται στο στάδιο μεταξύ δημόσιου λογιστικού και αναλυτικής λογιστικής. Εάν το δημόσιο λογιστικό δε δίνει επιμερισμούς των δαπανών ανά κέντρο κόστους (για τα έμμεσα έξοδα), θα χρειαστεί το «λογιστικό χέρι» να το κάνει στη μεταφορά από τη γενική στην αναλυτική λογιστική.

6) Άλλα θέματα που αφορούν στις φορολογικές υποχρεώσεις των ΟΤΑ:

- Τα επιμέρους προγράμματα πρέπει να εξασφαλίζουν την υποβολή των καταστάσεων αγορών και πωλήσεων του ΚΕΠΥΟ. Αυτό δεν είναι εύκολο γιατί θα πρέπει τα αναλυτικά στοιχεία των προμηθευτών να υπάρχουν στα επιμέρους προγράμματα και να συγκεντρώνονται σε ενιαίο αρχείο, το οποίο θα υποβάλλεται σε δισκέτα.
- Παρόμοιο πρόβλημα είναι και η εμφάνιση του ΦΠΑ στους λογαριασμούς. Ως γνωστό ο Δήμος δεν μπορεί να εμφανίσει το ΦΠΑ σε ξεχωριστό λογαριασμό (54.00) προκειμένου να τον εκπέσει, εκτός και αν έχει δραστηριότητα πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών υποκείμενη στο ΦΠΑ, οπότε μπορεί να συμψηφίσει το ΦΠΑ που έχει καταβάλει γι' αυτή τη δραστηριότητα. Έτσι λοιπόν εμφανίζει το ΦΠΑ ως κόστος ενσωματωμένο με την καθαρή αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που αγοράζει. Το θέμα πρέπει να το δούμε από δύο πλευρές: η πρώτη είναι καθαρά πληροφοριακή και έγκειται στο γεγονός της πληροφόρησης του Δήμου για την επιβάρυνση που υφίσταται από το ΦΠΑ. Το δεύτερο είναι μηχανογραφικό και βρίσκεται στο γεγονός της υποβολής των καταστάσεων ΚΕΠΥΟ προμηθευτών του Δήμου. Το μηχανογραφικό πρόγραμμα πρέπει να διαχωρίζει το φόρο από την καθαρή αξία και να συναθροίζει την καθαρή αξία για τον υπολογισμό της κατάστασης προμηθευτών. Το δια ταύτα λοιπόν είναι ότι ο ΦΠΑ πρέπει να καταχωρείται ξεχωριστά στα επιμέρους προγράμματα (αποθήκης, προϋπολογισμού κλπ.) αλλά να συναθροίζεται στο κόστος αγοράς των υλικών και λήψης των υπηρεσιών.

Οι διαφορές ανάμεσα στα διάφορα λογιστικά σχέδια που έχουν δημοσιευτεί, για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.

Οι διαφορές ανάμεσα στο λογιστικό οδηγό της «ομάδας Βενιέρη», στο ΠΔ 205/98 και στο νέο λογιστικό σχέδιο.

Στην πρώτη προσπάθεια διαμόρφωσης ενός σχεδίου λογαριασμών, έγινε ένα σημαντικό βήμα από την επιστημονική ομάδα του καθηγητή του Οικονομίας Πανεπιστημίου Αθήνας κ. Βενιέρη, με την κατάρτιση ενός σχεδίου λογαριασμών, αυτό που στη συνέχεια έμεινε σαν «λογιστικός οδηγός». Στην πορεία η ευθύνη ελέγχου και παρακολούθησης πέρασε στο Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ), με την ευθύνη του οποίου καταρτίστηκε το κλαδικό λογιστικό σχέδιο το Ν.Π.Δ.Δ. (ΠΔ 205/98). Σε εφαρμογή και εξειδίκευση του ΠΔ εκδόθηκε και ο τελευταίος λογιστικός οδηγός (νέο λογιστικό σχέδιο), με τον οποίο πια δουλεύουμε.

Πριν προχωρήσουμε να δούμε τις διαφορές μεταξύ των τριών λογιστικών σχεδίων, πρέπει να πούμε ότι η συγκεκριμένη αναφορά έχει περισσότερο φιλολογικό χαρακτήρα, αποκαλύπτει όμως τα στάδια διαμόρφωσης ενός λογιστικού σχεδίου που πρέπει να είναι, όσο γίνεται, πιο κοντά στην πραγματικότητα και ανάγκες των Δήμων. Το τελευταίο λογιστικό σχέδιο πρέπει να πούμε ότι καλύπτει σε μεγάλο μέρος τις ανάγκες της εφαρμογής του διπλογραφικού, είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα του Δήμου και είναι σαφώς πιο καλό εργαλείο από ΠΔ 205/98, το οποίο μπορούμε να χαρακτηρίσουμε ως «άσχετο» με την δημοτική πραγματικότητα.

Οι βασικές διαφορές ανάμεσα στα σχέδια λογαριασμών είναι παρακάτω:

Να δούμε ενδεικτικά κάποιες διαφορές ανάμεσα στα τρία λογιστικά σχέδια:

I. στην 1η ομάδα:

1. Στην παρακολούθηση των παγίων προεβλέπετο - από το «λογιστικό οδηγό» - παρακολούθηση των παραδομένων στον ΟΔΔΥ για εκποίηση σύμφωνα με την 253/95 απόφαση του ΕΣΥΛ. Στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο δεν αναφέρεται η σχετική κωδικοποίηση. Το ίδιο κενό υπάρχει και στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο.
2. Στο λογαριασμό 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» αναφέρονται στο

κλαδικό λογιστικό σχέδιο αναλυτικότεροι και εξειδικευμένοι λογαριασμοί στους 2βάθμιους λογαριασμούς:

- 14.01 «σκεύη»
- 14.02 «μηχανές γραφείου» και
- 14.09 «λοιπός εξοπλισμός»
- ενώ δημιουργείται και ο 2βάθμιος 14.30 «έργα τέχνης, κειμήλια και λοιπά είδη μη υποκείμενα σε αποσβέσεις» για την παρακολούθηση βιβλίων, πινάκων, ιστορικών εγγράφων, κειμηλίων και έργων τέχνης. Ο λογαριασμός αυτός στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο, ενώ υπάρχει, δεν αναλύεται όπως στο ΠΔ 205/98.

3. Ο λογιστικός τρόπος αντιμετώπισης των κατασκευαζόμενων έργων, όπου στον 3^ο βαθμό η παρακολούθηση γίνεται ανά φορέα χρηματοδότησης των έργων. Ενώ στο ΠΔ 205/98 υπάρχει ένας τρόπος παρακολούθησης, που δημιουργεί σοβαρές δυσκολίες (παρακολούθηση στον 3^ο βαθμό των έργων ανά φορέα χρηματοδότησης και στον 4^ο ανά έργο), στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο παραλείπεται, πράγμα που διευκολύνει και απλοποιεί την δουλειά μας.
4. Στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο και στον ίδιο 1βάθμιο λογαριασμό 15 «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση», γίνεται ειδική κωδικοποίηση 15.11 «επισκευή και συντήρηση κτιρίων και εγκαταστάσεων αυτών», όπου πάλι ανά φορέα χρηματοδότησης παρακολουθούνται οι Σ-Ε των κτιρίων που γίνονται με επιχορήγηση. Η απλοποίηση του τελευταίου λογιστικού σχεδίου ισχύει και εδώ, όπου ακόμη αλλάζει η αρίθμηση σε σύγκριση με το ΠΔ 205/98.
5. Στον 15.12 προβλέπεται από το κλαδικό λογιστικό σχέδιο η παρακολούθηση της εκτέλεσης των τεχνικών έργων και στον 15.13 η συντήρηση των τεχνικών έργων. Δεν υπάρχουν στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο.

6. Στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο και συγκεκριμένα στον 15.14 συγκεντρώνονται οι δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας (επενδύσεων) & στον 15.15 οι λοιπές λειτουργικές δαπάνες που, ενώ και από το ίδιο το κλαδικό λογιστικό σχέδιο αναγνωρίζεται ότι δεν πρόκειται για πάγια περιουσιακά στοιχεία, εν τούτοις για λόγους συμφωνίας με τους λογαριασμούς του δημόσιου λογιστικού προτείνεται να παρακολουθήσουμε τις σχετικές δαπάνες στην 1^η ομάδα. Δεν υπάρχει στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο.
7. Στον 15.16 (του κλαδικού λογιστικού σχεδίου) μελέτες – έρευνες - πειραματικές εργασίες παρακολουθούνται οι σχετικές δαπάνες. Είναι χαρακτηριστικό ότι οι μελέτες έρευνες μεταφέρονται από το λογαριασμό 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις», όπως υπάρχουν στο λογιστικό οδηγό, στον 15.16 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο επανέρχονται οι δαπάνες έρευνας στο 16.
8. Στον λογαριασμό 16 υπάρχει μια εκτενέστερη ανάλυση των λογαριασμών στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο σε σύγκριση με το λογιστικό οδηγό.
9. Στο λογαριασμό 17 που πρωτοεμφανίζεται στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο παρακολουθούνται οι πάγιες μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως.

II. 2η ομάδα αποθέματα

Σε σύγκριση λογιστικού οδηγού με κλαδικό λογιστικό σχέδιο:

1. Οριακές διαφορές υπάρχουν στα αναλώσιμα υλικά (25):
 - 25.04 λοιπά καύσιμα – λιπαντικά
 - 25.05 διάφορα αναλώσιμα υλικά
 - καταργείται ο 25.07 «βιομηχανικά υλικά»

- ο 25.09 γίνεται για την παρακολούθηση του υγειονομικού και φαρμακευτικού υλικού, ενώ
 - ο προηγούμενος 25.09 «είδη ιματισμού» μεταφέρεται στον 25.10 «είδη διατροφής, ιματισμού, υπόδησης και εξάρτυσης»
 - δημιουργείται ο 25.11 «αναλώσιμα υλικά κατασκευών»
2. Αλλάζει πλήρως η διάταξη των 2βάθμιων λογαριασμών του 26 ανταλλακτικό παγίων.
 3. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο γίνεται μία αναλυτική κωδικοποίηση, απόλυτα σύμφωνη με την κωδικοποίηση των αναλωσίμων υλικών του δημόσιου λογιστικού, πράγμα που πιστεύουμε ότι βοηθά αρκετά την αντιστοίχιση και τον έλεγχο των ποσών μεταξύ δημόσιου λογιστικού και διπλογραφικού.
 4. Στον κωδικό 26 στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο παρατηρούμε τη δευτεροβάθμια ανάλυση κατά κατηγορία προέλευσης των υλικών (απογραφή έναρξης - αγορές χρήσης - απογραφή λήξης).

III. 3η ομάδα

- i. Αλλάζει ουσιαστικά η διάταξη των λογαριασμών των απαιτήσεων μεταξύ το λογιστικού οδηγού της ομάδας Βενιέρη και του ΠΔ 205/98.
 - Ενώ στον λογιστικό οι απαιτήσεις παρακολουθούνται στον 30, στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο γίνεται διαχωρισμός σε: 30 απαιτήσεις από πώληση αγαθών και υπηρεσιών και σε 31 απαιτήσεις από φόρους, κοινωνικούς πόρους, επιχορηγήσεις και παρεπόμενες ασχολίες. Αυτομάτως ο 31 αλλάζει από «γραμμάτια εισπρακτέα» σε «απαιτήσεις από φόρους, κοινωνικούς πόρους, επιχορηγήσεις και παρεπόμενες ασχολίες».
- ii. Τα γραμμάτια εισπρακτέα παρακολουθούνται πια στον 33.10

- iii. Στον 36 «μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού» το κλαδικό λογιστικό σχέδιο δεν έχει την ανάλυση του λογιστικού οδηγού, όπου στα έσοδα χρήσης εισπρακτέα, γίνεται ανάλυση ανά κατηγορία εσόδου.
- iv. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο παρατηρούνται οι παρακάτω αλλαγές σύγκριση με τα 2 προηγούμενα λογιστικά σχέδια: στο λογαριασμό 30 συγκεντρώνονται όλες οι απαιτήσεις από έσοδα της ομάδας 7 (70-75), ενώ στο ΠΔ 205/98 γίνεται διαχωρισμός μεταξύ τι απαιτήσεων από αγαθά και υπηρεσίες (70-71-73) που παρακολουθούνται από τον 30 και των απαιτήσεων από κοινωνικούς πόρους, φόρους κλπ. που παρακολουθούνται από τον 31.

IV. 4η ομάδα

- i. Στο λογιστικό οδηγό το κεφάλαιο διαχωριζόταν σε κεφάλαιο από, αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, ενώ στο κλαδικό δεν υπάρχει αυτός ο διαχωρισμός.
- ii. Στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο δημιουργείται ο 43 «επιχορηγήσεις επενδύσεων» για την παρακολούθηση των επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων. Ο λογαριασμός αυτός, ενώ στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο αναλύεται σε 3βάθμιους και 4βάθμιους λογαριασμούς πολύ αναλυτικά, στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο αφήνεται η παραπέρα ανάλυση στην κρίση του Δήμου.
- iii. Στον 45.09 που δημιουργείται, παρακολουθούνται τα δάνεια μέσω του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων. Στο λογαριασμό αυτό η παραπέρα ανάλυση είναι ελεύθερη κατά τις ανάγκες του Δήμου.

V. 5η ομάδα

Σε σύγκριση λογιστικού οδηγού και κλαδικού λογιστικού σχεδίου:

- i. Δημιουργείται ο 53.20 «υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό Δημοσίου και τρίτων», όπου παρακολουθούνται οι παρακρατήσεις για διάφορους λόγους που γίνονται από τους ΟΤΑ και πρέπει να αποδοθούν σε τρίτους ή στο δημόσιο.
- ii. Στον 54 υπάρχει η ίδια παρακολούθηση στο λογιστικό οδηγό και στο κλαδικό σχέδιο. Η μόνη διαφορά εμφανίζεται στον 54.09.12 «φόρος προμηθευτών» που ενώ στο λογιστικό οδηγό αναλύεται ανά ποσοστό παρακράτησης φόρου, δε γίνεται το ίδιο και στο κλαδικό σχέδιο. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο παραλείπονται λογαριασμοί που πραγματικά δεν έχουν λόγο ύπαρξης (54.07 φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών), ενώ προστίθενται και ορισμένοι νέοι λογαριασμοί (54.09.16 φόρος ξένων καλλιτεχνών).
- iii. Οι διαφορές στον 55 είναι ελάχιστες. Στο κλαδικό σχέδιο υπάρχει μεγαλύτερη πληρότητα λογαριασμών, μιας και το σχέδιο πρέπει να καλύψει και τις ανάγκες όλων των Ν.Π.Δ.Δ. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο υπάρχει η ίδια λογική με το ΠΔ 205/98 αλλά οι λογαριασμοί αφήνονται ελεύθεροι για ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες του κάθε Δήμου.

VI. 6η ομάδα

- i. Στο λογαριασμό 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» υπάρχουν αρκετές διαφορές:
 - Στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο υπάρχει μεγαλύτερη ανάλυση σε σύγκριση με το λογιστικό οδηγό, ανάλυση που φτάνει στα όρια της υπερβολής.
 - Αλλάζει η παρακολούθηση των εργοδοτικών εισφορών από τον 60.30 στους λογαριασμούς 60.20, 60.21, 60.22.
 - Στον 60.50 «παρεπόμενες παροχές προσωπικού» έχουμε μικροανακατατάξεις ενώ συγκριτικά το ΠΔ 205/98 με το τελευταίο λογιστικό σχέδιο είναι πιο αναλυτικό.

ii. Στο λογαριασμός 61

Συγκριτικά ο λογιστικός οδηγός και το ΠΔ 205/98 έχουν: Στο ΠΔ στον 61 «αμοιβές τρίτων» διατηρείται η ίδια συγκρότηση των λογαριασμών. Διαφορές έχουμε:

- Κατάργηση των 61.02 & 61.03
- Στον 61.98 λοιπές προμήθειες - επεξεργασίες και αμοιβές τρίτων δεν υπάρχει η ανάλυση του λογιστικού οδηγού με τους λογαριασμούς ΔΕΗ κλπ.
- Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο η αναλυτική κωδικοποίηση του 60 μεταφέρεται στον 4^ο βαθμό ενώ αλλάζει η κατηγοριοποίηση του 2^{ου} βαθμού.
- Σε σύγκριση του ΠΔ 205/98 και του τελευταίου λογιστικού σχεδίου παρατηρούμε αλλαγές στην κωδικοποίηση των εργοδοτικών εισφορών.

Συγκριτικά τέλος, το ΠΔ με το τελευταίο λογιστικό σχέδιο:

- Στο λογιστικό σχέδιο εμφανίζονται ειδικότεροι λογαριασμοί για την παρακολούθηση αμοιβών, όπως των αιρετών αρχόντων (61.01) και στους λογαριασμούς το 61.98, όπου παρακολουθούνται αναλυτικά οι εισπράκτορες, οι πρόσθετοι αστυφύλακες, τα δικαιώματα της ΔΕΗ για την είσπραξη των δημοτικών τελών και οι αποζημιώσεις μελών φορολ. Επιτροπών.

iii. Στον 62 υπάρχουν μικροαλλαγές, με πληρέστερη ανάλυση στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο, ενώ στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο η παραπέρα ανάλυση γίνεται ανάλογα με τις ανάγκες του κάθε Δήμου. Στον 62.07 (στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο) αποφεύγεται το «αράδιασμα» λογαριασμών σε 3^ο βαθμό, συγκεντρώνονται σε λιγότερους λογαριασμούς και επιτρέπεται η παραπέρα ανάλυση τους σύμφωνα με τις ανάγκες. Στον 62.98 εμφανίζονται λογαριασμοί που είναι πλησιέστερα στις ιδιομορφίες των ΟΤΑ.

- iv. Στον 64 διαφορές έχουμε τις παρακάτω αλλαγές σε σύγκριση λογιστικού οδηγού ομάδας Βενιέρη με ΠΔ 205/98:
- ο Στα έξοδα κίνησης 64.00.
 - ο Στα έξοδα προβολής και διαφήμισης 64.02, μικροαλλαγές.
 - ο Στον 64.05 συνδρομές-εισφορές έχουμε μεγαλύτερη ανάλυση στο λογιστικό οδηγό.
 - ο Ο λογαριασμός 64.06 επιχορηγήσεις – δωρεές μεταφέρεται στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο στον 67.
 - ο Δημιουργείται νέος λογαριασμός 64.15 έξοδα καλλιτεχνικής δραστηριότητας.
 - ο Δημιουργείται νέος λογαριασμός 64.16 δαπάνες εκπαίδευσης και επιστημονικών ερευνών, καθώς και άλλοι λογαριασμοί για τις ανάγκες των λοιπών Ν.Π.Δ.Δ.
- v. Σε σύγκριση ΠΔ 205/98 με τελευταίο λογιστικό σχέδιο έχουμε μια προσπάθεια να «μαζευτούν» οι πολλοί λογαριασμοί στον 3^ο βαθμό και να επιτραπεί η ελεύθερη (σύμφωνα με τις ανάγκες) ανάπτυξη.
- ο Εμφανίζεται ο λογαριασμός 64.04 ζημιά από πώληση τίτλων πάγιας επένδυσης, ο 64.06 δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς, ο 64.30 υποχρεωτικές εισφορές ΟΤΑ
 - ο Επιπλέον οι : 64.50 έξοδα εκμετάλλευσης κινητής και ακίνητης περιουσίας ΟΤΑ, 64.51 προαιρετικές δαπάνες ΟΤΑ
- vi. Στο νεοδημιουργηθέντα λογαριασμό 67 «παροχές – χορηγίες – επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις», παρακολουθούμε ανά είδος τις σχετικές παροχές κλπ. που χορηγεί ο κάθε ΟΤΑ.
- vii. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο και στο λογαριασμό 67 έχουμε νέους λογαριασμούς όπως:
- ο Ο 67.31 παραχωρήσεις παγίων στοιχείων κατασκευασθέντων από το Δήμο.

- ο Ο 67.51 εισφορές σε σχολικά ταμεία και εκκλησιαστικούς οργανισμούς.

VII. ομάδα 7

1. Συγκρίνοντας το λογιστικό οδηγό με το ΠΔ 205/98:
2. Αναδιοργανώνεται ο 70 και αναπτύσσεται για να παρακολουθεί τις πωλήσεις, πλην των εμπορευμάτων, και των πωλήσεων άχρηστου υλικού που προηγούμενα τα παρακολουθούσαμε στον 72, καθώς και τις πωλήσεις των παγίων.
3. Στον 72 παρακολουθούμε πια τα έσοδα από φόρους - κοινωνικούς πόρους - τέλη και δικαιώματα.
4. Ενώ στον 73 τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών. Η ανάλυση που υπήρχε στο λογιστικό οδηγό δεν υπάρχει στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Τα έσοδα που υπήρχαν στον 73, στον λογιστικό οδηγό έχουν «σπάσει» σε 72 και 73, αλλά χρειάζεται με δική μας πρωτοβουλία να αναπτύξουμε τους λογαριασμούς κατά είδος εσόδου.
5. Στον 74 υπάρχουν πια μόνο οι επιχορηγήσεις, ενώ έχουν αφαιρεθεί οι φόροι και οι εισφορές.
6. Η ανάλυση στον 74 είναι πιο συγκροτημένη κατά είδος επιχορήγησης και φορέα που επιχορηγεί.
7. Αλλαγές έχουμε και στη διάταξη του λογαριασμού 75 στο επίπεδο του 2^{ου} βαθμού.
8. Επίσης αλλαγές στην διάταξη των λογαριασμών έχουμε και στον 76 έσοδα κεφαλαίων και εδώ στο επίπεδο του 2ου βαθμού.
9. Συγκρίνοντας το ΠΔ 205/98 με το τελευταίο λογιστικό σχέδιο.
10. Το βασικότερο είναι η προσαρμογή των εσόδων σύμφωνα με τα αναλυτικά έσοδα που έχουν οι Δήμοι.
11. Στον 73 μεταφέρονται τα τέλη και τα δικαιώματα.
12. Στον 74 τακτοποιούνται σε λιγότερους λογαριασμούς οι επιχορηγήσεις.

13. Στον 73.55.05 μεταφέρονται τα μισθώματα από αστικά ακίνητα τα οποία στο ΠΔ υπήρχαν στον 75.

VIII. ομάδα 8

1. Μικροαλλαγές έχουμε στον 80 «λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης», όπου στη θέση της «λειτουργίας διάθεσης» (του λογιστικού σχεδίου), χρησιμοποιείται ο πιο δόκιμος όρος του λογιστικού οδηγού «έξοδα κοινωνικού έργου».
2. Στον 82 έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων, ενώ στο κλαδικό σχέδιο έχουμε ικανή ανάπτυξη, δεν προβλέπονται όμως λογαριασμοί για τα ειδικά έσοδα των Δήμων.
3. Στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο αναπτύσσονται οι λογαριασμοί του 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ικανοποιητικά με 2 βασικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς για τα πρωτοβιβαιούμενα τακτικά και τα έκτακτα έσοδα.
4. Στο λογαριασμό 86 δεν υπάρχουν σοβαρές διαφορές πέραν της ειδικής παρατήρησης που κάναμε στο λογαριασμό 80 σχετικά με το δόκιμο όρο «έξοδα κοινωνικού έργου» που εκ των πραγμάτων μεταφέρεται, ως μη προσδιοριστικό έξοδο και στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσης».

IX. 9η ομάδα

Σύγκριση του λογιστικού, οδηγού με το ΔΠ205/98:

1. Οι ουσιαστικές διαφορές στην ένατη ομάδα αναφέρονται στον 92 «κέντρα κόστους», όπου τα κέντρα κόστους θα πρέπει να αναπτυχθούν σύμφωνα με το οργανόγραμμα του Δήμου και τις βασικές λειτουργίες των ΟΤΑ και σ' αυτόν τον τομέα ο λογιστικός οδηγός είναι πιο κοντά στο ζητούμενο.
2. Στον 93 και όσον αφορά στο κόστος παραγωγής (υπηρεσιών) γίνεται η

- διάκριση από το λογιστικό οδηγό σε ανταποδοτικές υπηρεσίες και μη ανταποδοτικές.
3. Διαφορές έχουμε και στο λογαριασμό των εσόδων - μικτών αποτελεσμάτων, όπου η ανάλυση στα μικτά αποτελέσματα των υπηρεσιών 96 χρειάζεται να γίνει με προσοχή.
 4. Κατ' αντανάκλαση των διαφορών του 96 υπάρχουν και οι διαφορές στον 98. Σύγκριση ΠΔ 205/98 με τελευταίο λογιστικό σχέδιο.
 5. Εμφανείς και βασικές οι βελτιώσεις που έχουν γίνει στο τελευταίο λογιστικό σχέδιο. Γίνεται μια σημαντική προσπάθεια να παρουσιαστούν οι λογαριασμοί σύμφωνα με τις κοστολογικές ανάγκες των Δήμων.
 6. Στον λογαριασμό 91 «ανακατάταξη εξόδων - ενδιάμεσα κέντρα κόστους εμφανίζονται ειδικότεροι λογαριασμοί για να καλύψουν τις ανάγκες του επιμερισμού εμμέσων δαπανών που αναφέρονται κύρια σε μεταφορικά μέσα.
 7. Τα κέντρα κόστους στον 92 εμφανίζονται τακτοποιημένα στις βασικές κατηγορίες της λειτουργίας παραγωγής, όπου εντάσσονται οι βασικές ανταποδοτικές και άλλες υπηρεσίες των Δήμων.
 8. Στον 93 «κόστος παραγωγής» εμφανίζεται το κόστος των τεχνικών έργων του Δήμου.
 9. Στον 94 «αποθέματα» η ανάλυση γίνεται σύμφωνα με την ομάδα 2, δηλαδή σύμφωνα με τις κατηγορίες των υλικών που εμφανίζονται και στο δημόσιο λογιστικό.
 10. Ο λογαριασμός 95 «πρότυπο κόστος» καταργείται.
 11. Ο 96 «έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» αναπτύσσεται σύμφωνα με τα δεδομένα των ΟΤΑ, όπως επίσης και ο 98 «αναλυτικά αποτελέσματα»

Χ. 10η ομάδα

Σύγκριση λογιστικού οδηγού με ΔΠ205798:

Ο λογαριασμός 02 «προϋπολογισμός εξόδων» και 06 «προϋπολογισμός εσόδων» αναλύονται σύμφωνα με το υπόδειγμα προϋπολογισμού των ΟΤΑ.²⁰

3.5 Γιατί δεν επαρκούν τα παλαιά εργαλεία

(ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ)

Θα προσπαθήσουμε μέσα από μερικά παραδείγματα να εντοπίσουμε την αδυναμία του παλαιού λογιστικού συστήματος (Λογιστικό των ΟΤΑ) να ανταποκριθεί στις νέες συνθήκες που διαμορφώνονται (ή και διαμορφώθηκαν) και να στηρίξει λογιστικοπληροφοριακά τους Δήμους.

1. Ο ΔΗΜΟΣ ΘΕΛΕΙ ΝΑ ΙΔΡΥΣΕΙ ΕΝΑ ΚΕΝΤΡΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΕΝΤΡΟ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΝΑΡΚΩΤΙΚΩΝ Ή ΑΛΛΟ ΠΑΡΟΜΟΙΟ) ΜΕΣΩ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΕ ΥΠ. ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ Ε.Ε.

- ❖ Για την εφαρμογή της συμφωνίας ο Δήμος θα διαθέσει χώρους και προσωπικό, το ΥΠ. ΥΓΕΙΑΣ την μελέτη και ένα μέρος της χρηματοδότησης και η Ε.Ε. την υπόλοιπη χρηματοδότηση.
- ❖ Ο Δήμος προκειμένου να αποτιμηθεί η συνεισφορά του θα πρέπει να γνωρίζει το κόστος της συμμετοχής του, δηλαδή του ακινήτου και του προσωπικού.
- ❖ Για να δούμε τι ξέρουμε απ' αυτά, με βάση το υπάρχον σύστημα:
 - Απόσβεση ακινήτου για το χρονικό διάστημα που θα χρησιμοποιηθεί.
(Δεν προβλέπεται τέτοιο στοιχείο από το υπάρχον σύστημα).

²⁰ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 35 - 48

- Λειτουργικά έξοδα ακινήτου (φως, νερό, τηλέφωνο, θέρμανση, συντήρηση και επισκευές, ασφάλιστρα κλπ.). (Διασκορπισμένα σε διάφορους κωδικούς, αν υπάρχουν).
- Κόστος προσωπικού. (Διασκορπισμένο σε διάφορους κωδικούς ΧΧ/111 οι εισφορές όλες μαζί στο 032).

2. Ο ΔΗΜΟΣ ΘΕΛΕΙ ΝΑ ΠΡΟΧΩΡΗΣΕΙ ΣΤΗΝ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΕΝΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΣΕ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΤΟΠΙΚΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΜΕ ΣΤΟΧΟ ΤΟΣΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΧΗΣ ΟΣΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΘΕΣΕΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.

(όπως και το 1^ο παραπάνω)

3. Ο ΔΗΜΟΣ ΘΕΛΕΙ ΝΑ ΣΥΝΟΜΟΛΟΓΗΣΕΙ ΕΝΑ ΔΑΝΕΙΟ ΚΑΙ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΓΙΑ ΝΑ ΞΕΡΕΙ ΠΩΣ ΚΑΙ ΠΟΤΕ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΤΟ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΕΙ

Για να μπορεί ο Ο.Τ.Α. να γνωρίζει πότε θα έχει την ταμειακή ευχέρεια να αποπληρώσει το Δάνειο, πρέπει να ξέρει τουλάχιστον:

1. Πόσα μετρητά έχει σήμερα. (Δεν υπάρχει η πληροφορία εκτός εάν το Καθημερινό και το Τρεχούμενων τηρείται σωστά, δηλαδή εμφανίζονται οι κρατήσεις).
2. Τι του οφείλουν (εν μέρει γνωστή πληροφορία) και πότε θα τα εισπράξει (Άγνωστη πληροφορία).
3. Τι οφείλει και πότε θα πληρώσει (Άγνωστη πληροφορία).
4. Εάν θα έχει τη δυνατότητα αποπληρωμής του δανείου.

4. Ο ΔΗΜΟΣ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΑΓΟΡΑΣΕΙ 3 ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΟΦΟΡΑ ΚΑΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙ ΤΙ ΘΑ ΕΧΕΙ ΤΗΝ ΜΙΚΡΟΤΕΡΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΣΤΑ ΑΝΤΑΠΟΔΟΤΙΚΑ: ΑΓΟΡΑ ΜΕ ΔΑΝΕΙΟ Η ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕ LEASING

Προκειμένου να απαντήσει στο ανωτέρω ερώτημα ο Δήμος θα πρέπει να ξέρει:

- ❖ Το κόστος χρηματοδότησης (τόκοι και λοιπά έξοδα) για το συγκεκριμένο δάνειο ανά περίοδο και συνολικά (Άγνωστη πληροφορία)
- ❖ Τις αναλογούσες αποσβέσεις (Άγνωστη πληροφορία)
- ❖ Το κόστος του Leasing ανά περίοδο και συνολικά
- ❖ Το κόστος εξαγοράς στην λήξη του Leasing

5. Ο ΔΗΜΟΣ ΘΕΛΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕΙ ΤΑ ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΟΣ

Για να γίνει αυτό χρειάζεται να ξέρει:

1. Το ετήσιο κόστος κτίσης του κεφαλαιακού εξοπλισμού της "καθαριότητας (Απόσβεση, Τόκοι Δανείων κλπ.). (Δεν υπάρχει η πληροφορία).
2. Το ετήσιο κόστος λειτουργίας του κεφαλαιακού εξοπλισμού της καθαριότητας (καύσιμα, ανταλλακτικά, επισκευές — συντήρηση, ασφάλιστρα κλπ.). (Εάν υπάρχει η πληροφορία, είναι διασκορπισμένη σε διάφορους κωδικούς).
3. Το κόστος των υπαλλήλων και του εργατοτεχνικού προσωπικού, συμπεριλαμβανομένων των εργοδοτικών εισφορών, (οι αμοιβές από 15/111 – οι εργοδοτικές εισφορές χαμένες στο 032).
4. Το κόστος των υλικών και αναλώσιμων της καθαριότητας. (Γνωρίζω μόνον ότι αγόρασα και όχι όλο αλλά μόνο ότι έχω ενταλματοποιήσει. Το τι πραγματικά ανάλωσα δεν το γνωρίζω).

6. Ο ΔΗΜΟΣ ΘΕΛΕΙ ΝΑ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΕΙ ΚΑ ΤΑ ΤΗΝ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ ΤΗΝ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΝΑ ΜΗΝ ΞΕΦΥΓΟΥΝ ΤΑ ΑΝΤΑΠΟΔΟΤΙΚΑ.

Για να γίνει αυτό πρέπει συστηματικά να συγκεντρώνονται κατά την διάρκεια του έτους τα βεβαιωμένα τέλη, να αντιπαραβάλλονται με το σύνολο των πραγματικών εξόδων της υπηρεσίας καθαριότητας και να ελέγχεται ο ισοσκελισμός των ανταποδοτικών.

Ακόμα και εάν δεχθούμε ότι τα επί μέρους στοιχεία υπάρχουν, (που δεν υπάρχουν όπως είπαμε στο 4^ο ανωτέρω) δεν υπάρχει μέσα στο σύστημα η διαδικασία συγκέντρωσης τους.

1. ΤΙ ΜΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΕΙ ΤΟ ΥΠΑΡΧΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ.

Το υπάρχον σύστημα αποτελείται από τα κάτωθι:

- προϋπολογισμό
- απολογισμό

Είναι γενικότερα μία ταμειακή διαχείριση.

Και τα δύο σκέλη έτσι δομημένα ώστε να διασφαλίζουν τον έλεγχο της νομιμότητας τόσο προϋπολογιστικά όσο και απολογιστικά.

2. ΤΙ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΝΑ ΞΕΡΩ ΩΣΤΕ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΟ ΕΛΕΓΧΟ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΝΑ ΜΠΟΡΩ ΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΗΣΩ ΚΑΙ ΣΑΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ.

Α) ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΜΕ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ας δοκιμάσουμε ορισμένες άλλες περιπτώσεις :

- ✓ Τι χρωστάει στον Δήμο ο κος. Χ, γιατί και από πότε.
- ✓ Τι χρωστάνε στο Δήμο συνολικά.
- ✓ Τι χρωστάει ο Δήμος στον κο. Ψ, γιατί και από πότε.
- ✓ Τι χρωστάει ο Δήμος στο Τ.Π.Δ., και για ποιο δάνειο αναλυτικά.
- ✓ Τι χρωστάει ο Δήμος στα Ταμεία Ασφάλισης (Ι.Κ.Α. - Τ.Υ.Δ.Κ.Υ κλπ.).
- ✓ Τι χρωστάει ο δήμος στην εφορία και γιατί.

- ✓ Τι χρωστάει ο Δήμος, γενικώς,
- ✓ Πόσα αυτοκίνητα έχουμε.
- ✓ Πόσο από το υλικό Χ έχουμε.
- ✓ Τι μετρητά έχουμε.

Ξεκαθαρίζουμε ότι οι απαντήσεις θέλουμε να βγαίνουν άμεσα και έγκυρα μέσα από το σύστημα, γιατί σίγουρα τα πιο πολλά από αυτά, άμα ψάξουμε εδώ και εκεί και παραπέρα, και ύστερα από μεγάλο χρονικό διάστημα, θα μπορούμε να τα αποκτήσουμε.

B) ΓΕΝΙΚΕΥΣΗ ΑΝΑΓΚΩΝ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

Χρειάζομαι να ξέρω σαν οικονομική μονάδα:

I) ΑΝΑ ΠΑΣΑ ΣΤΙΓΜΗ:

- ✓ Τι έχω και σε ποια μορφή το έχω (Αναλώσιμο μηχάνημα, υλικό, μετρητά).
- ✓ Τι μου χρωστάνε αναλυτικά και συγκεντρωτικά.
- ✓ Τι χρωστάω αναλυτικά και συγκεντρωτικά.

II) ΑΝΑ ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ

(ΜΗΝΑ - ΤΡΙΜΗΝΟ - ΕΞΑΜΗΝΟ - ΧΡΟΝΟ)

- ✓ Το συνολικό αποτέλεσμα που πέτυχα.
- ✓ Το αποτέλεσμα κατά δραστηριότητα (καθαριότητα, ΚΑΠΗ, νεκροταφείο κλπ.).
- ✓ Το πως διαμορφώθηκε αυτό το αποτέλεσμα.²¹

3.6 Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης

Η έκφραση των οικονομικών μεγεθών μιας οικονομικής μονάδας γίνεται μέσω, των ανά πάσα στιγμή υπολοίπων, των λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί για τις ανάγκες ενιαίας έκφρασης, απλούστευσης και δυνατότητας παρακολούθησης έπρεπε να έχουν κοινά χαρακτηριστικά, ενιαία για όλες τις

²¹ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα», Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001, σελ. 7 - 10

οικονομικές μονάδες. Έτσι όταν λέμε δαπάνες μισθοδοσίας στον Α' Δήμο να μην εννοούμε κάτι διαφορετικό από εκείνο που θα ονομάζαμε δαπάνες μισθοδοσίας στον Β' Δήμο. Η τυποποίηση αυτή έπρεπε να πάρει και αριθμητική έκφραση. Έτσι λοιπόν όταν λέμε κωδικός 60 να εννοούμε δαπάνες μισθοδοσίας. Λογιστική τυποποίηση υπάρχει και είναι γνωστή στο απλογραφικό σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού του Δήμου.

Ας δούμε πώς αντιμετωπίζεται το θέμα της κωδικοποίησης των λογαριασμών:

1. Οι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε:

- ο Ομάδες
- ο Πρωτοβάθμιους
- ο Δευτεροβάθμιους
- ο Τριτοβάθμιους
- ο Τεταρτοβάθμιους κλπ.

Ομάδες	Λογαριασμοί			
	Πρωτοβάθμιοι	δευτεροβάθμιοι	Τριτοβάθμιοι	4βάθμιοι κλπ.
1	10-19	10.00-19.99	10.00.00- 19.99.99	
2	20-29	20.00-29.99	20.00.00- 29.99.99	
3	30-39	30.00-39.99	30.00.00- 39 99.99	
4	40-49	40.00-49.99	40.00.00- 49.99.99	
.....
9	90-99	90.00-99.99	90.00.00- 99.99.99	
10	00-09	00.00-09.99	00.00.00- 09.99.99	

2. Το δεκαδικό σύστημα: ας το δούμε με ένα παράδειγμα, ο λογαριασμός 60.00.00 «βασικό μισθός τακτικών υπαλλήλων».²²

1ος βαθμός	2ος βαθμός	3ος βαθμός	Λογαριασμός
60			Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
	00		Αμοιβές εμμίσθου τακτικού προσωπικού
		00	Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων

3.7 Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης από το λογιστικό των Ο.Τ.Α. στο Διπλογραφικό Σύστημα Λογιστικής Παρακολούθησης

Τα βήματα που θα απαιτηθούν έχουν κάποια κοινά χαρακτηριστικά, παρά τη διαφορετικότητα του κάθε Δήμου. Οι παράγοντες που επιδρούν στα απαιτούμενα βήματα και επηρεάζουν τη γρήγορη ή αργή μετάβαση είναι:

- i. Το ισχύον νομικό πλαίσιο που καθορίζει τη συνύπαρξη του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και του Διπλογραφικού Συστήματος. Με Βάση όσα ισχύουν σήμερα το Λογιστικό των Ο.Τ.Α λειτουργεί πλήρως και παράλληλα με το Διπλογραφικό Σύστημα. Μάλιστα η παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου θα γίνεται και Διπλογραφικά μέσω λογαριασμών τάξεως (πληροφοριακοί λογαριασμοί του Διπλογραφικού Συστήματος).
Η συνύπαρξη των δύο Λογιστικών Συστημάτων (Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και Διπλογραφικού), βοηθά στο να μην «αναστατωθεί» η σημερινή λειτουργία των υπηρεσιών και εξασφαλίζει την ομαλή μετάβαση στο Διπλογραφικό.
- ii. Η κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού όσον αφορά στη γνώση του Διπλογραφικού Συστήματος. Στο σημείο αυτό πρέπει να εκτιμηθούν δύο

²² **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 55 - 56

παράμετροι:

1. Το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων δεν έχει την εμπειρία λειτουργίας Διπλογραφικού Συστήματος, ενώ και όσοι το γνωρίζουν έχουν αποξενωθεί από αυτό, αφού η δουλειά τους μέχρι σήμερα γίνεται με το Απλογραφικό Λογιστικό των Ο.Τ.Α.
2. Το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό όμως αποτελεί τον κορμό και την ατμομηχανή υλοποίησης του Έργου εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος, και γι' αυτό το λόγο πρέπει να του παρασχεθεί κάθε βοήθεια.

iii. Το επίπεδο μηχανοργάνωσης του Δήμου

- Η ύπαρξη υποδομής για τη μηχανογραφική παρακολούθηση τομέων των οικονομικών διαδικασιών παίζει καθοριστικό ρόλο στην πορεία υλοποίησης του προγράμματος.
- Αν ο προϋπολογισμός είναι μηχανογραφημένος βοηθά στη συμφωνία με τους λογαριασμούς της λογιστικής.
- Είναι απαραίτητο να υπάρχει μηχανογράφηση στις προμήθειες για την καταχώριση των αναλαμβανομένων υποχρεώσεων και των τιμολογίων, έτσι ώστε οι καταχωρίσεις να ενημερώνουν το Διπλογραφικό.
- Το επίπεδο μηχανογράφησης τμημάτων των προσόδων σε συνδυασμό με την ταμειακή υπηρεσία, μας καθορίζει το επίπεδο αυτόματης ενημέρωσης του Διπλογραφικού.
- Η αλληλοενημέρωση όλων αυτών των τμημάτων μηχανογραφικής παρακολούθησης δίνει τη δυνατότητα: τα έσοδα να χρεώνουν (βεβαιώνουν) τους δημότες και το ταμείο με την είσπραξη των οφειλών να ξεχρεώνει (πιστώνει) τους δημότες. Ο προϋπολογισμός να ενημερώνεται από το ταμείο με τα πληρωθέντα και κατ' επέκταση το ταμείο με τις πληρωμές να εξοφλεί τους

προμηθευτές με την πληρωμή που τους κάνουμε.

iv. Το μέγεθος του Δήμου

- Εννοείται ότι η πολυπλοκότητα των διαδικασιών και κατ' επέκταση τα προβλήματα που παρουσιάζονται είναι διαφορετικά και ανάλογα με το μέγεθος του Δήμου.

Για παράδειγμα: ένας νεοσύστατος Δήμος με ικανό αριθμό δημοτικών καταστημάτων πρέπει να λειτουργήσει τη λογιστική των υποκαταστημάτων, ένας Δήμος μικρός με αντίστοιχου μεγέθους προϋπολογισμό, δε θα έχει να αντιμετωπίσει τον όγκο των προβλημάτων που αντιμετωπίζει ένας Δήμος με προϋπολογισμό εκατομμυρίων, με διαφορετική διάρθρωση υπηρεσιών, με πολλές διευθύνσεις και με το γνωστό πρόβλημα της «κατάτμησης» των γνωστικών αντικειμένων ανάμεσα στο προσωπικό.

v. Η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας

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

vi. Η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης

Ο τρόπος που επιδρά η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης στη διαδικασία υλοποίησης της εφαρμογής του Διπλογραφικού είναι διπλός:

α) Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά στην παρακολούθηση των αποθεμάτων σαν βασικό στοιχείο για τη διαμόρφωση του κόστους και κατ' επέκταση των οικονομικών αποτελεσμάτων του Δήμου. Δεν μπορούμε να μιλάμε για λειτουργία Αναλυτικής Λογιστικής δίχως την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του Δήμου. β) Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για τη μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των ΟΤΑ με το Διπλογραφικό.

Παρόλα αυτά η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης δεν είναι προαπαιτούμενο για την έναρξη λειτουργίας του Διπλογραφικού Συστήματος.

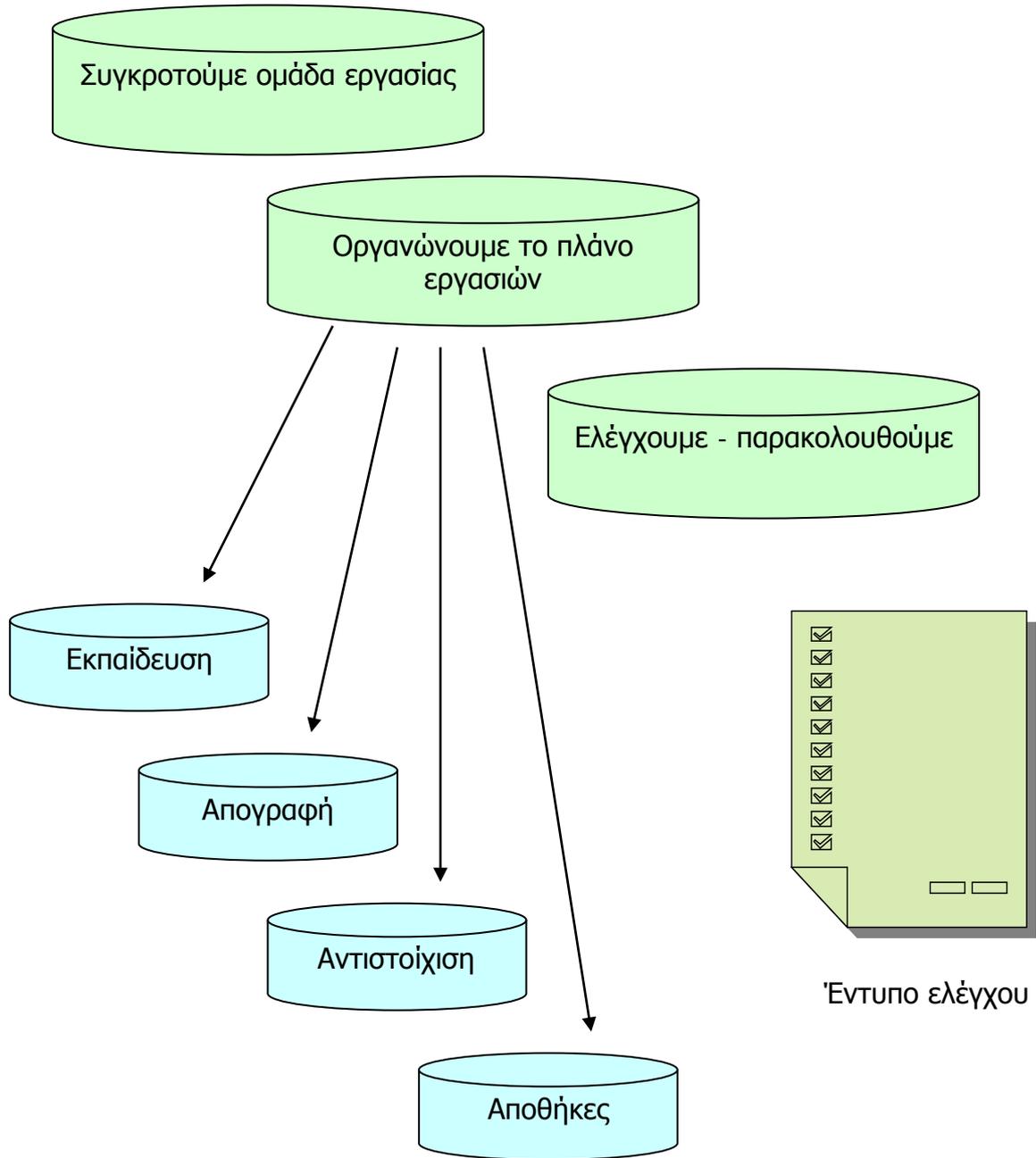
Η Οργάνωση της Εφαρμογής του Διπλογραφικού

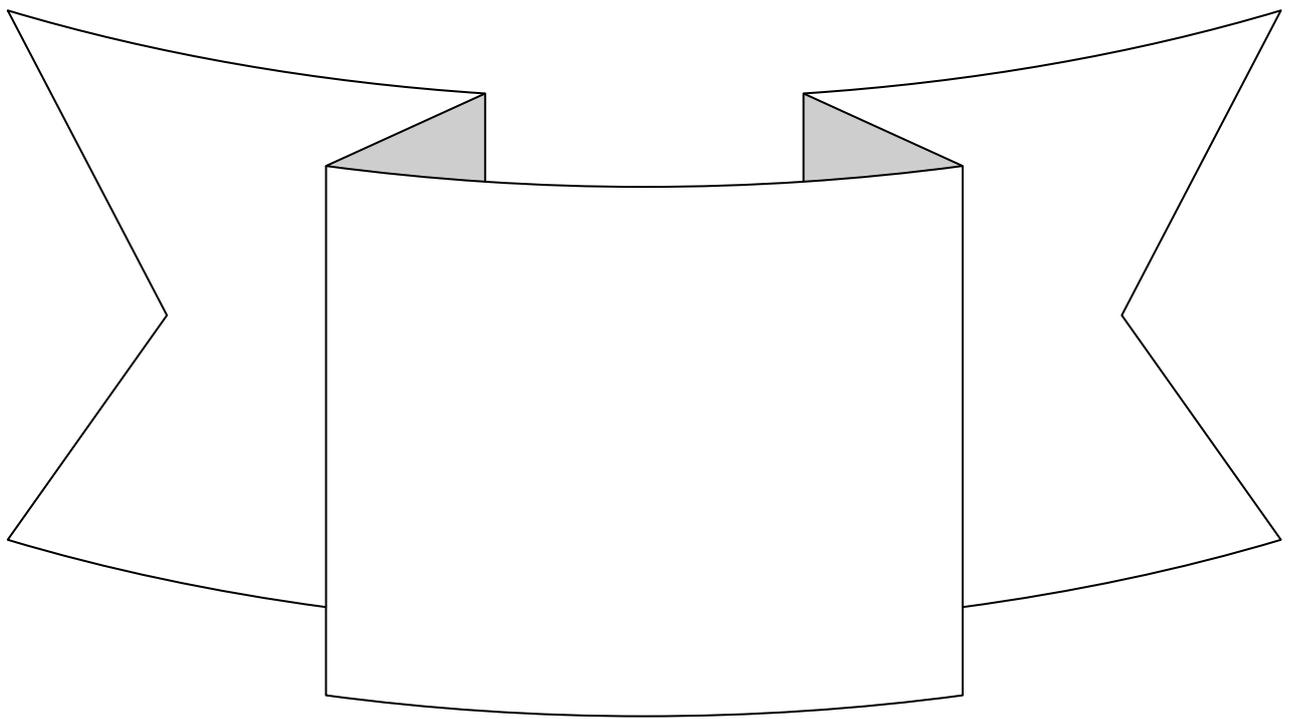
Η Εφαρμογή του Διπλογραφικού στο Δήμο απαιτεί:

- το σχεδιασμό και την οργάνωση του έργου,
- την καταγραφή των δυνάμεων που θα εμπλακούν,
- την ενημέρωση και εκπαίδευση τους,
- το συντονισμό των ενεργειών βήμα - βήμα και την παρακολούθηση της προόδου. Σχηματικά με το παρακάτω σχεδιάγραμμα γίνεται μια προσπάθεια απεικόνισης των ενεργειών στην εκτέλεση του έργου.

Πώς οργανώνουμε τη δουλειά μας:²³

²³ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 14 - 15





ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΤΑ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

4.1 Γιατί Διπλογραφικό;

Αναλύοντας όλα τα παραπάνω στοιχεία όσον αφορά το απλογραφικό σύστημα και τα νέα δεδομένα που έχουν δημιουργηθεί καλείται επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους ΟΤΑ. Το δημόσιο λογιστικό σαν ένα σύστημα καθαρά ταμειακής διαχείρισης, δεν διαθέτει τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης. Αυτός είναι άλλωστε και ο κυριότερος λόγος που καθιστά απαραίτητη την εφαρμογή και χρήση του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους ΟΤΑ.

Πολλά και ποικίλα είναι τα πλεονεκτήματα αλλά και οι λύσεις που μπορούν να δοθούν από την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους δήμους.

Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε τα παρακάτω:

1. Η σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός – Απολογισμός – Προϋπολογισμός – Απολογισμός – Ταμειακός Προγραμματισμός - Αποτελέσματα Χρήσεως) επιτρέπει την απεικόνιση των πραγματικών στοιχείων και πληροφοριών κάθε δήμου, έτσι ώστε να δίνετε η δυνατότητα στα πολιτικά αλλά και διοικητικά όργανα των Ο.Τ.Α να λειτουργούν καλλίτερα για την αποτελεσματικότερη άσκηση διοίκησης αλλά και ορθής οικονομικής πολιτικής.
2. Άμεση, αξιόπιστη και ακριβή πληροφόρηση των οικονομικών στοιχείων και μεγεθών του εκάστοτε δήμου. Οι Ο.Τ.Α είναι σε θέση να γνωρίζουν έγκαιρα και σωστά:
 - ο Ανά πάσα στιγμή τα πάγια στοιχεία, τα δικαιώματα, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις τους.
 - ο Ανά μονάδα χρόνου τα αποτελέσματα που πέτυχαν από τις

οικονομικές τους δραστηριότητες.

- ο Ανά τμήμα – υπηρεσία το κόστος λειτουργίας τους και το αποτέλεσμα που πέτυχαν.
3. Η απλούστερη και αποτελεσματικότερη άσκηση κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικός, οικονομικός, διοικητικός εκ μέρους των οργάνων τους, μέσω των πληροφοριακών συστημάτων.
 4. Σύγχρονες μέθοδοι διεξαγωγής της λογιστικής και οικονομικής δραστηριότητας, μέσω πληροφοριακών συστημάτων.
 5. Καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και μείωση του σχετικού λειτουργικού κόστους.
 6. Ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών, δυνατότητα συγκρίσεων και σχηματισμού δεικτών λειτουργικής και αναπτυξιακής σημασίας.
 7. Πλήρης και ορθή κοστολόγηση των έργων και υπηρεσιών των Ο.Τ.Α.
 8. Πλήρης διαφάνεια στο όλο διαχειριστικό σύστημα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

4.2 Η πληροφοριακή αξία των βιβλίων που τυπώνει η γενική & αναλυτική λογιστική

Μπορούμε τώρα να δούμε την πληροφοριακή αξία των λογιστικών βιβλίων που εκτυπώνουμε. Αρχικά να διευκρινίσουμε τη χρησιμότητα της πληροφορίας που δίνουν» τα λογιστικά βιβλία. Η πληροφορία κινείται σε 2 επίπεδα: το ελεγκτικό επίπεδο και το επίπεδο της χρησιμότητας για την άντληση στοιχείων προς λήψη αποφάσεων. Ας τα δούμε ξεχωριστά:

Το ελεγκτικό επίπεδο της πληροφορίας: η αποτύπωση της οικονομικής πράξης σε θεωρημένο βιβλίο έχει την έννοια, αφενός της μη αναίρεσης, της μη απόκρυψης, της μη αλλοίωσης των συγκεκριμένων στοιχείων της οικονομικής πράξης και αφετέρου την έννοια της αναζήτησης των συγκεκριμένων στοιχείων σε βιβλίο όπου θα υπάρχουν για συγκεκριμένα χρόνια αποτυπωμένες οι οικονομικές πράξεις. Όταν θελήσει ένα ελεγκτικό όργανο να ελέγξει, να ερευνήσει τις οικονομικές πράξεις του Δήμου, να μπορεί να βρει τα συγκεκριμένα στοιχεία

αποτυπωμένα σε θεωρημένα βιβλία, αυτό θα είναι εφικτό.

Το επίπεδο χρησιμότητας της πληροφορίας είναι το σημαντικότερο. Αν για τις ανάγκες του ελέγχου, που προαναφέραμε, η εκτύπωση των βιβλίων μοιάζει μία τυπική, υποχρέωση ρουτίνας, η πληροφόρηση που παρέχει το τυπωμένο βιβλίο είναι μια ζωντανή, ουσιαστική και πολύ αξιόλογη διαδικασία για τις ανάγκες της λήψης αποφάσεων. Όταν ο Δήμος θελήσει να πληροφορηθεί το κόστος μιας υπηρεσίας για τα τελευταία 5 χρόνια, θα πρέπει να συλλέξει την πληροφορία μέσα από τα βιβλία .

Ας δούμε αναλυτικότερα την πληροφορία που μπορεί να μας δώσει κάθε βιβλίο ξεχωριστά:

Το αναλυτικό ημερολόγιο: η αξία του ημερολογίου είναι κατά βάση ελεγκτική. Βοηθά τον ελεγκτή να διαπιστώσει την καταχώρηση μιας δαπάνης ή μιας αγοράς και ενός εσόδου. Επιπλέον, να διαπιστώσει αν η καταχώρηση αυτή έχει γίνει εμπρόθεσμα (μιας και το ημερολόγιο έχει ημερολογιακή ταξινόμηση των εγγραφών) και αν τα ποσά που αναφέρονται είναι τα πραγματικά. Η ταύτιση των στοιχείων παραστατικού και της ημερολογιακής εγγραφής είναι βασικός ελεγκτικός κανόνας. Εξάλλου ένας από τους κανόνες της λογιστικής είναι η ύπαρξη παραστατικού. Στην απόδειξη αυτού του κανόνα βοηθά το ημερολόγιο.

Το ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού: και αυτού του βιβλίου η αξία είναι κύρια ελεγκτική, καθόσον εμφανίζει μεμονωμένα τις αναλυτικές εγγραφές κλεισίματος και διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων και του ισολογισμού.

Το Αναλυτικό καθολικό: έχει και ελεγκτική και πληροφοριακή αξία. Το βασικό πλεονέκτημα του βιβλίου αυτού είναι η αναλυτική παρουσίαση της κατάστασης του λογαριασμού. Έχουμε διαχρονικά, με χρονολογική ταξινόμηση, όλες τις εγγραφές του λογαριασμού. Με την «καρτέλα», όπως ονομάζουμε το αναλυτικό καθολικό ενός προμηθευτή, μπορούμε να έχουμε την εικόνα πότε μας χρέωσε και πότε τον πληρώσαμε, να διαπιστώσουμε αν υπάρχουν ανεξόφλητα τιμολόγια του και ακόμα πληροφοριακά να δούμε το ύψος των ετήσιων συναλλαγών με το συγκεκριμένο προμηθευτή. Σε περιπτώσεις αμφισβητούμενων συναλλαγών και με αντιπαραβολή να κάνουμε τη λεγόμενη «συμφωνία» με κάποιον προμηθευτή ή

κάποιον πελάτη, ή μέσω της καρτέλας θα πρέπει να «συμφωνήσουμε» τους λογαριασμούς καταθέσεων στις Τράπεζες ή τους δανειακούς λογαριασμούς με το ΤΠΔ.

Το Γενικό Καθολικό: κυρίως η αξία του είναι ελεγκτική. Εμφανίζει με ημερολογιακή σειρά τη συγκεντρωτική εικόνα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της λογιστικής. Το Συγκεντρωτικό ημερολόγιο: και αυτού η αξία είναι ελεγκτική.

Το Ισοζύγιο: η πληροφορία του ισοζυγίου είναι θα λέγαμε η στατική απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Αν θέλουμε να δούμε τι χρωστάμε τον Οκτώβριο στους προμηθευτές, τυπώνουμε ένα ισοζύγιο του λογαριασμού 50 - προμηθευτές. Αν θέλουμε να δούμε τι ταμείο έχουμε τυπώνουμε ένα ισοζύγιο του 38. Ακόμα και τη διαμόρφωση προσωρινών αποτελεσμάτων, μπορούμε να την δούμε έχοντας ως βασικό πληροφοριακό στοιχείο το ισοζύγιο. Η αξιοποίηση των μηχανογραφικών συστημάτων μπορεί να μας βοηθήσει στη διαμόρφωση και εξαγωγή ειδικών ισοζυγίων για ποιο συγκεκριμένη πληροφορία. πχ. ζητώντας ένα ισοζύγιο των λογαριασμών της 6ης ομάδας που τελειώνουν σε 15, έχουμε τα έξοδα της υπηρεσίας καθαριότητας. Η εικόνα του ισοζυγίου σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, έχει το βασικό μειονέκτημα να μην μπορεί να δώσει την διαχρονική κατάσταση του λογαριασμού, του οποίου ζητάμε πληροφορίες, η εικόνα του ισοζυγίου είναι η στατική εικόνα του λογαριασμού, μόνο εκείνη και για τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Το Βιβλίο απογραφών & ισολογισμών: είναι περισσότερο ελεγκτικό βιβλίο και μπορεί να βρει κάποιος τα στοιχεία της απογραφής των αποθεμάτων και της λοιπής περιουσίας του Δήμου, όπως και όλες τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Το Μητρώο παγίων: έχουμε περιγράψει τη λογιστική, αλλά και την πληροφοριακή αξία του βιβλίου αυτού. Το βασικότερο είναι ότι έχουμε ανά πάσα στιγμή και την πληροφορία του χώρου που βρίσκεται το πάγιο αλλά και του υπεύθυνου που το έχει χρεωμένο. Έχουμε δηλαδή τη διαχειριστική πληροφορία αλλά και τη λογιστική πληροφορία. Έχουμε επίσης το ιστορικό διαμόρφωσης του παγίου (την αρχική αξία κτήσης, τις μετέπειτα βελτιώσεις και επεκτάσεις), αλλά

και την πληροφορία του ποσού των αποσβέσεων που έχουν γίνει μέχρι την οποιαδήποτε χρονική στιγμή. Η πληροφορία των, ανά πάσα στιγμή, αποσβέσεων είναι απαραίτητη στην παρακολούθηση της αναλυτικής λογιστικής, εάν πρέπει κάθε μήνα να βγάζουμε αποτελέσματα.²⁴

4.3 Κωδικοποίηση των διαφορών μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος.

Αν θέλαμε να παρουσιάσουμε κωδικοποιημένα τις διαφορές μεταξύ ενός απλογραφικού λογιστικού συστήματος, όπως είναι το δημόσιο λογιστικό και το διπλογραφικό σύστημα, θα μπορούσαμε να πούμε τα εξής:

1. Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις λογιστικές εγγραφές του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος. δηλ.
 - Με το απλογραφικό έχουμε λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την είσπραξη.
 - Με το διπλογραφικό έχουμε εγγραφές η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.

Σχηματικά:

Στάδια	Απλογραφικό	Διπλογραφικό
Εντολή	-	-
Λήψη παραστατικού	-	Λογιστική εγγραφή
Ενταλματοποίηση	Λογιστική εγγραφή	Λογαριασμός τάξεως
Εξόφληση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή

2. Στο διπλογραφικό έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεωπίστωσης. Στο απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται (των

²⁴ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 364 - 365

εσόδων ή των εξόδων). Στο διπλογραφικό οι λογαριασμοί έχουν διπλή έκφραση (τη χρέωση και την πίστωση), με αποτέλεσμα να αυξομειώνονται. Στο διπλογραφικό σύστημα υπάρχουν λογαριασμοί που συστηματικά αυξομειώνονται, όπως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, ενώ στο απλογραφικό όχι, όπως:

- Για παράδειγμα, στο διπλογραφικό υπάρχουν λογαριασμοί πελατών (που εμφανίζουν τις απαιτήσεις) προμηθευτών που εμφανίζουν τις υποχρεώσεις (προς τους προμηθευτές), ταμείου και χρηματικών διαθεσίμων γενικότερα (ταμείο, λογαριασμοί καταθέσεων κλπ.) που αυξομειώνονται.
- Ενώ στο απλογραφικό, για να παρακολουθηθούν οι υποχρεώσεις για φόρους που έχουν παρακρατηθεί και πρέπει να αποδοθούν (πχ. στην εφορία ή στο ΙΚΑ), χρειάζεται να τηρηθεί ειδικό βιβλίο, στο διπλογραφικό αυτά τα στοιχεία προκύπτουν μέσα από λογαριασμούς. Συνέπεια αυτού είναι στο μεν απλογραφικό να χρειάζεται να γίνονται τακτικά συμφωνίες λογαριασμών, που δεν είναι τόσο εύκολο, ενώ αντίθετα στο διπλογραφικό εμφανίζονται μέσω λογαριασμών.

3. Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών. Στο διπλογραφικό είναι αυτούσια η παρουσία λογαριασμού που εμφανίζει τα χρηματικά διαθέσιμα (38).
4. Ενιαίο λογιστικό σύστημα στο διπλογραφικό. Ενώ το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δίνει μεν τη δυνατότητα να παρακολουθείται κάθε οικονομική δραστηριότητα του Δήμου, όμως αυτό γίνεται με την τήρηση ενός μεγάλου αριθμού βιβλίων ασύνδετων μεταξύ τους, το διπλογραφικό σύστημα δίνει αντίθετα τη δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα αυτά τα στοιχεία μέσα από ενιαίο λογιστικό κύκλωμα (το σύστημα εμφάνισης των λογαριασμών).

5. Από το απλογραφικό σύστημα δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Δήμου, ενώ από το διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα ομάδας λογαριασμών.
6. Το διπλογραφικό εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, ενώ το δημόσιο λογιστικό απαιτεί γι' αυτό ξεχωριστό βιβλίο, άσχετο με το σύστημα οικονομικής διαχείρισης. Ο ισολογισμός που δημοσιεύουν οι οικονομικές μονάδες, που τηρούν διπλογραφικό σύστημα, εμφανίζει την περιουσία τους κατά κατηγορία.²⁵

4.4 Μεθοδολογία για την καταγραφή της πληροφορίας

Θα προσπαθήσουμε να δούμε τη μέθοδο με την οποία θα καταγράψουμε τις οικονομικές πληροφορίες. Αναπτύσσοντας τη μεθοδολογία θα βαδίζουμε βήμα - βήμα διατυπώνοντας ερωτήσεις και απαντώντας, ώστε να αποτυπώσουμε τη μέθοδο συγκέντρωσης της συγκεκριμένης πληροφορίας.

Ερώτηση

«Πόσα έξοδα πραγματοποιήσαμε έως σήμερα για αμοιβές τρίτων;»

1.1 Τόπος Αναζήτησης

- Ανατρέχω στο Καθολικό του Λογαριασμού Αμοιβές Τρίτων που έχει κωδικό 61.

1.2 Επίτευξη Αναζήτησης

- Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού είναι η απάντηση στο ερώτημα. Έστω ότι το ποσό είναι 10.000.000€.

1-2^η Ερώτηση

Πως διαμορφώθηκε αυτό το ποσό ;

- Επειδή ο λογαριασμός είναι συγκεντρωτικός ανατρέχουμε σε αναλυτικότερους. Δηλαδή αναζητώ τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

²⁵ **Καραγιάννης Στέλιος**, «Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα», Αθήνα 2000, σελ. 31 - 32

➤ Εκεί βλέπω ότι:

Ο Κωδικός 61.00 Αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών έχει Χρεωστικό Υπόλοιπο 3.000.000€. Ο Κωδικός 61.01 Έξοδα αιρετών αρχόντων έχει Χρεωστικό Υπόλοιπο 4.500.000€.

- ✓ Και ο Κωδικός 61.98 Λοιπές Αμοιβές Τρίτων έχει Χρεωστικό Υπόλοιπο 2.500.000€. Οι λογαριασμοί 61.00, 61.01, 61.98 ονομάζονται αναλυτικοί λογαριασμοί του κωδικού 61. Συγκεκριμένα ονομάζονται δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί.
- ✓ Το σύνολο των χρεωστικών υπολοίπων των δευτεροβάθμιων λογαριασμών είναι ίσο με το χρεωστικό υπόλοιπο του συγκεντρωτικού λογαριασμού 61.

1-3^η Ερώτηση

Από πού προέρχεται το ποσό στους Ελεύθερους Επαγγελματίες;

➤ Ανατρέχουμε στους αναλυτικούς λογαριασμούς του 61.00 οι οποίοι είναι οι παρακάτω και έχουν τα εξής χρεωστικά υπόλοιπα :

61.00.00 Αμοιβές νομικών και συμβολαιογράφων (800.000€)

61.00.01 Αμοιβές τεχνικών (1.300.000€) &

61.00.09 Αμοιβές λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών εκτελούντων ειδικές υπηρεσίες (900.000€)

➤ **Παρατήρηση:** Ο λογαριασμός 61.00 είναι συγκεντρωτικός των λογαριασμών 61.00.00, 61.00.01, 61.00.09 και

Παράλληλα να είναι ένας από τους αναλυτικούς του 61

1-4^η Ερώτηση

Πιο ποσό αφορά τους δικηγόρους ;

➤ Ανατρέχω στους αναλυτικούς λογαριασμούς του 61.00.00 οι οποίοι έστω ότι είναι οι παρακάτω με τα εξής χρεωστικά υπόλοιπα:

61.00.00.01 Αμοιβές Δικηγόρων (500.000€)

61.00.00.02 Αμοιβές Συμβολαιογράφων (300.000€)

1-5^η Ερώτηση**Πως προέκυψε το ποσό αυτό ;**

- Εκτυπώνω το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 61.00.00.01 και βλέπω τα εξής:

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡ/ΚΟ	ΕΓΓ/ΦΗ	ΑΙΤ/ΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛ.
3/4/2001	ΑΠΥ 36	3456	Παπαδόπουλος	350.000	0	350.000
5/4/2001	ΑΠΥ 67	3568	Καλαϊτζίδης	250.000	0	600.000
ΣΥΝΟΛΟ				600.000	0	600.000

1-6^η Ερώτηση**Για ποιόν λόγω έγινε η δαπάνη που αναφέρεται στον Καλαϊτζίδη Σταύρο;**

- Ανατρέχω στο Ημερολόγιο. Αναζητώ την συγκεκριμένη εγγραφή (ν. 3568) και βρίσκω περισσότερες λεπτομέρειες.

1-6.1 Τι περιέχει και πως είναι η εγγραφή;

- Έχει τις εξής πληροφορίες
 - ✚ Αύξοντα Αριθμό
 - ✚ Ημερομηνία
 - ✚ Αριθμό Παραστατικού
 - ✚ Ακριβή αιτιολογία
 - ✚ Λοιπά Στοιχεία
 - ✚ Λογαριασμό ή Λογαριασμούς που χρεώνονται
 - ✚ Λογαριασμό ή Λογαριασμούς που πιστώνονται
 - ✚ Ποσά

- Η εγγραφή έχει ως συνήθως την εξής εμφάνιση

Α/Α 3568

Ημερομηνία 5/4/2001

Παραστατικό ΑΠΥ 67

Αιτιολογία Καλαϊτζίδης Σταύρος / Συμβόλαιο ν. 4589 / Ακίνητο στην οδό Μ. Μπότσαρη 36.

ΚΩΔΙΚΟΙ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
61.00.00.01	Αμοιβές Δικηγόρων	250.000	
53.08.00.01	Καλαϊτζίδης		250.000

1-7^η Ερώτηση

Πληρώθηκε ο Καλαϊτζίδης Σταύρος;

- Ανατρέχουμε στο αναλυτικό καθολικό του Λογαριασμού 53.08.00.00. (Τον κωδικό τον βλέπουμε στο ημερολόγιο που καταχωρήθηκε η εγγραφή) και βλέπουμε ότι:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡ/ΚΟ	ΕΓΓΡΑΦΗ	ΑΙΤ/ΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
5/4/2001	ΑΠΥ 67	3568	Καλαϊτζίδης Σταύρος / Συμβόλαιο v.4589	0	250.000	-250.000
6/5/2001	ΕΝΤ.ΠΛ 358	3678	Καλαϊτζίδης Σταύρος	250.000	0	0
ΣΥΝΟΛΟ				250.000	250.000	0

- Άρα ο Καλαϊτζίδης Σταύρος πληρώθηκε με το ένταλμα v. 3678 στις 6/5/2001

1-7.1 Ποια είναι η εγγραφή πληρωμής του Καλαϊτζίδη Σταύρου;

Α/Α 3678 Ημερομηνία 6/5/2001 Παραστατικό Εν.πλ.358
 Αιτιολογία Εξόφληση Καλαϊτζίδη Σταύρο / Συμβόλαιο v. 4589 /
 Ακίνητο στην οδό Μ. Μπότσαρη 36

ΚΩΔΙΚΟΙ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
53.08.00.01	Καλαϊτζίδης Σταύρος	250.000	
54.04.00.00	Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών		50.000
38.00.00.00	Ταμείο		200.000

- Άρα ο Καλαϊτζίδης Σταύρος πληρώθηκε μετρητά και του έγινε παρακράτηση φόρου εισοδήματος 50.000€

1-8.1 Αποδόθηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε;

- Ανατρέχουμε στο καθολικό του λογαριασμού 54.04.00.00 και βλέπουμε

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΓΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
6/5/2001	Εν. Πλ. 358	3678	Καλαϊτζίδης Σταύρος / Συμβόλαιο v.4598	0	50.000	-50.000
8/5/2001	Εντ. Πλ. 371	3944	Μανιάτης Πέτρος	0	20.000	-70.000
20/7/2001	Διπλ. 10 ή Εντ. Πλ. 429	4005	Απόδοση Φόρων	70.000	0	0
22/7/2001	Εντ. Πλ. 446	4120	Δούκας Κων/νος	0	30.000	-30.000
ΣΥΝΟΛΟ				70.000	100.000	-30.000

- Άρα ο φόρος αποδόθηκε στις 20/7/2001.²⁶

²⁶ Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), «Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα», Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001, σελ. 40 - 43

4.5 Επίλογος – Συμπεράσματα

Μετά από συγκροτημένη έρευνα και μελέτη πάνω στα δύο Οικονομικά – Διαχειριστικά - Λογιστικά συστήματα των Δήμων και Κοινοτήτων καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι το Δημόσιο Λογιστικό σαν ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης, δεν διαθέτει τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

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

Με την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α., περνάμε σε μία νέα φάση σε ότι αφορά στην παρακολούθηση των οικονομικών των Δήμων κι αυτό γιατί τις αλλαγές στη λογιστική παρακολούθηση δεν μπορούμε να τις δούμε ξεκομμένα από τις νέες απαιτήσεις στην διοίκηση των Ο.Τ.Α.

Σήμερα είναι απαραίτητη η γνώση όχι μόνο πρωταρχικών οικονομικών πληροφοριών (γνώση της χρηματοοικονομικής θέσης του Δήμου - υποχρεώσεις και απαιτήσεις), αλλά και του αναλυτικού αποτελέσματος.

Απαραίτητη είναι επίσης και η διαμόρφωση ενός πληροφοριακού συστήματος Διοίκησης σε ότι αφορά στην ανάγκη για σαφείς αποφάσεις στο έργο του κάθε Δήμου. Αυτό όμως το Πληροφοριακό Σύστημα Διοίκησης προϋποθέτει αξιόπιστη και επιστημονική οικονομική πληροφορία, η οποία σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των οικονομικών αριθμοδεικτών, αποτελεί την απαραίτητη βάση για τη διαμόρφωση ολοκληρωμένου συστήματος δεικτών αποτελεσματικότητας στο έργο του κάθε Δήμου.

Η εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου στις οικονομικές υπηρεσίες, που αποτελούν την καρδιά του κάθε Δήμου, θα επιφέρει αλλά και θα απαιτήσει αλλαγές στη δομή και τη λειτουργία του Δήμου, δίνοντας παράλληλα δυνατότητες για το πέρασμα σε ανώτερα επίπεδα οικονομικής διαχείρισης. Πρέπει να κατανοηθεί από όλους μας πως χρειάζεται ουσιαστική αναβάθμιση της λειτουργίας των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων και του προσωπικού που τις

στελεχώνει. Άλλωστε δεν είναι τυχαίο ότι προκηρύχτηκαν έκτακτα 488 νέες θέσεις εργασίας για άμεση πρόσληψη εξειδικευμένων στελεχών για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α. Οι Δήμοι έχουν καταλάβει πλέον ότι το Διπλογραφικό Σύστημα είναι το μόνο Οικονομικό – Διαχειριστικό – Λογιστικό Σύστημα που μπορεί να αντεπεξέλθει στις σημερινές ανάγκες τους και να καλύψει τις σύγχρονες απαιτήσεις για οικονομική πληροφόρηση και χρηματοοικονομική διοίκηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Δημητράκη Ουρανία, *«Σημειώσεις Λογιστικής Δημόσιας Οικονομίας»*, Πρέβεζα 2003.

Καραγιάννης Στέλιος, *«Ο.Τ.Α. Από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Σύστημα»*, Αθήνα 2000.

Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), *«Εισαγωγή στο Διπλογραφικό Σύστημα»*, Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., Αθήνα 2001.

Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), *«Λογιστικός Οδηγός για τους Δήμους»*, Ε.Ε.Τ.Α.Α, Αθήνα Φεβρουάριος 1999.

Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ. & Α.), *«Οδηγός για την Βήμα – Βήμα Εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους»*, Ομάδα Διοίκησης Έργου (Ο.Δ.Ε.) , Αθήνα Οκτώβριος 2000.