



**ΑΝΟΙΚΤΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΚΥΠΡΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ  
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

## **ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ**

**Αξιολόγηση των Οργανισμών Τοπικής  
Αυτοδιοίκησης μέσα από την ανάλυση των οικονομικών  
καταστάσεων, σύμφωνα με το οικονομικό διαχειριστικό  
σύστημα και σύγκριση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα:  
Ανάλυση περίπτωσης του δήμου Κοζάνης (2008-2013)**

ΦΟΙΤΗΤΗΣ

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΧΡΙΣΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΚΟΖΑΝΗ, ΙΟΥΝΙΟΣ, 2013



## **ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ**

**Αξιολόγηση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης μέσα από την  
ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το οικονομικό  
διαχειριστικό σύστημα και σύγκριση με τα διεθνή λογιστικά  
πρότυπα: Ανάλυση περίπτωσης του δήμου Κοζάνης (2008-2013)**

ΦΟΙΤΗΤΗΣ

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΧΡΙΣΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΚΟΖΑΝΗ, ΙΟΥΝΙΟΣ, 2013

# 1 Περιεχόμενα

1	Περιεχόμενα .....	4
2	Περίληψη .....	7
3	Abstract.....	8
4	Εισαγωγή .....	9
4.1	Προβληματισμοί, προκλήσεις και ερωτήματα.....	9
4.2	Σκοπός της εργασίας .....	10
5	Επισκόπηση βιβλιογραφίας.....	10
6	Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.....	12
6.1	Το πρόγραμμα Καλλικράτης και οι συνενώσεις των Καποδιστριακών δήμων .....	13
6.2	Λογιστική των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.....	14
6.2.1	Προϋπολογισμός (δομή και εκτέλεση) .....	15
6.2.2	Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του δημόσιου λογιστικού .....	17
6.2.3	Το οικονομικό κύκλωμα του δήμου.....	18
6.2.4	Έσοδα και έξοδα του δήμου.....	18
6.2.5	Λογιστικές εργασίες και εργασίες τέλους περιόδου .....	21
6.2.6	Οικονομικές καταστάσεις που δημοσιοποιεί ο δήμος, ανάγκη πληροφόρησης .....	22
6.3	Ο δήμος Κοζάνης .....	23
7	Διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) .....	25
7.1	Προέλευση και στόχοι των IPSAS.....	25
7.1.1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (IPSAS 1) .....	27
7.1.2	Καταστάσεις των ταμειακών ροών (IPSAS 2).....	28
7.1.3	Λογιστικές πολιτικές μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και αντιμετώπιση λαθών (IPSAS 3).....	29

7.1.4	Επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών (IPSAS 4) .....	30
7.1.5	Κόστος δανεισμού (IPSAS 5) .....	31
7.1.6	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική θυγατρικών δημοτικών επιχειρήσεων (IPSAS 6) .....	31
7.1.7	Λογιστική απεικόνιση επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες (IPSAS 7) .....	32
7.1.8	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (IPSAS 8) .....	33
7.1.9	Έσοδα από συναλλαγές (IPSAS 9) .....	34
7.1.10	Οικονομική πληροφόρηση σε περιπτώσεις υπερπληθωρισμού (IPSAS 10) .....	35
7.1.11	Κατασκευές έργων.(IPSAS 11).....	35
7.1.12	Αποθέματα (IPSAS 12).....	36
7.1.13	Μισθώσεις (IPSAS13) .....	37
7.1.14	Λογιστικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς (IPSAS14). .....	38
7.1.15	Μέσα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρουσίαση (IPSAS 15) .....	38
7.1.16	Επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία (IPSAS 16) .....	39
7.1.17	Ενσώματες ακινητοποιήσεις (IPSAS 17).....	40
7.1.18	Πληροφόρηση κατά τομέα (IPSAS 18) .....	41
7.1.19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις – ενδεχόμενες υποχρεώσεις (IPSAS 19) .....	41
7.1.20	Λογιστική παρουσίαση συνδεδεμένων μερών (IPSAS 20).....	42
7.1.21	Απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές (IPSAS 21).....	42
7.1.22	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οικονομικών του κράτους (IPSAS 22).....	43
7.1.23	Έσοδα από φόρους και τέλη (IPSAS 23).....	44

7.1.24	Παρουσίαση πληροφοριών του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις (IPSAS 24) .....	44
7.1.25	Αμοιβές εργαζομένων (IPSAS 25).....	45
7.1.26	Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ταμειακές ροές (IPSAS 26).....	45
7.1.27	Γεωργία (IPSAS 27).....	46
7.1.28	Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση (IPSAS 28) .....	46
7.1.29	Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση (IPSAS 29) .....	47
7.1.30	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις (IPSAS 30).....	47
7.1.31	Άυλα στοιχεία (IPSAS 31).....	48
8	Σύγκριση του Ελληνικού λογιστικού σχεδίου με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα –Αριθμοδείκτες - Συμπεράσματα.....	50
8.1.1	Απαραίτητες ενέργειες για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τους ΟΤΑ .....	51
8.1.2	Αναμενόμενα οφέλη – επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ .....	52
8.1.3	Αριθμοδείκτες .....	52
8.1.4	Σύγκριση .....	55
8.1.5	Συμπεράσματα .....	67
9	Βιβλιογραφία .....	70
10	Γλωσσάριο .....	73
11	Παράρτημα.....	74

## 2 Περίληψη

Το οικονομικό διαχειριστικό σύστημα των ΟΤΑ στην Ελλάδα, βασίζεται στην εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, που εφαρμόστηκε με επιτυχία την τελευταία δεκαετία. Η κρίση δημοσίου χρέους όμως, καθιστά απαραίτητες μεταρρυθμίσεις στην διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, καθώς παρουσιάστηκε μια διεθνή αμφισβήτηση σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ζητούμενο κατά την τρέχουσα περίοδο είναι η δημοσιονομική σταθερότητα, η ολοκληρωμένη πληροφόρηση και η διαφάνεια στην οικονομική διαχείριση - δημοσιοποίηση των οικονομικών στοιχείων.

Σημαντική προσπάθεια προς τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διαχείρισης έγινε με την εφαρμογή του προγράμματος Καλλικράτης. Σε διεθνές επίπεδο παρουσιάζεται μια τάση στην υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα που προτάθηκαν από την διεθνή ομοσπονδία λογιστών. Τα 32, μέχρι στιγμής, πρότυπα που εξέδωσε η ομοσπονδία βασίζονται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Με τα πρότυπα αυτά εισάγεται η δεδουλευμένη λογιστική προκειμένου να παρουσιαστούν αξιόπιστα στοιχεία και με την σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των οντοτήτων να ελαχιστοποιηθούν οι κίνδυνοι.

Στόχος της διατριβής είναι να διερευνηθεί διαχρονικά η πορεία του δήμου Κοζάνης με την χρήση αριθμοδεικτών, η παρουσίαση των διεθνών προτύπων, η σύγκριση της υφιστάμενης κατάστασης με την δεδουλευμένη λογιστική των διεθνών λογιστικών προτύπων και η εξαγωγή συμπερασμάτων. Τα συμπεράσματα αφορούν κυρίως στον χρόνο αναγνώρισης των συναλλαγών, την συγκρισιμότητα των οικονομικών στοιχείων, την δυνατότητα ανάλυσης περισσότερων και αξιόπιστων πληροφοριών, τις ταμειακές ροές, το κόστος εφαρμογής των προτύπων και του πιθανούς κινδύνους που μπορεί να εμφανιστούν.

### **3 Abstract**

*Evaluation of Local Authorities through the analysis of financial statements, in accordance with the financial management system and compared with international accounting standards: case analysis of Kozani (2008-2013)*

The financial management system of local government in Greece, based on the application of the double-entry method, implemented with success within the last decade. The sovereign debt crisis, however, makes necessary reforms in public financial management, because an international questioning concerning the presentation of financial statements presented. Challenge right now is fiscal stability, comprehensive information and transparency in financial management - disclosure of financial data.

Implementing program Kallikratis had been a Major effort to modernize the financial management. There is a global trend towards adopting international public sector accounting standards proposed by the International Federation of Accountants. So far, federation published, 32 public sector accounting standards based on international financial reporting standards. These standards import accrual accounting rules in order to present reliable data, and with comparison of financial statements across entities minimize risks.

Aim of this thesis is to make an historical analysis on financial structure of municipality Kozani using financial ratios, to present international public sector accounting standards, compare cash accounting and accrual accounting, and inference. Conclusions are mainly recognition time of the transactions, comparability of financial information, ability to analyze more and reliable information, cash flows, cost of implementing the standards and the potential risks that may occur.



## **4 Εισαγωγή**

Κατά την τελευταία πενταετία στην Ελλάδα, έχουν συμβεί σημαντικά γεγονότα, με κυριότερο την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης. Ακόμη στην τοπική αυτοδιοίκηση η συνένωση των δήμων μέσω του προγράμματος “Καλλικράτης”, η οποία έχει προκαλέσει πολλές συζητήσεις για την διαχείριση των οικονομικών σε τοπικό επίπεδο. Στα πλαίσια της παρούσας διατριβής θα μελετήσουμε την οικονομική διαχείριση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης όπως έχει θεσμοθετηθεί στην χώρα μας. Στην συνέχεια μέσα από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα, θα ερευνηθούν σε διεθνές επίπεδο, πιθανές μεταρρυθμιστικές ενέργειες που μπορούν να γίνουν προκειμένου να ξεπεραστούν τα προβλήματα που παρουσιάζονται. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) αποτελούν την συνέχεια των διεθνών λογιστικών προτύπων για τις επιχειρήσεις. Καθώς αποτελούν μια σχετικά νέα προσέγγιση των δημόσιων οικονομικών με κυριότερο στόχο την ορθότερη παρουσίαση και την δυνατότητα για σύγκριση μέσω κοινών κανόνων παγκοσμίως, εύλογο προκύπτει το ερώτημα αν στην Ελλάδα, αλλά και σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα γίνουν αποδεκτά αυτά τα πρότυπα.

### **4.1 Προβληματισμοί, προκλήσεις και ερωτήματα.**

Η μελέτη των δημοσίων οικονομικών αποτελεί ένα τεράστιο ζήτημα που ξεφεύγει από τα όρια της παρούσας διατριβής. Η παρουσίαση των οικονομικών του δήμου Κοζάνης σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και στην συνέχεια η θεωρητική προσέγγιση για την υπό εξέταση πενταετία σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελεί μια πρόκληση που μπορεί να αποδώσει σημαντικές μεταρρυθμιστικές προτάσεις. Προκύπτουν λοιπόν ερωτήματα σχετικά με την ορθότητα της οικονομικής διαχείρισης του δήμου και την αξιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται από πιθανούς πιστωτές του δήμου. Ακόμη την μελλοντική πιστοληπτική ικανότητα του, τις προκλήσεις που μπορεί να εμφανιστούν μελλοντικά αλλά κυρίως την ικανότητα του δήμου να παράγει κοινωνικό έργο καθώς αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου. Η σημαντικότερη διαφορά ενός δήμου με μια ανώνυμη εταιρεία είναι ότι στόχος δεν είναι το κέρδος αλλά η διοίκηση και υλοποίηση κοινωνικών προγραμμάτων. Εξακολουθεί όμως να αποτελεί μια οικονομική οντότητα η οποία έχει έσοδα – έξοδα, καταρτίζει προϋπολογισμό τον οποίο και υλοποιεί και οφείλει να παρουσιάζει το έργο που παράγει. Πώς όμως

προκύπτει ότι η διαχείριση του γίνεται με ορθό τρόπο, ποιος κρίνει τα αποτελέσματα και ποιούς ενδιαφέρουν τα οικονομικά του δήμου;

## **4.2 Σκοπός της εργασίας**

Κατά την παρούσα διατριβή θα γίνει μια παρουσίαση της λογιστικής των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης σύμφωνα με τους κανονισμούς που ισχύουν στην Ελλάδα. Στην συνέχεια θα ακολουθήσει μια παρουσίαση των ΔΛΠΔΤ, προκειμένου να γίνει κατανοητή η προέλευση τους, οι στόχοι που θέτουν, η αναγκαιότητα ή μη υιοθέτησης τους και η θεωρητική υλοποίηση τους για την εξεταζόμενη περίοδο. Στην συνέχεια με την σύγκρισή του ελληνικού λογιστικού σχεδίου με τα διεθνή πρότυπα θα αναζητηθούν μέσω αριθμοδεικτών οφέλη ή επιπτώσεις για τον δήμο αλλά και για το κοινό, δηλαδή πιστωτές – πολίτες. Σκοπός της μελέτης αυτής είναι να διερευνηθεί διαχρονικά η πορεία του δήμου Κοζάνης με την χρήση κατάλληλων αριθμοδεικτών, να επιχειρηθεί μια θεωρητική προσέγγιση σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, και μέσα από την σύγκριση των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν να εξαχθούν προτάσεις.

## **5 Επισκόπηση βιβλιογραφίας**

Για την βιβλιογραφική επισκόπηση αναζητήσαμε στο διαδίκτυο και σε ιστοσελίδες-μηχανές αναζήτησης επιστημονικού περιεχομένου, όπως ή Science Direct, JSTOR και Wiley Online Library, άρθρα και μελέτες με τον τίτλο International public sector accounting standards.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα αποτελούν μια σχετικά νέα ενέργεια η οποία ξεκίνησε-καθιερώθηκε ως μια προσπάθεια κατά την τελευταία δεκαετία από την διεθνή ομοσπονδία λογιστών (IFAC – International Federation of Accountants), προκειμένου να καθιερωθούν διεθνώς λογιστικές πρακτικές που θα βασίζονται σε ένα κοινό πλαίσιο.<sup>1</sup> Αν και ήδη έχει απασχολήσει την διεθνή βιβλιογραφία στην Ελλάδα αποτελεί ένα ζήτημα το οποίο βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο, καθώς οι πρώτες συζητήσεις και θεωρητικές μελέτες μόλις έχουν ξεκινήσει.

Η Ελλάδα ως μέλος την νομισματικής ένωσης είναι φυσικό να δέχεται επιρροές από άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Η τροποποιημένη ταμειακή λογιστική είναι η βάση στην οποία στηρίζεται η λογιστική αντιμετώπιση και λειτουργία σχεδόν

---

<sup>1</sup> Από την μελέτη: IPSASB (2005).

ολόκληρου του οικονομικού συστήματος του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα. Οι τυποποιημένες οικονομικές καταστάσεις παγκοσμίως μπορούν να διευκολύνουν την συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων, στην περίπτωση μας τους ΟΤΑ, με αποτέλεσμα να διευκολύνεται, τουλάχιστον θεωρητικά, η λήψη αποφάσεων και η αποφυγή λανθασμένων επιλογών που έχουν γίνει σε άλλους δήμους.<sup>2</sup>

Στην Ευρώπη γίνονται ενέργειες προκειμένου τα διεθνή λογιστικά πρότυπα να ενσωματωθούν στην ευρωπαϊκή αλλά και την εθνική νομοθεσία των χωρών μελών. Στην συνέχεια θα ακολουθήσει η μετάβαση από την σημερινή γενικότερη οικονομική λειτουργία στην υιοθέτηση των IPSAS.<sup>3</sup> Πρέπει όμως να επισημανθεί ότι σε αρκετές περιπτώσεις στον ευρωπαϊκό χώρο έχουν γίνει μεταρρυθμίσεις προς την νέα δημόσια διοίκηση και το νέο δημόσιο μανάτζμεντ. Στην Ελλάδα αξιόλογο ερευνητικό έργο και αντίστοιχα σημαντική πληροφόρηση σχετικά με το νέο δημόσιο μανάτζμεντ προκύπτει από έρευνες του καθηγητή Αντώνη Μακρυδημήτρη. Παρόμοιες έρευνες στον ευρωπαϊκό χώρο βρίσκουμε σε μελέτες όπως αυτές των Pina V. and Torres L. (1999) και Christiaens J. and Reyniers B. (2009) Οι περιορισμένες περιπτώσεις προς την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα έχουν σημαντικό αντίκτυπο καθώς περιλαμβάνουν αρκετές χώρες της ΕΕ την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και άλλα όργανα και διεθνείς οργανισμούς<sup>4</sup>.

Ακόμη στην ιστοσελίδα της κομισιόν έχει ξεκινήσει μια διαβούλευση για την αναγκαιότητα, την σπουδαιότητα, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της υιοθέτησης των IPSAS αλλά και τον τρόπο μετάβασης των χωρών μελών σε αυτά τα πρότυπα. Τα αποτελέσματα αυτής της διαβούλευσης παρουσιάστηκαν με την έκθεση της επιτροπής για την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα. Σημαντικότερα σημεία αποτελούν η αναγνώριση του καίριου ρόλου των προτύπων για την δημοσιονομική εποπτεία της ΕΕ, την αναγνώριση των προτύπων αυτών ως τα μοναδικά διεθνώς αξιόπιστα, την σημαντικότητα της δεδουλευμένης λογιστικής, την χρησιμοποίησή τους ως εργαλείο αντιμετώπισης υποβολής ανακριβών στοιχείων από κράτη μέλη, την ανάγκη εναρμόνισης, τα πιθανά οφέλη και το κόστος που συνεπάγεται η υιοθέτησή τους.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Κρατικός προϋπολογισμός (2009).

<sup>3</sup> Deloitte (2007).

<sup>4</sup> Ernst and Young (2012)

<sup>5</sup> Έκθεση της επιτροπής προς το συμβούλιο και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο.

Η Ernest and Young σε μελέτη που έκανε στην ευρωπαϊκή ένωση και η οποία περιλαμβάνει 19 οικονομικές οντότητες παρατήρησε ότι έχουν γίνει ενέργειες για την μετάβαση στην δεδουλευμένη λογιστική αλλά όχι και προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ<sup>6</sup>.

Σε άλλες ηπείρους παρατηρούμε ότι οι ΗΠΑ με την δήλωση του κυβερνητικού συμβουλίου λογιστικών προτύπων έχει καθιερώσει τα ΔΛΠΔΤ. Στην Νότια Αφρική ήδη από το 2006 έχουν καθιερωθεί τα ΔΛΠΔΤ τα οποία όμως από την εφαρμογή τους παρουσίασαν μια δυσμενέστερη εικόνα για τους δήμους που τα υιοθέτησαν. Στην Αυστραλία αλλά και την Νέα Ζηλανδία, χώρες που έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν τα ΔΛΠΔΤ, παρατηρούμε ότι έχουν προχωρήσει και στην εφαρμογή των AAS27, AAS29 και AAS31 (Australian Accounting Standards), σχετικά με χρηματοοικονομική πληροφόρηση των τοπικών κυβερνήσεων, των κυβερνητικών τομέων και των κυβερνήσεων αντίστοιχα. Ακόμη η Αυστραλία έχει υιοθέτηση και το AAS1049 με το οποίο στοχεύει στην σύγκλιση των εθνικών λογαριασμών και των κυβερνητικών λογιστικών προτύπων που στηρίζονται στα ΔΛΠΔΤ. Στην Νέα Ζηλανδία η υλοποίηση των ΔΛΠΔΤ ξεκίνησε ως ένα μέτρο αντιμετώπισης της οικονομικής κρίσης που την επηρέαζε εκείνη την περίοδο από την κυβέρνηση και συνεχίστηκε προς τις τοπικές και περιφερειακές διοικήσεις. Αξιοσημείωτο είναι ότι κατάφεραν να αντιμετωπίσουν με αυτό τον τρόπο φαινόμενα διαφθοράς που υπήρχαν, επίσης η άποψη που επικρατεί κατά της υποχρεωτικής υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ από ένα κράτος εμφανίζεται σε κείμενα και επιστολές που υπάρχουν στην ιστοσελίδα της Νέας Ζηλανδίας για τα λογιστικά πρότυπα<sup>7</sup>

## **6 Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης**

Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης είναι ανεξάρτητα και αυτοτελή όργανα τα οποία στο πλαίσιο των τοπικών ζητημάτων είναι αυτοδιοίκητα. Δηλαδή μπορούν να λαμβάνουν αποφάσεις για τα τοπικά ζητήματα ανεξάρτητα από τις προτάσεις και παροτρύνσεις της κεντρικής διοίκησης.

---

<sup>6</sup> Ernst and Young (2010)

<sup>7</sup> Pina V and Torres L. (1999)

Ακόμη έχουν δημοσιονομική αυτοτέλεια, το οποίο σημαίνει ότι για τις αποφάσεις που λαμβάνουν δεν ελέγχεται η σκοπιμότητα των αποφάσεων τους αλλά μόνο η νομιμότητα των διαδικασιών.

Ως οικονομικές οντότητες για την διαχείριση των οικονομικών τους ακολουθούν τους κανόνες που θέτουν οι νόμοι για τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Υπάρχουν μια σειρά από νόμοι που καθορίζουν τις διαδικασίες κατάρτισης και ψήφισης του προϋπολογισμού, την βεβαίωση και είσπραξη των εσόδων, τις πληρωμές, τις δαπάνες, τα τηρούμενα βιβλία, το κλείσιμο των βιβλίων και την δημοσιοποίηση των οικονομικών στοιχείων ενός δήμου. Σε διεθνές επίπεδο έχει ξεκινήσει η συζήτηση για κοινούς κανόνες σε όλα τα κράτη σχετικά με την αντιμετώπιση αυτών των ζητημάτων, θέμα που πραγματεύεται και η συγκεκριμένη διατριβή. Τα τελευταία χρόνια στην προσπάθεια τους οι δήμοι να έχουν καλύτερη οικονομική διαχείριση έχουν γίνει συνενώσεις δήμων. Καθώς το μεγαλύτερο μέγεθος ενός δήμου επιτρέπει την λειτουργία οργανωμένου λογιστηρίου που για μια κοινότητα ήταν ασύμφορη.

## **6.1 Το πρόγραμμα Καλλικράτης και οι συνενώσεις των Καποδιστριακών δήμων**

Στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού και της βέλτιστης λειτουργίας των περιφερειακών διοικητικών μονάδων ψηφίστηκε το 2010 ο νόμος 3852 για την "Νέα αρχιτεκτονική της αυτοδιοίκησης και της αποκεντρωμένης διοίκησης – πρόγραμμα Καλλικράτης". Με το πρόγραμμα αυτό έγιναν συνενώσεις δήμων επανακαθορίστηκαν τα όρια των αυτοδιοικητικών μονάδων και μεταρρυθμίστηκε η διοικητική διαίρεση της χώρας. Ο νόμος αυτός τέθηκε σε ισχύ την 1 Ιανουαρίου του 2011. Βασικός στόχος του νόμου ήταν η δραστική μείωση του αριθμού των δήμων όπου από 910 δήμους και 124 κοινότητες, που προϋπήρχαν από τις συνενώσεις του 1997 με το πρόγραμμα Καποδιστριας, μειώθηκαν σε 325 δήμους μέσω εθελοντικών ή αναγκαστικών συνενώσεων. Ακόμη συγχωνεύθηκαν περίπου 6000 νομικά πρόσωπα σε λιγότερα από 1500, οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις συνενώθηκαν και αποτέλεσαν 13 περιφέρειες με αιρετούς – εκλεγμένους περιφερειάρχες ακόμη θεσμοθετήθηκαν 7 αποκεντρωμένες διοικήσεις. Η νέα δομή της περιφερειακής διοίκησης απέφερε πιο ισχυρές μονάδες με το ανάλογο κύρος καθώς εξελίσσονται σε αποτελεσματικούς διαχειριστές υπηρεσιών. Στον οικονομικό τομέα συμπεριλαμβάνει ριζικές αλλαγές στον έλεγχο των εσόδων και των εξόδων, την καλύτερη αξιοποίηση του προσωπικού,

την επίτευξη οικονομικών κλίμακας την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες και την διασφάλιση ισοσκελισμένων προϋπολογισμών.<sup>8</sup> Ως προς την δανειοδότηση των ΟΤΑ θεσπίζεται ένα αποτελεσματικό και διαφανές πλαίσιο το οποίο περιορίζει την συνεχή σύναψη δανείων για υπερχρεωμένους δήμους και την υποχρέωση τους να δημοσιεύουν τα οικονομικά στοιχεία στο διαδίκτυο.<sup>9</sup>

## 6.2 Λογιστική των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Η λογιστική μέθοδος που ακολουθείται από τους δήμους της χώρας μας βασίζεται στο προεδρικό διάταγμα 315/99 (ΦΕΚ 302/30-12-99), όπου σε αυτό καθορίζεται ότι από το 2000 και μετά είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν την διπλογραφική λογιστική μέθοδο. Η διπλογραφική μέθοδος σημαίνει ότι γίνεται μια συστηματική καταγραφή των λογιστικών γεγονότων με τήρηση λογαριασμών που κύριο στόχο έχουν μέσα από την ανάλυση αυτών να προσδιορίζουν επακριβώς την οικονομική κατάσταση αλλά και την πορεία των οικονομικών στοιχείων. Μπορούμε δηλαδή μέσα από δευτεροβάθμιους λογαριασμούς να προσδιορίζουμε ακριβώς τον αντίκτυπο που έχουν τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και να λαμβάνουμε καλύτερη πληροφόρηση σε συγκεκριμένο χρόνο. Με την διπλογραφική μέθοδο καταγράφονται οι μεταβολές στην οικονομική κατάσταση ενός δήμου θέτοντας σε κίνηση δύο (2) τουλάχιστον λογαριασμούς όπου ο ένας μεταβάλλεται (χρεώνεται ή πιστώνεται) και τουλάχιστον ένας ή περισσότεροι με το ίδιο ακριβώς ποσό αντίστροφα. Ισχύει δηλαδή η γνωστή λογιστική ισότητα: Ενεργητικό = Παθητικό + Καθαρή θέση.<sup>10</sup> Αυτό που πρέπει να τονίσουμε είναι η υιοθέτηση και από τους δήμους, της ενιαίας λειτουργίας του οικονομικού διαχειριστικού συστήματος. Με αυτό τον τρόπο μπορούν να διαχειριστούν τα οικονομικά του δήμου να προγραμματίσουν (προϋπολογισμός), να υπολογίσουν τα έσοδα (καταγραφή και βεβαίωση), να δαπανήσουν (έργα) και να εφαρμόσουν όλες τις ταμειακές λειτουργίες.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Δελτίο τύπου Υπουργείου Εσωτερικών.

<sup>9</sup> Εκθεση συνεπειών Καλλικράτης, σελ11,74.

<sup>10</sup> Π.Δ. 315/1999.

<sup>11</sup> Καραγιάνης σελ27

## Πίνακας ροής εργασιών οικονομικών υπηρεσιών



12

### 6.2.1 Προϋπολογισμός (δομή και εκτέλεση)<sup>13</sup>

Η σημαντικότερη οικονομική λειτουργία είναι ο προϋπολογισμός του δήμου. Καθώς αυτός αποτελεί σημείο αναφοράς για τα έσοδα, έξοδα, επενδύσεις, πληρωμές και γενικότερα όλη την ταμειακή και διαχειριστική λειτουργία. Όπου ως διαχειριστική λειτουργία εννοείται το δομημένο σύστημα των διαδικασιών που πρέπει να ακολουθηθούν και ως λογιστικό η αποτύπωση της υλοποίησης του προϋπολογισμού με την τήρηση των λογαριασμών και των βιβλίων που προβλέπονται.<sup>14</sup>

Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού καθορίζεται από τον ΔΚΚ (Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα), και περιλαμβάνει την σύνταξη ενός σχεδίου, την εισήγηση του στο δημοτικό συμβούλιο, την ψήφιση του, την επικύρωση του από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στην συνέχεια την υλοποίησή του. Ο έλεγχος του από τα αρμόδια όργανα γίνεται μόνο σύμφωνα με την νομιμότητά του και όχι την σκοπιμότητά του.

Με αυτό τον τρόπο εξασφαλίζεται η οικονομική αυτοτέλεια των δήμων, δηλαδή ότι η κυβέρνηση δεν επεμβαίνει στην άσκηση κοινωνικής πολιτικής από τα δημοτικά συμβούλια, καθώς δεν μπορεί να επηρεάσει ποια κονδύλια θα χρησιμοποιηθούν και σε ποιες πολιτικές.

Αυτή η απόφαση λαμβάνεται σε τοπικό επίπεδο από τα όργανα του δήμου.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Από την ιστοσελίδα του ΥΠΕΣ και τον οδηγό λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος, [http://www.ypes.gr/diplografiko/odigos\\_home.htm](http://www.ypes.gr/diplografiko/odigos_home.htm)

<sup>13</sup> Στο παράρτημα μέρος 1 αναλύουμε περισσότερο τις λογιστικές εγγραφές που πρέπει να κάνει ένας δήμος για την υλοποίηση του προϋπολογισμού.

<sup>14</sup> Υπουργείο οικονομικών, κρατικός προϋπολογισμός 2009, σελ 111-112

<sup>15</sup>Καραγιάνης σελ30.

Αναλυτικότερα η διαδικασία κατάρτισης και ψήφισης του προϋπολογισμού έχει ως εξής: Αρχικά εκδίδεται η απόφαση από το Υπουργείο εσωτερικών με την σύμφωνη γνώμη της ΚΕΔΚΕ (κεντρική ένωση δήμων-κοινοτήτων) σχετικά με το ποσοστό κατανομής των πόρων στους δήμους. Στην συνέχεια η εκτελεστική επιτροπή προβαίνει σε ένα προσχέδιο αφού έχει λάβει υπόψη της όλες τις προτάσεις των υπηρεσιών του δήμου. Το προσχέδιο αυτό υποβάλλεται στην οικονομική επιτροπή που με την σειρά της συντάσσει το σχέδιο του προϋπολογισμού και το οποίο καταθέτει μαζί με την εισηγητική έκθεση στο δημοτικό συμβούλιο προς ψήφιση. Αφού ψηφιστεί αυτό υποβάλλεται σε έλεγχο νομιμότητας μαζί με τα απαραίτητα έγγραφα από τον αρμόδιο ελεγκτή. Τα οποία είναι

- 1 απόφαση δημοτικού συμβουλίου,
- 2 εισηγητική έκθεση,
- 3 πρόταση της οικονομικής επιτροπής,
- 4 αποφάσεις του δημοτικού συμβουλίου για επιβολή φόρων – τελών,
- 5 πίνακες οφειλών παρελθόντων ετών και
- 6 βεβαίωση της ταμειακής υπηρεσίας για τα υπόλοιπα ταμείου και καταθέσεων

Τέλος γίνεται δημοσίευση του στην διαδικτυακή ιστοσελίδα του δήμου και σε μία τουλάχιστον εφημερίδα που εκδίδεται στα όρια του δήμου.<sup>16</sup>

Υπάρχουν διάφορες κατηγορίες προϋπολογισμών οι οποίες χωρίζονται ανάλογα: α) με την φύση των κονδυλίων που περιλαμβάνουν (εκμετάλλευσης - κεφαλαίου, τακτικοί - έκτακτοι), β) με την έκταση των εξόδων που συμπεριλαμβάνουν (ακαθάριστοι - καθαροί), γ) την χρονική διάρκεια (ετήσιος – πολυετής σε περιπτώσεις μακροχρόνιων επενδύσεων). Ακόμη ο δήμος είναι νομικά δεσμευμένος ο προϋπολογισμός να είναι ισοσκελισμένος, καθώς μακροχρόνια πρέπει να αποφεύγεται συσσώρευση ελλειμμάτων. Ένας προϋπολογισμός πρέπει να διέπεται από κάποιους κανόνες όπως η αρχή της δημοσιότητας, της ετήσιας διάρκειας, της

---

<sup>16</sup>ΚΥΑ 47490/2012 σελ, 11-12.



ειλικρίνειας, της σαφήνειας, της ενότητας, της καθολικότητας, της ειδικότητας και του μη ειδικού πορισμού των εσόδων.<sup>17</sup>

Η εκτέλεση του περιλαμβάνει την βεβαίωση των εσόδων, δηλαδή τα ποσά που θα εισπραχθούν πρέπει να έχουν νομική βάση, να υπάρχει ο κατάλληλος τίτλος βεβαίωσης ότι μπορεί να εισπραχθεί από τον δήμο και να έχει γνωστοποιηθεί στον φορολογούμενο η υποχρέωση του να πληρώσει. Για τα έξοδα πρέπει να έχει προηγηθεί ανάληψη της δαπάνης, να γίνει εκκαθάριση της δαπάνης και στην συνέχεια να εξοφληθεί από το ταμείο του δήμου.<sup>18</sup> Ακόμη στα πλαίσια αποφυγής σπατάλης πρέπει να γίνεται προληπτικός αλλά και κατασταλτικός έλεγχος.<sup>19</sup>

### **6.2.2 Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του δημόσιου λογιστικού**

Προκειμένου οι οικονομικές υπηρεσίες του δήμου να είναι σε θέση να λειτουργούν οφείλουν να τηρούν λογιστικά βιβλία που προσεγγίζουν τα βιβλία των εταιρειών. Αυτά είναι τα βιβλία του λογιστηρίου και της ταμειακής υπηρεσίας. Έχουμε το ημερολόγιο στο οποίο καταγράφονται καθημερινά τα λογιστικά γεγονότα και το καθολικό που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς με την μορφή καρτέλας. Η ταμειακή υπηρεσία οφείλει να τηρεί ένα βιβλίο καθημερινό στο οποίο παρακολουθεί τα έσοδα που έχουν εισπραχθεί αλλά και τις δαπάνες που έχουν πληρωθεί. Το βιβλίο εσόδων που εμφανίζει με την μορφή καρτέλας τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν, ομοίως και ένα βιβλίο εξόδων. Το βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών και το βιβλίο τριπλότυπων αποδεικτικών εισπρακτέων.

Τα παραστατικά εσόδων είναι το ένταλμα, η θεωρημένη έγγραφη κατάσταση που δίνει την εντολή για πληρωμή μιας δαπάνης και τα προεντάλματα που εξουσιοδοτούν έναν υπάλληλο του δήμου να προβεί σε πληρωμή όταν δεν είναι δυνατόν να εκδοθεί ένταλμα. Για τα έσοδα τηρούνται διπλότυπα εισπραξης δηλαδή παραστατικά με τα οποία αποδεικνύεται η είσπραξη ενός εσόδου, τα γραμμάτια είσπραξης με τα οποία ενημερώνεται το ταμείο και οι βεβαιωτικές καταστάσεις οι οποίες παρέχουν το δικαίωμα απαίτησης από τον δήμο έναντι τρίτων.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Γεωργακόπουλος σελ. 149-176

<sup>18</sup> Καραγιάνης σελ 43.

<sup>19</sup> Γεωργακόπουλος κεφ.4.

<sup>20</sup>Καραγιάνης σελ55-57.

### **6.2.3 Το οικονομικό κύκλωμα του δήμου**

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η λειτουργία του δήμου αναφέρουμε το οικονομικό κύκλωμα του δήμου στο οποίο εμφανίζεται ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του. Σε πρώτη φάση ο δήμος αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες από τους προμηθευτές του. Στην συνέχεια τα χρησιμοποιεί και προσφέρει υπηρεσίες (καθαριότητας, ύδρευσης, αποχέτευσης κ.α.) και παράγει κοινωνικό έργο το οποίο προσφέρει στους πολίτες του. Για κάποιες από αυτές τις υπηρεσίες εισπράττει ανταποδοτικά τέλη, ενώ κάποιες άλλες προσφέρονται ως δημόσια αγαθά. Σε αυτή την περίπτωση επιβάλλει φορολογία στους δημότες προκειμένου να καλύψει το κόστος αυτών. Επίσης αποδίδει φόρους προς το κράτος από το οποίο όμως λαμβάνει επιχορηγήσεις αλλά και χρηματοδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό. Η διαφορά που παρατηρούμε σε σύγκριση με τις ανώνυμες εταιρείες, είναι ότι σκοπός του δήμου δεν είναι κερδοσκοπικός αλλά περισσότερο υποστηρικτικός προς τους δημότες στους οποίους προσφέρει δημόσια αγαθά.<sup>21</sup>

### **6.2.4 Έσοδα και έξοδα του δήμου**

Ο δήμος για να πραγματοποιήσει τις δραστηριότητες του χρειάζεται έσοδα. Αρχικά να διευκρινίσουμε ότι στην δημόσια λογιστική η έννοια του εσόδου ταυτίζεται με την είσπραξη του, δηλαδή θεωρούμε ως έσοδο την είσπραξη κάποιου τέλους, φόρου ή επιχορήγησης την στιγμή που είναι δεδουλευμένο έχει δηλαδή πραγματοποιηθεί και είναι απαιτητό. Θεωρούμε δηλαδή ότι ολοκληρώνεται η συναλλαγή την στιγμή που παρέχεται μια υπηρεσία στους πολίτες. Πρέπει να γίνει διάκριση ανάμεσα σε οργανικά και ανόργανα έσοδα. Τα οργανικά έσοδα είναι αυτά που εισπράττονται από την παροχή μια υπηρεσίας ενώ τα ανόργανα προκύπτουν από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων του δήμου. Τακτικά έσοδα αποτελούν οι θεσμοθετημένοι πόροι των ΟΤΑ, αυτά που προκύπτουν από την εκμετάλλευση της ακίνητης περιουσίας και τα ανταποδοτικά τέλη. Έκτακτα είναι τα δάνεια οι δωρεές τα κληροδοτήματα και η εκποίηση της περιουσίας του.

Μέσα στα έσοδα ενός δήμου περιλαμβάνονται οι επιχορηγήσεις, οι φόροι που επιβάλλει ο δήμος, τα διάφορα τέλη και τα δικαιώματα. Οι φόροι αποτελούν αναγκαστική εισφορά χωρίς όμως η παροχή αυτή να αντισταθμίζεται με συγκεκριμένη υπηρεσία. Ενώ το τέλος καταβάλλεται από τους πολίτες με

---

<sup>21</sup>Καραγιλάνης σελ 127.

αντάλλαγμα την παροχή μια υπηρεσίας. Επισημαίνουμε ότι η διαφορά μεταξύ των δύο είναι ότι ο φόρος επιβάλλεται ανεξάρτητα από την παροχή υπηρεσιών ενώ το τέλος έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα, δηλαδή πληρώνεται για την απολαβή μιας υπηρεσίας του δήμου. Τα δικαιώματα καταβάλλονται για την χρησιμοποίηση ενός δημοτικού έργου. Μέσα από την κωδικοποίηση των λογαριασμών έσοδα προκύπτουν από την πώληση εμπορευμάτων, πρόστιμα, από υπηρεσίες ύδρευσης και αποχέτευσης, μισθώματα δημοτικών χώρων, τακτικές επιχορηγήσεις από τον κρατικό προϋπολογισμό ή ακόμη και από δωρεές.<sup>22</sup>

Τα τακτικά έσοδα προέρχονται από :

- Θεσμοθετημένους υπέρ αυτών πόρους
- Τα έσοδα που προκύπτουν από την κινητή και ακίνητη περιουσία
- Ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα
- Φόρους και εισφορές

Τα έκτακτα έσοδα προκύπτουν από :

- Δάνεια, δωρεές, κληροδοτήματα και κληρονομίες
- Εκποίηση περιουσιακών στοιχείων του δήμου
- Επιχειρηματικές δραστηριότητες
- Πρόστιμα ή άλλες διοικητικές κυρώσεις
- Κάθε άλλη πηγή

Η βεβαίωση εσόδων έχει την έννοια της εκκαθάρισης από τα όργανα του δήμου κάποιας απαίτησης και τον προσδιορισμό του ποσού, του είδους και της αιτίας του εσόδου. Η βεβαίωση των εσόδων γίνεται με την σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων πρόκειται για την συγκέντρωση των τίτλων βεβαίωσης, φόρων, τελών, δικαιωμάτων κλπ. δηλαδή τους τίτλους που βεβαιώνουν – αποδεικνύουν την οφειλή προς τον δήμο και την σύνταξη καταλόγου με όλα τα ποσά που αντιστοιχούν στους φορολογούμενους. Στην συνέχεια ενημερώνεται η ταμειακή υπηρεσία του δήμου για τον κατάλογο αυτό και αφού γίνει ο έλεγχος σχετικά με τα ποσά και τα ονόματα των υπόχρεων καταχωρείται στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων και με αυτό τον τρόπο γίνεται η ταμειακή βεβαίωση. Στη συνέχεια γίνεται η γνωστοποίηση στους πολίτες προκειμένου να εισπραχθούν τα ποσά. Στην περίπτωση που ο πολίτης προσέρχεται να

---

<sup>22</sup>Καραγιάνης σελ 449-557.

πληρώσει την υποχρέωση του αποδεχόμενος την υποχρέωση του προς τον δήμο, αλλά δεν έχει βεβαιωθεί το έσοδο από τον δήμο τότε γίνεται η οίκοθεν βεβαίωση. Δηλαδή οίκοθεν βεβαίωση, αποτελούν τα έσοδα τα οποία εισπράττονται χωρίς να έχει προηγηθεί η έκδοση του τίτλου εισπραξης.<sup>23</sup>

Όπως κάθε οικονομική μονάδα έτσι και ο δήμος έχει έξοδα τα οποία σχετίζονται με την λειτουργία του. Οι όροι δαπάνη, κόστος και έξοδο πολλές φορές χρησιμοποιούνται για να εκφράσουμε ίδιες έννοιες. Όμως πρέπει να γίνει τουλάχιστον επιγραμματικά ένας διαχωρισμός, καθώς ο όρος έξοδο αναλύεται στην δαπάνη που είναι η διαδικασία με την οποία προβαίνουμε σε έξοδο για την αγορά πάγιων και υλικών όπου το κόστος είναι η μετατροπή της δαπάνης σε έξοδο. Για να γίνει κατανοητή η διαφορά τους όταν προβαίνουμε σε αγορά ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου έχουμε δαπάνη αλλά το έξοδο είναι οι αποσβέσεις του στο τέλος της χρήσης. Ακόμη έχουμε δαπάνη κατά την αγορά αναλώσιμων αγαθών αλλά με την ανάλυση τους προκύπτει το έξοδο. Αυτό τονίζεται προκειμένου να γίνει κατανοητή η φιλοσοφία του δεδουλευμένου εξόδου. Επίσης γίνεται διάκριση ανάμεσα σε οργανικά και ανόργανα έξοδα όπου ως οργανικά θεωρούμε αυτά που έχουν στόχο την υλοποίηση κοινωνικού έργου, ενώ ανόργανα αυτά που έχουν έκτακτο χαρακτήρα. Τα κυριότερα έξοδα ενός δήμου είναι οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, τα έξοδα υλοποίησης έργων, οι αμοιβές τρίτων (π.χ. επιδόματα σε ΑΜΕΑ), φόροι – τέλη που αποδίδονται στην κεντρική διοίκηση, τόκοι και συναφή έξοδα, αμοιβές και έξοδα αιρετών, παροχές τρίτων (π.χ. ενοίκια, τηλέφωνο, ηλεκτρικό ρεύμα), διάφορα έξοδα (π.χ. μεταφορικά), αποσβέσεις παγίων.<sup>24</sup>

Το πρόγραμμα Καλλικράτης επιχείρησε να μεταρρυθμίσει και τα οικονομικά των ΟΤΑ με αποτέλεσμα να αναφέρει τον περιορισμό των δαπανών αλλά και την αύξηση των εσόδων τους.

Συγκεκριμένα προβλέπεται ότι θα εισπράττονται από τους δήμους το 20% των φόρων φυσικών και νομικών προσώπων, μέρος του ΦΠΑ και το 50% του φόρου ακίνητης περιουσίας.

<sup>23</sup>Ράλλης, σελ. 266-297, η διαδικασία βεβαίωσης και εισπραξης των εσόδων καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 229 του ΔΚΚ (ΠΔ 410-1995), των άρθρων 70 και 71 του ΒΔ 24-9/20-10-1958 και των άρθρων 3-5 και 52-59 του ΒΔ 17-5/15-6-1959.

<sup>24</sup>Καραγιάνης σελ 449-557.

Μέσα από του κεντρικούς αυτοτελείς πόρους (ΚΑΠ) τα έσοδα των ΟΤΑ θα είναι περισσότερα με αποτέλεσμα την βέλτιστη αξιοποίηση τους. Οι κεντρικοί αυτοτελείς πόροι αποτελούν την τακτική επιχορήγηση των δήμων από τον κρατικό προϋπολογισμό και μπορούμε να αναφέρουμε το πρόγραμμα ΘΗΣΕΑΣ, την συλλογική απόφαση τοπικής αυτοδιοίκησης (ΣΑΤΑ) και τα επιχειρησιακά προγράμματα που υλοποιούνται κατά την τρέχουσα 4<sup>η</sup> προγραμματική περίοδο του ΕΣΠΑ. Επίσης με τον Καλλικράτη περιορίζονται οι δημοτικές επιχειρήσεις που αποτελούν μεγάλο μέρος των εξόδων ενός δήμου.<sup>25</sup>

Ανάληψη δαπάνης είναι η διοικητική πράξη με την οποία αποφασίζεται – εγκρίνεται η πραγματοποίηση μιας δαπάνης και δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση για την πληρωμή της. Η ανάληψη της υποχρέωσης είναι το πρώτο στάδιο για την πραγματοποίηση οποιασδήποτε δαπάνης και ακολουθούν η εκκαθάριση, η εντολή και η πληρωμή της.<sup>26</sup> Η εκκαθάριση είναι ομοίως η διοικητική πράξη με την οποία αναγνωρίζεται η οφειλή που αναλήφθηκε με τις νόμιμες διαδικασίες καθώς γίνεται έλεγχος των δικαιολογητικών περί της νομιμότητας τους και προσδιορίζεται το ποσό της. Στην συνέχεια ακολουθεί η έκδοση του χρηματικού εντάλματος πληρωμής με το οποίο δίνεται η εντολή στο ταμείο του δήμου να γίνει η πληρωμή του. Και τέλος αφού έχει εξοφληθεί η δαπάνη τα εντάλματα πληρωμής φυλάσσονται για πιθανό έλεγχο από το ελεγκτικό συνέδριο.<sup>27</sup>

### **6.2.5 Λογιστικές εργασίες και εργασίες τέλους περιόδου**

Όπως και στην λογιστική εταιρειών οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων αναλύονται σε γενική εκμετάλλευση, έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, προβλέψεις (κυρίως για κινδύνους), έσοδα από προηγούμενες χρήσεις, αποσβέσεις παγίων, αποτελέσματα χρήσης, αποτελέσματα προς διάθεση και ισολογισμός. Ανόργανα έσοδα και έξοδα έχουμε όταν προκύπτουν από την μη ομαλή λειτουργία και την δραστηριότητα του δήμου δαπάνες που δεν δημιουργούν έσοδα. Ομοίως έσοδα που προέρχονται τυχαίες και έκτακτες δραστηριότητες του. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος εμφανίζεται λογιστικά με παρόμοιο τρόπο και λογιστικές εγγραφές με αυτή των εταιρειών, με τον λογαριασμό

---

<sup>25</sup> Νόμος 3852.

<sup>26</sup> Ράλλης, σελ, 196 και από την εγκύκλιο αριθμ.30/2011 περί εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 113/2010 "ανάληψη υποχρεώσεων από τους Διατάκτες" (ΦΕΚ 194/Α) στους δήμους και τα δημοτικά ΝΠΔΔ

<sup>27</sup> Π.Δ. 315/1999 και Β.Δ. 17-5/15-6-1959, άρθρο 20.

της γενικής εκμετάλλευσης "80.00". Πρέπει όμως να τονίσουμε ότι τα αποτελέσματα χρήσης τις περισσότερες φορές είναι αρνητικά, ακόμη όμως και κατά την περίπτωση θετικού αποτελέσματος τότε αυτό δεν διανέμεται αλλά μεταφέρεται στην επόμενη χρήση.<sup>28</sup>

### **6.2.6 Οικονομικές καταστάσεις που δημοσιοποιεί ο δήμος, ανάγκη πληροφόρησης**

Είναι απαραίτητο σήμερα η οικονομική κατάσταση του δήμου να απεικονίζεται μέσω πινάκων και να δημοσιοποιείται. Αυτό στοχεύει να πληροφορεί κάθε ενδιαφερόμενο πολίτη με ένα πιο ουσιαστικό τρόπο ή ένα πιστωτικό ίδρυμα για την πιστοληπτική ικανότητα του. Ακόμη μπορεί να γίνει μελέτη σχετικά με την ικανότητα για την υλοποίηση επενδυτικών προγραμμάτων και να αποφασισθεί η έγκριση ή μη ενός κοινοτικού προγράμματος συγχρηματοδοτούμενου από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι καταστάσεις που δημοσιοποιούνται και εμφανίζουν τα απαραίτητα οικονομικά στοιχεία είναι :

- ισολογισμός
- λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης
- αποτελέσματα χρήσης
- πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- προσάρτημα του ισολογισμού
- επιχειρηματικό σχέδιο, το οποίο προβλέφθηκε αρχικά από το πρόγραμμα Καλλικράτης.

Αυτοί οι πίνακες καταρτίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και δημοσιοποιούνται στο τύπο, κυρίως τοπικό αλλά αρκετές φορές και πανελλαδικής εμβέλειας, είναι γνωστές και ως "ετήσιες οικονομικές καταστάσεις". Η πληροφόρηση που απορρέει από αυτές τις καταστάσεις είναι σημαντική καθώς υπάρχει ένας ενιαίος τύπος με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα για όλους τους δήμους που κάνει ικανή την συγκρισιμότητα των στοιχείων. Ακόμη εμφανίζουν μια σειρά από πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την κατανόηση του κόστους αγοράς των πάγιων περιουσιακών

---

<sup>28</sup>[http://www.eetaa.gr:8080/kodikas/k\\_arthra.jsp?arthro=163](http://www.eetaa.gr:8080/kodikas/k_arthra.jsp?arthro=163) και ΦΕΚ Β' 163/10-2-2005  
Λογαριασμοί αποτελεσμάτων σελ. 2143-2148

στοιχείων, την αποδοτική αξιοποίηση τους, την μελλοντική κατάσταση της περιουσίας, τον τρόπο αποτίμησης τους και τον τρόπο απόσβεσής τους.<sup>29</sup>

### **6.3 Ο δήμος Κοζάνης**

Ο δήμος Κοζάνης είναι ένας ημιορεινός δήμος και είναι η έδρα της περιφέρειας δυτικής Μακεδονίας, στα όρια του δήμου λειτουργεί το ΤΕΙ δυτικής Μακεδονίας και το ομώνυμο πανεπιστήμιο. Το υπέδαφος είναι πλούσιο σε ορυκτό πλούτο με κυριότερο το κοίτασμα του λιγνίτη που εξορύσσεται από την δημόσια επιχείρηση ηλεκτρισμού για την παραγωγή ηλεκτρισμού. Κύρια δραστηριότητα αποτελεί η παραγωγή ενέργειας στην ευρύτερη περιοχή, επίσης οι κάτοικοί της ασχολούνται και με αγροτικές εργασίες καθώς η περιοχή είναι ιδανική για την παραγωγή του κρόκου, ένα βότανο με μεγάλη εξαγωγική δραστηριότητα. Από το 1999 ο δήμος συνενώθηκε με αρκετές κοινότητες που βρίσκονται στην περιοχή και αποτέλεσαν τον Καποδιστριακό δήμο, και το 2009 με το πρόγραμμα Καλλικράτης συνενώθηκε και με τους γειτονικούς δήμους. Αν και αποτελεί έναν "ενεργειακό δήμο" στην περιοχή η ανεργία, λόγω της ύφεσης, παρουσιάζει τα υψηλότερα ποσοστά της χώρας. Η αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού αντιμετωπίζεται με τα κοινωνικά προγράμματα του δήμου και των δημοτικών επιχειρήσεων. Αξιοσημείωτη είναι η παροχή μέσω της δημοτικής επιχείρησης ύδρευσης και αποχέτευσης Κοζάνης (ΔΕΥΑΚ) κεντρικής θέρμανσης (τηλεθέρμανση) σε ολόκληρη την πόλη από την αξιοποίηση των υδροηλεκτρικών μονάδων που λειτουργούν στα όρια του δήμου.

Η χρηματοδότηση του δήμου διενεργείται κυρίως από τον κρατικό προϋπολογισμό, την τοπική φορολογία, τα τέλη του δήμου τις δωρεές των πολιτών, ευρωπαϊκά προγράμματα αλλά και τον τοπικό πόρο ανάπτυξης. Ο τελευταίος αποτελεί χρηματοδότηση της ΔΕΗ για την αποκατάσταση των εξωτερικών επιβαρύνσεων που προκαλεί από την μόλυνση του περιβάλλοντος. Τα τελευταία έτη παρατηρείται μια υστέρηση των εσόδων σε σχέση με τις ανάγκες του δήμου οι οποίες καλύπτονται με δανεισμό από εγχώρια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Ακόμη γίνονται προσπάθειες προς την κατασκευή ανανεώσιμων πηγών ενέργειας με την κατασκευή από την ΔΕΗ υδροηλεκτρικού φράγματος και την χωροθέτηση αιολικού και φωτοβολταϊκού πάρκου, τα οποία αναμένεται να ανακόψουν την ύφεση και να προσφέρουν θέσεις εργασίας στην περιοχή. Τέλος στις υπηρεσίες του δήμου

---

<sup>29</sup>Καραγιάνης σελ.653-681.

λειτουργεί οργανωμένο και μηχανογραφημένο λογιστήριο που τηρεί όλες τις προβλεπόμενες κατά τους νόμους διαδικασίες.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Από το επιχειρησιακό πρόγραμμα του δήμου Κοζάνης.



## **7 Διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards)**

Το 1977 ιδρύθηκε η διεθνής ομοσπονδία λογιστών (IFAC) η οποία είναι ένας παγκόσμιος οργανισμός που ασχολείται με την λογιστική και προωθεί υψηλά πρότυπα για το λογιστικό επάγγελμα καθιερώνοντας πρότυπα σε διεθνές επίπεδο. Η IFAC εκπροσωπεί σε 129 χώρες με 173 μέλη και περίπου 2,5 εκατομμύρια λογιστές. Στην διεθνή ομοσπονδία λογιστών έχουν συσταθεί ανεξάρτητα συμβούλια με στόχο την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων και διαφανείς διαδικασίες, το συμβούλιο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board), το συμβούλιο διεθνών προτύπων λογιστικής εκπαίδευσης (IAESB, International Accounting Education Standards Board) και το συμβούλιο ελέγχου και ασφάλειας διεθνών προτύπων (IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board). Για την παρούσα διατριβή θα αναλύσουμε τις δραστηριότητες του IPSASB οι οποίες μελλοντικά μπορούν να εφαρμοστούν από τους δήμους της χώρας μας αλλά και τις μελέτες που προκύπτουν από τις έρευνες του συμβουλίου.<sup>31</sup>

### **7.1 Προέλευση και στόχοι των IPSAS**

Το 1986 η Public Sector Committee η οποία αργότερα μετεξελίχθηκε στο συμβούλιο για διεθνή λογιστικά πρότυπα (IPSASB) ανέλαβε τον ρόλο να εκδίδει λογιστικά πρότυπα, οδηγίες, μελέτες, και διάφορα έγγραφα για τον καλύτερο έλεγχο των οικονομικών του δημόσιου τομέα. Πληθώρα μελετών σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και έξοδα συντάχθηκαν προκειμένου να συγκριθούν οι ισχύουσες πρακτικές σε διεθνές επίπεδο. Ακόμη μπορούσαν να παρέχουν υποστηρικτικό έργο στην διαχείριση των οικονομικών τόσο κυβερνήσεων όσο και τοπικών φορέων. Οι κυριότερες κατευθύνσεις τους ήταν προς την χρησιμοποίηση της ταμειακής, της τροποποιημένης ταμειακής<sup>32</sup>, της δεδουλευμένης και της τροποποιημένης λογιστικής βάσης. Όμως επικράτησαν δύο βάσεις λογιστικής, η ταμειακή (cash accounting) και η δεδουλευμένη (accrual accounting).

Σύμφωνα με την ταμειακή βάση οι συναλλαγές αναγνωρίζονται μόνο όταν η οντότητα εισπράττει ή πληρώνει με μετρητά, επιταγές ή άμεσα ρευστοποιήσιμα

<sup>31</sup> <http://www.ifac.org/about-ifac/membership>

<sup>32</sup> Υπουργείο οικονομικών, κρατικός προϋπολογισμός 2009.

στοιχεία. Επίσης μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την προέλευση ή τον προορισμό των μετρητών καθώς και τον τρόπο αξιοποίησης τους.<sup>33</sup>

Από την άλλη η δεδουλευμένη λογιστική έχει ως στόχο την αναγνώριση των συναλλαγών την χρονική στιγμή που συμβαίνουν και όχι σύμφωνα με την ροή των μετρητών.

Με την μέθοδο αυτή λαμβάνονται υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, όχι μόνο τα ταμειακά, με αποτέλεσμα να παρέχει ολοκληρωμένη πληροφόρηση, για τους πόρους της οικονομικής οντότητας, το κόστος των υπηρεσιών της, τις αλλαγές που λαμβάνουν χώρα και βελτιώνουν την αξιολόγηση της οικονομικής θέσης.<sup>34</sup> Τα IPSAS προωθούν την χρησιμοποίηση της δεδουλευμένης λογιστικής μεθόδου καθώς θεωρείτε ότι η ταμειακή βάση παρέχει ελλιπέστερη πληροφόρηση, εφόσον ασχολείται μόνο με τις ταμειακές ροές που συμβαίνουν και δεν καταγράφει τα οφέλη που μπορεί να προκύψουν από την αξιοποίηση της περιουσίας ενός δήμου.<sup>35</sup>

Η Ελλάδα, επηρεασμένη από τις εξελίξεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση, έχει υιοθετήσει μια νέα τάση διακυβέρνησης. Αυτή την τάση αποκαλεί ο καθηγητής Α. Μακρυδημήτρης, στο πλαίσιο της επανίδρυσης του κράτους, νέο δημόσιο μάνατζμεντ ή νέα δημόσια διοίκηση (New public management), και η οποία παρουσιάζει χαρακτηριστικά της δεδουλευμένης λογιστικής. Με ενίσχυση της αποκέντρωσης και της αυτοδιοίκησης, λιγότερα μέσα αλλά περισσότερη αποδοτικότητα, διαφάνεια και αξιοκρατία. Πολλές Ευρωπαϊκές χώρες έχουν ήδη υιοθετήσει την νέα δημόσια διοίκηση αλλά όχι και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που προτείνει η IFAC, παρόλα αυτά έχει ήδη ξεκινήσει η συζήτηση για αυτά τα πρότυπα. Να τονίσουμε ότι ο καθηγητής με την νέα δημόσια διοίκηση προτείνει ένα νέο μοντέλο κράτους που θα χαρακτηρίζεται από λιγότερη παρέμβαση στην οικονομική δραστηριότητα της χώρας.<sup>36</sup>

Φυσικά η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων δεν συνεπάγεται αυτομάτως και την ομοιομορφία μεταξύ των δήμων ή άλλων οντοτήτων μεταξύ των διαφόρων χωρών. Καθώς στον ιδιωτικό τομέα η δεδουλευμένη βάση παρέχει σχετική

<sup>33</sup> Abdul Khan and Stephen Mayes, Transition to accrual accounting.

<sup>34</sup> Abdul Khan and Stephen Mayes, Transition to accrual accounting.

<sup>35</sup> IFAC public sector committee (2000), Government and financial reporting: Accounting issues and practices, study 11, USA.

<sup>36</sup> Μακρυδημήτρης Α.

πληροφόρηση στους μετόχους μιας εταιρείας, αλλά στον δημόσιο τομέα το εκλεκτορικό σώμα ενδιαφέρεται περισσότερο σχετικά με την φορολόγηση του παρά με το αν η οικονομική θέση συντάχθηκε με την ταμειακή ή την δεδουλευμένη βάση. Η εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής απαιτεί και εξειδικευμένα στελέχη και εφαρμογές, τα οποία όμως ανεβάζουν το κόστος υλοποίησης του.<sup>37</sup>

Στόχος της καθιέρωσης των προτύπων αυτών είναι οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται διεθνώς να παρουσιάζουν μια ομοιογένεια, να πληροφορούν ορθά δείχνοντας ακριβώς την οικονομική θέση του δήμου ή οποιασδήποτε οικονομικής οντότητας. Η πιθανή εφαρμογή του μελλοντικά μπορεί να εξασφαλίσει περισσότερη διαφάνεια στην διαχείριση των δημόσιων οικονομικών. Τέλος τα διεθνή πρότυπα του δημοσίου τομέα βασίζονται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που ήδη έχουν καθιερωθεί για τις επιχειρήσεις.<sup>38</sup> Η χρήση αυτών των προτύπων μεταφέρει την φιλοσοφία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, διαφάνειας ακόμη και του ανταγωνισμού του ιδιωτικού τομέα σε οντότητες του δημοσίου.<sup>39</sup>

Προκειμένου να συγκρίνουμε την οικονομική κατάσταση του δήμου Κοζάνης όπως αυτή εμφανίζεται από την υπάρχουσα νομοθεσία και την πιθανή εφαρμογή των διεθνών προτύπων ακολουθεί μια σύντομη παρουσίαση των IPSAS με έμφαση στους στόχους, το περιεχόμενό τους και τις κυριότερες πληροφορίες που προωθεί και επιχειρεί να μεταρρυθμίσει.

### **7.1.1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (IPSAS 1)**

Το πρότυπο IPSAS 1 στοχεύει να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ώστε να είναι δυνατή η συγκρισιμότητα μεταξύ διαφορετικών χρονικών περιόδων αλλά και μεταξύ διαφορετικών οικονομικών οντοτήτων. Βασικές αρχές για την ορθή παρουσίαση είναι η συμμόρφωση με τα IPSAS, η συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας, η συνέπεια, η συνολική εμφάνιση, η συγκρίσιμη πληροφόρηση, η αναγνώριση, η αποτίμηση και γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών.<sup>40</sup>

Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο προτείνονται οι εξής οικονομικές καταστάσεις :

---

<sup>37</sup> SAP, Impacts and compliance aspects.

<sup>38</sup> Στο παράρτημα μέρος 2 υπάρχει ένας συγκεντρωτικό πίνακας με τα IPSAS και την συσχέτισή τους με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

<sup>39</sup> Deloitte 2007.

<sup>40</sup> Handbook volume I, σελ 30

- Κατάσταση οικονομικής θέσης - ισολογισμός
- Κατάσταση οικονομικής απόδοσης - κατάσταση εσόδων – εξόδων.
- Κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης.
- Κατάσταση ταμειακών ροών.
- Σύγκριση προϋπολογισθέντων και διαμορφωθέντων ποσών του προϋπολογισμού.
- Επεξηγηματικές σημειώσεις για την λογιστική μέθοδο που ακολουθείται.<sup>41</sup>

Με το IPSAS 1 απαιτείται η παρουσίαση όλων των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, περιλαμβάνει περισσότερα κριτήρια για τα οικονομικά στοιχεία που δεν παρουσιάζονται στις καταστάσεις και προβλέπει την σταδιακή μετάβαση στο πρότυπο αυτό στοιχείων που δεν περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές. Ακόμη η ορολογία που χρησιμοποιείται είναι διαφορετική από την υπάρχουσα, με όρους όπως η οντότητα, πρόσοδος κ.α.<sup>42</sup>

### **7.1.2 Καταστάσεις των ταμειακών ροών (IPSAS 2)**

Με την κατάσταση των ταμειακών ροών<sup>43</sup> αναγνωρίζονται α) οι πηγές των ροών β) οι λόγοι για του οποίους πραγματοποιήθηκαν οι ροές κατά την περίοδο αναφοράς και γ) το ταμειακό υπόλοιπο κατά την ίδια περίοδο. Στόχος του προτύπου είναι να πληροφορεί για μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων αλλά και των ισοδύναμων καθώς ταξινομεί τις ταμειακές ροές σε τρεις κατηγορίες, τις λειτουργικές τις επενδυτικές και τις χρηματοδοτικές. Με αυτό τον τρόπο παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την προέλευση εισροής μετρητών τον τρόπο αξιοποίησης τους τα υπόλοιπα στο τέλος της περιόδου αλλά και τις πιθανές μελλοντικές ανάγκες.<sup>44</sup>

Οι ταμειακές ροές αφορούν σε εισπράξεις και πληρωμές που γίνονται από το ταμείο του δήμου είτε για εσωτερικές ανάγκες είτε προς λογαριασμό τρίτων (κυβέρνηση). Ακόμη προκαταβολές και πληρωμές που αφορούν επενδύσεις ή αποπληρωμή δανείων, εισπράξεις και πληρωμές για καταθέσεις προθεσμίας, συναλλαγές με χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και χρηματικές ροές προς δημοτικές

<sup>41</sup> Handbook volume I, σελ 35 και Υπουργείο οικονομικών, Κρατικός προϋπολογισμός 2009 σελ 109-110

<sup>42</sup> Handbook volume I, σελ 82

<sup>43</sup> Με τον όρο ταμειακές ροές (cash flows) εννοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμειακών διαθεσίμων αλλά και των ισοδύναμων τους.

<sup>44</sup> Handbook volume I, σελ 90-91

επιχειρήσεις για την κάλυψη των αναγκών τους. Τέλος προβλέπεται και η περίπτωση ταμειακής ροής με την μορφή συναλλάγματος, όπου ο λογισμός τους γίνεται σύμφωνα με την ισοτιμία της ημερομηνίας που διενεργείται η ταμειακή ροή.<sup>45</sup>

Με το IPSAS 2 προωθείται ξεχωριστά η ενσωμάτωση του πλεονάσματος ή ελλείμματος στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη διευκρινίζεται η λογιστική αναγνώριση και αντιμετώπιση των ελλειμμάτων στις οικονομικές καταστάσεις. Με αυτό τον τρόπο βοηθά στον διαχωρισμό των ταμειακών ροών από επενδυτικές ή λειτουργικές δαπάνες, στην συσσώρευση ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων.<sup>46</sup>

### **7.1.3 Λογιστικές πολιτικές μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και αντιμετώπιση λαθών (IPSAS 3)**

Με το πρότυπο IPSAS 3 καθορίζονται τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία θα γίνει η υιοθέτηση της λογιστικής πολιτικής, ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης και τον τρόπο που θα διορθωθούν τα λάθη. Αυτό σημαίνει ότι η λογιστική πολιτική που θα επιλεγεί πρέπει να γίνει με ορθά κριτήρια και στόχο την εφαρμογή της σε βάθος χρόνου, δηλαδή να μην μεταβάλλεται κατά το δοκούν ή τις προθέσεις της διοίκησης του δήμου. Αυτό συνεπάγεται και την κατάρτιση καταστάσεων οι οποίες θα παρέχουν σωστή πληροφόρηση αλλά και δυνατότητα σύγκρισης διαχρονικά και με άλλους δήμους. Η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής, αν και δεν απαγορεύεται, καλό είναι να αποφεύγεται καθώς προκύπτει ανάγκη για μεταβολή στον λογιστικό χειρισμό ενός γεγονότος ή στην αποτίμηση μιας συναλλαγής προκειμένου να διατηρείται η συγκρισιμότητα και η ορθή πληροφόρηση για τα οικονομικά στοιχεία.<sup>47</sup>

Η λογιστική εκτίμηση γίνεται συνήθως σε περιπτώσεις όπου στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι δύσκολο να αποτιμηθούν καθώς από την φύση του βασίζονται σε προβλέψεις οι οποίες δεν είναι βέβαιο ότι είναι εφαρμόσιμες. Για παράδειγμα τα φορολογικά έσοδα που προϋπολογίζονται τελικά μπορεί να μην είναι αυτά που θα εισπραχθούν, ή ακόμη η υλοποίηση ενός έργου μπορεί να κοστολογήθηκε σύμφωνα με κάποια κριτήρια αλλά τελικά το συνολικό ποσό να

---

<sup>45</sup> Handbook volume I, σελ 96-102

<sup>46</sup> Handbook volume I, σελ 101

<sup>47</sup> Handbook volume I, σελ 114

υπερβεί των εκτιμήσεων. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό καθορίζεται μια ιεράρχηση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να προωθείτε η ομοιόμορφη αντιμετώπιση των λογιστικών γεγονότων και η πληροφόρηση για την οικονομική πορεία της οντότητας.<sup>48</sup>

Η εφαρμογή του προτύπου οδηγεί στην παραγωγή πληροφοριών που παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση της, στοχεύουν στην ουσία των συναλλαγών και όχι μόνο στην νομική αντιμετώπισή τους και χαρακτηρίζονται αμερόληπτες όσον αφορά το περιεχόμενό τους. Ακόμη διευκρινίζεται ότι τα έκτακτα γεγονότα αποτελούν στοιχεία που δεν βρίσκονται στον τομέα επιρροής του δήμου και κατά συνέπεια δεν μπορεί να ελέγξει.<sup>49</sup>

#### **7.1.4 Επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών (IPSAS 4)**

Καθώς αυτά τα πρότυπα έχουν συσταθεί σε παγκόσμιο επίπεδο πρέπει να προβλέπεται και η περίπτωση της συναλλαγματικής ισοτιμίας. Όπου στόχος είναι να καθοριστεί πως οι συναλλαγματικές ισοτιμίες θα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι επιδράσεις των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών. Για παράδειγμα κατά την περίπτωση αγοράς ενός μηχανήματος από μια άλλη χώρα όπου η πληρωμή πρέπει να γίνει σε συνάλλαγμα.<sup>50</sup>

Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων διενεργείται κυρίως στο νόμισμα της χώρας που εδρεύει η οντότητα, υπάρχουν όμως περιπτώσεις όπου επιβάλλεται η παρουσίαση να γίνεται σε ξένο νόμισμα. Σε αυτή την περίπτωση η συναλλαγματική ισοτιμία που θα χρησιμοποιηθεί είναι αυτή που ισχύει κατά την χρονική στιγμή σύνταξης της οικονομικής κατάστασης, για παράδειγμα του ισολογισμού. Ακόμη στην χώρα μας, κυρίως πριν την νομισματική ένωση, υπήρχε η ανάγκη υλοποίησης ευρωπαϊκών επενδυτικών προγραμμάτων όπου σε αυτή την περίπτωση έπρεπε να γίνεται η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων σε συνάλλαγμα προκειμένου να εγκριθούν και να υλοποιηθούν. Το πρότυπο αυτό καθορίζει τις απαραίτητες διαδικασίες για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων σε ξένο νόμισμα.<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup> Handbook volume I, σελ 115 - 125

<sup>49</sup> Handbook volume I, σελ 138

<sup>50</sup> Handbook volume I, σελ 144

<sup>51</sup> Handbook volume I, σελ 148-159

Πέραν από την διαφορετική ορολογία που χρησιμοποιείται και σε αυτό το πρότυπο, διευκρινίζεται ο τρόπος εφαρμογής των επιδράσεων των συναλλαγματικών ισοτιμιών στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του δήμου. Ακόμη περιλαμβάνει σχόλια για την αρχική εφαρμογή του και διευκρινίζεται η αντιμετώπιση των επιδράσεων από τις συναλλαγματικές ισοτιμίες.<sup>52</sup>

### **7.1.5 Κόστος δανεισμού (IPSAS 5)**

Σκοπός του προτύπου είναι να παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Δηλαδή των τόκων, και άλλων που σχετίζονται με δανεισμό κεφαλαίων.<sup>53</sup>

Τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνουν : Τους τόκους τραπεζικών υπεραναλήψεων, μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων δανείων. Την απόσβεση της διαφοράς, είτε υπέρ, είτε υπό του άρτιου, που προκύπτει από την εξόφληση ενός δανείου. Την απόσβεση του κόστους δανείων. Το χρηματοοικονομικό κόστος σε περίπτωση leasing. Και τις συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν από την σύναψη δανείου στο εξωτερικό. Όπως και στην λογιστική των εταιρειών, υπάρχουν δυο τρόποι αποτίμησης του κόστους δανεισμού. Η περίπτωση που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την λογιστική χρήση που συνάπτονται με αποτέλεσμα να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής και η περίπτωση όπου δάνεια που συνεισφέρουν σε επενδύσεις ή αγοράς μηχανημάτων, όπου θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου.<sup>54</sup>

### **7.1.6 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική θυγατρικών δημοτικών επιχειρήσεων (IPSAS 6)**

Αποτελεί σύνηθες φαινόμενο η ύπαρξη-σύσταση δημοτικών επιχειρήσεων προκειμένου να υλοποιηθούν συγκεκριμένα οικονομικά αλλά και κοινωνικά προγράμματα. Αυτές αντιμετωπίζονται ως θυγατρικές επιχειρήσεις του δήμου και πρέπει να παρουσιάζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει ο δήμος.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Handbook volume I, σελ 162

<sup>53</sup> Handbook volume I, σελ 167

<sup>54</sup> Handbook volume I, σελ 168-173

<sup>55</sup> Handbook volume I, σελ 180-189

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις ταμειακές ροές, τα έσοδα και έξοδα της μητρικής (δήμου) και των θυγατρικών (δημοτικές επιχειρήσεις) σαν να πρόκειται για μια ενιαία οικονομική οντότητα. Ο δήμος οφείλει πάντοτε να συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, έκτος των περιπτώσεων που η δημοτική επιχείρηση αποτελεί μια εξολοκλήρου ελεγχόμενη μονάδα. Όταν οι τίτλοι χρέους ή περιουσίας της δημοτικής επιχείρησης δεν διαπραγματεύονται σε δημόσια αγορά, δεν δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις με σκοπό την έκδοση τίτλων υπό την εποπτεία της επιτροπής κεφαλαιαγοράς. Όταν ο δήμος ελέγχεται από μια άλλη οντότητα (π.χ. κοινοπραξία) όπου αυτή δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές σύμφωνα με τα IPSAS.<sup>56</sup>

Με το πρότυπο αυτό διευκρινίζεται πότε δημοτική επιχείρηση αποτελεί ελεγχόμενη οντότητα και πρέπει να παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Απαιτείτε η παρουσίαση μιας λίστας με τις ελεγχόμενες δημοτικές επιχειρήσεις προκειμένου να μην εξαλείφονται αλλά να εμφανίζονται λεπτομερώς οι επιδράσεις αυτών. Ακόμη επιτρέπει την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης για τις ελεγχόμενες οντότητες στην παρουσίαση ξεχωριστών καταστάσεων.<sup>57</sup>

### **7.1.7 Λογιστική απεικόνιση επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες (IPSAS 7)**

Το συγκεκριμένο λογιστικό πρότυπο στοχεύει στην λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων που έχουν γίνει σε συγγενείς οικονομικές μονάδες, δηλαδή πρόκειται για περιπτώσεις στις οποίες ο δήμος-επενδυτής ασκεί μεν σημαντική επιρροή αλλά δεν είναι ούτε μητρική επιχείρηση, ούτε κοινοπραξία.<sup>58</sup>

Πρόκειται για τις περιπτώσεις όπου ο δήμος μπορεί να έχει ένα ποσοστό δικαιωμάτων ψήφου και ουσιώδης επιρροής. Μπορεί δηλαδή να υπάρχει κάποιο σχήμα χάραξης κοινής πολιτικής από δύο ή περισσότερους δήμους, ανταλλαγής τεχνογνωσίας και ουσιαστικής πληροφόρησης για αντιμετώπιση από κοινού σημαντικών ζητημάτων. Στην περίπτωση του δήμου Κοζάνης μπορούμε να αναφέρουμε την συνεργασία με όμορους δήμους για την αξιοποίηση του τοπικού

---

<sup>56</sup> Handbook volume I, σελ 190-195

<sup>57</sup> Handbook volume I, σελ 207

<sup>58</sup> Handbook volume I, σελ 212



πόρου ανάπτυξης, καθώς πρόκειται για μια μορφή αποζημιώσεων της ΔΕΗ στις τοπικές κοινωνίες από την μόλυνση του περιβάλλοντος. Καθώς δεν είναι συμμετοχή σε διαχείριση επενδυτικών κεφαλαίων, ούτε και αμοιβαίων κεφαλαίων, ο δήμος μπορεί να διαχειρίζεται αυτά τα κονδύλια μαζί με τους δήμους Πτολεμαΐδας και Φλώρινας χωρίς όμως να εισπράττει κάποιου είδους οφέλη από αυτά. Τα οφέλη που μπορεί να προκύψουν αποκομίζονται από τους πολίτες που επιβαρύνονται από την μόλυνση και άλλες δραστηριότητες της δημόσιας επιχείρησης ηλεκτρισμού.<sup>59</sup> Τέλος η επένδυση του δήμου σε μια συγγενή οντότητα πρέπει να απεικονίζεται με την μέθοδο της καθαρής θέσης, δηλαδή η αρχική επένδυση εμφανίζεται στο κόστος συμμετοχής αλλά στην συνέχεια προσαρμόζεται σε οποιεσδήποτε μεταβολές (αύξηση - μείωση) στα περιουσιακά στοιχεία της συγγενούς οντότητας.<sup>60</sup>

Παρόλο που δεν είναι πιθανό η μέθοδος της καθαρής θέσης να εφαρμοστεί, εκτός εάν η συγγενής εταιρεία έχει μια επίσημη ή άλλη αξιόπιστη μετρήσιμη δομή, προτείνεται η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου. Κυρίως εάν ο δήμος ως επενδυτής σε αυτή την εταιρεία κατέχει ποσοστό με την μορφή μετοχών ή άλλης μετοχικής δομής. Έτσι επιτρέπεται η συμμετοχή σε συγγενείς δημοτικές επιχειρήσεις με την μεταφορά της συμμετοχής αυτής είτε στο κόστος είτε στις οικονομικές καταστάσεις. Η λογιστική αντιμετώπιση του γίνεται με παρόμοιο τρόπο με άλλες επενδυτικές δραστηριότητες του δήμου.<sup>61</sup>

### **7.1.8 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (IPSAS 8)**

Ο χειρισμός των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες προβλέπεται από το συγκεκριμένο πρότυπο, όπως επίσης και για την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας.<sup>62</sup>

Κοινοπραξία έχουμε όταν δύο ή περισσότερα μέρη δεσμεύονται από κοινού να αναλάβουν μια δραστηριότητα την οποία και θα ελέγχουν. Πρόκειται δηλαδή για τις περιπτώσεις όπου αναλαμβάνονται εμπορικές δραστηριότητες παροχή υπηρεσιών αλλά όχι την από κοινού διαχείριση επενδυτικών ή αμοιβαίων κεφαλαίων. Υπάρχουν κοινοπραξίες οι οποίες είναι από κοινού ελεγχόμενες όπου οι συμμετέχοντες

<sup>59</sup> Από το επιχειρησιακό πρόγραμμα του δήμου Κοζάνης.

<sup>60</sup> Handbook volume I, σελ 213-220

<sup>61</sup> Handbook volume I, σελ 225

<sup>62</sup> Handbook volume I, σελ 230

εμφανίζουν στα οικονομικά τους στοιχεία τα έσοδα που προκύπτουν από την συμμετοχή και πώληση των υπηρεσιών και άλλων αγαθών, όπως επίσης και το κόστος που επωμίζονται για την υλοποίηση της. Ακόμη κοινοπραξίες από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, όπου οι συμμετέχοντες εισφέρουν κάποια περιουσιακά τους στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται από κοινού για σκοπούς της κοινοπραξίας. Στην χώρα μας περιπτώσεις κοινοπραξιών μπορούν να θεωρηθούν οι συμπράξεις του δημοσίου με τον ιδιωτικό τομέα, γνωστές και ως ΣΔΙΤ. Σε αυτές τις περιπτώσεις αναλαμβάνεται ένα έργο (π.χ. κατασκευή ενός λιμανιού) όπου ο δήμος και ένας ιδιώτης μπορούν να εισφέρουν περιουσιακά στοιχεία (τον χώρο, τα μηχανήματα, την τεχνογνωσία), να αναλάβουν την υποχρέωση περάτωσης του έργου, τα έξοδα για την κατασκευή του και στην συνέχεια την λειτουργία, συντήρηση και αξιοποίηση του. Τέλος υπάρχουν κοινοπραξίες οι οποίες σχηματίζονται από κοινού ελεγχόμενες οντότητες, όπου δύο ή περισσότεροι δήμοι μπορούν να συμφωνήσουν στην υλοποίηση ενός έργου το οποίο θα διαχειρίζονται από κοινού. Αυτό συνεπάγεται οικονομίες κλίμακας τις οποίες καθένας χωριστά δεν θα μπορούσε να επιτύχει, π.χ. υδροηλεκτρικό φράγμα.<sup>63</sup>

### **7.1.9 Έσοδα από συναλλαγές (IPSAS 9)**

Στο πρότυπο αυτό δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα από φόρους τέλη ή δικαιώματα και σκοπός του είναι να διαχειριστεί τα έσοδα που προκύπτουν από συναλλαγές με το κοινό. Δηλαδή την προσφορά υπηρεσιών, την πώληση αγαθών τους τόκους και τα μερίσματα που προκύπτουν από την ανταλλακτική δραστηριότητα του δήμου. Τα έσοδα προέρχονται από τις εισροές προς τον δήμο από οικονομικά οφέλη και υπηρεσίες, που εισπράττονται για λογαριασμό του.<sup>64</sup>

Η αποτίμηση των εσόδων διενεργείται σύμφωνα με την εύλογη αξία τους. Για την προσφορά των υπηρεσιών πρέπει να αναφέρεται η ολοκλήρωση της προσφοράς της υπηρεσίας και το αποτέλεσμα να μπορεί να μετρηθεί. Η πώληση των αγαθών συνεπάγεται και την μεταφορά των αντίστοιχων κινδύνων και ωφελειών που συνοδεύουν το αγαθό. Οι τόκοι και τα μερίσματα αποτιμώνται στην αξία απόκτησής τους και μόνο όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα του δήμου να τα εισπράξει.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> Handbook volume I, σελ 231-241

<sup>64</sup> Handbook volume I, σελ 253-255

<sup>65</sup> Handbook volume I, σελ 256-272

Το έσοδο αναγνωρίζεται την χρονική στιγμή που πιθανολογείται ότι οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στο ταμείο του δήμου. Παρόλα αυτά δεν αναγνωρίζονται έσοδα από μη συναλλαγματικές πράξεις.<sup>66</sup>

#### **7.1.10 Οικονομική πληροφόρηση σε περιπτώσεις υπερπληθωρισμού (IPSAS 10)**

Υπάρχουν περιπτώσεις υπερπληθωρισμού όπου η αγοραστική δύναμη του χρήματος μειώνεται συνεχώς, και η οικονομική κατάσταση ενός δήμου μπορεί να είναι παραπλανητική εάν δεν λαμβάνεται υπόψη αυτή η κατάσταση. Σε αυτή την περίπτωση το IPSAS 10 καθορίζει τον τρόπο σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Αν και σύμφωνα με το πρότυπο αυτό δεν καθορίζεται πότε μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική, εκφράζεται η άποψη οι οικονομικές καταστάσεις να αποτιμώνται σε τρέχουσες τιμές.<sup>67</sup>

#### **7.1.11 Κατασκευές έργων.(IPSAS 11)**

Ο λογιστικός χειρισμός κατασκευής ενός έργου προβλέπεται σύμφωνα με το πρότυπο IPSAS 11, όπου παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τις κατασκευαστικές συμβάσεις, με την οποία πραγματοποιείται το έργο, καθορίζει το ύψος της επένδυσης, τα οφέλη και έσοδα που θα προκύψουν και τους όρους δημοσιοποίησης και σύναψης της συμφωνίας.<sup>68</sup>

Επειδή πολλές φορές τα έργα για να κατασκευαστούν χρειάζονται περισσότερο από ένα έτος, σημαντικό μέρος αποτελεί, κατά το πρότυπο αυτό, η πληρωμή για τις εργασίες που κατασκευάστηκαν, την περίοδο που αυτά περατώθηκαν. Αλλά ακόμη και αν υπάρχει συμφωνία πληρωμής του έργου κατά την ολοκλήρωσή του, αυτή πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο. Καθώς περιλαμβάνει τους γενικούς κανόνες των συμβάσεων για την κατασκευή ή παροχή υπηρεσιών αλλά και την περαιτέρω αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, συντήρηση και αξιοποίηση του. Διευκρινίζεται επίσης ότι υπάρχουν περιπτώσεις συμβάσεων σε σταθερές τιμές, συμβάσεις προστιθέμενου κόστους αλλά και μικτές περιπτώσεις.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> Handbook volume I, σελ 273

<sup>67</sup> Handbook volume I, σελ 274-289

<sup>68</sup> Handbook volume I, σελ 294

<sup>69</sup> Handbook volume I, σελ 294-306

Σημαντικό ζήτημα αποτελεί η περίπτωση όπου κάποιο έργο κατά την κατασκευή του παρουσιάζει αυξημένα έξοδα και κατά συνέπεια το συνολικό κόστος κατασκευής του να ανέλθει του προϋπολογισθέντος. Σε αυτή την περίπτωση το IPSAS 11 περιλαμβάνει παραδείγματα λογιστικού χειρισμού όπου κύριο χαρακτηριστικό είναι κατανομή του επιπλέον εξόδου να γίνεται σε όλη την διάρκεια μέχρι να ολοκληρωθεί. Βασική προϋπόθεση είναι το κόστος αυτό να υπερβαίνει τα έσοδα που πιθανών να προκύψουν κατά την ίδια περίοδο.<sup>70</sup>

### **7.1.12 Αποθέματα (IPSAS 12)**

Ο χειρισμός των αποθεμάτων αποτελεί στόχο του IPSAS 12 καθώς τα αποθέματα είναι αγαθά τα οποία αγοράστηκαν από τον δήμο με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την παροχή υπηρεσιών ή την δημιουργία άλλων αγαθών τα οποία πωλεί και έχει έσοδα.<sup>71</sup>

Το κόστος αγοράς-αποτίμησης τους είναι ζήτημα μείζονος σημασίας καθώς τα αποθέματα περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία του. Για τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, απομείωσης της αξίας τους κατά την χρησιμοποίησή τους, παρέχεται καθοδήγηση προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό της δαπάνης για την αγορά των αποθεμάτων. Κατόπιν της αγοράς τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία ανάμεσα στην αξία αγοράς τους και την τρέχουσα αξία ρευστοποίησής τους. Επίσης πρέπει να υπολογίζονται και όλα τα κόστη που αφορούν την αξία αγοράς τους, μεταποίησης, υποτίμησης, μεταφοράς και αποθήκευσης.<sup>72</sup>

Η μέθοδος κοστολόγησης πρέπει να είναι σταθερή και προτείνεται η μέθοδος FIFO (First In First Out) ή του μέσου σταθμισμένου κόστους. Ακόμη τα αποθέματα που έχει στην διάθεση του ο δήμος και που προορίζονται να διανεμηθούν, χωρίς ή για ένα μικρό – συμβολικό αντίτιμο, άμεσα εξαιρούνται από το συγκεκριμένο πρότυπο.

73

---

<sup>70</sup> Handbook volume I, σελ 308-316

<sup>71</sup> Handbook volume I, σελ 322-323

<sup>72</sup> Handbook volume I, σελ 323-332

<sup>73</sup> Handbook volume I, σελ 335

### 7.1.13 Μισθώσεις (IPSAS13)

Εδώ προβλέπεται η περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης και σκοπός το προτύπου είναι να καθορίσει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους που θα χρησιμοποιηθούν.<sup>74</sup>

Υπάρχουν οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αλλά και οι λειτουργικές. Χρηματοδοτική μίσθωση είναι αυτή που μεταβιβάζει τα οφέλη και τους κινδύνους που απορρέουν από την κατοχή του περιουσιακού στοιχείου. Στο τέλος της χρηματοδοτικής μίσθωσης ο εκμισθωτής απολαμβάνει το δικαίωμα να γίνει ιδιοκτήτης του περιουσιακού στοιχείου, η τιμή αγοράς του καθορίζεται σύμφωνα με την εύλογη αξία του και συνήθως είναι χαμηλότερη προκειμένου να γίνει η αγορά του. Στις λειτουργικές μισθώσεις οι πληρωμές αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την περίοδο μίσθωσης. Ακόμη μπορεί να γίνει και επαναμίσθωση (sale and leaseback) η οποία εξαρτάται από τον τύπο της μίσθωσης και σε περιπτώσεις που η συναλλαγή καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση το όφελος που προκύπτει σύμφωνα με την εύλογη αξία αναγνωρίζεται άμεσα, ενώ το κόστος αποσβένεται κατά την διάρκεια επαναχρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου.<sup>75</sup>

Στο πρότυπο αυτό περιλαμβάνονται παραδείγματα για το υπολογισμό της παρούσας αξίας των μισθώσεων οι οποίες γίνονται σύμφωνα με τον τύπο :

$$PV_{MLP} = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Όπου :

PV = είναι η παρούσα αξία

MLP = είναι οι ελάχιστες πληρωμές που αφορούν τα μισθώματα

S = είναι η εγγυημένη υπολειμματική αξία.

r = είναι το επιτόκιο της μίσθωσης εκφρασμένο με ένα δεκαδικό

n = είναι ο αριθμός των περιόδων

A = είναι το ποσό της τακτικής πληρωμής.

<sup>74</sup> Handbook volume I, σελ 341

<sup>75</sup> Handbook volume I, σελ 342-357

Ανάλογα παραδείγματα περιλαμβάνονται στην ανάλυση του προτύπου αυτού για τον υπολογισμό του επιτοκίου που συνεπάγεται μια χρηματοδοτική μίσθωση.<sup>76</sup>

#### **7.1.14 Λογιστικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς (IPSAS14)**

Λογιστικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι αυτά που συμβαίνουν μετά από την ημερομηνία αναφοράς μέχρι την ημερομηνία που πραγματοποιείται η έγκριση των λογιστικών καταστάσεων. Η ημερομηνία αναφοράς είναι η τελευταία ημέρα της περιόδου αναφοράς για την οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Ενώ η ημερομηνία έγκρισης είναι αυτή κατά την οποία οι καταστάσεις εγκρίθηκαν από το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο και διαφέρει από την ημερομηνία αναφοράς. Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει πότε ένας δήμος πρέπει να τροποποιεί τις οικονομικές του καταστάσεις εξαιτίας συμβάντων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αναφοράς αλλά επηρεάζουν την διαχειριστική χρήση στην οποία αναφέρονται. Σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας πρέπει να υπάρχει μια συνέχεια και μια συνέπεια στην αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων και στην περίπτωση που υπάρχουν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς πρέπει να γίνουν διορθωτικές ενέργειες. Παραδείγματα είναι η απόφαση μη ανάληψης μιας δαπάνης η οποία όμως έχει ήδη πραγματοποιηθεί και πρέπει να γίνει διορθωτική ενέργεια με την τροποποίηση του προϋπολογισμού. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις μη διορθωτικών γεγονότων όπως για παράδειγμα η μείωση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων.<sup>77</sup>

#### **7.1.15 Μέσα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρουσίαση (IPSAS 15)**

Αρχικά πρέπει να τονιστεί ότι αυτό το πρότυπο αναλύεται περισσότερο με τα IPSAS 28-30 και με την υιοθέτηση και εφαρμογή τους το αντικαθιστούν μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2013. Με το IPSAS 15 οι δημόσιοι φορείς παρουσιάζουν τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν στην διάθεσή τους, στόχος είναι να καθορίσει τις προϋποθέσεις σύμφωνα με τις οποίες θα γίνει αυτή η παρουσίαση και ο τρόπος

---

<sup>76</sup> Handbook volume I, σελ 367

<sup>77</sup> Handbook volume I, σελ 376-387

δημοσιοποίησης τους μέσα από τον ισολογισμό, προκειμένου να παρέχει καλύτερη πληροφόρηση.<sup>78</sup>

Αφορούν δηλαδή προϋποθέσεις σχετικά τον χρόνο δημοσιοποίησης τους, τις ταμειακές ροές και τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζονται στα μέσα αυτά. Η ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών μέσων διενεργείται σύμφωνα με :

- την ουσία της σύμβασης που έχει συναφθεί,
- τον χρόνο έκδοσης του και δεν τροποποιείται,
- την υποχρέωση ή απαίτηση μετρητών,
- την παρουσίαση τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως έσοδο ή έξοδο
- καθώς και αν δημιουργεί υποχρέωση ή απαίτηση διαφορετικά αποτελεί συμμετοχικό τίτλο.

Το κόστος έκδοσής τους παρουσιάζεται στα ίδια κεφάλαια (μείωση) αφού πρώτα έχουν υπολογιστεί και αφαιρεθεί οι φορολογικές ωφέλειες που προκύπτουν.<sup>79</sup>

### **7.1.16 Επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία (IPSAS 16)**

Το IPSAS 16 στοχεύει να καθορίσει ποιες είναι οι επενδύσεις σε ακίνητα, τον τρόπο που παρουσιάζονται αλλά και την λογιστική τους αντιμετώπιση.<sup>80</sup>

Οι επενδύσεις σε ακίνητα αφορούν την κατοχή ακινήτων από τον δήμο με σκοπό την μίσθωση τους την είσπραξη ενοικίων αλλά και την εξασφάλιση της κεφαλαιακής υπεραξίας.

Δεν είναι όμως επενδύσεις σε ακίνητα η κατοχή τους για παροχή υπηρεσιών, μελλοντική πώληση, ή για διοικητικούς σκοπούς. Επένδυση στην συγκεκριμένη περίπτωση έχουμε μόνο όταν προκύπτουν οικονομικά οφέλη τα οποία μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα και πρέπει να αποτιμώνται στο αρχικό κόστος τους.

Κατά την περίπτωση όμως δωρεάς και στην συνέχεια μίσθωσης του ακινήτου από τον δήμο η αποτίμηση του γίνεται σύμφωνα με την εύλογη αξία και εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση της επένδυσης.<sup>81</sup>

<sup>78</sup> Handbook volume I, σελ 392-393

<sup>79</sup> Handbook volume I, σελ 407-410

<sup>80</sup> Handbook volume I, σελ 453

<sup>81</sup> Handbook volume I, σελ 454-459

Σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζεται ότι κατά την αρχική απόκτηση του ακινήτου το κόστος είναι ίσο με την εύλογη αξία του. Περιλαμβάνονται επεξηγήσεις προκειμένου να γίνει κατανοητό πότε η κατοχή ενός ακινήτου αποτελεί επένδυση και πότε πρέπει να καταχωρείτε σύμφωνα με το πρότυπο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Ακόμη προτείνεται τα έξοδα που βαρύνουν την επένδυση σε ακίνητα (συντήρηση, φθορές, φορολογία) να κεφαλαιοποιούνται σύμφωνα όμως με πρόσφατους υπολογισμούς αναλόγως του ύψους της απόδοσης που επιφέρει η συγκεκριμένη επένδυση. Αυτό σημαίνει ότι ο δήμος οφείλει να υπολογίζει τις αποδόσεις τις επένδυσης στα πλεονάσματα ή ελλείμματα που ήδη υπάρχουν.<sup>82</sup>

### **7.1.17 Ενσώματες ακινητοποιήσεις (IPSAS 17)**

Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία περιόδους για διοικητικούς λόγους, για αξιοποίηση ή παροχή υπηρεσιών, αποτελούν τις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Με το πρότυπο αυτό παρέχεται πληροφόρηση σχετικά με τις επενδύσεις ενός δήμου σε ενσώματες ακινητοποιήσεις και τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας, των αποσβέσεων και το κόστος απομείωσης της αξίας τους.<sup>83</sup>

Κατά τον υπολογισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν περιλαμβάνονται ιστορικά κτίρια και μνημεία, στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς αρχαιολογικοί χώροι έργα τέχνης και προστατευόμενες περιοχές. Κατά την περίπτωση που ο δήμος μπορεί να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την αξιοποίηση ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων τότε αυτό πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Η αποτίμηση του μπορεί να γίνει με δύο τρόπους : αυτήν του κόστους και αυτή της μεθόδου αναπροσαρμογής. Η μέθοδος του κόστους σημαίνει το αρχικό κόστος μείον τις αποσβέσεις και τις ζημιές από την μείωση της αξίας του. Από την άλλη η μέθοδος αναπροσαρμογής λαμβάνει μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που αντιστοιχεί στην εύλογη αξία κατά την χρονική στιγμή της αναπροσαρμογής, μείον τις αποσβέσεις και τις ζημιές από την μείωση της αξίας του. Η αύξηση που πιθανώς να προκύψει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας του περιουσιακού στοιχείου πιστώνεται άμεσα, ομοίως και κατά την περίπτωση μείωσης της. Αν πρόκειται για

---

<sup>82</sup> Handbook volume I, σελ 480

<sup>83</sup> Handbook volume I, σελ 487-488



μεμονωμένα στοιχεία της ίδιας κατηγορίας ακινητοποιήσεων τότε μπορούν οι μεταβολές τους να αντισταθμιστούν.

Για τις αποσβέσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων το IPSAS 16 αναφέρει ότι πρέπει να γίνεται χωριστά ο υπολογισμός τους αν η αξία της απόσβεσης είναι μεγάλη. Και το ποσό των αποσβέσεων κατανέμεται στην συνολική διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Ακόμη κατά την περίπτωση που αλλάξει η χρονική διάρκεια ή ακόμη και η υπολειμματική αξία τότε πρέπει υπολογίζονται σε νέα βάση οι αποσβέσεις τους. Όταν το ενσώματο περιουσιακό στοιχείο δεν προσφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δοθεί-παραχωρηθεί σε κάποιον άλλο τότε πρέπει να διαγραφεί.<sup>84</sup>

Στις περιπτώσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων που προήλθαν από δωρεές πολιτών προς τον δήμο τότε προβλέπεται ότι πρέπει να εφαρμόζεται το IPSAS 17 και ο υπολογισμός του να διενεργείται σύμφωνα με την εύλογη αξία του.<sup>85</sup>

#### **7.1.18 Πληροφόρηση κατά τομέα (IPSAS 18)**

Φυσικά η πληροφόρηση, κατά τομέα δράσεων, στοχεύει στην καθιέρωση βασικών αρχών οι οποίες δίνουν την δυνατότητα σε όποιον επιθυμεί να κατανοεί τα οικονομικά δεδομένα που παρουσιάζονται, να είναι σε θέση να εντοπίζει πηγές χρηματοδότησης, να μπορεί να κάνει μια εκτίμηση της οικονομικής θέσης στο παρελθόν με διαφάνεια και υπευθυνότητα. Ακόμη οι αρχές αυτές πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων. Οι τομείς δράσεις προτείνεται να διαχωρίζονται σε γεωγραφικούς, δηλαδή ανάλογα της περιοχής και σε υπηρεσιακούς, δηλαδή ανάλογα με την προσφερόμενη υπηρεσία.<sup>86</sup>

#### **7.1.19 Προβλέψεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις – ενδεχόμενες υποχρεώσεις (IPSAS 19)**

Οι προβλέψεις αναφέρονται σε πιθανές υποχρεώσεις με αβέβαιο τον χρόνο ή το ποσό. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις προέρχονται από γεγονότα που έχουν συμβεί και πιθανών να οδηγήσουν στην δημιουργία μιας απαίτησης από τον δήμο. Ομοίως και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις όπου ένα γεγονός που έχει προηγηθεί μπορεί να οδηγήσει στην δημιουργία μιας υποχρέωσης. Στόχος του IPSAS 19 είναι να καθορίσει τα

<sup>84</sup> Handbook volume I, σελ 490-503

<sup>85</sup> Handbook volume I, σελ 519-520

<sup>86</sup> Handbook volume I, σελ 525-529

παραπάνω, να επισημάνει τις περιπτώσεις που οφείλει ο δήμος να προχωρά σε προβλέψεις, πως πρέπει αυτές να χρησιμοποιούνται καθώς και τον τρόπο δημοσίευσής τους. Μια πρόβλεψη προκειμένου να ενταχθεί στο συγκεκριμένο πρότυπο πρέπει να : δημιουργεί μια υποχρέωση - απαίτηση βάση ενός παρελθόντος γεγονότος, πιθανολογεί μια ταμειακή ροή (εισροή - εκροή) και να μπορεί να μετρηθεί με ορθό τρόπο. Επίσης οι προβλέψεις σε τακτά χρονικά διαστήματα να αναθεωρούνται για να γίνεται ορθότερη εκτίμηση τους. Οι απαιτήσεις – υποχρεώσεις αναγνωρίζονται μόνο όταν εισπραχθούν ή αντίστοιχα δημιουργήσουν την εκροή και σε καμία περίπτωση το ποσό δεν πρέπει να υπερβαίνει την πρόβλεψη.<sup>87</sup>

### **7.1.20 Λογιστική παρουσίαση συνδεδεμένων μερών (IPSAS 20)**

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου ένας δήμος μπορεί να έχει συνδεδεμένα μέρη. Αυτά είναι συνήθως δημοτικές επιχειρήσεις τις οποίες ελέγχει και ασκεί επιρροή σύμφωνα με τις αποφάσεις που αυτές λαμβάνουν. Στόχος του προτύπου είναι να καθορίσει την εμφάνιση της επιρροής που ασκείται αλλά και τον τρόπο που αυτά τα συνδεδεμένα μέρη θα παρουσιαστούν στις καταστάσεις του δήμου. Υπάρχουν ακόμη περιπτώσεις στην κυβέρνηση ενός κράτους όπου μια συγκεκριμένη πολιτική μπορεί να ασκείται από ελεγχόμενες διοικητικές μονάδες, ξεχωριστά όργανα που ασκούν από κοινού μια πολιτική που καθορίζεται από την κυβέρνηση (ΜΚΟ) ακόμη και εκλεγμένα ή διορισμένα πρόσωπα που διοικούν τμήματα με στόχο να ελέγχουν – εφαρμόζουν τις λειτουργίες του τμήματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να γνωστοποιούνται οι συναλλαγές που υπάρχουν με τα συνδεδεμένα μέρη. Καθώς μπορεί να υπάρχουν μεταφορές οικονομικών πόρων ή να υπάρχουν απαιτήσεις μεταξύ των δύο μερών. Η φύση των σχέσεων που υπάρχουν, οι πραγματοποιηθέντες συναλλαγές και τα αντικείμενα των συναλλαγών πρέπει να διευκρινίζονται προκειμένου να υπάρχει επαρκής πληροφόρηση ή οποία συμβάλλει στην καλύτερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης των συνδεδεμένων μερών.<sup>88</sup>

### **7.1.21 Απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές (IPSAS 21)**

Το πρότυπο αυτό στοχεύει στις διαδικασίες που πρέπει να εφαρμοστούν για ένα περιουσιακό στοιχείο που σε βάθος χρόνου χάνει μέρος της αξίας του αλλά δεν

---

<sup>87</sup> Handbook volume I, σελ 558-577

<sup>88</sup> Handbook volume I, σελ 602-613

δημιουργεί ταμειακές ροές. Ως απομείωση ορίζεται η απώλεια στα μελλοντικά έσοδα που υπερβαίνει τις απώλειες που υφίσταται το περιουσιακό στοιχείο λόγω των αποσβέσεων, με συνέπεια να μειώνεται η χρησιμότητα του. Σε αυτή την περίπτωση ο δήμος οφείλει να υπολογίζει το ποσό της απομείωσης ως την διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης. Η εύλογη αξία μπορεί να προκύψει είτε από κάποια συμφωνία που υπάρχει για το περιουσιακό στοιχείο, είτε από έρευνα σχετικά με την τιμή διάθεσής του. Και από αυτή πρέπει να αφαιρεθούν τα κόστη διάθεσης καθώς αυτά επιβαρύνουν τον δήμο.

Η αξία χρήσης μπορεί να προκύψει από την παρούσα αξία της απομείωσης και η οποία μπορεί να υπολογιστεί είτε με την μέθοδο του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης, είτε με την μέθοδο του κόστους αποκατάστασης ή ακόμη με την μέθοδο μονάδων υπηρεσίας. Η μέθοδος του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης αφορά το κόστος που πρέπει να δοθεί προκειμένου να ανακατασκευαστεί το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, στο οποίο πρέπει να υπολογιστούν και οι αποσβέσεις. Το κόστος αποκατάστασης αφορά το ποσό που προκύπτει από την παρούσα αξία της απομείωσης υπολογίζοντας και τις αποσβέσεις. Οι μονάδες υπηρεσίας είναι η παρούσα αξία της απομείωσης μείον την αξία που θα προκύψει μετά την απομείωση.<sup>89</sup>

### **7.1.22 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οικονομικών του κράτους (IPSAS 22)**

Το πρότυπο αυτό στοχεύει στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της κυβέρνησης και την ορθή πληροφόρηση και κατανόηση σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, το κόστος των προσφερόμενων υπηρεσιών και των εσόδων μέσω της φορολογίας. Η πληροφόρηση που παρέχεται με το πρότυπο αυτό στοχεύει στην διαχείριση των εσόδων του κράτους και όχι στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Οι κυριότεροι τομείς πληροφόρησης πρέπει να είναι στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα έσοδα, τα έξοδα, τις πιθανές αναπροσαρμογές εσόδων – εξόδων, όλες τις ταμειακές ροές και το πλεόνασμα ή έλλειμμα που προκύπτει.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Handbook volume I, σελ 626-642

<sup>90</sup> Handbook volume I, σελ 665-671

### **7.1.23 Έσοδα από φόρους και τέλη (IPSAS 23)**

Οι φόροι και τα τέλη στους δήμους, αλλά και γενικότερα στον δημόσιο τομέα, αποτελούν την σημαντικότερη μορφή εσόδων η οποία έχει την μορφή αναγκαστικής εισφοράς και δεν προκύπτει από συναλλακτικές πράξεις των πολιτών με τους δήμους. Το πρότυπο αυτό στοχεύει στην παρουσίαση - αποτίμηση αυτών των εσόδων αλλά και την ορθή αξιοποίησή τους. Πρέπει σύμφωνα με το πρότυπο να υπάρχουν οικονομικά οφέλη, τα οποία μπορούν να μετρηθούν και να υπολογίζεται η εύλογη αξία τους.

Ακόμη πρέπει να διευκρινίζεται αν από τις δραστηριότητες του δήμου και κυρίως την διάθεση δικαιωμάτων του προκύπτουν έσοδα. Σε αυτή τη κατηγορία περιλαμβάνονται τα ανταποδοτικά τέλη, τα οποία αν και έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, δηλαδή προσφέρουν μια υπηρεσία έναντι ενός αντίτιμου, αποτελούν μέρος των δημοσίων αγαθών. Και επειδή συνήθως το αντίτιμο είναι πολύ μικρό σε σύγκριση με την πραγματική αξία πρέπει να καθορίζονται οι τρόποι αποτίμησης και αξιοποίησης του.<sup>91</sup>

### **7.1.24 Παρουσίαση πληροφοριών του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις (IPSAS 24)**

Το κυριότερο σημείο σύμφωνα με το IPSAS24 είναι η εκτέλεση του προϋπολογισμού, δηλαδή η σύγκριση μεταξύ των ποσών που προϋπολογίσθηκαν και τελικά υλοποιήθηκαν. Στην χώρα μας αποτελεί σύνηθες φαινόμενο να μην γίνονται ενέργειες σχετικά με τον τελικό έλεγχο για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, με αποτέλεσμα πολλές φορές να αποκλίνει από την αρχική εκτίμηση και συνήθως να είναι ελλειμματικός.

Το πρότυπο αυτό προκαλεί ερεθίσματα προς την λογοδοσία σχετικά με πιθανές αποκλίσεις του προϋπολογισμού προς το σύνολο της κοινωνίας, καθώς απαιτεί την λογιστική παρουσίαση των λόγων για πιθανές αποκλίσεις.

Η συμμόρφωση και η διαφάνεια σχετικά με τα ποσά του εγκεκριμένου προϋπολογισμού είναι αποτέλεσμα του προτύπου. Πρέπει να παρουσιάζονται τα ποσά του αρχικού προϋπολογισμού, τα τελικά ποσά που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν και με μορφή επεξηγήσεων οι λόγοι απόκλισης. Δεν αποκλείονται αναμορφώσεις του, καθώς πολλές φορές οι οικονομικές συνθήκες μπορεί να αλλάξουν από αυτές που

<sup>91</sup> Handbook volume I, σελ 692-709

αρχικά εκτιμήθηκαν. Οι λόγοι όμως της αναμόρφωσης αποφέρουν ορθότερη πληροφόρηση σχετικά με την ικανότητα της διοίκησης και την διαφάνεια που την χαρακτηρίζει.<sup>92</sup>

#### **7.1.25 Αμοιβές εργαζομένων (IPSAS 25)**

Στόχος είναι η λογιστική αντιμετώπιση των εργαζομένων στους δήμους αλλά και τον ευρύτερο δημόσιο τομέα, η αναγνώριση των δικαιωμάτων – υποχρεώσεων τους και οι παροχές τους σύμφωνα με την νομοθεσία ή συμφωνίες με συνδικαλιστικά όργανα των εργαζομένων. Η λογιστική αντιμετώπιση πρέπει να γίνεται με βάση την ανάλογη νομοθεσία που υπάρχει στην χώρα αλλά πρέπει να διακρίνεται από διαφάνεια. Οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των εργαζομένων καθορίζονται από τα οργανογράμματα που υπάρχουν στις δημόσιες υπηρεσίες.

Οι παροχές τους κατά το συγκεκριμένο πρότυπο δεν περιλαμβάνουν ιδιωτικά προγράμματα συνταξιοδότησης και ιδιωτικά προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης. Χωρίζονται όμως σε βραχυχρόνιες παροχές, μακροχρόνιες παροχές, εξόδου από την υπηρεσία και παροχές λόγω λήξης της απασχόλησης. Οι βραχυχρόνιες περιλαμβάνουν τον μισθό, τις εισφορές για κοινωνική ασφάλιση και τις άδειες. Οι μακροχρόνιες περιλαμβάνουν εκπαιδευτικές δραστηριότητες, παροχές λόγω ανικανότητας ακόμη και μπόνοους. Κατά την έξοδο από την υπηρεσία λόγω ηλικίας παρέχονται συντάξεις ασφάλειας ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Ενώ κατά την λήξη της απασχόλησης παρέχεται αποζημίωση-εφάπαξ.<sup>93</sup>

#### **7.1.26 Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ταμειακές ροές (IPSAS 26)**

Όπως και στην περίπτωση του IPSAS 20 υπάρχουν περιπτώσεις περιουσιακών στοιχείων που η αξία του απομειώνεται. Στόχος του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τις διαδικασίες στις οποίες πρέπει να προβεί ένας δήμος προκειμένου να υπολογίσει την αξία της απομείωσης και τις ταμειακές ροές που αυτή προκαλεί. Για τον λόγο αυτό προτείνεται η αξιολόγηση σε τακτά χρονικά διαστήματα προκειμένου να καθοριστεί το ποσό που απαιτείται για την ανάκτηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό το ποσό είναι η ταμειακή ροή που προκαλείται και προκαλεί την ζημιά στην αξία του περιουσιακού στοιχείου. Φυσικά αν υπάρχει απομείωση της

<sup>92</sup> Handbook volume I, σελ 749-761

<sup>93</sup> Handbook volume I, σελ 779-817

αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου τότε και οι αποσβέσεις που το συνοδεύουν πρέπει να υπολογιστούν και να επιμεριστούν εκ νέου στην νέα αξία. Ακόμη η ζημιά που προκαλείται από την απομείωση πρέπει να επιμερίζεται ανάλογα, και δεν μπορεί να λάβει τιμή μικρότερη της εύλογης αξίας ή του μηδενός.<sup>94</sup>

### **7.1.27 Γεωργία (IPSAS 27)**

Μεγάλη σημασία δίνεται στην γεωργία μέσα από το IPSAS 26, καθώς προσδιορίζει τον λογιστικό χειρισμό των γεωργικών δραστηριοτήτων. Στις περιπτώσεις γεωργικής παραγωγής, αξιοποίησης της γης για γεωργικές δραστηριότητες και παραγωγής βιολογικών προϊόντων ένας δήμος οφείλει να παρουσιάζει τις ενέργειες για την πώληση ή διάθεση τους αλλά και τα οικονομικά οφέλη που αποκομίζει. Με τον τρόπο αυτό μπορεί να εντείνει την οικονομική δραστηριότητα στην περιοχή του. Για παράδειγμα στην περιοχή του δήμου Κοζάνης παράγεται ο κρόκος, ένα βότανο το οποίο δεν παράγεται σε καμία άλλη περιοχή της χώρας μας και το οποίο προσφέρει πολλά στην τοπική αγροτική κοινωνία. Οι οποιοσδήποτε ενέργειες από τον δήμο για την διάθεση του ή ακόμη και την εξαγωγή του προσφέρουν οικονομικά οφέλη τα οποία, σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, θα παρουσιαστούν στις οικονομικές καταστάσεις του.<sup>95</sup>

### **7.1.28 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση (IPSAS 28)**

Τα πρότυπα που ακολουθούν αναφέρονται στα χρηματοοικονομικά μέσα, καθώς δίνεται η δυνατότητα τέτοιων μέσων για την ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων με την λήψη ή πληρωμή μετρητών για την εφαρμογή κοινωνικών προγραμμάτων. Η παρουσίασή των περιουσιακών στοιχείων, συμμετοχικών τίτλων ή συμβολαίων αγοραπωλησίας, είναι στόχος του IPSAS 27, με την υιοθέτηση αρχών ως αντικείμενα υποχρεώσεων. Κατά την αρχική έκδοσή τους υφίσταται η υποχρέωση της ταξινόμησης τους προκειμένου να είναι δυνατή η παραπέρα αξιολόγηση τους. Κατά την περίπτωση επαναγοράς τους πρέπει να αφαιρούνται από τα περιουσιακά στοιχεία και οποιαδήποτε ζημιά ή απαίτηση δεν εμφανίζεται στην καθαρή θέση. Οι αμοιβές, τα δικαιώματα, τα μερίσματα οι ζημιές και τα κέρδη που μπορεί να προκύψουν από

---

<sup>94</sup> Handbook volume II, σελ 894-916

<sup>95</sup> Handbook volume II, σελ 953-959

την κατοχή τους χρεώνονται στην καθαρή θέση αφού όμως πρώτα έχουν αφαιρεθεί οι ανάλογοι φόροι που τους επιβαρύνουν.<sup>96</sup>

### **7.1.29 Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση (IPSAS 29)**

Η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων γίνεται με τις αρχές που επιβάλει το IPSAS 29 και σκοπός του οποίου είναι η παρουσίαση των λεπτομερειών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Για να αναγνωριστούν πρέπει ο δήμος να είναι συμβαλλόμενο μέρος και η διαγραφή τους γίνεται όταν λήξη ή μεταβιβαστεί το χρηματοοικονομικό μέσο. Η μεταβίβαση συνεπάγεται και την μεταφορά των αντίστοιχων κινδύνων ή ωφελειών που το απαρτίζουν. Η αποτίμηση του γίνεται, σύμφωνα με τα δικαιώματα που απορρέουν για τον κάτοχο του αλλά και τις υποχρεώσεις που ενσωματώνονται σε αυτό, στην εύλογη αξία του συμπεριλαμβάνοντας και τα παράγωγα του αλλά όχι όμως και κόστη συναλλαγής. Όταν το μέσο λήξει, ακυρωθεί ή εξοφληθεί πρέπει να διαγράφεται από τις οικονομικές καταστάσεις του δήμου. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά προκύψει θα εμφανιστεί στο πλεόνασμα ή έλλειμμα του δήμου.<sup>97</sup>

### **7.1.30 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις (IPSAS 30)**

Αρχικά ο δήμος οφείλει να κατηγοριοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους και την φύση των πληροφοριών που πρέπει να γνωστοποιηθούν. Σκοπός του προτύπου είναι να υποχρεώσει τους δήμους να περιλαμβάνουν στις οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν στην διάθεσή τους. Αυτό επιτρέπει σε τρίτους να αξιολογούν την φύση των μέσων, τους κινδύνους στους οποίους είναι εκτεθειμένος και ικανότητα αντιμετώπισης των κινδύνων. Επομένως είτε στις οικονομικές καταστάσεις, είτε στις γνωστοποιήσεις πρέπει να υπολογίζονται οι λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων. Αυτά είναι :

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα και προς πώληση
- Επενδύσεις διακρατούμενες ως την λήξη τους
- Δάνεια

<sup>96</sup> Handbook volume II, σελ 987-1006

<sup>97</sup> Handbook volume II, σελ 1078-1081

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία
- Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν
- Τόκοι χρεωστικοί και τόκοι πιστωτικοί
- Έσοδα και έξοδα από την διακράτηση τους
- Περιπτώσεις αντιστάθμισης των κινδύνων, η φύση και η έκταση των κινδύνων.<sup>98</sup>

### **7.1.31 Άυλα στοιχεία (IPSAS 31)**

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αναγνωρίσιμα χρηματικά στοιχεία τα οποία στερούνται φυσικής υπόστασης. Στόχος του προτύπου είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό αυτών των στοιχείων, να θέσει τα κριτήρια αναγνώρισής τους και τον τρόπο αποτίμησης. Σύμφωνα με το IPSAS 30 δεν αποτελούν υποχρέωση οι περιπτώσεις πολιτιστικής κληρονομιάς να αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία, ούτε ακόμη η τεχνογνωσία, οι άδειες, η πνευματική ιδιοκτησία και τα εμπορικά σήματα. Για να ενταχθεί ένα στοιχείο στο πρότυπο αυτό πρέπει είναι αναγνωρίσιμο, να μπορεί να διατεθεί από τον δήμο προς πώληση ή ενοικίαση και να δημιουργεί ταμειακές ροές.

Αναγνωρίσιμο είναι ένα στοιχείο όταν μπορεί μέσα από μια συμφωνία να πωληθεί ή να μεταβιβαστεί ή να παραχωρηθεί η άδεια χρήσης του έναντι κάποιου αντιτίμου. Ο δήμος για να το διαθέσει πρέπει να έχει την ικανότητα να λαμβάνει οικονομικά οφέλη και να περιορίζει την πρόσβαση πολιτών που δεν επιθυμούν να πληρώσουν για τις υπηρεσίες των στοιχείων αυτών. Αυτό είναι αντίθετο με τα δημόσια αγαθά στα οποία δεν περιορίζεται η πρόσβαση των πολιτών. Τέλος τα οφέλη που αποφέρει η διάθεση των άυλων στοιχείων, είτε με την μορφή εξοικονόμησης κόστους, είτε με την προσφορά υπηρεσιών έναντι αντιτίμου, πρέπει να δημιουργεί ταμειακές ροές οι οποίες θα μπορούν να μετρηθούν.

Η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο της αναπροσαρμογής είτε με την μέθοδο κόστους. Η μέθοδος αναπροσαρμογής αποτιμά το περιουσιακό στοιχείο στην αναπροσαρμοσμένη αξία που είναι η εύλογη αξία την χρονική στιγμή της αναπροσαρμογής μείον τις μελλοντικές αποδόσεις. Προκειμένου να υπολογιστεί η αξία αυτή πρέπει το άυλο στοιχείο να είναι αντικείμενο αγοραπωλησίας σύμφωνα με κάποια σύμβαση. Η

<sup>98</sup> Handbook volume II, σελ 1350-1355



περίπτωση με την μέθοδο κόστους αποτιμά το άυλο στοιχείο στο κόστος του μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις ζημιές που μπορεί να προκύψουν κατά την απομείωση του στοιχείου. Επειδή πολλές φορές τα άυλα στοιχεία δεν είναι αντικείμενο αγοραπωλησίας με κάποια σύμβαση μπορεί να προτιμηθεί η περίπτωση του κόστους. Οφείλει όμως ο δήμος να υπολογίζει πιθανές αναπροσαρμογές στην αξία του καθώς σε περίπτωση αύξησης της λογιστικής αξίας αυτή πρέπει να εμφανίζεται στο πλεόνασμα και αντίστοιχα μείωσης στο έλλειμμα.

Ο ωφέλιμος χρόνος ζωής είναι η χρονική διάρκεια κατά την οποία το άυλο στοιχείο μπορεί να αποφέρει ταμειακές ροές και οφέλη για τον κάτοχό του (δήμο). Ο υπολογισμός του αποτελεί υποχρέωση του δήμου προκειμένου να είναι σε θέση να το αξιοποιήσει και να το θέσει στην διάθεση του κοινού μέσα από συμβάσεις παραχώρησης ή άλλες συμφωνίες. Ο ωφέλιμος χρόνος ζωής δεν πρέπει να υπερβαίνει την χρονική διάρκεια της συμφωνίας, μπορεί όμως η σύμβαση παραχώρησης να έχει μικρότερη χρονική διάρκεια ανάλογα την χρονική διάρκεια που ο δήμος προσδοκά να έχει οικονομικά οφέλη. Τα άυλα στο χείρα με μικρό ωφέλιμο χρόνο πρέπει να αποσβένονται ισόποσα κατά τα έτη ζωής του και οι αποσβέσεις να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση με μεγάλο χρόνο ζωής ή ακόμη και αόριστο δεν πρέπει να υπόκεινται σε αποσβέσεις αλλά να εξετάζεται κάθε χρόνο η υπολειπόμενη διάρκεια ζωής τους. Όταν το άυλο στοιχείο φτάσει στο τέλος του ωφέλιμου χρόνου αυτό μπορεί να διαγραφεί ή να διατεθεί προς πώληση με τα πιθανά κέρδη ή ζημιές να εμφανίζονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα αντίστοιχα.<sup>99</sup>

Τέλος η διεθνής ομοσπονδία λογιστών, κατά το έτος 2011, προετοίμασε και ένα ακόμη πρότυπο το οποίο θα δημοσιευτεί και θα εφαρμοστεί από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά. Αυτό είναι το IPSAS 32 με τίτλο : service concession arrangements : grantor. Η μετάφραση του είναι "Συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών : παραχωρούσα αρχή".<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> Handbook volume II, σελ 1401-1422

<sup>100</sup> Handbook volume I, σελ.7

## **8 Σύγκριση του Ελληνικού λογιστικού σχεδίου με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα –Αριθμοδείκτες - Συμπεράσματα**

Έχοντας παρουσιάσει βασικές αρχές και λειτουργίες της οικονομικής διαχείρισης των ΟΤΑ σύμφωνα με τους νόμους που ισχύουν στην Ελλάδα και τους βασικούς στόχους που θέτουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα όπως καταγράφονται στα εγχειρίδια που εξέδωσε η ομοσπονδία λογιστών συνεχίζουμε στην σύγκριση τους. Ο εκσυγχρονισμός της λογιστικής με τα διάφορα μέτρα που ελήφθησαν και που πρέπει ακόμα να ληφθούν, δείχνουν την ανάγκη προς την υιοθέτηση ενός ενοποιημένου λογιστικού πλαισίου που θα βασίζεται σε διεθνή αποδεκτά πρότυπα. Το νέο πλαίσιο που θα διαμορφωθεί τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και στην χώρα μας πρέπει να περιλαμβάνει τα νομικά μέσα και να προβλέπει τις εξελίξεις που θα απαιτηθούν. Κύριος στόχος πρέπει να είναι η ανάπτυξη αυτού του πλαισίου και των νέων λογιστικών μεθόδων προκειμένου να προωθηθεί την πληροφόρηση του κοινού σχετικά με την οικονομική διαχείριση των δημοσίων οργανισμών.<sup>101</sup> Το μέλλον στην λειτουργία των ΟΤΑ βασισμένο στα IPSAS προσφέρει ενοποιημένες λειτουργίες που εξασφαλίζουν την διαφάνεια, την συνεκτικότητα, την ασφάλεια των δεδομένων που παρουσιάζονται, αλλά κυρίως τις απαραίτητες μεταρρυθμίσεις. Οι ενέργειες αυτές θα βελτιώσουν την δημοσιονομική διαχείριση σε παγκόσμιο επίπεδο και θα εμβαθύνουν σε απαραίτητα μέτρα που απαιτούνται.<sup>102</sup>

Η μετάβαση από την ταμειακή βάση στην δεδουλευμένη λογιστική, μαζί με την μεταρρύθμιση των λογαριασμών σε επίπεδο Ένωσης, προσφέρει την απαραίτητη πληροφόρηση και την αποτελεσματική διαχείριση του δημόσιου τομέα. Αυτή η αλλαγή στην διαχειριστική αντίληψη είναι ζωτική για τον αποτελεσματικό έλεγχο των δαπανών και την ελαχιστοποίηση των κινδύνων από πιθανά λάθη. Αποτέλεσμα είναι η καλύτερη διαχείριση των δημοσίων χρημάτων όπως αναφέρει η Dalia Grybauskaite, αρμόδια επίτροπος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το 2008, για τον δημοσιονομικό προγραμματισμό και τον προϋπολογισμό. Ομοίως ο David Devlin, πρόεδρος της ευρωπαϊκής ομοσπονδίας λογιστών, αναφέρει ότι η χρησιμοποίηση των προτύπων κατά την ανάπτυξη των νέων λογιστικών κανόνων αποτελεί ένα μεγάλο

<sup>101</sup> European Commission – Eurostat, (2013).

<sup>102</sup> Klaus – Peter Naumann.

βήμα στο πλαίσιο της μεταρρύθμισης της δημοσιονομικής διαχείρισης προς την κατεύθυνση της πλήρους διαφάνειας όσον αφορά την δημοσιονομική πληροφόρηση. Ακόμη συνιστά ανεπιφύλακτα την χρήση της δεδουλευμένης λογιστικής από κυβερνήσεις και δημόσιους φορείς καθώς έτσι αυξάνεται η λογοδότηση, η διαφάνεια και επιτυγχάνεται καλύτερη πληροφόρηση.<sup>103</sup>

Στον αντίλογο των παραπάνω υπάρχουν σκέψεις σχετικά με την απώλεια του κοινωφελούς χαρακτήρα ενός ΟΤΑ. Η υιοθέτηση των προτύπων ενέχει κινδύνους σχετικά με την αλλαγή νοοτροπίας προς την κατεύθυνση της δημιουργίας κερδοφόρων ΟΤΑ, όπως επισημαίνουν στην μελέτη τους οι Pina V. and Torres L. Αρκεί να αναφέρουμε ότι υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι δήμοι παρουσιάζουν αρκετά έσοδα από δραστηριότητες και υπηρεσίες που δεν μπορούν προσφερθούν από ιδιώτες, τέτοια περίπτωση αποτελεί και η αξιοποίηση των δημοτικών κοιμητηρίων. Ακόμη σε άρθρα που υπάρχουν στην ιστοσελίδα εφαρμογής των IPSAS στην Νέα Ζηλανδία επισημαίνεται ο κίνδυνος απώλειας της ευελιξίας και του κοινωνικού χαρακτήρα ενός δήμου από την υποχρεωτική υιοθέτηση των προτύπων. Αυτός είναι και ο λόγος που το συμβούλιο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν καθορίζει συγκεκριμένη λογιστική αντιμετώπιση, αλλά προτείνει τα παραπάνω πρότυπα.

### **8.1.1 Απαραίτητες ενέργειες για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τους ΟΤΑ**

Καταρχήν πρέπει να γίνει κατανοητό ότι η μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα δεν αφορούν μόνο στην λογιστική αντιμετώπιση κάποιων γεγονότων αλλά στην γενικότερη λειτουργία ενός δήμου.

Εφόσον η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ξεκινήσει την μελέτη για την αποδοτικότητα και την χρησιμότητα των προτύπων αλλά και την νομοθέτηση σχετικά με την εφαρμογή τους, η χώρα μας πρέπει να προετοιμαστεί προκειμένου να χρησιμοποιήσει και αυτή τα συγκεκριμένα πρότυπα. Στοιχεία για την ομαλή μετάβαση μπορεί να αποτελούν η δημιουργία ομάδας, μελέτης και εφαρμογής των προτύπων, προκειμένου να παρουσιάσει προτάσεις σχετικά με την ομαλή μετάβαση. Ακόμη η εκπαίδευση των στελεχών της τοπικής αυτοδιοίκησης είναι σημαντική καθώς τα στελέχη αυτά θα κληθούν να τα εφαρμόσουν. Επίσης απαραίτητες κρίνονται και οι αλλαγές στους

<sup>103</sup> Ευρωπαϊκή επιτροπή (2008)

εσωτερικούς κανονισμούς των ΟΤΑ και της μηχανοργάνωσης για την εφαρμογή των IPSAS.<sup>104</sup>

### **8.1.2 Αναμενόμενα οφέλη – επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ**

Τα αναμενόμενα οφέλη από την υιοθέτηση των προτύπων θα προκύψουν μέσα από την διεθνώς αναγνωρισμένη λογιστική που θα παράγει αξιόπιστες διεθνώς οικονομικές καταστάσεις, έγκυρη πληροφόρηση και εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων από τους ενδιαφερόμενους. Η χρηματοδότηση των δήμων μπορεί να επεκταθεί, τουλάχιστον σε διεθνές επίπεδο, σε ευρωπαϊκά προγράμματα και άλλες πηγές χρηματοδότησης. Η διαφάνεια που προωθείται με τα πρότυπα αυτά αποτελεί ζητούμενο για την ελληνική κοινωνία καθώς η τρέχουσα οικονομική κρίση λαμβάνει διαστάσεις πολιτικής κρίσης και κοινωνικής αμφισβήτησης.<sup>105</sup>

Είναι σχεδόν σίγουρο ότι κατά την εφαρμογή των προτύπων θα υπάρξουν επιπτώσεις οι οποίες σχετίζονται με την εφαρμογή και υλοποίηση αυτών. Τα τελευταία χρόνια είχε ξεκινήσει η συζήτηση γύρω από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, όπου σύμφωνα με τα IPSAS πρέπει να εφαρμοστεί σύγκριση σχετικά με τα προϋπολογισθέντα και τελικά διαμορφωθέντα ποσά. Αυτό προϋποθέτει υπεύθυνη στάση από τους αιρετούς άρχοντες της τοπικής αυτοδιοίκησης και ριζικές αλλαγές, οι οποίες όμως μπορεί να παρουσιάσουν δυσκολίες κατά την εφαρμογή τους. Η δυνατότητα πρόσβασης σε χρηματοοικονομικά μέσα κρύβει κινδύνους τους οποίους μπορεί η υπάρχουσα δομή των ΟΤΑ να μην είναι σε θέση να αξιολογήσει και τελικά να υπάρξουν αρνητικές συνέπειες. Ακόμη ο προσανατολισμός στα αποτελέσματα, κυρίως στα οικονομικά, μπορεί να κρύβει κινδύνους σχετικά με την μετατροπή των κοινωνικών προγραμμάτων των ΟΤΑ σε περισσότερο επιχειρηματικές δραστηριότητες και το οποίο μπορεί να περιορίσει σημαντικά τα δημόσια αγαθά.

### **8.1.3 Αριθμοδείκτες**

Για να προχωρήσουμε την ανάλυση μας θα χρησιμοποιήσουμε ορισμένους αριθμοδείκτες οι οποίοι αποτελούν εργαλείο της χρηματοοικονομικής επιστήμης για την εξαγωγή συμπερασμάτων και την δημιουργία προτάσεων. Οι δείκτες συνοψίζουν

---

<sup>104</sup> Klaus – Peter Naumann.

<sup>105</sup> Klaus – Peter Naumann.

ένα μεγάλο αριθμό δεδομένων που σε διαφορετική περίπτωση ο αναλυτής θα χρειαζόταν να μελετήσει πολλές πληροφορίες τις οποίες μπορεί να μην έχει στην διάθεσή του. Οι αριθμοδείκτες αποτελούν σχέσεις μεταξύ οικονομικών δεδομένων ή άλλων στατιστικών μεγεθών που βοηθούν στην ανάλυση ενός οργανισμού και στην αναγνώριση της ικανότητας αντιμετώπισης λογιστικών ζητημάτων από την διοίκηση του οργανισμού.<sup>106</sup> Στον νόμο 74712/2010 προβλέπεται η χρήση αριθμοδεικτών και από τους ΟΤΑ της χώρας μας, προκειμένου να γίνεται καλύτερη αξιολόγηση καθώς και να μπορούν να δοθούν λύσεις σε προβλήματα που παρουσιάζονται. Πλεονεκτήματα των αριθμοδεικτών είναι ότι δίνουν έγκυρη πληροφόρηση στους δημότες και όλους τους ενδιαφερόμενους σχετικά την οικονομική λειτουργία του δήμου. Ακόμη χωρίς να είναι απαραίτητη η μελέτη πολυσέλιδων κειμένων, μπορούν οι άμεσα ενδιαφερόμενοι για τα οικονομικά στοιχεία των ΟΤΑ να έχουν την απαραίτητη πληροφόρηση σχετικά με την αξιοποίηση των επενδύσεων στους δήμους. Για τους διοικούντες του δήμου προσφέρει δυνατότητες παρουσίασης της οικονομικής διαχείρισης τους και εύρεσης πηγών χρηματοδότησης, είτε πρόκειται για συνήθης μορφές χρηματοδότησης (φόροι, δημοτικά τέλη, κρατικό προϋπολογισμό), είτε για περιπτώσεις ευρωπαϊκών προγραμμάτων και επενδύσεων που υλοποιούνται με δανεισμό από πιστωτικά ιδρύματα.

Τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τον υπολογισμό των αριθμοδεικτών μπορούν να συλλεχθούν από τον προϋπολογισμό και απολογισμό του δήμου που δημοσιοποιούνται, από τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, αλλά και από τις αρμόδιες στατιστικές αρχές. Οι αριθμοδείκτες που προτείνονται σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο αν και δεν έχουν διευκρινιστεί επακριβώς από την κυβέρνηση σχετικά με τα ενδεικτικά αποτελέσματα και την ερμηνεία τους, αποτελούν μια βάση σχετικά με τους παραδεκτούς κανόνες της χρηματοοικονομικής επιστήμης για την ανάλυση που κάνουμε κατά το χρονικό διάστημα 2008-2013. Στο άρθρο 6 του νόμου 74712/2010 προβλέπονται οι παρακάτω αριθμοδείκτες.

1. **Με βάση τον προϋπολογισμό.** Αριθμοδείκτης δομής εσόδων/εξόδων, με ποσοστιαία συμμετοχή κάθε κατηγορίας εσόδων στα συνολικά έσοδα/έξοδα. Αριθμοδείκτης εσόδων/εξόδων ανά κάτοικο σύμφωνα με την απογραφή της ελληνικής στατιστικής υπηρεσίας α) συνολικά έσοδα /

---

<sup>106</sup> Κάντζος Κωνσταντίνος (2002).

έξοδα/κάτοικο, β) ίδια έσοδα/κάτοικο, γ) ανταποδοτικά έσοδα/κάτοικο, δ) φόροι τέλη/κάτοικο, ε) επενδύσεις/κάτοικο. Αριθμοδείκτης οικονομικής επίδοσης α) βεβαιωθέντα έσοδα/προϋπολογισθέντα β) ταμειακώς βεβαιωθέντα/προϋπολογισθέντα γ) πληρωθέντα έξοδα/προϋπολογισθέντα δ) εισπραχθέντα έσοδα/προϋπολογισθέντα ε) αναμορφώσεις/προϋπολογισθέντα έσοδα, στ) ληξιπρόθεσμες οφειλές τρίτων/ταμειακά βεβαιωμένες οφειλές, ζ) εισπραχθέντα έσοδα από οφειλές/ληξιπρόθεσμες οφειλές η) ληξιπρόθεσμες οφειλές τρίτων που εφαρμόστηκαν μέτρα είσπραξης/ληξιπρόθεσμες οφειλές. Αριθμοδείκτης δανειακής επιβάρυνσης. Αριθμοδείκτης ανθρώπινου δυναμικού κόστος απασχόλησης/αριθμό απασχολούμενων ή έξοδα χρήσης. Αριθμοδείκτης συσχέτισης εσόδων – εξόδων α) σύνολο επιχορηγήσεων/συνολικά έξοδα β) έξοδα χρήσης/τακτικά έξοδα γ) αμοιβές προσωπικού/τακτικά έξοδα, δ) κόστος ανταποδοτικών υπηρεσιών/ανταποδοτικά έσοδα, ε) κεντρικοί αυτοτελείς πόροι/λειτουργικές δαπάνες, στ) επενδυτικά δάνεια/επενδυτικές δαπάνες.

2. **Αριθμοδείκτες με βάση τις οικονομικές καταστάσεις του δήμου.** Αριθμοδείκτης δομής οικονομικών καταστάσεων ενεργητικό/παθητικό ως %. Αριθμοδείκτες ανά κάτοικο, α) λειτουργικά έσοδα/κάτοικο, β) ίδια έσοδα/κάτοικο, γ) λειτουργικά έξοδα/κάτοικο, δ) έλλειμμα/κάτοικο, ε) πάγιο ενεργητικό/κάτοικο στ) ενεργητικό/κάτοικο, ζ) ίδια κεφάλαια/κάτοικο. Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων, ενεργητικού και επί του συνολικού απασχολούμενου κεφαλαίου. Αριθμοδείκτες γενικής, ταμειακής και ειδικής ρευστότητας. Αριθμοδείκτες δομής κεφαλαίων α) ξένα/ίδια κεφάλαια, β) ξένα/συνολικά, γ) ίδια/συνολικά. Αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας α) κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε φορές β) κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε ημέρες, γ) κυκλοφοριακής ταχύτητας ενεργητικού, δ) κυκλοφοριακής ταχύτητας πάγιου ενεργητικού.<sup>107</sup>

Σε συνεργασία με την ΕΕΤΑΑ (ελληνική εταιρεία τοπικής ανάπτυξης - αυτοδιοίκησης) γίνεται καθορισμός των αριθμοδεικτών και προκύπτει η ανάγκη

<sup>107</sup> Νόμος 74712/2010, αριθμός ΦΕΚ, 2043

αξιολόγησης των οικονομικών στοιχείων από ορκωτούς ελεγκτές σύμφωνα με το πρόγραμμα Καλλικράτης.

Επίσης η σύνταξη και η αξιολόγηση αυτών πρέπει να γίνεται κάθε έτος προκειμένου οι δήμοι να έχουν δικαίωμα συμμετοχής στους κεντρικούς αυτοτελείς πόρους (ΚΑΠ).

Ο ελεγκτής νομιμότητας και το ελεγκτικό συνέδριο μπορεί και οφείλει να χρησιμοποιεί τους αριθμοδείκτες προκειμένου να διαπιστώνει αν το ύψος των προϋπολογισθέντων εσόδων υπερβαίνει ανατιολόγητα τις αποδόσεις του περασμένου έτους. Τέλος καθορίζεται ότι τα ταμειακά βεβαιωθέντα έσοδα πρέπει να εισπράττονται κανονικά, χωρίς να παρουσιάζονται φαινόμενα αδράνειας είσπραξης ή διαφθοράς.<sup>108</sup>

#### **8.1.4 Σύγκριση**

Προκειμένου να προχωρήσουμε στην σύγκριση της υφιστάμενης κατάστασης σχετικά με την οικονομική διαχείριση των ΟΤΑ και τις αλλαγές που θα επέλθουν με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα πρέπει υπολογίσουμε τους αριθμοδείκτες που προτείνονται από τον νόμο 74712/2010. Αυτοί οι αριθμοδείκτες θα μας βοηθήσουν στην εξαγωγή συμπερασμάτων αλλά και την δημιουργία προτάσεων σχετικά με τις μεταρρυθμίσεις που πρέπει να γίνουν από τους ΟΤΑ της χώρας και συγκεκριμένα από τον δήμο Κοζάνης.

Αρχικά να διευκρινίσουμε ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όπως προτείνονται από διεθνή ομοσπονδία λογιστών δεν εφαρμόζονται στον υπό εξέταση δήμο. Είναι προφανές ότι η προσπάθεια που καταβάλλεται στην παρούσα διατριβή είναι καθαρά θεωρητικού χαρακτήρα και στην ανάλυση που ακολουθεί υποθέτουμε και πιθανόν να υπάρχουν σφάλματα για τις επιπτώσεις των προτύπων. Ακόμη πολλοί από τους παραπάνω αριθμοδείκτες είναι κυρίως κοινωνικού χαρακτήρα οι οποίοι δεν επηρεάζονται άμεσα από την υιοθέτηση των IPSAS. Για αυτό τον λόγο θα χρησιμοποιήσουμε μερικούς από αυτούς που σχετίζονται με το καθαρά οικονομικό περιβάλλον του δήμου. Τα οικονομικά δεδομένα συλλέχθηκαν από την ιστοσελίδα του υπό εξέταση δήμου και την ιστοσελίδα του υπουργείου διοικητικής μεταρρύθμισης και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης με το πρόγραμμα διαύγεια.<sup>109</sup>

<sup>108</sup> Πρόγραμμα Καλλικράτης : Νόμος 3852/2010, αριθμός ΦΕΚ,87

<sup>109</sup> Στο παράρτημα επισυνάπτουμε τον πίνακα με τα δεδομένα που χρησιμοποιήσαμε για τον υπολογισμό των αριθμοδεικτών.

Πίνακας αριθμοδεικτών με βάση τον προϋπολογισμό.

Έτος	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Αριθμοδείκτης δομής εσόδων/εξόδων	0,99	0,93	1,05	1,01	0,79	1,04	N/A <sup>110</sup>
Αριθμοδείκτης εσόδων/εξόδων ανά κάτοικο							
	166,94 €	140,82 €	129,93 €	107,44 €	129,33 €	97,69 €	105,97 €
δ) φόροι τέλη/κάτοικο							
Αριθμοδείκτης οικονομικής επίδοσης							
α) βεβαιωθέντα/προϋπολογισθέντα	1,01	0,95	0,80	0,70	0,36	0,55	N/A
Αριθμοδείκτης συνολικής δανειακής επιβάρυνσης	13,75%	14,57%	14,06%	16,50%	17,13%	N/A	N/A
Αριθμοδείκτης ανθρώπινου δυναμικού	15.002,50 €	15.353,02 €	16.447,60 €	17.616,92 €	19.628,19 €	21.550,69 €	21.901,21 €

Πίνακας αριθμοδεικτών με βάση τις οικονομικές καταστάσεις του δήμου.

Έτος	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Αριθμοδείκτες ανά κάτοικο						
	-104,57 €	-150,81 €	-127,71 €	-181,49 €	-7,92 €	0,00 €
δ) έλλειμμα/κάτοικο						
Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων	-49,83%	-160,41%	79,62%	-184,97%	-28,70%	0,00%
Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ενεργητικού	-8,36%	-123,01%	117,87%	-143,65%	26,72%	0,00%
Αριθμοδείκτες γενικής ρευστότητας	0,29 €	0,26 €	0,35 €	0,21 €	0,37 €	N/A
Αριθμοδείκτες δομής κεφαλαίων						
	15,85%	17,06%	16,38%	19,79%	20,94%	N/A
α) ξένα/ίδια κεφάλαια						
Αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας						
α) κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε φορές	0,85	1,14	2,34	2,22	1,45	N/A
β) κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε ημέρες	431,67	321,03	155,83	164,27	252,35	N/A
γ) κυκλοφοριακής ταχύτητας ενεργητικού	0,02	0,02	0,04	0,04	0,04	0,00

Στους παραπάνω πίνακες παρατηρούμε μερικούς από τους αριθμοδείκτες που προτείνει – απαιτεί το υπουργείο εσωτερικών, να υπολογίζει ο δήμος, προκειμένου να λαμβάνει την χρηματοδότηση από τους κεντρικούς αυτοτελείς πόρους. Για να είμαστε ακριβείς ο δήμος είναι υποχρεωμένος να εξουσιοδοτήσει έναν υπάλληλο του

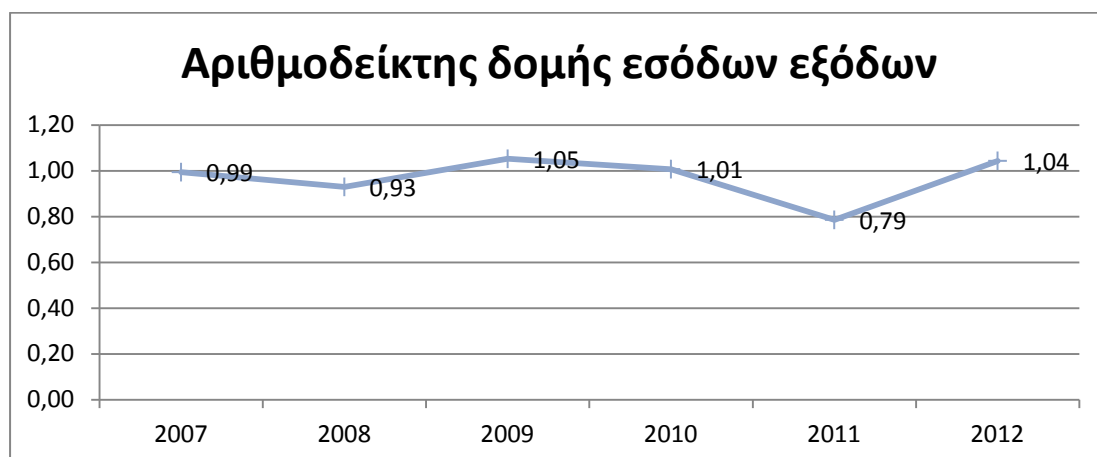
<sup>110</sup> Not available: Επειδή κάποια οικονομικά δεδομένα δεν έχουν ακόμη δημοσιευθεί δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός των συγκεκριμένων αριθμοδεικτών.



προκειμένου να καταχωρεί τα οικονομικά δεδομένα στην πλατφόρμα που έχει δημιουργηθεί, σε συνεργασία με την ΕΕΤΑΑ, για τον υπολογισμό τους.<sup>111</sup>

Ας δούμε όμως ποιο το περιεχόμενο των αριθμοδεικτών που παρατίθενται τι απεικονίζουν και ποια συμπεράσματα δίνουν για τον δήμο Κοζάνης.<sup>112</sup>

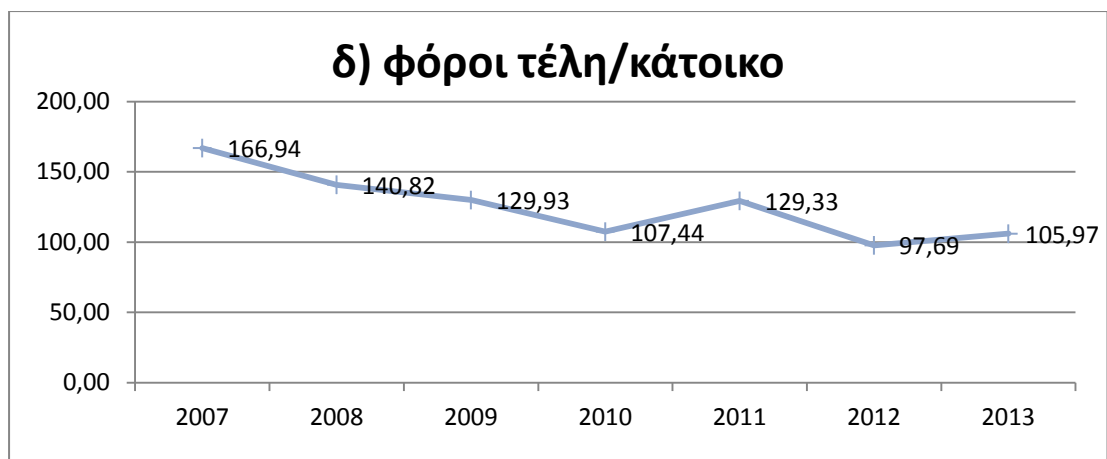
Ο αριθμοδείκτης εσόδων / εξόδων δείχνει την ποσοστιαία συμμετοχή κάθε κατηγορίας εσόδων στα συνολικά έξοδα. Δίνει επομένως την δυνατότητα στο δήμο να ελέγχει την δομή του, δηλαδή ποιο ποσοστό των εξόδων που τον βαρύνει, καλύπτεται από τα έσοδα του και επομένως να υπολογίζει τι ποσό θα χρειαστεί να δανειστεί ή ακόμη την πιθανότητα δημιουργίας αποθεμάτων. Οι τιμές του παρουσιάζουν μια αυξομείωση κατά την περίοδο 2008-2013 που δείχνει ότι το 2008 και 2011 τα έσοδα του ήταν λιγότερα από τα έξοδά του. Αντίστροφα το 2009 και 2012 τα έσοδα υπερέρχουν των εξόδων του.



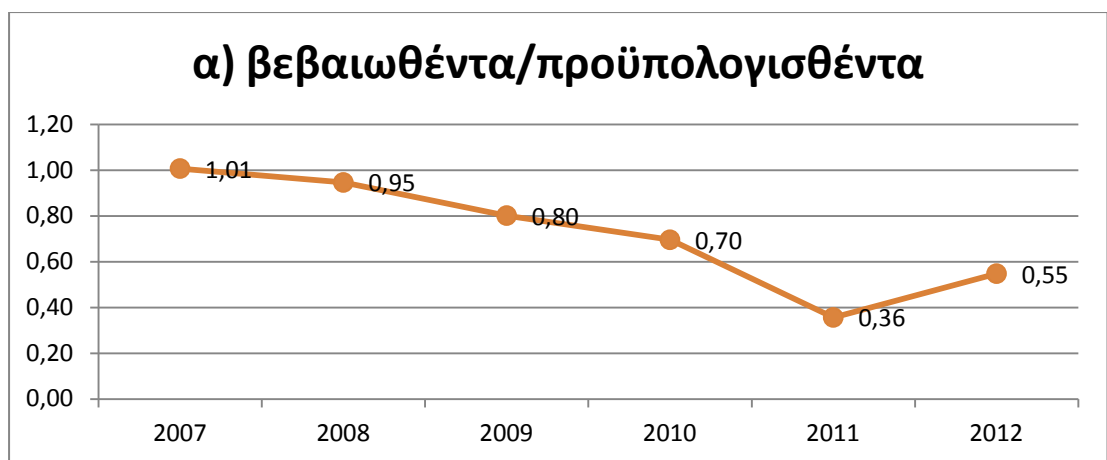
Ο δείκτης φόροι – τέλη ανά κάτοικο μας δείχνει την επιβάρυνση στην οποία υπόκεινται οι κάτοικοι του δήμου προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες λειτουργίας του. Είναι προφανές ότι μικρή τιμή του δείκτη συνεπάγεται και την χαμηλή φορολόγηση των πολιτών του, κάτι που είναι επιθυμητό στην περίοδο της οικονομικής κρίσης που διανύουμε. Από τις τιμές που λαμβάνει παρατηρούμε μια σταθερή τάση μείωσης των φόρων που αντιστοιχούν σε κάθε πολίτη ή οποία όμως αλλάζει κατά τα έτη 2012-2013 που δείχνει μια τάση αύξησης.

<sup>111</sup> Από την ιστοσελίδα της ΕΕΤΑΑ για τον υπολογισμό των αριθμοδεικτών.

<sup>112</sup> Η ανάλυση των αριθμοδεικτών έγινε με την ταυτόχρονη μελέτη των αριθμοδεικτών που περιλαμβάνονται στο βιβλίο του Νιάρχου Ν. (2004).

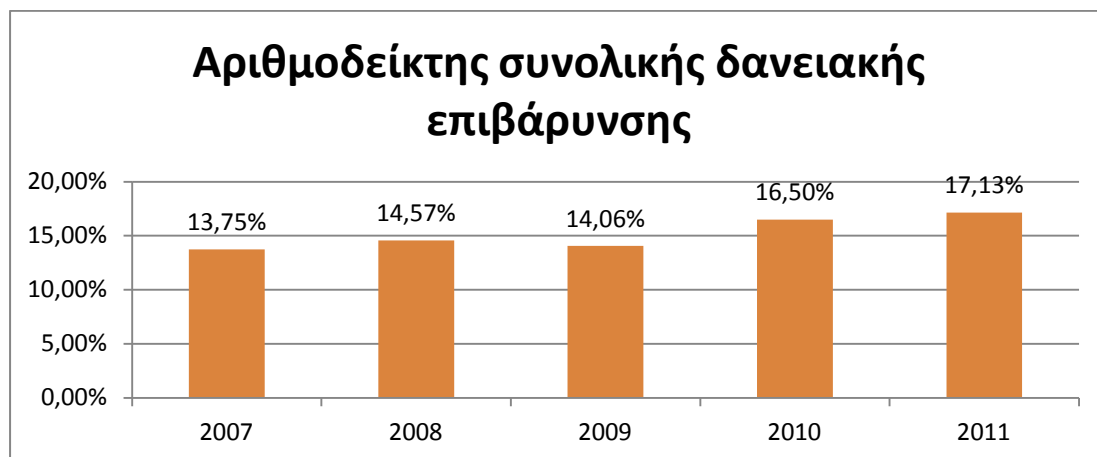


Κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο αριθμοδείκτης βεβαιωθέντα / προϋπολογισθέντα προκειμένου να ελεγχθεί η πορεία εκτέλεσης του, η πιθανότητα αναμόρφωσής του ή ακόμη και η ικανότητα των διοικούντων να προβλέπουν σωστά τις οικονομικές συγκυρίες που υπάρχουν κατά την στιγμή κατάρτισης του προϋπολογισμού. Οι τιμές που λαμβάνει δείχνουν μια τάση μείωσης το οποίο συνεπάγεται την μη ορθή εκτέλεσή του και την πιθανότητα σημαντικών αναμορφώσεων κατά τα τελευταία έτη.



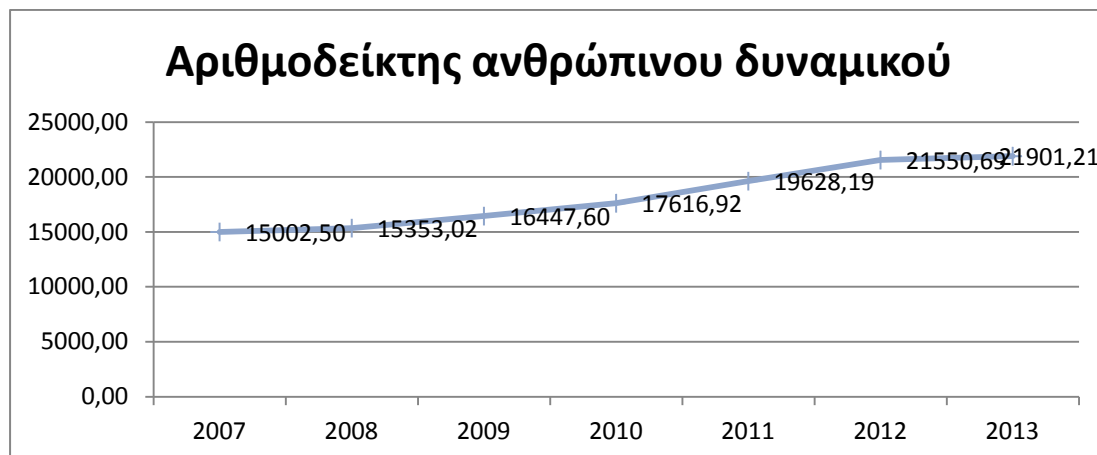
Ο αριθμοδείκτης συνολικής δανειακής επιβάρυνσης υπολογίζεται από το πηλίκιο των ξένων κεφαλαίων προς το σύνολο του ενεργητικού. Τα ξένα κεφάλαια περιλαμβάνουν το σύνολο των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων δηλαδή όλα τα δανειακά κεφάλαια (δάνεια τραπεζών, προμηθευτές, υποχρεώσεις από φόρους –τέλη, ασφαλιστικοί οργανισμοί, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση, πιστωτές διάφοροι). Η διοίκηση του δήμου οφείλει να προωθεί ένα χαμηλό και αποδεκτό ύψος συνολικής δανειακής επιβάρυνσης καθώς παρουσιάζει την έκταση στην οποία ο δήμος χρηματοδοτεί τις δραστηριότητες του με

δανειακά κεφάλαια. Υψηλές τιμές του αριθμοδείκτη εκλαμβάνεται από τους δανειστές του ως πιθανή αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του δήμου.<sup>113</sup> Παρατηρούμε ότι υπάρχει μια σταθερά αυξητική τάση της δανειακής επιβάρυνσης του δήμου η οποία μπορεί να οδηγήσει στην περίπτωση αθέτησης των δανειακών υποχρεώσεων του.



Σε αυτό το σημείο να επισημάνουμε ότι με την υπ' αριθμό 43093/2010 (ΦΕΚ 1153 Β') υπουργική απόφαση το ανώτατο όριο του συνολικού χρέους ενός δήμου που προβαίνει σε δανεισμό καθορίστηκε σε ποσοστό 60% επί των συνολικών του εσόδων.

Με τον αριθμοδείκτη ανθρώπινου δυναμικού παρατηρούμε μια σχέση της μέσης αμοιβής που κατέβαλε ο δήμος σε κάθε απασχολούμενό του. Η σταθερά ανοδική του πορεία είναι αποδεκτή μόνο όταν συνδυάζεται και μια ανάλογη ανοδική πορεία των πωλήσεων. Η πτώση της τιμής του είναι ασυνήθης και δείχνει ότι η οντότητα απασχολεί κατώτερη ποιότητας προσωπικό από το προηγούμενο έτος.



<sup>113</sup> Βασιλείου – Ηρειώτης (2008) σελ.51.

Πρέπει να τονίσουμε ότι το έλλειμμα του δήμου Κοζάνης σύμφωνα με το άρθρο 262 του νόμου 3852/2010 αλλά και τον νόμο 4038/2012 παρουσιάζει μια σημαντική μεταβολή ανάμεσα στα έτη 2010 και 2011. Αυτό οφείλεται στην προσπάθεια εξυγίανσης των οικονομικών των ΟΤΑ, με το ειδικό πρόγραμμα εξυγίανσης που έχει εκδώσει και υλοποιεί, από την κυβέρνηση καθώς δίνει το δικαίωμα στον δήμο Κοζάνης να μην εμφανίζει το συσσωρευμένο έλλειμμα των προηγούμενων ετών. Αλλά να μεταφερθεί στην κεντρική διοίκηση του κράτους το οποίο οφείλει να εξοφλήσει παρακρατώντας ένα ποσό από τις πιστώσεις (ΣΑΤΑ) που δίνονται προς του δήμους από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Έτσι ο δήμος Κοζάνης εμφανίζεται το 2011 να έχει μηδενίσει το έλλειμμα των προηγούμενων χρήσεων.

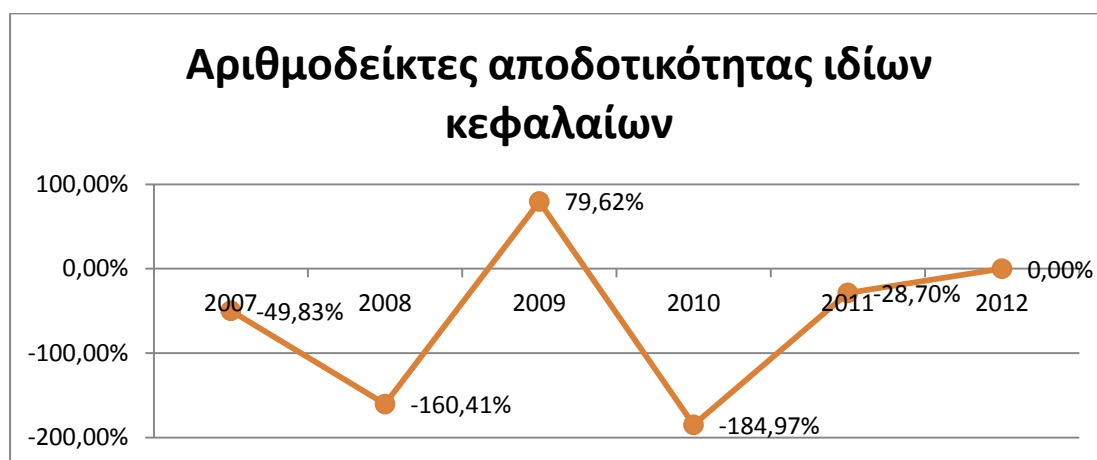
Με τον αριθμοδείκτη έλλειμμα/κάτοικο μπορούμε να δούμε το έλλειμμα που παράγει ο δήμος πώς μπορεί να κατανεμηθεί στους πολίτες του. Δηλαδή τι ποσό του ελλείμματος αντιστοιχεί στον κάθε πολίτη το οποίο μας δίνει μια ιδέα ποια μπορεί να είναι η μελλοντική επιβάρυνσή των πολιτών του σε φόρους από τις δραστηριότητες του δήμου. Πρέπει να σημειώσουμε ότι δείχνει μια τάση αύξησης η οποία το 2011-2012 λαμβάνει πολύ χαμηλότερες τιμές. Αυτό όπως εξηγήσαμε, οφείλεται στην συνένωση των Καποδιστριακών δήμων στον νέο Καλλικρατικό δήμο Κοζάνης<sup>114</sup>.



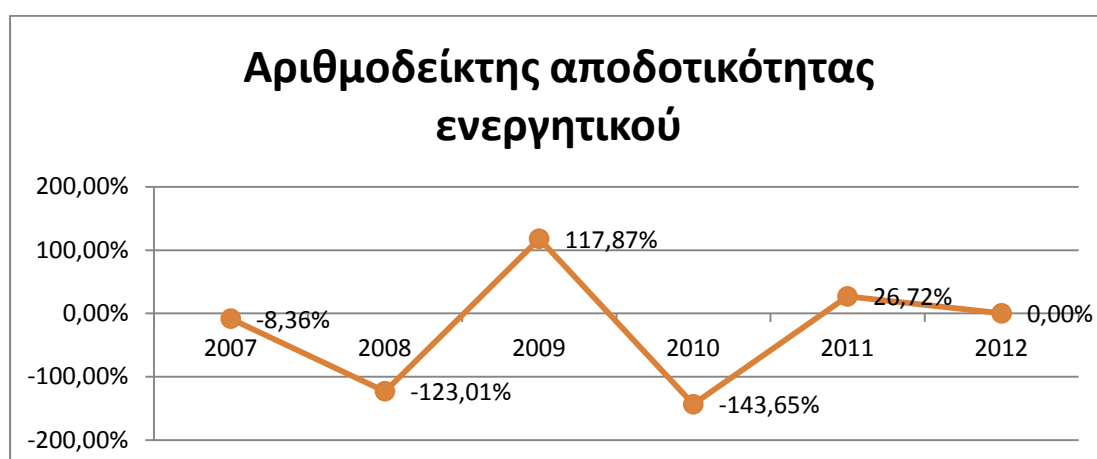
Με τον δείκτη αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων παρατηρούμε τα αποτελέσματα που πραγματοποιεί ο δήμος αν είναι θετικά ή αρνητικά σε σύγκριση με τα ίδια κεφάλαια του. Καθώς και την ικανότητα του δήμου να πραγματοποιεί ένα ικανοποιητικό αποτέλεσμα, δηλαδή πόσο αποδοτικά χρησιμοποιεί τα μέσα που έχει

<sup>114</sup> Δηλαδή προκύπτει ένα νέο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου το οποίο εμφανίστηκε με την συνένωση των προϋπαρχόντων ΟΤΑ.

στην διάθεση του ο δήμος για να επιτυγχάνει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Είναι προφανές ότι μπορούμε να αξιολογήσουμε και την ικανότητα της διοίκησης του δήμου προς πραγματοποίηση αυτών των αποτελεσμάτων.

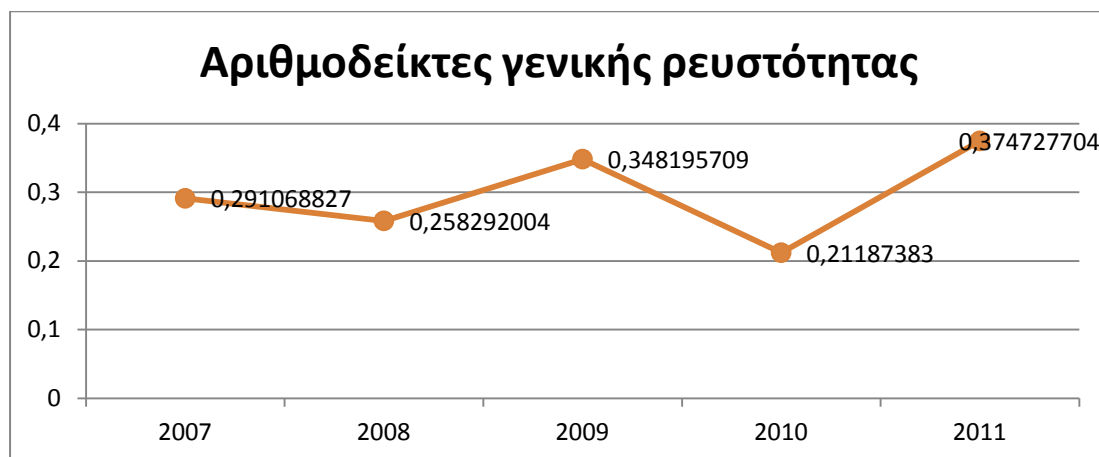


Ομοίως με την προηγούμενη περίπτωση μπορούμε να δούμε την αποδοτικότητα του ενεργητικού, δηλαδή τα αποτελέσματα της χρήσεως με τα χρηματοοικονομικά έξοδα σε τι ποσοστό του ενεργητικού αντιστοιχούν. Οι τιμές των αριθμοδεικτών αποδοτικότητας παρουσιάζουν μια διακύμανση κατά την περίοδο 2008-2013 που μπορεί να οφείλεται σε διάφορους παράγοντες, την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης, το πρόγραμμα Καλλικράτης με την συνένωση που επακολούθησε αλλά και την προσπάθεια εξυγίανσης των οικονομικών του από την διοίκηση του δήμου. Σίγουρα χρίζει μεγαλύτερης ανάλυσης που όμως ξεφεύγει από τα όρια της παρούσας διατριβής.

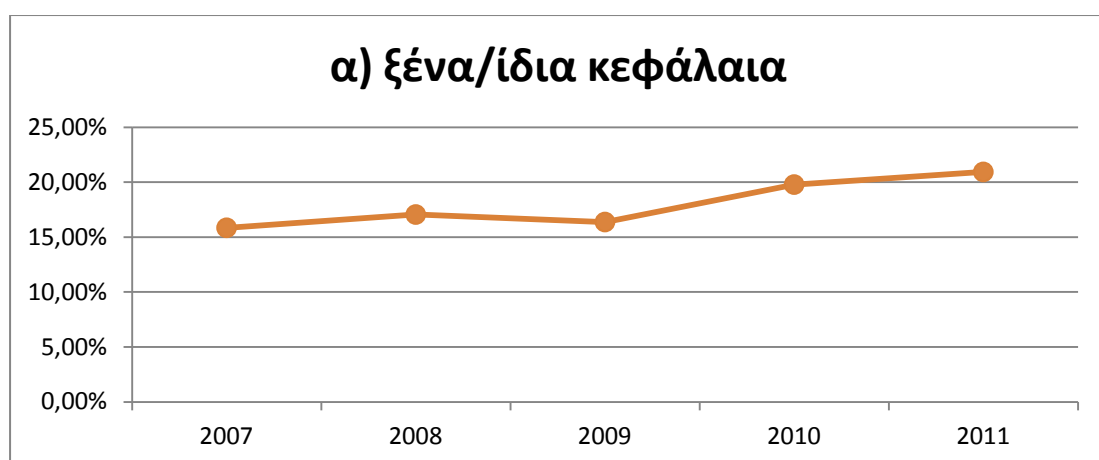


Ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας που υπολογίζεται από το πηλίκιο του συνόλου των κυκλοφοριακών στοιχείων του δήμου προς το σύνολο των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων του, κρίνεται απαραίτητος σε μια χρονική περίοδο

ύφεσης της ελληνική οικονομίας και έλλειψης ρευστότητας. Σε συνδυασμό με άλλους δείκτες (κυκλοφοριακής ταχύτητας) μπορεί να μας οδηγήσει σε συμπεράσματα σχετικά με την ικανότητα του δήμου να ανταποκριθεί σε έκτακτες περιπτώσεις, αλλά και την ικανότητα της διοίκησης να αντιμετωπίσει πιθανές ανεπιθύμητες εξελίξεις. Οι τιμές του μας δείχνουν μια σχετικά σταθερή – με τάση αύξησης κατά τα τελευταία έτη, οικονομική ρευστότητα του δήμου Κοζάνης. Αυτό θα μπορούσε να οφείλεται στην μείωση-πάγωμα των επενδύσεων που προκάλεσε η οικονομική κρίση.

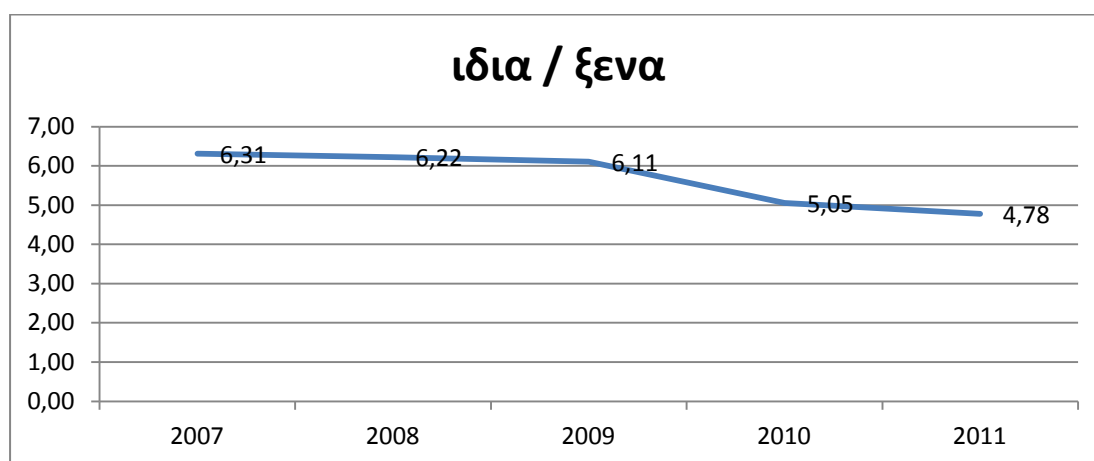


Με τον αριθμοδείκτη ξένα / ίδια κεφάλαια μπορούμε να δούμε την διάρθρωση κεφαλαίων του δήμου και να συμπεράνουμε την βιωσιμότητα των οικονομικών του στοιχείων μακροχρόνια. Υψηλές τιμές του δείχνουν τάση υπερδανεισμού του δήμου με αποτέλεσμα οι πιστωτές του να έχουν επιφυλάξεις σχετικά με την ικανότητα αποπληρωμής των πιστωμένων κεφαλαίων. Οι τιμές που λαμβάνει ο αριθμοδείκτης δείχνουν μια σχετική αύξηση των ξένων κεφαλαίων αλλά σε αποδεκτά όμως επίπεδα.



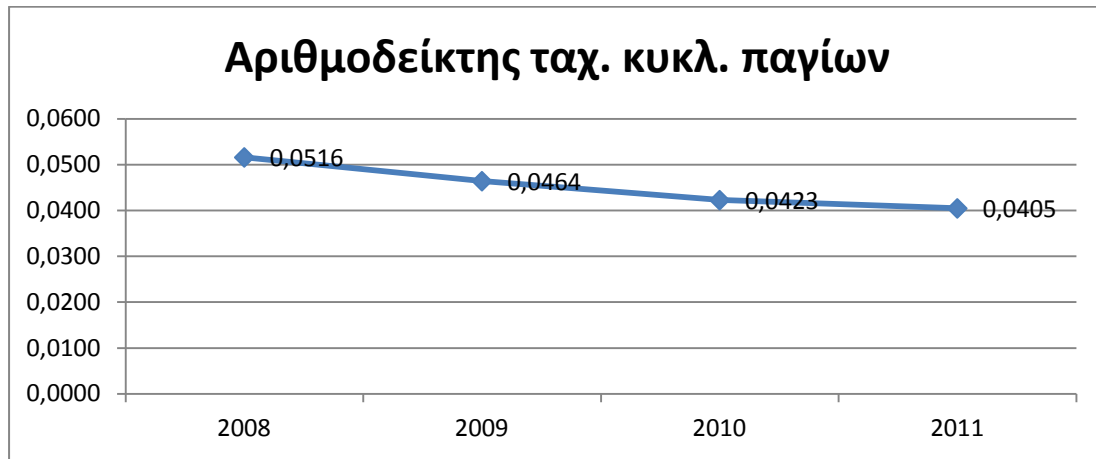
Μπορούμε στην συνέχεια να υπολογίσουμε τον αριθμοδείκτη ίδια προς ξένα κεφάλαια προκειμένου να ελέγξουμε την ασφάλεια που παρέχει ο δήμος προς τους

δανειστές της. Τα ίδια κεφάλαια περιλαμβάνουν το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά ενώ οι δανειακές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τις βραχυπρόθεσμες αλλά και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Παρατηρούμε ότι ο αριθμοδείκτης είναι μεγαλύτερος της μονάδας το οποίο σημαίνει ότι οι φορείς του δήμου συμμετέχουν σε αυτή με περισσότερα κεφάλαια από ότι οι δανειστές του. Αυτό μπορεί να ερμηνευθεί ως ένδειξη ασφάλειας προς τους πιστωτές της, σε μια προσεκτικότερη ανάλυση υπάρχει μια πτωτική τάση του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη η οποία αν συνεχιστεί στο μέλλον μπορεί να αλλάξει την εικόνα του δήμου προς το χειρότερο.



Ακόμη αν και σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία δεν προβλέπεται ο υπολογισμός του, για την βέλτιστη ανάλυση των οικονομικών στοιχείων του δήμου όμως, μπορούμε να υπολογίσουμε και τον αριθμοδείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας παγίων. Με αυτό τον αριθμοδείκτη μπορούμε να δούμε τον βαθμό χρησιμοποίησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων του δήμου σε σχέση με τις προσφερόμενες υπηρεσίες του, καθώς παρέχεται μια ένδειξη αν υπάρχει υπερεπένδυση σε πάγια σε σχέση με τις υπηρεσίες που προσφέρει. Ο αριθμοδείκτης υπολογίζεται από το πηλίκο των εσόδων από προσφερόμενες υπηρεσίες προς το καθαρό πάγιο ενεργητικό του δήμου. Εύλογα προκύπτει το ερώτημα αν τα έσοδα από τις υπηρεσίες είναι αντιπροσωπευτικά ή αν υπάρχει υποεκτίμηση-υπερεκτίμηση αυτών. Επίσης να διευκρινίσουμε ότι στα πάγια δεν περιλαμβάνονται οι προσωρινές επενδύσεις και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Παρατηρούμε ότι υπάρχει μια μεγάλη πάγια περιουσία του δήμου Κοζάνης που δεν αξιοποιείται προκειμένου να μετατραπούν σε υπηρεσίες και ο αριθμοδείκτης αυτός όχι μόνο δεν βελτιώνεται αλλά παρουσιάζει μια πτώση.

	2008	2009	2010	2011
Έσοδα από πώληση αγαθών & υπηρεσιών	7.260.441,86	6.467.517,42	5.940.140,25	7.445.141,90
Πάγιο ενεργητικό	140.703.192,79	139.348.357,46	140.511.294,32	183.934.343,50
Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας παγίων	0,0516	0,0464	0,0423	0,0405



Οι αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας δείχνουν την αποτελεσματική χρησιμοποίηση των κεφαλαίων που έχει στην διάθεση του ο δήμος, καθώς προσδιορίζεται ο βαθμός μετατροπής των περιουσιακών του στοιχείων σε αποτελέσματα<sup>115</sup>. Και εδώ παρατηρούμε ανάλογα αποτελέσματα με τον αριθμοδείκτη γενικής ρευστότητας. Δηλαδή μια αρχική βελτίωση των τιμών κατά τα έτη 2007-2010 οι οποίες όμως επηρεάστηκαν από την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης και την επακολουθούμενη μείωση του τεχνικού προγράμματος του δήμου.



<sup>115</sup> Είτε πρόκειται για δημιουργία αποθεμάτων, απαιτήσεων ή ρευστών τα αποτελέσματα χαρακτηρίζονται αποδεκτά όταν πρόκειται για υλοποίηση κοινωνικού έργου που αποτελεί κύριο στόχο ενός δήμου.





Στην συνέχεια της μελέτης μας ελέγχουμε πώς και ποια οικονομικά στοιχεία επηρεάζονται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα.<sup>116</sup>

1. Σύμφωνα με το IPSAS 1 προτείνεται η χρησιμοποίηση της κατάστασης μεταβολών της καθαρής θέσης προκειμένου να γίνονται κατανοητές οι οποιεσδήποτε αλλαγές. Ακόμη ή κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών προκειμένου να μπορούν να παρουσιαστούν να αποτιμηθούν και να ελεγχθούν οι επιδράσεις αυτών. Τέλος προτείνεται, όπως και με τον αριθμοδείκτη που εξετάσαμε, η σύγκριση των προϋπολογισθέντων ποσών με τα τελικώς πραγματοποιηθέντα. Ο αριθμοδείκτης που ήδη υπολογίσαμε δεν τροποποιείτε αλλά καθιερώνεται ως υποχρέωση του δήμου για τις διαχειριστικές χρήσεις και για κάθε κωδικό λογαριασμό εσόδων εξόδων.
2. Η κατάσταση ταμειακών ροών προβλέπεται από το IPSAS 2 στο οποίο παρουσιάζονται παραδείγματα σχετικά με τις ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Μέσα από αυτά τα παραδείγματα μπορεί να γίνει κατανοητή η λειτουργία και αξιοποίηση της κατάστασης αυτής. Δημιουργείται με αυτό το πρότυπο μια χρηματοοικονομική κατάσταση, ένα νέο εργαλείο, το οποίο η διοίκηση του δήμου μπορεί να χρησιμοποιεί για να ελέγχει, συγκρίνει και αν χρειαστεί να τροποποιεί τις ταμειακές ροές.

<sup>116</sup> Η παρουσίαση των παραπάνω αλλαγών έγινε με την ταυτόχρονη μελέτη των διαφοροποιήσεων που παρουσιάζει ο Ντζανάτος Δ. στο βιβλίο του σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

3. Υπάρχουν αναλυτικά παραδείγματα στο IPSAS 3 που διευκρινίζουν τον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών εκτιμήσεων για κωδικούς λογαριασμούς που παρουσιάζουν αποκλίσεις από τα αρχικώς υπολογισθέντα. Κυρίως για τις περιπτώσεις μεταβολής των επιτοκίων δανεισμού και την κεφαλαιοποίηση των μεταβολών που επιφέρουν.
4. Με το IPSAS 6 καθορίζεται πότε η συμμετοχή σε δημοτικές επιχειρήσεις αποτελεί επένδυση και πώς πρέπει αυτή να παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις του δήμου. Σημαντικό μέρος αποτελεί το ποσοστό συμμετοχής του δήμου στην δημοτική επιχείρηση αλλά και ο σκοπός που αυτή συστήθηκε. Αν για παράδειγμα αποτελεί λειτουργικό μέρος του δήμου τότε συμπεριλαμβάνεται στους λογαριασμούς των λειτουργικών εξόδων, αν όμως πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την παροχή υπηρεσιών με πληρωμή αντιτίμου, και κατά συνέπεια αποφέρει έσοδα, τότε απεικονίζεται στις επενδύσεις.
5. Χαρακτηριστικό του IPSAS 9 είναι η αναγνώριση των εσόδων του δήμου κυρίως τον καθορισμό των εσόδων από την παροχή υπηρεσιών και την χρονική στιγμή της απεικόνισής τους. Δηλαδή στο συγκεκριμένο πρότυπο περιλαμβάνεται η απεικόνιση των ανταποδοτικών τελών.
6. IPSAS 10 Οι πληρωμές για τα κατασκευαστικά έργα γίνονται μέσα στην διαχειριστική χρήση, σύμφωνα με το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Έτσι αποφεύγεται η δημιουργία μεγάλης ταμειακής εκροής κατά την ολοκλήρωση και παράδοσή του έργου. Στην χώρα μας ή υπάρχουσα κατάσταση στο συγκεκριμένο μέρος είναι υπερβολικά περίπλοκη, καθώς μπορεί να ισχύσει η παραπάνω περίπτωση αλλά μπορεί να υπάρξουν και αρκετές παρόμοιες περιπτώσεις. Αρκεί να αναφέρουμε ως παράδειγμα την συνδιαχείριση που είναι αποτέλεσμα των ΣΔΙΤ. Ακόμη την απουσία ενιαίου τιμοκαταλόγου, δηλαδή ενός οργανωμένου τιμοκαταλόγου που καθορίζει το κόστος κατασκευής.
7. Μεγάλη προσπάθεια την τελευταία δεκαετία έχει γίνει και στο κομμάτι οργάνωσης της αποθήκης ενός δήμου. Τα αποθέματα που περιγράφονται στο IPSAS 12 είναι σημαντικό μέρος της περιουσίας μιας οικονομικής οντότητας. Η προσπάθεια αυτή πρέπει να γίνει κυρίως προς την αποτίμηση του υπάρχοντος υλικού και της μηχανοργάνωσης της αποθήκης προκειμένου να περιοριστούν τα έξοδα αποθήκευσης.

8. Όπως και στην παραπάνω περίπτωση 4 με το IPSAS 16 και 17 καθορίζεται πότε η ταμειακή εκροή για την αγορά ενός ακινήτου αποτελεί επένδυση και πότε πρέπει να περιλαμβάνεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Ακόμη καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του κόστους της επένδυσης τις αποσβέσεις και τον λογιστικό χειρισμό αξιοποίησης της.

### **8.1.5 Συμπεράσματα**

Η Ελλάδα βρίσκεται ακόμη σε ένα πολύ αρχικό στάδιο σχετικά με την δεδουλευμένη λογιστική και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα. Σε Ευρωπαϊκό όμως επίπεδο τα πρότυπα φαίνεται να κινούνται προς την υιοθέτηση των προτύπων και την εφαρμογή τους. Σίγουρα αυτό θα επηρεάσει και τα Ελληνικά δεδομένα και συνεπώς στο μέλλον και τον υπό εξέταση δήμο. Αυτό θα σημάνει μια νέα εποχή διαφάνειας αξιοπιστίας υπευθυνότητας και ανάπτυξης των διεθνών συνεργασιών. Οι δυσκολίες εφαρμογής τους που πιθανός να προκύψουν μπορεί σύντομα να γίνουν ευκαιρίες. Η εναρμόνιση και παρουσίαση αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να ανατρέψει το διεθνώς δυσμενές κλίμα που επικράτησε τα προηγούμενα έτη. Έχοντας μελετήσει τα IPSAS μπορούμε να καταλήξουμε στα παρακάτω:

1 Χρόνος καταγραφής πραγματοποιούμενων συναλλαγών. Σύμφωνα με την δεδουλευμένη λογιστική που προτείνεται με τα IPSAS ο χρόνος καταγραφή των λογιστικών γεγονότων μεταβάλλεται από την στιγμή είσπραξης ενός εσόδου ή αντίστοιχα πληρωμής ενός εξόδου στο χρονικό σημείο που εμφανίζεται η απαίτηση ή υποχρέωση. Αυτό σημαίνει ότι δεν αποτελεί προϋπόθεση να υπάρξει ταμειακή ροή προκειμένου να καταγραφεί ένα γεγονός αλλά αρκεί να υπάρξει η αναγνώριση της απαίτησης-υποχρέωσης. Έτσι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν μια ολοκληρωμένη εικόνα σχετικά με την οικονομική θέση ενός ΟΤΑ και διευκολύνεται η πρόβλεψη για την μελλοντική πορεία του.

2 Καταγραφή χρηματικών ροών – κατάσταση χρηματικών ροών. Με την κατάσταση χρηματικών ροών μπορεί να δοθεί η δυνατότητα στους διοικούντες ενός δήμου να ελέγχουν-προβλέπουν εισροές και να προλαμβάνουν ανεπιθύμητες εκροές. Δημιουργείται έτσι ένα εργαλείο στην διάθεση της διοίκησης για τον έλεγχο των χρηματικών διαθεσίμων και την αξιοποίηση τους.

3 Συγκρισιμότητα οικονομικών στοιχείων. Με την από κοινούς κανόνες και πρότυπα, παρουσίαση των οικονομικών δεδομένων ενός ΟΤΑ είναι εφικτή η συγκρισιμότητα τους και η επίτευξη αποτελεσμάτων. Ακόμη μπορεί να αποτελέσει έναυσμα για διορθωτικές ενέργειες και αποφυγή λανθασμένων επιλογών, με αποτέλεσμα την βέλτιστη οικονομική διαχείριση. Στην Ελλάδα, που με την τρέχουσα οικονομική κρίση, έχει χαθεί μέρος από την αξιοπιστία της διεθνώς η δυνατότητα παρουσίασης αξιόπιστων οικονομικών στοιχείων ενός ΟΤΑ, με την ταυτόχρονη δυνατότητα σύγκρισης που προτείνουν τα IPSAS, μπορεί να οδηγήσει σε θετικά αποτελέσματα σχετικά με τις διεθνείς σχέσεις της χώρας.

4 Δυνατότητα ανάλυσης περισσότερων πληροφοριών. Αποτέλεσμα των προτύπων είναι τα δεδομένα που έχουν στην διάθεση τους οι ελεγκτές της δημόσιας διοίκησης να είναι περισσότερα και πληρέστερα.

5 Αποτελεσματική χρησιμοποίηση πόρων. Η αποτελεσματική διάθεση των περιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν στην διάθεση τους οι ΟΤΑ μπορεί να οδηγήσει σε βελτίωση του βιοτικού επιπέδου. Ακόμη με τα ΔΛΠΔΤ προωθείται και η υπευθυνότητα από μέρους των διοικούντων αλλά και η συμμετοχή από μέρους των διοικούμενων σχετικά με την διαφάνεια και τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης.

6 Ποιότητα οικονομικών πληροφοριών. Βασισμένα σε διεθνώς αποδεκτές πρακτικές τα πρότυπα που αναλύθηκαν μπορούν να προσφέρουν ποιοτική πληροφόρηση.

7 Δυνατότητα προβλέψεων – πρόληψη ληξιπρόθεσμων οφειλών και ελλειμμάτων. Το μέλλον μπορεί να αποτελέσει πρόκληση για του διοικούντες ενός δήμου καθώς έχουν στην διάθεση τους περισσότερα εργαλεία για να προβλέψουν ορθά την οικονομική πορεία και να αποφύγουν τα λάθη του παρελθόντος με την συσσώρευση ελλειμμάτων.

8 Εύλογη αξία. Η εύλογη αξία ως η τιμή ενός περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από την συνδιαλλαγή μεταξύ δύο μερών που έχουν πλήρη γνώση των οικονομικών συνθηκών, την καθιστά ένα ακόμη σημαντικό μέσο που εισάγουν τα πρότυπα αυτά στους δημόσιους φορείς.

Παρόλα αυτά υπάρχουν και οι κίνδυνοι που πρέπει να αποφευχθούν.

9 Απώλεια κοινωνικού χαρακτήρα. Η εισαγωγή της νοοτροπίας που προέρχονται από τον ιδιωτικό τομέα μπορεί αν δεν χρησιμοποιηθεί ορθά από τους ΟΤΑ να οδηγήσει στην απώλεια του κοινωνικού μοντέλου πάνω στο οποίο είχαν δημιουργηθεί. Κατά συνέπεια τα πιθανά οφέλη που έχει να προσφέρει ο ιδιωτικός τομέας να γίνουν παγίδες.

10 Κόστος υιοθέτησης των IPSAS. Μέσα από την έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής παρατηρούμε ότι το κόστος για μια μικρή χώρα, όπως η Ελλάδα, ανέρχεται περίπου στα 50 εκ. ευρώ μόνο για την υιοθέτησή τους από την κεντρική διοίκηση.

Το κόστος αυτό εκτοξεύεται αν υπολογίσουμε όλους τους δημόσιους φορείς, την εκπαίδευση των υπαλλήλων και την ετήσια σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

11 Χρηματοοικονομικοί αλλά κυρίως ηθικοί κίνδυνοι. Τέλος σημαντικός είναι ο κίνδυνος που μπορεί να παρουσιαστεί από λανθασμένες επιλογές στον χρηματοοικονομικό τομέα σε συνδυασμό με την απουσία ευελιξίας και εμπειρίας από πλευράς των δήμων.

## 9 Βιβλιογραφία

### Ελληνική

**Βασιλείου Δ. Ηρειώτης Ν.** (2008), "Χρηματοοικονομική διοίκηση, θεωρία και πρακτική", εκδόσεις Rosilli.

**Γεωργακόπουλος Θ.** (1997), "Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική", εκδόσεις: Μπένος, Αθήνα.

**Ευρωπαϊκή επιτροπή**, (2008) "Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ", Ενημερωτικό φυλλάδιο, Λουξεμβούργο.

[http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern\\_accounts/modernising\\_EU\\_accounts\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_el.pdf)

**Ευρωπαϊκή επιτροπή**, (2013) "Έκθεση της επιτροπής προς την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα στα κράτη μέλη, η καταλληλότητα των ΔΛΠΔΤ για τα κράτη μέλη", Βρυξέλλες

**Κάντζος Κ.** (2002), "Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων", εκδόσεις: Interbooks, 3<sup>η</sup> έκδοση, Αθήνα

**Καραγιάνης, Σ.** (2002), "Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων, Εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου", εκδόσεις: Καραναστάσης, Αθήνα.

**Μακρυδημήτρης Α.** (2006), "Κράτος των πολιτών. Προβλήματα μεταρρύθμισης και εκσυγχρονισμού", εκδόσεις: Λιβάνη, Αθήνα.

**Νιάρχος Ν.** (2004), "Χρηματοοικονομική ανάλυση λογιστικών καταστάσεων, έβδομη έκδοση", εκδόσεις: Σταμούλης, Αθήνα.

**Ντζανάτος Δ.** (2008), "Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, βιβλίο πρώτο", εκδόσεις: Καστανιώτης, Αθήνα.

**Ράλλης Ι.** (2007), "Η λογιστική των ΟΤΑ", εκδόσεις: Οικονομική βιβλιοθήκη, Αθήνα.

#### Νόμοι – Προεδρικά διατάγματα – Εγκύκλιοι - Οδηγίες ΕΕ

Νόμος 3202/2003 (ΦΕΚ αριθμ.284) "Εκλογικές δαπάνες κατά τις νομαρχιακές και δημοτικές εκλογές, οικονομική διοίκηση και διαχείριση των Ο.Τ.Α., θέματα αλλοδαπών και άλλες διατάξεις".

Νόμος 3389/2005 (ΦΕΚ αριθμ.232), "Συμπράξεις δημοσίου ιδιωτικού τομέα".

Νόμος 4604/2005 (ΦΕΚ αριθμ.163), "Τροποποίηση των διατάξεων του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των ΟΤΑ ά βαθμού, που αναφέρονται στον τύπο και το περιεχόμενο του προϋπολογισμού αυτών".

Νόμος 3463/2006 (ΦΕΚ αριθμ.114), "Κύρωση του κώδικα δήμων και κοινοτήτων".

Νόμος 3852/2010 (ΦΕΚ αριθμ.87), "Νέα αρχιτεκτονική της αυτοδιοίκησης και της αποκεντρωμένης διοίκησης – πρόγραμμα Καλλικράτης".

Νόμος 43093/2010 (ΦΕΚ αριθμ.1153), "Καθορισμός του ανώτατου ορίου του συνολικού χρέους δήμου που προβαίνει σε δανεισμό, ως ποσοστού των συνολικών εσόδων του".

Νόμος 74712/2010 (ΦΕΚ αριθμ.2043) "Καθορισμός του τύπου, του περιεχομένου, των στοιχείων, του χρόνου και του τρόπου ενημέρωσης της βάσης δεδομένων <οικονομικά στοιχεία δήμων> των αριθμοδεικτών αξιολόγησης καθώς και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας".

Νόμος 3966/2011 (ΦΕΚ αριθμ.141) "Οδηγίες κατάρτισης προϋπολογισμού των δήμων, οικονομικού έτους 2011".

Νόμος 43288/2011 (ΦΕΚ αριθμ.2297), "Ειδικό πρόγραμμα εξυγίανσης του άρθρου 262 του ν. 3852/2010".

Νόμος 4038/2012 (ΦΕΚ αριθμ.14) "Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015"

Π.Δ. 315/1999 (ΦΕΚ αριθμ.302), περί "Ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του κλαδικού λογιστικού σχεδίου στους ΟΤΑ".

Εγκύκλιος αριθμ.4/458/11-01-2011, του Υπουργείου εσωτερικών, "Υλοποίηση της υπ' αριθμό 74712/2010 απόφαση του Υπουργού εσωτερικών".

Εγκύκλιος αριθμ.30/19664/20-04-2011, του Υπουργείου εσωτερικών "Ανάληψη υποχρεώσεων από τους διατάκτες".

Κ.Υ.Α. 47490/2012, "Παροχή οδηγιών για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των δήμων οικονομικού έτους 2013", <http://www.eetaa.gr/diplografiko/proypologismos-2013.pdf>

Οδηγία της ΕΕ, 2011/85/ΕΕ, "Σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των Κρατών Μελών", <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:EL:PDF>

Υπουργείο εσωτερικών, (2010), "Έκθεση αξιολόγησης συνεπειών ρυθμίσεων του σχεδίου νόμου: Πρόγραμμα Καλλικράτης" Αθήνα. [http://www.ypes.gr/UserFiles/f0ff9297-f516-40ff-a70e-eca84e2ec9b9/ekthesi\\_synepeivn\\_kallikraths\\_9\\_6\\_2010.pdf](http://www.ypes.gr/UserFiles/f0ff9297-f516-40ff-a70e-eca84e2ec9b9/ekthesi_synepeivn_kallikraths_9_6_2010.pdf)

Υπουργείο Εσωτερικών, (2011), "Δελτίο τύπου: Εξορθολογισμός της λειτουργίας και των οικονομικών της αυτοδιοίκησης, ένα χρόνο μετά την ψήφιση του νόμου 3852/2010". <http://www.ypes.gr/el/MediaCenter/Minister/PressReleases/?id=1e8fb34e-c43c-4295-a27c-3ec1fb8842a2>

Υπουργείο οικονομικών: κρατικός προϋπολογισμός 2009, κεφάλαιο 4. <http://www.minfin.gr/budget/2009/proyp/>

## Ξενόγλωσση

**Abdul Khan and Stephen Mayes**, (2009) "Transition to accrual accounting, technical notes and manuals", International Monetary Fund. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf>

**Cristiaens J. and Reyners B.**, (2009), "Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study", working paper, Belgium. <https://biblio.ugent.be/input/download?func=downloadFile&recordOid=987306&fileOid=1116466>

**Deloitte**, (2007) "IPSAS summary, a common financial language for the public sector". [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/nl\\_nl\\_IPSAS\\_in\\_your\\_pocket\\_November2007.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/nl_nl_IPSAS_in_your_pocket_November2007.pdf)

**Ernst and Young**, (2010), "Toward transparency, a comparative study on the challenges of reporting for the governments and public bodies around the world", [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Toward\\_transparency\\_Nov11/\\$FILE/Toward\\_transparency\\_Nov11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Toward_transparency_Nov11/$FILE/Toward_transparency_Nov11.pdf)

**Ernst and Young**, (2012) "Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU member states" [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/documents/study\\_on\\_public\\_accounting\\_and\\_auditing\\_2012.pdf](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf)

**European Commission-Eurostat**, (2013) "Public consultation - Assessment of the suitability of the international public sector accounting standards for the member states", Luxemburg. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/D4\\_2012/EN/D4\\_2012-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF)

**IFAC public sector committee** (2000), Government and financial reporting: Accounting issues and practices, study 11, USA. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-11-government-finan.pdf>

**International public sector accounting standards board**, (2005), "IPSASs and statistical bases of financial reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence". <http://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-accounting-standards-ipsas-and-statistical-bases>

**International public sector accounting standards board**, (2012), "Handbook of international public sector accounting pronouncements, 2012 edition", volume I and II published by IFAC. New York <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

**Klaus-Peter Nauman**, RE: Eurostat public consultation paper: Assessment of the suitability of the international public sector accounting standards for the member states of the 15 February 2012. <http://www.idw.de/>

**Pina V. and Torres L.** (1999) "An empirical study about the degree of coincidence of central government financial reporting in the EU, USA, Canada, New Zealand and Australia", paper presented on the 5<sup>th</sup> comparative international governmental accounting research conference, Tilburg , Netherlands.

**SAP** "IPSAS, Impacts and compliance aspects", brochure [www.sap.com/asset/index.epx?id=40a145fb-b789-4c29-a6ee-cdfc390ffd71](http://www.sap.com/asset/index.epx?id=40a145fb-b789-4c29-a6ee-cdfc390ffd71)

#### Ιστοσελίδες

<http://www.accountancygreece.gr>

<http://www.espa.gr/el/Pages/Default.aspx>

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

<http://www.aasb.gov.au/>

<http://www.undp.org/content/undp/en/home/operations/transparency/overview.html>

<http://www.pwc.be/en/ipsas>

<http://www.ipsas.de/>

<http://www.kozanh.gr/web/guest/home>

<http://www.xrb.govt.nz/Site/Home/default.aspx>

<http://www.epsas.eu/>



## 10 Γλωσσάριο

ΔΕΥΑΚ – Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης Αποχέτευσης Κοζάνης

ΔΕΗ – Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού

ΔΚΚ – Δημοτικός Κοινοτικός Κώδικας

ΔΛΠΔΤ – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

ΕΣΠΑ – Εθνικό Στρατηγικό Πλαίσιο Αναφοράς

ΚΑΠ – Κεντρικοί Αυτοτελής Πόροι

ΜΚΟ – Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις

ΟΤΑ – Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

ΣΑΤΑ – Συλλογική Απόφαση Τοπικής Αυτοδιοίκησης

ΣΔΙΤ – Συμπράξεις Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα

ΤΕΙ- Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα

ΦΕΚ – Φύλλο Εφημερίδος Κυβερνήσεως

ΦΠΑ – Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

AAS – Australian Accounting Standards

GAAP – General accepted accounting principles

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

FIFO – First In First Out

## 11 Παράρτημα

1. Αμέσως μετά την έγκριση του προϋπολογισμού οι βασικές λογιστικές εγγραφές για την λογιστική απεικόνιση των δεδομένων του είναι:

A) Λογιστική εγγραφή απεικόνισης προϋπολογισμού δαπανών και εσόδων

Χρέωση		Πίστωση	
02.00	Προϋπολογισμός δαπανών		
		06.00	Προϋπολογισμός εσόδων

Στην χρέωση του 02.00 προϋπολογισμού δαπανών καταχωρούνται οι δαπάνες του προϋπολογισμού και αντίστοιχα στην πίστωση του λογαριασμού 06.00 καταχωρούνται τα έσοδα του.

B) Εγγραφή ανοίγματος των λογαριασμών παρακολούθησης της εκτέλεσης του

Χρέωση		Πίστωση	
02.10	Εκτέλεση προϋπολογισμού δαπανών		
		06.10	Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων

Με την παραπάνω λογιστική εγγραφή παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού. Σε περιπτώσεις αυξομείωσης κονδυλίων του αρχικού προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων η εκτέλεση τους παρακολουθείται από την παραπάνω λογιστική εγγραφή.

Γ) Εγγραφή ανάληψης υποχρέωσης

Χρέωση		Πίστωση	
02.21	Αναληφθείσες υποχρεώσεις		
		02.10	Εκτέλεση προϋπολογισμού δαπανών

Ο λογαριασμός 02.21 τηρούμενων από τον νόμο διαδικασιών με κάθε ανάληψη υποχρέωσης χρεώνεται και απεικονίζει τις αναληφθείσες υποχρεώσεις, οι οποίες δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί.

Δ) Εγγραφή ενταλματοποιηθείσας δαπάνης

Χρέωση		Πίστωση	
02.30	Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες		

		02.21	Αναληφθείσες υποχρεώσεις
--	--	-------	--------------------------

Η εγγραφή αυτή διενεργείται όταν εκδοθεί το ένταλμα πληρωμής αλλά δεν έχει ακόμα πληρωθεί από τον ταμία του δήμου λόγω θεώρησης τους.

#### Ε) Εγγραφή πληρωμής δαπάνης

Χρέωση		Πίστωση	
02.31	Απολογισμός δαπανών (Πραγματοποιηθέντα έξοδα)		
		02.30	Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες

Όταν το ένταλμα εξοφληθεί από τον ταμία τότε ακολουθεί η παραπάνω εγγραφή. Επίσης μπορεί ο λογαριασμός 02.31 πραγματοποιηθέντα έξοδα να χρεωθεί και κατά την περίπτωση προκαταβολής σε προμηθευτή του δήμου για μελλοντική αγορά κάποιου αγαθού με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 02.29 "προπληρωμές".

#### ΣΤ) Εγγραφή βεβαίωσης εσόδου

Χρέωση		Πίστωση	
06.10	Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων		
		06.21	Βεβαιωθέντα έσοδα

#### Ζ) Εγγραφή είσπραξης εσόδου

Χρέωση		Πίστωση	
06.21	Βεβαιωθέντα έσοδα		
		06.31	Απολογισμός εσόδων (Εισπραχθέντα έσοδα)

Στις παραπάνω εγγραφές παρακολουθούμε την βεβαίωση των εσόδων αλλά και την είσπραξή τους.

Το πλεόνασμα που πιθανώς να προκύψει καταχωρείται στον λογαριασμό 02.05 "πλεόνασμα προϋπολογισμού" ενώ αν προβλέπεται έλλειμμα αυτό πιστώνεται στον λογαριασμό 06.05 "έλλειμμα προϋπολογισμού"<sup>117</sup>.

<sup>117</sup> <http://www.eetaa.gr/diplografiko/index.html> KYA 4604, σελ, 2159 – 2171.

## 2. Πίνακας συσχέτισης IPSAS με IAS

<b>IPSAS</b>	<b>Τίτλος</b>	<b>IAS</b>	<b>Τίτλος</b>
IPSAS 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων	IAS 1	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων
IPSAS 2	Καταστάσεις των ταμειακών ροών	IAS 7	Κατάσταση των ταμειακών ροών
IPSAS 3	Λογιστικές πολιτικές μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και αντιμετώπιση λαθών	IAS 8	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
IPSAS 4	Επιδράσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών	IAS 21	Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συν/γματος
IPSAS 5	Κόστος δανεισμού	IAS 23	Κόστος δανεισμού
IPSAS 6	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική θυγατρικών δημοτικών επιχειρήσεων	IAS 27	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
IPSAS 7	Λογιστική απεικόνιση επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες	IAS 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
IPSAS 8	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες	IAS 31	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες
IPSAS 9	Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγής	IAS 18	Έσοδα
IPSAS 10	Οικονομική πληροφόρηση σε περιπτώσεις υπερπληθωρισμού	IAS 29	Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
IPSAS 11	Κατασκευές έργων	IAS 11	Κατασκευαστικές συμβάσεις
IPSAS 12	Αποθέματα	IAS 2	Αποθέματα
IPSAS 13	Μισθώσεις	IAS 17	Μισθώσεις
IPSAS 14	Λογιστικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς	IAS 10	Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
IPSAS 15	Μέσα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρουσίαση	IAS 32	Χρηματοοικονομικά μέσα - παρουσίαση
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία	IAS 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
IPSAS 17	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	IAS 16	Ενσώματα πάγια
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	IAS 14	
IPSAS 19	Προβλέψεις ενδεχόμενες απαιτήσεις – υποχρεώσεις	IAS 37	Προβλέψεις για απαιτήσεις – υποχρεώσεις
IPSAS 20	Λογιστική παρουσίαση συνδεδεμένων μερών	IAS 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
IPSAS 21	Απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές	IAS 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
IPSAS 22	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οικονομικών του κράτους	-	
IPSAS 23	Φόροι και τέλη	-	
IPSAS 24	Παρουσίαση του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις	-	
IPSAS 25	Αμοιβές εργαζομένων	IAS 19	Παροχές σε εργαζομένους
IPSAS 26	Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές	IAS 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
IPSAS 27	Γεωργία	IAS 41	Γεωργία
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση	IAS 32	Χρηματοοικονομικά μέσα – παρουσίαση
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση	IAS 32	Χρηματοοικονομικά μέσα – παρουσίαση
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις	IAS 32	Χρηματοοικονομικά μέσα – παρουσίαση
IPSAS 31	Άυλα στοιχεία	IAS 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στον παραπάνω πίνακα, στην 1<sup>η</sup> και 2<sup>η</sup> στήλη εμφανίζονται τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα που αναλύουμε στην παρούσα διατριβή με τον τίτλο που χρησιμοποιήσαμε. Στην 3<sup>η</sup> και 4<sup>η</sup> στήλη αναφέρουμε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στα οποία είναι βασισμένα.

### 3. Πίνακας προέλευσης δεδομένων για τον υπολογισμό των αριθμοδεικτών

Προέλευση	Δεδομένα / στοιχεία	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ισολογισμό	Απαιτήσεις	2.605.150,72 €	2.761.147,58 €	2.673.333,15 €	5.147.289,46 €		
Ισολογισμό	Αποθέματα	3.600,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		
Στρατ. Επιχειρ. Σχέδιο	Αριθμός εργαζομένων	541,00	541,00	541,00	541,00	541,00	541,00
Απολογισμό	Βεβαιωθέντα έσοδα	36.414.282,92	33.917.899,49	31.421.516,06	32.182.455,44	52.989.033,18	
Ισολογισμό	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	11.105.596,98 €	9.828.208,74 €	13.564.452,37 €	20.686.929,62 €		
Ισολογισμό	Δάνεια	20.924.569,91 €	10.488.092,31 €	10.327.402,40 €	12.501.296,23 €	14588366,12	8.668.618,52 €
Ισολογισμό	Διαθέσιμα	259.736,18 €	660.992,53 €	200.619,32 €	2.604.676,17 €		
Προϋπολογισμό	Εισπρακτέοι φόροι + τέλη	7.014.325,19 €	6.471.935,15 €	5.351.942,97 €	9.081.730,96 €	6.859.886,88 €	7.440.876,39 €
Ισολογισμό	Εισπρακτέοι φόροι + τέλη (έσοδα από φόρους-εισφορές- πρόστιμα- προσ αυξήσεις)	2.961.953,54 €	1.487.014,57 €	1.186.379,45 €	1.127.070,04 €		
Ισολογισμό	Έλλειμμα εις νέο	-7511999,77	-6.361.332,72 €	-9.040.459,74 €	-555.935,75 €		
Ισολογισμό	Καθαρά αποτελέσματα (Έλλειμμα / πλεόνασμα) χρήσεως	-2303047,95	1.150.667,05 €	-2.679.126,82 €	-555.935,75 €		
Ισολογισμό	Καθαρές πωλήσεις (έσοδα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών)	2.961.953,54 €	6.467.517,42 €	5.940.140,25 €	7.445.141,90 €		
Ισολογισμό	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	9.818.972,93 €	10.488.092,31 €	10.327.402,40 €	12.501.296,23 €		
Ισολογισμό	Ξένα κεφάλαια (σύνολο υποχρεώσεων)	20.924.569,91 €	20.316.301,05 €	23.891.854,77 €	33.188.225,85 €		
Στρατ. Επιχειρ. Σχέδιο	Πληθυσμός	49.812,00	49.812,00	49.812,00	70.220,00	70.220,00	70.220,00
Απολογισμό	Προϋπολογισθέντα έσοδα	38.490.746,34 €	42.325.168,25 €	45.169.590,16 €	90.308.725,99 €	96.752.298,36 €	
Απολογισμό	Συνολικά έξοδα (πληρωθέντα)	27.085.378,39 €	24.156.478,35 €	28.219.979,09 €	61.816.376,79 €	45.839.045,68 €	
Απολογισμό-προϋπολογισμό	Συνολικά έσοδα (Εισπραχθέντα)	25.175.378,49 €	25.417.345,40 €	28.420.598,40 €	48.548.769,71 €	47.820.414,66 €	60.482.028,80 €
Προϋπολογισμό	Συνολικό κόστος απασχόλησης (πληρωθέντα) - Αμοιβές προσωπικού	8.305.985,28 €	8.898.154,28 €	9.530.754,41 €	10.618.850,64 €	11.658.921,41 €	11848552,41
Ισολογισμό	Σύνολο ενεργητικού	143.571.679,69 €	144.524.654,47 €	144.841.571,40 €	193.687.931,97 €	193.687.931,97 €	
Ισολογισμό	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	122.647.109,78 €	124.045.147,99 €	120.745.346,68 €	158.504.800,31 €		
Ισολογισμό	Χρηματοοικονομικά έξοδα (χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα)	536.995,53 €	552.861,65 €	598.420,70 €	1.073.446,73 €		

Στον παραπάνω πίνακα συγκεντρώσαμε τους κωδικούς λογαριασμών που χρειαστήκαμε για τον υπολογισμό των αριθμοδεικτών.