

Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πάτρας

Σχολή: Διοίκηση και Οικονομία

Τμήμα : Λογιστικής

Πτυχιακή Εργασία

«Η Λογιστική Των Ο.Τ.Α»



ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

ΚΑΤΣΙΓΙΑΝΝΗΣ ΓΕΡΑΣΙΜΟΣ Α.Μ. 7183

ΚΑΤΕΒΑΣ ΓΙΑΝΝΗΣ Α.Μ. 7602

ΤΡΙΜΜΗ ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ Α.Μ. 8450

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

Πάτρα 2009

**Την παρούσα εργασία την
αφιερώνουμε στον καθηγητή μας
κ. Αθανασόπουλος Κωνσταντίνος**

Πτυχιακή Εργασία με θέμα:

Η Λογιστική των Ο.Τ.Α



Επιτροπή έγκρισης πτυχιακής εργασίας:

1.
2.
3.

Πίνακας Περιεχομένων

Εισαγωγή.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ - ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΗΣ	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ Ο.Τ.Α.	
1.1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ Ο.Τ.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	16
1.1.1 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.....	18
1.2 ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	21
1.2.1 ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ Ο.Τ.Α. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ.....	22
1.2.2 ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. ΛΟΓΩ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	24
1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ...28	
1.3.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ Ο.Τ.Α	34
1.3.2 ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	37
1.3.3 ΤΑ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ - ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ

Ο.Τ.Α ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ

ΔΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ

2.1	ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....	41
2.2	ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ	45
2.3	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΛΟΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	47
2.4	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ – ΥΛΙΚΩΝ.....	48
2.5	ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ.....	49
2.6	ΑΠΟΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	50
2.7	ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ.....	50
2.8	ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....	52
2.9	ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ – ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ - ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΟΜΗΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

3.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	56
3.1.1	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	61
3.1.2	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	64
3.2	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ-2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».....	67
3.2.1	ΑΡΧΗ – ΔΙΑΡΚΕΙΑ –ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	70

3.2.2	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ-2.....	72
3.3	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΜΑΔΑ 3 (ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ).....	76
3.4	ΟΜΑΔΑ 4 (ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ).....	98
3.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΟΔΩΝ.....	112
3.5.1	ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....	116
3.6	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ.....	117
3.6.1	Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....	124

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ

4.1	ΕΝΙΑΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....	127
4.2	Ο ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ Ο.Τ.Α ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	131
4.3	ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ	134
4.4	ΣΤΑΔΙΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗ.....	144
4.5	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ - ΔΙΑΘΕΣΗΣ – ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	146
4.6	ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΝ....	149

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

5.1	Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ ΤΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ.....	153
5.2	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ (Ε.Π.).....	158
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	164

Εισαγωγή

Οργανισμός Τοπική Αυτοδιοίκηση αποτελεί, όπως είναι γνωστό, θεμελιώδη θεσμό για την ποιότητα της Δημοκρατίας μας, ο οποίος συμπορεύθηκε μαζί της, σχεδόν από τη σύσταση του πρώτου ανεξάρτητου Ελληνικού Κράτους και πιο συγκεκριμένα από τη θέση σε ισχύ του βασικού διατάγματος της 27.12.1833 «Περί συστάσεως των Δήμων», έως τις μέρες μας. Με τον ν. 1065/1980 (ΦΕΚ 168 Α'), ο οποίος αποτελεί ουσιαστικά τον πρώτο Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα, τις τρεις κωδικοποιήσεις του που ακολούθησαν [π.δ. 75/1985 (ΦΕΚ 27 Α'), 323/1989 (ΦΕΚ 146 Α'), και 410/1995 (ΦΕΚ 231 Α')], καθώς και μια πληθώρα νομοθετημάτων, τα οποία είχαν άλλοτε συστηματικό και άλλοτε αποσπασματικό χαρακτήρα, διαμορφώθηκε σταδιακά το ισχύον θεσμικό πλαίσιο που διέπει την οργάνωση και λειτουργία των Ο.Τ.Α. Ωστόσο, από τον ν. 1065/1980 έως σήμερα, έγιναν αλλεπάλληλες επεμβάσεις και τροποποιήσεις στο θεσμικό πλαίσιο των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ με ειδικούς νόμους, οι οποίες δυσχέραναν το έργο του εφαρμοστή του δικαίου. Η ανάγκη σύνταξης σύγχρονου Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα ως ενιαίου κειμένου, εναρμονισμένου προς τις νέες απαιτήσεις και απαλλαγμένου από διάσπαρτες, σε σειρά νόμων, ειδικές αποσπασματικές προβλέψεις, οι οποίες δημιουργούσαν όχι μόνο δυσχέρειες εντοπισμού τους, αλλά και έδιναν την εντύπωση μεμονωμένων και εμβλωματικών παρεμβάσεων, επέβαλε την αναμόρφωση και αντικατάσταση του υφιστάμενου θεσμικού πλαισίου.

Παράλληλα, η ίδια η Τοπική Αυτοδιοίκηση είχε αντιληφθεί ότι το υπάρχον θεσμικό πλαίσιο επέτρεπε την εκδήλωση και συντήρηση ορισμένων παθογενειών, οι οποίες δεν είχαν θέση στους κόλπους της και αποτελούσαν ανασταλτικό παράγοντα στην προσπάθειά της ν' αποκτήσει αναπτυξιακό ρόλο και ν' ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του πολίτη. Αναφέρεται ενδεικτικά ο τομέας των δημοτικών επιχειρήσεων όπου, λόγω υπερφόρτωσης με προσωπικό και απουσίας αναπτυξιακής στρατηγικής, είχαν μετατραπεί σε εστία καχεξίας και οικονομικής αιμορραγίας για πολλούς ΟΤΑ.

Σε όλη αυτή την πορεία της Τοπικής Αυτοδιοίκησης σταθμός υπήρξε το Σύνταγμα του 1975 και η μετέπειτα Συνταγματική Αναθεώρηση του 2001, που

εισήγαγε ένα εξαιρετικά προοδευτικό θεσμικό πλαίσιο, από τα αρτιότερα μάλιστα στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προηγήθηκε, επίσης, ο Ευρωπαϊκός Χάρτης της Τοπικής Αυτονομίας της 15.10.1985, ο οποίος κυρώθηκε από τη Χώρα μας με τον ν. 1850/1989, με ορισμένες επιφυλάξεις. Όπως είναι γνωστό, το άρθρο 102 του Συντάγματος αναγνωρίζει, μεταξύ άλλων, αφενός το τεκμήριο αρμοδιότητας των ΟΤΑ σε ό,τι αφορά τις τοπικές υποθέσεις και, αφετέρου, τη ρητή συνταγματική κατοχύρωση της οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ, με την πρόσθετη πρόβλεψη ότι δεν μεταβιβάζεται στους ΟΤΑ καμία κρατική αρμοδιότητα χωρίς την ταυτόχρονη μεταφορά και των αντίστοιχων πόρων. Με τον τρόπο αυτό, ο συντακτικός νομοθέτης θωράκισε την Τοπική Αυτοδιοίκηση σε σχέση με τις ανάγκες της σύγχρονης πραγματικότητας, δείχνοντας παράλληλα το δρόμο και στο κεντρικό κράτος για το πώς πρέπει και αυτό, με τη σειρά του, να λειτουργήσει και ιδίως ποιες υποχρεώσεις πρέπει να εκπληρώσει για να κάνει πράξη τη συνταγματική επιταγή για διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια των ΟΤΑ.

Στην παρούσα χρονική περίοδο η Τοπική Αυτοδιοίκηση βρίσκεται μπροστά σε μία νέα φάση της πολύχρονης πορείας της, η οποία χαρακτηρίζεται αφενός από τη σταδιακή υποχώρηση του κεντρικού κράτους προς όφελος της Περιφέρειας και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο πλαίσιο της αρχής της επικουρικότητας. Και, αφετέρου, από τη διαμόρφωση μιας νέας πραγματικότητας στον ευρωπαϊκό αλλά και τον διεθνή χώρο, που αποτυπώνεται, άλλωστε, και στο Δ΄ Κοινοτικό Πλαίσιο Στήριξης. Το Πλαίσιο αυτό θέτει ως προτεραιότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης την εδραίωση της συνοχής ανάμεσα στα κράτη – μέλη, η οποία, φυσικά, προϋποθέτει περιφερειακή σύγκλιση και περιορισμό των περιφερειακών ανισοτήτων.

Αυτή, ακριβώς, η ανάγκη ν' ανταποκριθεί με επιτυχία η Αυτοδιοίκηση στις αυξημένες απαιτήσεις του νέου ρόλου της, προϋποθέτει αναπόδραστα τη διαμόρφωση ισχυρότερων Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Γιατί μόνον έτσι θα μπορέσει να εκμεταλλευθεί στο έπακρο το συγκριτικό της πλεονέκτημα, που δεν είναι άλλο από την εγγύτητα που έχει προς τον πολίτη και τη στενότερη επαφή μαζί του. Και η ενίσχυση αυτή απαιτεί τη σωρευτική συνδρομή δύο βασικών προϋποθέσεων: α) Της ύπαρξης σύγχρονου και ευέλικτου θεσμικού πλαισίου λειτουργίας και β) Της διασφάλισης επαρκών, για την εκπλήρωση της αποστολής της, πόρων.

Αποφασισμένη να στηρίξει την Τοπική Αυτοδιοίκηση στην προσπάθειά της ν' ανταποκριθεί στις νέες προκλήσεις, η Κυβέρνηση, ήδη με τον πρώτο νόμο που έφερε προς ψήφιση στη Βουλή, τον ν. 3242/2004 (άρθρο 14 παρ. 2), και αφού αντιμετώπισε ορισμένες σοβαρές οικονομικές εκκρεμότητες των Δήμων και των Κοινοτήτων από το παρελθόν, προέβλεψε τη σύσταση Επιτροπής για τη σύνταξη του νέου Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα, με τη διαδικασία του άρθρου 76 παρ. 6 του Συντάγματος. Η επιτροπή αυτή συγκροτήθηκε με την υπ' αριθμ. 35442/6.9.2004 απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, με Πρόεδρο τον Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και μέλη της έναν Σύμβουλο Επικρατείας, τον Νομικό Σύμβουλο του Κράτους στο ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α., μία Καθηγήτρια Πανεπιστημίου, νομικούς με εξειδίκευση στα θέματα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ανώτατα στελέχη του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α., προερχόμενα από τη Γενική Διεύθυνση Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τη Γενική Διεύθυνση Αναπτυξιακών Προγραμμάτων και τη Γενική Διεύθυνση Διοικητικής Υποστήριξης του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. και, φυσικά, εκπροσώπους της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., αλλά και των εργαζομένων στους Δήμους και τις Κοινοότητες (της Π.Ο.Ε. ΟΤΑ και της Π.Ο.Π. ΟΤΑ). Η Επιτροπή ξεκίνησε τις εργασίες της τον Νοέμβριο του 2004. Έπειτα από την πραγματοποίηση εξήντα πέντε πολύωρων συνεδριάσεων, στις οποίες διεξήχθη γόνιμος διάλογος και εξετάσθηκαν όλα τα ζητήματα ολοκληρωμένα και εξ' υπαρχής, όπως προκύπτει και από τα οικεία πρακτικά, η Επιτροπή παρέδωσε το παρόν σχέδιο νέου Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα, ο οποίος δεν αποτελεί απλή κωδικοποίηση, αλλά περιλαμβάνει πρωτογενείς, κατά το μεγαλύτερό τους μέρος, ρυθμίσεις.

Με το παρον σχέδιο Κώδικα πραγματοποιούνται τομές στην οργάνωση και τη λειτουργία των Δήμων και των Κοινοτήτων, οι οποίες θα τους καταστήσουν ισχυρούς φορείς άσκησης τοπικής εξουσίας, ιδίως ενόψει της επικείμενης προγραμματικής περιόδου.

Η ελληνική επικράτεια-με εξαίρεση την περιοχή του Αγίου Όρους, για την οποία προβλέπεται ιδιαίτερο καθεστώς- είναι διαιρεμένη σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ).

Οι ΟΤΑ σκοπό έχουν να δημιουργήσουν ευκαιρίες ενεργητικής συμμετοχής του πολίτη στα κοινά και να ενδυναμώσουν το αίσθημα ευθύνης και καθήκοντος του

πολίτη απέναντι στη κοινωνία. Δημιουργώντας καλύτερη τοπική κοινωνία δημιουργούμε καλύτερο κράτος. Ο θεσμός της τοπικής Αυτοδιοίκησης κατοχυρώνεται από το Σύνταγμα (άρθρο 102), το οποίο θεμελιώνει τον Α΄ και Β΄ βαθμό Αυτοδιοίκησης. Συγκεκριμένα:

Πρώτη βαθμίδα τοπικής αυτοδιοίκησης (Δήμοι-Κοινότητες)

Τους ΟΤΑ αποτελούν οι Δήμοι και οι Κοινότητες. Σήμερα υπάρχουν 914 Δήμοι και 120 Κοινότητες (προηγούμενη κατάσταση: 5.800 περίπου Δήμοι και Κοινότητες). Επικεφαλής των Δήμων είναι οι Δήμαρχοι, οι Κοινοτάρχες και τα Δημοτικά και Κοινοτικά Συμβούλια αντίστοιχα.

Οι ΟΤΑ αποτελούν Ν.Π.Δ.Δ. (Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου) και απολαύουν διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας. Αυτό σημαίνει ότι έχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις, δική τους περιουσία, δικό τους προϋπολογισμό και απασχολούν δικούς τους υπαλλήλους. Η οικονομική τους δυνατότητα είναι βασικός παράγοντας για την ουσιαστική λειτουργία τους. Γι' αυτό, το κράτος μεριμνά για την εξασφάλιση των αναγκαίων πόρων τους.

Η μέριμνα αυτή πραγματοποιείται με ρυθμίσεις εκ μέρους του κράτους που να εξασφαλίζουν έσοδα, όπως π.χ. από τον φόρο ακίνητης περιουσίας. Η πολιτεία ασκεί διοικητική εποπτεία στους ΟΤΑ με τρόπο, όμως, που να μην εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση τους, δηλαδή ασκεί έλεγχο νομιμότητας των πράξεων τοπικής αρμοδιότητάς τους και όχι έλεγχο σκοπιμότητας (δεν εξετάζει αν οι πράξεις τους εξυπηρετούν κάποιο σκοπό ή όχι).

Στην αρμοδιότητα των ΟΤΑ ανήκουν οι τοπικές υποθέσεις. Τοπική υπόθεση είναι εκείνη που αναφέρεται στην προαγωγή των συμφερόντων των κατοίκων της περιφέρειας των ΟΤΑ. Νόμος καθορίζει το εύρος και τις κατηγορίες των τοπικών υποθέσεων, καθώς και την κατανομή τους στους επί μέρους βαθμούς. Ο Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας απαριθμεί, ενδεικτικά, ορισμένες αρμοδιότητες που ανήκουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα των ΟΤΑ πρώτης βαθμίδας. Τέτοιες αρμοδιότητες αποτελούν: Η κατασκευή, συντήρηση και βελτίωση των κοινοχρήστων δημοτικών χώρων (δρόμοι, πάρκα, πλατείες, κ.λπ.), η καθαριότητα και η περισυλλογή των απορριμμάτων, η συντήρηση των σχολικών κτιρίων, η διαχείριση των δημοτικών

επιχειρήσεων, η κατασκευή και συντήρηση βρεφονηπιακών σταθμών και νοσηλευτικών ιδρυμάτων, κ.λπ.

Τα όργανα των ΟΤΑ εκλέγονται απευθείας από το λαό με άμεση, μυστική, και καθολική ψηφοφορία κάθε 4 χρόνια. Η αμεσότητα της εκλογής των οργάνων αποτελεί έκφραση λαϊκής κυριαρχίας. Και είναι μονομελή: ο Δήμαρχος ή ο αντιδήμαρχος για τους δήμους, ο Πρόεδρος και ο αντιπρόεδρος για τις κοινότητες και συλλογικά: το Δημοτικό Συμβούλιο και η Δημαρχιακή Επιτροπή, της δε κοινότητας το κοινοτικό συμβούλιο. Ο Δήμαρχος και ο Πρόεδρος εκτελούν τις αποφάσεις των δημοτικών και κοινοτικών συμβουλίων, προΐστανται των υπηρεσιών του δήμου ή της κοινότητας και τους εκπροσωπούν.

Δήμοι με πληθυσμό περισσότερο από 100.000 κατοίκους μπορεί να διαιρεθούν σε διαμερίσματα. Όργανα των διαμερισμάτων είναι το συμβούλιο του διαμερίσματος και ο πρόεδρός του. Στους Δήμους και στις Κοινότητες που συστήθηκαν με το Σχέδιο ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΣ (Ν.2539/1997), η εδαφική περιφέρεια κάθε Ο.Τ.Α που καταργήθηκε και κάθε οικισμού που προσαρτήθηκε ονομάζεται «Τοπικό Διαμέρισμα». Προβλέπεται, επίσης, και η δυνατότητα διαίρεσης μιας περιοχής του Δήμου ή της Κοινότητας σε συνοικίες (συνοικιακά συμβούλια).

Για την καλύτερη συνεργασία των ΟΤΑ έχουν συσταθεί οι Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων. Οι ενώσεις αυτές είναι ΝΠΔΔ και διακρίνονται σε τοπικές (κατά περιφέρεια νομού) και την Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδας και η Ένωση Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων Ελλάδας. Η συμμετοχή των δήμων και κοινοτήτων στις ενώσεις αυτές είναι υποχρεωτική. Σκοπός των ενώσεων είναι η προαγωγή της αυτοδιοίκησης, η έρευνα και μελέτη σχετικών προβλημάτων, κ.λπ.

Με γνώμονα την ανάπτυξη της άμεσης δημοκρατίας σε τοπικό επίπεδο και την ενεργοποίηση του πολίτη στο πλαίσιο των τοπικών κοινωνιών, με τον νέο Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα (ν.3463/2006) εισάγονται σημαντικοί καινοτόμοι θεσμοί. Στο πλαίσιο αυτό:

- Καθιερώνεται, για πρώτη φορά, ο θεσμός του τοπικού δημοψηφίσματος. Τούτο είναι δυνατό να διεξαχθεί είτε με πρωτοβουλία του δημοτικού και

κοινοτικού συμβουλίου, είτε με λαϊκή πρωτοβουλία για θέματα που ρητά ορίζονται στον Δ.Κ.Κ.(Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας).

- Συγχρόνως, εισάγεται σύστημα θεσμών συμμετοχής των πολιτών στη διαμόρφωση των αποφάσεων που λαμβάνουν τα δημοτικά και κοινοτικά συμβούλια. Στους θεσμούς αυτούς εντάσσεται και η διαβούλευση των οργάνων λήψης αποφάσεων με συλλογικούς φορείς και ενδιαφερόμενες ομάδες του πληθυσμού. Περαιτέρω, καθιερώνονται η Χάρτα Δικαιωμάτων του Δημότη, η κατάρτιση Οδηγού του Δημότη.

Δεύτερη βαθμίδα τοπικής αυτοδιοίκησης Ν. Α.

Μέχρι το έτος 1994 οι επικεφαλής των Νομών, Νομάρχες, διορίζονταν και παύονταν με ΠΔ που εκδιδόταν μετά από πρόταση του Υπουργού Εσωτερικών. Από το 1994 (Ν. 2218/1994 και 2240/1994) οι νομοί αποτέλεσαν τον Β' βαθμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης και αποτελούν ΝΠΔΔ. Τα όργανά τους και το Νομαρχιακό Συμβούλιο είναι αιρετά και αποτελούν όργανα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. ("Κώδικας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης" Π.Δ. 30/96 ΦΕΚ Α' 21) Η Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση διακρίνεται στις απλές διοικητικές περιφέρειες, (Νομός) και στις διευρυμένες (διοικητική περιφέρεια περισσοτέρων νομών). Σήμερα υπάρχουν συνολικά 50 Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις (απλές και διευρυμένες). Οι διευρυμένες είναι οι εξής: α) Αθηνών-Πειραιώς, β) Ροδόπης-Έβρου και γ) Δράμας –Καβάλας – Ξάνθης). Οι δυο βαθμίδες τοπικής αυτοδιοίκησης είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους και ως εκ τούτου οι Ν.Α. δεν ασκούν εποπτεία στους Δήμους και στις Κοινότητες. Για την εκπλήρωση του σκοπού τους οι Ν.Α. διαθέτουν πόρους που προέρχονται από ίδια έσοδα (φόροι, τέλη, δικαιώματα κ.λπ.) και από κρατική επιχορήγηση.

Η οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων των Νομαρχιών καθίσταται προβληματική, γιατί αυτές βρίσκονται ανάμεσα στις αρμοδιότητες της κρατικής διοίκησης αφενός και στις αρμοδιότητες των Δήμων και Κοινοτήτων αφετέρου. Στις Ν.Α. ανήκει πάντως η αρμοδιότητα διοίκησης τοπικών υποθέσεων νομαρχιακού επιπέδου. π.χ. χορήγηση αδειών εγκατάστασης, επέκτασης, διαρρύθμισης και λειτουργίας βιομηχανιών, εξασφάλιση της δημόσιας υγιεινής, η κατασκευή σχολικών κτιρίων, κ.τλ. Όργανα των Ν.Α.: α) το Νομαρχιακό Συμβούλιο β) Οι Νομαρχιακές Επιτροπές και γ) ο Νομάρχης. Ο Νομάρχης και τα μέλη του Νομαρχιακού Συμβουλίου εκλέγονται με άμεση, καθολική και μυστική ψηφοφορία και η θητεία τους είναι

τετραετής. Όλες οι πράξεις των Νομαρχιακών Συμβουλίων και των Νομαρχιακών Επιτροπών αποστέλλονται στον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας για να ελεγχθούν αν είναι νόμιμες ή όχι. Η ΚΕΔΚΕ και ΤΕΔΚΝΑ δημιούργησαν το Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ι.Τ.Α.), για να καλύψουν την ανάγκη της μελέτης και επιστημονικής προσέγγισης των ζητημάτων που αφορούν την Αυτοδιοίκηση

Η συγγραφή της πτυχιακής θα αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο για τους εξωτερικούς συνεργάτες Λογιστές των Δήμων , τους σπουδαστές που ασχολούνται με την εφαρμοσμένη Λογιστικής Στην Τοπική Αυτοδιοίκηση και για οποιονδήποτε που θα ήθελε να ασχοληθεί με θέματα που άπτονται της Λογιστικής των Ο. Τ. Α. Η δομή της εργασίας κατανέμεται στα ακόλουθα κεφαλαία.

Το πρώτο κεφαλαίο περιέχει θέματα που αφορούν την εφαρμογή της λογιστικής τυποποίησης στους Ο.Τ.Α, την έννοια, τον σκοπό τους και τις λογιστικές αρχές που ισχύουν για την κατάρτιση τους. Αναφέρεται στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος από τους ΟΤΑ . Επίσης παρουσιάζει τα είδη των βιβλίων που πρέπει να τηρούν.

Το δεύτερο κεφαλαίο πραγματεύεται θέματα σχετικά με την απογραφή και αποτίμηση των Ο.Τ.Α.

Το τρίτο κεφαλαίο περιλαμβάνει την ανάλυση και ερμηνεία του κλαδικού λογιστικού Σχεδίου ως προς την Γενική Λογιστική των Ο.Τ.Α , σε συνδυασμό με διατάξεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, των διατάξεων του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων και διατάξεις του Δημόσιου Λογιστικού. Σε κάθε ενότητα λογαριασμών περιλαμβάνονται λογιστικά παραδείγματα , τα οποία αναλύουν με τρόπο πρακτικό θέματα σχετικά ως προς την λειτουργία των λογαριασμών.

Κεφαλαίο τέταρτο αναπτύσσει θέματα σχετικά με λογιστικές διαδικασίες και συμφωνίες κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού και γενικά θέματα που αφορούν εργασίες τέλους χρήσης.

Τέλος Κεφαλαίο πέμπτο περιλαμβάνει τα κυριότερα γενικά συμπεράσματα που προκύπτουν από την εργασία καθώς και προτάσεις για την καλύτερη οργάνωση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ
ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ Ο.Τ.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ Ο.Τ.Α.

1.1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ Ο.Τ.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Ο.Τ.Α. α' Βαθμού (Δήμοι - Κοινότητες), το οποίο εγκρίθηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 (ΦΕΚ τ. Α' 302/1999), εκπονήθηκε από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής στην προσπάθεια να εφαρμοσθεί η λογιστική τυποποίηση στις οικονομικές μονάδες των Ο.Τ.Α. Το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 τροποποιήθηκε με την Κ.Υ.Α. 4604/1.2.2005.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο προέρχεται κατά μεγάλο μέρος από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ), Π.Δ. 1123/1980 τουλάχιστον ως προς τις λογιστικές αρχές που το διέπουν και ως προς την δομή των λογαριασμών που το απαρτίζουν. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ. 315/1999, στο οποίο αναφέρονται οι σχέσεις του Ε.Γ.Λ.Σ. και του Κ.Λ.Σ. των Ο.Τ.Α., οι διατάξεις του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (πρωτοβάθμιας αυτοδιοίκησης) Π.Δ. 315/1999, υπερισχύουν των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/80, για όσα θέματα ρυθμίζονται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

Για τα θέματα των Δήμων και Κοινοτήτων, που δεν ρυθμίζονται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ. 315/1999, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/80, όπως ισχύει. Πρέπει να αναφερθεί ότι η σύνταξη του Ε.Γ.Λ.Σ. επηρεάστηκε κατά μεγάλο βαθμό από το αντίστοιχο Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, στο οποίο βασίστηκαν κατά μεγάλο μέρος οι συντάκτες του. Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει τόσο ομοιότητες όσο και διαφορές με το αντίστοιχο Γαλλικό.

Όπως και το Γαλλικό λογιστικό σχέδιο, έτσι και το Ε.Γ.Λ.Σ. - όπως και οποιοδήποτε κλαδικό λογιστικό, αποτελούν προέκταση και εφαρμογή της λογιστικής τυποποίησης. Σαν τελικό αποτέλεσμα της λογιστικής τυποποίησης είναι η ομοιογένεια και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων όλων των οικονομικών μονάδων. Γενικά η τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται με την καθολική εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (και των στα πλαίσια αυτού, καταρτιζόμενων κλαδικών λογιστικών σχεδίων).

Η λογιστική τυποποίηση έχει συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη σε εθνικό επίπεδο, λόγω του ότι είναι δυνατή τόσο η μέτρηση των αποτελεσμάτων των διαφόρων οικονομικών μονάδων (δημοσίων ή ιδιωτικών), όσο και η εποπτεία αυτών. Στην Ελλάδα έως και σήμερα η λογιστική τυποποίηση δεν έχει ολοκληρωθεί, λόγω του ότι υπολείπεται η κατάρτιση αντίστοιχων κλαδικών λογιστικών σχεδίων Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (β' Βαθμού) και «Δημοσίου Λογιστικού Σχεδίου – Κεντρικής Κυβέρνησης».

Συνοπτικά τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει η λογιστική τυποποίηση είναι τα ακόλουθα:

- § Ενιαία εφαρμογή παραδεδεγμένων λογιστικών αρχών από τις οικονομικές μονάδες.
- § βελτίωση της λογιστικής και διαχειριστικής οργανώσεως των οικονομικών μονάδων.
- § Διευκόλυνση της εποπτείας από τις αρμόδιες αρχές και από τα αντίστοιχα ελεγκτικά όργανα.
- § Παροχή αναλυτικών συγκρίσιμων και ομοιόμορφων στοιχείων.

Η λογιστική τυποποίηση ευρίσκεται σε άμεση σχέση με το κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον που επικρατεί σε κάθε χώρα. Στις χώρες που επικρατεί το καθεστώς της ελεύθερης οικονομίας διακρίνονται δύο τάσεις: η πρώτη εμφανίζεται κυρίως στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και την Αγγλία και σύμφωνα με την επικρατούσα τάση, η λογιστική σχεδίαση (uniform accounting) ευρίσκεται στην σφαίρα της αρμοδιότητας ειδικευμένων επαγγελματικών οργανώσεων, οι οποίες θεσπίζουν τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα, ενώ η δεύτερη τάση εμφανίζεται σε χώρες κυρίως της ευρωπαϊκής ηπείρου (Γαλλία, Γερμανία, κ.λπ.), όπου η λογιστική

σχεδίαση εφαρμόζεται μέσω των λογιστικών σχεδίων, τα οποία εγκρίνονται συνήθως από τις αρμόδιες νομοθετικές αρχές.

1.1.1 Εφαρμογή του Διπλογραφικού συστήματος στους Ο.Τ.Α

Όπως είναι γνωστό, οι Ο.Τ.Α. ασκούν σήμερα την ταμειακή τους υπηρεσία με βάση τις δημοσιολογιστικές διατάξεις χρησιμοποιώντας το απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Αποτελεί πλέον κοινή διαπίστωση, ότι το ισχύον Οικονομικό - Διαχειριστικό - Λογιστικό Σύστημα των Δήμων και Κοινοτήτων δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις σημερινές ανάγκες αποστολής και λειτουργίας των Ο.Τ.Α. , ούτε μπορεί να καλύψει τις ανάγκες τους για οικονομική πληροφόρηση και χρηματοοικονομική διοίκηση.

Ο νόμος και η φιλοσοφία του ισχύοντος Λογιστικού Συστήματος, δεν αντιμετωπίζει τους Ο.Τ.Α. σαν μονάδες προσφοράς υπηρεσιών στους κατοίκους της περιοχής τους, αλλά σαν μονάδες διεκπεραίωσης . Δεν λειτουργεί ως εργαλείο για την άσκηση διοίκησης, προγραμματισμού και παρακολούθησης των δραστηριοτήτων των Ο.Τ.Α., αλλά έχει σχεδιαστεί και λειτουργεί απλώς ως ένα σύστημα ταμειακής διαχείρισης, που καλύπτει τα τυπικά της νομοθεσίας του δημοσίου λογιστικού. Με τα σημερινά δεδομένα , οι Ο.Τ.Α. :

- § Δεν μπορούν να εμφανίσουν την οικονομική τους κατάσταση σε μια δεδομένη στιγμή.
- § Ο προϋπολογισμός τους δεν φαίνεται να εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες τους, γιατί δεν έχει γίνει εργαλείο διοίκησης, στα χέρια της δημοτικής αρχής.
- § Ο εξισωτικός χαρακτήρας του προϋπολογισμού, δεν επιτρέπει τη διάγνωση και αξιοποίηση των πραγματικών δυνατοτήτων των Ο.Τ.Α. και τη σύνταξή του σε ρεαλιστική βάση
- § Η πληθώρα των βιβλίων που προβλέπονται από τη νομοθεσία, καθιστά αδύνατη την παρακολούθησή τους, με αποτέλεσμα οι περισσότεροι Ο.Τ.Α. να μην τηρούν ή να τηρούν με ελλιπή τρόπο τα περισσότερα από αυτά.

- § Υπάρχει αδυναμία παρακολούθησης των μακροχρόνιων υποχρεώσεων και απαιτήσεων των Ο.Τ.Α.
- § Δεν είναι δυνατή η έγκαιρη παρακολούθηση των υποχρεώσεων των δημοτών, ιδίως στην περίπτωση πολλαπλών απαιτήσεων του Δήμου.
- § Οι δήμοι που δεν έχουν δική τους ταμειακή υπηρεσία δεν γνωρίζουν το ταμειακό τους υπόλοιπο με αποτέλεσμα να δίνουν εντολές πληρωμής, οι οποίες συσσωρεύονται στα δημόσια ταμεία, διότι δεν υπάρχει υπόλοιπο.
- § Δεν υπάρχει σύστημα παρακολούθησης και αξιοποίησης της πάγιας περιουσίας των Ο.Τ.Α.
- § Δεν υπάρχει η δυνατότητα της συνέχειας στην παρακολούθηση των έργων διαχρονικά.
- § Δεν υπάρχει ολοκληρωμένο σύστημα προμηθειών και παρακολούθησης των υλικών και αποθήκης.
- § Δεν υπάρχουν συστήματα ταμειακού προγραμματισμού και οικονομικής πληροφόρησης, με αποτέλεσμα την αδυναμία άσκησης αποτελεσματικής διοίκησης από τους Ο.Τ.Α.
- § Διαπιστώνεται απουσία απαραίτητων οικονομικών και λογιστικών εννοιών στη λειτουργία των Ο.Τ.Α. (ισολογισμός, οικονομική εκμετάλλευση, κέντρα κόστους).
- § Δεν υπάρχει διάκριση των εξόδων σε κατηγορίες, όπως δαπάνες που αφορούν την εξυπηρέτηση των πολιτών και δαπάνες που αφορούν την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών των υπηρεσιών.
- § Δεν υπάρχει διαχωρισμός βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, με αποτέλεσμα να είναι ελλιπής η παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών εξόδων.

Για την απαλοιφή λοιπόν των ανωτέρω αδυναμιών και μειονεκτημάτων του απλογραφικού λογιστικού συστήματος, η Κυβέρνηση στα πλαίσια συγκρότησης ενός σύγχρονου Διαχειριστικού Οικονομικού Λογιστικού Συστήματος ικανού να ανταποκριθεί στις νέες ανάγκες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης όπως αυτές διαμορφώνονται μετά το Ν. 2539/1997 αποφάσισε την καθιέρωση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου βαθμού.

Με το νέο Λογιστικό – Οικονομικό - Διαχειριστικό Σύστημα, εξασφαλίζονται τα παρακάτω:

- § Η παροχή ορθών οικονομικών στοιχείων και πληροφοριών, προς τα πολιτικά και διοικητικά όργανα των Ο.Τ.Α., για την αποτελεσματική άσκηση διοίκησης και ορθής οικονομικής πολιτικής.
- § Η δυνατότητα κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων (προϋπολογισμός, απολογισμός, ισολογισμός, ταμειακός προγραμματισμός).
- § Η απλούστερη και αποτελεσματική άσκηση κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, ελεγκτικών κλπ.
- § Σύγχρονες μέθοδοι διεξαγωγής της λογιστικής και οικονομικής δραστηριότητας, μέσω πληροφοριακών συστημάτων.
- § Καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και μείωση του σχετικού λειτουργικού κόστους.
- § Ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών, δυνατότητα συγκρίσεων και σχηματισμού δεικτών λειτουργικής και αναπτυξιακής σημασίας.
- § Πλήρης και ορθή κοστολόγηση των έργων και υπηρεσιών των Ο.Τ.Α.
- § Πλήρης διαφάνεια στο όλο διαχειριστικό σύστημα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εισήχθη στην Ελλάδα με το άρθρο 47 του ν. 1041/1980. Με το άρθρο 49 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 10 του Ν. 1819/1988 προβλέπεται ότι με Π.Δ. που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου, ύστερα από γνώμη του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής, θα καθορισθεί το περιεχόμενο των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων.

Τέλος, από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2526/1997, προβλέπεται ότι με Π.Δ., που εκδίδεται μετά από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, θεσπίζεται στους Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού, το διπλογραφικό σύστημα γενικής και αναλυτικής λογιστικής. Το υπό έκδοση Π.Δ. για το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Ο.Τ.Α. έχει

σαν βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ. που καθιερώθηκε με το Π.Δ.25/1998, προσαρμοσμένο στις ιδιαιτερότητες της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Συνεπώς για την εφαρμογή του λογιστικού συστήματος θα χρησιμοποιηθεί υποχρεωτικά ο λογιστικός οδηγός, το περιεχόμενο του οποίου είναι αυτό του υπό έκδοση Π.Δ/τος και θα εφαρμοσθεί ενιαία σε όλη τη χώρα από όλους τους δήμους, ώστε να μην υπάρξουν διαφοροποιήσεις από δήμο σε δήμο.

Είναι βέβαια γνωστό ότι σε πολλούς δήμους της χώρας δεν υπάρχει προσωπικό με την ειδικότητα του λογιστή για την εξυπηρέτηση του νέου λογιστικού συστήματος. Κατά συνέπεια όσοι δήμοι έχουν προσωπικό που έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει το νέο λογιστικό σύστημα θα χρησιμοποιήσουν το προσωπικό αυτό.

1.2 Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία

Το υποχρεωτικά τηρούμενα Βιβλία και στοιχεία από τους Ο.Τ.Α., χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- A) Στα τηρούμενα Βιβλία και στοιχεία, λόγω ισχύος έως σήμερα των διατάξεων του Δημοσίου Λογιστικού.
- B) Στα προβλεπόμενα Βιβλία για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α. Στις επόμενες παραγράφους περιγράφονται αναλυτικά οι ανωτέρω κατηγορίες.

Ετησίως υποβάλλονται στο Ελεγκτικό συνέδριο αντίγραφα των απολογισμών των ΟΤΑ συνοδευμένα :

- § Από τις σχετικές επ' αυτών έκθεσης και πράξεις των αρμοδίων οργάνων τους και
- § Από τα στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση της Ολομέλειας του Εκλεκτικού Συνεδρίου που εκδίδονται συμφωνά του (Π.Δ 774/1980 ΦΕΚ 169Α)

Τα απολογιστικά στοιχεία φυλάσσονται για λογαριασμό του Εκλεκτικού Συνεδρίου, με ευθύνη των προϊσταμένων των αρμοδίων υπηρεσιών των Ο.Τ.Α, σε

ασφαλές μέρος και δεν μπορούν να καταστραφούν πριν περάσει εξαιτία από το τέλος του Οικονομικού Έτους που αφορούν

1.2.1 Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των Ο.Τ.Α συμφωνά με το Δημόσιο Λογιστικό

Η λειτουργία του Δημοσίου Λογιστικού, προϋποθέτει την καταγραφή των οικονομικών συναλλαγών των Ο.Τ.Α. από τις Οικονομικές Υπηρεσίες (Υπηρεσία Ταμείου, Λογιστηρίου), με τη Βοήθεια των καθορισμένων από τις εκάστοτε νομοθετικές διατάξεις Βιβλίων και στοιχείων.

Τα «τηρούμενα» βιβλία του Δημοσίου Λογιστικού διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Α' Κατηγορία - Βιβλία Ταμείου (ή Ταμιακής Υπηρεσίας) όπως:

1. **Καθημερινό:** Αποτελεί ένα είδος ημερολογίου, το οποίο παρακολουθεί ταμειακά σε ημερήσια Βάση τα έσοδα και τα έξοδα του Δήμου και το οποίο σε πολλούς Δήμους έχει ταυτιστεί με το «*Βιβλίο Τρεχόμενων λογαριασμών*».
2. **Καθολικό εσόδων:** Απεικονίζει τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από τον Δήμο (Ο.Τ.Α), υπό την μορφή «καρτέλας» με ανάλυση ανά κωδικό εσόδων.
3. **Τρεχόμενων λογαριασμών:** Εμφανίζει τα στοιχεία του καθολικού και του καθημερινού με ανάλυση ανά κατηγορία εσόδου και εξόδου,
4. **Εισπρακτέων εσόδων:** Εμφανίζει τις απαιτήσεις του Δήμου για είσπραξη. Τριπλότυπων αποδεικτικών εισπρακτέων. Αφορά τα μπλοκ των εισπρακτέων εσόδων.

Β' Κατηγορία - Βιβλία Λογιστηρίου όπως:

1. **Ημερολόγιο:** Παρακολουθεί με ημερολογιακή σειρά τις συναλλαγές του Δήμου.
2. **Καθολικό:** Παρακολουθεί τις δαπάνες του Δήμου με ημερολογιακή σειρά, (απεικόνιση και του αντίστοιχου κωδικού προϋπολογισμού για κάθε δαπάνη. ονομάζεται και «Καθολικό εξόδων».

Εκτός από τα ανωτέρω υποχρεωτικώς τηρούμενα βιβλία, είναι συχνή χρησιμοποίηση διαφόρων βοηθητικών Βιβλίων, όπως π.χ.:

§ Πρωτόκολλο παραλαβής ενταλμάτων

§ Βιβλίο καταχώρησης ειδικών ή γενικών προσκλήσεων.

Τα ανωτέρω Βιβλία τηρούνταν και τηρούνται και σήμερα μηχανογραφικά, λόγω των αναγκών που επιβάλλει το Δημόσιο Λογιστικό, μέσω της Οικονομικής Διαχείρισης. Το χαρακτηριστικό τους είναι ότι απεικονίζουν μόνον ταμειακά τις διαφορές οικονομικές συναλλαγές των Ο.Τ.Α., χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συμψηφιστικής ενημέρωσης. Επίσης για την θεώρηση των βιβλίων των υπόλογων χρηματικού στους Ο.Τ.Α, στο τέλος της χρήσεως, ισχύουν τα αναφερόμενα στην Π.Ο.Λ.1002/4.1.2007 «Περί κλεισίματος των βιβλίων των υπόλογων διαχειριστών του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ. Δ, καθώς και των Ν.Π.Ι.Δ., που χρηματοδοτούνται από το Δημόσιο η την Ευρωπαϊκή Ένωση, οικονομικού έτους 2006».

Στοιχεία

Ως προς τα «στοιχεία» που χρησιμοποιούνται στους Ο.Τ.Α., τα οποία αποτελούν τα παραστατικά εσόδων και εξόδων, τηρούνται:

Ως προς τα έσοδα:

§ **Διπλότυπα εισπραξης.** Αποτελούν τα παραστατικά με τα οποία πραγματοποιούνται εισπράξεις από τους εισπράκτορες.

§ **Γραμμάτιο εισπραξης.** Αποτελεί το παραστατικό με το οποίο ενημερώνεται κατά κωδικό το Ταμείο για τις εισπράξεις.

§ **Βεβαιωτικές καταστάσεις.** Αποτελούν όπως έχει ήδη αναφερθεί τους νόμιμους τίτλους εισπράξεως εσόδων.

Ως προς τα έξοδα

§ **Ένταλμα Πληρωμής.** Αποτελεί ίο θεωρημένο παραστατικό (ή κατάσταση) που δίνει την εντολή πληρωμής κάποιας δαπάνης.

§ **Προένταλμα.** Στις περιπτώσει που η έκδοση συγκεκριμένου εντάλματος είναι ανέφικτη, εκδίδεται ένταλμα στο όνομα κάποιου υπαλλήλου για την πληρωμή μιας δαπάνης.

1.2.2 Βιβλία τηρούμενα στους Ο.Τ.Α. λόγω εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος

Οι Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στους Ο.Τ.Α., αναφέρονται στην παράγραφο 1.1.104 του Π.Δ. 315/1999. Βασική αρχή για την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων στους Ο.Τ.Α. είναι η ανταπόκριση στις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με το οποίο το μηχανογραφικό πρόγραμμα πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

- § Το πρόγραμμα πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στην δομή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Ο.Τ.Α., ώστε να παρέχει την δυνατότητα ανάπτυξης όμοιας δομής κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών.
- § Να εξασφαλίζει στον Δήμο (Ο.Τ.Α.) την δυνατότητα προσδιορισμού μεταβλητών εσόδων κ.λπ. σε περίπτωση μεταβολής αυτών, χωρίς να απαιτείται παρέμβαση προγραμματιστή.
- § Να εξασφαλίζει την αυτόματη ετήσια προοδευτική αρίθμηση κάθε ημερολογιακής εγγραφής, χωριστά για κάθε ημερολόγιο, η οποία δεν θα δύναται να μεταβληθεί από οποιονδήποτε χρήστη.
- § Να εξασφαλίζει υποχρεωτικά την ενημέρωση των Βιβλίων του Δήμου με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά και παράλληλα να αποκλείεται η δυνατότητα στον χρήστη για επιλεκτική κατάχρηση του περιεχομένου ορισμένων στοιχείων.
- § Να παρέχει την δυνατότητα ακύρωσης των λανθασμένων ενιαίων μηχανογραφικών στοιχείων και των εγγραφών που πραγματοποιήθηκαν ταυτόχρονα στους οικείους λογαριασμούς με την μηχανογραφική έκδοση Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου.
- § Να εξασφαλίζει την δυνατότητα διαχωρισμού των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης και την χωριστή εκτύπωση του.

Το λειτουργικό σύστημα (λογισμικό), πρέπει να αποκλείει την δυνατότητα στον χρήστη για την αναδρομική τροποποίηση ή παρεμβολή οποιαδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης, που ορίζεται σε δέκα πέντε (15) ημέρες, από την ημερομηνία λήξης.

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

Το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης πρέπει να δίνει οδηγίες και να παρέχει πλήρη ανάλυση του λογιστικού, ούτως ώστε να αποτελεί βοήθημα για την χρήση και με Βάση αυτό να μπορεί να λειτουργεί η εφαρμογή.

Ειδικότερα το αναλυτικό εγχειρίδιο χρήσης πρέπει:

- § Να είναι γραμμένο στην ελληνική γλώσσα.
- § Να παρέχει οδηγίες χρήσης του ηλεκτρονικού υπολογιστή και των περιφερειακών μονάδων.
- § Να περιέχει το σύνολο των προγραμμάτων εφαρμογών, τις οδηγίες, τις δυνατότητες τους, οι οποίες πρέπει να είναι σύμφωνες με το παρόν διάταγμα.
- § Για κάθε μεταβολή πρέπει να ενημερώνεται πρώτα το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών του λογισμικού και μετά να αρχίζει η εφαρμογή του νέου ή τροποποιούμενου προγράμματος.

Οι κυριότερες υποχρεώσεις των Δήμων (ή Κοινοτήτων) που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό υπολογιστή είναι:

- § Να έχουν αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης λογιστικού στην ελληνική γλώσσα, το οποίο θα ενημερώνεται με οποιαδήποτε μεταβολή.
- § Να διαφυλάσσουν το αναλυτικό εγχειρίδιο για δέκα τουλάχιστον χρόνια από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία θα σταματήσει η μηχανογραφική τήρηση των Βιβλίων και έκδοση των στοιχείων ή θα αλλάζει το εγχειρίδιο οδηγιών.
- § Να διαφυλάσσουν τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους.
- § Να διαθέτουν σε οποιοδήποτε εξωτερικό έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να είναι δυνατή η εκτύπωση οποιωνδήποτε στοιχείων ζητηθούν ή να είναι δυνατή η οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.
- § Το μηχανογραφικό πρόγραμμα που χρησιμοποιεί ο Ο.Τ.Α. πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις διατάξεις που αναφέρεται για την μηχανογραφική έκδοση βιβλίων και στοιχείων από ίο Π.Δ. 186/1992 όπως αυτές ισχύουν.

Η μηχανογραφική τήρηση των Βιβλίων πραγματοποιείται σε δύο στάδια:

§ Της ενημέρωσης

§ Της εκτύπωσης

Εκτύπωση είναι η μεταφορά από τα αρχεία του Η/Υ των λογιστικών δεδομένων και η απεικόνιση τους σε μηχανογραφικά έντυπα (θεωρημένα ή αθεώρητα). Η θεώρηση των εντύπων γίνεται από την εποπτεύουσα το Δήμο αρχή, πριν την χρησιμοποίησή τους.

Τα Βιβλία που ενημερώνονται και εκτυπώνονται είναι τα εξής:

§ Τα ημερολόγια

§ Τα αναλυτικά καθολικά

§ Το Γενικό Καθολικό και το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο

§ Το Ισοζύγιο του Γενικού Καθολικού

§ Το Βιβλίο Αποθήκης (εάν τηρείται)

§ Τα θεωρημένα Βιβλία και καταστάσεις που τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί να εκτυπώνονται και σε «Ένιαίο θεωρημένο Μηχανογραφικό Χαρτί» σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

§ Επιτρέπεται η σύνδεση των παραστατικών στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης.

Υποχρεωτικώς τηρούμενο βιβλία.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1.1.104 του Π.Δ, 315/1999 τα υποχρεωτικώς τηρούμενα Βιβλία, είναι τα κάτωθι:

1. Ημερολόγια (Αναλυτικό και Γενικό Ημερολόγιο).

Στα Ημερολόγια αποτυπώνονται με ημερολογιακή σειρά όλες οι οικονομικές πράξεις. Αναλυτικά Ημερολόγια είναι τα ημερολόγια που αφορούν συγκεκριμένες πράξεις όπως αγορές, πωλήσεις, συμψηφιστικές πράξεις κ.λπ. Η ενημέρωση των δεδομένων των ανωτέρω ημερολογίων γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.

2. Αναλυτικά καθολικά

Αφορούν την αποτύπωση των οικονομικών πράξεων που αντιστοιχούν σε έναν αναλυτικό λογαριασμό κατά χρονική σειρά. Εκτυπώνονται μία φορά ετησίως, εντός της περιόδου κλεισίματος του Ισολογισμού.

3. Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού.

Αποτυπώνει υπό την μορφή Ισοζυγίων την κίνηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του Ισοζυγίου των Ο.Τ.Α.

4. Βιβλίο Απογράφης και Ισολογισμού.

Στο οποίο καταχωρείται η Απογραφή Τέλους Χρήσης και αποτυπώνεται ο Ισολογισμός, ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευση, ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης και ο πίνακας Διάθεση των αποτελεσμάτων.

5. Μητρώο Παγίων.

Σύμφωνα με τις τροποποιήσεις του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1167/29.5.2002 «Από 1.9.2002 οι επιτηδευματίες που τηρούν Βιβλία τρίτης κατηγορίας με μηχανογραφικό τρόπο στην έδρα τους, υποχρεούνται να εκτυπώνουν μέχρι του τέλους του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, θεωρημένο Ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των Βαθμιδών στο οποίο θα εμφανίζονται: α) τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών και των υπολοίπων αυτών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα β) τα σύνολα των κινήσεων του μήνα γ) τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών καθώς και τα υπόλοιπα τους (χρεωστικά και πιστωτικά) μέχρι το τέλος του μήνα με ταυτόχρονη κατάργηση:

α) της τήρησης του Ισοζυγίου του Γενικού Καθολικού.

β) της θεώρησης των ημερολογίων πρωτογενών εγγραφών.

Από τα ανωτέρω, συνάγεται ότι έμμεσα καταργείται και για τους Ο.Τ.Α. η εκτύπωση σε θεωρημένα των Ημερολογίων και των Γενικών Καθολικών. Με τις νέες ρυθμίσεις του ΚΒΣ, άρθρα 27-35 Ν. 3522/22.12.2006, δίνεται η δυνατότητα εμφάνισης μόνο των πρωτοβαθμίων στο ισοζύγιο λογαριασμών.

6. Βιβλίο Αποθήκης

Σε περίπτωση τηρήσεως για την παρακολούθηση της διακίνηση των αποθεμάτων, το οποίο ενημερώνεται ποσοτικά εντός οκτώ (8) ημερών από την παραλαβή ή παράδοση και με αξία εντός δέκα (10) ημερών από την λήψη του παραστατικού. Εκτυπώνεται στο τέλος του επομένου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις ή μια φορά στο τέλος της διαχείρισης χρήσης (εντός της προθεσμίας κλεισίματος του Ισολογισμού), με την προϋπόθεση ότι εκτυπώνεται μηνιαίως η «Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Αποθήκης».

Στην πράξη έχει αποδοθεί ως σήμερα ότι η πλειοψηφία των Δήμων δεν θεωρεί τα μηχανογραφικά χρησιμοποιούμενα βιβλία και στοιχεία, πιθανόν, λόγω του ότι δεν έχει διευκρινισθεί ακόμη ποια είναι η αρμόδια για την θεώρηση αρχή (Περιφέρεια, Εφορία, Δήμαρχος κ.λπ.).

1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. «οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του Ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων κεφαλαιώδους σημασίας. Στο προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία και πλήρη ενημέρωσή τους.»

Ανάλογος είναι ο προσδιορισμός των οικονομικών καταστάσεων από Έλληνες θεωρητικούς της λογιστικής επιστήμης. «Οι οικονομικές καταστάσεις (financial statement) καλούνται γενικά τα λογιστικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η περιουσιακή διάρθρωση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα αυτής για ορισμένη χρονική περίοδο» ή «η αξιοποίηση των δεδομένων, τόσο για πρόβλεψη, όσο και για απολογιστική επαλήθευση, πραγματοποιείται με την κατάρτιση, από το λογιστήριο καταστάσεων που καλούνται οικονομικές (financial statement), αν αποβλέψουμε στο περιεχόμενο τους ή λογιστικές αν αναφερθούμε στην προέλευσή τους».

Σύμφωνα με το International Accounting Standards IAS περί «Παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων », οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίσουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως μια έκθεση ή ένα δελτίο πληροφοριών».

Μη κερδοσκοπικές, κρατικές και άλλες επιχειρήσει του δημοσίου τομέα, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάζουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες επιχειρήσεις μπορεί επίσης να παρουσιάζουν συμπληρωματικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων». Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το πεδίο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) μπορεί να εφαρμόζεται και από τους Ο.Τ.Α. α' βαθμού).

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζεται στα Διεθνή Λογιστικά Προτυπα, σύμφωνα με το οποίο «οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσεως μίας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση, τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες, για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων από την διοίκηση. Για να επιτύχουν αυτό τον σκοπό οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία μιας επιχείρησης:

1. Το Ενεργητικό
2. Τις Υποχρεώσεις
3. Τα Ίδια Κεφάλαια
4. Τα έσοδα και τα έξοδα συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και
5. Τις Ταμειακές ροές

Αυτές οι πληροφορίες παράλληλα με άλλες πληροφορίες στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οικονομικής μονάδας (δηλαδή τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού) και ειδικότερα τον χρόνο και την βεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων στοιχείων.

Οι οικονομικοί στόχοι υποβολής εκθέσεων καταγράφονται από το Ο.Α.Σ.Β., το οποίο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι οι ίδιοι στόχοι στις εκθέσεις που αφορούν κυβερνητικές δραστηριότητες και επιχειρηματικές δραστηριότητες δεδομένου ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες αποτελούν μέρος της τοπικής κυβέρνησης Η οικονομική έκθεση πρέπει:

- § Να καταδεικνύει εάν οι πόροι λήφθηκαν σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο.
- § Να παρέχει πληροφορίες μέσω των οποίων αποδεικνύεται εάν τα εισοδήματα του τρέχοντα; έτους ήταν επαρκή για την πληρωμή των αντίστοιχων υπηρεσιών.
- § Να παρέχει πληροφορίες για να βοηθήσει τους χρήστες να αξιολογήσουν τις προϋποθέσεις της τοπικής αρχή
- § Να παρέχει πληροφορίες, οι οποίες θα βοηθήσουν τους χρήστες αυτών, στην αξιολόγηση των λειτουργικών αποτελεσμάτων των οικονομικών καταστάσεων και για την αξιολόγηση του επιπέδου υπηρεσιών.

Για την σωστή αξιολόγηση των λειτουργικών αποτελεσμάτων των οικονομικών καταστάσεων και για την αξιολόγηση του επιπέδου υπηρεσιών η οικονομική έκθεση πρέπει να παρέχει πληροφορίες:

- § Για τις πηγές και τις χρήσεις των Οικονομικών πόρων.
- § Για το πώς «χρηματοδοτήθηκαν οι δραστηριότητες της, πως καλύφθηκαν οι απαιτήσεις της.
- § Για την ετήσια βελτίωση ή επιδείνωση της οικονομικής κατάστασης ενός Δήμου.
- § Για τα έσοδα, έξοδα απαιτήσεις, υποχρεώσεις, περιουσιακή κατάσταση, στατιστικές.
- § Για τους νομικούς ή συμβατικούς περιορισμούς στους πόρους και τις πιθανές απώλειες των πόρων.

Το Government Accounting Standards Board – G.A.S.B διαίρεσε τους στόχους της υποβολής μιας οικονομικής έκθεσης σε τρεις υποκατηγορίες - αρχές:

Interperiod equity (Ενδιάμεσος προσδιορισμός καθαρής θέσης): Η υποβολή μιας οικονομικής έκθεσης πρέπει να παρέχει πληροφορίες, οι οποίες θα προσδιορίζουν εάν τα εισοδήματα του τρέχοντος έτους ήταν επαρκή για να πληρώσουν τις υπηρεσίες του τρέχοντος έτους.

Budgetary and fiscal compliance (Προϋπολογιστική και δημοσιονομική συμμόρφωση): Η υποβολή μιας οικονομικής έκθεσης πρέπει να αποδεικνύει ότι οι πόροι-εισοδήματα που λήφθηκαν χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς και πρέπει να καταδεικνύει την συμμόρφωση με άλλες νομικές ή συμβατικές απαιτήσεις.

Service efforts, cost and accomplishment (Αξιολόγηση προσπαθειών υπηρεσιών, κόστους και πραγματοποίηση - εκπλήρωση): Η υποβολή μιας οικονομικής έκθεσης πρέπει να Βοηθάει τους χρήστες στην παροχή πληροφοριών σχετικά με την αξιολόγηση των προσπαθειών των υπηρεσιών, τις δαπάνες και την πραγματοποίηση - εκπλήρωση της κυβερνητικής οντότητας.

Αντίστοιχους με το Ο.Α.Σ.Β. στόχους που πρέπει να επιτυγχάνονται κατά την υποβολή μιας οικονομικής έκθεσης δίνει και το Financial Accounting 's F.A.S.B.s

Τα χαρακτηριστικά που πρέπει κατά την υποβολή της μιας οικονομικής έκθεσης στην τοπική αυτοδιοίκηση είναι τα ακόλουθα:

§ **Κατανόηση** Οι οικονομικές κυβερνητικές εκθέσεις πρέπει να εκφράζονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να επιτυγχάνεται η κατανόηση τους όχι μόνο από εκείνου που έχουν γνώση των λογιστικών αρχών, χωρίς όμως να σημαίνει αυτό, ότι πρέπει να αποκλείονται τα οικονομικά στοιχεία, λόγω του ότι είναι δύσκολο να κατανοηθούν.

§ **Αξιοπιστία** Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές εκθέσεις πρέπει να είναι επαληθεύσιμες, απαλλαγμένες από προκατάληψη και πρέπει να αντιπροσωπεύουν όχι ισχυρίζονται ότι αντιπροσωπεύουν. Η αξιοπιστία επηρεάζεται από το ποσό εκτίμησης, ιδίως στα στοιχεία που περικλείουν

αβεβαιότητα. Για τον λόγο αυτό είναι απαραίτητες οι επεξηγηματικές σημειώσεις εντός της έκθεσης.

§ **Σχετικότητα** Η σχετικότητα υπονοεί ότι υπάρχει μία στενή σύνδεση μεταξύ της υποβολής της έκθεσης και του σκοπού που επιδιώκεται.

§ **Επικαιρότητα** Οι οικονομικές εκθέσεις για να είναι χρήσιμες στους χρήστες αυτών πρέπει να εκδοθούν αρκετά σύντομα από τα αναφερόμενα γεγονότα, ώστε να είναι ουσιαστική η επικαιρότητα τους.

§ **Συνέπεια** Η αρχή της συνέπειας πρέπει να χρησιμοποιηθεί σε όλα τα γεγονότα και συναλλαγές που περιλαμβάνονται σε μία οικονομική έκθεση όπως μέθοδοι εκτιμήσεων - αξιολόγησης, Βάση υπολογισμού κ.λπ.

§ **Συγκρισιμότητα** Η υποβολή μιας οικονομικής έκθεσης πρέπει να διευκολύνει τις συγκρίσεις μεταξύ τοπικών κυβερνήσεων, Δήμων ως προς τα στοιχεία που περιλαμβάνουν συγκεκριμένες λειτουργικές δαπάνες πηγές προέλευσης των εσόδων, επενδύσει κ.λπ.

Ειδικότερα στην κατηγορία των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ περιλαμβάνονται :

§ Η κεντρική κυβέρνηση μέσω του αρμοδίου υπουργείου (στην Ελλάδα το Υπουργείο Εσωτερικών) και των αρμοδίων υπαλλήλων.

§ Οι διάφοροι πιστωτές (εταιρείες , τράπεζες, ιδιώτες).

§ Οι φορολογούμενοι πολίτες

§ Οι επενδυτές (για τις περιπτώσεις συγχρηματοδοτήσεις επενδύσεων)

§ Οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α

§ Οι Υποψήφιοι ψηφοφόροι

§ Λοιποί π.χ Αναλυτές οικονομικών καταστάσεων, ερευνητές στατιστικής υπηρεσίας κλπ.

Η κεντρική κυβέρνηση μέσω του αρμοδίου Υπουργείου τοποθετείται στην αρχή της λίστας των χρηστών σε κράτη με περιφερειακή οργάνωση, όπως η Ελλάδα, αλλά και σε (ομοσπονδιακά κράτη)

Οι πιστωτές είναι μία από τις σπουδαιότερες κατηγορίες χρηστών στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι διάφοροι προμηθευτές, φυσικά ή νομικά πρόσωπα που θέλουν να γνωρίζουν την οικονομική κατάσταση του Δήμου με τον οποίο

συναλλάσσονται. Πρέπει να αναφερθεί η σημαντικότητα που έχουν τα οικονομικά μεγέθη που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ του Δημοσίου Τομέα, (μέσω των Ο.Τ.Α.) και τρίτων πιστωτών, όχι μόνο στην Ελλάδα, αλλά και στο εξωτερικό. Οι χρηματοδοτήσεις μέσω των τραπεζικών ιδρυμάτων με σκοπό την χρηματοδότηση επενδύσεων των Δήμων ή βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων τους καθιστούν τα τραπεζικά ιδρύματα, ένα από τους Βασικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της αυξανόμενης χρηματοδότησης των Δήμων μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων.

Οι επενδυτές. Η έννοια του επενδυτή, ως χρήστη των Οικονομικών Καταστάσεων των Δήμων, δεν υπάρχει προς το παρόν στην Ελλάδα, σε αντίθεση με το εξωτερικό. Πρέπει να σημειωθεί ότι η έννοια της συγχρηματοδότησα επενδύσεων μεταξύ Δήμων και τρίτων επενδυτών, δεν έχει υλοποιηθεί προς το παρόν στην Ελλάδα, χωρίς όμως να σημαίνει αυτό ότι στο μέλλον δεν θα πραγματοποιηθεί, πράγμα στο οποίο συναινούν οι διάφορες εν-δείξεις από τους Ο.Τ.Α. αλλά και το νομικό πλαίσιο με τον Ν. 3389/2005. Αντιθέτως, στο εξωτερικό (Η.Π.Α.), η έννοια του επενδυτή (θεσμικού και ιδιώτη) αναφέρεται κυρίως στην απόκτηση διαφόρων ομολόγων που εκδίδονται από τους Ο.Τ.Α. (Industrial Revenue Bonds)

Οι Πολίτες-Δημότες, πρέπει κατά την γνώμη μας, να τοποθετηθούν στην κορυφή οποιουδήποτε καταλόγου χρηστών κυβερνητικών οικονομικών εκθέσεων. Οι Δημότες είναι η σπουδαιότερη ομάδα χρηστών και έχουν άμεσο ενδιαφέρον για οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τους Δήμους.

Οι χορηγοί σαν κατηγορία χρηστών παρουσιάζονται κυρίως στο εξωτερικό (Η.Π.Α.). Είναι φυσικό ότι οι χορηγοί έχουν παρόμοιο ενδιαφέρον για την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων με μία τράπεζα, η οποία τους χορηγεί δάνειο. Οι χορηγοί ενδιαφέρονται κυρίως εάν και πώς διατέθηκαν τα χρήματα της χορηγίας.

Οι εργαζόμενοι στους Δήμους κυρίως στο εξωτερικό, ενδιαφέρονται άμεσα για τις οικονομικές καταστάσεις που εκδίδει ο κάθε Δήμος, λόγω του ότι αυτός ταυτίζεται και με τον ρόλο του εργοδότη.

Αντίστοιχα το GASB (Governmental Accounting & Standard Board)¹ προσδιορίζει τρεις αρχικές ομάδες ως χρήστες των κυβερνητικών οικονομικών εκθέσεων:

- § Στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των πολιτών (συμπεριλαμβανομένων των φορολογουμένων, των ψηφοφόρων και των ληπτών υπηρεσιών), τα Μέσα Μαζικής Ενημέρωσης (media), και οι δημόσιοι ερευνητές χρηματοδότησης.
- § Στην δεύτερη ομάδα περιλαμβάνονται ανώτεροι υπάλληλοι, (συμπεριλαμβανομένων των μελών των κρατικών νομοθετικών σωμάτων), οι επιτροπές νομών, τα συμβούλια των πόλεων, οι σχολικές επιτροπές και ειδικευμένοι ανώτεροι υπάλληλοι.
- § Η τρίτη ομάδα περιλαμβάνει επενδυτές και πιστωτές ασφαλιστικές και οικονομικά ινστιτούτα,

Οι σκοποί που επιδιώκονται και η έμφαση που δίνεται στα επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, είναι αναλόγως της κατηγορίας που ανήκει ο κάθε χρήστης αυτών.

1.3.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.

Λογιστικές αρχές είναι οι γενικά παραδεδεγμένοι από την λογιστική επιστήμη και πρακτική, κανόνες, μέθοδοι και τεχνικές που πρέπει να ακολουθούνται για την επίτευξη των βασικών και αντικειμενικών στόχων της λογιστικής, ο σπουδαιότερος των οποίων είναι η κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Συμπερασματικά, οι παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές είναι ένας τεχνικός όρος της λογιστικής που περιλαμβάνει τις συνήθειες τους κανόνες και τις διαδικασίες που είναι παραδεδεγμένες από την λογιστική πρακτική σε ορισμένο χρόνο. Οι λογιστικές αρχές εξελίσσονται συνεχώς με την πάροδο του χρόνου και γενικά μεταβάλλονται, λόγω του ότι είτε απορρίπτονται, είτε γίνονται παραδεκτές από τους χρήστες της λογιστικής.

Οι κυριότερες λογιστικές αρχές, οι οποίες προσδιορίζουν το λογιστικό πλαίσιο των οικονομικών μονάδων που ισχύει έως σήμερα στην χώρα μας είναι οι ακόλουθες:

Η αρχή το ιστορικού κόστους (historical cost principle)

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους ορίζετε ότι οι λογιστικές αξίες διατηρούνται καθ' όλη την διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας και απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο κόστος κτήσεώς τους. Η αρχή του ιστορικού κόστους είναι συνυφασμένη με την παραδοχή και εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας στην οποία αναφέρεται και η 4η οδηγία της ΕΟΚ .

Η αρχή αυτή επιβαλλόταν στην χώρα μας με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20 και του Κ.Β.Σ. έως την εισαγωγή του Δ.Π.Χ.Π. που εφαρμόζονται έως σήμερα στις εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες. Ένα από τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους ,είναι η αδυναμία που παρουσιάζει η εφαρμογή της, σε περιόδους με έντονες πληθωριστικές τάσεις, οπότε τα στοιχεία που δίδει η λογιστική με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι παραπλανητική.

Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων(the revenue realization principle)

Η αρχή αυτή καθορίζει: α) Τι είναι έσοδο, β) Πώς μετράτε γ) Τον χρόνο που το έσοδο πραγματοποιείται. Πληροφορίες ως προς τον ορισμό των εσόδων, όσο και ως προς τον χρόνο αναγνώρισεως του στις οικονομικές καταστάσεις μας δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η αρχή του συσχετισμού εσόδων - εξόδων (the matching principle)

Σύμφωνα με την αρχή του συσχετισμού εσόδων - εξόδων, τα έσοδα που ανήκουν σε κάθε λογιστική περίοδο πρέπει να συσχετίζονται με τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αντίστοιχων εσόδων, ώστε μέσω του συσχετισμού αυτού να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου.

Η αρχή της αντικειμενικότητας (the objective principle)

Η αρχή αυτή προσδιορίζει ότι οι λογιστικές καταχωρίσει και παρουσιάσει βασίζονται σε γεγονότα που είναι αντικειμενικά προσδιοριζόμενα (μέσω αμφοτεροβαρών συμβάσεων) και μπορούν εύκολα να επαληθευθούν (μέσω της ύπαρξης δικαιολογητικών).

Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων (The consistency principle)

Η ύπαρξη συγκρισιμότητας των λογιστικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων χρήσεως προϋποθέτει ότι οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι δεν μεταβάλλονται με την διαδοχή των χρήσεων. Η οποιαδήποτε μεταβολή στις μεθόδους αποτιμήσεως έχει ως αποτέλεσμα τον επηρεασμό της εικόνας των οικονομικών καταστάσεων

Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης (the full disclosure principle)

Σύμφωνα με την αρχή της πλήρους αποκάλυψης, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις με την έννοια ότι όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι απαραίτητες για μια ορθή παρουσίαση έτσι ώστε ένας «λογικός και συνετός επενδυτής» να μην μπορεί να παραπλανηθεί.

Η αρχή της εξαίρεσης (the expection principle)

θεωρείται αποδεκτό ότι κάτω από ορισμένες ειδικές συνθήκες επιτρέπεται κάποια απόκλιση ή εξαίρεση από τις βασικές λογιστικές αρχές.

Στις κυρίαρχες αρχές της λογιστικής που χρησιμοποιούνται από το « Statement of Recommended practice – S.O.R.P. του c.i.p.f.a (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) στην Αγγλία, για τις τοπικές αρχές, περιλαμβάνονται:

§ Οι οικονομικές καταστάσεις από τις πληροφορίες των ταμειακών ροών πρέπει να προετοιμαστούν σύμφωνα με την λογιστική αρχή "accruals", σύμφωνα με την οποία στις οικονομικές καταστάσεις τα γεγονότα πρέπει να απεικονίζονται εντός της περιόδου που αυτά λαμβάνουν χώρα και όχι στην περίοδο που αυτά πληρώνονται.

§ Οι καταστάσεις των λογαριασμών των τοπικών αρχών πρέπει να προετοιμάζονται με Βάση την παραδοχή ότι η αρχή θα συνεχίσει την λειτουργική της ύπαρξη στο μέλλον (going concern).

Οι τοπικές αρχές αντλούν την δύναμη τους από το καταστατικό και το οικονομικό λογιστικό τους πλαίσιο ελέγχεται από την αρχική και δευτεροβάθμια νομοθεσία, θεωρείται ως πρωταρχική αρχή ότι, όπου υπάρχει σύγκρουση μεταξύ

λογιστικών αρχών και συγκεκριμένων νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν τις τοπικές αρχές, υπερισχύουν αυτές των λογιστικών αρχών.

1.3.2 ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεων των Δήμων πρέπει να θεωρούνται - υπογράφονται από αρμόδια πρόσωπα. Στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, αλλά και στον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων δεν γίνεται σχετική αναφορά ως προς τα πρόσωπα που πρέπει να υπογράφουν τις οικονομικές καταστάσεις των Δήμων. Στις ανώνυμες εταιρείες, οι υπεύθυνοι που υπογράφουν τις οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών». Στην ως άνω παράγραφο αναφέρεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν υπογραφεί από τρία διαφορετικά πρόσωπα. Σε αντιστοίχιση των αναφερομένων στο ανωτέρω άρθρο του Κ.Ν. 2190/1920, κατά την γνώμη μας, τα πρόσωπα που πρέπει να υπογράφουν τις οικονομικές καταστάσεις των Δήμων είναι:

- § Ο Δήμαρχος
- § Ο Αντιδήμαρχος των οικονομικών υπηρεσιών ή ο Διευθυντής των οικονομικών υπηρεσιών
- § Ο σύνταξης τις οικονομικές καταστάσεις (λογιστής)

Η υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων από τα ως άνω πρόσωπα έχει την έννοια ότι οι υπογράφωντες συμφωνούν με το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Σε αντίθετη περίπτωση οφείλουν να εκθέτουν έγγραφα τυχόν αντιρρήσεις τους, στις περιπτώσει που υπάρχει διαφωνία ως προς την νομιμότητα του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, που απευθύνεται προς το Δημοτικό Συμβούλιο το οποίο θα εγκρίνει τελικώς αυτές στη σχετική συνεδρίαση, όπως αναφέρεται σε αντίστοιχο κεφάλαιο.

Η ύπαρξη των σχετικών υπογραφών στις οικονομικές καταστάσεις αποτελεί απαραίτητο τύπο για την εγκυρότητα αυτών. Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι πρέπει να αναφέρονται τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που πιστοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις.

1.3.3 ΤΑ ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Ο στόχος των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρασχεθούν πληροφορίες που αφορούν την χρηματοοικονομική απόδοση και την θέση μιας αρχής (τοπικής) που είναι χρήσιμη για την διαχείριση των δημοσίων κεφαλαίων και για την λήψη των οικονομικών αποφάσεων.

- § Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αξιόπιστες εάν:
- § Είναι απαλλαγμένες από υλικά λάθη
- § Είναι πλήρεις μέσα στα όρια της σημαντικότητας
- § Υπό τους όρους της αβεβαιότητας έχουν προετοιμαστεί προσεκτικά, με σκοπό να απεικονίσουν την ουσία των συναλλαγών και δραστηριοτήτων που υποκρύπτουν, παρά τον επίσημο νομικό χαρακτήρα τους.
- § Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να πληρούν τα κριτήρια της συνέπειας και της συγκρισιμότητας.
- § Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής στις οποίες το «Statement of Recommended Practice – S.O.R.P του Chartered Institute of public Finance and Accountancy C.I.P.F.A είναι Βασισμένο, περιλαμβάνει έννοιες και ορολογία λογιστικής που απαιτούν γνώση της λογιστικής, όσο και της τοπικής αυτοδιοίκησης. Επίσης, πρέπει να εξασφαλίζεται κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων η δυνατότητα της κατανόησης τους (understandability)
- § Η σημαντικότητα (materiality) είναι ένα άλλο στοιχείο το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψη κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Η παράληψη ενός στοιχείου, στο οποίο βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις ή η λανθασμένη διατύπωση του, μπορεί να επηρεάσει τις αξιολογήσεις της διαχείρισης, των οικονομικών αποφάσεων ή των συγκρίσεων. Οι κύριοι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη για να ικανοποιηθεί η αρχή της σημαντικότητας είναι:
- § Το μέγεθος του στοιχείου, κρινόμενο στα πλαίσια των οικονομικών καταστάσεων συνολικά.
- § Η φύση του στοιχείου σε σχέση με:
 - Συναλλαγές ή άλλα γεγονότα

- την νομιμότητα και τις πιθανές συνέπειες του γεγονότος ή της συναλλαγής
- Την ταυτότητα των ενδιαφερομένων μερών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.
ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ Ο.Τ.Α. ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ

2.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ Ο.Τ.Α

Η Απογράφη και η Αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α., αποτελεί ένα από τα σπουδαιότερα βήματα για την μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό σύστημα των Δήμων στο Διπλογραφικό Σύστημα. Αν και οι περισσότεροι Δήμοι έως σήμερα έχουν εφαρμόσει το Διπλογραφικό και έχουν συντάξει απογράφη έναρξης, αναφερόμαστε στα κατωτέρω θέματα, λόγω της σπουδαιότητας τους και λόγω του ότι οι διαδικασίες αποτίμησης στις περισσότερες περιπτώσεις ισχύουν και στο τέλος κάθε χρήσης.

Λέγοντας Ισολογισμό Έναρξης εννοούμε την αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης του Δήμου κατά την στιγμή έναρξης εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος (1/1/200X), μέσα από λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Για την διαμόρφωση του Ισολογισμού Έναρξης είναι ανάγκη να προσδιορίζουμε τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία:

Ποιο είναι το ενεργητικό του Δήμου, δηλαδή:

- § Ποια είναι η πάγια περιουσία του.
- § Ποια είναι η κατά την έναρξη η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων του.
- § Ποιεί είναι οι απαιτήσεις που έχει από τρίτους (δημότες, φορείς, επιχειρήσεις).
- § Πόσα και ποια είναι τα χρηματικά διαθέσιμα (το ταμείο και τα χρήματα στις τράπεζες).

Ποια είναι τα στοιχεία του παθητικού του, δηλαδή:

- § Ποιεί είναι οι υποχρεώσεις του Δήμου (σε προμηθευτές, στην εφορία, στίς τράπεζες, σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λπ.)
- § Ποια είναι η καθαρή του θέση, έτσι όπως διαμορφώνεται από την εξίσωση:

Ενεργητικό-Υποχρεώσεις = Καθαρή Θέση

Σχηματικά η γενική μορφή του ισολογισμού έναρξης του Δήμου, όπως πρέπει να διαμορφωθεί κατά την στιγμή της έναρξης του διπλογραφικού (1/1) είναι η ακόλουθη:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Β. ΕΞΟΔΑ	Α.	□Γ. ΠΑΓΙΟ	
ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ□□Α.	ΙΔΙΑ	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	ΚΕΦ	Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
	ΑΛΛΙ		
	Α		
Ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ(I)	Διαφορέ	Α(II)
		ς	
		αναπροσ	
		αρμογής	
		Επιχορη	
		γήσεις	
		επενδύσε	
		ων	
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	Γ(II)		
Συμμετοχές και άλλες	Γ(III)	Αποθεμα	Α(IV)
χρηματοοικονομικές		τικά	
απαιτήσεις		κεφάλαι	
		α	
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ		Αποτελέ	Α(V)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		σματα	
		εις νέο	
Αποθέματα	Δ(I)	Ποσά	V
		προορισ	
		μένα για	
		αύξηση	
		κεφαλαί	
		ου	

Απαιτήσεις	Δ(II)	Β. ΠΡΟΒΛ ΕΨΕΙΣ	
Χρεόγραφα	Δ(III)	Γ. ΥΠΟΧΡ ΕΩΣΕΙ Σ	
Διαθέσιμα	Δ(IV)	Μακροπ ρόθεσμε ς Βραχυπρ όθεσμες	Γ(I) Γ(II)
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		Δ. ΜΕΤΑΒ ΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡ ΙΑΣΜΟ Ι ΠΑΘΗΤ ΙΚΟΥ	
Χρεωστικοί λογαριασμοί τάξεως.		Πιστωτι κοί λογαρια σμοί τάξεως.	

Το Π.Δ. 315/99, αναφέρεται στις διαδικασίες Απογράφης και Αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των Δήμων, η σχηματική συνοπτική απεικόνιση των οποίων έχουν ως εξής:

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Σύσταση επιτροπής	→	<ul style="list-style-type: none"> • Σύσταση επιτροπής
Οργάνωση απογραφής		<ul style="list-style-type: none"> • Ενημέρωση επιτροπής • Χρονοδιάγραμμα • Καταμερισμός • Έντυπα απογραφής • Οργάνωση συγκέντρωσης στοιχείων
Καταγραφή παγίων	→	<ul style="list-style-type: none"> • Ακίνητα • Πάγια κοινής χρήσεως • Λοιπά πάγια
Αποτίμηση παγίων	→	<ul style="list-style-type: none"> • Ακίνητα • Πάγια κοινής χρήσεως • Λοιπά πάγια
Λοιποί λογαριασμοί	→	Λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού
Έγκριση	→	<ul style="list-style-type: none"> • Εισηγητικό στο Δ.Σ. • Έγκριση
Ενημέρωση λογιστικής	→	<ul style="list-style-type: none"> • Μισθώματα παγίων • Λογαριασμοί λογιστικής

Οποιοσδήποτε διαφορές στην Απογράφη Έναρξης, ποσοτικές ή αξιακές, που θα προκύψουν από το μεταγενέστερο έλεγχο της Απογραφής μπορούν να καταχωρηθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς, αφού εγκριθούν από το Δημοτικό Συμβούλιο. Το ίδιο θα γίνει και για τις διαφορές που θα προκύψουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επόμενων τριών (3) χρήσεων. Δηλαδή, η νομοθεσία, λαμβάνοντας υπ' όψη της ιδιαιτερότητες που υπάρχουν στην διαδικασία Απογραφής στον Δήμο, δίνει την δυνατότητα της αναμόρφωσης της Απογραφής για τις τρεις χρήσεις που ακολουθούν την Απογράφη Έναρξης. Δεν έχει αντιμετωπιστεί η περίπτωση που προκύψουν διαφορές απογραφής, μετά από το χρονικό διάστημα των τριών ετών από την έναρξη του διπλογραφικού, θεωρούμε ότι πρέπει μετά από αιτιολογημένη απόφαση έγκρισης του Δημοτικού Συμβουλίου, να ακολουθηθεί η ως άνω διαδικασία.

Η επιτροπή Απογράφης, πρέπει τόσο κατά την διαδικασία της Απογράφης Έναρξης, όσο και στις επόμενες Απογραφές των περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α., που θα υλοποιούνται με το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης των Ο.Τ.Α., να λάβουν υπ' όψιν τα οριζόμενα από τα άρθρα 41 και 43 του Κ.Ν. 2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» και του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», όπου αυτά δεν έχουν τροποποιηθεί με ειδικές διατάξεις, οι οποίες ισχύουν κατά την Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α.

Η πράξη έως σήμερα, έχει δείξει ότι στην πρώτη Απογραφή υπάρχουν σημαντικές παραλήψεις, οι οποίες όμως μπορούν να διορθωθούν στα επόμενα τρία χρόνια. Από τις πιο συνηθισμένες «διορθώσεις» είναι αυτές που αφορούν τα έργα κοινής χρήσεως και τα έργα υπό εκτέλεση και οφείλονται συνήθως σε λανθασμένα δεδομένα ή εκτιμήσεις της Τεχνικής Υπηρεσίας του Δήμου.

Πρώτη ενέργεια της απογράφης είναι να συσταθεί η Επιτροπή Απογράφης με σχετική απόφαση του Δημάρχου ή του Δημοτικού Συμβουλίου, η οποία προέρχεται κατόπιν σχετικής εισήγησης της οικονομικής υπηρεσίας του Δήμου και του Δημάρχου ή του νόμιμου αναπληρωτή του. Η Επιτροπή Απογράφης φέρει την ευθύνη της Απογράφης προς το Δημοτικό Συμβούλιο.

Η σύνθεση της, ο αριθμός των μελών της και ο τρόπος λειτουργίας της δεν ορίζονται στο Π.Δ. 315/99.

Το κύριο έργο των μελών της Επιτροπής θα είναι η επίβλεψη και ο έλεγχος των εργασιών, διενεργώντας όπου κρίνεται αναγκαίο δειγματοληπτικούς ελέγχους της φυσικής Απογράφης σε επιλεγμένους χώρους, ενώ θα έχει πρόσβαση σε όλα τα στοιχεία, στα οποία θα στηριχθεί η Απογραφή (Συμβόλαια ακινήτων, βεβαιώσεις κτηματολογίου, υποθηκοφυλακείου, φάκελοι έργων κ.λπ.).

2.2 Απογραφή – Αποτίμηση Παγίων

Στην κατηγορία των παγίων στοιχείων που θα πρέπει να απογραφούν, κατά την αρχική Απογραφή -Απογραφή Έναρξης, περιλαμβάνονται:

§ Οικόπεδα - Γήπεδα

- § Ακίνητα Κτίρια και εγκαταστάσεις κυρίων
- § Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων
- § Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός.
- § Εργαλεία
- § Μεταφορικά μέσα
- § Έπιπλα - σκεύη και Λοιπός εξοπλισμός
- § Πάγια κοινής χρήσεως

Η κυριότερη κατηγορία που περιλαμβάνονται στα προς απογραφή πάγια είναι τα ακίνητα και οι κοινόχρηστοι χώροι. Ως προς τα ακίνητα που πρέπει να καταγραφούν, πρέπει να γίνουν οι κατωτέρω εννοιολογικοί διαχωρισμοί:

- § **Ακίνητα ιδιοκτησίας Δήμου**, για τα οποία υπάρχουν τίτλοι. Όλα τα ακίνητα, που στα υποθηκοφυλακεία φέρεται ιδιοκτήτης ο Δήμος, πρέπει να καταγραφούν. Είναι σκόπιμο να ζητηθούν και τα αντίγραφα των συμβολαίων - εφ' όσων δεν υπάρχουν στο Δήμο- ώστε να δημιουργηθεί πλήρης φάκελοί κάθε ακινήτου (για την λήψη των αντιγράφων ο δήμος έχει τις ατέλειες του Δημοσίου - αρ. 304 Π.Δ. 410/95).
- § **Ακίνητα ιδιοκτησίας του Δήμου για τα οποία δεν υπάρχουν τίτλοι**, χωρίς να υπάρχει θέμα αμφισβήτησης. θεωρείται σκόπιμο να καταγραφούν και παράλληλα να ξεκινήσει διαδικασία κτηματογράφησης τους, σύμφωνα με το άρθρο 245 του ΔΚΚ και του Π.Δ. 258/85. Η διαδικασία κτηματογράφησης είναι χρονοβόρα και χρειάζεται κυρίως για την τακτοποίηση των περιουσιακών στοιχείων χωρίς να συνδέεται η ολοκλήρωση της με τη διαδικασία καταγραφής των ακινήτων,

Στις ειδικές περιπτώσεις Ακινήτων και Εγκαταστάσεων, που πρέπει επίσης να απογραφούν, περιλαμβάνονται:

- § Ακίνητα που έχουν καταπατηθεί από τρίτους
- § Ακίνητα που βρίσκονται σε διαδικασία απαλλοτρίωσα εκ μέρους του δήμου.
- § Χώροι που είναι χαρακτηρισμένοι από την εφαρμογή του σχεδίου πόλεως, για κατασκευή κοινωφελών εγκαταστάσεων όπως σχολεία, εκκλησίες νεκροταφεία, γυμναστήρια, κολυμβητήρια κ.λ.π.
- § Ακίνητα που εμπίπτουν στις περιπτώσει χρησικτησίας

§ Ακίνητα για τα οποία υπάρχει διεκδίκηση από τρίτους.

Εκτίμηση της αξίας των ακινήτων

Με Βάση το Π.Δ. 315/99, τα ακίνητα θα αποτιμηθούν με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων και όπου αυτό δεν εφαρμόζεται, με τους κανόνες εκτίμησης των ακινήτων που εφαρμόζουν οι Δ.Ο.Υ. Οι διατάξεις που διέπουν τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων είναι κατά βάση ο ν. 1249/82 με τις μετέπειτα τροποποιήσεις του.

Για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού για τα ακίνητα εντός σχεδίου πόλεως ή το σύστημα προσδιορισμού για τα ακίνητα εκτός σχεδίου πόλεως που αναφέρεται ως «Α/Α γης».

Ο προσδιορισμός με το αντικειμενικό σύστημα οδηγεί σε ενιαίους τρόπους εμφάνισης της ακίνητης περιουσίας, χωρίς υποκειμενισμούς και αυθαιρεσίες.

Το αντικειμενικό σύστημα διαθέτει αυτή τη δυνατότητα, χρησιμοποιώντας πλήθος από συντελεστές κατά τον προσδιορισμό της αξίας (τιμές ζώνης, επιφάνειες ασυντέλεστες παλαιότητας, εμπορικότητας τρόπου κατασκευής, χρονολογίας κατασκευής, τρόποι χρήσης του ακινήτου, περιβάλλοντος χώρου, συντελεστές δόμησης).

Ο τρόπος εργασίας για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων είναι η συμπλήρωση των σχετικών εντύπων - φύλλων υπολογισμού:

§ Έντυπο 1 μέχρι 5 για τα εντός σχεδίου πόλεως.

§ Έντυπο ΚΙ μέχρι Κ9 για κτίρια εκτός σχεδίου πόλεως ή για ειδικές κατασκευές.

§ Τα έντυπα για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών, που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης.

Συνοψίζοντας, οι ενέργειες για την καταγραφή και αποτίμηση των ακινήτων είναι οι εξής:

1. Συγκρότηση ειδικής ομάδας Απογράφης με τη συμμετοχή της τεχνικής υπηρεσίας και του νομικού του Δήμου.
2. Καταγραφή των ακινήτων που αναφέρονται στο βιβλίο περιουσίας.
3. Εξέταση στα αρμόδια υποθηκοφυλακεία των μερίδων το Δήμου, εάν υπάρχουν καταγεγραμμένα ακίνητα που δεν αναφέρονται στο βιβλίο περιουσίας.
4. Διαμόρφωση φύλλων υπολογισμού για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, ώστε να είναι εφικτή η αποτίμηση τους.
5. Καταχώριση τους στο μητρώο παγίων.

2.3 Απογραφή και Αποτίμηση Λοιπών περιουσιακών στοιχείων

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα έπιπλα και σκευή, Η/Υ, μεταφορικά μέσα κ.λπ. Η συνοπτική εικόνα της διαδικασίας απογράφης και αποτίμησης των λοιπών περιουσιακών στοιχείων κατά φάση έχει ως εξής:

Καταγραφή

§ Φυσική Απογραφή

§ Στοιχεία από βιβλίο περιουσιακών στοιχείων

Τακτοποίηση παγίων

§ Ετικέτες Απογράφης

Αποτίμηση

§ Τρέχουσα αξία

§ Αξία κτήσης

§ Αποσβεσμένα πάγια

§ Συγκριτικά στοιχεία αγοράς

§ Εκτίμησης τεχνικής Υπηρεσίας

§ Πηγές άντλησης των δεδομένων – στοιχείων

§ Τιμολόγια

§ Πληρωμένα εντάλματα

§ Παλαιά στοιχεία αρχείων

Πηγές άντλησης των δεδομένων – στοιχείων

§ Διαχωρισμός

§ Πρωτόκολλα καταστροφής

Ως προς την αποτίμηση των Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων ισχύει ότι αυτά πρέπει να απογραφούν στην τρέχουσα αξία τους. Η τρέχουσα αξία θα προσδιοριστεί με Βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής και με Βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

2.4 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ – ΥΛΙΚΩΝ

Απογράφη των πρώτων υλών, των αναλώσιμων και των ανταλλακτικών των παγίων στοιχείων θα γίνει με ημερομηνία 31/12/200X και θα γίνεται κάθε χρόνο φυσική απογράφη. Δύο είναι τα θέματα που θα μας απασχολήσουν σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων:

1. **Η αποτίμηση των αποθεμάτων:** Ένα ζήτημα είναι σε ποιες τιμές και με ποια μέθοδο θα γίνει η πρώτη αποτίμηση των αποθεμάτων στην απογράφη έναρξης. θεωρούμε πως ο πιο προσιτός τρόπος αποτίμησης για την απογράφη έναρξης είναι η τελευταία τιμή απόκτησης (οι τιμές των τελευταίων τιμολογίων), εκτός και αν υπάρχουν στοιχεία προσδιορισμού με την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους, η οποία προτείνεται και από το Π.Δ. 315/1999.

Το Μέσο Σταθμικό Κόστος προσδιορίζεται από το πηλίκο της σχέσης :

Αξία Αποθεμάτων Ενάρξεως Περιόδου + Αξία Αγορών Περιόδου
Στην Τιμή Κόστους

**Ποσότητα Αποθέματος Ενάρξεως Περιόδου + Ποσότητα Αγορών
Περιόδου**

2.5 ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ

Η αποτίμηση των συμμετοχών αυτών θα γίνει με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 315/1995. Σύμφωνα, λοιπόν, με αυτές, η συμμετοχή του δήμου σε δημοτικές επιχειρήσεις θα αποτιμηθεί στην τιμή κτήσεως.

Σύμφωνα με τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Π.Δ. 315/99 θα πρέπει να καταχωρηθούν:

§ Η ονομαστική αξία των μετοχών της συμμετοχής του Δήμου στον λογαριασμό 18.00.00 «τίτλοι πάγιας επένδυσης».

§ Οι τυχόν αρνητικές διαφορές μεταξύ αξίας κτήσης των συμμετοχών και τρέχουσας αξίας τους στο λογαριασμό 18.00.98 «προβλέψεις για υποτίμηση» με αρνητικό πρόστιμο, ενώ αντίθετα οι θετικές στην πίστωση των λογαριασμών 78.18 και 78.34

Είναι πιθανό ο δήμος να έχει μισθώσει ακίνητα για να εγκαταστήσει μέρος των υπηρεσιών του και έναντι εγγύησης να έχει καταβάλει ένα ή δύο μισθώματα στους ιδιοκτήτες αυτών των ακινήτων ή να έχει δώσει ο Δήμος εγγύηση, για ηλεκτροδότηση ή για υδροδότηση ή για κάθε άλλη περίπτωση που απαιτεί συμβατικά, την καταβολή εγγύησης εκ μέρους του δήμου.

Πρέπει να καταγράφουν οι εγγυήσεις που έχει δώσει ο Δήμος, κατά κατηγορία εγγύησης, και να εμφανισθούν τα ποσά στα βιβλία και πιο συγκεκριμένα στο βιβλίο απογράφων και ισολογισμού σαν απογραφή έναρξης.

2.6 Απογραφή - Αποτίμηση Απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις το Δήμου διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

§ εκείνες που αφορούν τις βεβαιωμένες Βάρους δημοτών, και

§ εκείνες που αφορούν το Δημόσιο.

Απαιτήσεις από τους δημότες

Από το εισπρακτέο υπόλοιπο του απολογισμού μπορούμε να πάρουμε τις βεβαιωμένες απαιτήσεις και να τις εμφανίσουμε σαν απογραφή ενάρξεως στους λογαριασμούς απαιτήσεων.

Σχετικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις: πρέπει στον Ισολογισμό Έναρξης του Δήμου να γίνει σαφής διαχωρισμός μεταξύ των Βέβαιων και των επισφαλών απαιτήσεων του Δήμου. Επιγραμματικά, θα πρέπει να πάρουμε υπόψη μας τις παραγραφείσες απαιτήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Δημοσίου, οι οποίες σαφώς και θα πρέπει να θεωρηθούν επισφαλείς. Εδώ πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ του τμήματος εσόδων και της Νομικής Υπηρεσίας.

Απαιτήσεις από το Δημόσιο

Πρέπει να καταγραφούν όλες οι απαιτήσεις που έχουν καταστεί Βέβαιες και δεν έχουν αποδοθεί στις 31/12/XXXX στον Δήμο. Κατά την καταγραφή των απαιτήσεων κρίνεται σκόπιμο να διαχωριστούν οι υπό παραγραφή απαιτήσεις και να καταχωρηθούν στις επισφαλείς.

2.7 ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

Με ημερομηνία 31/12/200X θ' απογράψουμε τα χρηματικά διαθέσιμα του Δήμου. Αυτά διακρίνονται σε:

- § Μετρητά στο ταμείο του Δήμου
- § Καταθέσει σε λογαριασμούς όψεως και σε ταμείο παρακαταθηκών και δανείων.

Προβλήματα εντοπίζονται κατά την μεταβίβαση της ταμειακής διαχείριση από την Δ.Ο.Υ. στην Ταμειακή Υπηρεσία του Δήμου.

Απογραφή και αποτίμηση των χρεογράφων

Είναι πιθανό ο Δήμος να κατέχει χρεόγραφα όχι σαν μορφή πάγιας μακροπρόθεσμης επένδυσα, αλλά σαν πρόσκαιρη τοποθέτηση. Οι κατηγορίες αξιόγραφων που πιθανόν ευρίσκονται στην κυριότητα του Δήμου και η αποτίμηση τους διαγραμματικά έχουν ως κατωτέρω:

<i>Τίτλοι</i>	<i>Τρέχουσα τιμή - Αποτίμηση</i>
Τίτλοι εισηγμένη στο χρηματιστήριο	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
Συμμετοχές σε άλλες πλην Α.Ε εταιρείες	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών όπως εμφανίζεται στον τελευταίο νόμιμο δημοσιευμένο ισολογισμό
Έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου	Στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε τίτλου.
Ομόλογα ελληνικού δημοσίου	Στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής, η οποία ταυτίζεται με την χρηματιστηριακή τιμή τίτλων του τελευταίου μήνα της χρήσης.
Τραπεζικά ομόλογα	<p>A) Εάν είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο αποτιμώνται στην κατ' χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής. Ως τρέχουσας ορίζεται η μέση χρηματιστηριακή τιμή των τίτλων του τελευταίου μήνα της χρήσης.</p> <p>B) Εάν δεν είναι εισηγμένα, χαρακτηρίζονται τίτλοι προθεσμιακής κατάθεσης και αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία κλεισίματος του</p>

**Ισολογισμού. Η αξία αυτή
προσδιορίζεται με βάση το επιτόκιο
του κάθε τίτλου.**

Περί αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων η αποτίμηση, γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ κτήσεως της και της τρέχουσας τιμής τους.

2.8 ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Κατά την απογράφη και αποτίμηση των υποχρεώσεων, διακρίνονται οι κατωτέρω περιπτώσεις κατά λογαριασμό υποχρέωσης:

Προμηθευτές: θα εμφανιστούν οι υποχρεώσεις σε προμηθευτεί για κάθε παραστατικό, το οποίο έχει εκδοθεί μέχρι 31/12/200X και δεν έχει εξοφληθεί, ανεξάρτητα εάν έχει ενταλματοποιηθεί ή όχι.

Υποχρεώσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί τιμολόγια, αλλά αμφισβητούνται από τον δήμο, θα πρέπει να αντιμετωπιστούν με την βοήθεια της Νομικής Υπηρεσίας.

Γραμμάτια πληρωτέα: σε περίπτωση που ο ΟΤΑ έχει εκδώσει γραμμάτιο προς τρίτους για πληρωμή υποχρεώσεων, οι οφειλές αυτές πρέπει να εμφανιστούν στην Απογράφη Έναρξης του ΟΤΑ (αναλυτικά ανά γραμμάτιο).

Μακροπρόθεσμες και Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τράπεζες και Τ.Π.Δ.: σε περίπτωση που ο Δήμος έχει πάρει δάνεια από τράπεζες (και Τ.Π.Δ.) θα πρέπει να εμφανιστούν σε ξεχωριστούς λογαριασμούς ανά δάνειο στα βιβλία του Δήμου (σύμφωνα με τα extraits που θα έχει συγκεντρώσει ο Δήμος με 31/12/200X). Οι δόσεις των δανείων που θα καταβληθούν μέσα στην επόμενη χρήση θα πρέπει να εμφανίζονται ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση.

Οφειλές σε διάφορους πιστωτές: εδώ θα μπορούσαμε να αναφερθούμε σε μεγάλο αριθμό υποχρεώσεων που προκύπτουν βραχυπρόθεσμα στις 31/12/XXX. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- § Οφειλές προς του εργαζομένους, οι οποίες έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες.
- § Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό δημοσίου και τρίτων, οι οποίες αφορούν υποχρεώσεις προς τρίτους από ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τους. Ενδεικτικά τέτοια ποσά μπορεί να είναι παρακρατήσεις (δόσεις δανείων από το ΤΠΔ) από εργαζομένους του δήμου ή παρακρατήσεις με εισαγγελικές εντολές (οφειλόμενα δάνεια κ.λπ.). Όλες αυτές οι παρακρατήσεις πρέπει να αποδοθούν μέσα στο έτος που έπεται της απογράφης.
- § Δικαιούχοι επιταγών που δεν έχουν εμφανιστεί: είναι πιθανόν ο Δήμος να έχει στα χέρια του επιταγές έκδοσης του για εξόφληση οφειλών του προς προμηθευτές. Οι επιταγές αυτές δεν έχουν παραληφθεί από τους προμηθευτές για διάφορους λόγους. Αυτές οι επιταγές πρέπει να εμφανιστούν στην Απογραφή Έναρξης του Δήμου.

Οφειλές προς την εφορία: στις 31/12/200X έχουν δημιουργηθεί υποχρεώσεις προς τη Δ.Ο.Υ. Τέτοιου είδους οφειλές μπορεί να είναι:

- § Φόροι και χαρτόσημα που έχουν παρακρατηθεί ή θα παρακρατηθούν για αμοιβές προσωπικού, δεδουλευμένες μέχρι 31/12/200X (ΦΜΥ κ.λπ.).
- § Φόροι και χαρτόσημα τρίτων (δικηγόροι και λοιποί ελεύθεροι επαγγελματίες).
- § Φόροι που έχουν παρακρατηθεί μέχρι 31/12/20XX από προμηθευτεί και δεν έχουν αποδοθεί στην Δ.Ο.Υ.
- § Βεβαιωμένες οφειλές προς την Δ.Ο.Υ. που έχουν προκύψει μέχρι 31/12/20XX (όπως πρόστιμα και προσαυξήσεις που δεν έχουν πληρωθεί).

Οφειλές προς ασφαλιστικά ταμεία: Ποσά που οφείλονται στο ΤΥΔΚΥ, ΙΚΑ βάσει των δεδουλευμένων αμοιβών μισθοδοσία. Το ίδιο για ποσά που οφείλονται σε άλλα ασφαλιστικά ταμεία, κύρια και επικουρικά. Τα κύρια ασφαλιστικά ταμεία θα εμφανιστούν ξεχωριστά από τα επικουρικά ταμεία. Κάθε ταμείο θα εμφανιστεί αναλυτικά. Ποσά που αφορούν οφειλές προηγούμενων ετών προς ασφαλιστικά ταμεία, θα πρέπει να εμφανιστούν σε ξεχωριστούς λογαριασμούς.

Τα παραπάνω στοιχεία θα παραδοθούν εγγράφως στον υπεύθυνο Απογράφης με τη μορφή αναλυτικών πινάκων στους οποίους, πέρα από τα στοιχεία της κάθε

υποχρέωσης, θα πρέπει να αναφέρονται και τα δικαιολογητικά στα οποία περιλαμβάνονται ο αριθμός Βεβαίωσης, τα στοιχεία Βεβαιωτικού καταλόγου, στοιχεία αποφάσεων επιχορήγησης κ.λπ. για τα έσοδα, ο αριθμός τιμολογίου προμηθευτή, μισθοδοτικές καταστάσεις κ.λπ. για τα έξοδα.

2.9 ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Η διαφορά ανάμεσα στην περιουσία του Δήμου, όπως θα απογραφεί και αποτιμηθεί, μεταξύ του συνόλου των παγίων στοιχείων, των κυκλοφορούντων, των διαθεσίμων και των υποχρεώσεων, θα διαμορφώσει την καθαρή θέση του Δήμου. Αυτή θα αποτελείται από:

§ Το κεφάλαιο

§ Αποθεματικά (από δωρεές ή άλλα νομοθετημένα αποθεματικά).

§ Και από επιχορηγήσει για την κατασκευή περιουσιακών στοιχείων. Η καθαρή θέση του Δήμου θα διαμορφωθεί μέσα από την εξίσωση:

§ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ = ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Έτσι λοιπόν, για την διαμόρφωση του κεφαλαίου πρέπει να έχουν διαμορφωθεί όλοι οι υπόλοιποι λογαριασμοί του Ενεργητικού και των υποχρεώσεων. Η διαφορά, όπως αναφέρθηκε, θα είναι το σύνολο της καθαρής θέσης του Δήμου. Από το σύνολο της καθαρής θέσης θα πρέπει να αφαιρεθούν τα αποθεματικά και οι επιχορηγήσει και το υπόλοιπο θα είναι το κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ
ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΟΜΗΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ
ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΟΜΗΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

3.1 Λογαριασμοί Παγίου Ενεργητικού

ΟΜΑΔΑ 1 - Πάγιο Ενεργητικό

Τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο Πάγιο Ενεργητικό του ΟΤΑ, εμφανίζουν το χαρακτηριστικό ότι παραμένουν μακροχρόνια (για διάστημα μεγαλύτερο του έτους) με την ίδια μορφή.

Σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999 στην ομάδα 1, στο πάγιο ενεργητικό του Δήμου περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες παγίων:

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (λογαριασμοί 10-15)

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά οΙ Δήμοι (Ο.Τ.Α.) με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης του κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ενός έτους

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΪΛΑ ΠΑΓΙΑ (λογ. 16.00 έως 16.09)

Είναι τα δεκτικά χρηματικής αποτίμησης ασώματα (άυλα) οικονομικά αγαθά (δικαιώματα ή πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις) που απαιτούνται από τον Δήμο (Ο.Τ.Α.), με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο του έτους και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλάγματος.

ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ (λογ. 16.10 έως 16.98)

Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και την οργάνωση του Δήμου (Ο.Τ.Α.) για την απόκτηση ενσωμάτων ή ασωμάτων ακινητοποιήσεων και για την επέκταση και αναδιοργάνωση του.

ΠΑΓΙΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΟΙΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (λογ. 17)

Είναι οι πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσης, δηλαδή αυτές που ανήκουν στην περιουσία του Δήμου (Ο.Τ.Α.), ανεξαρτήτου του τρόπου κατά σκευής ή χρηματοδότησα αυτών.

ΤΙΤΛΟΙ ΠΑΓΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ & ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (λογ 18)

Είναι οι τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κ.λπ.) που αποκτώνται από τον ΟΤΑ με σκοπό την μακροχρόνια κατοχή τους για επένδυση των διαθεσίμων του Δήμου και εξασφάλιση εσόδων (μερίσματα, τόκοι κ.λπ.). Επίσης, στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κατά των τρίτων απαιτήσεις.

Η βασική κατηγοριοποίηση των λογαριασμών του Πάγιου Ενεργητικού, συμπίπτει το μεγαλύτερο μέρος με την αντίστοιχη του Ε.Γ.Λ.Σ. Ως προς την εννοιολογικό προσδιορισμό των παγίων στοιχείων χαρακτηριστικά είναι τα αναφερόμενα:

«Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια μορφή στην εταιρεία (εδώ Δήμος), με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη του σκοπού της.»

«Ασώματες ακινητοποιήσεις ... είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την εταιρεία (εδώ Δήμος) με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος».

«Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις» των οποίων η προθεσμία εξόφλησα λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης».

Η παρουσίαση των ανωτέρω Βασικών εννοιολογικών ορισμών κρίνεται επιβεβλημένη, λόγω της ουσιώδους διαφοράς που υπάρχει στους αντίστοιχους λογιστικούς και φορολογικούς χειρισμούς. Το κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. προσδιορίζει ως εξής τις έννοιες:

1. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με την χρησιμοποίηση συνήθως δομικών υλικών.
2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος. τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται και αυξάνει την παραγωγική τους δυναμικότητα.
3. Βελτίωση ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτά μετά από τεχνολογική επέμβαση που

έχει αποτέλεσμα την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμα ζωής τους, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας τους, είτε την μείωση του κόστους λειτουργίας τους ή την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησά τους.

4. Συντήρηση ενσώματων παγίων στοιχείων είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτά, με σκοπό να διατηρεί την αρχική τους παραγωγική ικανότητα για όσο μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
5. Επισκευή ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτών που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη με σκοπό την επαφώρα της παραγωγικής ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή την βλάβη .»

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα , τόσο στο Ε.Γ.Λ.Σ, όσο και στις διατάξεις της φορολογικής Νομοθεσίας, οι επεκτάσεις και βελτιώσεις αυξάνουν την αξία κτήσης του ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ενώ οι συντηρήσεις επιβαρύνουν το αποτελέσματα χρήσεως.

Οι κωδικοί του Προϋπολογισμού, προβλέπουν ανάλογες δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων και συντηρήσεως και επισκευές. Το αρχικό κόστος κτήσης των ενσώματων παγίων στοιχείων, μπορεί να διαμορφωθεί με τους ακόλουθους τρόπους :

A) Κόστος κτήσεως αγοράς Υπάρχει σαφής προσδιορισμός του κόστους, «Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών, αλλά καταχωρούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσης των ακινητοποιήσεων».

B) Απόκτηση παγίων στοιχείων από δωρεές τρίτων. Είναι σύνηθες φαινόμενο ορισμένοι Δημότες να δωρίζουν κινητή ή ακίνητη περιουσία στον Ο.Τ.Α. Στις περιπτώσεις αυτές λογιστικοποιείται στην πραγματική αξία ο αντίστοιχος λογαριασμοί του παγίου στοιχείου με πίστωση του υποχρεωτικού λογαριασμού 41.15 «Αποθεματικό από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων». Πρέπει να σημειωθεί ότι ο ανωτέρω λογαριασμός δεν προβλέπεται στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Επίσης, σαν δωρεά από το κράτος και ειδικότερα από τον Ο.Σ.Κ. μπορεί να θεωρηθεί η παραχώρηση της σχολικής περιουσίας (πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης) στους Ο.Τ.Α.

Γ) Απόκτηση παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) Η έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει εισαχθεί στην χώρα μας με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1665/1986, σύμφωνα με το οποίο ... «Με την σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η εταιρεία χρηματοδοτικοί μίσθωσης υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος την χρήση κινητού πράγματος που προορίζεται για την επιχείρηση ή το επάγγελμα του αντισυμβαλλόμενου της (εδώ Ο.Τ.Α.) παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα, είτε να αγοράσει το πράγμα, είτε να ανανεώσει την μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Οι συμβαλλόμενοι έχουν την ευχέρεια να ορίσουν ότι το δικαίωμα αγοράς μπορεί να ασκηθεί πριν την λήξη του χρόνου μίσθωσης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 2367/1995, επεκτάθηκε η χρηματοδοτική μίσθωση και στα ακίνητα. Σύμφωνα με τα έως τώρα ισχύοντα στην χώρα μας η λογιστική απεικόνιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης γίνεται ως εξής (για τον μισθωτή):

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία	XXX	
01.99 Άλλα περιουσιακά στοιχεία	XXX	
01.99.10 Μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία τρίτων (leasing)	XXX	
05 Δικαιούχοι αλλότριων στοιχείων		XXX
05.99 Δικαιούχοι άλλων περιουσιακών στοιχείων		XXX
05.99.16 Εκμισθωμένων περιουσιακών στοιχείων (leasing)		XXX

Επίσης, ο εκμισθωτής υπολογίζει αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου, ενώ ο μισθωτής λογιστικοποιεί τα μισθώματα που καταβάλλει στον εκμισθωτή. Η αντιμετώπιση του θέματος είναι τελείως διαφορετική με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)

Στην πράξη μέσω του leasing οι Ο.Τ.Α. μπορούν να κινητοποιήσουν πόρους του ιδιωτικού τομέα, υποθηκεύοντας μέρος της ακίνητης περιουσίας, με σκοπό την αποκόμιση αντιστοίχων οφελών.

Παραδείγματα χρήσης του Leasing στους Ο.Τ.Α:

Η κατασκευή υπόγειου γκαράζ, η ανάπλαση ελεύθερων χώρων η αξιοποίηση πλουτοπαραγωγικών πηγών (π.χ. γεωθερμία) κ.λπ. είναι δυνατόν να γίνει με την εφαρμογή συστημάτων συγχρηματοδότησα στα οποία περιλαμβάνεται και η διαδικασία του Leasing.

Η απόκτηση μηχανολογικού εξοπλισμού από ένα δήμο, ο οποίος δεν διαθέτει τους αντίστοιχους οικονομικούς πόρους για την απόκτηση του είναι δυνατόν να υλοποιηθεί μέσω του leasing.

Δ) Απόκτηση με απαλλοτρίωση. Είναι σύνηθες φαινόμενο οι Ο.Τ.Α. στα πλαίσια διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων της αρμοδιότητας τους, να αποκτούν γη με την διαδικασία της απαλλοτρίωσης, ως προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 2882/2001. Σύμφωνα με τον νόμο «η αναγκαστική απαλλοτρίωση είναι πράξη πολιτείας και αποτελεί μονομερή άσκηση εξουσίας και καθορίζει κυριαρχικά την υπό τις προϋποθέσει του Συντάγματος και του νόμου στέρηση της ιδιοκτησίας».

Η διαδικασία της απαλλοτρίωσης ολοκληρώνεται με την πλήρη αποζημίωση του ιδιοκτήτη την οποία λαμβάνει ο ίδιος ή κατατίθεται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, δημοσιεύεται σε Φ.Ε.Κ. και εκδίδεται αντίστοιχο χρηματικό ένταλμα.

Ε) Ιδιοπαραγωγή ή ιδιοκατασκευή παγίων στοιχείων. Η ιδιοπαραγωγή ή ιδιοκατασκευή παγίων αφορά στις περιπτώσει που ο Ο.Τ.Α. κατασκευάζει με δικά του μέσα ακίνητα. Εάν ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) εφαρμόζει το σύστημα της Α.Λ.Ε. (Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευση) το κόστος ιδιοκατασκευής προσδιορίζεται στον λογαριασμό 93.98 «Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων», ενώ εάν δεν το εφαρμόζει, το κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων προσδιορίζεται εξωλογιστικά.

3.1.1 Αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με Βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμοί της σε κάθε μία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης Βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απ' ευθείας τα αποτελέσματα χρήσης, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό τής ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει την μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής «απαξιώσεώς» του.

Αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή αυλό πάγιο στοιχείο που αποκτάται από τον Δήμο (Ο.Τ.Α.) για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη του έτους.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από τον Δήμο, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να πετύχει ο Δήμος από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως.

Προκύπτει το συμπέρασμα ότι η απόσβεση αποτελεί έξοδο της επιχείρησης, το οποίο μέσα στα πλαίσια της Λογιστικής του ιστορικού κόστους, είναι το κόστος κτήσης των υπηρεσιών που αναλώθηκαν σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία του στοιχείου που αποσβένεται. Είναι Βασική η παραδοχή ότι αναφερόμαστε στην Λογιστική του Ιστορικού κόστους, με συνέπεια την συντηρητικότερη εμφάνιση της αξίας κτήσης των παγίων στοιχείων. Οι διαφορές που προκύπτουν στην περίπτωση εφαρμογής της Λογιστικοί του τρέχοντος κόστους, είναι τεράστιες. Συμπερασματικά, ισχύουν οι κατωτέρω ισότητες:

A) Αξία κτήσης + βελτιώσεις ή επεκτάσεις - Αποσβέσεις = Αναπόσβεστο

Υπόλοιπο

B) Απόσβεση = Αξία κτήσης χ Συντελεστής απόσβεση Π.Δ. 299/03

Η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους με ομοιόμορφο τρόπο. Η μέθοδος που προβλέπεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στους Ο.Τ.Α., είναι η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως, η οποία στηρίζεται στην χρονική ισόποση απόσβεση της ωφέλιμης ζωής των παγίων. αναφέρονται πολλές μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων, όπως:

- § Οι στηριζόμενες στην λειτουργική ζωή του παγίων (ώρες /μονάδες).
- § Οι στηριζόμενες στην μειούμενη απόδοση κ.λπ.,
- § Οι Αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενοι από την κείμενη φορολογική νομοθεσία συντελεστές αποσβέσεων.

Δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός των αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία. Η διενέργεια των αποσβέσεων σε ετήσια Βάση, είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα της ύπαρξης ή μη κερδών και συνεχίζεται έως ότου η αξία κτήσης του κάθε παγίου εξισωθεί με την αποσβεστέα αξία του, μείον 0,01 € που αποτελεί και το αναπόσβεστο υπόλοιπο, παρόλο που το πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι δυνατόν να εξακολουθεί να λειτουργεί παραγωγικά.

Ο υπολογισμοί των αποσβέσεων γίνεται από την χρονική στιγμή που το πάγιο αρχίζει να λειτουργεί ή να χρησιμοποιείται. Στην περίπτωση αγοράς ή προσθήκης παγίου εντός της χρήσης, οι αποσβέσεις υπολογίζονται με την χρήση δωδεκατημορίων επί των νόμιμων συντελεστών απόσβεσης.

Στις περιπτώσει ύπαρξης «αδράνειας» σε κάποια κατηγορία παγίων, για χρονικό διάστημα άνω των έξι μηνών, οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται στο τέλος κάθε χρήσεως, λογιστικοποιούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 66 «Αποσβέσεις

Παγίων Στοιχείων, με πίστωση των αντίθετων υπολογαριασμών της ομάδας 1 (11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99). Οι αποσβέσεις που λογιστικοποιούνται στον λογαριασμό 66 θεωρούνται τακτικές και αφορούν το λειτουργικό κόστος του Δήμου (δηλαδή όλες τις λειτουργίες του) κατανέμονται δε στις αντίστοιχες λειτουργίες, είτε μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής, είτε μέσω φύλλου Μερισμού (εξωλογιστικά) στις περιπτώσει μη εφαρμογής της Α.Λ.Ε. (Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης).

Ως προς την διαχειριστική απεικόνιση των αποσβέσεων, αυτή συντελείτε με την χρησιμοποίηση του Μητρώου Παγίων Στοιχείων. Προϋποθέσεις για αναγνώριση των αποσβέσεων ως εκπεστέας από τα έσοδα δαπάνης

Οι βασικές προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση των αποσβέσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 και του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) άσχετα από την μη φορολόγηση των Ο.Τ.Α., περικλείονται στα αναφερόμενα στο Π.Δ

Συνοπτικά:

- § Το πάγιο περιουσιακό στοιχείο να ανήκει στον Ο.Τ.Α.
- § Το περιουσιακό στοιχείο να χρησιμοποιείται για τον σκοπό που προορίζεται.
- § Οι αποσβέσεις να έχουν υπολογισθεί Βάσει των νόμιμων συντελεστών.
- § Οι αποσβέσεις να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των Ο.Τ.Α.
- § Οι αποσβέσεις να υπολογίζονται σε ετήσια Βάση.

3.1.2 Λογιστικά θέματα σχετικά με τα Παγία Περιουσιακά Στοιχεία

Για την Λογιστική του Ιστορικού κόστους έχουμε ήδη έχει αναφερθεί στις βασικές παραδοχές λογισμού αποσβέσεων και απεικόνισα του κόστους κτήσεως των παγίων στοιχείων. Η χρησιμοποίηση του ιστορικού κόστους, επιτυγχάνεται με την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας των οικονομικών μεγεθών, η οποία όμως περικλείει στρεβλώσει και νοθεύσεις, οι οποίες «αδρανοποιούν» τις πληροφορίες που παράγονται από την εφαρμογή της Λογιστικής του Ιστορικού Κόστους. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται με την αξία κτήσεως τους

χωρίς να επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής, εκτός. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) προβλέπεται κάθε τέσσερα χρόνια. Η απεικόνιση των ακινήτων (γηπέδων και κτηρίων) σε τιμές οι οποίες προσεγγίζουν τις «τρέχουσες» (εμπορικές), δημιούργησε την ανάγκη εφαρμογής της αναπροσαρμογής κατά τακτά χρονικά διαστήματα του ιστορικού κόστους των ακινήτων.

Είναι αξιοσημείωτο ότι μέχρι σήμερα δεν έχει γίνει σε κανένα Δήμο αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων.

Κατά τον λογιστικό χειρισμό της απεικόνισης της αναπροσαρμογής των ακινήτων, χρεώνονται οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί των λογαριασμών 10 και 11 και πιστώνονται οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί των αποσβεσθέντων 10.99 και 11.99, η δε διαφορά καταχωρείται στον λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», ο οποίος κεφαλαιοποιείται εις το τέλος της επόμενης φύσης.

Αναπροσαρμογή αξίας Γηπέδων - Οικόπεδων	χρεώσεις	πιστώσεις
10 Εδαφικές Εκτάσεις		
10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα – Αγορές εδαφικών εκτάσεων		
10.00.00 Γήπεδα	XXX	
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής Επιχειρήσεις Επενδύσεων		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00 Αναπροσαρμογή		XXX

Αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως κτιρίων τεχνικών έργων	χρεώσεις	πιστώσεις
11 Κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα		
11.00 Κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων		

10.00.00 Κτήριο Α	XXX	
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής Επιχειρήσεις Επενδύσεων		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00 Αναπροσαρμογή		XXX

Αναπροσαρμογή αποσβεσθέντων κτιρίων – Τεχν. έργων	χρεώσεις	πιστώσεις
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής Επιχειρήσεις Επενδύσεων		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00 Αναπροσαρμογή	XXX	
11 Κτίρια		
11.99.00 Αποσβεσθέντα κτίρια – τεχνικών εγκαταστάσεων		
11.99.00.00 Κτήριο Α		XXX

Κεφαλαιοποίηση υπεραξίας	χρεώσεις	πιστώσεις
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής Επιχειρήσεις Επενδύσεων	XXX	
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00 Αναπροσαρμογή		
40 Κεφάλαιο		XXX
40.10 Καταβλημένο κεφάλαιο ΟΤΑ		

Με την ανωτέρω εγγραφή μηδενίζεται ο λογαριασμός 41.07

Σε περίπτωση που υπάρχει επιχορήγηση ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) τότε θα γίνει αναπροσαρμογή με τους ίδιους συντελεστές και των επιχορηγήσεως παγίων επενδύσεων	χρεώσεις	πιστώσεις
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής Επιχειρήσεις Επενδύσεων	XXX	
41.07.00 Αναπροσαρμογή		
41 Αποθεματικό		XXX
41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων		
41.10 .00 Επιχορηγήσεις κτιρίου Α		

3.2 Παρουσίαση των λογαριασμών της ΟΜΑΔΑΣ 2 «Αποθέματα»

Στην ομάδα 2 «Αποθέματα» παρακολουθούνται τα αποθέματα των Ο.Τ.Α., τα οποία προέρχονται από τις ακόλουθες «πηγές προέλευσης» (δημιουργίας ή απόκτησης).

- Πηγές προέλευσης Αποθεμάτων → Απογραφή
→ Αγορά
→ Ιδιοπαραγωγή
→ Μεταποίηση
→ Εισφορά σε είδος
→ Δωρεά

Οι αντίστοιχες «ροές προορισμού» (χρησιμοποίησης, ανάληψης) των Αποθεμάτων κατά περιγραφή και λογαριασμό είναι οι ακόλουθες:

Κατά περιγραφή & Κατά λογαριασμό

- Μεταπώληση χωρίς μεταποίηση 20
- Μεταπώληση με μεταποίηση 21
- Υποπροϊόντα & υπολείμματα 22
- Παραγωγή σε εξέλιξη 23
- Υλικά κατασκευής & επισκευής τεχνικών έργων 24
- Αναλώσιμα υλικά 25
- Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων 26
- Είδη συσκευασίας 28

Ροές προορισμού →

Λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα»

Είναι ο λογαριασμός, στον οποίο καταχωρίζονται τα εμπορεύματα που αποκτώνται από τον Ο.Τ.Α., με σκοπό να διατεθούν (πωληθούν) στην κατάσταση που αποκτήθηκαν, χωρίς καμία περαιτέρω επεξεργασία ή μεταποίηση τους.

Στην ανωτέρω κατηγορία αυτή ανήκουν τα είδη Βιομηχανικής ή βιοτεχνικής εκμετάλλευσης, τα αγαθά πρωτογενούς παραγωγής (κτηνοτροφική, δασική, γεωργική κ.λπ.).

Λογαριασμός 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»

Α) «Έτοιμα Προϊόντα» χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση από τον Ο.Τ.Α. των αγαθών ή υλικών που διατίθενται από τον Ο.Τ.Α., αφού προηγουμένως υποστούν κάποιας μορφής «μεταποίηση», η οποία έχει χαρακτήρα βιομηχανικό ή βιοτεχνικό.

Β) «Ημιτελή προϊόντα» είναι τα υλικά αγαθά που βρίσκονται σε ενδιάμεσο στάδιο επεξεργασίας ή μεταποίησης πριν καταλήξουν στην δημιουργία «Ετοιμών Προϊόντων».

Λογαριασμοί 22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα»

Υποπροϊόντα και υπολείμματα, είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και είναι κατά κανόνα άχρηστα. Τα υποπροϊόντα που δημιουργούνται κατά την παραγωγική διαδικασία, αντιπροσωπεύουν και την ονομαζόμενη «φύρα», χωρίς να αποκλείεται η διάθεση (πώληση) τους στην μορφή που ευρίσκονται.

Λογαριασμοί 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα-υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)»

Παραγωγή σε εξέλιξη είναι τα αποθέματα (πρώτες ύλες. Βοηθητικά υλικό, ημιτελή προϊόντα) και λοιπά στοιχεία κόστους, όπως π.χ. (Γ.Β.Ε.) τα οποία κατά την διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής δηλαδή κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Λογαριασμός 24 «Υλικά κατασκευής ή επισκευής τεχνικών έργων»

Υλικά κατασκευής ή επισκευής τεχνικών έργων, είναι τα υλικά που αποκτά ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την επισκευή ή κατασκευή τεχνικών έργων και συναφών εργασιών.

Λογαριασμός 25 «Αναλώσιμα υλικά»

Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) για την συντήρηση του εξοπλισμού του και γενικότερα για την διεκπεραίωση των λειτουργικών αναγκών του.

Λογαριασμός 26 «Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων»

Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων είναι τα υλικά που αποκτά ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) με σκοπό την ανάλωση τους για την συντήρηση ή επισκευή του Πάγιου Εξοπλισμού του.

Λογαριασμοί 28 «Είδη συσκευασίας»

Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά που χρησιμοποιεί ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) για την συσκευασία των αγαθών του.

Ο λογαριασμός 29 «Αποθέματα άλλων κέντρων»

Ως προς την έννοια του τρόπου λειτουργίας του λογαριασμού, ισχύουν τα αναφερόμενα στην ανάπτυξη του λογ. 19 «Πάγιο Ενεργητικό Άλλων Κέντρων». Στην περίπτωση που ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 29, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 20-28.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί αναπτύσσονται σε δευτεροβαθμίους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς,, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε Δήμου»

Πρέπει να σημειωθεί ότι στους υποχρεωτικούς, προβλεπόμενους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των δευτεροβάθμιων

24.10 «Αγορές χρήσης Υλικών κατασκευής & Επισκευής τεχνικών έργων»

25.10 «Αγορές χρήσης αναλώσιμων υλικών»

26.10 «Αγορές χρήσης ανταλλακτικών παγίων» καταχωρούνται μόνο οι αγορές που γίνονται με σκοπό την κάλυψη μελλοντικών αναγκών - αναλώσεων και όχι οι αγορές που γίνονται με προορισμό «καθ' ευθείας» την ανάλωση τους. Οι τελευταίες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμού της ομάδας 6 (π.χ. λογαριασμός 64.08 «Υλικά άμεσης ανάλωσης»). Η επέκταση στην ανάπτυξη των υπολογαριασμών του λογαριασμού 25.10 έχει επιβληθεί σε τέτοιο Βαθμό, λόγω της αντίστοιχης ανάπτυξης που προβλέπει για τους κωδικούς του Προϋπολογισμού η Κ.Υ.Α. 7028/3-2-2004 για την δομή του προϋπολογισμού των Δήμων.

3.2.1 Αρχή – Διάρκεια – Τέλος Χρήσης

Η λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 2, δηλαδή από τον λογαριασμό 20 έως και λογαριασμό 28, χαρακτηρίζεται από «κοινό» τρόπο ως προς την λογιστική διαδικασία. Για τον λόγο αυτό θα αναπτύξουμε την λογιστική διαδικασία στον λογαριασμό 25, ο οποίος έχει τον χαρακτήρα του «κοινού» λογαριασμού σε όλους τους Ο.Τ.Α. θεωρώντας ότι η ίδια διαδικασία ισχύει και για όλους τους λοιπούς λογαριασμούς της ομάδας 2.

Η λογιστική διαδικασία αναπτύσσεται σε όλο το φάσμα της οικονομικής χρήσης των Ο.Τ.Α. δηλαδή αρχή της χρήσης, διάρκεια της χρήσης και τέλος της χρήσης.

Αρχή της χρήσης: Κατά την αρχή της χρήσης χρεώνονται οι ειδικοί υπολογαριασμοί των αποθεμάτων με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης χρήσης. Στο παράδειγμα μας η λογιστική εγγραφή θα είναι της μορφής:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
25.01	Αποθέματα απογραφής έναρξης εις	XXX	
89.00	Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης		XXX
Σ1			

Διάρκεια της χρήσης

Κατά την διάρκεια της χρήσης χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 25.10 «Αγορές χρήσης αναλωσίμων υλικών» με την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αναλωσίμων

Οι ίδιοι υπολογαριασμοί πιστώνονται με τυχόν διορθωτικές εγγραφές, με τις επιστροφές των αγορών και με τις εκπώσεις (λογ. 25.98). Τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 25.10 θα μεταφερθούν στον λογαριασμό 80.00 «Γενικής Εκμετάλλευσης». Διαγραμματικά η κίνηση στον λογαριασμό 25.10 είναι ως εξής:

Χρεώνεται

Με το κόστος των (1) αγοραζόμενων αποθεμάτων (τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγορών).

Πιστώνεται

Με τις επιστροφές αγορών

Με τις εκπτώσεις αγορών

Με την μεταφορά του υπολοίπου του τέλους χρήσης στην χρέωση του λογ. 80.00 «Λογ. Γενικής Εκμετάλλευσης»

Πρέπει να σημειωθεί ότι η χρέωση των υπολογαριασμών των αγορών γίνεται για αγορές από το εσωτερικό απ' ευθείας για δε τις εισαγωγές από το εξωτερικό μέσω των υπολογαριασμών του λογαριασμού 32 «Παραγγελίες στο Εξωτερικό».

Τέλος της χρήσης

Κατά το τέλος της χρήσης γίνονται οι εξής εργασίες:

§ Μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών Αρχικά Αποθέματα (λογ. 25.01) και Αγορών χρήσης (λογ. 25.10) στην χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης».

§ Διενεργείται η απογράφη τέλους χρήσης και προσδιορίζεται η ποσότητα και η αξία των Αποθεμάτων τέλους χρήσης. (υπενθυμίζεται ότι το Π.Δ. 315/1999 προτείνει ως μέθοδο αποτίμησης την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους Λογιστικά το ανωτέρω γεγονός απεικονίζεται ως εξής:

		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
25.01	Αποθέματα		
	απογράφης	<u>XXX</u>	
	λήξεως χρήσης		
	εις		
<u>80.00</u>	Λογαριασμός		
	Γενικής		<u>XXX</u>
	Εκμετάλλευσης		

Ταυτόχρονα με τις ανωτέρω καταγεγραμμένες ενέργειες, σε περίπτωση τηρήσεως Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης (Α.Λ.Ε.) γίνεται μια σειρά άλλων ενεργειών για τις οποίες αναφερόμαστε στο κεφάλαιο «Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης των Ο.Τ.Α.». Στις περιπτώσεις που ο Ο.Τ.Α. δεν τηρεί την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση (Α.Λ.Ε.), τότε για την κατάρτιση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (λογ. 80.00), του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήση (λογ. 86.00) και του εξωλογιστικού προσδιορισμού του «Κόστους αγαθών και υπηρεσιών»,

3.2.2 Λογιστικά θέματα σχετικά με τους λογαριασμούς της ομάδας 2

Αξία κτήσης των αγορασμένων αγαθών.

Η αγοραία αξία των αποθεμάτων των Ο.Τ.Α. συντίθεται από τους εξής παράγοντες:

Α) **Από την Τιμολογιακή αξία αγοράς.** η οποία αναγράφεται στα σχετικά τιμολόγια αγοράς (των προμηθευτών) και είναι μειωμένη από τυχόν εκπτώσεις που έχουν χορηγηθεί από τους προμηθευτεί. Στην ανωτέρω αξία δεν περιλαμβάνονται ποσά τυχόν φόρων (όπως ο Φ.Π.Α.) καθώς και τυχόν τόκων που καταβάλλει ο Ο.Τ.Α. στους προμηθευτεί, λόγω χορήγησης πιστώσεως για τις αγορές των αποθεμάτων.

Τα ποσά του ΦΠΑ που τυχόν καταβάλλονται για της δραστηριότητες του Δήμου που υπόκειται στο καθεστώς ΦΠΑ, τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία, με τις οφειλές του Δήμου από ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις διαθέσεις υλικών αγαθών, καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Αντιθέτως και στις περισσότερες περιπτώσει ο Φ.Π.Α. αποτελεί συστατικό στοιχείο διαμόρφωσης της συνολικής αξίας κτήσεως.

Β) **Από τα Ειδικά έξοδα αγορών,** τα οποία είναι εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά, μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών π.χ. δασμοί εισαγωγής, ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς κ.λπ.

Λογιστική αντιμετώπιση απώλειας ή κλοπής ασφαλισμένων και ανασφάλιστων αποθεμάτων του Ο.Τ.Α.

Για την λογιστική αντιμετώπιση του ανωτέρω γεγονότος πρέπει στην μεν Γενική Λογιστική χρησιμοποιείται υπολογαριασμός του λογ. 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και ακρήστου υλικού», στην πίστωση του οποίου καταχωρείται η εισπραττόμενη ασφαλιστική αποζημίωση. Στην δε Αναλυτική Λογιστική ο ανωτέρω υπολογαριασμός του λογ. 72 μεταφέρεται μέσω του λογαριασμού 90.07 στην πίστωση αντίστοιχου υπολογαριασμού του λογαριασμού 96 «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» στην χρέωση του οποίου θα μεταφερθεί η αντίστοιχη αξία (το κόστος αγοράς) των κλαπέντων αποθεμάτων από τις οικείες μερίδες αποθήκης του λογαριασμού 94 «Αποθέματα». Το αποτέλεσμα τελικά θα μεταφερθεί στον λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».

Στο Κ.Α.Σ. σαν υποχρεωτικοί των Ο.Τ.Α. λογαριασμός είναι ο 70.92.40 «Ασφαλιστική αποζημίωση καταστραφέντων, κλαπέντων ή απολεσθέντων αποθεμάτων» οποίος αντικαθιστά τον λ/γ 72.10 του Ε.Γ.Α.Σ.

Λογιστική αντιμετώπιση καταστραφέντων ως ακατάλληλων αποθεμάτων από τους Ο.Τ.Α.

Το ανωτέρω θέμα αντιμετωπίζεται από λογιστικής πλευράς με την υπ' 250 γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ.:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Στις αποθήκες του Δήμου Α ευρίσκονται 100 κιβώτια «Β είδους», αξίας 1.000 € και τα οποία θα δίνονταν σε οικονομικούς μετανάστες τα Χριστούγεννα του 200X. Στις αρχές Δεκεμβρίου του 200X, ο Αποθηκάριος του Δήμου ανακάλυψε ότι τα ως άνω αποθέματα είχαν υπερβεί τον χρόνο λήξης και με μεταγενέστερη απόφαση της Δημορχιακής Επιτροπής αποφασίστηκε η καταστροφή τους ως ακατάλληλων.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν στα Βιβλία του Δήμου Α είναι οι ακόλουθες:

Γενική Λογιστική

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
81.02 Έκτακτες ζημίες	XXX	

81.02.10 Ζημιές από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων			
78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων			
78.11.XX Αξίας καταστραφέντος Β είδους			XXX

Ο λογαριασμός 78.11 δεν καταχωρείται στην «Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης» (λογ. 86) αντιθέτως καταχωρείται στην κατάσταση «Γενικής Εκμετάλλευσης» (λογ. 80).

Λογιστική αντιμετώπιση των «ποσοτικών διαφορών παραλαβής» κατά την αγορά αποθεμάτων από τους Ο.Τ.Α.

Κατά την παραλαβή των αποθεμάτων αποτελεί, όχι σπάνιο γεγονός, η διαπίστωση διαφορών επί των ποσοτήτων των αγοραζόμενων αποθεμάτων (εμπορευμάτων, πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, αναλώσιμων υλικών κ.λπ.).

Οι προκύπτουσες διαφορές διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

1. Ελλείμματα παραλαβής. τα οποία υπάρχουν όταν οι παραλαμβανόμενες ποσότητες είναι μικρότερες από τις αναγραφόμενες στα παραστατικά αγορών (Τιμολόγια, Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια Αγοράς κ.λπ.)
2. Πλεονάσματα παραλαβής. αποτελεί η αντίστροφη ακριβώς περίπτωση. Ως προς τα ελλείμματα παραλαβής, υπάρχει η διάκριση στα φυσιολογικά (ή συνήθη) ελλείμματα τα οποία δικαιολογούνται λόγω της φύσης των υλικών και του τρόπου μεταφοράς των (φύρα) και τα ασυνήθη ελλείμματα, στα οποία δεν υπάρχουν οι ανωτέρω αιτιολογήσει.

Η αντιμετώπιση των ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων παραλαβής από τον ισχύοντα Κ.Β.Σ. γίνεται ως εξής:

- § Με διακεκριμένη καταχώριση στις μερίδες του Βιβλίου αποθήκης, με την ένδειξη «Έλλειμμα» ή «Πλεόνασμα»
- § Με έκδοση «πιστωτικού τιμολογίου» από τον προμηθευτή στην περίπτωση υπάρξεως ασυνήθιστων ελλειμμάτων.

§ Με την έκδοση θεωρημένου «Δελτίου Ποσοτικής Παραλαβής» στην περίπτωση που διαπιστώνεται η ύπαρξη πλεονασμάτων και τα οποία είτε θα καταχωρηθούν στο Βιβλίο Αποθήκης ή θα επιστραφούν στον Προμηθευτή με «Δελτίο Αποστολής». Για τον τρόπο της Λογιστικής αντιμετώπισης των πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων αγοραζόμενων αποθεμάτων, έχει λάβει θέση το Ε.Σ.Υ.Λ.

Λογιστική αντιμετώπιση των «διαφορών απογράφης»

Παρόμοιας φύσεως με τις διαφορές που παρουσιάζονται κατά την αγορά των αποθεμάτων (και έχουν σχολιασθεί ανωτέρω) μπορεί να χαρακτηρισθούν και οι διαφορές που εντοπίζονται κατά την απογραφή στο τέλος της χρήσης των αποθεμάτων, με την έννοια ότι και αυτές οδηγούν σε προσδιορισμό ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων. Φυσικά τα αίτια δημιουργίας τους είναι διαφορετικά, όπως π.χ:

§ Φυσική απομείωση, που εμφανίζεται σε ορισμένες κατηγορίες αποθεμάτων, όπως π.χ. καύσιμα και η οποία οδηγεί σε ελλείμματα απογράφης.

§ Απώλειες λόγω κλοπών ή υπεξαίρέσεων.

Οι διαφορές απογράφης, διακρίνονται αναλόγως της φύσεως τους σε φυσιολογικές και μη φυσιολογικές ή συνήθεις και ασυνήθεις. Άλλη μία κατηγορία διαφορών που μπορεί να χαρακτηρισθεί είναι οι λογιστικές διαφορές, δηλαδή σε διαφορές που οφείλονται σε λογιστικά λάθη κατά την διαδικασία τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης. Η τελευταία αυτή κατηγορία είναι η πιο συνηθισμένη και το πλέον χαρακτηριστικό λάθος είναι η λανθασμένη καταχώριση εισαγωγής ή εξαγωγής σε διαφορετικό κωδικό είδους, γεγονός που οδηγεί σε ισόποσα ελλείμματα ή πλεονάσματα κωδικών αποθήκης.

Στην Γενική Λογιστική, οι διαφορές απογράφης όλων των κατηγοριών αποθεμάτων επηρεάζουν τον προσδιορισμό των Οργανικού Αποτελέσματος, λόγω επηρεασμού κατά σειρά της αξίας Απογράφης τέλους χρήσης και της αξίας του Κόστους Πωλήσεων.

Στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση, εάν αυτή τηρείται από τον Δήμο (Ο.Τ.Α.) σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α., χρησιμοποιείται ο

λογαριασμός 97 «Διαφορές απογράφων - ενσωματώσεων και καταλογισμού» και οι αντίστοιχε Λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής:

<u>ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ</u>		<u>ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ</u>	
94	Αποθέματα	97	Διαφορές Απογράφης καταλογισμού

3.3 Παρουσίαση ΟΜΑΔΑ 3 (Απαιτήσεις και Διαθέσιμα)

Στην ομάδα 3 παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- § Οι *βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις*, οι οποίες παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 30, 32, 33, 35 & 36,
- § Τα *αξίόγραφο*, δηλαδή οι τίτλοι γραμματίων εισπρακτέων, συναλλαγματικών εισπρακτέων, καθώς και τα λοιπά χρεόγραφα που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 31 και 34 αντίστοιχα.
- § Τα χρηματικά διαθέσιμα, τα οποία παρακολουθούνται στον λογαριασμό 38.

Διάκριση των απαιτήσεων σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες:

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, ονομάζονται οι απαιτήσεις εκείνες των οποίων η προθεσμία εξόφλησης τους, λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και για τον λόγο αυτό παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 18.02 έως 18.16 της Ομάδας 1.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, ονομάζονται οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι την ημερομηνία λήξης της επόμενης χρήσης και γι' αυτό τον λόγο έχουν ενταχθεί στους λογαριασμούς της Ομάδας 3 του Κυκλοφορόντος Ενεργητικού.

Διάκριση των απαιτήσεων βάσει του βαθμού φερεγγυότητάς τους:

Η διάκριση των απαιτήσεων αναλόγως του βαθμού φερεγγυότητάς τους αναφέρεται σε τρεις κατηγορίες απαιτήσεων:

- 1) **Απαιτήσεις ασφαλούς εισπράξεως**, οι οποίες είναι εκείνες που σύμφωνα με τα δεδομένα που υπάρχουν κατά την περίοδο κατάρτισης του Ισολογισμού κρίνονται ότι είναι βέβαιη η είσπραξη τους.

2) **Απαιτήσει επισφαλούς εισπράξεως**, είναι εκείνες οι οποίες λόγω κάποιων στοιχείων ή γεγονότων δημιουργούν την αβεβαιότητα για την πραγματοποίηση της εισπραξης τους. Συνήθως για τις επισφαλείς απαιτήσεις δημιουργείται πρόβλεψη πιθανούς επισφάλειας όπως αναφέρεται κατωτέρω.

3) **Απαιτήσει ανεπίδεκτες εισπράξης** είναι εκείνες των οποίων η εισπραξη τους θεωρείται αδύνατη όπως π.χ. στις περιπτώσεις:

§ Πτώχευση του οφειλέτη

§ θανάτου του οφειλέτη, χωρίς την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων.

§ Ασκήσεων όλων των ενδίκων μέσων εναντίον του οφειλέτη, χωρίς την ύπαρξη αποτελέσματος.

Οι απαιτήσεις των Ο.Τ.Α. διακρίνονται σε δύο Βασικές κατηγορίες:

§ Στις δημιουργημένες από τις αντίστοιχες πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (λογ. 70, 71 και 73)

§ Στις δημιουργημένες από απαιτήσεις φόρων, επιχορηγήσεων και παρεπόμενων ασχολιών (72, 74 και 75).

Ως προς τις απαιτήσεις των Ο.Τ.Α. έναντι τρίτων, εάν παρέλθει η προβλεπόμενη πενταετία «αποσβένεται κατ' αρχή το δικαίωμα του Ο.Τ.Α. για βεβαίωση φόρων, τελών και δικαιωμάτων». Η ως άνω χρονική περίοδος δεν ισχύει εάν ο Ο.Τ.Α. μπορεί να αποδείξει ότι ο υπόχρεος ήταν άγνωστος προς την δημοτική αρχή, ή έχει ακυρωθεί μετά την πάροδο της πενταετίας η φορολογική εγγραφή, για το λόγο ότι ο υπόχρεος δεν έλαβε γνώση της εγγραφής και τέλος εάν η βεβαίωση έγινε για οικονομικό έτος διάφορο από αυτό που αφορά η φορολογική υποχρέωση. Επίσης η άσκηση προσφυγής, κατά πράξης βεβαίωσης δημοτικών η κοινοτικών τελών, φόρων ,δικαιωμάτων και εισφορών δεν αναστέλλει την εισπραξη του ποσού που βεβαιώθηκε, εφόσον η βεβαίωση αυτή στηρίχθηκε σε στοιχεία που δηλώθηκαν από τον υπόχρεο στον Δήμο η την κοινότητα η σε άλλη αρχή,

Αντίθετα ως προς τις απαιτήσεις κατά του δημοσίου περιλαμβανομένων και των Ο.Τ.Α., «οποιαδήποτε απαίτηση κατά του δημοσίου παραγράφεται μετά από πενταετία, εφ' όσον από άλλη ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής, Η έναρξη παραγραφής απαιτήσεων κατά του δημοσίου αρχίζει

από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη της. Τέλος «Για την παραγραφή των αξιώσεων κατά των ΟΤΑ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις που διέπουν την παραγραφή των αξιώσεων κατά του δημοσίου, Κάθε άλλη διάταξη που ορίζει μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής κατά των ΟΤΑ καταργείται. Ο νόμιμος τόκος και ο τόκος υπερημερίας κάθε οφειλής των ΟΤΑ, ανέρχεται στο ποσοστό που ορίζεται για τις αντίστοιχες οφειλές του δημοσίου».

Λογαριασμός 30 «Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα (λογ. 70-75)»

Στους υπολογαριασμούς των ανωτέρω λογαριασμών παρακολουθούνται οι απαιτήσεις των Ο.Τ.Α. από ιδιώτες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Ελληνικό Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.

Γενικά παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου (Ο.Τ.Α.) που προκύπτουν από την δραστηριότητα αυτού και συγκεκριμένα από την πώληση αγαθών, υπηρεσιών και άλλων εσόδων που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 70-75.

Λογαριασμός 30.00 «Απαιτήσεις από ιδιώτες»

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που έχει ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) από τους δημότες για την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Λογαριασμός 30.01 «Απαιτήσεις από το εξωτερικό»

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που έχει ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) από αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο από την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών. Ισχύει και εδώ η ανωτέρω αναφορά μας για την περαιτέρω ανάλυση του λογαριασμού σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά τρόπο που να προκύπτουν από αυτούς οι απαιτήσεις σε Ξένο Νόμισμα είτε σε ξεχωριστούς λογαριασμούς σε Ξ.Ν. είτε μέσω ιδιαίτερου πληροφοριακού συστήματος.

Λογαριασμός 30.10 «Απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο»

Στους υπολογαριασμούς του, οι οποίοι αναπτύσσονται αναλόγως των αναγκών κάθε Δήμου, παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που προκύπτουν από το

Ελληνικό Δημόσιο και αφορούν κυρίως τις απαιτήσεις από την παροχή υπηρεσιών που προσφέρει ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Λογαριασμός 30.11 «Απαιτήσεις από Ν.Π.Δ.Δ. εκτός Ο.Τ.Α.»

Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου (Ο.Τ.Α.) από λοιπά Ν.Π.Δ.Δ. εκτός Ο.Τ.Α. Προτείνεται να αναλύεται κατά Ν.Π.Δ.Δ. που αφορά η απαίτηση.

Λογαριασμοί 30.12 «Απαιτήσεις από Δημόσιες Επιχειρήσεις».

Ο ανωτέρω λογαριασμοί χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των απαιτήσεων από Δημόσιες Επιχειρήσεις (Δ.Ε.Κ.Ο. κ.λπ.) εκτός του Ελληνικού Δημοσίου. Ο ανωτέρω λογαριασμός προτείνεται να αναπτύσσεται κατά Δημόσια Επιχείρηση.

Λογαριασμός 30.13 «Απαιτήσεις από Ο.Τ.Α.»

Ο λογαριασμοί αυτός χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των απαιτήσεων του Δήμου (Ο.Τ.Α.) από άλλους ομοειδείς Ο.Τ.Α.

Λογαριασμός 30.15 «Προκαταβολές πελατών»

Υπενθυμίζεται ότι ο αντίστοιχος λογαριασμοί στο Ε.Γ.Λ.Σ. έχει κωδικό λογαριασμού 30.05. Στον ανωτέρω λογαριασμό 30.15 παρακολουθούνται οι προκαταβολές που έχει εισπράξει ο Δήμος από απαιτήσεις πελατών. Λογιστικά ο λογαριασμοί 30.15 πιστώνεται με το ποσό της προκαταβολής και χρεώνεται με ολόκληρο ή μέρος του ποσού αυτού ανάλογα με την ολοκλήρωση ή όχι της συναλλαγής του πελάτη.

Λογαριασμός 30.16 «Πελάτες- Παρακρατημένες εγγυήσεις»

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα ποσά που είναι πιθανόν να παρακρατηθούν από πελάτες του Δήμου (Ο.Τ.Α.) λόγω υπάρξεως αντίστοιχου όρου σε σύμβαση συνεργασίας, χωρίς να περιέχονται στα ανωτέρω οι Εγγυητικές Ελληνικές Επιστολές οι οποίες παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως. Ο λογαριασμοί θα πιστωθεί (κλείσει) μόνο όταν εκπληρωθεί ο όρος για ασφάλεια του οποίου έγινε η παρακράτηση

Λογαριασμοί 30.20 «Απαιτήσεις από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη τακτικά έσοδα»

Στον λογαριασμό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από βεβαιωθέντα κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη (Π,Ο.Ε.) τακτικά έσοδα. Πρέπει να σημειωθεί ότι με το άνοιγμα κάθε νέας χρήσης, γίνεται επαναβεβαίωση των απαιτήσεων που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις. Η επαναβεβαίωση των απαιτήσεων, ενώ εμφανίζεται στο σύστημα του Δημοσίου Λογιστικού δεν πρέπει να εμφανίζεται με λογιστική εγγραφή στο Διπλογραφικό, ή εάν εμφανισθεί πρέπει να αντिलογισθεί.

Η ανάλυση του λογαριασμού γίνεται κατά πηγή βεβαιωθέντος εσόδου (τέλη καθαριότητας και ηλεκτροφωτισμού, τέλη και δικαιώματα ύδρευσης, αποχέτευσης).

Λογαριασμοί 30.21 «Απαιτήσεις από Βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη έκτακτα έσοδα»

Ανάπτυξη ομοίως ως ο λογαριασμός 30.20. Λογαριασμοί 30.97 «Χρεώστες διάφοροι επισφαλείς»

Ο ανωτέρω λογαριασμός αναπτύσσεται τουλάχιστον στους εξής υποχρεωτικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

30.97.00	Επισφαλείς απαιτήσεις	από ιδιώτες
30.97.03	» » »	από εξωτερικό
30.97.10	» » »	από Ελληνικό Δημόσιο
30.97.11	» » »	από Ν.Π.Δ.Δ. εκτός Ο.Τ.Α.
30.97.12	» » »	από δημοτικές επιχειρήσεις
30.97.13	» » »	από Ο.Τ.Α.

Σελ131

Λογαριασμός 30.98 «Χρεώστες διάφοροι επίδικοι»

Ο ανωτέρω λογαριασμός αναλύεται τουλάχιστον στους κατωτέρω υποχρεωτικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

30.98.00	Επίδικες απαιτήσεις	από ιδιώτες
30.98.03	» » »	από το Εξωτερικό
30.98.10	» » »	από Ελληνικό Δημόσιο
30.98.11	» » »	από Ν.Π.Δ.Δ. (εκτός Ο.Τ.Α.)

30.97.12	»	»	»	από δημοτικέδ επιχειρήσει
30.98.13	»	»	»	από Ο.Τ.Α.

Υπενθυμίζεται ότι οποιαδήποτε απαίτηση κατά των ΟΤΑ παραγράφεται μετά από μια πενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε η απαίτηση, εφ' όσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται Βραχύτερος χρόνος παραγραφής

Λογαριασμός 32 «Παραγγελίες στο Εξωτερικό

Στον ανωτέρω λογαριασμό και στους υπολογαριασμούς που καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το Εξωτερικό. Μετά την παραλαβή των εισαγομένων αγαθών και την ολοκλήρωση της διαμόρφωσης του κόστους κτήσης τους, το κόστος μεταφέρεται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς της Ομάδας 1 «Πάγια» ή 2 «Αποθέματα» αναλόγως του τι αφορά κάθε εισαγωγή.

Λογαριασμός 32.00 «Παραγγελίες Παγίων στοιχείων» Λογαριασμός 32.01 «Παραγγελίες Κυκλοφορόντων στοιχείων»

Στους υπολογαριασμούς των ανωτέρω λογαριασμών παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται για την αγορά - εισαγωγή παγίων και κυκλοφορούντων στοιχείων.

Λογαριασμός 32.02 «Προεμβάσματα μέσω τραπεζών»

Στους διάμεσους λογαριασμούς 32.02 «προεμβάσματα μέσω τραπεζών» και 32.03 «ανέκκλητες πιστώσεις μέσω τραπεζών» παρακολουθούνται, προσωρινά, προεμβάσματα που γίνονται ή ανέκκλητες πιστώσεις που ανοίγονται για πολλές παραγγελίες μαζί, όταν ο άμεσος διαχωρισμοί τους κατά παραγγελία, είτε είναι αδύνατος είτε είναι δυσχερής. Μόλις εκλείψουν οι λόγοι των προσωρινών καταχωρήσεων, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στους λογαριασμούς 32.00 και 32.01, κατά περίπτωση.

Λογαριασμός 32.03 «Ανέκκλητες πιστώσει μέσω τραπεζών».

Στους υπολογαριασμούς του ανωτέρω λογαριασμού παρακολουθούνται προσωρινά προεμβάσματα που γίνονται ή ανέκκλητες πιστώσει που ανοίγονται για πολλές παραγγελίες μαζί και για τις οποίες ο άμεσος διαχωρισμοί είναι αδύνατος ή δυσχερής.

Τα ανωτέρω ποσά μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 32,00 και 32.01 όταν εκλείψουν οι λόγιοι των προσωρινών καταχωρήσεων.

Λογαριασμός 32.04 «Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής».

Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλει ο Ο.Τ.Α. και παραμένουν δεσμευμένα για ορισμένο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τους κανόνες και όρους περί εισαγωγών που ισχύουν κάθε φορά.

Λογαριασμός 33 «Χρεώστες Διάφοροι»

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 33 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία απαιτήσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους της ομάδας 3.

Επίσης, σε αυτόν τον λογαριασμό, σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνται τα Γραμμάτια Εισπρακτέα (λογ. 31 στο Ε.Γ.Λ.Σ.), δηλαδή, οι απαιτήσει κατά τρίτων, ανεξάρτητα από την αιτία δημιουργίας τους που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων εις διαταγή.

Η ένταξη του λογαριασμού «Γραμμάτια Εισπρακτέα» στον λογ. 33, έγινε λόγω της σπάνιας εμφάνισης και αποδοχής από τους Ο.Τ.Α. τέτοιου είδους αξιόγραφων.

Λογαριασμός 33.00 «Προκαταβολές προσωπικού»

Με τον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό του Δήμου, έναντι των αποδοχών της μισθολογικής περιόδου (μήνας ή δεκαπενθήμερο) και Βάσει των οποίων γίνεται η τελική εκκαθάριση της μισθοδοσίας. Ο λογαριασμοί 33.00 χρεώνεται με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων και πιστώνεται με την εγγραφή της εκκαθάρισης της μισθοδοσίας.

Λογαριασμός 33.01 «Χρηματικές διευκολύνει προσωπικού» & Λογαριασμοί 33.02 «Δάνεια προσωπικού»

Στους ανωτέρω λογαριασμούς παρακολουθούνται οι χρηματικές διευκολύνσεις και τα δάνεια που δίνονται στο προσωπικό των Ο.Τ.Α.

Λογαριασμός 33.10 «Γραμμάτια εισπρακτέα»

Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται οι σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων, οι ενσωματωμένες απαιτήσεις του Δήμου (Ο.Τ.Α.) έναντι τρίτων.

Στους υπολογαριασμούς του 33.10 καταχωρίζονται τα γραμμάτια στην ονομαστική τους αξία.

Πρέπει να σημειωθεί ότι σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπεται η τήρηση των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

- § «Γραμμάτια στις Τράπεζες για είσπραξη»
- § «Γραμμάτια στις Τράπεζες για εγγύηση»
- § «Γραμμάτια σε καθυστέρηση»
- § «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους»
- § «Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»

Η χρήση του λογαριασμού «Γραμμάτια εισπρακτέα» έχει νόημα μόνο για τους Ο.Τ.Α. οι οποίοι έχουν και επιχειρηματική δραστηριότητα π.χ. έσοδα από σφαγεία, έσοδα από εμπορία πόσιμου νερού, ιαματικού ή μη.

Λογαριασμοί 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι»

Στους υπολογαριασμούς του ανωτέρω λογαριασμού παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες προέρχονται από φόρους που προκαταβάλλονται ή παρακρατούνται κατά την είσπραξη μερισμάτων ή άλλων εισοδημάτων.

Η περίπτωση χρησιμοποιήστε του λογαριασμού 33.13 για παρακολούθηση παρακρατούμενων φόρων, με το ισχύον φορολογικό καθεστώς των Ο.Τ.Α., είναι κατά την γνώμη μας σπάνια π.χ. στην περίπτωση που λογίζονται παρακρατούμενοι

φόροι από έσοδα πιστωτικών τόκων καταθέσεων, οι τόκοι αυτοί κατά την διάρκεια της χρήσης λογίζονται στην χρέωση του λογαριασμού 33.13.

Γενικά για όλα τα ποσά που καταχωρούνται στην διάρκεια της χρήσης, στην χρέωση των υπολογαριασμών 33.13.01 - 99, στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να γίνει μεταφορά τους στον λογαριασμό 63 «Φόροι - Τέλη»,

Λογαριασμός 33.17 «Λογαριασμοί δεσμευμένων (brogues) καταθέσεων.

Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται τα ποσά που έχει δεσμεύσει ο Ο.Τ.Α. κατά κύριο λόγο σε τράπεζες με την μορφή δέσμευσης για διαφόρους λόγους όπως π.χ. για την έκδοση εγγυητικών επιστολών ή την παροχή εγγύησης για χορήγηση πιστώσεων σε τρίτους.

Λογαριασμός 33.23 «Απαιτήσεις από πληρωμές για λογαριασμό τρίτων» Στους υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του ανωτέρω λογαριασμού παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου (Ο.Τ.Α.) για έξοδα ή πληρωμές που έχουν γίνει για λογαριασμό τρίτων όπως π.χ. για ιδιώτες, για άλλους Δήμους κ.λπ.

Λογαριασμός 33.24 «Βραχυπρόθεσμα δάνεια». Στους υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του ανωτέρω λογαριασμού παρακολουθούνται οι απαιτήσεις για δάνεια που έχει χορηγήσει σε άλλα Ν.Π.Δ.Δ. σε άλλους Ο.Τ.Α., σε φυσικά πρόσωπα κ.λπ.

Λογαριασμός 33.95 «Λοιποί χρεώστες» Στους υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του 33.95 παρακολουθούνται τα δάνεια βραχυπρόθεσμης διάρκειας που χορηγεί ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) σε σωματεία, οργανισμούς, σεισμόπληκτους, υποτρόφους κ.λπ. Επίσης παρακολουθούνται τα δάνεια ειδικών περιπτώσεων ως επίσης και τις λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας3.

Λογαριασμός 33.97 «Χρεώστες διάφοροι επισφαλείς » Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από διαφόρους χρεώστες του Δήμου (Ο.Τ.Α.) οι οποίοι χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς . Οι υπολογαριασμοί του λογ. 33.97 χρεώνονται με πίστωση των υπολογαριασμών του 33, που αφορούν σε απαιτήσεις που χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς.

Λογαριασμός 33.98 «Επίδικοι διάφοροι Χρεώστες» Στους υπολογαριασμούς του 33.98 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου (Ο.Τ.Α.) κατά διαφόρων χρεωστών που μετατρέπονται σε επίδικες απαιτήσεις. Ο λογαριασμοί 33.98 πιστώνεται όταν οριστικοποιηθεί η εκκρεμοδικία με το ποσό που είχε χρεωθεί και χρεώνεται ή ο λογαριασμός 38.00 «Ταμείο» ή 38.03 «Καταθέσεις όψεως» με το ποσό που επιστρέφεται στον δήμο (σε περίπτωση δικαστικής δικαίωσης του Δήμου) ή ο αντίστοιχος υπολογαριασμός του λογαριασμού 82 «Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων»(στην αντίθετη περίπτωση).

Εμφάνιση του λογαριασμού 33 στον Ισολογισμό

Η εμφάνιση του λογαριασμού 33 στον Ισολογισμό των Ο.Τ.Α. κατά υπολογαριασμό γίνεται ως ακολούθου:

Υπολογαριασμοί του λογ. 33

33.17

Λογαριασμοί Ισολογισμού

ΔΠ 3.Δεσμευμένοι λογαριασμοί
καταθέσεων

33.97& 33.98

ΔΠ 4.Επιφαλείς - Επίδικες απαιτή-
σεις χρεώστες

33 λοιποί λογαριασμοί

ΔΠ 5.Χρεώστες Διάφοροι.

Λογαριασμός 34 «Χρεόγραφα»

Ο όρος «Χρεόγραφα» είναι έννοια η οποία εντάσσεται μέσα στην ευρύτερη έννοια των «αξιόγραφων» στην οποία ανήκει. Σύμφωνα με τους ανωτέρω ορισμούς, «αξιόγραφα είναι τα έγγραφα, ονομαστικά ή ανώνυμα, τα οποία ενσωματώνουν ορισμένο δικαίωμα κατά τέτοιο τρόπο ώστε η ενάσκηση, όσο και η μεταβίβαση του δικαιώματος προϋποθέτει την κατοχή του τίτλου. Αντιθέτως χρεόγραφα, είναι ανώνυμα ή ονομαστικά έγγραφα «τίτλοι» περιέχονται υπόσχεση ορισμένης χρηματικής παροχής και διαπραγματεύσιμα στο χρηματιστήριο αξιών ή δυνάμενα να εισαχθούν προς διαπραγμάτευση με αποτέλεσμα να διαμορφώνεται κυμαινόμενη μεταβιβάσιμη αξία τους, η οποία είναι διαφορετική από την αξία που αναγράφεται στον τίτλο».

Στους υπολογαριασμούς του 34 παρακολουθούνται τα χρεόγραφα όπως μετοχές, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων, ομόλογα κ.λπ., τα οποία αποκτώνται από τον δήμο (Ο.Τ.Α.) με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων και την απόκτηση προσόδου, όχι με τον μακροπρόθεσμο ορίζοντα της επένδυσης. Στην παρουσίαση του λογαριασμού 18, η διακίνηση των χρεογράφων γίνεται στο τηρούμενο υποχρεωτικά θεωρημένο Μητρώο Χρεογράφων.

Για τις μεθόδους και τους τρόπους αποτίμησης έχουμε επίσης αναφερθεί στο κεφάλαιο «Απογραφή και Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α.». Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 34 με την αξία κτήσης πλέον τα ειδικά έξοδα αγορών με τον τρόπο που αναπτύχθηκε στην παρουσίαση του λογαριασμού 18.

Στους υπόλογαριασμούς:

- 34.00 «Μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού»
- 34.10 «Μετοχές εισηγμένες χρηματιστήριο εταιρειών εξωτερικού»
- 34.01 «Μετοχές μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο εσωτερικού»
- 34.11 «Μετοχές μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο εξωτερικού» καταχωρείται η συνολική αξία των μετοχών που ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) αποκτάει χωρίς πρόθεση διαρκούς κατοχής, λόγω καλύψεως μέρους του μετοχικού κεφαλαίου Ανώνυμων Εταιρειών.

Το συνολικό ποσό που τυχόν οφείλεται για τις μετοχές αυτές καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 53.07 «οφειλόμενες δόσεις ομολογίων & λοιπών χρεογράφων».

Λογαριασμός 34.04 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εσωτερικού εξωτερικού».

Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται οι μερισματαποδείξεις που αποκόπτονται μετά την έγκριση του Ισολογισμού της Ανώνυμης Εταιρείας από την αρμόδια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετοχών της και την γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής του μερίσματος. Το ανωτέρω γεγονός θα απεικονισθεί λογιστικά ως ακολούθου:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

34.04 Μερισματαποδείξεις εισπρακτές μετοχών

XXX

76.01 Πρόσοδοι από κινητές αξίες

XXX

Στην περίπτωση που στις μετοχές είναι ενσωματωμένες οι ανωτέρω μερισματαποδείξεις, λόγω του ότι αφορούν π.χ. ονομαστικές μετοχές, αντί του λογαριασμού 34.04 θα χρεωθεί ο λογαριασμός 33.95 «Λοιποί Χρεώστες».

Λογαριασμός 34.05 «Ομολογίες Ελληνικού Δανείων» & Λογαριασμός 34.15 «Ομολογίες Αλλοδαπών Δανείων»

Στους ανωτέρω λογαριασμούς καταχωρούνται οι ομολογίες που αποκτώνται από τον δήμο. Οι λαχειφόρες ομολογίες παρακολουθούνται στο Μητρώο Χρεογράφων Βάσει του αύξοντος αριθμού τους.

Οι λογαριασμοί:

34.07 «Μερίδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων εσωτερικού»

34.17 «Μερίδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων εξωτερικού»

34.16 «Τραπεζικά ομόλογα»

34.18 «Ομόλογα Δημοσίου» χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση των ως άνω τίτλων που κατέχει ο Δήμος. Οι τίτλοι σταθερού εισοδήματος διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο στην καθαρή τιμή τους που είναι απαλλαγμένη από τον δουλευμένο τόκο και λογιστικά απεικονίζεται χωριστά η αξία κτήσεως του τίτλου και οι δεδουλευμένοι τόκοι,

Λογαριασμός 34.08 «Έντοκα Γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου»

Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται τα Ε.Γ.Ε.Δ. που έχει στην κατοχή του ο Δήμος και παρακολουθούνται με την ονομαστική τους αξία κατά διάρκεια και επιτόκιο. Οι δεδουλευμένοι τόκοι κατά την είσπραξη του Ε.Γ.Ε.Δ. λογιστικοποιούνται στην πίστωση του λογαριασμού 76.01. Στο τέλος κάθε χρήσης οι δεδουλευμένοι τόκοι των χρεογράφων που έληξαν ή όχι και που αναλογούν στην διαχειριστική περίοδο που έληξε μεταφέρονται από τον αντίστοιχο υπολογαριασμό του 34.08 «Έντοκα Γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου» στον λογαριασμό 76.01 «Πρόσοδοι από κινητές αξίες».

Λογαριασμός 34.09 «Λοιπά χρεόγραφα εσωτερικού» & Λογαριασμός 34.19 «Λοιπά χρεόγραφα εξωτερικού»

Στους ανωτέρω λογαριασμούς παρακολουθούνται τα λοιπά χρεόγραφα που κατέχει ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) και δεν εντάσσονται σε καμία άλλη κατηγορία λογαριασμών του λογ. 34.

Λογαριασμός 34.24 «Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση».

Ο λογαριασμοί 34.24 χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των χρεογράφων που ενεχυριάζονται για διάφορους λόγους όπως π.χ. για εγγύηση χρηματοδοτήσεων που ο Δήμος λαμβάνει από τρίτους ή για εγγύηση εκδόσεων εγγυητικών επιστολών.

Λογαριασμός 34.98 «Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων»

Η λειτουργία του λογαριασμού είναι παρόμοια με την λειτουργία των λογαριασμών 18.00.98, ο οποίος έχει αναπτυχθεί στην παρουσίαση του λογαριασμού 18.

Λογιστικά θέματα σχετικά με τον λογαριασμό 34

Στην περίπτωση πώλησεως χρεογράφων ιδιοκτησίας του Δήμου, το τίμημα καταχωρείται στην πίστωση του αντιστοίχου υπολογαριασμού του λογαριασμού 34, ενώ το αποτέλεσμα καταχωρείται στην περίπτωση κέρδους στον λογαριασμό 76.04 «Κέρδη από πώληση τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων» και στην περίπτωση ζημίας στον λογαριασμό 64.12 «Ζημιές πώλησεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων».

Εμφάνιση του λογαριασμού 34 στον ισολογισμό.

Ο λογαριασμοί 34 εμφανίζεται στο τμήμα του κυκλοφορούντος ενεργητικού με στοιχεία Δ ΙΙΙ «Χρεόγραφα». Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 34 εμφανίζονται ως ακολούθως:

Υπολογαριασμος του λογ. 33

34.00,34.01,34.10, 34.11

34.05,34.15

Λοιποί υπολογαριασμοί 34

(εκτός 34.98)

34.98

Λογαριασμοί Ισολογισμού

Μετοχές

2.0μολογίες

3.Λοιπά χρεόγραφα

Προβλέψεις υποτίμησης

Λογαριασμός 35 «Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών & πιστώσεων»

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 35 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δήμου από υπαλλήλους του ή από λοιπούς συνεργάτες του και οι οποίες οφείλονται σε καταβολές ποσών που γίνονται από τον Δήμο προς τους ανωτέρω για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου ή υπηρεσίας.

Λογαριασμός 35.01 «Προσωπικό λογαριασμοί προς απόδοση» & Λογαριασμός 35.02 «Λοιποί συνεργάτες τρίτοι - Λογαριασμοί προς απόδοση»

Οι ανωτέρω λογαριασμοί χρεώνονται με τα ποσά που καταβάλλει ο Δήμος προς το προσωπικό του ή λοιπούς συνεργάτες και πιστώνονται με την απόδοση λογαριασμών από τους ανωτέρω με χρέωση των αρμοδίων λογαριασμών (π.χ. εξόδων, αποθεμάτων).

Λογαριασμός 35.03 «Πάγιες προκαταβολές»

Ο ανωτέρω λογαριασμός χρησιμοποιείται συνήθως όταν ο Δήμος δίνει προκαταβολές σε διαχειριστεί και μετά από κάθε απόδοση συμπληρώνονται ώστε να μην μεταβάλλεται το ποσό που διαχειρίζονται οι διαχειριστεί. Περίπτωση παγίων προκαταβολών παρουσιάζονται κυρίως στις περιπτώσει αντιμετώπισης των μικροεξόδων.

Λογαριασμός 35.04 «Πιστώσει υπέρ τρίτων»

Στον λογαριασμό 35.04 παρακολουθούνται οι πιστώσεις που ανοίγονται στις τράπεζες για λογαριασμό των συνεργατών του Δήμου.

Λογαριασμός 35.10 «Υπόλογοι εντάλματων προπληρωμής»

Ο λογαριασμοί 35.10 χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση κατά υπόλογο (μονίμου υπαλλήλου του Δήμου ή όπως ορίζει ο νόμος) και κατά ένταλμα, για τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υπόλογος εντάλματος προπληρωμής.

Σχετικά με την παρακολούθηση της απόδοσης λογαριασμού από κάθε υπόλογο διαχειριστή, αναφέρεται στον σχολιασμό του λογαριασμού 02.29 «Προπληρωμές».

Εμφάνιση του λογαριασμού 35 στον Ισολογισμό

Όλοι οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 35 εμφανίζονται στον Ισολογισμό στην κατηγορία Δ ΙΙ «Απαιτήσεις» με τον τίτλο «Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων».

Λογαριασμοί 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού»

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. «οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται κατά κανόνα στο τέλος κάθε χρήσης με σκοπό την χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων έτσι ώστε στα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο έσοδα ή έξοδα που αφορούν την συγκεκριμένη χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση του λογαριασμού του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξης της χρήσης.».

Ειδικότερα, οι μεταβατικοί λογαριασμοί αφ' ενός αποτελούν την γέφυρα μετάβασης στην επόμενη χρήση των αποτελεσματικών λογαριασμών (εξόδων και εσόδων) λόγω του ότι είτε προπληρώθηκαν τα αντίστοιχα έξοδα ή προεισπραχθήκαν τα αντίστοιχα έσοδα. Αφ' ετέρου χρησιμεύουν για την προσωρινή καταχώρηση ορισμένων απαιτήσεων από έσοδα (λογ. 36.01 έσοδα χρήσης εισπρακτέα) και ορισμένων υποχρεώσεων από έξοδα (λογ. 36.00 έξοδα επομένων χρήσεων).

Λογαριασμοί 36.00 «Έξοδα επομένων χρήσεων» Στον ανωτέρω λογαριασμό παρακολουθούνται τα έξοδα που πληρώνονται από τον δήμο μέσα στην χρήση, αλλά ανήκουν στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις όπως π.χ. ενοίκια, ασφάλιστρα κ.λπ.

Τα έξοδα αυτά είτε καταχωρούνται κατά την πληρωμή τους απ' ευθείας στην χρέωση του λογαριασμού 36.00 είτε μεταφέρονται σ' αυτόν από τους οικείους Οργανισμούς των εξόδων.

Η ανάλυση του λογαριασμού 36.00 σε τριτοβαθμίους λογαριασμούς είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξη της.

Λογαριασμός 36.01 «Έσοδα χρήσης εισπρακτέα. Στον λογαριασμό 36.01 καταχωρούνται με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας

7, τα έσοδα που ανήκουν στην κλεισμένη χρήση, αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή και τα οποία σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις ή διατάξεις δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσης. Την επόμενη χρήση που τα ποσά αυτά θα γίνουν απαιτητά, θα μεταφερθούν στην μείωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων και έτσι ο λογαριασμοί 36.01 (μέσω των υπολογαριασμών που αναλύεται) θα εξισωθεί και θα «κλείσει».

Στην πράξη τα δημοτικά τέλη από την καθαριότητα ως και το τέλος Ακίνητης Περιουσίας τα οποία εισπράττονται μέσω των λογαριασμών της ΔΕΗ από τους δημότες, εκκαθαρίζονται κατά ένα μέρος στην επόμενη χρήση. Ιδιαίτερα τα έσοδα του τελευταίου τριμήνου συνήθως εκκαθαρίζονται (αποδίδονται) από την ΔΕΗ εντός της επόμενης χρήσης. Επειδή τα ποσά των εσόδων της κατηγορίας αυτής είναι σημαντικά λόγω μεγέθους, για την ορθή παρουσία των Οικονομικών Καταστάσεων, πρέπει να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 36.01 «Έσοδα χρήσης εισπρακτέα», ώστε να μην παραβιάζεται και η θεμελιώδης αρχή περί «αυτοτέλειας των χρήσεων». Η ανωτέρω λογιστική αντιμετώπιση θα ισχύει μόνο στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών απαιτήσεων, λόγω του ότι π.χ. δεν έχουν ληφθεί οι αντίστοιχοι Βεβαιωτικοί κατάλογοι. Ειδάλλως θα χρεωθεί ο αντίστοιχος υπολογαριασμός του λογαριασμού 30 «Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες, λοιπά έσοδα».

Λογαριασμός 36.02 «.....»

Ο λογαριασμοί αυτός υπάρχει ως κενός σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο οποίο απεικονίζει τις «Αγορές υπό παραλαβή».

Λογιστικά θέματα σχετικά με τον λογαριασμό 36.

Υπάρχει το ενδεχόμενο με την χρήση των μεταβατικών λογαριασμών να καταλείπονται στην επόμενη χρήση ορισμένα μικρό-υπόλοιπα, τα οποία θα πρέπει να τακτοποιούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα από την υπ' αριθμ 176/1993 γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ., σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Παράδειγμα χρησιμοποίησης του λογαριασμού 36.00 «Έξοδα επομένων χρήσεων».

« Η Λογιστική των Ο.Τ.Α.»

Έστω ένας Δήμος (Ο.Τ.Α.) καταβάλει την 30-6-200X σε ασφαλιστικές εταιρείες ετήσια ασφάλιστρα πυρος, κλοπής κ.λπ. για το Δημορχιακό Μέγαρο ποσού 10.000 €

Τα αποτελέσματα της χρήσης 200X, θα πρέπει να επιβαρυνθούν με το ποσό 5.000 € και ισόποσα θα πρέπει να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης 200X+1.

Α' περίπτωση

Εγγραφή την 30/6/200X

		X	Π
62	Παροχές τρίτων		
62.05.51	Ασφάλιστρα Δημαρχείου	5.000 €	
36	Μεταβατικοί Λογαριασμοί		
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων		
36.00.05	Ασφάλιστρα	5.000 €	
εις			
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		10.000 €
(38.00 ή 38.03)			

Β' περίπτωση

Εγγραφή την 30-6-200X⁽¹⁾

62	Παροχές τρίτων		
62.05.51	Ασφάλιστρα Δημαρχείου	10.000 €	
εις			
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		10.000 €
(38.00 ή 38.03)			

Εγγραφή 30/12/200X⁽²⁾

36	Μεταβατικοί Λογαριασμοί		
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων		
36.00.05	Ασφάλιστρα	5.000 €	
εις			
62	Παροχές τρίτων		
62.05.51	Ασφάλιστρα Δημαρχείου		5.000 €

Και οι δύο περιπτώσεις είναι αποδεκτές στην Λογιστική Πρακτική αν και για σκοπούς καλύτερης πληροφόρησης και διαχειριστικής τάξεως πρέπει να ακολουθείται η Λογιστική πρακτική της πρώτης περίπτωση.

Εμφάνιση του λογαριασμού 36 στον Ισολογισμό

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 36 εμφανίζονται στον Ισολογισμό στην κατηγορία Ε του Ενεργητικού με τον τίτλο «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού». Η εμφάνιση κατά υπολογαριασμό είναι η ακόλουθη:

36.00	1. Έξοδα επομένων χρήσεων
36.01	2. Έσοδα χρήσης εισπρακτέα
Λοιποί λογαριασμοί του 36	3. Λοιποί Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού.

Λογαριασμός 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα»

Ως «Διαθέσιμα» περιουσιακά στοιχεία του Δήμου νοούνται τα μετρητά ή εκείνα τα οποία αυθημερόν (ή σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα) μετατρέπονται σε μετρητά και στην κατηγορία των οποίων ανήκουν οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμού όψεως, τα ληγμένα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως κ.λπ. Οι καταθέσεις προθεσμίας θεωρούνται διαθέσιμα, εφ' όσον η ανάληψη τους είναι δυνατή οποτεδήποτε, ενώ στην περίπτωση που υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος αναλήψεως τους, τότε καταχωρούνται στον λογαριασμό 33.17 «Λογαριασμοί Δεσμευμένων (blogues) καταθέσεων».

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 38

38.00	Ταμείο
38.02	Ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη
38.03	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ
38.04	Καταθέσεις προθεσμίας σε ευρώ
38.05	Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν.
38.06	Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν.

Από τους ανωτέρω λογαριασμούς σχολιάζονται μόνο οι ακόλουθοι λογαριασμοί οι οποίοι εμφανίζουν διαφορετικότητα από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η ταμειακή υπηρεσία των Ο.Τ.Α.

Τα περί Ταμειακής Υπηρεσίας στους Ο.Τ.Α., αναφέρονται στο άρθρο 228 του Π.Δ. 410/1995, ως και το άρθρο 9 § 1 του Ν. 2503/97 και τέλος, το άρθρο 27 του Ν.Δ. 3202/2003. Πριν από τους ανωτέρω νόμους αναφορά για το θέμα της Ειδικής Ταμειακής Υπηρεσίας των Δήμων, υπήρχε στο Β.Δ. 763/1969 και Π.Δ. 16/1989.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις που ίσχυαν κυρίως πριν την εφαρμογή του Διπλογραφικού, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων διεξήγαγε την ταμειακή υπηρεσία των Δήμων και Κοινοτήτων δια μέσου των δημοσίων Ταμείων. Στον φυσικό χώρο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) όπου ανήκει ο κάθε Δήμος υπήρχε τμήμα το οποίο επανδρωνόταν από υπαλλήλους του Δήμου και το οποίο εξασφάλιζε την ροή των πληρωμών και εισπράξεων του Δήμου με τρίτους. Στο ίδιο τμήμα, υπήρχαν και οι ελεγκτές, οι οποίοι «υπέγραφαν» ελέγχοντας τα εκδιδόμενα χρηματικά εντάλματα. Το σύστημα αυτό παρουσίαζε και παρουσιάζει, όπου υφίσταται, αδυναμίες. Ειδικότερα, λόγω της μη αντιπαραβολής των εσόδων και εξόδων του Δήμου που υπήρχαν υπό την μορφή των χρηματικών διαθεσίμων. Αιτία της ως άνω κατάστασης και λόγω της μη χρησιμοποίησης της μηχανογράφησης εμφανίζονταν περιπτώσει «κόκκινου ταμείου» (δηλαδή οι πληρωμές περισσότερες από τις εισπράξεις). Στους δήμους με πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων προβλέπεται η σύσταση Ειδικής Ταμειακής Υπηρεσίας. Η Ειδική Ταμειακή Υπηρεσία ονομάζεται ΤΑΜΕΙΟ και υπάγεται στο Οργανόγραμμα των Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου.

Με την λειτουργία της ειδικής Ταμειακής υπηρεσίας (Ταμείου) μέσα στους δήμους, αποφεύγονται οι ανωτέρω καταγραφεισες δυσλειτουργίες, γίνεται πιο αποτελεσματικοί ο έλεγχος και ένα μεγάλο μέρος των χρηματικών διαθεσίμων διοχετεύεται υπό την μορφή καταθέσεων στις τράπεζες. Τέλος πρέπει να τονιστεί ότι στα οφέλη του δήμου καταγράφονται και τα έσοδα από τους τόκους που λαμβάνονται, λόγω των τραπεζικών καταθέσεων, έσοδα που στο προηγούμενο καθεστώς συνήθως «χάνονταν». (Το ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, υπολόγιζε τόκους, οι οποίοι όμως δίδονταν στους δήμους κατόπιν αποφάσεως του Υπουργείου Εσωτερικών, με διάφορα κριτήρια).

Το ΤΑΜΕΙΟ επανδρώνεται από όσους ασχολούνται με την είσπραξη των εσόδων των Ο.Τ.Α., σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις «περί είσπραξης δημοσίων εσόδων», όπως ο Ταμίας, οι εισπράκτορες και λοιπών διαχειριστικών υπαλλήλων.

Η υπηρεσία του Ταμείου διαιρείται σε δύο Βασικά τμήματα:

- § Το τμήμα Εσόδων
- § Το Τμήμα Εξόδων.

Αρμοδιότητες και καθήκοντα

Οι αρμοδιότητες και καθήκοντα της Υπηρεσίας του Ταμείου είναι οι εξής:

- § Εισπράττει τα έσοδα του δήμου.
- § Ασκει όλες τις νόμιμες διαδικασίες που απαιτούνται για την είσπραξη των εσόδων (π.χ. λήψη αναγκαστικών μέτρων).
- § Εξοφλεί τα χρηματικά εντάλματα ελέγχονται και τη νομιμότητα αυτών όπως π.χ ύπαρξη πιστώσεων, έγκριση Δημοτικού Συμβουλίου κ.λπ.)
- § Προσδιορίζει προς τους εισπράκτορες τα προς είσπραξη ποσά .
- § Υποβάλλει μηνιαία κατάσταση εσόδων - εξόδων προς την Δημαρχιακή Επιτροπή
- § Αποδίδει κάθε φορολογική και ασφαλιστική υποχρέωση του δήμου.
- § Συντάσσει τον οικονομικό απολογισμό του δήμου.

Οι τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 3202/2008 στην Ταμειακή Υπηρεσία.

Με το άρθρο 27 το Ν. 3202/2008 τροποποιήθηκε το άρθρο 228 του ΠΑ 410/1995 περί Ταμειακής Υπηρεσίας. Οι σημαντικότερες αλλαγές αφορούσαν:

- § Η ταμειακή υπηρεσία των Δήμων με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων διεξάγεται υποχρεωτικά από 1.7.2008 από τον Δήμο.
- § Η ταμειακή υπηρεσία των δήμων που δεν υπάγονται στην ως άνω ρύθμιση διεξάγεται από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων μέσω της Δ.Ο.Υ..
- § Οι Δήμοι που έχουν δική τους Ταμειακή Υπηρεσία και Υπηρεσία ύδρευσης ή επιχείρηση ύδρευσης μπορούν να συνεισπράττουν με τους λογαριασμούς ύδρευσης και άλλα Βεβαιωμένα χρέη από τέλη, δικαιώματα και εισφορές ανταποδοτικού χαρακτήρα, ύστερα από αιτιολογημένη απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου. Με το άρθρο 28 του Ν. 3202/2008 τροποποιήθηκε το άρθρο 232 του Π.Δ. 410/1995 ως προς την Δημοτική διαχείριση.

Συγκεκριμένα αναφέρεται:

§ Τα ποσά που μπορεί να διατηρεί σε μετρητά στο Ταμείο ο δημοτικός ταμίας ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Εσωτερικών και Δημόσιας διοίκησης. Τα υπόλοιπα κατατίθενται εντόκως σε λογαριασμό όψεως και προθεσμιακό σε πιστωτικό ίδρυμα που καθορίζεται με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου. Το ποσό του υπολοίπου του Ταμείου είναι κλιμακωτό και εξαρτάται από τον πληθυσμό των Δήμων:

§

<u>Δήμοι με πληθυσμό</u>	<u>Ταμειακό υπόλοιπο σε €</u>
Έως 2.000 κατοίκους	ως 1.000
από 2.001-10.000	2.000
από 10.001-30.000	4.000
από 30.001 και άνω	6.000

Στο άρθρο 166 του Ν. 3463/2008 αναφέρονται:

Άρθρο 166 Διεξαγωγή

1. Η ταμειακή λειτουργία των Δήμων με πληθυσμό άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) κατοίκων διεξάγεται υποχρεωτικά από ίδια ταμειακή υπηρεσία που συνιστάται με τον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας (ΟΕ.Υ.).
2. Στους λοιπούς Δήμους, είναι δυνατή η σύσταση ίδιας ταμειακής υπηρεσίας με σχετική πρόβλεψη στον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας αυτών (Ο.Ε.Υ.).
3. Στις κοινότητες της Χώρας, στους Συνδέσμους Δήμων και Κοινοτήτων, καθώς και στα ιδρύματα και νομικά πρόσωπα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι δυνατή η σύσταση ίδιας ταμειακής υπηρεσίας με σχετική πρόβλεψη στον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας αυτών (Ο.Ε.Υ.).
4. Η ταμειακή υπηρεσία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης που δεν υποχρεούνται και δεν έχουν συστήσει ίδια ταμειακή υπηρεσία διεξάγεται από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, δια των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών, με υπαλλήλους που διατίθενται από τους οικείους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών

μπορούν να ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα, σχετικά με την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

5. Δήμοι και Κοινότητες εντός του ίδιου νομού είναι δυνατό να συστήσουν κοινή ταμειακή υπηρεσία, συνάπτοντας σχετική σύμβαση διαδημοτικής συνεργασίας,
6. Η ταμειακή υπηρεσία των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου των Δήμων και των Κοινοτήτων, τα οποία δεν έχουν δική τους ταμειακή υπηρεσία, διεξάγεται από αυτόν που την ασκεί στο Δήμο ή την Κοινότητα που τα έχει συστήσει Σε περίπτωση που η ταμειακή υπηρεσία διεξάγεται μέσω των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών, αυτή διεξάγεται από υπαλλήλου του οικείου Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ο οποίος έχει συστήσει το νομικό πρόσωπο.

Επίσης στο άρθρο 172 του ίδιου νόμου «περί ενταλμάτων προπληρωμής» αναφέρονται τα εξής:

Άρθρο 172 Εντάλματα προπληρωμής

1. Με απόφαση της δημορχιακής επιτροπής ή του κοινοτικού συμβουλίου μπορεί να εγκρίνεται η έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής για την αντιμετώπιση δαπανών, γενικά, εφόσον η πληρωμή με τακτικό ένταλμα στο όνομα του δικαιούχου είναι αδύνατη ή απρόσφορη.
2. Τα εντάλματα προπληρωμής εκδίδονται στο όνομα δημοτικών ή κοινοτικών υπαλλήλων.

Λογαριασμό 38.02 «Ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη».

Ο λογαριασμός 38.02 χρησιμοποιείται κατά την καταχώρηση των τοκομεριδίων μετά την ημερομηνία λήξης τους με αντίστοιχη πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 76.01 «Πρόσοδοι από κινητές αξίες».

Λογιστικά θέματα σχετικά με την λειτουργία του λογαριασμού 38.

Η χρηματική διαχείριση αποτελεί ένα από τα πλέον Βασικά σημεία στην σωστή λειτουργία των Ο.Τ.Α. και συνήθως υποστηρίζεται μέσω της «Ταμειακής Υπηρεσία των Ο.Τ.Α.» η λειτουργία της οποίας, αναπτύσσεται στο κεφάλαιο με τον ίδιο τίτλο.

Εμφάνιση του λογαριασμού 38 στον Ισολογισμό

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» εμφανίζονται στην κατηγορία του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού Δ IV «Διαθέσιμα» ως ακολούθως:

Λογαριασμός	Λογαριασμοί Ισολογισμού
38.00	1. Ταμείο
38.02	2. Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα
38.03-06	3. Καταθέσει όψεως & προθεσμίας

3.4 ΟΜΑΔΑ 4 Καθαρής Θέσης – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Στην ομάδα 4 παρακολουθούνται:

- § Οι λογαριασμοί Καθαρής θέσης
- § Οι λογαριασμοί των Προβλέψεων
- § Οι λογαριασμοί των Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων
- § Οι λογαριασμοί συνδέσμου με άλλα κέντρα

Εννοιολογικοί προσδιορισμοί της «Καθαρής Θέσης»

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού συστήματος από τους Ο.Τ.Α. έχει σαν τελικό αποτέλεσμα την απεικόνιση όλων των ετήσιων συναλλαγών του Ο.Τ.Α. στα Ισολογισμό τέλους χρήσης. Η συνοπτική δομή του Ισολογισμού είναι η ακόλουθη:

Ισολογισμός ΟΤΑ

Β. Έξοδα εγκαταστάσεων	Α. Ιδία κεφαλαία
Γ. Πάγιο ενεργητικό	Β. Πρόβλεψη για κινδύνους και έσοδα
Δ. Κυκλοφορούν ενεργητικό	Γ. Υποχρεώσεις (Μακροπρόθεσμες) και Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
Ε. μεταβατικοί Λογ. Ενεργητικού	Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Από την ανωτέρω μορφή Ισολογισμού, προκύπτει η σχέση:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ + ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ή

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ = ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ – ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Ως Ενεργητικό μπορεί να χαρακτηριστεί το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (ενσώματα και ασώματα) των Ο.Τ.Α., ενώ το σύνολο των Υποχρεώσεων (ίδιο και ξένο) κεφάλαιο, καλείται Παθητικό.

Οποιαδήποτε μεταβολή στοιχείων του Ενεργητικού επηρεάζει ισόποσα στοιχεία του Παθητικού. Οι ισόποσες αυτές αυξομειώσεις παρακολουθούνται και καταγράφονται από την Γενική Λογιστική των Ο.Τ.Α. με το Διπλογραφικό σύστημα εγγραφών, το οποίο αποτελεί και τον ακρογωνιαίο λίθο της Λογιστικής Επιστήμης.

Ως «Καθαρή θέση» των Ο.Τ.Α. χαρακτηρίζεται το σύνολο των εξής λογαριασμών:

1. Του καταβεβλημένου Ιδίου Κεφαλαίου του Ο.Τ.Α.
2. Τα κάθε είδους αποθεματικά (όπως π.χ. Τακτικό, Νομοθετημένα, Ειδικά, Έκτακτα κ.λπ.).
3. Οι διορθωτικοί λογαριασμοί Καθαρής θέσης όπως π.χ. αναπροσαρμογής λοιπών περιουσιακών στοιχείων, αναπροσαρμογής αξίας τίτλων, Διαφοράς αποτίμησης
4. Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων (πλεονάσματα ή Ελλείμματα εις νέο). Η «Καθαρή θέση» του Δήμου επηρεάζεται σε ετήσια Βάση, αναλόγως του αποτελέσματος που εμφανίζεται στον «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» (λογ. 88), αυξάνεται με το πλεόνασμα χρήσης προς διάθεση, ενώ μειώνεται με το έλλειμμα εις νέο.

Λογαριασμοί 40 «Κεφάλαιο»

Το «κεφάλαιο» αντιπροσωπεύει το μέρος εκείνο της καθαρής περιουσίας (θέσης) του Δήμου που σχηματίστηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά από την νομοθεσία διατάξεις.

Στο κεφάλαιο «Απογραφή και Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α.» είχαμε αναφερθεί στο γεγονός που προσδοκάτε από την πρώτη απογραφή

των περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α. {Ενεργητικών και Παθητικών}, ότι δηλαδή το ζητούμενο είναι να προσδιορίσουμε την αρχική καθαρή θέση του Δήμου η οποία συμπίπτει με τον λογαριασμό «κεφάλαιο» του Δήμου. Ο προσδιορισμός αυτός θα επιτευχθεί μετά το τέλος της πρώτης συνολικής αποτιμήσεως των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού και θα προκύψει σαν αποτέλεσμα της εξίσωσης ενεργητικό μείον παθητικό. Το «κεφάλαιο» που θα προκύψει με την πρώτη απογραφή που θα γίνει για την μεταβίβαση στο διπλογραφικό σύστημα, είναι προϊόν της μακροχρόνιας ιστορίας του κάθε Δήμου, η οποία αντιστοιχεί στην διαφορά του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των χρηματικών διαθεσίμων του Δήμου από το σύνολο των υποχρεώσεων. Το ύψος του «Κεφαλαίου» σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 315/1999, είναι δυνατόν να τροποποιηθεί εάν στις επόμενες τρεις χρήσεις, μετά την χρήση πρώτης εφαρμογής του διπλογραφικού, προκύψουν διαφορές απογραφής, οι οποίες είναι δυνατόν να διορθωθούν με αντικριζόμενο λογαριασμό το «Κεφάλαιο» του Ο.Τ.Α.

Πρέπει να τονιστεί ου η δομή και λειτουργία του λογαριασμού «Κεφάλαιο» στους Ο.Τ.Α. είναι τελείως διάφορη από την αντίστοιχη των λοιπών Νομικών Προσώπων και ιδίως των Ανωνύμων Εταιρειών. Δεν υπάρχουν έννοιες «αύξηση», «μείωση», «κάλυψη και καταβολή», «μετοχή», «απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου», έννοιες που υπάρχουν στις Ανώνυμες Εταιρείες,

Ο λογαριασμός 40 εμφανίζεται στο Παθητικό του Ισολογισμού με τα στοιχεία ΑΙ «Κεφάλαιο».

Λογαριασμός 41 «Αποθεματικό - Διαφορές Αναπροσαρμογής».

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 41 παρακολουθούνται τα Αποθεματικά Κεφάλαια, τα οποία δεν είναι ενσωματωμένα στο «Κεφάλαιο» του Δήμου και τα οποία σχηματίζονται:

- § Από τα πλεονάσματα που δημιουργούνται στο τέλος της χρήσης τα οποία συμψηφίζονται με τυχόν ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων.
- § Από χορηγήσει που γίνονται Βάσει διατάξεων νόμων για να σχηματισθούν αποθεματικά.
- § Από διαφορές αναπροσαρμογής αξίας περιουσιακών στοιχείων ή χρεογράφων.

- § Από ειδικές διατάξεις (αποθεματικά νομοθετημένα).
- § Από λοιπές περιπτώσει (αποθεματικά έκτακτα).
- § Για κάλυψη υποτίμησα τίτλων πάγιας περιουσίας. Γ"

Λογαριασμός 41.02 «Τακτικό Αποθεματικό»

Έως και σήμερα δεν υπάρχουν σχετικές νομοθετικές ρυθμίσει για τον τρόπο Κοσμηματισμού του Τακτικού Αποθεματικού στους Ο.Τ.Α. Σύμφωνα με το Π.Δ. 115/99 το Τακτικό Αποθεματικό σχηματίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις. Στον σχηματισμό του Τακτικού Αποθεματικού αναφέρονται οι διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20.

Λογαριασμός 41.03 «Αποθεματικά νομοθετημένα». 41.04 «Ειδικά Αποθεματικά 41.05 «Έκτακτα Αποθεματικά» και 41.08 «Αποθεματικά για κάλυψη υποτιμήσεων τίτλων»

Τα ανωτέρω αποθεματικά σχηματίζονται από το Καθαρό Πλεόνασμα χρήσης με χρέωση του λογαριασμού 88,99 «Πλεόνασμα προς διάθεση».

Λογαριασμός 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας τίτλων»

Στον λογαριασμό 41.06 παρακολουθούνται οι τίτλοι (κυρίως μετοχές) που αποκτά ο Δήμος χωρίς αντάλλαγμα με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 18 ή 34, με την αξία των δωρεάν αποκτώμενων τίτλων. Σε περίπτωση που η εκδότρια εταιρεία δεν εκδώσει νέες μετοχές, αλλά αντικαταστήσει τις παλαιές με νέες μετοχές μεγαλύτερης ονομαστικής αξίας, ο παραπάνω λογαριασμός πιστώνεται με την διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνονται και την ονομαστικής αξίας των μετοχών που αντικαθιστώνται.

Λογαριασμός 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

Ο λογαριασμός 41.07 πιστώνεται από την διαφορά (υπεραξία) που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου που γίνεται λόγω των ισχυουσών εκάστοτε διατάξεων. Έως σήμερα ισχύουν οι διατάξει του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με τον οποίο κάθε τέσσερα χρόνια πρέπει να αναπροσαρμόζεται η αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα των οικοπέδων και

των κτιρίων βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής που εκδίδονται από το Υπουργείο Οικονομικών.

Ο ανωτέρω λογαριασμός χρεώνεται ή πιστώνεται ανάλογα με την ύπαρξη αρνητικών ή θετικών αντίστοιχα διαφορών αποτίμησης τίτλων του λογαριασμού 18.

Λογαριασμός 41.15 «Αποθεματικά από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων».

Στον λογαριασμό 41.15 παρακολουθείται η αξία των ακινήτων λοιπών παγίων στοιχείων που παραχωρούνται στον Δήμο από δωρεές κληρονομίες κ.λπ. Δεν παρακολουθούνται οι χρηματικές και λοιπές (εκτός παγίων) δωρεές προς την Δήμο, οι οποίες παρακολουθούνται στον λογαριασμό 75.10 «Έσοδα από δωρεές κληροδοτήματα κληροδοσίες».

Στις περιπτώσεις που υπάρχουν επικαρπίες περιουσιακών στοιχείων, τότε τα έσοδα από αυτές παρακολουθούνται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 75 ή 76, ενώ στους λογαριασμούς τάξεως μνημονεύονται τα δικαιώματα επικαρπίας.

Στο άρθρο 184 του Ν. 3463/2006 «περί δωρεών ακινήτων» αναφέρονται τα εξής:

Άρθρο 184 Δωρεές ακινήτων

1. Δωρεές δημοτικών και κοινοτικών ακινήτων επιτρέπονται, ύστερα από ειδικά αιτιολογημένη απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, που λαμβάνεται με την πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του αριθμού των μελών του, για την εκπλήρωση σπουδαίου κοινωφελούς σκοπού, που συνδέεται με την προαγωγή των τοπικών συμφερόντων και την εξυπηρέτηση των κατοίκων της περιοχής.

Η ως άνω απόφαση λαμβάνεται ύστερα από γνώμη του τοπικού συμβουλίου ή παρέδρου. Ο τελευταίους συμμετέχει στη συνεδρίαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και έχει δικαίωμα ψήφου κατά τη λήψη της απόφασης του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου,

2. Αν η χρήση των ακινήτων, που έχουν δωρηθεί, μεταβληθεί ή ο σκοπός της δωρεάς δεν εκπληρωθεί μέσα στην προθεσμία που έχει οριστεί, η σύμβαση της δωρεάς λύεται και η κυριότητα των ακινήτων επανέρχεται αυτοδικαίως στο

Δήμο ή στην Κοινότητα. Η σχετική απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου καταχωρίζεται στα βιβλία μεταγραφών.

Εμφάνιση στον Ισολογισμό του λογαριασμού 41

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 41 εμφανίζονται στο Παθητικό στις I κατηγορίες ΑΠ «Διαφορές αναπροσαρμογής και επιχορηγήσει: επενδύσεων I – Δωρεές παγίων» και Α ΠΙ «Αποθεματικά κεφάλαια» ως εξής:

<u>υπολογαριασμοί</u>	<u>Λογαριασμοί του Ισολογισμού</u>
41.06	ΑΠ 1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξία τίτλων
41.07 + 41.12	2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
41.15	3. Δωρεές Παγίων
41.02	ΑΠΙ 1. Τακτικό Αποθεματικό
41.03	2. Αποθεματικά καταστατικού
41.04 + 41.05	3. Ειδικά αποθεματικά 41.08 + 41.12

Λογαριασμοί 42 «Αποτελέσματα εις Νέο»

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού παρακολουθούνται τα αποτελέσματα (πλεονάσματα ή ελλείμματα) που προκύπτουν σε κάθε οικονομικό έτος.

Λογαριασμός 42.00 «Πλεονάσματα εις νέον» Στον ανωτέρω λογαριασμό μεταφέρεται από τον λογαριασμό 88.99 «Πλεονάσματα προς διάθεση», το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά την διάθεση του πλεονάσματος.

Λογαριασμός 42.01 «Έλλειμμα χρήσης εις νέων» Ο ανωτέρω λογαριασμός έχει αντίστροφη λειτουργία από τον λογαριασμό 42.00 και το υπόλοιπο του εμφανίζει το ποσό του ελλείμματος που παραμένει ακάλυπτο.

Λογαριασμός 42.02 «Έλλειμματα προηγούμενων χρήσεων Στον λογαριασμό 42.02 μεταφέρονται τα ελλείμματα των προηγούμενων χρήσεων. Το έλλειμμα που

προκύπτει κατά την χρήση, κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται (παραμένει ακάλυπτο) από υπάρχον πλεόνασμα την επόμενη χρήση, μεταφέρεται στον λογαριασμό 42.02

Εμφάνιση στον Ισολογισμό

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 42 εμφανίζονται στο Παθητικό του Ισολογισμού στην κατηγορία Α ΙV «Αποτελέσματα εις νέο» ως εξής:

<u>Υπό λογαριασμοί</u>	<u>Λογαριασμοί του ισολογισμού</u>
42.0	Υπόλοιπο πλεονασμάτων εις νέον
42.01	Υπόλοιπο ελλείμματος χρήσης εις νέο
4.02	Υπόλοιπο ελλειμμάτων προηγούμενων χρήσεων.

Λογαριασμός 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων»

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 43 παρακολουθούνται οι χορηγούμενες επιχορηγήσεις προς τους Ο.Τ.Α για την χρηματοδότηση παγίων στοιχείων και παγίων κοινής χρήσης με χρέωση των αντίστοιχών λογαριασμών των απαιτήσεων ή των χρηματικών διαθεσίμων.

Οι επιχορηγήσεις που δίνονται στους Ο.Τ.Α για κάλυψη λειτουργικών τους αναγκών παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς του 74.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 43 είναι κατά φορέα, από τον οποίο έχει επιχορηγηθεί ο Δήμος.

Λογαριασμός 43.00 «Επιχορηγήσεις μέσω τακτικού κρατικού προϋπολογισμού.

Ανάπτυξη σύμφωνα με την αιτία και το σκοπό της επιχορήγησης.

Υπολογαριασμός 43.01. «Επιχορηγήσει μέσω προγράμματος δημοσίων επενδύσεων»

Με ανάπτυξη στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

		Κωδ.	Προϋπ.
43.01.00	Κεντρικοί Αυτοτελείς Πόροι από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων (Σ.Α.Τ.Α.)		1311
43.01.01	Επιχορηγήσει ίου ειδικού προγράμματος		

	Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΕΠΤΑ άρθρο 13 N. 2539/97)	1313
43.01.09	Λοιπά ειδικά προγράμματα	1314
43.04	Επιχορηγήσει Ευρωπαϊκής Ένωσης	

Στον λογαριασμό καταχωρίζονται οι χρηματοδοτήσεις που γίνονται από την Ε.Ε. (κωδικός Προϋπολογισμού 1323).

Λογαριασμός 43.05 «Επιχορηγήσει Δημοσίων Επενδύσεων από το πρόγραμμα σχολικής στέγης Ο.Σ.Κ.»

Στον λογαριασμό καταχωρίζονται οι επενδύσεις του Ο.Σ.Κ. προς τον Δήμο την ανέγερση σχολικών κτηρίων ή έργων Βελτίωσης αυτών.

Λογαριασμός 43.20 «Επιχορηγήσεις από το περιφερειακά προγράμματα»

Ανάπτυξη κατά χρηματοδότηση περιφερειακών προγραμμάτων.

Λογαριασμός 43.21 «Χρηματοδοτήσεις έργων από διεθνείς οργανισμούς»

Λογαριασμός 43.90 «Επιχορηγήσει λοιπές για επενδύσεις και έργα»

Οι τριτοβάθμιοι που περιλαμβάνονται στον λογαριασμό είναι:

		ΚΩΔ - Προϋπ.
43.90.00	Χρηματοδοτήσεις από κεντρικούς φορείς	1322
43.90.01	Επιχορηγήσει από εθνικούς πόρους για κάλυψη εκτάκτων αναγκών από έργα	1325
43.90.02	Έσοδα από προγραμματικές συμβάσεις για κάλυψη επενδυτικών αγαθών	1326
43.90.09	Λοιπές επιχορηγήσεις για επενδύσεις και έργα	1327

Οι υπολογαριασμοί που δεν αναφέρονται δεν παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες στην ανάπτυξη.

Λογαριασμός 43.99 «Επιχορηγήσεις επενδύσεων που δεν απορροφήθηκαν - αντίθετος λογαριασμός».

Ο ανωτέρω λογαριασμοί λειτουργεί ως αντίθετος λογαριασμός και παρακολουθούνται τα κονδύλια των επιχορηγήσεων που δεν απορροφήθηκαν και επεστράφησαν.

Λογιστικά θέματα σχετικά με την λειτουργία του λογ. 43.

Στο τέλος της χρήσης από τους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 43 μεταφέρεται στον λογαριασμό 81.01.05 «Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσει παγίων επενδύσεων» ποσό ανάλογο με το ποσοστό των επιχορηγήσεων και με τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων. Βλέπε σχετικό λογιστικό παράδειγμα στο κεφάλαιο «Λογιστικά θέματα σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία» στον (λογ. 15).

Στις περιπτώσει εκποίησης, καταστροφής ή αχρηστεύσεως επιχορηγηθέντος παγίου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από διαφόρους φορείς, το υπόλοιπο του αντίστοιχου υπολογαριασμού του 43 μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του παγίου στοιχείου.

Για τον καλύτερο διαχειριστικό έλεγχο των επιχορηγήσεων προτείνεται η ανάπτυξη του λογαριασμού 38.03 σε λογαριασμό ανά είδος ληφθείσης επιχορήγησης. Το υπόλοιπο των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 38.03, στο τέλος κάθε χρήσης θα δείχνει το αδιάθετο χρηματικό υπόλοιπο ανά επιχορήγηση.

Εμφάνιση στον Ισολογισμό του λογαριασμού 43.

Ο λογαριασμοί εμφανίζεται στο παθητικό στο υπό στοιχεία Α 113 με τον τίτλο «Επιχορηγήσει επενδύσεων».

Λογαριασμοί 44 «Προβλέψεις»

«Πρόβλεψη» θεωρείται η «κράτηση» ορισμένου ποσού που γίνεται κατά την διαδικασία κλεισίματος του Ισολογισμού του Δήμου (Ο.Τ.Α.) εις βάρος του λογαριασμού αποτελέσματος χρήσης. Η κράτηση αυτή η οποία είναι λογιστική και όχι πραγματική, αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του Ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του Ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

Προβλέπει για κινδύνους εκμετάλλευση, οι οποίες σχηματίζονται σε χρέωση των υπολογαριασμών του λογ. 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεων» σε πίστωση των υπολογαριασμών του 44 (44.00 έως 44.09) , Οι προβλέπει για έκτακτους κινδύνους προορίζονται για να καλύψουν έξοδα της χρήσης τα οποία πιθανολογούνται ότι θα συμβούν και τα οποία εάν είχαν συμβεί θα προσαύξαναν τα ποσά των εξόδων της ομάδας.

Προβλέψεις για έκτακτους Κινδύνους οι οποίες σχηματίζονται σε χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» σε πίστωση των υπολογαριασμών του 44 (44.10 έως 44.99). Οι προβλέπει για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες ή έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν και τα οποία εάν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Λογαριασμός 44.00 «Προβλέπει για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία».

Ανάλογη είναι η έννοια και η λειτουργία του λογαριασμού 44 στους Ο.Τ.Α. με την ισχύουσα στα λοιπά Νομικά Πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.),για τους απασχολούμενους με σχέση ιδιωτικού δικαίου, λόγω του ότι το νομοθετικό πλέγμα που επιβάλλει η Εργατική Νομοθεσία, δεν διαφέρει και στις δύο περιπτώσει. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της Εργατικής Νομοθεσίας, ο κάθε εργοδότη υποχρεούται να καταβάλει στους εργαζόμενους (υπαλλήλους ή ημερομίσθιοι) που θα αποχωρήσουν αποζημίωση, το ύψος της οποία εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών των εργαζομένων και τον χρόνο προϋπηρεσίας τους. Στην θέση του Εργοδότη, βρίσκεται κάθε Δήμος (Ο,Τ.Α.) για όλους τους υπαλλήλους που απασχολεί μόνιμους ή εποχικούς η με σύμβαση.. «οι προβλέπει για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία, λόγω συνταξιοδότησα».

Η έννοια του σχηματισμού της πρόβλεψης, λόγω εξόδου από την υπηρεσία από τους Ο.Τ.Α. έχει την έννοια ότι ο Δήμος θα επιβαρύνει τα Αποτελέσματα κάθε

χρήσης με την αναλογούσα πρόβλεψη, ώστε να μην επιβαρύνει μόνο την χρήση, στην οποία θα πραγματοποιηθεί η αποχώρηση του κάθε εργαζομένου. Ιδιαίτερο νομικό καθεστώς που να ρυθμίζει τα της πρόβλεψης, λόγω εξόδων από την υπηρεσία στους Ο.Τ.Α. δεν υπάρχει. Είναι φυσικό στους Ο.Τ.Α. η αποχώρηση των εργαζομένων είτε αυτοί ανήκαν στο Τακτικό Προσωπικό, είτε είχαν προσληφθεί με σύμβαση αορίστου χρόνου, να γίνεται για λόγους συνταξιοδότησης και μόνο, εκτός σπανίων περιπτώσεων. Στον υπολογισμό της ως άνω πρόβλεψης, λαμβάνεται το σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού που προκύπτει από τον υπολογισμό της κανονικής αποζημίωσης, λόγω απολύσεως και το οποίο αντιστοιχεί στο ποσό που λαμβάνεται υπ' όψη για αποζημίωση, λόγω συνταξιοδότησα.

Λόγω του ότι ο υπολογισμός της πρόβλεψης για αποζημίωση λόγω εξόδου από την υπηρεσία, στους Ο.Τ.Α. συμπίπτει και υλοποιείται (υπό κανονικές συνθήκες) με την πρώτη εφαρμογή του Διπλογραφικού στους Ο.Τ.Α. δηλαδή με την κατάρτιση του πρώτου Ισολογισμού του Ο.Τ.Α., «Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων του Νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να καταχωρήσουν στο λογαριασμό «Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης» τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδων από την υπηρεσία που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία», Αναλόγως θα είναι ο χειρισμός και από τους Ο.Τ.Α. κατά την άποψη μας. Για συμπλήρωση κωδικών αριθμών προϋπολογισμού η αποζημίωση συνταξιοδότησα υπαλλήλων καταχωρίζεται στον κωδικό αριθμό 6021, ο οποίος αντιστοιχεί στον λογαριασμό Γενικής Λογιστικής 60.02.21 «Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται Βασικός μισθός, δώρα εορτών, γενικά και ειδικά τακτικά επιδόματα)». Σύμφωνα με την τακτική αυτή η αποζημίωση του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης εξοδοποιείται κατά την συνταξιοδότηση, χωρίς να γίνεται ανάλογη πρόβλεψη.

Λογαριασμός 44.09 «Λοιπές προβλέψεις εκμετάλλευσης». Ο ανωτέρω λογαριασμός χρησιμοποιείται στο τέλος τα χρήσης με χρέωση των λογαριασμών οργανικών εξόδων 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Παραδείγματα τέτοιας μορφής προβλέψεως είναι π.χ. πρόβλεψη για μία δικαστική απαίτηση εργαζομένου κ.λπ.

Λογαριασμός 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεως παγίων στοιχείων» Για την λειτουργία του ανωτέρω λογαριασμού αναφερθήκαμε σχετικά στο κεφάλαιο «Λογιστικά θέματα σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία», με σχετικό παράδειγμα.

Λογιστικά, κατά τον σχηματισμό των άνω προβλέψεων, χρεώνεται ο λογαριασμός 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτίμησης παγίων περιουσιακών στοιχείων». Ο λογαριασμοί 44.10 εμφανίζεται στον Ισολογισμό αφαιρετικά των παγίων στοιχείων για τα οποία έχει σχηματισθεί η ανάλογη πρόβλεψη υποτίμησης.

Λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια» Η έννοια της χρησιμοποίησης του ανωτέρω λογαριασμού στους Ο.Τ.Α. αποσκοπεί στην ορθολογική εμφάνιση - απεικόνιση των εσόδων και των απαιτήσεων στις Οικονομικές Καταστάσεις. Όπως αναφέρονται στο κεφάλαιο (Ομάδα 7-Λογαριασμοί εσόδων.) η λογιστικό ποίηση των απαιτήσεων δεν ταυτίζεται αναγκαστικά και με την είσπραξη τους και σύμφωνα με την ισχύουσα πρακτική ένα μέρος σχεδόν πάντα δεν θα εισπραχθεί. Επομένως, ο Δήμος (Ο.Τ.Α.) πρέπει να υπολογίσει και να αφαιρέσει σαν έξοδο ένα μέρος των απαιτήσεων, τις οποίες πιθανά δεν θα εισπράξει.

Το θέμα αντιμετωπίζεται στα λοιπά Νομικά πρόσωπα του ιδιωτικού τομέα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., τραπεζικές εταιρείες, ασφαλιστικές εταιρείες, κ.λπ.). Παρόμοια αντιμετώπιση δεν υπάρχει για τους Ο.Τ.Α., δημιουργώντας κενό ως προς τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Λαμβάνοντας υπ' όψη την χρονική διάρκεια της «Αποσβεστέας προθεσμίας της Βεβαίωσης» (εκτός από τις απαιτήσεις από την αποχέτευση), η οποία ορίζεται σε πέντε (5) έτη, θεωρούμε ότι τα οικονομικά στοιχεία της τελευταίας πενταετίας πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό των Προβλέψεων των Επισφαλών Απαιτήσεων.

Ειδικότερα η σχέση που διαμορφώνει ο Μέσος Όρος των Εισπράξεων προς τις βεβαιώσεις, μας προσδιορίζει το μέσο ποσοστό επισφάλειας που μπορεί, κατά την γνώμη μας, να λαμβάνεται υπ' όψιν στον υπολογισμό της αντίστοιχης πρόβλεψης. Κατά το ποσό που μια απαίτηση χαρακτηρίζεται ως ανεπίδεκτης είσπραξης (και για την οποία έχει ήδη σχηματισθεί πρόβλεψη) χρεώνεται ο λογαριασμός 44.11 με πίστωση της αντίστοιχης απαίτησης. (λ/γ 30 ή 33). Σε περίπτωση που μια απαίτηση

χαρακτηρίζεται ως ανεπίδεκτης εισπραξης και για την οποία δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το υπόλοιπο της απαίτησης μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02.06 «Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεις απαιτήσεων».

Λογαριασμός 44.12 «Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα»

Ο λογαριασμός 44.12 χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των «προβλέψεων για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα» με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 83.12 «προβλέπει για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα».

Με την πραγματοποίηση των έκτακτων εξόδων ή ζημιών ο λογαριασμός

§ 44.12 θα πρέπει να εξισωθεί, χρεούμενος με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών:

§ 84.01.12 «Έσοδα από χρησιμοποιούμενες προβλέπει προηγούμενων χρήσεων - από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα» με ολόκληρο το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης εάν αυτό είναι ίσο ή μικρότερο από το αντίστοιχο πραγματοποιηθέν έξοδο ή ζημιά ή με ποσό ίσο με το ποσό του εξόδου ή ζημιάς, εάν η σχηματισμένη πρόβλεψη είναι μεγαλύτερη αυτού.

§ 84.00.12 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων - από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα», στην περίπτωση που υπάρχει επί πλέον διαφορά [θετική μεταξύ του ποσού της σχηματισμένης πρόβλεψης και του ποσού του πραγματοποιηθέντος εξόδου (ή ζημιάς)].

Λογαριασμοί 44.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

Στον λογαριασμό 44.13 παρακολουθούνται οι προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Κατά τον σχηματισμό των προβλέψεων πιστώνεται ο λογαριασμός 44.13 με χρέωση του λογαριασμού 83.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Η λειτουργία του λογαριασμού είναι ανάλογη με την λειτουργία του λογαριασμού 44.12 με την διαφορά ότι οι αντίστοιχοι λογαριασμοί του λογαριασμού 84 που χρησιμοποιούνται είναι οι 84.01.13 και 84.00.13.

Λογαριασμούς 44.14 «Προβλέψει για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».

Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων. Ως προς την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων: «... για Γ/5 συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα ισχύουν τα ακόλουθα:

A) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσει ή υποχρεώσει και είναι χρεωστικές καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές», ενώ εάν είναι πιστωτικές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

B) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσει παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα ως εξής:

§ Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 44.14 σε ξένο νόμισμα.

§ Στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των παρακάτω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα μεταφέρονται στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και από τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στην χρήση».

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι στον παραπάνω λογαριασμό 44.14 δεν καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από δάνεια ή πιστώσεις για απόκτηση παγίων στοιχείων, οι οποίες καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».

Λογαριασμός 44.15 «Προβλέψει για συναλλαγματικές διαφορές από παστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».

Ο ανωτέρω λογαριασμός λειτουργεί μαζί με τον λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές» από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων,

3.5 Λογαριασμοί εξόδων

1. Οργανικά έξοδα κατ' είδος

Η σημασία της ομάδας 6 είναι τεράστια σε κάθε λογιστικό σύστημα, γιατί μέσω αυτής και σε συνδυασμό με την ομάδα 7 είναι δυνατός ο προσδιορισμός του οργανικού αποτελέσματος χρήσης κάθε οικονομικής μονάδας.

Εννοιολογικοί χαρακτηρισμοί

Έξοδο: ονομάζεται η ανάλωση κάθε χρηματικού ποσού που είναι απαραίτητο για την πραγματοποίηση αντίστοιχου εσόδου (ή κοινωνικού έργου ωφελείας). Επίσης σαν έξοδο μπορεί να χαρακτηριστεί η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στην διαδικασία επέκτασης εσόδων. «ως έξοδα νοούμεν τας πάσας φύσεως και μορφής ηθελημένους κατ' αρχήν αναλώσεις συντελεστών παραγωγής, τας οποίας πραγματοποιεί ο οικονομικός οργανισμός για την επίτευξη του ιδιωφελούς ή κοινωφελούς αυτού σκοπού».

Δαπάνη: είναι η διαδικασία ή ενέργεια πραγματοποίησης του εξόδου.

Κόστος: υπό την ευρεία έννοια είναι η διάθεση, η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή αυτών αγαθών ή υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίηση τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Διακρίσεις εξόδων

Οργανικά κόστη - έξοδα: είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος,

Ανόργανα κόστη-έξοδα: είναι εκείνα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων. Αυτό το κόστος συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες.

Ομαλά κόστη-έξοδα: είναι το οργανικό κόστος - έξοδο που ενσωματώνεται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή την μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. (Δηλαδή αναφερόμαστε στο κοστολογήσιμο κόστος).

Ανώμαλο κόστος-έξοδο: είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Το κόστος αυτό εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημιάς. Παραδείγματα τέτοιου είδους κόστους - εξόδου, αποτελούν ενδεικτικά : Τα πρόστιμα και προσαυξήσεις των φόρων, οι τόκοι υπερημερίας, οι ποινικές ρήτρες, οι δωρεές, οι απώλειες από πυρκαϊές κ.λπ.

Οι ακόλουθες προϋποθέσεις που αφορούν στην φορολογική αναγνώριση των δαπανών, πρέπει αφ' ενός να συντρέχουν σωρευτικά, αφ' ετέρου αφορούν γενικά όλες τις επιχειρήσεις - εταιρείες που τηρούν τα υπό τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων οριζόμενα Βιβλία.

Ειδικότερα ισχύουν τα εξής:

- § Η επιχείρηση να τηρεί επαρκή και ειλικρινή Βιβλία και το αποτέλεσμα να εξάγεται λογιστικά.
- § Η δαπάνη να προβλέπεται από συγκεκριμένες νομοθετικές διατάξεις
- § Η δαπάνη να στηρίζεται σε δικαιολογητικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή λοιπά νόμιμα έγγραφα (δημόσια κ.λπ.)
- § Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να γίνεται για την επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της επιχείρησης.
- § Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.
- § Η δαπάνη να είναι δουλευμένη.

Πρέπει να αναφερθεί ότι οι Ο.Τ.Α. δεν υπάγονται στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, οπότε δεν συντρέχει περίπτωση για μη φορολογική αναγνώριση των δαπανών τους, αλλά υπάγονται στις διατάξεις περί Δημοσιονομικού και Δικαστικού Ελέγχου όπου εάν μια δαπάνη δεν κριθεί νόμιμη, υπόλογοι είναι οι αρμόδιοι υπάλληλοι των Ο.Τ.Α.

Με μια πρώτη ματιά των λογαριασμών της ομάδας 6 στους Ο.Τ.Α., ειδικότερα των δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων υπολογαριασμών είναι προφανής η διαφορά τους, ως προς την περιγραφή και το εννοιολογικό περιεχόμενο μεταξύ των λογαριασμών που προβλέπονται από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980) και των αντίστοιχων προβλεπομένων από το Π.Δ. 315/1999. Κατ' αρχάς ως μοναδικές ομοιότητες, μπορούν να χαρακτηρισθούν, οι ομοιότητες που παρατηρούνται στην περιγραφή των πρωτοβάθμιων λογαριασμών και ο τρόπος κωδικο αριθμησης.

Τα αίτια των διαφορών που υπάρχουν στους λοιπούς τομείς πρέπει να αναζητηθούν στους εξής δύο παράγοντες:

Α) Ποια είναι τα έξοδα στους Ο.Τ.Α., από πλευράς εννοιολογικού περιεχομένου. Είναι προφανές ότι το ιδιαίτερο καθεστώς από νομικής και λειτουργικής πλευράς, επηρεάζει άμεσα το εννοιολογικό περιεχόμενο των δαπανών.

Β) Η ύπαρξη του Προϋπολογισμού. Πρέπει να τονιστεί ότι ο Προϋπολογισμοί είναι η αρχή δημιουργίας κάθε δαπάνης - Εξόδου. Εκτενής αναφορά υπάρχει στο κεφάλαιο «Ο Προϋπολογισμός των Ο.Τ.Α.».

Όπως έχει ήδη αναφερθεί οι φάσεις της ανάπτυξης των εξόδων στους Ο.Τ.Α. κατά σειρά δημιουργίας είναι οι εξής:

- § Προϋπολογίζονται
- § Αναλαμβάνονται
- § Ενταλματοποιούνται
- § Πληρώνονται

Όλες οι ανωτέρω φάσεις, είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με αντίστοιχες νομικές και λειτουργικές ενέργειες που διαμορφώνουν τα ποσά των εξόδων των Ο.Τ.Α. Αυτοί οι παράγοντες διαμορφώνουν την «διαφορετικότητα» των εξόδων στους Ο.Τ.Α., από τις λοιπές επιχειρήσει του Ιδιωτικού ή Δημοσίου Τομέα. Η προσπάθεια μας, ως προς την παρουσίαση των λογαριασμών της ομάδας 6, αναπτύσσεται με την ακόλουθη δομή:

Γίνεται σχολιασμοί των σπουδαιότερων κωδικών Γενικής Λογιστικής της ομάδας 6, σε συνδυασμό με τους αντίστοιχους υποχρεωτικούς κωδικούς του Προϋπολογισμού που επιβάλλει το Δημόσιο Λογιστικό (τόσο για τους ισχύοντες έως και την χρήση 2003, όσο και για τους ισχύοντες μετά από την χρήση 2004). Σε κάθε κωδικό από τους ανωτέρω εξετάζονται - αναλύονται δύο ενότητες.

Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την νομιμοποίηση της δαπάνης. Καταγράφονται οι ενέργειες οι οποίες απαιτούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού, για να είναι νόμιμη η πληρωμή κάθε δαπάνης. Οι ενέργειες αυτές συμπίπτουν με τις φάσεις δημιουργίας κάθε δαπάνης δηλαδή από τον Προϋπολογισμό των δαπανών, έως την πληρωμή των δαπανών.

Φορολογικά και ασφαλιστικά θέματα. Γίνεται συνοπτική παράθεση θεμάτων που έχουν σχέση με την φορολογία εισοδήματος όπως ποσοστά παρακρατήσεως φόρων καθώς και για τα αντίστοιχα ποσοστά κρατήσεων υπέρ λοιπών ασφαλιστικών ταμείων, κ.λπ. Τόσο στα δικαιολογητικά νομιμοποίησης των δαπανών, όσο και στα φορολογικά και ασφαλιστικά θέματα παρουσιάζονται τα κυριότερα κατά την γνώμη μας δικαιολογητικά και ποσοστά κρατήσεων και τα οποία θεωρούνται απαραίτητα για την νομιμοποίηση των αντίστοιχων δαπανών.

Ο ανωτέρω τρόπος ανάπτυξης των δαπανών της ομάδας 6, (στους κυριότερους κατά την γνώμη μας υπολογισμούς της ομάδας 6) καθιστά ευχερή την παρουσίαση και κατανόηση των δαπανών στους Ο.Τ.Α.

3.5.1 Πληρωμή Δαπανών των Ο.Τ.Α

Πριν την επιμέρους ανάλυση των υπολογαριασμών της ομάδας 6, θα πρέπει να αναφερθούν τα κατωτέρω θέματα, τα οποία είναι γενικής φύσεως και αφορούν όλες τις δαπάνες για τις οποίες ο προμηθευτής, ή επιτηδευματίας εκδίδει φορολογικό στοιχείο για τον Ο.Τ.Α.

§ Για να εκταμιευθεί το ποσό μίας δαπάνης από την αρμόδια υπηρεσία του Ο.Τ.Α. (Ταμείο) προς τον δικαιούχο, πρέπει να προσκομισθεί αντίστοιχο αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας.

θέμα: «Αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη και φορολογικές υποχρεώσεις προς το Δημόσιο».

Περιπτώσει προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας. Καθίσταται υποχρεωτική η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας στις εξής περιπτώσει:

Για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση πύλων πληρωμής από δημοσίους υπολόγους, Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), Τελωνεία, Δήμους, Κοινότητες, νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), δημόσιες δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, επιχειρήσει δημόσιας ή κοινής ωφελείας και γενικά επιχειρήσει ή οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, όπως αυτός καθορίζεται από την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία, και από αυτούς που ενεργού πληρωμές με εντολή ή εξουσιοδότηση των παραπάνω, εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές, ανά δικαιούχο.

Στις περιπτώσει αυτές το αποδεικτικό ενημερότητας προσκομίζεται από τον εισπράττονται.

Τίτλοι πληρωμής που εξοφλούνται στις Δ.Ο.Υ. με ποσό κάτω των 500.000 ευρώ συμψηφίζονται υποχρεωτικά με τυχόν ληξιπρόθεσμες οφειλές των δικαιούχων που φέρονται εγγεγραμμένες στο σύστημα TAXIS, από όσες Δ.Ο.Υ. έχουν την δυνατότητα πρόσβαση σε αυτό, χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση Α.Φ.Ε

Στον τίτλο πληρωμής να γίνεται σχετική μνεία.

Το αυτό ισχύει και για την καταβολή των συμβατικών εκχωρημένων χρηματικών απαιτήσεων για τυχόν οφειλές, τόσο του εκχωρητή ή ενεχυράσαντα, όσο και του εκδοχέως ή ενεχυρούχο δανειστή.

Η όλη διαδικασία αποσκοπεί στην εξασφάλιση ότι όλοι οι συναλλασσόμενοι με Ο.Τ.Α πρέπει να μη ανήκουν στις κατηγορίες ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Οι δαπάνες των Ο.Τ.Α διαχωρίζονται σε υποχρεωτικές και προαιρετικές. Ορισμένες από αυτές της δαπάνες είναι : Τα έξοδα παράστασης, η αποζημίωση των συμβούλων για την συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και της δημοτικής επιτροπής, καθώς και τα έξοδα κίνησης των προέδρων των τοπικών συμβουλίων. Οι κάθε είδους αποδοχές του προσωπικού. Η γραφική ύλη, τα έντυπα και τα βιβλία των υπηρεσιών, η δαπάνη κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας, Τα τέλη ταχυδρομικών υπηρεσιών και άλλες πολλές

3.6 Λογαριασμοί εσόδων

Τα έσοδα των Ο.Τ.Α. διακρίνονται αναλόγως της πηγής και τον προορισμό τους, στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

I. Σε τακτικά και

II. Σε έκτακτα έσοδα.

Αναλύοντας τις ανωτέρω κατηγορίες, ως προς το εννοιολογικό τους περιεχόμενο, προκύπτουν τα κατωτέρω:

Τακτικά και έκτακτα έσοδα

Τακτικά έσοδα, σύμφωνα με το άρθρο 157 παρ.1 του ν.3463/2006, χαρακτηρίζονται τα έσοδα που προέρχονται από:

§ θεσμοθετημένοι πόρους.

§ Έσοδα κινητής και ακίνητης περιουσίας των Ο.Τ.Α.

§ Ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα.

§ Φόρους, τέλη, δικαιώματα και εισφορές.

§ Τοπικά δυνητικά τέλη, δικαιώματα και εισφορές.

Έκτακτα έσοδα χαρακτηρίζονται τα έσοδα που προέρχονται από:

§ Δάνεια, δωρεές, κληροδοτήματα και κληρονομίες.

§ Διάθεση και εκποίηση περιουσιακών στοιχείων.

§ Συμμετοχή σε επιχειρηματική δραστηριότητα (Ν. 3463/2006)

§ Κάθε είδους πρόστιμα ή άλλες διοικητικές κυρώσεις».

§ Κάθε άλλη πηγή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις «περί διατάξεων τινών αφοροσών εις τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης», προσδιορίστηκε η χρονική περίοδος κατά την οποία οι Ο.Τ.Α. μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμα της Βεβαίωσης του Εσόδων. Στην πράξη το δικαίωμα αυτό συμπίπτει με τον χρόνο (διαχειριστικό έτος) στο οποίο ανάγονται τα συγκεκριμένα έσοδα. Στην περίπτωση που για διάφορους λόγους δεν ασκηθεί στην συγκεκριμένη περίοδο το δικαίωμα αυτό, ισχύει η «Αποσβεστική προθεσμία βεβαίωσης», η οποία ορίζεται σε πέντε (5) έτη από την λήξη του οικονομικού έτους στο οποίο ανάγονται τα αντίστοιχα έσοδα. Στην κατηγορία των ανωτέρω εσόδων, δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα από την αποχέτευση ,(με τον χαρακτηρισμό της αποχέτευσης ως περιοδική παροχή και τεχνική εργασία)υπάγονται στις γενικές διατάξεις και των οποίων η αποσβεστική προθεσμία ορίζεται σε είκοσι (20) έτη.

Για να κατανοηθούν οι έννοιες των διαφόρων εσόδων των Ο.Τ.Α., καταγράφονται οι σημαντικότεροι ορισμοί που προσδιορίζουν τα έσοδα των Ο.Τ.Α. Κατ' αρχήν πρέπει να σημειωθεί ότι έως σήμερα δεν υπάρχει εννοιολογικός διαχωρισμοί των τελών από τους φόρους. Φόροι χαρακτηρίζονται ως τέλη (Τέλος Ακίνητης Περιουσίας, Τέλος Παρεπιδημούντων, Τέλος Εκδιδομένων Λογαριασμών), όπως και κρατικές επιχορηγήσει (Φόρος Ζύθου) χαρακτηρίζονται και καταχωρούνται ως φόροι. Η δυσδιάκριτη αυτή σχέση μεταξύ φόρων και τελών δημιουργεί ιδιαίτερα προβλήματα κατά την επιλογή και την άσκηση των τοπικών δημοσιονομικών πολιτικών, αλλά και κατά την διάρκεια διεθνών συγκριτικών αξιολογήσεων.

§ Φόρος: είναι η αναγκαστική χρηματική παροχή που καταβάλλουν οι πολίτες στο κράτος, χωρίς ειδική αντιπαροχή, με σκοπό την κάλυψη δημοσίων δαπανών. Στην γενικότερη αυτή έννοια του φόρου, περιλαμβάνεται και η

έννοια του Δημοτικού Φόρου, ο οποίος προσδιορίζεται ως η αναγκαστική χρηματική εισφορά των δημοτών προς τους Ο.Τ.Α., χωρίς αντίστοιχο αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη Δημοτικών βαρών. Στους υπολογαριασμούς, παρακολουθούνται τα έσοδα του Ο.Τ.Α, από διάφορους δημοτικούς φόρους των οποίων η απόδοση εξαρτάται από την δυναμικότητα του όχι από την βούληση της κρατικής διοίκησης γι αυτό και ονομάζονται αυτοτελείς

Λογιστική Απεικόνιση

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30.10 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	XXX	
72.00 φόροι αυτοτελείς		XXX
«Βεβαίωση απαιτήσεων από αυτοτελείς φόρους»		
38.00 ή 38.03 Χρηματικά διαθέσιμα	XXX	
31.00 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο		XXX
«Είσπραξη των απαιτήσεων από βεβαιωθέντες αυτοτελείς φόρους»		

§ **Τέλος:** Τα τέλη αποτελούν ουσιαστικά τιμολογιακή πολιτική σε παροχή υπηρεσιών και επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου τον χρήστη. Η κατανομή των παρερχομένων υπηρεσιών γίνεται με κριτήριο την αγοραστική δύναμη των πολιτών και όχι τις ανάγκες τους. Αντίθετα, η χρηματοδότηση των Τοπικών Δημοσίων Υπηρεσιών μέσω του φορολογικού συστήματος μπορεί να πραγματοποιείται με Βάση τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ενώ παράλληλα κατά την διάρκεια παροχής των υπηρεσιών παρέχεται στον Ο.Τ.Α. η δυνατότητα εφαρμογής διανεμητικής πολιτικής. Τα έσοδα αυτά από την παροχή υπηρεσιών λογιστικοποιούνται στους λογαριασμούς 73 «Έσοδα από Τέλη και Δικαιώματα».

Λογιστική Απεικόνιση

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30 Απαιτήσεις από δημότες (ιδιώτες)	XXX	
73 «Εσοδα από Τέλη και Δικαιώματα».		XXX
«Βεβαίωση των εσόδων»		
38.00 ή 38.03 Χρηματικά διαθέσιμα	XXX	
30 Απαιτήσεις από δημότες (ιδιώτες)		XXX
«Είσπραξη των απαιτήσεων »		

- **Δικαίωμα:** έχει ανάλογη έννοια με το τέλος με την διαφορά ότι μπορεί να εισπράττεται ανεξάρτητα από την προηγούμενη χρήση (από τους δημότες) του έργου ή της υπηρεσίας.
- **Εισφορά:** αφορά την χρηματική παροχή που καταβάλλεται στον Ο.Τ.Α. (Δήμο) ενόψει συγκεκριμένης αντιπαροχής μεγαλύτερα αξίας.
- **Βεβαιωτικές καταστάσεις ή βεβαιωτικοί κατάλογοι:** αποτελούν τον νόμιμο τίτλο εισπράξεως των βεβαιωθέντων εσόδων, στις περιπτώσει βεβαιώσεως εσόδων από φόρους, τέλη, δικαιώματα και εισφορές. Στην κατηγορία των νομίμων τίτλων εισπράξεως εσόδων ανήκουν:
 - Οι οριστικές και τελεσίδικες αποφάσεις των πολιτικών, ποινικών και διοικητικών δικαστηρίων.
 - Οι πειθαρχικές αποφάσεις.
 - Οι καταλογίστηκες αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των αρμοδίων δημοτικών ή κοινοτικών αρχών που εκδίδονται μετά την νόμιμη διαδικασία.
 - Οι δηλώσεις των φορολογουμένων και οι φορολογικοί κατάλογοι που καταρτίζονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες
- **Τοπική φορολογία:** είναι η φορολόγηση που επιβάλλουν οι Ο.Τ.Α. (σε τοπικό επίπεδο) σε Βάρος των δημοτών, με σκοπό την εκτέλεση έργων και παροχή υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή η βεβαίωση και η είσπραξη εσόδων γίνεται στους ίδιους τους Δήμους, σε αντίθεση με τους κεντρικούς πόρους που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό των Ο.Τ.Α. και εν συνεχεία αποδίδονται στους Ο.Τ.Α.

- **Υπόχρεοι:** είναι οι γνωστοί ή άγνωστοι οφειλέτες των Ο.Τ.Α., για οφειλές οι οποίες προέρχονται από τα τακτικά, έκτακτα, ειδικευμένα (ανταποδοτικά) και λοιπά έσοδα των Ο.Τ.Α., όπως αυτά προσδιορίζονται από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις

Όργανο επιβολής φορολογητέων εσόδων, τελών.

Η είσπραξη φόρων και τελών υπέρ της τοπικής αυτοδιοίκησης γίνεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της αντίστοιχης νομοθεσίας, η οποία επιβάλλει τους αντίστοιχοι φόρους και τέλη υπέρ των Ο.Τ.Α., αυτοδίκαιοι χωρίς δηλαδή την απόφαση του δημοτικού συμβουλίου ή κατόπιν αποφάσεως της δημοτικής αρχής.

Τα ανταποδοτικά τέλη επιβάλλονται πάντα με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου. (με απόφαση του Δημοτικού ή Κοινοτικού Συμβουλίου μπορεί να επιβάλλονται τέλη ή εισφορές για υπηρεσίες ή τοπικά έργα της περιοχής τους, που συμβάλλουν στην βελτίωση της ποιότητας ζωής, στην ανάπτυξη της περιοχής και στην καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών). Τα τέλη αυτά ή οι εισφορές έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα...».

Η διαδικασία «Βεβαίωση» των Εσόδων των Ο.Τ.Α.

Η Βεβαίωση των εσόδων των Ο.Τ.Α. γίνεται με δύο τρόπους:

1. Με σύνταξη Βεβαιωτικών καταλόγων - Στην πράξη, η σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων γίνεται μόνο στις περιπτώσεις που ο Δήμος γνωρίζει τους οφειλέτες του. Π.χ., ο Δήμος κατασκευάζει ένα αγωγό ομβρίων υδάτων με τον οποίο θα εξυπηρετούνται δημότες που κατοικούν σε συγκεκριμένη περιοχή. Στην περίπτωση αυτή επειδή δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του κόστους που θα επιρριφθεί στον κάθε δημότη, με την ολοκλήρωση του έργου επιμερίζεται η δαπάνη στους οφειλέτες δημότες και συντάσσεται βεβαιωτικός κατάλογος. Επίσης βεβαιωτικός κατάλογος συντάσσεται για τα έσοδα από κλήσεις επί τροχοφόρων, λόγω του ότι είναι δυνατή η εύρεση των οφειλετών.
2. Με Βεβαίωση οίκοθεν - Σε όλες τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή, η σύνταξη Βεβαιωτικών καταλόγων, η διαδικασία είσπραξης θεωρείται «οίκοθεν».
3. Στο άρθρο 167 του Ν. 3463/2008 περί εισπράξεως εσόδων αναφέρονται α εξής:

Άρθρο 167 Είσπραξη εσόδων

1. Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων του παρόντος, για την είσπραξη των εσόδων των Δήμων και των Κοινοτήτων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν. Τα ταμειακά όργανα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ασκούν αντιστοίχως όλες τις αρμοδιότητες που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές..

2. «Περίτροπου διεξαγωγής των πάς φύσεως συναλλαγών του Δημοσίου», όπως κάθε φορά ισχύουν, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα χρέη προς τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, που έχουν ίδια ταμειακή υπηρεσία. Δήμοι που έχουν δική τους ταμειακή υπηρεσία και υπηρεσία ύδρευσης ή επιχείρηση ύδρευσης μπορούν να συνεσπράττουν με τους λογαριασμούς ύδρευσης, με σχετική ειδική μνεία και άλλα βεβαιωμένα χρέη από τέλη, δικαιώματα και εισφορές ανταποδοτικού χαρακτήρα, ύστερα από αιτιολογημένη απόφαση του δημοτικού συμβουλίου.

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα όρια των οφειλών προς τους Ο.Τ.Α., μέχρι τα οποία αμελείται η ταμειακή βεβαίωση τους και η λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

Διαδικασία βεβαίωσης εσόδων με σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων.

«Περί οικονομικής διαχείρισης και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων», βεβαιωτικοί τίτλοι είναι κάθε έγγραφο που αφορά κυρίως:

- Οριστικές και τελεσίδικες αποφάσεις πολιτικών και διοικητικών δικαστηρίων
- Καταλογίστηκες αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου
- Φορολογικούς Καταλόγους που καταρτίζονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες των Ο.Τ.Α.

Η διαδικασία Βεβαίωσης μέσω της σύνταξης βεβαιωτικών καταλόγων, περιλαμβάνει τα εξής στάδια, κατά χρονολογική σειρά:

Συγκέντρωση τίτλων Βεβαίωσης ανά κατηγορία εσόδων, δηλαδή από φόρους, τέλη, δικαιώματα κ.λπ.

Σύνταξη Βεβαιωτικών καταλόγων, όπου καταχωρούνται οι φορολογούμενοι ονομαστικά και κατά Α.Φ.Μ. (σήμερα μηχανογραφικά) και τα αντίστοιχα εισπρακτέα έσοδα.

Γνωστοποίηση προς οφειλέτη (φορολογούμενο) με την έκδοση απόδειξης γνωστοποίησης. Με την γνωστοποίηση αρχίζει η περίοδος των 60 ημερών, εντός των οποίων μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει ενδεχόμενα προσφυγή

Υπογραφή Βεβαιωτικών καταλόγων. Μετά την πάροδο του χρονικού διαστήματος άσκησης προσφυγής (60 ημέρες), οι Βεβαιωτικοί κατάλογοι υπογράφονται από τρεις:

- Τον Δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας.
- Τον προϊστάμενο της αρμόδιας υπηρεσίας –
- Τον υπάλληλο που τους συνέταξε

Αποστολή του καταλόγου στο ΤΑΜΕΙΟ ή την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (όπου δεν υπάρχει Ταμειακή Υπηρεσία).

Ενέργειες της υπηρεσίας ΤΑΜΕΙΟΥ ή (Δ.Ο.Υ.). Μετά την παραλαβή των καταλόγων από την αρμόδια υπηρεσία του ΤΑΜΕΙΟΥ, πραγματοποιούνται οι εξής ενέργειες:

- Έλεγχο των Βεβαιωτικών καταλόγων. Ο έλεγχος πραγματοποιείται από τον αρμόδιο Ταμία ή από τους αρμόδιους υπαλλήλους.
- Έκδοση αποδεικτικού παραλαβής. Ο Ταμίας εκδίδει μέσα σε ένα μήνα από την παραλαβή των καταλόγων τριπλότυπο «Αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων», το οποίο αποτελεί και δικαιολογητικό στοιχείο για εγγραφή στην Γενική Λογιστική.
- Καταχώρηση στο Βιβλίο Εισπρακτέων Εσόδων. Ταυτόχρονα με την έκδοση του τριπλότυπου «Αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων», καταχωρείται και στο Βιβλίο «Εισπρακτέων εσόδων» (Τμήμα Εσόδων).
- Αντίγραφα του «Αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων» στέλνονται:
α) στο λογιστήριο β) στην «υπηρεσία Βεβαίωσης των εσόδων».
- Έκδοση Ατομικών ειδοποιήσεων. προς τους οφειλότες του Δήμου Ο.Τ.Α. εντός μηνός από την ημέρα που ο κατάλογος Βεβαιώθηκε,
- Επιμέλεια είσπραξη μέσω των εισπρακτόρων.

- Διαδικασία Βεβαίωσης οίκοθεν εσόδων

Η διαδικασία Βεβαίωσης οίκοθεν εσόδων, «περί οικονομικής διοίκησης και λογιστικών Δήμων και Κοινοτήτων» περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- Δήλωση του Υπόχρεου. στις περιπτώσεις που προσέρχεται οικιοθελώς να πληρώσει έσοδο του Δήμου, το οποίο δεν έχει βεβαιωθεί δηλαδή δεν υπάρχει αντίστοιχος τίτλος είσπραξης.
- Έκδοση Υ.Β.Σ. (Υπηρεσιακό Βεβαιωτικό Σημείωμα). Εκδίδεται από το «Τμήμα Εσόδων» και είναι τριπλότυπο. Το ένα αντίγραφο παραμένει στο στέλεχος, ενώ τα άλλα δυο παραδίδονται στον υπόχρεο - οφειλέτη για να τα καταθέσει στον εισπράκτορα, (αρμόδιος υπάλληλος του Δήμου)
- Παράδοση των αντιγράφων του Υ.Β.Σ. στον εισπράκτορα. Με την παράδοση των δύο αντιγράφων στον εισπράκτορα εκδίδεται θεωρημένο «Διπλότυπο Είσπραξης». Ο εισπράκτορας επισυνάπτει το ένα από τα σημειώματα (Υ.Β.Σ.) στο στέλεχος του «Διπλοτύπου Είσπραξης»,
- Επιστροφή στο «Τμήμα Εσόδων», του εντός αντίγραφου του Υ.Β.Σ. στο οποίο υπάρχουν τα στοιχεία του εκδοθέντος «Διπλοτύπου Εισπράξεως».
- Ταξινόμηση του Υ.Β.Σ. από το τμήμα εσόδων στο Αρχείο των οίκοθεν εισπραττόμενων εσόδων.
- Σύνταξη Βεβαιωτικής κατάστασης, όπου εμφανίζονται τα έσοδα κατά κωδικό αριθμό. Συνήθως γίνεται σε μηνιαία Βάση με τα σύνολα ανά κωδικό εσόδου.
- Έκδοση τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων, με το οποίο Βεβαιώνονται τα οίκοθεν έσοδα.
- Αποστολή αντίγραφου του «τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων» στο λογιστήριο για έλεγχο.

3.6.1 Η διαδικασία είσπραξης των εσόδων των Ο.Τ.Α

Η διαδικασία είσπραξης αφορά το στάδιο της εξόφλησης των απαιτήσεων των Ο.Τ.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις για την είσπραξη δημοσίων εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) όπως ισχύουν κάθε φορά {άρθρο 229 Π.Δ. 410/95}.

Όργανα είσπραξης των εσόδων των Ο.Τ.Α. είναι η ταμειακή υπηρεσία του Δήμου ή η Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται ο Ο.Τ.Α.

Η διαδικασία είσπραξης των εσόδων περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- Σύνταξη θεωρημένου διπλότυπου γραμματίου είσπραξης, που αφορά τις καθημερινές εισπράξεις, όπως προβλέπεται από το Β.Δ. 175/1959, τα οποία θεωρούνται συνήθως από τον Προϊστάμενο των Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου. Το σύνολο των εισπράξεων προέρχεται από εισπράξεις του Ταμία ή των εισπρακτόρων ή οποιουδήποτε εντεταλμένου για είσπραξη δημοτικών εσόδων.

Στο εκδιδόμενο διπλότυπο Γραμμάτιο Είσπραξης, υπάρχει ανάλυση των εσόδων κατά κωδικό προϋπολογισμού και κωδικό εσόδου. Οι οφειλές προς τους Ο.Τ.Α. πληρώνονται με μετρητά ή με τραπεζική επιταγή που εκδίδεται είτε σε διαταγή του Δήμου είτε σε διαταγή του οφειλέτη, οπότε χρειάζεται οπισθογράφηση.

- Φυσική παράδοση των εισπράξεων στον Ταμία γίνεται σε ημερήσια Βάση και αφορά τις ημερήσιες εισπράξεις των εισπρακτόρων μαζί με τα αντίγραφα των γραμματίων είσπραξης και καταστάσεων που εκδίδουν οι εισπράκτορες.
- Έκδοση «Γραμματίου απόδειξης-παραλαβής» από τον Ταμία, το οποίο παραδίδεται στους εισπράκτορες μετά την παράδοση των εισπράξεων της ημέρας και το οποίο χαρακτηρίζεται ως «τακτοποιητέα είσπραξη».
- Έλεγχος των λογαριασμών του εισπράκτορα, ο οποίος διενεργείται από τον Ταμία και αφορά συνήθως επαλήθευση των αθροίσεων.
- Πίστωση καταλόγου ή έκδοση αποδεικτικού εισπρακτέων για τα οίκοθεν. Μετά τον έλεγχο ο Ταμίας πιστώνει στους Βεβαιωτικούς καταλόγους τους οφειλέτες που έχουν πληρώσει. Στην περίπτωση οίκοθεν εσόδων εκδίδεται το αποδεικτό εισπρακτέων για τα οίκοθεν.
- Έκδοση Γραμματίου Είσπραξης και σύνταξη πράξης, για το γραμμάτιο παραλαβής που έχει παραδοθεί στους εισπράκτορες. Ο Ταμίας εκδίδει Γραμμάτιο Είσπραξης χρεώνοντας την διαχείριση του σε πίστωση του λογαριασμού «τακτοποιητέες εισπράξεις»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ

4.1 Ενιαίο Οικονομικό Λογιστικό Σύστημα των Ο.Τ.Α

Το ενιαίο κύκλωμα (σύστημα) οικονομικής διαχείρισης θα αποτελεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα πληροφόρησης το οποίο θα συλλέγει, ταξινομεί, και καταγράφει, όλα τα δεδομένα των οικονομικών πράξεων που επηρεάζουν έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης και θα παράγει πληροφορίες για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, θα καλύπτει πλήρως το θεσμικό πλαίσιο, θα αποτελεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα το οποίο θα αποτελέσει ένα εργαλείο πληροφόρησης της Διοίκησης.

Το παραπάνω σύστημα θα αποτελεί (μπορεί να) μέρος ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος του ΟΤΑ και βασικό υποσύνολο του Πληροφοριακού Συστήματος Διοίκησης (MIS) που θα αναπτύξει κάθε Οργανισμός.

Σκοπός του συστήματος είναι η ικανοποίηση, με το μικρότερο δυνατό κόστος, πληροφοριακών αναγκών των στελεχών των οργανισμών, των Διοικήσεων των ΟΤΑ και των χρηστών εξωτερικού περιβάλλοντος όπως ΥΠΕΣΔΔΑ, Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ΕΣΥΕ, Εκλεκτικό Συνέδριο κλπ και θα διασφαλίζει πλήρως το υπάρχον θεσμικό πλαίσιο στη διαχείριση των ΟΤΑ.

Το ενιαίο κύκλωμα οικονομικής Διαχείρισης των οικονομικών των ΟΤΑ θα αποτελείται από τις Παρακάτω Λειτουργικές Ενότητες- υποσυστήματα :

- Λογιστικό σύστημα (Γενική Λογιστική, Αναλυτική Λογιστική, λογαριασμούς τάξεως)
- Διαχείριση προϋπολογισμού
- Διαχείριση Εσόδων – πελατών
- Διαχείριση Δαπανών, έργων και Προμηθευτών
- Διαχείριση αποθηκών

- Διαχείριση ταμείου
- Διαχείριση παγίων
- Διαχείριση χρεογράφων

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ (Γενική Λογιστική, Αναλυτική Λογιστική,
Λογαριασμούς Τάξεως)**

Το Υποσύστημα αυτό, που θα είναι και ο πυρήνας του ολοκληρωμένου λογιστικού συστήματος θα υπόκειται στους κανόνες της Γενικής λογιστικής, Αναλυτικής Λογιστικής και του Δημόσιου λογιστικού των Ο.Τ.Α. (Λογαριασμοί τάξεως και πρέπει να εξασφαλίζει την ενημέρωση θα ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του Κλαδικού λογιστικού Σχεδίου των Ο.Τ.Α.

Θα παρέχει την δυνατότητα ανάπτυξης των κωδικών και τίτλων των λογαριασμών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Λ.Σ. και να εξασφαλίζει την ενημέρωση και την εύχρηστη λειτουργία των Λογιστικών Σχεδίων (Αναλυτική λογιστική, Γενική Λογιστική , Λογαριασμοί τάξεως)

Θα παρέχει όλες τις λογιστικές εκτυπώσεις που προσδιορίζονται από το ΚΛΣ των ΟΤΑ καθώς και των οικονομικών καταστάσεων

Θα αποτελείται σταθερά στοιχεία όπως Λογιστικό Σχέδιο , και από μεταβλητά στοιχεία όπως κινήσεις κλπ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Μέσου του συστήματος θα παρακολουθείτε Διαχείριση Προϋπολογισμού σύμφωνα με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο (κατάρτιση, έγκριση, αναμορφώσεις παρακολούθηση της εκτέλεσής του, με ενημερώσεις για βεβαιωθέντα, εισπραχθέντα, δεσμευθέντα, ενταλθέντα πληρωθέντα και τις εκτυπώσεις) όπως προβλέπονται από

το ισχύον θεσμικό πλαίσιο και θα αποτελείται από σταθερά στοιχεία και από μεταβλητά

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ – ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΧΡΕΩΣΤΩΝ (Υπόχρεων)

Η δημιουργία και η παρακολούθηση των εσόδων αποτελεί βασική λειτουργία για την ύπαρξη και την λειτουργία του οργανισμού. Τα έσοδα των ΟΤΑ προέρχονται κυρίως από τις επιχορηγήσεις του Δημοσίου (ΚΑΠ ΣΑΤΑ κλπ) καθώς και από ίδια και ανταποδοτικά. Το υποσύστημα αυτό θα παρακολουθεί τα έσοδα και τις διαδικασίες σύμφωνα με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο και θα αποτελείται από σταθερά στοιχεία και από μεταβλητά.

Τα βασικά στάδια σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο είναι

- Διαδικασία βεβαίωσης των εσόδων
- Διαδικασία είσπραξης εσόδων

Ο σύστημα παράλληλα θα παρακολουθεί

- Την διαχείριση χρηματικών καταλόγων, οίκοθεν εισόδων,
- Την Έκδοση των παραστατικών
- Την διαχείριση υπόχρεων - χρεωστών

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ – ΕΡΓΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Η διαχείριση των δαπανών σε έναν ΟΤΑ είναι από τις πιο σύνθετες διαδικασίες. Οι προμήθειες ενός ΟΤΑ μπορεί να αφορούν πάγια στοιχεία, έργα, αναλώσιμα υλικά, αποθέματα, καθώς και γενικά έξοδα.

Το υποσύστημα παρακολουθεί τις όλες τις διαδικασίες δαπανών, σύμφωνα με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο όπως παρακάτω

- Διαχείριση εκθέσεων ανάληψης δαπανών,
- διάθεσης πιστώσεων,
- εκκαθάριση δαπάνης

- διαχείριση ενταλμάτων πληρωμής, πάγιων προκαταβολών και προπληρωμών
- κρατήσεις
- οικονομική παρακολούθηση έργων
- Διαχείριση προμηθευτών

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΘΗΚΩΝ

Το υποσύστημα θα παρακολουθεί την Διαχείριση αποθεμάτων και αγορών Τα στοιχεία χωρίζονται σε δύο κατηγορίες

α.) Αρχείο σταθερών στοιχείων της αποθήκης το οποίο δημιουργείται μια φορά και ενημερώνεται με κάθε νέο είδος και περιέχει σταθερά στοιχεία όπως κωδικό, περιγραφή μονάδα μέτρησης καθώς και προοδευτικά στοιχεία ποσοτήτων

β) Αρχείο κινήσεων που θα περιλαμβάνει όλες τις αναλυτικές κινήσεις που γίνονται κατά την διάρκεια μιας χρονικής περιόδου όπως ημερομηνία, παραστατικό, ποσότητα κλπ
θα παρέχει σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τα αποθέματα την αξία τους το κόστος αντικατάστασής τους κλπ και θα

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ

Παρακολούθηση διαδικασιών σύμφωνα με το ισχύων θεσμικό πλαίσιο

- βεβαιώσεις χρηματικών καταλόγων,
- βεβαιώσεις οίκοθεν εσόδων ,
- εισπράξεων και
- πληρωμών εκτυπώσεις

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΠΑΓΙΩΝ

Μέσω του υποσυστήματος αυτού θα Παρακολουθούνται όλα τα πάγια στοιχεία του ΟΤΑ και θα τηρείται το Μητρώο Παγίων (κωδικός, ονοματολογία, αρχική αξία κτήσης, μεταβολές προσθήκες βελτιώσεις, τύπος εγκατάστασης, αυτόματος υπολογισμός αποσβέσεων κλπ)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Διαχείριση των αξιόγραφων (επιταγές , συναλλαγματικές γραμμάτια)

Παράλληλα το σύστημα μια σειρά από πληροφορίες και εκτυπώσεις όπως τις εκτυπώσεις Στατιστικών στοιχείων που ζητούν η κεντρικοί φορείς ΥΠΕΣΔΔΑ, Υπουργείο Οικονομικών), Συγκεντρωτικές καταστάσεις, παρακολούθηση φορολογικής ενημερότητας κλπ

4.2 Ο Προϋπολογισμός των Ο.Τ.Α στην Ελλάδα

Το οικονομικό - διαχειριστικό - λογιστικό σύστημα των Δήμων και ΟΤΑ, που ίσχυε τα τελευταία σαράντα χρόνια, μετά τις μεγάλες αλλαγές που μεσολάβησαν στη δομή, τις αρμοδιότητες και τις λειτουργίες των πρωτοβάθμιων Ο.Τ.Α., δεν τους επέτρεπε να ασκήσουν αποτελεσματικά τις αρμοδιότητες τους και να ανταποκριθούν στις αναπτυξιακές και κοινωνικές ανάγκες των τοπικών κοινωνιών.

Δεν αποτελούσε εργαλείο διοίκησης, προγραμματισμού και παρακολούθησης των δραστηριοτήτων τους και δυσχέραινε σημαντικά τις προγραμματικές και ελεγκτικές αρμοδιότητες της κεντρικής και περιφερειακής διοίκησης. Δημιουργούσε επίσης πρόσθετες δυσκολίες στην αξιοποίηση των προγραμμάτων και χρηματοδοτήσεων από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού δεν είχε το χαρακτήρα της ανάληψης δεσμευτικών οικονομικών υποχρεώσεων για τις δημοτικές αρχές, που από το βαθμό επίτευξης τους θα κριθεί η αποτελεσματικότητα των αιρετών οργάνων και του υπηρεσιακού μηχανισμού. Η παρακολούθηση του, τις περισσότερες φορές, γινόταν για να διαπιστώνεται η υπέρβαση ή όχι κάποιων κονδυλίων και να δημιουργείται η εντύπωση ότι ασκείται κάποιας μορφής έλεγχος.

Η σύνταξη του δεν προσδιοριζόταν με βάση τις δυνατότητες πραγματοποίησης εσόδων και στη συνέχεια μέσω αυτών, τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων. Πολύ συχνά τα έσοδα και οι δαπάνες υπερεκτιμούνταν, ώστε να αποφεύγονται τυχόν τροποποιήσεις.

Τα τελευταία χρόνια μεσολάβησαν πολλές αλλαγές με στόχο τον εκσυγχρονισμό του, όπως:

1. Η εισαγωγή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος απετέλεσε το δεύτερο βήμα για τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διοίκησης και διαχείρισης (Π.Δ. 315/1999 - Υ.Α. 4604/2005). Εκπονήθηκε ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα δράσης, με τη συνεργασία ΥΠΕΣΔΔΑ - ΚΕΔΚΕ - ΕΕΤΑΑ και εφαρμόζεται πλέον από το 90% των υπόχρεων Δήμων (με πληθυσμό πάνω από 5.000 κατοίκους).
2. Το δεύτερο σημαντικό βήμα αφορά το νέο τύπο προϋπολογισμού που εκκρεμούσε από το 1970 και εγκρίθηκε το 2004 .
3. Οι διαδικασίες κατάρτισης και έγκρισης του προϋπολογισμού / απολογισμού έγιναν πιο ουσιαστικές και λειτουργικές.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί τον κυριότερο τοπικό δημοσιονομικό θεσμό που χρησιμοποιούν οι Ο.Τ.Α. για να υλοποιήσουν τα προγράμματα δράσης και να ασκήσουν τις αρμοδιότητές τους.

Ο προϋπολογισμός περιλαμβάνει τις δραστηριότητες που προγραμματίζει ένας Ο.Τ.Α. για ορισμένη περίοδο (ετήσια), για τις οποίες σκοπεύει να δαπανήσει έσοδα που υπολογίζει να εισπράξει από διάφορες πηγές. Αποτελεί λοιπόν απαραίτητο εργαλείο για την ορθολογική διαχείριση των οικονομικών των Ο.Τ.Α..

Στον προϋπολογισμό ενσωματώνονται σε ετήσια βάση οι στόχοι των αιρετών οργάνων και εξειδικεύονται ποσοτικά οι τοπικές πολιτικές, τις οποίες θα υλοποιήσουν τα εκτελεστικά όργανα και ο υπηρεσιακός μηχανισμός. Καταγράφονται επίσης οι συγκεκριμένες πηγές εσόδων και χρηματοδότησης των παραπάνω στόχων και πολιτικών. Ο προϋπολογισμός αποτελεί λοιπόν ένα ετήσιο πρόγραμμα εσόδων και δαπανών, Ο βαθμός υλοποίησης του οποίου αποτελεί κριτήριο ορθής κατάρτισης και αποτελεσματικότητας των αιρετών οργάνων και των υπηρεσιών των Ο.Τ.Α.

Ο δημοτικός προϋπολογισμός είναι η απόφαση του Δημοτικού ή Κοινοτικού Συμβουλίου διοικητική πράξη με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων για κάθε οικονομικό έτος.

Έσοδα του προϋπολογισμού θεωρούνται:

- § Τα ποσά που βεβαιώνονται στη διάρκεια του έτους, άσχετα από το έτος στο οποίο ανάγονται.
- § Τα εισπραττόμενα ποσά που η βεβαίωση τους είχε ήδη συντελεστεί στα προηγούμενα έτη.

Έξοδα του προϋπολογισμού θεωρούνται οι υποχρεώσεις του Ο.Τ.Α. προς τρίτους, είτε από συμβάσεις είτε από κάθε άλλη οφειλή, οι οποίες καθίστανται απαιτητές κατά τη διάρκεια του έτους.

Στον προϋπολογισμό εγγράφονται μόνο έσοδα και έξοδα που προβλέπονται από διατάξεις νόμων, καθώς και δαπάνες που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες των Ο.Τ.Α. ή συντελούν στην εκπλήρωση της αποστολής τους.

Οι αρχές που διέπουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α. πηγάζουν από της αρχές που αφορούν την κατάρτιση του προϋπολογισμού του κράτους και των λοιπόν νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ). Οι αρχές που πρέπει να τηρούνται τόσο κατά την κατάρτιση όσο και κατά την ψήφιση και εκτέλεση του , είναι οι ακόλουθες.

1. Ο προϋπολογισμός συντάσσεται για ένα οικονομικό - ημερολογιακό έτος, η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διαχειριστικές και λογιστικές πράξεις,

που έχουν σχέση με τα έσοδα, τα έξοδα, και τα περιουσιακά στοιχεία των Ο.Τ.Α.

2. Ο προϋπολογισμός είναι υποχρεωτικά ισοσκελισμένος.
3. Στον προϋπολογισμό εγγράφονται όλα τα έσοδα και έξοδα.
4. Τα ποσά πρέπει να είναι σωστά, να μη δημιουργούν σύγχυση και ασάφειες και να διευκολύνουν τον έλεγχο από το δημοτικό συμβούλιο, τους πολίτες και την περιφερειακή διοίκηση. Οι εκτιμήσεις και οι προβλέψεις πρέπει να επαληθεύονται, όσο το δυνατόν περισσότερο, στο τέλος του έτους.

Με την λειτουργία – συνδεσμολογία των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής πρέπει να εξυπηρετούνται και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την παρακολούθηση των Προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. Προαπαιτούμενοι για την επιτυχή σύνδεση προϋπολογισμού και Γενικής Λογιστικής πρέπει να θεωρείται η μηχανογραφική υποστήριξη. Σαν κεντρική εικόνα πρέπει να αποτυπωθεί ότι η απεικόνιση, η παρακολούθηση και η εκτέλεση του Προϋπολογισμού πρέπει να γίνεται μέσω των λογαριασμών Τάξεως της ομάδας 10 Κ.Β.Σ και ειδικότερα με το ζεύγος των υπολογισμών 02 Χρεωστικοί λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού και 06 Πιστωτικοί λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού.

4.3 Συμφωνίες και έλεγχοι των λογ/σμών

Λογιστικό κύκλωμα παγίων στοιχείων

Καθοριστικής σημασίας πρέπει να θεωρείται η συμφωνία Γενικής Λογιστικής με Μητρώο Παγίων

§ Συμφωνία μεταξύ Γενικής Λογιστικής και Μητρώου Παγίων (ως προς αρχικές αξίες κτήσεως /μεταβολές χρήσεως/ αποσβέσεις χρήσεως).

Ημερομηνία κτήσης	Περιγραφή Παγίου	Αξία κτήσης	Τεμαχ.	Προηγ/νες απόσβεσης	Αποσβέσεις χρήσεως	Αναπ/στη αξία	Φορέας χρηματοδότησης	Ποσοστό Επιχορήγησης

§ Έλεγχος ενημέρωσης του Μητρώου Παγίων ως προς τις προσθήκες χρήσεως (απόκτηση περιουσιακών στοιχείων)

§ Έλεγχος των μειώσεων χρήσεως (εκποίηση καταστροφή μεταφορές λογαριασμών ή λογιστικές μεταφορές μεταξύ λογαριασμών)

Σε περίπτωση που το πάγιο είναι επιχορηγούμενο, για διευκόλυνση του ελέγχου θα πρέπει να αναγράφεται ο φορέας χρηματοδότησα καθώς και το τι ποσοστό που χρηματοδοτήθηκε

§ Έλεγχος εάν οι Βελτιώσεις των παγίων έχουν καταχωρηθεί σε νέες καρτέλες παγίου αντί για τις αρχικές. Δηλαδή ελέγχουμε εάν κάποιο παραστατικό που αφορά Βελτίωση παγίου και η οποία θα έπρεπε να αυξήσει την αξία κτήσης του προϋπάρχοντα παγίου, καταχωρήθηκε ως νέο πάγιο.

§ Έλεγχοί αν έχουν καταχωρηθεί σε λογαριασμό παγίων παραστατικά που αφορούν συντηρήσεις-επισκευές και το αντίστροφο. Δηλαδή ελέγχουμε την πιθανότητα να έχουν περαστεί σαν πάγια κάποιες δαπάνες οι οποίες στην ουσία τους είναι συντηρήσεις-επισκευές.

Στις περιπτώσει που έχει γίνει χρηματοδότηση έργου απ' ευθείας από την περιφέρεια ή από τρίτο φορέα χρηματοδότησης και έχει εκδοθεί παραστατικό του προμηθευτή (εργολάβου) προς τον Ο.Τ.Α, αντί να εκδοθεί προς τον φορέα χρηματοδότησης, γίνονται οι ακολουθεί ενέργειες.

§ Λογιστική εγγραφή με την αξία του έργου και το ποσό της χρηματοδότησης»

§ γίνεται μόνο στην Γενική Λογιστική και όχι στην οικονομική διαχείριση.

§ Ενημέρωση του «Αρχείου του προμηθευτή» ΚΕΠΥΟ, ώστε να υπάρχει συμφωνία για ληφθέντα από τρίτους (προμηθευτεί) τιμολόγια.

§ Συμφωνία του λογ. 15 ή λογ. 17 με την πραγματική αξία του έργου.

§ Έλεγχος τυχόν αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως, λόγω νομοθετικής υποχρέωσης.

Έργα-ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση

Στον λ/γ 15 και στους υπολογαριασμούς που παρακολουθείται το κόστος κατασκευής εντός έργου, καθώς επίσης και τυχόν προκαταβολές που δόθηκαν για την απόκτηση παγίων. Το υπόλοιπο ίου λ/γ 15 στο τέλος της χρήσης απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των παγίων στοιχείων, τα οποία δεν έχουν παραλειφθεί ή δεν είχε συντελεστεί ως το τέλος της χρήσης η ολοκλήρωση τους.

§ Πρέπει σε τακτά χρονικά διαστήματα να ελέγχουμε εάν έχουν ολοκληρωθεί τα έργα που καταχωρούνται στους υπολογριασμούς του 15 ώστε να γίνει η αντίστοιχη μεταφορά τους σε λογαριασμούς παγίων.

§ Για να υπάρχει η δυνατότητα παρακολούθησης της εξέλιξης των διαφόρων έργων, καταρτίζουμε τους ακόλουθους πίνακες, οι οποίοι μας διευκολύνουν στην τελική συμφωνία με την Γενική Λογιστική.

Περιγραφή έργου	ΚΩΔΙΚΟΣ Δημ Λογιστου 200X-1 Προηγούμενης χρήσης	ΚΩΔΙΚΟΣ Δημόσιου Λογιστικού 200X	ΚΩΔΙΚΟΣ Γ.Λ	Συνολικό ΚΟΣΤΟΣ ΕΩΣ 31-12-200X-1 Προηγούμενης χρήσης	ΚΟΣΤΟΣ 200X	Συνολικό ΚΟΣΤΟΣ ΕΩΣ 31-12-200X

Το συνολικό κόστος του πίνακα πρέπει να συμφωνεί με το ποσό που θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό στο Κονδύλι του λογαριασμού Ασύματες Ακίνητοποίησης

§ Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των έργων υπό εκτέλεση από την Τεχνική Υπηρεσία ενυπόγραφα, με σαφή διαχωρισμό μεταξύ συντηρήσεων και Βελτιώσεων ως προς τον χαρακτηρισμό κάθε έργου. Η πράξη έχει αποδείξει ότι ο διαχωρισμός αυτός δεν είναι σαφής από τους υπαλλήλους που υπηρετούν στην τεχνική υπηρεσία.

§ Να γίνεται συσχέτιση του κάθε έργου με τον φορέα χρηματοδότησα (επιχορήγηση ή τραπεζικός δανεισμοί).

Έστω ότι ξεκινάει ένα έργο που αφορά κατασκευή πεζοδρομίου στην περιοχή του Δήμου X . Το έργο έχει προϋπολογισμό 300.000,00 ευρώ και έχει αναλάβει την εκτέλεση του εργολάβος με σύμβαση έργου, το οποίο ολοκληρώνεται σε δύο χρήσεις.

Θα ανοιχτεί καινούργιος λογαριασμός στην γενική λογιστική ως εξής: 15.17.51.000 «κατασκευή Πεζοδρομίων στη περιοχή προϋπολογισμού 300.000.000», εάν είναι επιχορηγούμενο μπορούμε στη περιγραφή να αναφέρουμε και τον φορέα χρηματοδότησης π.χ ΣΑΤΑ

« Η Λογιστική των Ο.Τ.Α.»

Έστω στην πρώτη χρήσης το κόστος του έργου ανέρχεται σε 160.000,00 και δεύτερη 140.000,00 ευρώ

Οι εγγραφές που θα γίνουν :

1^{ος} χρόνος έναρξης του έργου

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
15.17.51.000 Κατασκευή πεζοδρομίων	160.000,00	
50.00 Προμηθευτές		160.000,00

2^{ος} χρόνος (Συνέχιση του έργου).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
15.17.51.000 Κατασκευή πεζοδρομίων	140.000,00	
50.00 Προμηθευτές		140.000,00

Ολοκλήρωση – μεταφορά του έργου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
15.17.51.000 Κατασκευή πεζοδρομίων		300.000,00
17.51.000 Πεζοδρομία	300.000,00	

§ θα πρέπει να ελέγχουμε ότι τα τιμολόγια των έργων έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχοι λογ/σμούς της γενικής λογιστικής

Μπορούμε να διαπιστώσουμε την ολοκλήρωση του έργου και από τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις που επισυνάπτονται πίσω από τα παραστατικά. Συνήθως όταν είναι τελικός ο λογαριασμός αναγράφεται στην πιστοποίηση. Επίσης πρέπει να υπάρχει και συνεργασία με την Τεχνική Υπηρεσία του Δήμου.

Διάφορες μελέτες που μπορεί να σχετίζονται με έργα παρακολουθούνται στον λογαριασμό 15.20 της γενικής λογιστικής. Όταν ολοκληρωθεί το έργο μεταφέρονται στον λογαριασμό 16.

Τίτλοι πάγιας επενδύσεως και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Στον λογαριασμό 18.00 παρακολουθούνται οι συμμετοχές που έχει ο Δήμος σε άλλες επιχειρήσει (δημοτικές επιχειρήσει, ανώνυμες εταιρείες κ.λ.π.). Οι συμφωνίες που πρέπει να γίνουν στον λογαριασμό 18.00 περιλαμβάνουν:

§ Έλεγχο για τυχόν αυξήσεις κεφαλαίων Δημοτικών και λοιπών επιχειρήσεων, που συμμετέχει ο Δήμος.

Οι τίτλοι πάγιας επενδύσεως καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 18.00 με την αξία κτήσης τους. Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα, χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων». Στις περιπτώσει που ο Δήμος αναλαμβάνει την κάλυψη αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, με τον όρο η καταβολή του κεφαλαίου να γίνει σε δόσει, οι μετοχές που απόκτιουνται με τον τρόπο αυτό καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 18.00 με την συνολική αξία τους με πίστωση του λογαριασμού 53.06 «Οφειλόμενες δόσει τίτλων πάγιας επένδυσης» με την αξία των οφειλομένων δόσεων.

§ Έλεγχος της αποτίμησης σύμφωνα με τις διατάξει του Π.Δ. 315/1992

Υπενθυμίζεται ότι για την αποτίμηση των τίτλων πάγιας επενδύσεως ισχύουν τα εξής: Απομμοούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της κατ' είδος τρέχουσα τιμή τους. Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται α) Ποιους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κ.λπ.) ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης β) Για τους μη εισηγμένους τίτλους:

§ Αν πρόκειται για μετοχές ανώνυμης εταιρείας, η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από το δημοσιευμένο τελευταίο ισολογισμό της εταιρείας για τις μετοχές της οποία πρόκειται να γίνει η αποτίμηση.

§ Αν πρόκειται για τους λοιπούς, εκτός από τις μετοχές, τίτλους, η τιμή κτήσης των Δημοτικών Επιχειρήσεων.

§ Αν πρόκειται για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Όταν η τρέχουσα αξία κατ' είδος των τίτλων πάγιας επενδύσεως και των χρεογράφων, είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη της κτήσης, η διαφορά

καταχωρείται σε χρέωση των λογαριασμών 68.18 και 68.34 με πίστωση των λογαριασμών 18.00.98 και 34.98 αντίστοιχα.

Στο τέλος της χρήσης πριν από την μεταφορά των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης, τα πιο πάνω υπόλοιπα των λογαριασμών 68.18 και 68.34 μεταφέρονται με λογιστική εγγραφή σε χρέωση του λογαριασμού 41.12 «Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία τους», εφόσον καλύπτονται από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού. Εάν δεν υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό 41.12 ή αυτό δεν επαρκεί, το απομένον υπόλοιπο από τους λογαριασμούς 68.18 και 68.34, μεταφέρεται στο λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης.

Όταν η τρέχουσα αξία κατ' είδος των τίτλων παγίας επενδύσεως και των χρεογράφων είναι υψηλότερη από την αντίστοιχη αξία κτήσης, η διαφορά καταχωρείται σε πίστωση των λογαριασμών 78.18 και 78.34 με χρέωση των λογαριασμών 18.00.98 και 34.98 αντίστοιχα. Στο τέλος της χρήσης τα πιο πάνω υπόλοιπα των λογαριασμών 78.18 και 78.34 μεταφέρονται με λογιστική εγγραφή σε πίστωση του λογαριασμού 41.12 «Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία» και συμψηφίζονται με τα αντίστοιχα χρεωστικά υπόλοιπα, που τυχόν θα προκύψουν από την επόμενη χρήση.

Αποθέματα

Στην ομάδα 2 καταχωρούνται τα αποθέματα του Δήμου, που αφορούν «Εμπορεύματα», «Αναλώσιμα Υλικά & Είδη συσκευασίας» και «Ανταλλακτικά παγίων».

Είτε διαθέτει Ο.Τ.Α, είτε όχι, οργανωμένο τμήμα «Αποθήκης», θα πρέπει στο τέλος της χρήσης να γίνονται οι ακόλουθες συμφωνίες:

- § Να συντάσσεται κατάσταση απογράφης στην οποία θα αναγράφονται αναλυτικά τα είδη της αποθήκης, η ποσότητα και η αξία αποτίμησης τους.
- § Να υπογράφεται από τους αρμόδιους αποθηκάριους
- § Να ελέγχεται ότι η μέθοδος αποτίμησης ακολουθείται πάγια.(δεν θα πρέπει να αλλάζει από χρήση σε χρήση η μέθοδος αποτίμησης)

§ Αποδεκτές μέθοδοι αποτίμησης, σύμφωνα με το Π.Δ. 319/99 είναι: η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους και εναλλακτικά οι μέθοδοι F.I.F.O, L.I.F.O.

Τέλος εάν ο Δήμος παρακολουθεί τα διάφορα είδη εμπορεύματος, αναλωσίμων και ανταλλακτικών σε καρτέλες αποθήκης θα πρέπει ως προς το κύκλωμα της «Αποθήκης» να γίνονται :

§ Έλεγχος συμφωνίας με Γενική Λογιστική.

§ Έλεγχος για τυχόν αρνητικών υπολοίπων.

§ Έλεγχος για την ύπαρξη τυχόν παλαιών, απαξιωμένων και άχρηστων υλικών, μέσω του προσδιορισμού των ακινήτων υπολοίπων, ώστε να γίνει πρόβλεψη υποτίμησης.

Πελάτες

Συμφωνίες και έλεγχοι που πρέπει να γίνονται από τον λογαριασμό 30 «Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα»

§ Έλεγχος συμφωνίας μεταξύ οικονομικής διαχείρισης και γενικής λογιστικής.

§ Το υπόλοιπο του λογαριασμού που εμφανίζει το Γενικό Καθολικό και ο Ισολογισμοί, πρέπει να συμφωνεί με το σύνολο των εισπρακτέων υπολοίπων του Ταμειακού Απολογισμού Εσόδων.

§ Ο Έλεγχος ύπαρξης πιστωτικών υπολοίπων.

§ Έλεγχος για την ύπαρξη διαγραφών και κατά πόσο επηρεάζουν τους επισφαλείς πελάτες.

§ Έλεγχος εάν έχουν δημιουργηθεί επίδικες απαιτήσεις. Εξετάζουμε εάν στο χρονικό διάστημα από τον προηγούμενο έλεγχο έχουν γίνει αγωγές έναντι πελατών χρεωστών μας, οπότε πρέπει τα ποσά των απαιτήσεων από τον λογ/σμο 30.00 να μεταφερθούν στον λογαριασμό 30.98 «Επίδικες απαιτήσεις».

§ Προσδιορισμός απαιτήσεων υπό παραγραφή (πέραν πενταετίας).

§ Υπολογισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και προσδιορισμοί των «Επισφαλών Απαιτήσεων».

§ Συμφωνία των ποσών που έρχονται από επαναβεβαίωση στην Γενική Λογιστική.

§ Το σύνολο των υπολοίπων των πελατών που η κίνηση τους προέρχεται από προηγούμενες χρήσεις πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο του κωδικού 32 του Ταμειακού Απολογισμού Εσόδων «Εισπρακτέα Υπόλοιπο από βεβαιωθέντα έσοδα κατά παρελθόντα έτη».

Στην συμφωνία μεταξύ Γενικής Λογιστικής και Δημόσιου Λογιστικού πρέπει να ληφθούν υπ' όψη:

§ Το σύνολο των «βεβαιώσεων» του Δημόσιου Λογιστικού που ενημέρωσαν την Γενική Λογιστική.

§ Οι «Βεβαιώσεις» που δεν ενημέρωσαν την Γενική Λογιστική ορθός, γιατί αφορούσαν επαναβεβαίωση εσόδων.

Λογαριασμοί Όψεως (λ/γ 38.03)

Συμφωνία με *extrait*. Τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 38.03 πρέπει να συμφωνούν με τα *extrait* των τραπεζών. Οι χρεώσεις του 38.03 πρέπει να συμφωνούν με τις καταθέσεις που έχουν γίνει και οι πιστώσεις με τις αναλήψεις.

Η συμφωνία των χρηματικών διαθεσίμων με την οικονομική διαχείριση θα πρέπει να γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Στο τέλος της χρήσης αν υπάρχει διαφορά μεταξύ γενικής λογιστικής και οικονομικής διαχείρισης θα πρέπει να αιτιολογείται.

Συμφωνία υπολοίπων Γενικής Λογιστικής με Απολογισμό (Δημόσιο Λογιστικό)

Κατά την συμφωνία λαμβάνονται υπ' όψιν τα ακόλουθα στοιχεία:

§ «Επιταγές πληρωτέες» που δόθηκαν σε πιστωτές ή προμηθευτεί για εξόφληση υπολοίπων τους και οι οποίες εμφανίζονται ως πληρωμένες στο Δημόσιο Λογιστικό, ενώ στην πραγματικότητα οι κάτοχοι των επιταγών αυτών, δεν τις έχουν εισπράξει έως 31/12 (δεν εμφανίζονται στον τραπεζικό λογαριασμό) αλλά τις εισέπραξαν στην επόμενη χρήση. Οι επιταγές αυτές πρέπει να λογιστικοποιηθούν στον λογαριασμό 53.90 «Επιταγές Πληρωτέες» και θα εμφανισθούν διακεκριμένα στον Ισολογισμό.

§ Τις «ληφθείσες προκαταβολές προσωπικού» που ενώ στο Δημόσιο Λογιστικό δεν εμφανίζονται γιατί δεν έχει γίνει η εγγραφή της μισθοδοσίας στην

Γενική Λογιστική εμφανίζονται στον λογαριασμό 33.01 «Προκαταβολές προσωπικού»{στις περιπτώσεις που δίνετε προκαταβολή μισθού).

§ Τυχόν οφειλές φόρων προς το Ελληνικό Δημόσιο ή κρατήσεων προς τα Ασφαλιστικά Ταμεία, οι οποίες ενώ εμφανίζονται στο Δημόσιο Λογιστικό ως εξοφλημένες, στην πραγματικότητα αποδίδονται στην επόμενη χρήση .

Τυχόν πληρωμές που έγιναν κακώς από τόν Δήμο για λογαριασμό Νομικών προσώπων που του ανήκουν (π.χ. ΚΑΠΗ, Παιδικοί Σταθμοί), λόγω ταμειακής δυσχέρειας των τελευταίων.

Κεφάλαιο

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

Από τον ισολογισμό έναρξης και για τις τρεις επόμενες χρήσεις μπορεί να γίνονται διορθώσεις επί του κεφαλαίου βάσει αλλαγών της απογράφης.

§ Έλεγχος των αιτιών μεταβολών (αυξήσεις ή μειώσεις) του κεφαλαίου.

Επιχορηγήσεις

Ο λογαριασμοί 43 «επιχορηγήσει επενδύσεων» πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσει για τη χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων και χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με τη μεταφορά μέρους των επιχορηγήσεων σε λ/γ 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις πάγιων επενδύσεων».

§ Έλεγχος της ορθότητας του διαχωρισμού της επιχορήγησης σε επενδυτικές και λειτουργικές. Δηλαδή, έλεγχος κατά τη διάρκεια της χρήσης τυχόν καταχωρήσεων στον λογαριασμό 43, επιχορηγήσεων για κάλυψη λειτουργικών αναγκών οι οποίες θα έπρεπε να καταχωρηθούν στον λογ. 74 ή το αντίστροφο επιχορηγήσει παγίων να έχουν καταχωρηθεί στον λογαριασμό 74 ενώ θα έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί στον λ/γ 43).

§ Έλεγχος του ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων των επιχορηγήσεων. Οι συντελεστές αποσβέσεων ακολουθούν τους αντίστοιχους συντελεστές παγίων.

Προβλέψεις

Η έννοια και οι κατηγορίες των προβλέψεων έχουν εκτενώς αναφερθεί στην ανάπτυξη του συγκεκριμένου λογαριασμού. Στο τέλος κάθε χρήσης πρέπει να γίνονται

Έλεγχος ορθότητας υπολογισμού:

- Προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων
- Προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους
- Πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Χορηγήσεις – Τράπεζες

Στον λ/γ 45 της γενικής λογιστικής παρακολουθούνται τα Μακροπρόθεσμα δάνεια του Δήμου. Ο λογαριασμός πιστώνεται με τυχόν προσθήκες μέσα στη χρήση (σύναψη καινούργιων δανείων) και στο τέλος της χρήσης χρεώνεται με ποσό που θα καταβληθεί μέσα στην επόμενη χρήση, το οποίο μεταφέρεται στον λογαριασμό 53.17 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση». Οι έλεγχοι και οι συμφωνίες που πρέπει να γίνονται στον συγκεκριμένο λογαριασμό είναι:

- § Έλεγχος συμφωνίας μεταξύ extrait τραπεζών & ΤΠΔ με αναλυτικό καθολικό.
- § Έλεγχος λογιστικών τακτοποιήσεων για πληρωμή δανείων μέσω παρακράτησης ΚΑΠ από το Τ.Π.Δ,
- § Έλεγχος εάν οι τόκοι δανείων έχουν καταχωρισθεί στους υπολογισμούς του λογαριασμού 65.

Προμηθευτές

- § Έλεγχος συμφωνίας μεταξύ οικονομικής διαχείρισης και γενικής λογιστικής. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 50 «Προμηθευτές» πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο που εμφανίζουν οι προμηθευτές στην οικονομική διαχείριση.
- § Έλεγχος τυχόν χρεωστικών υπολοίπων προμηθευτών και διερεύνηση τους.
- § Δειγματοληπτική τηλεφωνική ή γραπτή συμφωνία υπολοίπων
- § Συμφωνία Ισοζυγίου Προμηθευτών με το αρχείο ΄ΚΕΠΥΟ προμηθευτών.

Φόροι - Τέλη και Ασφαλιστικοί Οργανισμοί

Οι υπολογαριασμοί του 54 « Φόροι-Τέλη», 55 «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί» και 53.20 «Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό Δημοσίου και τρίτων», πιστώνονται είτε με την καταχώρηση των μισθοδοτικών καταστάσεων (ΦΜΥ, ΙΚΑ, ΤΥΔΚΥ, ΤΑΔΚΥ) είτε όταν πρόκειται για φόρο προμηθειών, παρακράτηση φόρου από αμοιβή ελεύθερων επαγγελματιών κ.λ.π. με την εξόφληση των προμηθευτών ή πιστωτών και χρεώνονται με την καταβολή των κρατήσεων.

§ θα πρέπει να γίνεται έλεγχος συμφωνίας μεταξύ γενικής λογιστικής και οικονομικής διαχείρισης. Ειδικά στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στην γενική λογιστική θα πρέπει να συμφωνούνται με τις αποδόσεις μέσα στην επόμενη χρήση.

4.4 Στάδια Τέλους Χρήσης

Στην παρούσα παράγραφο γίνεται προσπάθεια να καταγραφούν οι ενέργειες κλεισίματος του Ισολογισμού, σε χρονολογική σειρά κατά τα στάδια υλοποίησης λαμβάνοντας υπ' οψιν και όλα τα αναφερόμενα στις Λογιστικές Συμφωνίες τέλους Χρήσης.

Στάδιο 1^ο - Φυσική απογράφη αποθεμάτων και τακτοποίηση ελλειμμάτων / πλεονασμάτων στην αναλυτική Λογιστική (εάν τηρείται) ενημέρωση αποθήκης (εάν τηρείται) και συμφωνία με την Γενική Λογιστική.

Στάδιο 2^ο - Χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών εσόδων – εξόδων μέσω των αντιστοίχων Μεταβατικών Λογαριασμών Ενεργητικού και Παθητικού.

Στάδιο 3^ο - Ενημέρωση Μητρώου, υπολογισμός αποσβέσεων παγίων και συμφωνία Γενική Λογιστική

Στάδιο 4^ο

§ Υπολογισμός προβλέψεων

§ Αποζημίωσης προσωπικού

§ Επισφαλών απαιτήσεων

§ Λοιπών

Στάδιο 5^ο

§ Συμφωνίες λογαριασμών

§ Συμμετοχών

§ Απαιτήσεων (πελατών, χρεωστών)

§ Διαθεσίμων (Ταμείου και καταθέσεων όψεως).

§ Δανείων (Μακροπρόθεσμων & Βραχυπρόθεσμών)

Στάδιο 6^ο - Κατάρτιση λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (λογ, 80)
(Προϋπόθεση εάν δεν τηρείται Αναλυτική Λογιστική, η σύνταξη φύλλου Μερισμού)

Στάδιο 7^ο - Κατάρτιση Αποτελεσμάτων Χρήσεως(λογ.86)

Στάδιο 8^ο - Κατάρτιση λογαριασμού Αποτελέσματα προς διάθεση λογ.88

Στάδιο 9^ο - Εκτύπωση των απαιτούμενων από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ βιβλίων
(Ισοζύγιο, Καθολικά, Καταστάσεις Απογράφων κλπ.)

Στάδιο 10^ο - Αυτόματη μεταφορά των υπολοίπων των ομάδων 1 έως και 5 στην
επόμενη χρήση (προϋπόθεση μηχανογραφική εφαρμογή των υπολογαριασμών).

Στάδιο 11^ο - Χρονοδιάγραμμα κατάρτισης & έγκρισης των οικονομικών
Καταστάσεων των Δήμων

§ Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από λογιστική και Δημορχιακή
Επιτροπή (Ισολογισμός, Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης,
Προσάρτημα, Έκθεση Δημορχιακής Επιτροπής έως 5/8/2008 το αργότερα

§ Υποβολή από Δημορχιακή Επιτροπή στο δημοτικό Συμβούλιο έως
5/8/200X

§ Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων από Ορκωτούς Ελεγκτές
Λογιστές και συνεδρίαση Δημοτικού Συμβουλίου για έγκριση αυτών.

§ Υποβολή των οικονομικών καταστάσεων στο Ελεγκτικό Συνέδριο –
τελευταία ημερομηνία 5/11/200X

4.5 Διαχείριση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως – Διάθεσης - Ισολογισμός

Ο λογαριασμοί 86 κινείται στο τέλος της χρήσης και ανήκει στην κατηγορία των λογαριασμών συνθέσεως του αποτελέσματος του Ο.Τ.Α, μαζί με τους λογαριασμούς 80 και 88.

Χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του Δήμου. Ο λογαριασμός 86 απεικονίζεται με την κατάρτιση αντίστοιχης λογιστικής κατάστασης, η οποία υποχρεωτικώς δημοσιεύεται μαζί με τον Ισολογισμό του Ο.Τ.Α. Η συνοπτική απεικόνιση του λογαριασμού 86 έχει ως εξής:

Λογαριασμοί 86 «Αποτελέσματα χρήσης».

Από Χρέωση	Από Πίστωση
λ/γ	λ/γ
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	80.01 Μικτά αποτελέσματα (ελλείμματα) (πλεονάσματα) εκμετάλλευση
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
81.00 Έκτακτα & Ανόργανα έξοδα	81.01 Έκτακτα & Ανόργανα έσοδα
81.02 Έκτακτες ζημιές	81.03 Έκτακτα Κέρδη
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
83 Πρόβλεψη για έκτακτους κινδύνους	84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.	

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 απεικονίζει το καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα της χρήσης. Οι διαφορές στην «Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεων» των Ο.Τ.Α. από την αντίστοιχη των λοιπών εταιρειών που πρέπει να επισημανθούν είναι οι ακόλουθες

	Ε.Γ.Λ.Σ		Κ.Λ.Σ ΟΤΑ
Α	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)		ΎΕσοδα από πώλησης αγαθών και υπηρεσιών ΎΕσοδα από φόρους – εισφορές – πρόστιμα – προσαυξήσεις. ΎΤακτικές επιχορηγήσεις από τακτικό προϋπολογισμό
Β	Κόστος πωλήσεις		Κόστος αγαθών & υπηρεσιών
Γ	ΎΈξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολόγηθεντα. ΎΑποκλίσεις από το πρότυπο κόστος ΎΔιαφορές ενσωματώσεις και καταλογισμοί		
Δ	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		Έξοδα λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων.

Η δομή του Πίνακα Αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να παρουσιάζει κατ' ελάχιστων τα ακόλουθα στοιχεία:

- § Έσοδα.
- § Αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- § Χρηματοοικονομικά έξοδα
- § Κέρδη ή ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις (δημοτικές επιχειρήσεις) που παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης.
- § Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες.
- § Έκτακτα κονδύλια
- § Καθαρό πλεόνασμα ή έλειμμα

Ειδικότερα για τις δαπάνες, οι Ο.Τ.Α θα πρέπει είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων, είτε στο προσάρτημα να εμφανίζουν περαιτέρω ανάλυση, στην

οποία να εμφανίζεται η ανάλυση των δαπανών κατ' είδος και κατά λειτουργία. Εναλλακτικοί τρόποι παρουσιάσεις της Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως είναι η ταξινόμηση των δαπανών κατά είδος ή με ταξινόμηση των δαπανών κατά λειτουργία.

Λογαριασμός 88: «Αποτελέσματα προς διάθεση»

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης όταν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

Στον λογαριασμό 88 συγκεντρώνονται:

- § Τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης. (ελλείμματα πλεονάσματα).
- § Το πλεονάσμα ή πλεονάσματα της προηγούμενης χρήσης.
- § Το έλλειμμα ή τα ελλείμματα της προηγούμενης χρήσης.
- § Τα προς διάθεση αποθεματικά

Από τον λογαριασμό 88 προσδιορίζονται:

- § Τα πλεονάσματα προς διάθεση ή
- § Το έλλειμμα εις Νέον

Η σημαντική διαφορά που υπάρχει με την ανάλυση του αντίστοιχου λογαριασμού στο Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η μη ύπαρξη του λογαριασμού 88.08, ο οποίος χρησιμεύει (χρεωμένοι) για την λογιστικοποίηση του φόρου εισοδήματος της οικονομικής μονάδας, πράγμα που δεν ισχύει στους Ο.Τ.Α.

Τα πλεονάσματα ή ελλείμματα χρήσης λογιστικοποιούνται (κλείνουν) στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 42 «Αποτελέσματα εις Νέον».

Λογαριασμός 89 «Ισολογισμός»

Ο λογαριασμοί 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά ο Ισολογισμοί του Ο.Τ.Α. Ο λογαριασμοί 89, χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσης που αναφέρεται ο Ισολογισμός ως και για το άνοιγμα αντίστοιχα των λογαριασμών της νέας χρήσης.

Οι εγγραφεί που γίνονται κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού, ονομάζονται «εγγραφεί κλεισίματος», ενώ οι αντίθετες εγγραφεί, «εγγραφές ανοίγματος».

Λογαριασμός 89.00 «Ισολογισμοί Ανοίγματος Χρήσης»

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του 89.00 μεταφέρονται κατά το άνοιγμα της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών Ισολογισμού (ομάδων Ο, 1, 2, 3,4 και 5). Αντιθέτως, στην χρέωση των υπολογαριασμών του 89.00 μεταφέρονται τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισολογισμού. Μετά την διενέργεια των ανωτέρω εγγραφών, μηδενίζεται ο λογαριασμοί 89.00.

Λογαριασμοί 89.01 «Ισολογισμοί Κλεισίματος χρήσης».

Λειτουργεί αντιστρόφως ανάλογα με τον 89.00 κατά το κλείσιμο της χρήσης.

3.6 Εμφάνιση στον Ισολογισμό των Λογαριασμών Τάξεων

Οι λογαριασμοί τάξεως είναι τα ζεύγη των λογαριασμών, οι οποίοι δίνουν σημαντικές πληροφορίες και στοιχεία. Χρησιμοποιούνται για την λογιστική Απεικόνιση γεγονότων τα οποία επιφέρουν ή ενδεχόμενα να επιφέρουν σημαντική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία των Ο.Τ.Α. Το λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10, είναι αυτόνομο και οι υπολογαριασμοί που περιέχει, λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη. Η σημαντική διαφορά του Κ.Λ.Σ. των Ο,Τ.Α. με το Κ.Γ.Λ.Σ. είναι η ενσωμάτωση και η παρακολούθηση μέσω των λογαριασμών τάξεως, του Προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων του Δήμου, της αναμόρφωσης, εκτέλεσής του ως και του απολογισμού των εσόδων και εξόδων. Τα ανωτέρω παρακολουθούνται στα ζεύγη λογαριασμών 02 και 06 .

Λειτουργία και περιεχόμενο των υπολογαριασμών της ομάδας 10.

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία Συλλειτουργεί με τον λογ. (05) Χρησιμοποιείται για τη παρακολούθηση διάφορων στοιχείων τρίτων, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή του Ο.Τ.Α. για διάφορους λόγους π.χ. φύλαξη, είσπραξη, χρήση κ.λπ.

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού Συλλειτουργεί με τον λογ. (06) «Πιστωτικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού».

03 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και απαιτήσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις. Συλλειτουργεί με τον λογ. (07) «Πιστωτικοί εμπραγμάτων ασφαλειών και ασφαλίσεων και απαιτήσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις»

Στον λογ. (03) παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και οι εμπράγματες ασφάλειες που είτε παραχωρούνται από τρίτους στον δήμο για εξασφάλιση απαιτήσεων τους, είτε παραχωρεί ο Δήμος σε πιστωτές του για εξασφάλιση υποχρεώσεων του.

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (χρεωστικοί). Ο λογ. 04 συλλειτουργεί με τον λογ. 08 «Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (πιστωτικοί)».

Με τον λογ. 04 παρακολουθούνται πληροφορίες και πιστωτικά στοιχεία ανάλογα με τις ανάγκες κάθε Δήμου.

05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων Βλέπε λογ. 01

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού Βλέπε λογ. 02

08 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (πιστωτικοί) Βλέπε λογ. 04

09 Λογαριασμοί τάξεως υποκαταστημάτων άλλων κέντρων Για τον τρόπο ανάπτυξης του λογαριασμού βλέπε σχετικά στον λογ. 19, 29, 39, 49 και 59.

Σε περίπτωση που ο Δήμος κάνει χρήση του ομίλου λογ. 09, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού στον Ισολογισμό τέλους χρήσης συναθροίζονται και εμφανίζονται με τα αντίστοιχα των λογαριασμών 01 - 08

Εμφάνιση στον Ισολογισμό των λογαριασμών τάξεως

Η εμφάνιση στον Ισολογισμό των λογαριασμών τάξεως γίνεται σε ιδιαίτερο σημείο του Ενεργητικού και του Παθητικού ως ακολούθου:

Α) Λογαριασμοί Τάξεως Χρεωστικοί:

Λογαριασμός

Λογαριασμός ισολογισμού

- 01 1. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
- 02 2. Χρεωστικοί λογαριασμοί Προϋπολογισμού
- 03 3. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων εμπράγματος και αμφοτεροβαρών συμβάσεων
- 04 4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως.

Β) Λογαριασμοί Τάξεως Πιστωτικοί

- 05 1. Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων
- 06 2. Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού
- 07 3. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων, εμπράγματος ασφαλειών και αμφοτεροβαρών συμβάσεων
- 08 4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

5.1 Η οργάνωση των Οικονομικών υπηρεσιών και του λογιστηρίου του Οργανισμού

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Δήμους αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα έργα Λογιστικής και η υλοποίησή του απαιτεί σχεδιασμό και οργάνωση. Οι πρώτες απόψεις για την εφαρμογή του νέου Λογιστικού Συστήματος εμφάνιζαν 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 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 τμήματά του, όπως είναι η Απογράφη Έναρξης. Κάτω από αυτή τη λογική είναι αναγκαίο το Δημοτικό Συμβούλιο ή η Δημαρχιακή 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.

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:

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

I. Η κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού όσον αφορά στη γνώση του Διπλογραφικού Συστήματος. Στο σημείο αυτό πρέπει να εκτιμηθούν δύο παράμετροι:

§ το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων δεν έχει την εμπειρία λειτουργίας Διπλογραφικού Συστήματος, ενώ και όσοι το γνωρίζουν έχουν αποξενωθεί από αυτό, αφού η δουλειά τους γίνεται με το Απλογραφικό Λογιστικό των Ο.Τ.Α.

§ το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό όμως αποτελεί τον κορμό και την ατμομηχανή υλοποίησης του Έργου εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος, και γι' αυτό το λόγο πρέπει να του παρασχεθεί κάθε βοήθεια.

II. Το επίπεδο μηχανοργάνωσης του Δήμου.

§ Η ύπαρξη υποδομής για τη μηχανογραφική παρακολούθηση τομέων των οικονομικών διαδικασιών παίζει καθοριστικό ρόλο στην πορεία υλοποίησης του προγράμματος:

§ Είναι απαραίτητο να υπάρχει μηχανογράφηση στις προμήθειες για την καταχώρηση των αναλαμβανομένων υποχρεώσεων και των τιμολογίων, έτσι ώστε οι καταχωρήσεις να ενημερώνουν το Διπλογραφικό.

§ Το επίπεδο μηχανογράφησης τμημάτων των προσόδων σε συνδυασμό με την ταμειακή υπηρεσία, μας καθορίζει το επίπεδο αυτόματης ενημέρωσης του Διπλογραφικού.

§ Η αλληλοενημέρωση όλων αυτών των τμημάτων μηχανογραφικής παρακολούθησης δίνει τη δυνατότητα: τα έσοδα να χρεώνουν (βεβαιώνουν) τους δημότες και το ταμείο με την είσπραξη των οφειλών να ξεχρεώνει (πιστώνει) τους δημότες. Ο προϋπολογισμός να ενημερώνεται από το ταμείο με τα πληρωθέντα και κατ' επέκταση το ταμείο με τις πληρωμές να εξοφλεί τους προμηθευτές.

§ Ιδιαίτερα για τους Δήμους με υποχρέωση τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής, η μηχανοργάνωση των αποθηκών (πέραν των άλλων λειτουργιών του δήμου) αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.

III. 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 δισεκατομμυρίων, με διαφορετική διάρθρωση υπηρεσιών, με πολλές διευθύνσεις και με το γνωστό πρόβλημα της «κατάτμησης» των γνωστικών αντικειμένων ανάμεσα στο προσωπικό.

IV. Το επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στην αλυσίδα των οικονομικών υπηρεσιών Η λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών απαιτεί την τήρηση ορισμένων διαδικασιών που έχουν σχέση με τον έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης, αλλά και με διαδικασίες ελέγχου (όπως η τήρηση του βιβλίου ανειλημμένων υποχρεώσεων για τον έλεγχο της υπέρβασης της δαπάνης). Στις περισσότερες περιπτώσεις των Δήμων, πολλές από τις διαδικασίες αυτές δεν τηρούνται ολοκληρωμένα.

Η τήρηση συγκεκριμένων διαδικασιών επιδρά σημαντικά στη σωστή εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος. Για παράδειγμα: η παρακολούθηση του προϋπολογισμού θα γίνεται με διπλογραφικές εγγραφές, εάν όμως ο Δήμος δεν τηρεί την διαδικασία της ανάληψης δαπάνης, δεν θα μπορεί να αποτυπώνει ένα κομμάτι της παρακολούθησης του προϋπολογισμού με Διπλογραφικό τρόπο.

Επιπλέον είναι έκδηλο ότι το καλό επίπεδο λειτουργίας του λογιστικού των Ο.Τ.Α., είναι καθοριστικός παράγοντας στην σωστή μετάβαση στο Διπλογραφικό Σύστημα. Ένα παράδειγμα αρκεί για να γίνει κατανοητή αυτή η διάσταση: η καταχώριση του παραστατικού του προμηθευτή είναι βασικός όρος λογιστικής λειτουργίας στο Διπλογραφικό Σύστημα και δημιουργεί σοβαρό πρόβλημα σε εκείνον τον Δήμο, ο οποίος σήμερα δεν μπορεί να συγκεντρώσει άμεσα τα παραστατικά που λαμβάνει από τους προμηθευτές του.

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 στην ΔΟΥ είναι συνδεδεμένος μηχανογραφικά με το Δήμο και με αυτό τον τρόπο υπάρχει η δυνατότητα να ενημερώνεται το Διπλογραφικό.

Πάντως θα λέγαμε πως η σύσταση Ταμειακής Υπηρεσίας είναι όρος για την λειτουργία του Διπλογραφικού, ενώ βοηθάει γενικότερα το Δήμο στον οικονομικό προγραμματισμό του και στη διαχειριστική του αυτοτέλεια.

VI. Η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης.

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

Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά στην παρακολούθηση των αποθεμάτων σαν βασικό στοιχείο για τη διαμόρφωση του κόστους και κατ' επέκταση των οικονομικών αποτελεσμάτων του Δήμου. Δεν μπορούμε να μιλάμε για λειτουργία Αναλυτικής Λογιστικής δίχως την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του Δήμου

Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για την μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. με το Διπλογραφικό.

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 εκπαίδευσή τους,
- το συντονισμό των ενεργειών βήμα-βήμα και
- την παρακολούθηση της προόδου

Η εύρυθμη λειτουργία των δήμων και κατά συνέπεια η αποτελεσματική εξυπηρέτηση του πολίτη, εξαρτώνται καθοριστικά όπως αναφέρουμε πιο πάνω από το σύστημα οργάνωσης και ανάπτυξης των Ο.Τ.Α., τις συνθήκες απασχόλησης και την απόδοση του προσωπικού. Η χρηματοδότηση των δήμων για έργα, μελέτες και ενέργειες που αφορούν στη βελτίωση των οργανωτικών, των λειτουργικών και των τεχνολογικών συστημάτων διαχείρισής τους, καθώς και στη συνεχή κατάρτιση του προσωπικού τους, αποτελούν προτεραιότητες των ΟΤΑ. Στόχοι επίσης για τον εξυχνόνισμο και την ομαλή λειτουργίας τους είναι:

- § Η οργάνωση των Ο.Τ.Α. με σκοπό την εύρυθμη λειτουργία τους.
- § Η αύξηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των Ο.Τ.Α.
- § Η ποιοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες.
- § Η καλύτερη διαχείριση των πόρων των Ο.Τ.Α.
- § Η ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού των Ο.Τ.Α. και στην αναβάθμιση των συνθηκών εργασίας.
- § Η ενίσχυση της τοπικής ανάπτυξης.

Οι επιλέξιμες δράσεις ομαδοποιούνται στα ακόλουθα Μέτρα :

- Μέτρο 1.1.: Κατάρτιση επιχειρησιακών προγραμμάτων.
- Μέτρο 1.2α.: Μελέτες οργάνωσης και ανάπτυξης των υπηρεσιών των Ο.Τ.Α.
- Μέτρο 1.2β.: Υποστήριξη της προσυμβατικής διαδικασίας των συμπράξεων Ο.Τ.Α. με ιδιώτες (προκαταρκτικές μελέτες σκοπιμότητας χρήσης της μεθόδου, διαγωνιστική διαδικασία επιλογής ιδιωτών – επενδυτών, κατάρτιση συμβάσεων).
- Μέτρο 1.3.: Έργα οργάνωσης και ανάπτυξης των υπηρεσιών των Ο.Τ.Α.

- Μέτρο 1.4.: Μηχανοργάνωση των Ο.Τ.Α. και εφαρμογή τεχνολογιών πληροφορικής.
- Μέτρο 1.5.: Συμπράξεις των Ο.Τ.Α. με τον ιδιωτικό τομέα με αντικείμενο αναφερόμενο σε δράσεις του Υποπρογράμματος 1.
- Μέτρο 1.6.: Οριζόντιες δράσεις.
- Μέτρο 1.7.: Αντιμετώπιση ειδικών, εκτάκτων και επειγουσών λειτουργικών δαπανών.
- Μέτρο 1.8.: Συμμετοχή σε κοινοτικά προγράμματα και κοινοτικές πρωτοβουλίες που χρηματοδοτούνται από τα κεντρικά όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο Νέος Τρόπος Λογιστικής Παρακολούθησης των Δήμων στηρίζεται στις αρχές της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής στο ισχύον Λογιστικό Σχέδιο των εμπορικών επιχειρήσεων με μικρές διαφορές και προσαρμογές πάνω στις ανάγκες τους. Με την έναρξη του νέου τρόπου τήρησης των Λογιστικών Βιβλίων οι Δήμοι τηρούν όλα τα γνωστά Βιβλία 3ης κατηγορίας (Ημερολόγια, Καθολικά, Βιβλία Ταμείου, Απογραφών κλπ.) και να εκδίδουν τις ανάλογες Λογιστικές Καταστάσεις (Ισολογισμός - Ισοζύγιο). Με το Νέο Λογιστικό Σύστημα Τήρησης Βιβλίων είναι εύκολη η αναγνώριση των επιμέρους εσόδων και εξόδων η καταγραφή των απαιτήσεων υπέρ και κατά του Δήμου, κατ' επέκταση η καταγραφή και αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου. Η μή περαιτέρω επιβάρυνση των πολιτών με πρόσθετα φορολογικά βάρη. Εξασφάλιση ενός ελαχίστου κόστους λειτουργίας σε όλους τους ΟΤΑ της χώρας, το οποίο θα επιλύσει ουσιαστικά το μεγάλο πρόβλημα βιωσιμότητας, κτλ.

5.2 Επιχειρησιακά Προγράμματα (Ε.Π.)

Στο πλαίσιο της διαδικασίας εκσυγχρονισμού της οργάνωσης και λειτουργίας της πρωτοβάθμιας τοπικής αυτοδιοίκησης και με απώτερο σκοπό τη δημιουργία μόνιμων δομών προγραμματισμού, υλοποίησης και παρακολούθησης των αποτελεσμάτων της δράσης των Ο.Τ.Α, θεσπίστηκε η υποχρέωση εκπόνησης επιχειρησιακών προγραμμάτων από τους ΟΤΑ.

Ειδικότερα, η σύνταξη επιχειρησιακών προγραμμάτων από τους ΟΤΑ, αποσκοπεί στην εισαγωγή μόνιμων εσωτερικών διαδικασιών και συστημάτων προγραμματισμού στην πρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση. Στόχος είναι η διαδικασία του προγραμματισμού, της παρακολούθησης και της μέτρησης των αποτελεσμάτων των δράσεων του Ο.Τ.Α., να αποτελέσει μια σταθερή εσωτερική λειτουργία και διαδικασία, στην οποία θα συμμετέχει σε όλες τις φάσεις, με συγκεκριμένο ρόλο, το ανθρώπινο δυναμικό του.

Το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα των Ο.Τ.Α ως ολοκληρωμένο πρόγραμμα ανάπτυξης

Το επιχειρησιακό πρόγραμμα των Ο.Τ.Α. συνιστά ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα τοπικής και οργανωτικής - λειτουργικής ανάπτυξης, σε εναρμόνιση με τις κατευθύνσεις αναπτυξιακού σχεδιασμού σε περιφερειακό και εθνικό επίπεδο. Δηλαδή αφορά όχι μόνον στις υποδομές και τις τοπικές επενδύσεις, αλλά και στη βελτίωση της υφιστάμενης οργάνωσης και λειτουργίας των Ο.Τ.Α., στο πλαίσιο του γενικότερου περιβάλλοντος στο οποίο δρουν, μεριμνώντας για τη βελτίωση της διαβίωσης των πολιτών και την παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών.

Στόχοι του Επιχειρησιακού Προγράμματος

Η θέσπιση της υποχρέωσης εκπόνησης επιχειρησιακών προγραμμάτων από τους Ο.Τ.Α. στοχεύει:

- στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της λειτουργίας τους,
- στην προώθηση του αναπτυξιακού και κοινωνικού τους ρόλου,
- στην καλλίτερη εξυπηρέτηση των πολιτών
- στην αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη κατανομή και αξιοποίηση των πόρων,
- στην προσέλκυση πρόσθετων οικονομικών πόρων,
- στην επίτευξη της ωρίμανσης και της υλοποίησης των δράσεων,
- στον περιορισμό της αποσπασματικής αντιμετώπισης των προβλημάτων,
- στο συντονισμό των δομών του Ο.Τ.Α., τη βελτίωση του τρόπου διοίκησης και την προώθηση του εσωτερικού μετασχηματισμού των Ο.Τ.Α.,

- στην ανάπτυξη συνεργασιών με πολλαπλασιαστικά αποτελέσματα,
- στην ενίσχυση της τοπικής δημοκρατίας και την αύξηση της δυνατότητας κοινωνικού ελέγχου.

Η γενική διάρθρωση ενός Επιχειρησιακού Προγράμματος

Συνοπτικά, στο πλαίσιο ενός Επιχειρησιακού Προγράμματος:

- Αναλύεται το εξωτερικό περιβάλλον του Ο.Τ.Α., προκειμένου να καταγραφούν οι ευκαιρίες που παρουσιάζονται και τα πιθανά προβλήματα που θα προκύψουν από αλλαγές ή εξελίξεις.
- Αναλύεται το εσωτερικό περιβάλλον του Ο.Τ.Α., προκειμένου να εντοπισθούν τα πλεονεκτήματα που μπορούν να αξιοποιηθούν αλλά και οι αδυναμίες του στην οργάνωση και λειτουργία του, που πρέπει να ξεπεραστούν προκειμένου ο Ο.Τ.Α. να ασκήσει το ρόλο του.
- Διατυπώνεται το όραμα, η στρατηγική και οι προτεραιότητές του, που στη συνέχεια
- εξειδικεύονται σε άξονες, μέτρα, δράσεις, προϋπολογισμούς, χρονοδιαγράμματα, κ.λπ.

Το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα, επομένως, περιλαμβάνει δράσεις στους ακόλουθους τομείς:

- Για την προώθηση της τοπικής ανάπτυξης:
- Προστασία και αναβάθμιση του φυσικού και δομημένου περιβάλλοντος (τεχνικές υποδομές και δίκτυα εξυπηρέτησης, προστασία και αειφόρος διαχείριση του φυσικού περιβάλλοντος, χωροταξία και πολεοδομία).
- Βελτίωση της κοινωνικής και οικονομικής ευημερίας των κατοίκων της περιοχής του (παιδεία, πολιτισμός, αθλητισμός, κοινωνική πολιτική, οικονομική ανάπτυξη και απασχόληση).
- Για την οργανωτική - λειτουργική ανάπτυξη του Ο.Τ.Α.:

- Οργάνωση και αναδιοργάνωση των υπηρεσιών για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, με την αξιοποίηση των Τεχνολογιών Πληροφορίας και Επικοινωνιών (Τ.Π.Ε.)
- Βελτίωση της οικονομικής κατάστασης (μεσοπρόθεσμος οικονομικός προγραμματισμός, παρακολούθηση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών, ορθολογικότερη οικονομική διαχείριση).
- Βελτίωση της παραγωγικής ικανότητας του Ο.Τ.Α. (μεσοπρόθεσμος προγραμματισμός προσλήψεων, ανάπτυξη του υφιστάμενου προσωπικού, μηχανοργάνωση, προμήθεια μηχανολογικού εξοπλισμού, εξασφάλιση γης και κτιριακών εγκαταστάσεων).

Τέλος, προβλέπει την ανάπτυξη συνεργασιών με λοιπούς φορείς του διοικητικού συστήματος της χώρας (Κεντρικοί φορείς, Περιφέρειες, Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, γειτονικοί Ο.Τ.Α.) και τοπικούς κοινωνικούς και οικονομικούς φορείς (ιδιωτικές επιχειρήσεις, σύλλογοι, μη κυβερνητικές οργανώσεις).

Υπόχρεοι Ο.Τ.Α., χρόνος, όργανα, διαδικασία εκπόνησης Επιχειρησιακού Προγράμματος

Υποχρέωση εκπόνησης επιχειρησιακών προγραμμάτων, που θα ισχύσει από τη νέα δημοτική και κοινοτική περίοδο, έχουν οι δήμοι με πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων, οι δήμοι πρωτευουσών νομών και οι δήμοι που προέρχονται από εθελούσια συνένωση.

Επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα διεύρυνσης των υπόχρεων Ο.Τ.Α., είτε με απόφαση του Υπουργού ΕΣ.Δ.Δ.Α., μετά από σύμφωνη γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., είτε, εκουσίως, με απόφαση του Ο.Τ.Α. (άρθρο 204 Κ.Δ.Κ.). Η εκπόνηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων από τους υπόχρεους Ο.Τ.Α. θα πραγματοποιείται εντός του πρώτου εξαμήνου από την ανάληψη των καθηκόντων της νέας δημοτικής αρχής (άρθρο 205 Κ.Δ.Κ.).

Το περιεχόμενο, η δομή και ο τρόπος υποβολής των επιχειρησιακών προγραμμάτων στις Περιφέρειες θα καθορισθούν με απόφαση του Υπουργού ΕΣ.Δ.Δ.Α., ενώ η διαδικασία κατάρτισης, παρακολούθησης και αξιολόγησης και τα

αντίστοιχα όργανα θα καθορισθούν με προεδρικό διάταγμα, που θα εκδοθεί μετά από πρόταση του Υπουργού ΕΣ.Δ.Δ.Α..

Πρόγραμμα δράσης του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.

Για την αποτελεσματικότερη οργάνωση της διαδικασίας και την υποστήριξη των υπόχρεων Ο.Τ.Α. στο νέο ρόλο που καλούνται να διαδραματίσουν και στο πλαίσιο του στόχου για την ανάπτυξη στον ίδιο τον Ο.Τ.Α. ενός μηχανισμού και μιας διαδικασίας προγραμματισμού, το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α., σε συνεργασία με την Ε.Ε.Τ.Α.Α. και την Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., έχει θέσει σε εφαρμογή ένα πρόγραμμα δράσης που περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενέργειες:

- Έκδοση της υπουργικής απόφασης του άρθρου 206 και του Προεδρικού Διατάγματος του άρθρου 207.
- Έρευνα υφιστάμενης κατάστασης και αναγκών των υπόχρεων Ο.Τ.Α.. Ανάλυση της υφιστάμενης κατάστασης των υπόχρεων Ο.Τ.Α. από πλευράς πόρων, προσωπικού, οργάνωσης και διαδικασιών προγραμματισμού. Η έρευνα θα στοχεύσει στην διαπίστωση της δυνατότητας των Ο.Τ.Α. για την εκπόνηση επιχειρησιακών προγραμμάτων.
- Ομαδοποίηση των Ο.Τ.Α. με βάση τις ανάγκες υποστήριξης. Με βάση τα συμπεράσματα της έρευνας θα γίνει ομαδοποίηση των Ο.Τ.Α. σε κατηγορίες, ανάλογα με τις ανάγκες, προκειμένου να προσαρμοστούν τα τεχνικά εργαλεία (προδιαγραφές, οδηγοί) και να καταστρωθούν τα συλλογικά προγράμματα υποστήριξης.
- Σύνταξη προδιαγραφών - οδηγιών επιχειρησιακών προγραμμάτων, που θα αξιοποιηθούν για την εκπόνηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων.
- Εκπόνηση συστήματος δεικτών παρακολούθησης των αποτελεσμάτων των επιχειρησιακών προγραμμάτων.
- Διοργάνωση ενημερωτικών εκδηλώσεων αιρετών και στελεχών Ο.Τ.Α..
- Σχεδιασμός και οργάνωση των προγραμμάτων υποστήριξης. Τα προγράμματα θα σχεδιαστούν με βάση τόσο τη γεωγραφική διάσταση όσο και το επίπεδο ετοιμότητας των Ο.Τ.Α. και θα αφορούν εκείνους για τους οποίους θα διαπιστωθεί από την έρευνα αναγκών ότι χρήζουν υποστήριξης. Στόχος των

προγραμμάτων υποστήριξης είναι η εκπόνηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων στους προαναφερόμενους Ο.Τ.Α.

Σε πρώτη φάση, στους υπόχρεους Ο.Τ.Α. αποστέλλεται το συνημμένο ερωτηματολόγιο καταγραφής των στοιχείων, που είναι απαραίτητα για την διερεύνηση της υφιστάμενης κατάστασης από πλευράς δομών και διαδικασιών προγραμματισμού και τον καθορισμό των αναγκών υποστήριξής τους.

Προκειμένου να οργανωθεί στο Υπουργείο ο υποστηρικτικός μηχανισμός, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να επιστραφούν τα ερωτηματολόγια συμπληρωμένα το συντομότερο.

Βιβλιογραφία

- 1) ΒΡΟΣΤΟΥΡΗΣ Π. -ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και διερμηνείες», Εκδ. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.Λ.), 2001.
- 2) Γενική Διεύθυνση Εκπαίδευσης & Πολιτισμού, Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., «Τετράδια Αυτοδιοίκηση», Εκδ. Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., 2001 Τεύχος Α & 2002 τεύχος Α.
- 3) ΓΚΟΝΤΑΡΑΣ Γ. - ΜΠΕΛΛΟΣ Χ., «Οικονομική Διαχείριση των Ο.Τ.Α.», Εκδ. Χρ. Μπέλλος, 2001.
- 4) ΓΚΟΝΤΑΡΑΣ Γ. ΜΠΕΛΛΟΣ Χ., «Νομιμότητα Δαπανών Δήμων και Κοινοτήτων.», Εκδ. Χρ. Μπέλλος, 2001.
- 5) ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., «Ανάλυση -Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου», Εκδ. Α.Ν. Σάκκουλα, 1996 & 2001.
- 6) ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδ. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.ΕΑ), 1988.
- 7) Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., «Γνώση για την Ανάπτυξη», Εκδ. Υπουργείου Εσωτερικών, 2000.
- 8) ΚΑΡΑΠΛΑΝΗΣ Σ., «Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων», Εκδ. Γ. Καραναστάση, 2001.
- 9) ΚΑΡΑΝΑΣΤΑΣΗΣ Γ. «Το διπλογραφικό σύστημα στουί Δήμου5 και Κοιότητες», Εκδ. Γ. Καραναστάση, 2001.
- 10) ΜΠΕΣΙΛΑ -ΒΗΚΑ Ε. «Το συνταγματικό πλαίσιο του θεσμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης», Εκδόσεις Σάκκουλας 1995.

- 11) ΜΠΕΣΙΛΑ -ΒΗΚΑ Ε., «Οι σύγχρονες αρμοδιότητες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και Ευρωπαϊκής Ενοποίησης», εκδ. Σάκκουλας, 1998.
- 12) ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜΜ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδ. Εμμ. Σακκέλης, 2001
- 13) ΘΕΟΔΩΡΟΥ ΙΩΑΝΝΗΣ «Οι Δαπάνες των Ο.Τ.Α.», έκδοση 2006.
- 14) ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΤΣΑΜΗΣ-ΙΩΑΝΝΗΣ ΡΑΛΛΗΣ, «Η Διάρθρωση του φορολογικού συστήματος της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα σε σχέση με την Ευρωπαϊκή Ένωση». -Τοπική ανάπτυξη και αυτοδιοίκηση., Περιοδικό της Ε.Ε.Τ.Α.Α. τεύχος 3, Σεπτέμβριος 2006.
- 15) ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Α.Σ. - Μηνιαία Κοστολόγηση - Ετήσια Κοστολόγηση - Διακίνηση Αποθήκης, Εκδόσεις Σταμούλη, Θεσσαλονίκη 2003.
- 16) United Nations Publications 2004, Decentralizations promotes cooperation: The role of Local Authorities -article.
- 17) Core Concepts of Government and Not -for profit Accounting, Michael H. Granof, Penelope S. Wardlow, pub. John Wiley & Sons inc., pub 2004, p. 5
- 18) WILEY GAAP for government 2004, Interpretation and Application of generally Accepted Accounting Principles for States and Local Governments, by Warren Ruppel.
- 19) FASB No 4, Statement of Financial Accounting Concepts No4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness organisation.