

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



**ΕΦΑΡΜΟΓΗ
ΤΟΥ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ
ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
κ. ΤΣΩΛΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ
ΘΕΟΔΟΣΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
ΚΟΥΓΙΟΥΡΟΥΚΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΚΕΡΒΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2008

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Πρόλογος	1
----------	---

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 1^ο

ΔΗΜΟΙ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

1. Εισαγωγή	4
2. Ο ρόλος των οικονομικών υπηρεσιών των Ν.Π.Δ.Δ.	6
3. Το έργο εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος	8
4. Αναγκαιότητα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος	11
5. Διαφορές του δημοσίου λογιστικού και διπλογραφικού συστήματος	12
6. Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης	19
7. Τα βήματα για την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου	22
8. Μηχανογραφικά θέματα για την εφαρμογή του διπλογραφικού	31
9. Απαιτούμενες αλλαγές στο Δημόσιο Λογιστικό στα πλαίσια της προσαρμογής του στη διπλογραφική μέθοδο	33

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 2^ο

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ

1. Εισαγωγή	36
2. Οι βασικές αρχές της λογιστικής	37
3. Η έννοια του λογαριασμού, η χρέωση και η πίστωση	38
4. Η έννοια του λογιστικού σχεδίου	39
5. Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης	40
6. Απογραφή έναρξης	41
7. Οργάνωση της Απογραφής	45
8. Τρόπος διενέργειας της φυσικής απογραφής	46
9. Απογραφή ακινήτων	47
10. Απογραφή έργων κοινωφελών ή κοινόχρηστων	48
11. Απογραφή και Αποτίμηση των Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων	50
12. Απογραφή των Υλικών του Δήμου (Αποθέματα)	52
13. Καταγραφή και Αποτίμηση Συμμετοχών-Εγγυήσεων	54
14. Καταγραφή Απαιτήσεων	55

15. Καταγραφή Υποχρεώσεων	57
16. Διαμόρφωση Καθαρής Θέσης-Κεφαλαίου	58
17. Η Διαδικασία Έγκρισης της Απογραφής	59
18. Ενημέρωση Στοιχείων στο Μητρώο Παγίων και των Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής	63

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 3^ο

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 3202/2003 ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΟΤΑ

1. Κατάρτιση ψήφιση και έλεγχος του προϋπολογισμού των Δήμων	69
2. Προϋπολογισμός δημοτικών και κοινοτικών ιδρυμάτων και νομικών προσώπων	71
3. Έλεγχος του προϋπολογισμού	71
4. Διάρκεια της ισχύος του προϋπολογισμού	72
5. Σύνταξη του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α.	73
6. Συμπλήρωση των κωδικών αριθμών του νέου τύπου	76
6.1. Διαίρεση του προϋπολογισμού	76
6.2. Διάκριση των εσόδων και των εξόδων	78
6.3. Οι στήλες του προϋπολογισμού	81
7. Συμπλήρωση των κωδικών αριθμών	82
7.1. Ι. ΜΕΡΟΣ Έσοδα	82
7.2. Μέρος ΙΙ. Έξοδα	95

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 4^ο

ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΕΙ Ο ΔΗΜΟΣ

1. Οι βασικές αρχές τήρησης βιβλίων και στοιχείων στους Ο.Τ.Α.	113
2. Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με τον προϋπολογισμό	119
3. Βιβλία των οικονομικών πράξεων σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα	121
4. Οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης	122

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 5^ο

Ο ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΔΡΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ

1. Εκσυγχρονισμός των Ο.Τ.Α.	130
2. Αναβάθμιση ανθρώπινου δυναμικού των Δήμων	131

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

3. Ειδικευμένη Κατάρτιση και Συνεχιζόμενη Επιμόρφωση	133
4. Υποκίνηση Προσωπικού - Κίνητρα	134
5. Οργάνωση - Μηχανοργάνωση Οικονομικών Υπηρεσιών Ο.Τ.Α.	134
6. Χρηματοδότηση Δήμων για την εφαρμογή του διπλογραφικού	135
7. Αξιολόγηση της πορείας εφαρμογής του Διπλογραφικού	136
Συμπεράσματα	140
Βιβλιογραφία	143

Π Ρ Ο Λ Ο Γ Ο Σ

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

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

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

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

Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι οι θεσμικές παρεμβάσεις δεν είναι από μόνες τους ικανές να μετατρέψουν την Τοπική Αυτοδιοίκηση σε μοχλό οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης.

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

Στην κατεύθυνση αυτή κινείται και η προσπάθεια εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού της χώρας μας.

Οι Δήμοι εφαρμόζοντας τις αρχές του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα) δεν ήταν σε θέση να παρουσιάσουν σε δεδομένη χρονική στιγμή την ακριβή οικονομική κατάσταση, τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και τις διάφορες υποχρεώσεις - απαιτήσεις τους, αφού το ισχύον σύστημα δεν παρείχε την δυνατότητα σύνταξης Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Πρόσφατα θεσπίστηκε επίσημα στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού με το Π.Δ. 315/99 (Φ.Ε.Κ. 302/30-12-99).

Στα πλαίσια αυτά, από 1/1/2000 εφαρμόζεται υποχρεωτικά στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ή με έσοδα άνω των 1.500.000 ευρώ η Διπλογραφική Λογιστική, με τη βεβαιότητα ότι μέσω αυτής θα απαλειφθούν τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες που παρουσιάζει το ισχύον σήμερα Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.

Πολλά και ποικίλα τα πλεονεκτήματα που θα προκύψουν και οι λύσεις που θα δοθούν από την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους μας. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

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

(β) Άμεση, αξιόπιστη και ακριβή πληροφόρηση των οικονομικών στοιχείων και μεγεθών του εκάστοτε Δήμου. Οι Ο.Τ.Α. θα είναι σε θέση να γνωρίζουν έγκαιρα και σωστά:

- Ανά πάσα στιγμή τα πάγια στοιχεία, τα δικαιώματα, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις τους
- Ανά μονάδα χρόνου τα αποτελέσματα που πέτυχαν από τις οικονομικές τους δραστηριότητες
- Ανά τμήμα/υπηρεσία το κόστος λειτουργίας τους και το αποτέλεσμα που επέτυχαν

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

(δ) Ο καλύτερος δυνατός οικονομικός, διαχειριστικός και διοικητικός έλεγχος των Ο.Τ.Α. εκ μέρους των οργάνων τους.

Αναλύνοντας τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι το Δημόσιο Λογιστικό σαν ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης, δεν διαθέτει τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

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

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

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

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

δεικτών, αποτελεί την απαραίτητη βάση για τη διαμόρφωση ολοκληρωμένου συστήματος δεικτών αποτελεσματικότητας στο έργο του κάθε Δήμου.

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

*Θεοδωσάκης Γεώργιος
Κουγιουρούκης Δημήτρης
Κέρβη Βασιλική*

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 1^ο

ΔΗΜΟΙ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

1. Εισαγωγή

Η ιστορία της διπλογραφικής μεθόδου είναι άγνωστο πότε επινοήθηκε και αυτό διότι δεν υπάρχει κάποιο γραπτό κείμενο που να μαρτυρεί την ύπαρξή της. Επίσημα όμως θεωρείται ότι αρχίζει να εφαρμόζεται το 1494 μ.Χ. με την δημοσίευση του πρώτου έργου, από τον φραγκιστανό μοναχό Lyka de Borgo Pacciolo και με τον τίτλο «Summa de arithmetica, Geometrika, Proportioni e Proportionalita», όπου σε ιδιαίτερο κεφάλαιο αναλύει τον τρόπο λειτουργίας της διγραφίας και επιχείρησε να διακρίνει τους λογαριασμούς σε τάξεις στο Γενικό Καθολικό. Μετά από αυτό το έργο του Pacciolo, ακολούθησαν και πολλές άλλες δημοσιεύσεις από ειδήμονες εκείνης της εποχής με θέμα την διγραφική ή διπλογραφική μέθοδο. Φυσικά από τότε μέχρι σήμερα πέρασαν αιώνες για να συμβούν αρκετά γεγονότα που σηματοδότησαν την πορεία της εφαρμογής της διπλογραφικής μεθόδου.

Στη χώρα μας η διπλογραφία εφαρμόστηκε από το έτος 1950 αρχικά σε μεγάλες επιχειρήσεις. Με το Π.Δ. 205/98 (Φ.Ε.Κ. 163/A715.7.98) «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου» αποφασίστηκε η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος παρακολούθησης των οικονομικών των ΑΤΑ. Με το Π.Δ. αυτό καθορίστηκε το λογιστικό σχέδιο και ο τρόπος τήρησης του από τα Ν.Π.Δ.Δ. και τους Δήμους, οι οποίοι α) προαιρετικά μπορούν να το τηρούν από τη δημοσίευση του και β) υποχρεωτικά από 1/1/2001.

Η προσπάθεια αυτή είχε ξεκινήσει από το 1997 με την εκπόνηση ενός λογιστικού οδηγού από μια ομάδα εργασίας με επικεφαλής τον καθηγητή του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Βενιέρη. Ακόμα από το 1997 είχε μπει σε εφαρμογή ένα πιλοτικό πρόγραμμα εφαρμογής του σε μικρό αριθμό Ν.Π.Δ.Δ., μεταξύ των οποίων συμμετείχαν 13 ΟΤΑ της χώρας. Το Φεβρουάριο του 1999 εκδόθηκε εξειδικευμένος λογιστικός οδηγός για την εφαρμογή του διπλογραφικού στους Ο.Τ.Α. που προέβλεπε την εφαρμογή του συστήματος από 1/1/2000. Σε συνέχεια του λογιστικού οδηγού εκδόθηκε μέσα στο 1999 Προεδρικό διάταγμα που ορίζει νομοθετικές λεπτομέρειες της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος.

Από το 1999 με την υπ' αριθμ. 7447/ 1-3-1999 εγκύκλιο του το ΥΠΕΣ.Δ.Δ.Α. έδωσε οδηγίες προς όλους τους αρμόδιους κρατικούς φορείς για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας, από 1-1-2001.

Η υλοποίηση αυτού του στόχου, άλλαξε ουσιαστικά τη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, που είναι μια δύσκολη διαδικασία που «αναστατώνει» ακόμα και σήμερα τις οικονομικές υπηρεσίες.

Η ανάγκη εφαρμογής και οι λόγοι του επιδιωκόμενου σκοπού αναφέρονται στην παραπάνω εγκύκλιο λεπτομερώς, για την απάλειψη των πολλαπλών αδυναμιών και μειονεκτημάτων του απλογραφικού λογιστικού συστήματος, στα πλαίσια ενός σύγχρονου Διαχειριστικού Οικονομικού Λογιστικού Συστήματος ικανού ν' ανταποκριθεί στις νέες ανάγκες της τοπικής Αυτοδιοίκησης (Καποδιστριακοί Δήμοι) όπως διαμορφώθηκαν με το Ν. 2539/1997.

Με τις διατάξεις του Π.Δ. 315/30-12-1999 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων» (Ο.Τ.Α. Α' βαθμού), άρθρα 2 και 3 του Π.Δ./τος αυτού, το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του άρθρου 1 εφαρμόζεται υποχρεωτικά από της 1ης Ιανουαρίου 2001 από τους Δήμους και τις Κοινότητες της Πρωτοβάθμιας Αυτοδιοίκησης που έχουν, είτε πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων σύμφωνα με την τελευταία απογραφή πληθυσμού, είτε έξοδα άνω των 1.500.000 ευρώ κάθε χρόνο.

Επίσης από 1ης Ιανουαρίου 2001 εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τους Δήμους και Κοινότητες που έχουν πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων σύμφωνα με την τελευταία απογραφή.

Με το νέο Λογιστικό-Οικονομικό-Διαχειριστικό Σύστημα, εξασφαλίζονται:

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

(β) Η δυνατότητα κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων (προϋπολογισμός, απολογισμός, ισολογισμός, ταμιακός προγραμματισμός).

(γ) Η απλούστερη και αποτελεσματική άσκηση κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, ελεγκτικών κλπ.

(δ) Σύγχρονες μέθοδοι διεξαγωγής της λογιστικής και οικονομικής δραστηριότητας, μέσω πληροφοριακών συστημάτων.

(ε) Καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και μείωση του σχετικού λειτουργικού κόστους.

(στ) Ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών, δυνατότητα συγκρίσεων και σχηματισμού δεικτών λειτουργικής και αναπτυξιακής σημασίας.

(ζ) Πλήρης και ορθή κοστολόγηση των έργων και υπηρεσιών των Ο.Τ.Α.

(η) Πλήρης διαφάνεια στο όλο διαχειριστικό σύστημα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Για την υποβοήθηση και υποστήριξη της εφαρμογής αυτής για το έτος 1999, το Υπουργείο συγκρότησε ομάδα μελέτης από ειδικούς επιστήμονες, στελέχη του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α, της ΕΕΤΑΑ και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι οποίοι ήδη κατάρτισαν λογιστικό οδηγό για τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού.

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

Οι υπόλοιποι δήμοι κατά το πρώτο έτος τουλάχιστο της εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ανέθεσαν τις εργασίες αυτές σε λογιστικό γραφείο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 267 του Δ.Κ.Κ. (Π.Δ. 410/1995), όπως ισχύει σήμερα, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του Π.Δ. 346/1998 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας για τις δημόσιες συμβάσεις Υπηρεσιών προς τις διατάξεις της οδηγίας 92/50/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 18ης Ιουλίου 1992 του Συμβουλίου (ΦΕΚ Α7230/1998) και της Οδηγίας 97/52/ΕΚ της 13.10.1997 και του Π.Δ. 18/3.2.2000 (ΦΕΚ Α' 15/2000).

Η ανάθεση των ανωτέρω εργασιών έγινε με σχετική σύμβαση μεταξύ του δήμου και του λογιστικού γραφείου ύστερα από πρόχειρο ή τακτικό διαγωνισμό και με βάση σχετικές προδιαγραφές εκτέλεσης των εργασιών αυτών.

Για την προμήθεια του τεχνικού εξοπλισμού (Hard Ware) και του λογισμικού (Soft Ware) καθώς και την αμοιβή του λογιστικού γραφείου, το Υπουργείο χρηματοδότησε από το ΕΠΤΑ τους δήμους που εφαρμόζαν το σύστημα με πέντε εκατομμύρια δραχμές κατά περίπτωση.

Σημειώνεται επίσης εδώ ότι το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα πρέπει να τηρείται παράλληλα με το ισχύον απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα των Ο.Τ.Α..

2. Ο ρόλος των οικονομικών υπηρεσιών των Ν.Π.Δ.Δ.

Η αναζήτηση επαρκών πόρων για την εκπλήρωση των σκοπών του κάθε οργανισμού και η χρηστή διαχείριση τους είναι απαραίτητος όρος για την εκπλήρωση αυτών των σκοπών. Η αναζήτηση των πόρων γίνεται είτε στα πλαίσια της κρατικής επιχορήγησης, είτε μέσω της αναζήτησης τοπικών ή ειδικών εισοδημάτων. Αυτή η ευχέρεια υπάρχει σε περιορισμένο αριθμό νομικών προσώπων (Ν.Π.), ενώ τα περισσότερα έχουν να διαχειριστούν τις συγκεκριμένες κρατικές επιχορηγήσεις.

Στα πλαίσια αυτά η σωστή οικονομική διαχείριση των πόρων αποτελεί σημαντικό στοιχείο στην εκπλήρωση των στόχων τους. Πολύ περισσότερο σήμερα που οι εξελίξεις στις πηγές χρηματοδότησης, σε συνδυασμό με τις γενικότερες οικονομικές εξελίξεις (σταθεροποίηση πληθωρισμού κλπ.) δίνουν την δυνατότητα να σχεδιάζεται η οικονομική πολιτική με την χρήση νέων «εργαλείων» (leasing και άλλα τραπεζικά προϊόντα). Για να υπάρχει ευχέρεια να επιλέγεται ή «άλφα» ή η «βήτα» οικονομική δυνατότητα απαιτείται οικονομική υπηρεσία αναβαθμισμένη και με εξειδικευμένο προσωπικό.

Η διαχείριση ενός προϋπολογισμού-εργαλείου προγραμματισμού και ανάπτυξης, η συναφής διαμόρφωση ταμειακού προγραμματισμού που θα στηρίζεται σε ένα προϋπολογισμό ουσιαστικό και επιστημονικό που με τη σειρά του θα στηρίζει τον γενικότερο οικονομικό σχεδιασμό του φορέα, είναι συντελεστές που πρέπει άμεσα να διαμορφώσουν το νέο ρόλο των οικονομικών στελεχών.

Ο μέχρι σήμερα ρόλος τους, ως «θεματοφύλακες» των νόμων και των εγκυκλίων, όσο κι αν αυτό δεν πρέπει να υποτιμηθεί, πρέπει να αναβαθμιστεί. Η οικονομική υπηρεσία πρέπει να έχει και ρόλο συμβούλου στον οικονομικό σχεδιασμό και υλοποίηση του κοινωνικού έργου που παρέχουν, παρακολουθώντας τα οικονομικά στοιχεία, επεξεργαζόμενη τα δεδομένα, διαμορφώνοντας προτάσεις που θα στηρίζονται σε μία λογιστική μέθοδο που μπορεί να ανταποκριθεί στην παροχή ολοκληρωμένης πληροφορίας.

Συγκεκριμένα ο νέος ρόλος των οικονομικών υπηρεσιών:

(α) Ανάγκη προγραμματισμού των πηγών χρηματοδότησης. Στις σημερινές συνθήκες πρέπει να εξεταστούν οι εναλλακτικές δυνατότητες χρηματοδότησης, όπως η χρησιμοποίηση ιδίων πόρων ή η δανειοδότηση ή η χρησιμοποίηση τραπεζικών προϊόντων. Η επιλογή της κατάλληλης πηγής απαιτεί την δυνατότητα επεξεργασίας στοιχείων που θα πρέπει να δώσει το οικονομικό διαχειριστικό σύστημα του φορέα, στηριζόμενο σε μία σύγχρονη λογιστική μέθοδο. Όμως η ύπαρξη των στοιχείων δεν αρκεί, χρειάζονται και οι άνθρωποι που θα το διαχειριστούν. Τα οικονομικά στελέχη πρέπει να έχουν την δυνατότητα να τα επεξεργάζονται.

(β) Στην παρακολούθηση του κόστους λειτουργίας των υπηρεσιών χρειάζεται ένα σύστημα που θα μπορεί να συγκεντρώνει τα στοιχεία κόστους. Επιπλέον είναι απαραίτητοι οι άνθρωποι που θα διαχειριστούν αυτά τα στοιχεία και τέλος απαιτείται μία λογιστική μέθοδος που θα διαμορφώνει την εικόνα του αποτελέσματος της δραστηριότητας της κάθε υπηρεσίας. Για να ανταποκριθεί το προσωπικό στη προσπάθεια αυτή, χρειάζεται πέραν της ύπαρξης ενός οικονομικού-διαχειριστικού συστήματος, άλλα 2 πράγματα: την γνώση και

την δομημένη λειτουργία του οργανισμού, ώστε να μπορεί να συγκεντρώνεται η απαραίτητη πληροφορία του κόστους.

(γ) Επιπλέον είναι απαραίτητα νέα εργαλεία ελέγχου της νομιμότητας των δαπανών, πέραν της κλασσικής μεθόδου που ισχύει σήμερα και περιορίζεται στη τήρηση του θεσμικού πλαισίου, στη κατά γράμμα εξέταση τήρησης των διαδικασιών. Οι Ευρωπαϊκοί και εγχώριοι ελεγκτικοί μηχανισμοί επεκτείνονται πλέον στην ουσία της διαχείρισης (αν όχι της σκοπιμότητας) και εξετάζουν τη περιουσία των Οργανισμών, τη κατάληξη των πόρων που διατέθηκαν. Ο έλεγχος της νομιμότητας περνά πλέον σε άλλο ανώτερο επίπεδο, οι ελεγκτικές διαδικασίες απαιτούν νέα εργαλεία ελέγχου, έχουν μεγαλύτερες απαιτήσεις από τα οικονομικό στελέχη.

3. Το έργο εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος

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

Οι πρώτες απόψεις για την εφαρμογή του νέου Λογιστικού Συστήματος εμφάνιζαν το όλο έργο σαν αγορά και λειτουργία ενός μηχανογραφικού λογιστικού προγράμματος. Αυτές οι αρχικές απόψεις συμπληρώθηκαν με την αναγκαιότητα ύπαρξης κάποιου προσωπικού που θα έκανε καταχωρίσεις, αλλά και πάλι οι διαστάσεις του έργου εμφανίζονταν περιορισμένες. Το τελευταίο χρονικό διάστημα ωριμάζει η αντίληψη που αντιμετωπίζει την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους ΟΤΑ ως ένα μεγάλο και σύνθετο έργο.

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

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

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

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

Βασικό ζήτημα στην εφαρμογή του «νέου» συστήματος λογιστικής παρακολούθησης είναι να λειτουργεί σωστά ο «κρίκος-κλειδί», ώστε να εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα, και ο «κρίκος-κλειδί» σ' αυτή την υπόθεση είναι οι άνθρωποι που θα το εφαρμόσουν. Οι δημοτικοί υπάλληλοι αποτελούν ένα αξιόλογο δυναμικό στη λειτουργία των Ο.Τ.Α. και, αν προετοιμαστεί αυτό το δυναμικό σωστά, τότε και μόνο τότε, υπάρχει η δυνατότητα να πετύχει αυτή η προσπάθεια. Εδώ μπαίνει ένα δίλημμα που έχει άμεσα να κάνει με την προσπάθεια για τη σωστή και έγκαιρη εφαρμογή του νέου συστήματος από τη μία μεριά, και με τα μακροχρόνια αποτελέσματα που θα παράγει η εφαρμογή του αφετέρου.

Η μία πλευρά, βασιζόμενη στη διαπίστωση ότι το προσωπικό των Ο.Τ.Α. δεν είναι απόλυτα έτοιμο από τεχνικής πλευράς να προχωρήσει στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος χωρίς εξωτερική βοήθεια, υιοθετεί την άποψη ότι πρέπει η εφαρμογή του διπλογραφικού να ανατεθεί πλήρως σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Η άλλη πλευρά, με την οποία συμφωνεί και ο γράφων, πιστεύει ότι πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη, οργανωτικά και μηχανογραφικά, λύση ώστε σε συνδυασμό με εντατική εκπαίδευση το ήδη υπάρχον μαζί με το προσληφθείσόμενο προσωπικό των Ο.Τ.Α. να αφομοιώσει το νέο σύστημα, ώστε η όλη διαδικασία να «εσωτερικευθεί» και να αποτελέσει γνωστικό κεκτημένο του δυναμικού των Ο.Τ.Α.

Ο δημοτικός υπάλληλος για να ενστερνιστεί αυτή την προσπάθεια πρέπει:

- Να πειστεί για την αναγκαιότητα και το όφελος από αυτή την προσπάθεια
- Να μη θεωρήσει ότι θα αλλάξει ολοκληρωτικά η σημερινή «ροή λειτουργίας» στα λογιστικά των δήμων.
- Να του δοθεί κάθε δυνατή βοήθεια (σχολές, σεμινάρια κλπ.) που θα τον οδηγήσουν στην αυτόνομη θέση του στα πλαίσια του νέου λογιστικού συστήματος.

Εδώ πρέπει να βοηθήσει να υπερβεί λογικές και έννοιες που από το «προηγούμενο» στο «επόμενο» έχουν διαφορετική σημασία και λειτουργία, όπως για παράδειγμα η έννοια του «εσόδου» και του «εξόδου».

Τι είναι όμως διπλογραφικό σύστημα;

Όπως κάθε οικονομική μονάδα έτσι και οι Ο.Τ.Α. χρειάζονται ένα συστηματικό εργαλείο που να τους δίνει τις αναγκαίες πληροφορίες έγκαιρα και σωστά και επιπλέον να τους βοηθά να διαχειρίζονται τα οικονομικά τους με επιστημονικό τρόπο. Αυτό το εργαλείο είναι η διπλογραφική λογιστική μέθοδος.

Ονομάζεται διπλογραφική γιατί, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, για κάθε οικονομική πράξη που αποτυπώνει, χρησιμοποιεί και εγγράφει σε δύο διαφορετικά σημεία ταυτό-

χρονα, την πληροφορία (τι αγοράζω αφ ενός και σε ποιόν το χρωστάω αφετέρου, τι έσοδα πραγματοποιήσα και ποιος τα χρωστάει κλπ.).

Αντίθετα η απλογραφία, που χρησιμοποιούνταν μέχρι σήμερα στους Ο.Τ.Α. είναι η απλούστατη, ατελής και απαρχαιωμένη μέθοδος λογιστικής οργάνωσης που ισχύει από το 1959 έως σήμερα και που αρκείται στην παρακολούθηση των συναλλαγών των Ο.Τ.Α. μέσω απλών καταχωρήσεων, δηλαδή κάθε συναλλαγή απεικονίζεται με μία μόνο εγγραφή που ενημερώνει είτε έναν λογαριασμό (π.χ. ταμείο) είτε, όπως συνήθως συμβαίνει, ορισμένες στήλες που αναπτύσσονται ανάλογα με τις ζητούμενες πληροφορίες.

Το Β. Δ. 17-5/15-6-1959 περί Δημοσίου Λογιστικού. (Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος) εξακολουθεί να ισχύει και μετά την ισχύ του Π.Δ. 315/99, που εισήγαγε το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα. Σ' αυτό το σημείο πρέπει να επισημανθεί ότι τα δύο αυτά διατάγματα εφαρμόζονται παράλληλα και ότι δεν είναι δυνατόν να υποστηριχθεί ότι μετά το διπλογραφικό, δεν χρειάζεται το διάταγμα περί Δημοσίου Λογιστικού. Αυτό συμβαίνει διότι στο διάταγμα αυτό περιγράφονται κυρίως οι διαδικασίες των δαπανών, οι οποίες διασφαλίζουν την διαφάνεια και την νομιμότητα στην διαχείριση, ενώ στο Π. Δ. 315/99 περιγράφεται ένας νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών πράξεων, συμβατός με αυτόν που χρησιμοποιεί στην αγορά. Συνεπώς το Β. Δ. 17-5/15-6-1959 θα εξακολουθεί να ισχύει, άσχετα εάν απαιτείται ο εκσυγχρονισμός του.

Το σύστημα αυτό προσαρμόζεται κατά κανόνα σε πολύ μικρές επιχειρήσεις αγοράς αγαθών για μεταπώληση, παροχής υπηρεσιών, στις αγροεκμεταλλεύσεις και άλλες στις οποίες ο Κ.Β.Σ., επιβάλλει την τήρηση βιβλίου αγορών (βιβλία Α κατηγορίας του Κ.Β.Σ., επιβάλλει την τήρηση βιβλίου Αγορών (βιβλία Α κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) ή Αγορών και Πωλήσεων και βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (βιβλία Β κατηγορίας του Κ. Β. Σ.), αλλά μόνο για φορολογικούς σκοπούς (για την εκτίμηση του κύκλου εργασιών και του τεκμαρτού κέρδους βάση συντελεστή).

Τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της απλογραφικής λογιστικής μεθόδου είναι τα εξής:

- Εξαιτίας της παρακολούθησης των προσωπικών λογαριασμών η μέθοδος αυτή δείχνει την οικονομική θέση του οργανισμού έναντι των τρίτων και συγκεκριμένα τους χρεώστες και τους πιστωτές.
- Παρακολουθείται η κίνηση των κυριότερων υλικών αξιών όπως είναι τα εμπορεύματα
- Το οικονομικό αποτέλεσμα στην μέθοδο αυτή προσδιορίζεται συνολικά σε δύο διαδοχικές απογραφές από την σύγκριση της καθαρής περιουσίας. Συγκεκριμένα αν από την καθαρή περιουσία μιας χρονικής περιόδου, αφαιρεθεί η καθαρή περιουσία

μιας άλλης χρονικής περιόδου, τότε προσδιορίζεται το αποτέλεσμα για την χρονική περίοδο που μεσολάβησε. Το αποτέλεσμα προσδιορίζεται συνολικά γιατί οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί στην μέθοδο αυτή είναι άγνωστοι. Η μεταβολή της Καθαρής Περιουσίας που γίνεται από τις λογιστικές πράξεις, δεν εμφανίζεται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, αλλά καταχωρείται στην Καθαρή Περιουσία.

- Στην απλογραφική μέθοδο είναι δύσκολος ο έλεγχος όχι μόνο για την ορθή καταχώριση, αλλά και για τα θέματα ουσίας της διαχείρισης.
- Στην συστηματική απλογραφία γράφονται διπλογραφικά μόνο τα λογιστικά γεγονότα που δεν δημιουργούν αποτέλεσμα, αντίθετα τα λογιστικά γεγονότα που δημιουργούν αποτέλεσμα γράφονται απλογραφικά.

4. Αναγκαιότητα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος

Η οικονομική πληροφορία που χρειάζεται σήμερα η διοίκηση του Δήμου για να πάρει τις αποφάσεις της είναι σε χαμηλό επίπεδο, γιατί οι δυνατότητες των οικονομολογιστικών εργαλείων του Δήμου είναι υποτυπώδεις. Το δημόσιο λογιστικό είναι ένα απλό εργαλείο για να παρακολουθεί τα έσοδα και τα έξοδα. Δεν μπορεί όμως, να δώσει πληροφορίες για την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, τις υποχρεώσεις, τις απαιτήσεις. Δεν μπορεί να διαμορφώσει ένα ικανό πληροφοριακό σύστημα για το κόστος των υπηρεσιών, για την απόδοση του δημοτικού έργου. Δεν είναι σε θέση να διαμορφώσει ένα ταμιακό πρόγραμμα ροών του Δήμου, τέτοιο που να δίνει τη δυνατότητα στην διοίκηση, να προγραμματίζει το ύψος των επενδύσεων που θα πραγματοποιήσει στο επόμενο χρονικό διάστημα.

Το Δημόσιο λογιστικό δεν μπορεί να εμφανίσει μια συνολική οικονομική κατάσταση, όπως είναι ο ισολογισμός, τέτοια που θα χρειαστεί ο Δήμος, πληροφορεί τους ενδιαφερόμενους τρίτους όπως την Τράπεζα με την οποία θα συνάψει ένα δάνειο. Εν ολίγοις και δίχως να θέλουμε να μηδενίσουμε την αξία και την προσφορά του Δημόσιου λογιστικού στην οικονομική διαχείριση -ωστόσο πρέπει να το τονίσουμε - Δημόσιο λογιστικό απέχει από τις σημερινές πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης.

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, δοκιμασμένο χρόνια σε όλο τον κόσμο, είναι ένα ασφαλές, ορθολογικό και «πλούσιο» πληροφοριακό σύστημα οικονομικής διαχείρισης μιας οικονομικής μονάδας. Χωρίς αμφιβολία, η εφαρμογή του αποτελεί ένα θετικό βήμα - με προϋποθέσεις - ένα εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης των Δήμων. Δεν αποτελεί «πανάκεια» επίλυσης των σοβαρών οικονομικών προβλημάτων της σημερινής κατάστασης στην Τοπική Αυτοδιοίκηση, αλλά συμβάλλει τα μέγιστα στον εντοπισμό, την οριοθέτηση και τη σωστή ποσοτικοποίηση του.

Σε τι όμως συνίσταται η διαφορετικότητα του δημοσίου λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιούνταν μέχρι σήμερα, σε σχέση με το διπλογραφικό σύστημα, έτσι ώστε να είναι αναγκαία η αλλαγή αυτή;

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

Τέτοια εργαλεία σήμερα είναι διάφορα προγράμματα «τσόντες» στο δημόσιο λογιστικό, όπως προγράμματα αποθήκης και προμηθευτών, παρακολούθησης εσόδων, ταμειακού προγραμματισμού και κοστολόγησης.

Αντίθετα το διπλογραφικό σύστημα από μόνο του είναι σε θέση να δώσει αυτή την πληροφόρηση που απαιτεί η διοίκηση σε ένα Δήμο, από τις απλές τι χρωστάμε σήμερα στους προμηθευτές, τι απαιτήσεις έχουμε φέτος από τους δημότες, τι οφείλουμε στην εφορία τον επόμενο μήνα ή ακόμη τι χρωστάμε στο Ι.Κ.Α., μέχρι τις πιο σύνθετες δηλαδή παρακολούθηση των αριθμοδεικτών της οικονομικής διαχείρισης του Δήμου, διαμόρφωση ενός ταμειακού προγραμματισμού για την εξυπηρέτηση των οικονομικών υποχρεώσεων του Δήμου, τι αποτελέσματα είχε πέρυσι η υπηρεσία καθαριότητας και πώς πρέπει να διαμορφωθούν φέτος τα δημοτικά τέλη για την «μπει μέσα» υπηρεσία.

5. Διαφορές του δημοσίου λογιστικού και διπλογραφικού συστήματος

Για να γίνουν κατανοητές οι διαφορές των δύο λογιστικών συστημάτων, θα πρέπει να διευκρινιστεί η διαφορετική βάση λειτουργίας τους. Η μεν απλογραφική μέθοδος είναι ταμειακής βάσης (τα έσοδα αναγνωρίζονται μόλις εισπραχθούν και τα έξοδα μόλις πληρωθούν), ενώ η διπλογραφική στηρίζεται στη λογική του δεδουλευμένου. Σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν βεβαιώνονται, ανεξάρτητα πότε εισπράττονται και τα έξοδα όταν πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα πότε πληρώνονται. Πραγματοποίηση εξόδων θεωρείται ο χρόνος λήψης της υπηρεσίας ή ο χρόνος ανάλωσης των υλικών καθώς και η τμηματική απόσβεση των επενδυτικών αγαθών.

Αυτή η διαφορετική βάση είναι η αιτία των βασικών διαφορών που παρατίθενται στη συνέχεια.

Κωδικοποιημένα οι διαφορές μεταξύ ενός απλογραφικού λογιστικού συστήματος, όπως είναι το δημόσιο λογιστικό και η διπλογραφική λογιστική μέθοδος, είναι κυρίως οι εξής:

Με τη διπλογραφική μέθοδο καταγράφεται και παρακολουθείται η περιουσία, οι μεταβολές της, ενώ τη δυνατότητα αυτή δεν την έχει το Δημόσιο Λογιστικό. Η παρακολούθηση της περιουσίας απαιτεί να εμφανίζεται αυτή στο συνολικό της μέγεθος, από τότε που υπάρχει, σε χρηματικές μονάδες. Αυτό σημαίνει πως οι λογαριασμοί της περιουσίας (Ενεργητικό και Παθητικό) εμφανίζονται με τα ιστορικά τους στοιχεία, μεταφέρονται από έτος σε έτος και κατά τη διάρκεια του κάθε έτους εμφανίζονται οι μεταβολές που συμβαίνουν. Η περιουσιακή κατάσταση και οι μεταβολές της περιουσίας εμφανίζονται κάθε έτος με τη σύνταξη και δημοσίευση του ισολογισμού. Η εικόνα της περιουσίας μπορεί να εμφανίζεται ενδιάμεσα στο έτος με τη σύνταξη ισοζυγίου των λογαριασμών και τη σύνταξη λογιστικής κατάστασης.

Στο δημόσιο λογιστικό η υποχρέωση εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο διπλογραφικό με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου. Η διαφορά αυτή είναι σημαντική γιατί το Δημόσιο λογιστικό δεν στηρίζεται στο αστικό και εμπορικό δίκαιο, όπου ορίζεται πως η υποχρέωση γεννάται κατά το στάδιο της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας ή της μεταβίβασης των αγαθών. Δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υποχρέωση ότι έχει ενταλματοποιηθεί και δεν έχει εξοφληθεί και να αγνοούνται μια σειρά παραστατικά προμηθευτών που ενώ έχουν παρασχεθεί οι υπηρεσίες ή έχουν παραδοθεί τα αγαθά (και αντίστοιχα έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία), δεν θεωρούνται υποχρέωση γιατί δεν έχουν ενταλματοποιηθεί.

Στο δημόσιο λογιστικό το έσοδο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε όταν εισπράττεται, ενώ στο διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται. Ένα έσοδο πραγματοποιείται όταν έχει παραδοθεί το αγαθό ή όταν έχει παρασχεθεί η υπηρεσία. Το Δημόσιο λογιστικό, αντίθετα θεωρεί ότι το έσοδο πραγματοποιείται όταν εισπράττεται.

Η έννοια του εσόδου και του εξόδου στο «Δημόσιο Λογιστικό» είναι καθαρά ταμειακή, ως έσοδο θεωρείται ακόμη και το δάνειο ή κάθε επιστροφή χρημάτων που πληρώθηκε αχρεωστήτως, καθώς και η κάθε παρακράτηση φόρων από τους προμηθευτές. Ενώ στο διπλογραφικό το έσοδο έχει την έννοια της χρηματικής αποτίμησης κάθε δεδουλευμένης προσφοράς υπηρεσιών και αγαθών προς τρίτους. Επίσης αντίστοιχα η έννοια του εξόδου στο «Δημόσιο Λογιστικό» είναι ταμειακή και θεωρεί τις επιστροφές χρημάτων και τις πληρωμές των δανείων ως έξοδα, ενώ το διπλογραφικό θεωρεί έξοδο την δεδουλευμένη λήψη αγαθών και υπηρεσιών.

Επιπλέον είναι διαφορετικό το βάρος και το είδος των παραστατικών των δαπανών. Στο Δημόσιο Λογιστικό το κύριο, βασικό παραστατικό είναι το ένταλμα πληρωμής και δικαίως γιατί αυτό εκφράζει τη νομιμότητα της δαπάνης. Το τιμολόγιο είναι ένα δικαιολογητικό, το κύριο βεβαίως, αλλά ένα δικαιολογητικό του εντάλματος. Στο διπλογραφικό το παραστατικό δαπάνης (τιμολόγιο ή οποιοδήποτε άλλο) είναι το κύριο παραστατικό που εμφανίζει τις μεταβολές της περιουσίας και του αποτελέσματος. Επίσης στο διπλογραφικό μπορεί να ισχύουν ως παραστατικά, ορισμένα δικαιολογητικά τα οποία στο Δημόσιο Λογιστικό δεν έχουν καμία ισχύ. Τέτοια περίπτωση αποτελεί το πρωτόκολλο καταστροφής υλικών και παγίων, το οποίο δεν εμφανίζεται στο Προϋπολογισμό, ενώ στο διπλογραφικό είναι παραστατικό λογιστικής εγγραφής με την οποία μεταβάλλεται η περιουσία.

Τίθεται εδώ όμως το ερώτημα: Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις λογιστικές εγγραφές του «Δημόσιου Λογιστικού» και της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου;

Με το απλογραφικό έχουμε λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την είσπραξη. Με το διπλογραφικό έχουμε 2 εγγραφές: η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.

Στάδια	Απλογραφικό	Διπλογραφικό
Εντολή	Αναληφθέντα	-
Λήψη παραστατικού	-	Λογιστική εγγραφή
Ενταλματοποίηση	Ενταλθέντα	-
Εξόφληση	Πληρωθέντα	Λογιστική εγγραφή

Στα έσοδα δεν υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις εγγραφές στα δύο λογιστικά συστήματα. Η φάση της βεβαίωσης είναι η αντίστοιχη φάση της λογιστικής εγγραφής της πίστωσης του εσόδου και η φάση της είσπραξης αντιστοιχεί απόλυτα με την φάση της ταμειακής εγγραφής στο διπλογραφικό.

Στάδια	Απλογραφικό	Διπλογραφικό
Βεβαίωση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή
Είσπραξη	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή

Επιπλέον στο διπλογραφικό έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεοπίστωσης. Στο απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται (των εσόδων ή των εξόδων). Στο διπλογραφικό οι λογαριασμοί έχουν διπλή έκφραση (τη χρέωση και την πίστωση), με

αποτέλεσμα να αυξομειώνονται. Στη διπλογραφική λογιστική μέθοδο υπάρχουν λογαριασμοί που συστηματικά αυξομειώνονται, όπως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, ενώ στο απλογραφικό όχι.

Για παράδειγμα, στο διπλογραφικό υπάρχουν λογαριασμοί πελατών (που εμφανίζουν τις απαιτήσεις), προμηθευτών που εμφανίζουν τις υποχρεώσεις, ταμείου και χρηματικών διαθεσίμων γενικότερα (ταμείο, λογαριασμοί καταθέσεων κλπ.) που αυξομειώνονται.

Ενώ στο απλογραφικό, για να παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις φόρων που έχουν παρακρατηθεί και πρέπει να αποδοθούν (πχ. στην εφορία ή στο ΙΚΑ), χρειάζεται να τηρηθεί ειδικό βιβλίο, στο διπλογραφικό αυτά τα στοιχεία προκύπτουν μέσα από λογαριασμούς. Συνέπεια αυτού είναι στο μεν απλογραφικό να χρειάζεται να γίνονται τακτικά συμφωνίες λογαριασμών, που δεν είναι τόσο εύκολο, ενώ αντίθετα στο διπλογραφικό εμφανίζονται μέσω λογαριασμών.

Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών ή τη τήρηση ειδικών βιβλίων. Στο διπλογραφικό είναι αυτούσια η παρουσία λογαριασμού που εμφανίζει τα χρηματικά διαθέσιμα. Παρόλα αυτά η όλη λειτουργία του απλογραφικού είναι καθαρά ταμειακή λειτουργία. Έχει σαν σκοπό την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων του Οργανισμού. Αυτό φαίνεται καθαρά από το γεγονός ότι παρακολουθεί την παρακράτηση του φόρου σαν έσοδο και την απόδοση του στην ΔΟΥ σαν έξοδο.

Μια άλλη σημαντική διαφορά είναι ότι στο διπλογραφικό έχουμε ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα, ενώ το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δίνει μεν τη δυνατότητα να παρακολουθείται κάθε οικονομική δραστηριότητα του Οργανισμού, όμως αυτό γίνεται με την τήρηση ενός μεγάλου αριθμού βιβλίων ασύνδετων μεταξύ τους, η διπλογραφική λογιστική μέθοδος δίνει αντίθετα τη δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα αυτά τα στοιχεία μέσα από ενιαίο λογιστικό κύκλωμα (το σύστημα εμφάνισης των λογαριασμών).

Με την απλογραφική μέθοδο δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Οργανισμού, ενώ από το διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές και εμφανίζεται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών.

Το δημόσιο λογιστικό αντιμετωπίζει την εισπραξη σαν έσοδο της χρήσης που εισπράττεται και το έξοδο σαν έξοδο της χρήσης που πληρώνεται. Το διπλογραφικό αντιμετωπίζει το έσοδο και το έξοδο, όταν πραγματοποιείται, στην χρήση που πραγματοποιείται ανεξάρτητα πότε πληρώνεται ή εισπράττεται. Με δύο λόγια το απλογραφικό δεν έχει την δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων

Η διπλογραφική λογιστική μέθοδος είναι επιστημονική άρα είναι αξιόπιστη. Η ταυτότητα ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΠΑΘΗΤΙΚΟ και σε μικρογραφία η σχέση χρέωση = πίστωση δίνει τη δυνατότητα λογιστικού ελέγχου.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι η εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου πρέπει να λάβει σοβαρά υπ' όψη το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των οικονομικών των Ν.Π.Δ.Δ. και του Δημόσιου Λογιστικού (ΝΔ 496/74). Εδώ έχει δημιουργηθεί μία σοβαρή παρεξήγηση και χρειάζεται να διευκρινιστούν ορισμένα θέματα και έννοιες.

Η ταυτόχρονη και παράλληλη λειτουργία προϋπολογισμού και διπλογραφικού έχει θεωρηθεί από ορισμένους ασύμβατη και απαιτούν μελλοντικά να υπάρξει κατάργηση του Δημόσιου Λογιστικού, ενώ όλη η οικονομική διαχείριση θα διεξάγεται με τη διπλογραφία. Κάνουν ένα μεγάλο και σοβαρό. Το Δημόσιο Λογιστικό έχει 2 σκέλη:

(α) Το διαχειριστικό, δηλαδή τις διαδικασίες εκτέλεσης του προϋπολογισμού και ένα δομημένο σύστημα διαδικασιών προμήθειας και εκκαθάρισης των δαπανών, ένα γενικότερο σύστημα οικονομικής διαχείρισης και

(β) Το λογιστικό, δηλαδή την αποτύπωση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού μέσω της κωδικοποίησης των εσόδων και των εξόδων με την συγκεκριμένη μορφή που έχουν πάρει σήμερα.

Το πρώτο σκέλος υποχρεώνει το φορέα να ακολουθεί ορισμένες διαδικασίες για τη διαχείριση των οικονομικών του. Είναι γνωστές αρκετές «αγκυλώσεις» που έχει αυτό το σύστημα σε ορισμένα σημεία του, όμως παρόλα αυτά είναι ένα πλαίσιο απαραίτητο σ' αυτόν που διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα (αιρετός ή υπηρεσιακός). Είναι γνωστό πως και μεγάλες επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, προσπαθούν να αποπροσωποποιήσουν την οικονομική τους λειτουργία και καθορίζουν ένα πλαίσιο, μέσα στο οποίο υποχρεούνται να λειτουργούν (εντάλματα πληρωμής με καθορισμένα επίπεδα υπογραφών, διαδικασίες προμήθειας και διαγωνισμών, διαδικασίες διαχείρισης αποθηκών κλπ.) Αυτό το σκέλος του Δημόσιου Λογιστικού μπορεί να έχει (και έχει) ανάγκη βελτίωσης και προσαρμογής, αλλά δεν πρέπει να καταργηθεί.

Το δεύτερο σκέλος, δηλαδή η χρήση της σημερινής κωδικοποίησης, πρέπει να βελτιωθεί και να προσαρμοστεί στις ανάγκες της διπλογραφικής μεθόδου.

Επιπλέον υπάρχει ο κίνδυνος να υποτιμηθεί η αξία ύπαρξης και παρακολούθησης προϋπολογισμού. Πέρα από τις αδυναμίες και τις ελλείψεις που υπάρχουν σήμερα, στη διαχείριση του προϋπολογισμού, η ύπαρξη του είναι αναγκαία. Γενικότερα, ένα εργαλείο, όπως είναι ο προϋπολογισμός, χρειάζεται υπεράσπιση και αναβάθμιση.

Εκείνο που πρέπει να αναδειχθεί σαν θέση για την οικονομική λειτουργία των Οργανισμών του Δημοσίου, είναι πως η λειτουργία του οικονομικού διαχειριστικού συστήματος είναι ενιαία. Το ενιαίο του συστήματος προκύπτει από τις λειτουργίες τις οποίες εξυπηρετεί, τις ενιαίες λειτουργίες των οικονομικών υπηρεσιών.

Τι σκοπούς όμως έχουν οι οικονομικές υπηρεσίες; Να διαχειριστούν τα οικονομικά του οργανισμού, να προγραμματίσουν (προϋπολογισμός), να διαχειριστούν τα έσοδα (καταγραφή και βεβαίωση), να δαπανήσουν νόμιμα (προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών) και να πληρώσουν (ταμειακές λειτουργίες). Στα παραπάνω πλαίσια να τηρήσουν τα απαραίτητα βιβλία και να εκδώσουν τα απαιτούμενα στοιχεία (δικαιολογητικά) και να αποδώσουν λογαριασμό (απολογισμό-ισολογισμό και γενικότερα οικονομικές καταστάσεις).

Οι ανωτέρω λειτουργίες διακρίνονται σε 2 επίπεδα:

(α) Τις διαχειριστικές, οι οποίες πραγματοποιούνται είναι εμφανείς στη λειτουργία τους-εκτελούνται «στη πρώτη γραμμή»:

- Διαχείριση εσόδων - τελών - φόρων - επιχορηγήσεων - συνδρομών - εισφορών κλπ.
- Διαχείριση αποθηκών,
- Διαχείριση ταμείου.
- Διαχείριση προσωπικού κλπ.

(β) Τις λογιστικές, ελεγκτικές, οι οποίες πραγματοποιούνται «πίσω»:

- Διαχείριση-εκτέλεση προϋπολογισμού.
- Λογιστικές, τήρηση βιβλίων και αναφορών.

Οι μεν πρώτες απαιτούν την ύπαρξη των δευτέρων και οι δεύτερες είναι η απεικόνιση των πρώτων. Κάθε διαχωρισμός λοιπόν σε διαχειριστικό και διπλογραφικό δεν έχει νόημα στο μέλλον. Για να ολοκληρωθεί το ενιαίο του συστήματος θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ο προϋπολογισμός σαν εργαλείο προγραμματισμού.

Το διαχειριστικό σύστημα των ΝΠΔΔ που ίσχυε μέχρι την έκδοση του Π.Δ. 205/98 δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στις σημερινές κοινωνικές και οικονομικές ανάγκες που καλούνται να ικανοποιήσουν.

Το σύστημα προϋπολογισμού - απολογισμού έχει σχεδιαστεί με γνώμονα κυρίως την δυνατότητα άσκησης ελέγχων και όχι την χρησιμοποίηση του από τις υπηρεσίες και τις Διοικήσεις των ΝΠ ως εργαλεία προγραμματισμού και παρακολούθηση των δραστηριοτήτων τους. Ο προϋπολογισμός δεν λειτουργεί ως εργαλείο για προγραμματισμό, αλλά έχει σχεδιαστεί και λειτουργεί κυρίως ως ένα σύστημα ταμειακής διαχείρισης.

Συνήθως δεν έχει το χαρακτήρα δεσμεύσεων για τις Διοικήσεις των φορέων από την υλοποίηση των οποίων θα κριθεί η αποτελεσματικότητα της Διοίκησης και του υπηρεσια-

κού μηχανισμού. Η σύνταξη του δεν προσδιορίζεται με βάση τις δυνατότητες πραγματοποίησης εσόδων και στη συνέχεια μέσω αυτών η χρηματοδότηση της κοινωνικής και οικονομικής τους δραστηριότητας.

Τις αδυναμίες αυτές φιλοδοξεί να καλύψει το Π.Δ. 205/98. Επειδή όμως η διαφάνεια στη διαχείριση και η νομιμότητα των ενεργειών είναι ζητήματα απόλυτα συνυφασμένα με τους Οργανισμούς, αφού ασκούν εξουσία και διαχειρίζονται δημόσιο πλούτο, καθίσταται φανερό ότι ο προϋπολογισμός θα συνεχίζει να υπάρχει, να συντάσσεται κανονικά και με βάση αυτόν να κρίνεται η νομιμότητα των πληρωμών. Συνεπώς, αυτό που πρέπει οι Διοικούντες τους Οργανισμούς και οι οικονομικοί τους σύμβουλοι να επιδιώξουν, είναι η αξιοποίηση του ως εργαλείου προγραμματισμού.

Μπροστά στον κίνδυνο που διαφαίνεται από την πλήρη εφαρμογή του διπλογραφικού, να υποβαθμιστεί η σημασία του προϋπολογισμού, πρέπει να διασωθεί και να αναπτυχθεί η λειτουργία του ως η οικονομική βάση του σχεδιασμού-προγραμματισμού. Η αξία που έχει ο προϋπολογισμός φαίνεται και από την προσπάθεια που γίνεται σήμερα στον ιδιωτικό τομέα να εντάξουν οι επιχειρήσεις στη λειτουργία το προϋπολογισμό.

Τέλος θα πρέπει να αναφερθούμε στη σχέση της νομιμότητας της διαχείρισης και διπλογραφικού συστήματος. Η νόμιμη διαχείριση είναι και θα είναι πάντα βασικός άξονας των διαχειριστών δημοσίου χρήματος. Το ερώτημα είναι εάν και κατά πόσο η εφαρμογή της διπλογραφίας μπορεί να συμβάλλει στην ενίσχυση της διαχειριστικής νομιμότητας ή το αντίθετο δημιουργεί προβλήματα. Ορισμένα παραδείγματα είναι αρκετά για να αποδείξουν πως η διπλογραφία μπορεί να ενισχύσει τη νομιμότητα της διαχείρισης.

Ένα επίπεδο διαχείρισης αφορά εκείνη της περιουσίας. Με βάση το ΠΔ 205/98 τα ΝΠΔΔ είναι υποχρεωμένα πλέον να τηρούν και να παρακολουθούν τα περιουσιακά τους στοιχεία σε μητρώο παγίων. Η παρακολούθηση αυτή ξεπερνά τα πλαίσια της φάσης της προμήθειας, η οποία εμφανίζεται στο προϋπολογισμό του έτους που πραγματοποιήθηκε η απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου και επεκτείνεται σε όλη τη ζωή του. Τυχόν καταστροφές ή εκποιήσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, πλέον παρακολουθούνται λεπτομερειακά και «ανεβάζουν» το επίπεδο της νομιμότητας της διαχείρισης του Οργανισμού. Η δυνατότητα, πλέον, των εξωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών να ελέγξουν τη κατάσταση της περιουσίας είναι μεγαλύτερη, όπως αντίστοιχα και των εσωτερικών μηχανισμών ελέγχου.

Μία άλλη πλευρά της διαχείρισης αφορά τη διαχείριση των υλικών που χρησιμοποιεί ο Οργανισμός. Βάσει της διπλογραφικής μεθόδου πρέπει τα υλικά να παρακολουθούνται σε βιβλίο αποθήκης και όσον αφορά την εισαγωγή τους στον Οργανισμό και όσον αφορά

τη διάθεση τους στην αντίστοιχη υπηρεσία που θα τα χρησιμοποιήσει. Η διαδικασία αυτή εφόσον συνδυαστεί με την ετήσια φυσική απογραφή των υλικών αποδίδει ένα ανώτερο επίπεδο διαχείρισης.

Μία τρίτη πλευρά αφορά τη διαχείριση των επιχορηγήσεων που λαμβάνει ο φορέας και προορίζονται για συγκεκριμένους σκοπούς και δραστηριότητες (πχ εκτέλεση συγκεκριμένων έργων). Η διπλογραφική μέθοδος απαιτεί την αναλυτική διαχείριση και αντιστοίχιση των εξειδικευμένων δραστηριοτήτων με τις αντίστοιχες επιχορηγήσεις καθόλη τη διάρκεια εκτέλεσης, για παράδειγμα των έργων, μέχρι το σημείο της συνολικής διάθεσης των επιχορηγήσεων. Η διαχείριση με τον τρόπο αυτό δίνει τη δυνατότητα και στο φορέα και στους ελεγκτικούς μηχανισμούς να λειτουργήσουν σε ανώτερο και ασφαλέστερο επίπεδο διαχείρισης.

Από τα τρία αυτά ενδεικτικά παραδείγματα, δίνεται η δυνατότητα να κατανοήσει κάποιος πως η εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου έχει σημαντικές ελεγκτικές πλευρές, πως ο κάθε διαχειριστής έχει τη δυνατότητα πλέον να διαθέτει ένα εργαλείο ελέγχου, να διεξάγει τη καθημερινή του εργασία με μεγαλύτερη ασφάλεια.

6. Οι παράγοντες που επιδρούν στην διαδικασία μετάβασης

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

(α) Το ισχύον νομικό πλαίσιο που καθορίζει τη συνύπαρξη του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και του Διπλογραφικού Συστήματος. Με βάση όσα ισχύουν σήμερα το Λογιστικό των ΟΤΑ λειτουργεί πλήρως και παράλληλα με το Διπλογραφικό Σύστημα. Μάλιστα η παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου θα γίνεται και Διπλογραφικά μέσω λογαριασμών τάξεως (πληροφοριακοί λογαριασμοί του Διπλογραφικού Συστήματος).

Η συνύπαρξη των δύο Λογιστικών Συστημάτων (Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και Διπλογραφικού), βοηθά στο να μην «αναστατωθεί» η σημερινή λειτουργία των υπηρεσιών και εξασφαλίζει την ομαλή μετάβαση στο Διπλογραφικό.

(β) Η κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού όσον αφορά στη γνώση του Διπλογραφικού Συστήματος. Στο σημείο αυτό πρέπει να εκτιμηθούν δύο παράμετροι:

ι) το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων δεν έχει την εμπειρία λειτουργίας Διπλογραφικού Συστήματος, ενώ και όσοι το γνωρίζουν έχουν αποξενωθεί από αυτό, αφού η δουλειά τους γίνεται με το Απλογραφικό Λογιστικό των Ο.Τ.Α.

ii) το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό όμως αποτελεί τον κορμό και την ατμομηχανή υλοποίησης του έργου εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος, και γι' αυτό το λόγο πρέπει να του παρασχεθεί κάθε βοήθεια.

(γ) Το επίπεδο μηχανοργάνωσης του Δήμου. Η ύπαρξη υποδομής για τη μηχανογραφική παρακολούθηση τομέων των οικονομικών διαδικασιών παίζει καθοριστικό ρόλο στην πορεία υλοποίησης του προγράμματος:

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

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

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

(ε) Το επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στην αλυσίδα των οικονομικών υπηρεσιών.

Η λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών απαιτεί την τήρηση ορισμένων διαδικασιών που έχουν σχέση με τον έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης, αλλά και με διαδικασίες ελέγχου (όπως η τήρηση του βιβλίου ανειλημμένων υποχρεώσεων για τον έλεγχο της υπέρ-

βασης της δαπάνης). Στις περισσότερες περιπτώσεις των Δήμων, πολλές από τις διαδικασίες αυτές δεν τηρούνται ολοκληρωμένα.

Η τήρηση συγκεκριμένων διαδικασιών επιδρά σημαντικά στη σωστή εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος. Για παράδειγμα: η παρακολούθηση του προϋπολογισμού θα γίνεται με διπλογραφικές εγγραφές, εάν όμως ο Δήμος δεν τηρεί την διαδικασία της ανάληψης δαπάνης, δεν θα μπορεί να αποτυπώνει ένα κομμάτι της παρακολούθησης του προϋπολογισμού με Διπλογραφικό τρόπο.

Επιπλέον είναι έκδηλο ότι το καλό επίπεδο λειτουργίας του λογιστικού των Ο.Τ.Α., είναι καθοριστικός παράγοντας στην σωστή μετάβαση στο Διπλογραφικό Σύστημα. Ένα παράδειγμα αρκεί για να γίνει κατανοητή αυτή η διάσταση: η καταχώριση του παραστατικού του προμηθευτή είναι βασικός όρος λογιστικής λειτουργίας στο Διπλογραφικό Σύστημα και δημιουργεί σοβαρό πρόβλημα σε εκείνον τον Δήμο, ο οποίος σήμερα δεν μπορεί να συγκεντρώσει άμεσα τα παραστατικά που λαμβάνει από τους προμηθευτές του.

(στ) Η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας

Για τη λειτουργία του Διπλογραφικού Συστήματος είναι αναγκαία η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας. Αν δεν υπάρχει το ταμείο, δεν μπορούν να εμφανίζονται λογιστικά οι ταμειακές εγγραφές (εισπράξεις-πληρωμές), οι οποίες είναι απαραίτητες στο Διπλογραφικό Σύστημα.

Το πρόβλημα αυτό αντιμετωπίζεται στο βαθμό που ο ελεγκτής εσόδων στην ΔΟΥ είναι συνδεδεμένος μηχανογραφικά με το Δήμο και με αυτό τον τρόπο υπάρχει η δυνατότητα να ενημερώνεται το Διπλογραφικό.

Πάντως θα λέγαμε πως η σύσταση Ταμειακής Υπηρεσίας είναι όρος για την λειτουργία του Διπλογραφικού, ενώ βοηθάει γενικότερα το Δήμο στον οικονομικό προγραμματισμό του και στη διαχειριστική του αυτοτέλεια.

(ζ) Η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης.

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

i) Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά στην παρακολούθηση των αποθεμάτων σαν βασικό στοιχείο για τη διαμόρφωση του κόστους και κατ' επέκταση των οικονομικών αποτελεσμάτων του Δήμου. Δεν μπορούμε να μιλάμε για λειτουργία Αναλυτικής Λογιστικής δίχως την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του Δήμου

ii) Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για την μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. με το Διπλογραφικό.

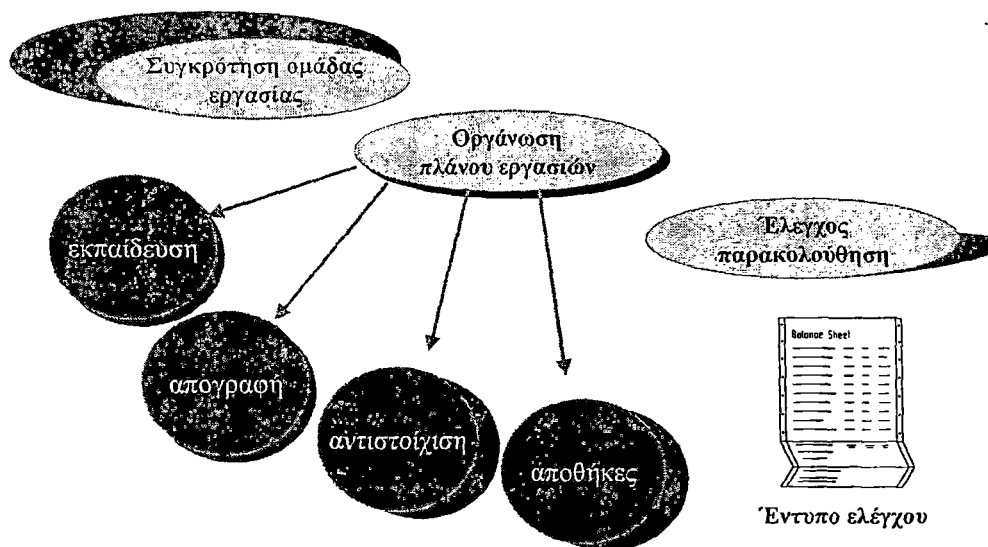
Παρόλα αυτά η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης δεν είναι προαπαιτούμενο για την έναρξη λειτουργίας του Διπλογραφικού Συστήματος.

7. Τα βήματα για την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου.

Η Εφαρμογή του Διπλογραφικού στο Δήμο απαιτεί :

- το σχεδιασμό και την οργάνωση του έργου,
- την καταγραφή των δυνάμεων που θα εμπλακούν
- την ενημέρωση και εκπαίδευσή τους,
- το συντονισμό των ενεργειών βήμα-βήμα και την παρακολούθηση της προόδου

Σχηματικά με το παρακάτω σχεδιάγραμμα γίνεται μια προσπάθεια απεικόνισης των ενεργειών στην εκτέλεση του έργου.



Αναλυτικά τα βήματα, τα στάδια που χρειάζεται να ακολουθήσει ο οργανισμός προετοιμαζόμενος για την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου είναι:

(α) Καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης: Για να ξεκινήσει η διαδικασία πρέπει να γίνουν γνωστά ορισμένα στοιχεία του οργανισμού, με βάση τα οποία θα σχεδιαστεί το πλάνο εργασίας. Η καταγραφή είναι η συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών που χρειάζονται για την οργάνωση του έργου.

Τα στοιχεία που πρέπει να συγκεντρωθούν:

Οικονομικά, για να προσδιοριστεί το μέγεθος του οργανισμού:

- Το ύψος του προϋπολογισμού, το οποίο εκτός των άλλων εμφανίζει την υποχρέωση του οργανισμού να τηρεί ή όχι και την αναλυτική λογιστική.
- Οι βασικές οικονομικές δραστηριότητες του οργανισμού, οι οποίες καθορίζουν τις αναγκαίες οικονομικές πληροφορίες και τους λογαριασμούς που θα τις απεικονίζουν.
- Ειδικές οικονομικές δραστηριότητες, ο χαρακτήρας των οποίων εκφράζει και απαιτεί ιδιαιτερότητα στη λογιστική παρακολούθηση.

Η δομή και η λειτουργία του οργανισμού για την ορθολογική απεικόνιση των οικονομικών δραστηριοτήτων:

- Το οργανόγραμμα των υπηρεσιών, που απεικονίζει την διάρθρωση του οργανισμού και βοηθά στην κοστολογική διαμόρφωση του.
- Η δομή και η στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών που θα «σηκώσει» το βάρος της εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου.
- Η ύπαρξη και το επίπεδο αρμοδιότητας της ταμειακής υπηρεσίας και η πιθανώς απαιτούμενη δημιουργία της.
- Ο σημερινός ρόλος της υπηρεσίας προμηθειών, οι αρμοδιότητες της και οι απαιτούμενες αναδιαρθρώσεις.
- Η ύπαρξη, η στελέχωση και η λειτουργία των αποθηκών.
- Εν γένει, κάθε ιδιαίτερη δραστηριότητα του Οργανισμού που παράγει ή απαιτεί οικονομικές πράξεις, οι οποίες πρέπει να λογιστικοποιούνται.

Το επίπεδο λειτουργίας των διαδικασιών του Δημόσιου Λογιστικού:

- Η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται για την εκτέλεση του προϋπολογισμού (έκθεση ανάληψης δαπάνης κλπ.).
- Η γνώση και η τήρηση των διαδικασιών των οικονομικών υπηρεσιών, όπως είναι οι έγκαιρες διαδικασίες βεβαίωσης εσόδων ή οι ολοκληρωμένες διαδικασίες προμηθειών.

Η εμπειρία και γνώση του προσωπικού στη διπλογραφική λογιστική μέθοδο για να συγκροτηθεί η ομάδα των ανθρώπων που θα ασχοληθούν με την εφαρμογή του συστήματος.

- Πόσοι και ποιοι από το προσωπικό έχουν πτυχίο οικονομικών-λογιστικών σχολών.
- Εάν υπάρχει προσωπικό με γνώσεις λογιστικής (εμπειρικοί).
- Πόσοι και ποιοι υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών, έχουν εκπαιδευτεί στη διπλογραφική λογιστική μέθοδο.

Στοιχεία που βοηθούν στην καταγραφή της περιουσίας του οργανισμού:

- Εάν ο οργανισμός έχει ακίνητη περιουσία.

- Εάν υπάρχει και τηρείται βιβλίο περιουσίας.
- Εάν υπάρχουν παλαιά αρχεία καταγραφής περιουσιακών στοιχείων.

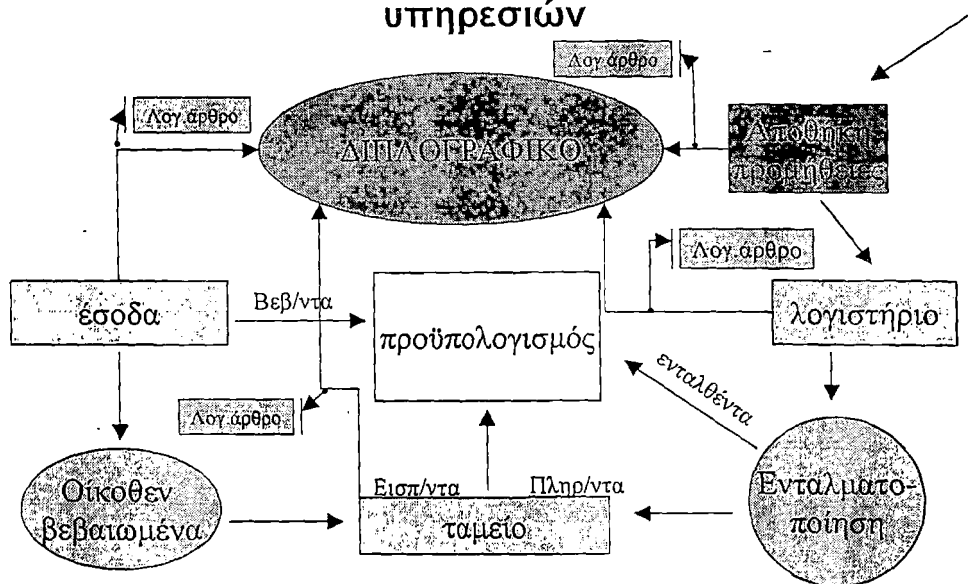
(β) Δημιουργία και συγκρότηση ομάδας εργασίας: Η εφαρμογή του διπλογραφικού σε πρώτη φάση θα γίνεται παράλληλα με την υπάρχουσα λειτουργία του Δημόσιου Λογιστικού. Στην βάση αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι:

- Δεν ανατρέπεται η όλη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών του οργανισμού. Συνεχίζονται οι γνωστές διαδικασίες εκτέλεσης του προϋπολογισμού, οι διαδικασίες προμηθειών, βεβαίωσης και εισπραξης εσόδων.
- Απαιτείται να αντιμετωπιστεί η εφαρμογή του έργου από μία ειδική ομάδα του προσωπικού.

Το νέο περιβάλλον που δημιουργείται στον οργανισμό με την εφαρμογή του διπλογραφικού, στην πρώτη φάση.

Από τον παρακάτω πίνακα ροής φαίνεται πως η ενημέρωση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου θα γίνεται παράλληλα με την λειτουργία του Δημόσιου Λογιστικού, πως οι λειτουργίες που ασκούνται σήμερα δεν καταργούνται, αλλά αναβαθμίζονται. Το συμπέρασμα είναι πως δεν αναστατώνεται η λειτουργία των υπηρεσιών, δεν χρειάζεται όλοι να «γίνουν λογιστές», αλλά αρκεί μία ομάδα εργασίας να παρακολουθεί και να διεκπεραιώνει τις λογιστικές υποχρεώσεις που απορρέουν από το ΠΔ 205/98.

Πίνακας ροής εργασιών οικονομικών υπηρεσιών



(γ) Συγκρότηση ομάδας εργασίας: Με βάση τα στοιχεία της καταγραφής της υπάρχουσας κατάστασης συγκροτείται ομάδα εργασίας στον οργανισμό, η οποία θα αναλάβει

την ευθύνη της εφαρμογής του συστήματος. Η ομάδα εργασίας αποτελείται από το προσωπικό των αντίστοιχων τμημάτων των οικονομικών υπηρεσιών οι οποίοι είναι οι συνδεδετικοί κρίκοι των αναλυτικών εργασιών του Δημόσιου Λογιστικού με το διπλογραφικό.

Η ομάδα εργασίας αναλαμβάνει:

- Να παρακολουθεί σε συνεργασία με την διοίκηση του οργανισμού την υλοποίηση της εφαρμογής του διπλογραφικού.
- Να επικοινωνεί με τις διευθύνσεις για τις απαιτούμενες ενέργειες τους όσον αφορά την εφαρμογή του συστήματος.
- Να τηρεί και να εκτυπώνει τα βιβλία του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, καθώς και κάθε λογιστική υποχρέωση απορρέει από τις σχετικές διατάξεις.

Η ομάδα εργασίας πρέπει να συνεδριάζει τακτικά, να καθορίζει πλάνο εργασίας και να παρακολουθεί την υλοποίηση του.

(δ) Απογραφή έναρξης: Με τον όρο απογραφή ή ισολογισμό έναρξης εννοείται η αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης του οργανισμού κατά την στιγμή έναρξης εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, μέσα από λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Ποιο είναι το ενεργητικό του οργανισμού, δηλαδή:

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

Από την άλλη ποια είναι τα στοιχεία του παθητικού του, δηλαδή:

- Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του οργανισμού (προμηθευτές, εφορία, ασφαλιστικοί οργανισμοί κ.λ.π.).
- Ποια είναι η καθαρή του θέση, έτσι όπως διαμορφώνεται η κατάσταση από την εξίσωση:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (-) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (=) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

(ε) Δημιουργία λογιστικού σχεδίου και σύνδεση του με τους λογαριασμούς του προϋπολογισμού: Κατά τη φάση αυτή διαμορφώνεται το συγκεκριμένο λογιστικό σχέδιο του οργανισμού και αντιστοιχίζονται οι κωδικοί του προϋπολογισμού με τους κωδικούς του Κλαδικού Λογιστικού σχεδίου:

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο χρειάζεται εξειδίκευση για τον συγκεκριμένο οργανισμό, πιο συγκεκριμένα χρειάζεται να γίνει:

- Κωδικοποίηση των έργων.

- Διαχωρισμός των επιχορηγήσεων σε εκείνες που χορηγούνται για την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών και σε εκείνες που χορηγούνται για την κατασκευή έργων.
- Διαμόρφωση λογαριασμών για την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων πληροφοριακών αναγκών του οργανισμού.

Η διαμόρφωση του συγκεκριμένου λογιστικού σχεδίου σε κάθε οργανισμό βοηθά στην εξοικείωση του δυναμικού του με πρακτικά θέματα εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου (ποιοι κωδικοί και σε ποιες περιπτώσεις χρησιμοποιούνται για την αποτύπωση κωδικών του προϋπολογισμού), βοηθά στην αφομοίωση βασικών θεμάτων της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου.

Μέσα από αυτή τη διαδικασία γίνονται επισημάνσεις για τη δημιουργία νέων κωδικών στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο και παρατηρήσεις για τυχόν διορθώσεις που χρειάζεται να γίνουν στη σημερινή κωδικοποίηση του κλαδικού λογιστικού σχεδίου, πάντα μέσα από τις συγκεκριμένες παρατηρήσεις των ιδιομορφιών του οργανισμού.

Στην συνέχεια «αντιστοιχίζονται» οι κωδικοί του Δημόσιου Λογιστικού με τους κωδικούς της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου.

Ως «αντιστοίχιση» εννοείται η αντιπαραβολή στους κωδικούς του Δημόσιου Λογιστικού ενός ή περισσότερων κωδικών της Γενικής Λογιστικής ή το αντίστροφο.

Η αντιστοίχιση βοηθά στην σύνδεση των λογιστικών πράξεων και την απεικόνιση τους στο διπλογραφικό. Ακόμη συμβάλει σημαντικά στην μηχανογραφική ενημέρωση του διπλογραφικού μέσω των καταχωρήσεων που γίνονται στο σύστημα της οικονομικής διαχείρισης (η αντιστοίχιση θα καταχωρηθεί στο λογισμικό).

Τι αντιστοιχίζονται:

- Οι κωδικοί των εσόδων, των υλικών, των εξόδων και των παγίων.
- Των κρατήσεων.
- Των απαιτήσεων και των προμηθειών.

Ομάδα εσόδου-εξόδου	→	Επικοινωνία μέσω
Πάγια	→	Μητρώου παγίων
Υλικά	→	Κωδικού λογιστικής στο είδος αποθήκης
Έξοδα	→	Κατηγορίας δαπανών
Έσοδα	→	Αντιστοίχισης προϋπολογισμού με λογαριασμούς εσόδων της γενικής λογιστικής
Κρατήσεις	→	Αντιστοίχιση πίνακα κρατήσεων

Με την εφαρμογή του διπλογραφικού είναι ευκαιρία να τακτοποιηθούν μια σειρά εκκρεμότητες αυτού του χαρακτήρα, ώστε η δομή του προϋπολογισμού να είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα.

(στ) Εξοικείωση με τη νέα μέθοδο-εκπαίδευση: Η εφαρμογή ενός νέου λογιστικού συστήματος δημιουργεί ανησυχίες για το «νέο» και για την δυνατότητα εφαρμογής του και είναι σημαντικό να διευκρινιστούν οι βασικές διαφορές μεταξύ του «παλαιού» (Δημόσιου Λογιστικού) και του «νέου» (διπλογραφικού).

Η διαδικασία της εκπαίδευσης πρέπει να είναι συνεχής και συστηματική, να επικεντρώνει κάθε φορά τη προσοχή της στα θέματα που χρειάζονται να κατανοούνται εκείνη τη χρονική περίοδο για να προχωρά η κάθε φάση του έργου. Έτσι η εκπαίδευση πρέπει να αντιμετωπιστεί σε 3 επίπεδα:

- *Θεωρητική εκπαίδευση πάνω στη διπλογραφική λογιστική μέθοδο*. Στο επίπεδο αυτό πραγματοποιήθηκαν και μπορούν να πραγματοποιηθούν κύκλοι σεμιναρίων, όμως είναι φανερό πως οι κύκλοι αυτοί δεν μπορούν να υποκαταστήσουν τις γνώσεις που παρέχονται από τα ΑΕΙ και τα ΤΕΙ. Η εκπαίδευση στο επίπεδο αυτό έρχεται να καλύψει τα σοβαρά κενά που υπάρχουν σε εξειδικευμένο λογιστικό προσωπικό των ΝΠΙΔΔ. Στο επίπεδο αυτό πρέπει να ενταχθούν μικροί κύκλοι σεμιναρίων σε επίπεδο του κάθε Οργανισμού.

- *Πρακτική εξάσκηση στη λειτουργία των προγραμμάτων εφαρμογής του διπλογραφικού*. Την εκπαίδευση αυτή σε ένα βαθμό την καλύπτει ή πρέπει να την καλύψει η εταιρεία-προμηθευτής λογισμικού. Είναι σαφές πως μόνο η θεωρητική γνώση δεν είναι ικανή να καταστήσει κάποιον σε θέση να λειτουργεί μηχανογραφικά το λογιστήριο του διπλογραφικού.

- *Ειδικές εφαρμογές εκπαίδευσης, όπως:*

- Πρακτική λογιστικών ασκήσεων πάνω στον Η/Υ. Η εκπαίδευση αυτή πρέπει να γίνεται σε συνεργασία λογιστηρίου και μηχανογράφησης.
- Μικροί ειδικοί κύκλοι σεμιναρίων με εξειδικευμένα θέματα (όπως αναλυτική λογιστική, διαχείριση αποθηκών κλπ.)
- Ημερίδες με επίκαιρα θέματα, όπως απογραφή έναρξης.

(ζ) Οργάνωση υπηρεσιών: Η λογιστική βοηθά στην απεικόνιση των οικονομικών πράξεων του Οργανισμού. Η απεικόνιση αυτή στηρίζεται στη βάση της τήρησης ορισμένων διαδικασιών λειτουργίας της οικονομικής μονάδας και εν προκειμένω του Οργανισμού. Εάν η λειτουργία της οικονομικής μονάδας είναι χαμηλού επιπέδου, χαμηλού επιπέδου θα είναι και η λογιστική απεικόνιση. Επιπλέον κάποιες διαδικασίες απαραίτητες για την λειτουργία του διπλογραφικού (άμεση καταχώριση των παραστατικών εξόδων και προμήθειας υλικών).

Ορισμένες αλλαγές είναι απαραίτητες στην οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών, όπως:

- Τήρηση των διαδικασιών προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών (έκθεση ανάληψης δαπάνης, παραλαβή των αγαθών κλπ.)
- Κέντρα συγκέντρωσης των παραστατικών.
- Δομημένο γραφείο προμηθειών.
- Δημιουργία και λειτουργία αποθηκών.
- Σύσταση ταμειακής υπηρεσίας ή αναμόρφωση των διαδικασιών διαχείρισης χρηματικών διαθεσίμων στους Οργανισμούς που δεν προβλέπεται να λειτουργεί ολοκληρωμένα η ταμειακή υπηρεσία.

Χρειάζεται να αναδιοργανωθεί η λειτουργία ορισμένων υπηρεσιών και δραστηριοτήτων, κυρίως όπου πραγματοποιούνται οικονομικές πράξεις που επηρεάζουν το διπλογραφικό, όπως:

- Παρακολούθηση της περιουσίας, των μεταβολών της, των έργων που εκτελούνται και των αντίστοιχων επιχορηγήσεων που λαμβάνονται γι' αυτά. Όταν γίνονται αλλαγές στη περιουσία πρέπει αυτές να αποτυπώνονται λογιστικά, να ενημερώνεται ένα κέντρο στο λογιστήριο για κάθε καταστροφή, επέκταση ή βελτίωση των περιουσιακών στοιχείων. Η λειτουργία τέτοιου κέντρου απαιτεί τη σύσταση ενός γραφείου παρακολούθησης παγίων-έργων-επιχορηγήσεων.
- Διαχείριση των υλικών ως προς τις αγορές, αλλά και ως προς τις αναλώσεις. Αυτό πραγματοποιείται μέσω της λειτουργίας της αποθήκης
- Διαχείριση των απαιτήσεων, ειδικά για εκείνους τους φορείς οι οποίοι έχουν συναλλαγές και απαιτήσεις από τρίτους. Η διαχείριση αυτή πρέπει να παρακολουθεί όλων των επιπέδων τις απαιτήσεις.
- Η διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων του οργανισμού, οι συναλλαγές με τις τράπεζες πρέπει να αναδιοργανωθούν πλήρως με τη χρήση της διπλογραφικής μεθόδου.

Ανάλογες με το μέγεθος του οργανισμού είναι και οι απαιτούμενες αλλαγές:

Στο άμεσο μέλλον είναι απαραίτητο ο κάθε οργανισμός να οργανώσει την «δομή» και τις «ροή» λειτουργίας των υπηρεσιών του. Στην προσπάθεια αυτή πρέπει να αξιοποιηθεί το οργανόγραμμα και να θεσμοθετηθεί η τήρηση σταθερών διαδικασιών λειτουργίας του. Πέραν των άλλων και σε ότι αφορά την λογιστική παρακολούθηση, θα δοθεί η δυνατότητα στον οργανισμό, να παρακολουθεί οργανωμένα εκείνα τα οικονομικά στοιχεία που του εί-

να απαραίτητα για την κοστολόγηση των δραστηριοτήτων του και να αναπτύξει ένα πλήρες πληροφοριακό σύστημα διοίκησης.

Το πληροφοριακό σύστημα διοίκησης με την εξαγωγή οικονομικών στοιχείων προς επεξεργασία, με την παρακολούθηση του κόστους αλλά και της ωφέλειας ανά κέντρο ευθύνης και επίπεδο διοίκησης, απαιτούν «τάξη». Για να υπάρξει δομημένη λειτουργία στο μέλλον, η αρχή πρέπει να γίνει από πολύ απλά θέματα τάξης (λειτουργία διαδικασιών Δημοσίου Λογιστικού, άμεση συγκέντρωση των παραστατικών δαπάνης, τάξη στην προμήθεια και διακίνηση των υλικών κ.λ.π.).

(η) Οργάνωση αποθηκών:

Η πρώτη οργάνωση της αποθήκης του οργανισμού σύμφωνα με τις ανάγκες της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Η αποθήκη, όπως είναι οργανωμένη στους οργανισμούς σήμερα (όπου υπάρχει), έχει καθαρά διαχειριστικό χαρακτήρα. Έχει ως στόχο να παρακολουθεί τη διακίνηση των υλικών, συνήθως χωρίς να ενδιαφέρεται για τις αξίες τους. Παράλληλα, μέσα από την διαχείριση των αποθηκών σήμερα, παρακολουθούνται και κινητά πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Η θέση της αποθήκης στο γενικότερο έργο εφαρμογής του διπλογραφικού είναι σημαντική:

Μέσω της αποθήκης παρακολουθείται η διακίνηση των υλικών, οι αξίες και οι ποσότητες και γίνεται γνωστό ανά πάσα στιγμή το κόστος των υλικών που έχουν αναλωθεί. Το στοιχείο αυτό χρειάζεται α) για να γίνονται γνωστά αποτελέσματα της οικονομικής διαχείρισης β) για να προσδιορίζεται το κόστος στην αναλυτική λογιστική.

Μέσω της αποθήκης ενημερώνεται το μηχανογραφικό σύστημα του διπλογραφικού, πράγμα που απαιτεί την πλήρη και ορθή λειτουργία της.

Είναι γνωστά τα προβλήματα της, μέχρι σήμερα, τήρησης αποθήκης στους Οργανισμούς (όπου τηρείται). Απαιτείται να υπάρξει «τομή» στην όλη διαδικασία της λειτουργίας τους.

Προκειμένου να οργανωθεί η αποθήκη με τρόπο που να ανταποκρίνεται στις ανάγκες της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου και να υπάρχει σωστός εσωτερικός έλεγχος, απαιτούνται τα εξής βήματα:

- Να διευκρινιστούν ποια υλικά παρακολουθούνται στην αποθήκη: Στην αποθήκη παρακολουθούνται τα αποθέματα δηλαδή οι πρώτες ύλες, τα αναλώσιμα υλικά και τα ανταλλακτικά των παγίων.
- Να εξεταστεί αν θα παρακολουθούνται κινητά πάγια περιουσιακά στοιχεία μέσα από την αποθήκη: Μερικές φορές υπάρχει η ανάγκη να παρακολουθούνται κινητά περιου-

σιακά στοιχεία στην αποθήκη. Είναι γνωστό ότι αυτά παρακολουθούνται μέσα από το μητρώο παγίων. Ποια είναι λοιπόν η ανάγκη να γίνεται αυτό και μέσα από την αποθήκη; Για μερικά από τα κινητά περιουσιακά στοιχεία, χρειάζεται να γνωρίζει ο Οργανισμός ανά πάσα στιγμή ποιος το έχει και το χρησιμοποιεί, πότε το πήρε, πότε το επέστρεψε και ποιος άλλος το χρεώθηκε. Τέτοιες δυνατότητες δεν τις έχει το μητρώο παγίων, γι' αυτό το λόγο δημιουργείται μία κατηγορία στα είδη της αποθήκης και παρακολουθούνται δια της αποθήκης οι χρεώσεις και ξεχρεώσεις των εργαλείων.

- Να κωδικοποιηθούν τα είδη.
- Να οργανωθεί η απογραφή των υπαρχόντων υλικών.
- Να οργανωθεί η καταχώρηση των παραστατικών.

(θ) Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων: Η εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος με χειρόγραφο τρόπο είναι αδιανόητη. Εξ άλλου η άντληση οικονομικών πληροφοριών απαιτεί ταχύτατη καταχώριση, ταξινόμηση, επεξεργασία και αξιολόγηση των στοιχείων.

Η μηχανοργάνωση έρχεται και απαντά στις αυξημένες απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης.

Η λειτουργία του μηχανογραφικού συστήματος βοηθάει:

- Στην κάλυψη των απαιτήσεων του Δημόσιου Λογιστικού (παρακολούθηση προϋπολογισμού, εκκαθάριση-ενταλματοποίηση των δαπανών, βεβαίωση και είσπραξη των αναλυτικών εσόδων, τήρηση βιβλίων του Δημόσιου Λογιστικού).
- Στην τήρηση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου.
- Στην ενημέρωση του διπλογραφικού από το σύστημα της οικονομικής διαχείρισης με αυτοματοποιημένο τρόπο.

Για την σωστή λειτουργία και ενημέρωση, απαιτούνται να γίνουν, σε συνεργασία με την εταιρεία μηχανοργάνωσης που προμηθεύει το λογισμικό, οι απαραίτητες παραμετροποιήσεις:

- Αντιστοίχιση λογαριασμών Δημόσιου Λογιστικού με τους λογαριασμούς της Γενικής λογιστικής (έξοδα, δαπάνες, έσοδα).
- Αντιστοίχιση των κωδικών της αποθήκης με τους κωδικούς της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής.
- Αντιστοίχιση των πινάκων κρατήσεων.

Τέλος με την εξασφάλιση της λειτουργίας του λογισμικού μπορούν να προεκτυπωθούν τα λογιστικά βιβλία της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου:

- Γενικό αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών της γενικής λογιστικής.
- Αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών τάξεως-προϋπολογισμού για τις εγγραφές του

κυκλώματος τάξεως.

- Γενικό καθολικό,
- Συγκεντρωτικό ημερολόγιο,
- Ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού,
- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμού,
- Μητρώο παγίων.

Δεν θα εκτυπωθούν ξεχωριστά βιβλία αλλά θα εκτυπωθεί ένα ενιαίο έντυπο βιβλίο με τις παραπάνω χρήσεις ή και μελλοντικές. Το ενιαίο έντυπο-βιβλίο δεν θεωρείται από την ΔΟΥ αλλά από τις ίδιες υπηρεσίες που θεωρούν τα λογιστικά βιβλία του οργανισμού.

8. Μηχανογραφικά θέματα για την εφαρμογή του διπλογραφικού

Μέσα στις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί στην εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, είναι και το επίπεδο μηχανογράφησης του κάθε Οργανισμού. Μερικά από τα προβλήματα που πρέπει να λυθούν είναι τα εξής:

Σε πρώτο επίπεδο, η ύπαρξη μηχανογράφησης είναι βασική προϋπόθεση θετικής έκβασης του όλου εγχειρήματος υλοποίησης της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Ειδικότερα, είναι σε άμεση προτεραιότητα η μηχανογράφηση των διαδικασιών και υπηρεσιών που παρακολουθούν:

- Προϋπολογισμό.
- Προμήθειες.
- Λογιστήριο.
- Ταμείο.
- Έσοδα.

Από που θα αντλεί το μηχανογραφημένο λογιστήριο της γενικής λογιστικής τα στοιχεία για να ενημερωθεί. Επιδίωξη είναι να υπάρχει σε ένα ενιαίο μηχανογραφικό σύστημα, το οικονομικό διαχειριστικό σύστημα και το διπλογραφικό-λογιστικό. Σε αντίθετη περίπτωση πρέπει να επικοινωνούν οι εφαρμογές του διαχειριστικού συστήματος με την εφαρμογή του διπλογραφικού. Η καταχώρηση των στοιχείων να γίνεται μόνο στο πρόγραμμα οικονομικής διαχείρισης του οργανισμού και να μεταφέρονται αυτόματα στο διπλογραφικό.

Στο διπλογραφικό αρκεί να υπάρχει ένα πρόγραμμα λογιστικής παρακολούθησης από τα γνωστά - έγκυρα που υπάρχουν στην αγορά και να συλλειτουργεί το απλογραφικό με το διπλογραφικό σε ενιαίο περιβάλλον (windows). Σε πολλές περιπτώσεις οργανισμών έχουν αναπτυχθεί εφαρμογές από τη μηχανογράφηση που λειτουργεί εντός του οργανισμού.

Ερωτήματα που απασχολούν είναι αν και μέσω ποιων προγραμμάτων της οικονομικής δραστηριότητας ενημερώνεται το διπλογραφικό. Όλα τα στοιχεία αντλούνται μέσω του προγράμματος του προϋπολογισμού ή αυτό δεν αρκεί; Η απάντηση είναι: αν στον προϋπολογισμό θα συγκεντρώνονται όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα, τότε αρκεί η ενημέρωση να γίνεται μέσω του προγράμματος παρακολούθησης του προϋπολογισμού. Αυτό όμως δεν είναι πάντα εφικτό, όπως για παράδειγμα οι προμήθειες. Αν το πρόγραμμα των προμηθειών είναι σε ενιαίο κύκλωμα με τον προϋπολογισμό τότε δεν υπάρχει πρόβλημα, διαφορετικά θα πρέπει το διπλογραφικό να ενημερώνεται από το πρόγραμμα προμηθειών ή αποθήκης ή εμπορικής διαχείρισης (όπως το ονομάζει ο καθένας).

Η φιλοσοφία με την οποία πρέπει να αντιμετωπιστεί το θέμα της ενημέρωσης της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Μέχρι τα μέσα του 2000 υπήρχε η άποψη της ενημέρωσης μέσω της αντιστοίχισης των κωδικών του προϋπολογισμού με τους κωδικούς της γενικής λογιστικής, αυτό που ονομάστηκε «μονοεπίπεδη αντιστοίχιση». Σύμφωνα με την λογική αυτή για κάθε έσοδο ή έξοδο του προϋπολογισμού αντιστοιχεί ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής ή και το αντίστροφο. Για την διευκόλυνση όμως του συστήματος διαμορφώνεται μία βασική αντιστοίχιση και στην συνέχεια όπου υπήρχαν αποκλίσεις από αυτήν, γίνονταν διορθώσεις κατά την καταχώριση του παραστατικού. Ορισμένες εφαρμογές διαφοροποιούσαν την αντιστοίχιση στο επίπεδο των αποθηκών όπου τοποθετούσαν την αντιστοίχιση «πίσω» από τον κωδικό του είδους αποθήκης και έτσι υπήρχε αντιστοίχιση στην αποθήκη «κωδικό είδους προς κωδικό της γενικής λογιστικής».

Η παραπάνω φιλοσοφία της μονοεπίπεδης αντιστοίχισης δημιούργησε αρκετά προβλήματα και όσο περνούσε ο καιρός αναδείκνυε την ανεπάρκεια της. Τα προβλήματα που παρουσίαζε ήταν ενδεικτικά: α) για τη καταχώριση τιμολογίου με διαφορετικά αγαθά, που ενημερώνουν διαφορετικούς λογαριασμούς της γενικής λογιστικής δεν είναι δυνατόν να σταλούν οι ενημερώσεις κατά γραμμή του κάθε παραστατικού. β) στη καταχώριση αγοράς παγίου μαζί με υλικά και υπηρεσίες είναι αδύνατη η ενημέρωση της γενικής λογιστικής με μονοεπίπεδη αντιστοίχιση, γιατί παραπέμπει σε ενημέρωση ενός λογαριασμού της γενικής λογιστικής, ενώ το παραστατικό περιέχει ενημερώσεις ανά γραμμή.

Για την αντιμετώπιση της ανεπάρκειας της μονοεπίπεδης αντιστοίχισης ορισμένα προβλήματα επιλύονται ως εξής: α) τα έσοδα αντιστοιχίζονται μονοσήμαντα, ένα-προς-ένα, β) τα πάγια αντιστοιχίζονται μέσω του μητρώου παγίων, γ) τα υλικά-αποθέματα αντιστοιχίζονται μέσω της κατηγορίας του είδους, δ) τα έξοδα αντιστοιχίζονται με βάση κατηγορίες οι οποίες δημιουργούνται με βάση τους τελευταιοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6, των ανόργανων εξόδων του 81 και των εξόδων προηγούμενων χρήσεων του 82 και ε)

τα έργα παρακολουθούνται με μονοεπίπεδη αντιστοίχιση με βάση την κωδικοποίηση που έχουν στον προϋπολογισμό.

Η αντιμετώπιση των εγγραφών στο κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως. Οι κινήσεις του προϋπολογισμού αποτυπώνονται σε λογιστικές εγγραφές στο αυτόνομο κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως. Για να πραγματοποιηθεί αυτό μηχανογραφικά είναι απαραίτητο τα λογιστικά άρθρα να έρχονται από το πρόγραμμα παρακολούθησης του προϋπολογισμού και να αποτυπώνονται χρονικά ταυτόχρονα με τις εγγραφές στο δημόσιο λογιστικό.

9. Απαιτούμενες αλλαγές στο Δημόσιο Λογιστικό στα πλαίσια της προσαρμογής του στη διπλογραφική μέθοδο

Σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ εσόδων και εισπράξεων, μεταξύ εξόδων και πληρωμών. Αυτές οι διακρίσεις πρέπει να απεικονιστούν και στη δομή του προϋπολογισμού.

Κατ' αρχήν πρέπει να γίνει αποσαφήνιση εννοιών στο περιεχόμενο των εσόδων και των εξόδων του προϋπολογισμού.

Πρέπει να αποσαφηνιστούν οι παρακάτω έννοιες στο περιεχόμενο του προϋπολογισμού.

- Να διακριθεί στο περιεχόμενο των εσόδων η έννοια των απαιτήσεων από προηγούμενες χρήσεις από την έννοια των εσόδων (πρωτοβεβαιούμενων) που αφορούν προηγούμενες χρήσεις.
- Να διακριθεί στο περιεχόμενο των εξόδων, το έξοδο από την οφειλή. Ως οφειλή πρέπει να οριστούν «Οι πιστώσεις για την πληρωμή οφειλών, οι οποίες έχουν ενταλματοποιηθεί μέχρι τη λήξη του προηγούμενου έτους ή για τις οποίες το προβλεπόμενο κατά περίπτωση στοιχείο δαπάνης (τιμολόγιο κλπ.) εκδόθηκε μέχρι την ημερομηνία αυτή».

Οι ανωτέρω διακρίσεις στηρίζονται στην εισαγωγή νέων εννοιών στη λογιστική αντιμετώπιση των οικονομικών πράξεων και κυρίως στη βάση του δεδουλευμένου της δαπάνης ή του εσόδου.

Περαιτέρω ο προϋπολογισμός με τη σημερινή του μορφή έχει τη παρακάτω δομή:

Έσοδα	Δαπάνες
Τακτικά έσοδα	Πληρωμές για υπηρεσίες
Έκτακτα έσοδα	Πληρωμές αγαθών και κεφαλαιακού εξοπλισμού
Έσοδα από δάνεια	Πληρωμές που αντικρίζονται από πραγματοποιούμενα έσοδα

Έσοδα παρελθόντων ετών	Κίνηση κεφαλαίων
Επιχορηγήσεις για επενδύσεις	Διάφορες δαπάνες που δεν εντάσσονται στις γενικές κατηγορίες
Χρηματικό υπόλοιπο προηγ. έτους	Πληρωμές για επενδύσεις, απαλλοτριώσεις κλπ
	Αποθεματικό

Όπως παρατηρούμε στα έσοδα δεν υπάρχει διάκριση μεταξύ των εσόδων που βεβαιώνονται για πρώτη φορά και αφορούν προηγούμενη χρήση και των εσόδων που βεβαιώθηκαν σε προηγούμενη χρήση και επαναβεβαιώνονται ως απαιτήσεις στη τρέχουσα. Αυτή η διάκριση είναι πολύ σημαντική γιατί είναι ενώ τα πρωτοβεβαιούμενα ποσά είναι έσοδα, τα επαναβεβαιούμενα δεν αποτελούν έσοδα, απλά πρέπει να εμφανίζονται στο σκέλος των εσόδων, ως χρηματικές εισροές κατά την είσπραξη τους. Τα πρωτοβεβαιούμενα πρέπει να εμφανίζονται σε διαφορετική ομάδα εσόδων από τα ανείσπρακτα.

Στο σκέλος των εξόδων δεν υπάρχει διάκριση μεταξύ των εξόδων και των οφειλών. Η δαπάνη επιβαρύνει το οικονομικό αποτέλεσμα, ενώ η οφειλή όχι. Ενώ προτείνεται στις εγκυκλίους η διάκριση σε υπολογαριάσμούς μεταξύ οφειλών και εξόδων της χρήσης, εν τούτοις αυτή η πρόταση δεν λύνει το πρόβλημα, γιατί δεν μπορούν να διακριθούν συγκεκριμένα οι δαπάνες από τις οφειλές. Πρέπει οι οφειλές να αποτελέσουν διαφορετική ομάδα.

Στο σκέλος των εσόδων δεν υπάρχει σαφής και συγκεντρωτική διάκριση μεταξύ λειτουργικών και επενδυτικών δαπανών. Ενώ γίνεται μία προσπάθεια, η διάκριση που υπάρχει δεν μπορεί να εμφανίσει το σύνολο των λειτουργικών και το σύνολο των επενδύσεων. Χρειάζεται το σύνολο των επενδύσεων να εμφανίζεται διακριτά και συγκεντρωτικά σε ξεχωριστή ομάδα των δαπανών.

Η σύνταξη του προϋπολογισμού του οργανισμού σύμφωνα με την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου γίνεται ως εξής:

Κατ' αρχήν πρέπει να πούμε ότι ο προϋπολογισμός του οργανισμού, ως βασικό εργαλείο παρακολούθησης των οικονομικών του, θα πρέπει να είναι δομημένος με τέτοιο τρόπο που να ανταποκρίνεται στις ανάγκες εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου.

Οι λόγοι που αιτιολογούν την προσεκτική συγκρότηση του προϋπολογισμού είναι οι παρακάτω:

Ο τρόπος ενημέρωσης του διπλογραφικού κατά το 1ο στάδιο, όπου συνυπάρχει το διπλογραφικό με το δημόσιο λογιστικό, είναι έτσι διαμορφωμένος ώστε να στηρίζεται στην

αντιστοίχιση κωδικού δημόσιου λογιστικού με (λογαριασμό γενικής λογιστικής), στο επίπεδο των εσόδων κύρια.

Βασική διαφορά ανάμεσα στα δύο λογιστικά συστήματα, είναι η εξαγωγή αποτελέσματος από τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο. Η εξαγωγή αποτελέσματος γίνεται με την εφαρμογή της αρχής αντιπαράθεσης εσόδου με έξοδο και κατ' επέκταση με την εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων (του διαχωρισμού των εσόδων και των εξόδων που ενώ καταχωρούνται σε μία χρήση αφορούν προηγούμενη ή επόμενη, από τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν αποκλειστικά την χρήση). Τέτοια θέματα συγχύσεων και καταχωρήσεων, κύρια στα έσοδα, ποσών που αφορούν διαφορετικές χρήσεις είναι συχνό φαινόμενο στην οικονομική διαχείριση στους οργανισμούς.

Άλλα προβλήματα που έχουν εμφανιστεί από τη μέχρι σήμερα υλοποίηση του προγράμματος σε άλλους οργανισμούς, δείχνουν ότι η λογική δόμησης του προϋπολογισμού πρέπει να πάρει υπόψη τις ανάγκες διαχωρισμού των κονδυλίων σύμφωνα με την κωδικοποίηση του λογιστικού σχεδίου, όπως πχ. του διαχωρισμού των προμηθειών των αναλωσίμων υλικών από τις συντηρήσεις - επισκευές και αυτές από την προμήθεια επενδυτικών αγαθών, η δε ανάπτυξη των έργων πρέπει να έχει τη δυνατότητα παρακολούθησης ανά φορέα χρηματοδότησης. Γενικότερα πρέπει να διαμορφώνεται ο προϋπολογισμός με τις νέες έννοιες του διπλογραφικού.

Στην πορεία ανάπτυξης των μηχανογραφικών εφαρμογών έχουν γίνει βήματα στην αποσύνδεση των παραπάνω προβλημάτων από την λειτουργία του διπλογραφικού. Έτσι:

Η ενημέρωση του διπλογραφικού αποσυνδέεται από την αντιστοίχιση προϋπολογισμού και γενικής λογιστικής, με την χρήση πινάκων δαπανών και υλικών κατά την καταχώριση των παραστατικών δαπάνης. Οι πίνακες αυτοί αναπτύσσονται σε 4 επίπεδα: α) πάγια επενδυτικά αγαθά, β) υλικά (πρώτες ύλες, αναλώσιμα και ανταλλακτικά παγίων), γ) έξοδα (μισθοδοσίες, αμοιβές τρίτων, παροχές, γενικά έξοδα κλπ.), δ) έκτακτα και ανόργανα έξοδα καθώς και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Οι πίνακες αυτοί κωδικοποιούνται και περιγράφονται με βάση τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Αποτέλεσμα αυτού του τρόπου ανάπτυξης είναι η εξοικείωση με την Γενική Λογιστική και η δημιουργία ενός επιπέδου εργασίας, η οποία μπορεί να παραμείνει και μετά την κατάργηση της σημερινής κωδικοποίησης του Προϋπολογισμού.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 2^ο

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ

1. Εισαγωγή

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

Το σχέδιο των λογαριασμών βασίζεται στις εξής τρεις βασικές αρχές: α) την αρχή της αυτονομίας, β) την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, γ) Την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

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

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

α) Ο αύξων αριθμός του παραστατικού με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού,

β) Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.

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

2. Οι βασικές αρχές της λογιστικής

Η ανάγκη για λογιστική πληροφόρηση απαιτεί ενιαίο τρόπο και ενιαία λογική εμφάνισης της λογιστικής πληροφορίας. Πρέπει οι χρήστες και οι διαχειριστές να μιλάνε την ίδια γλώσσα και να απεικονίζουν με τον ίδιο τρόπο την λογιστική πληροφορία. Έτσι λοιπόν υπάρχει κωδικοποίηση, αφενός και ενιαίες λογιστικές αρχές για να μπορεί να καλυφτεί η ομοιομορφία, αφ' ετέρου.

Όταν γίνεται αναφορά σε αρχές της λογιστικής εννοούνται κάποια βασικά αξιώματα για τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος. Οι αρχές αυτές δεν προκύπτουν έξω από την πραγματικότητα, δεν έρχονται «ουρανοκατέβατες» αλλά προκύπτουν μέσα από την μακρόχρονη θεωρητικοποιημένη εμπειρία λειτουργίας των οικονομικών μονάδων. Έχουν σαν σκοπό να «θωρακίσουν» τον έλεγχο και να βοηθήσουν στην σωστή εφαρμογή του λογιστικού συστήματος. Αυτές αναλυτικά έχουν ως εξής:

Κατ' αρχήν πρέπει να αντιμετωπιστεί η οικονομική μονάδα και πιο συγκεκριμένα το Ν.Π σαν ένα οργανισμό, η επιχειρηματική δραστηριότητα του οποίου έχει σαν σκοπό την παραγωγή κοινωνικού έργου. Ο Δήμος ή ο οργανισμός αυτός καθ' όλη την διάρκεια της ύπαρξης του διανύει 3 φάσεις: σύσταση - λειτουργία - λύση.

Τα ισχύοντα στη χώρα μας. Ως ξεκίνημα της αναφοράς στις βασικές αρχές της λογιστικής, εξετάζεται τι ορίζει το άρθρο 43 του Ν.2190/20: «1. Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών: α. Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας. β. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση. γ. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα: Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή. Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού. Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία. δ. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους. ε. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά και όπως ορίζεται στις επόμενες παραγράφους. στ. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.»

Κοντά στις προηγούμενες αρχές πρέπει να προστεθούν η αρχή του δικαιολογητικού και η αρχή της μέτρησης και έκφρασης όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε ενιαίο νόμισμα.

Όσον αφορά τις βασικές αρχές εφαρμογής του λογιστικού σχεδίου αυτές είναι: α) Η αρχή της αυτονομίας, β) Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και γ) Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Συγκεκριμένα:

Α) Η αρχή της αυτονομίας: Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, όπως και το Ε.Γ.Λ.Σ., αναπτύσσεται σε 3 μέρη: α) Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής, β) Το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής και γ) Το κύκλωμα των λογαριασμών τάξης.

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

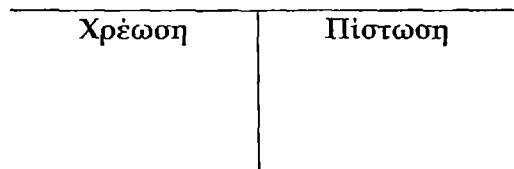
Β) Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων: Αυτό σημαίνει ότι τα αποθέματα, έσοδα και έξοδα, συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται στα πλαίσια της γενικής λογιστικής σε λογαριασμούς ομαδοποιημένους κατ' είδος και όχι κατά προορισμό, δηλαδή τα αποθέματα στη 2^η ομάδα της γενικής λογιστικής, τα έξοδα στην 6^η ομάδα και τα έσοδα στην 7^η ομάδα. Αυτού του είδους η συγκέντρωση κατ' είδος σημαίνει ότι τα αποθέματα, τα έξοδα και τα έσοδα δεν παρακολουθούνται κατά προορισμό δραστηριότητας.

Γ) Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές: Για να διαμορφώσουμε στο τέλος της χρήσης το λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης μεταφέρουμε τα δεδομένα της 2^{ης}, της 6^{ης}, και της 7^{ης} ομάδας με λογιστικές εγγραφές στο λογαριασμό 80 «γενική εκμετάλλευση». Η διαμόρφωση των αποτελεσμάτων, με τον τρόπο αυτό, γίνεται με λογιστικές εγγραφές.

3. Η έννοια του λογαριασμού, η χρέωση και η πίστωση

Για να μπορέσουμε να απεικονίσουμε την κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων της, των εξόδων και των εσόδων της καθώς και κάθε διαδικασίας που οδηγεί στην εξαγωγή των αποτελεσμάτων από

την όλη της δραστηριότητα, χρησιμοποιούμε την έννοια του λογαριασμού. Σε κάθε λογαριασμό καταχωρούνται ομοειδή περιουσιακά στοιχεία, απαιτήσεις, υποχρεώσεις, έσοδα ή έξοδα. Ο λογαριασμός εμφανίζεται σε 2 σκέλη: τη χρέωση και την πίστωση.



Χρέωση ονομάζουμε τη δημιουργία ή την αύξηση λογαριασμού του ενεργητικού ή των εξόδων και αντίστοιχα τη μείωση λογαριασμού του παθητικού ή των εσόδων.

Πίστωση ονομάζουμε τη δημιουργία ή την αύξηση λογαριασμού του παθητικού ή των εσόδων και αντίστοιχα τη μείωση λογαριασμού του ενεργητικού ή των εξόδων.

Η έννοια του λογαριασμού δεν μας είναι ξένη στο απλογραφικό -δημόσιο λογιστικό. Ως λογαριασμούς αναφέρουμε τους κωδικούς (ΚΑ) του δημόσιου λογιστικού.

Στο απλογραφικό σύστημα έχουμε το μονοδιάστατο λογαριασμό ο οποίος αυξάνεται με την ενταλματοποίηση ενός εξόδου ή την εισπραξη ενός εσόδου. Στο διπλογραφικό έχουμε ένα λογαριασμό ο οποίος «χρεώνεται και πιστώνεται».

Στο διπλογραφικό σύστημα, σε κάθε λογιστική πράξη συμβάλλονται 2 ή περισσότεροι λογαριασμοί, εκ των οποίων κάποιοι χρεώνονται και κάποιοι πιστώνονται.

4. Η έννοια του λογιστικού σχεδίου

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

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

5. Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης

Η έκφραση των οικονομικών μεγεθών μιας οικονομικής μονάδας γίνεται μέσω, των ανά πάσα στιγμή υπολοίπων, των λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί για τις ανάγκες ενιαίας έκφρασης, απλούστευσης και δυνατότητας παρακολούθησης έπρεπε να έχουν κοινά χαρακτηριστικά, ενιαία για όλες τις οικονομικές μονάδες. Έτσι όταν λέμε δαπάνες μισθοδοσίας στον Α' Δήμο να μην εννοούμε κάτι διαφορετικό από εκείνο που θα ονομάζουμε δαπάνες μισθοδοσίας στον Β' Δήμο. Η τυποποίηση αυτή έπρεπε να πάρει και αριθμητική έκφραση. Έτσι λοιπόν όταν λέμε κωδικός 60 να εννοούμε δαπάνες μισθοδοσίας. Λογιστική τυποποίηση υπάρχει και είναι γνωστή στο απλογραφικό σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού του Δήμου.

Ας δούμε πως αντιμετωπίζεται το θέμα της κωδικοποίησης των λογαριασμών:

- Οι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε: α) Ομάδες, β) Πρωτοβάθμιους, γ) Δευτεροβάθμιους, δ) Τριτοβάθμιους και ε) Τεταρτοβάθμιους κλπ.

➤

Ομάδες	Λογαριασμοί			
	Πρωτοβάθμιοι	Δευτεροβάθμιοι	Τριτοβάθμιοι	4βάθμιοι κλπ.
1	10-19	10.00.00-	10.00.00- 19.99.99	
2	20-29	20.00-29.99	20.00.00- 29.99.99.	
3	30-39	30.00-39.99	30.00.00- 39.99.99	
4	40-49	40.00-49.99	40.00.00.- 49.99.99	
9	90-99	90.00-99.99	90.00.00- 99.99.99	
10	00-99	00.00-09.99	00.00.00- 09.99.99	

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

1 ^{ος} βαθμός	2 ^{ος} βαθμός	3 ^{ος} βαθμός	Λογαριασμός
60			Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
	00		Αμοιβές έμμισθου τακτικού προσωπικού
		00	Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων

6. Απογραφή έναρξης

Δύο χρόνια μετά την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού σχεδίου στους Ο.Τ.Α. και η υλοποίηση του έργου δεν μπορεί να κριθεί ιδιαίτερα ικανοποιητική. Ενδεικτικό της κατάστασης, σύμφωνα με την καταγραφή των στοιχείων από την Ομάδα Διοίκησης έργου είναι ότι από το σύνολο των υπόχρεων 488 Δήμων μόνο οι 79 (16%) έχουν ολοκληρώσει την απογραφή και την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων τους, ενώ σε κανέναν Δήμο δεν εφαρμόζεται η Αναλυτική Λογιστική, απαραίτητο εργαλείο για την κοστολογική αποτίμηση των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον Δήμο. Τα προβλήματα που έχουν προκύψει και παραμένουν μέχρι σήμερα:

Οργανωτικού χαρακτήρα:

- Δεν διατίθενται οι απαραίτητες δυνάμεις που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της απογραφής,
- Οι τεχνικές υπηρεσίες που έχουν την ευθύνη για την παρακολούθηση των έργων και την τήρηση των σχετικών φακέλων δεν συνεισφέρουν ανάλογα με τις δυνατότητες τους στην όλη προσπάθεια,
- Δεν λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την κάλυψη συγκεκριμένων ελλείψεων, όπως η αποτίμηση των ακινήτων με την συμβολή ειδικών (συμβολαιογράφων κλπ.), η εξέταση των στοιχείων για το ιδιοκτησιακό καθεστώς από νομικούς κλπ.

Μαζί με τα οργανωτικά στην καθυστέρηση συμβάλλουν και άλλες ελλείψεις:

- Οι ασάφειες του θεσμικού πλαισίου, για τις οποίες όμως, έχουν δοθεί αρκετές διευκρινήσεις,
- Η έλλειψη γνώσης και εμπειρίας για την εκτέλεση ανάλογων έργων,
- Η ελλιπής οργάνωση των Ο.Τ.Α. στη σωστή αρχειοθέτηση στοιχείων.

Για να υπάρξει πρόοδος στην διενέργεια της Απογραφής και κατά συνέπεια στην εφαρμογή του Διπλογραφικού είναι απαραίτητο να αντιμετωπισθούν έγκαιρα τα παραπάνω προβλήματα από όλους τους εμπλεκόμενους στο Έργο.

Στο σημείο αυτό θεωρήσαμε σκόπιμο να αναφερθούμε στον όρο «Απογραφή Έναρξης» γιατί δημιουργεί την εντύπωση ότι μιλάμε για απογραφή μόνο των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Πιστεύουμε, λοιπόν, πως ο πιο δόκιμος όρος είναι «Ισολογισμός Έναρξης».

Λέγοντας «Ισολογισμό Έναρξης» εννοούμε την αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης, μέσα από λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Για τη διαμόρφωση του Ισολογισμού Έναρξης είναι ανάγκη να προσδιορίσουμε τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία:

Ποιό είναι το ενεργητικό του Δήμου, δηλαδή: Ποια είναι η πάγια περιουσία του, ποια είναι κατά την έναρξη, η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων του, ποιες είναι οι απαιτήσεις που έχει από τρίτους (δημότες, φορείς, επιχειρήσεις), πόσα και ποια είναι τα χρηματικά διαθέσιμα (το ταμείο και τα χρήματα στις τράπεζες).

Ποιά είναι τα στοιχεία του παθητικού του, δηλαδή:

- Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του Δήμου (σε προμηθευτές, στην εφορία, στις τράπεζες, σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λ.π.).
- Ποια είναι η καθαρή του θέση, έτσι όπως διαμορφώνεται η κατάσταση από την εξίσωση:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (-) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (=) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Σχηματικά η γενική μορφή του ισολογισμού έναρξης του Δήμου, όπως πρέπει να διαμορφωθεί κατά τη στιγμή έναρξης του διπλογραφικού 91/1 είναι η ακόλουθη:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		Κεφάλαιο	A(I)
Ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ(I)	Διαφορές αναπροσαρμογής	A(II)
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	Γ(II)		
Συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	Γ(III)	Αποθεματικά κεφάλαια	A(IV)
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		Αποτελέσματα σε νέο	A(V)
Αποθέματα	Δ(I)	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	

Απαιτήσεις	Δ(II)	Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
Χρεόγραφα	Δ(III)	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
Διαθέσιμα	Δ(IV)	Μακροπρόθεσμες	A(I)
		Βραχυπρόθεσμες	A(II)
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Χρεωστικοί λογαριασμοί τάξεως	-	Πιστωτικοί λογαριασμοί τάξεως	

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

Το Διπλογραφικό Σύστημα εμφανίζει τη συνολική οικονομική κατάσταση του Δήμου ανά πάσα στιγμή.

Για να κατανοήσουμε την αναγκαιότητα της Απογραφής Έναρξης πρέπει να εξετάσουμε σχηματικά τα στάδια της οικονομικής πορείας του Δήμου από χρόνο σε χρόνο.

Ισολογισμός 31/12/ΧΧ		Ισολογισμός 31/12/ΧΧ+1		Ισολογισμός 31/12/ΧΧ+2
	Μεταβολές από 31/12/ΧΧ- 31/12/ΧΧ+1		Μεταβολές από 31/12/ΧΧ+1 έως 31/12/ΧΧ+2	

Οι μεταβολές ανάμεσα στην αρχή και το τέλος του οικονομικού έτους διαμορφώνουν μία νέα οικονομική κατάσταση που αποτυπώνεται με νέο Ισολογισμό.

Ο νέος Ισολογισμός ενσωματώνει το αποτέλεσμα της οικονομικής διαχείρισης κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, αποτέλεσμα αρνητικό ή θετικό, κέρδος ή ζημιά, πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Δεν είναι δυνατόν να υπάρξει οικονομικό αποτέλεσμα εάν δεν ξεκινήσει από μία βάση. Ο Δήμος κατά τη στιγμή έναρξης του Διπλογραφικού, επειδή δεν δημιουργείται εκείνη τη στιγμή (παρθενογένεση) αλλά παρουσιάζεται σαν αποτέλεσμα μίας μακρόχρονης

οικονομικής πορείας, δεν μπορεί παρά να παρουσιάζεται με την οικονομική του κατάσταση τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, που δεν είναι άλλη από την Απογραφή Έναρξης.

Έτσι, για να μπορέσουμε να έχουμε α) ιστορική συνέχεια και β) αποτέλεσμα πρέπει να διαμορφώσουμε κατ' αρχήν την Απογραφή Έναρξης του Δήμου.

Τι όμως προβλέπει το Κλαδικό Σχέδιο για τους Ο.Τ.Α. σχετικά με τη διαδικασία σύνταξης της Απογραφής Έναρξης του Δήμου;

- Η Απογραφή να διενεργηθεί από επιτροπή που θα συγκροτήσει ο Δήμος με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου και μετά από εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας και του Δημάρχου ή του νομικού αναπληρωτή του. Η απόφαση θα καθορίζει και τη σύνθεση της επιτροπής.
- Η Επιτροπή να εκτιμήσει την αξία της περιουσίας του Δήμου, με βάση την αντικειμενική αξία για τα ακίνητα, το κόστος κατασκευής της τελευταίας δωδεκαετίας για τα κοινόχρηστα στοιχεία και την τρέχουσα αξία για τα λοιπά πάγια.
- Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις που θα καταγραφούν, όπως και τα χρηματικά διαθέσιμα, πρέπει να δικαιολογούνται με νόμιμα δικαιολογητικά και τυχόν άλλες καταχωρίσεις που υπάρχουν στα βιβλία του Δήμου.
- Η Επιτροπή να συντάξει έκθεση για την Απογραφή Έναρξης, την οποία θα υποβάλλει για έγκριση στο Δημοτικό Συμβούλιο. Το Δημοτικό Συμβούλιο μπορεί να διατάξει οποιαδήποτε έλεγχο ή επαλήθευση της Έκθεσης Απογραφής με απόφαση του.
- Τα δεδομένα της Απογραφής να καταχωρηθούν στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.
- Οποιοσδήποτε διαφορές στην Απογραφή Έναρξης, ποσοτικές ή αξιακές, που θα προκύψουν από μεταγενέστερο έλεγχο της Απογραφής μπορούν να καταχωρηθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς αφού εγκριθούν από το Δημοτικό Συμβούλιο. Το ίδιο θα γίνει και για τις διαφορές που θα προκύψουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επόμενων τριών (3) χρήσεων.



7. Οργάνωση της Απογραφής

Απαιτείται να υπάρχει καταμερισμός εργασιών στη Επιτροπή Απογραφής, έτσι ώστε άλλοι να καταγράψουν, άλλοι να εξετάσουν τα νομικά θέματα, άλλοι να αποτιμήσουν κλπ. δεν θεωρείται σωστό όλα τα μέλη της επιτροπής να ασχοληθούν με όλα τα θέματα.

Επιπλέον, πρέπει να γίνει εξ αρχής κατανοητό ότι η Απογραφή είναι υπόθεση όλου του Δήμου και των υπηρεσιών του. Την Απογραφή πρέπει να πραγματοποιήσουν αρμόδιοι υπάλληλοι ανά υπηρεσία, ανάλογα με το διοικητικό κάθε Δήμου. Ενδεικτικά μπορούν να ασχοληθούν:

- Το γραφείο εσόδων για τις απαιτήσεις.
- Το γραφείο προμηθειών σε συνεργασία με το λογιστήριο για τις υποχρεώσεις προς προμηθευτές.
- Ο υπεύθυνος παρακολούθησης των δανείων για τις υποχρεώσεις προς τις τράπεζες και το Τ.Π.Δ.
- Ο αποθηκάριος για την απογραφή των αποθεμάτων
- Ο υπεύθυνος περιουσίας για τα ακίνητα, σε συνεργασία με το πολεοδομικό γραφείο του Δήμου.
- Η τεχνική υπηρεσία για το μηχανολογικό εξοπλισμό και τα μεταφορικά μέσα. Η ίδια υπηρεσία σε συνεργασία με το τμήμα κήπων για τα κοινόχρηστα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Γενικότερα και σε κάθε φάση του έργου, χρειάζεται να συγκροτούνται ομάδες απογραφής ανά αντικείμενο (π.χ. για τα ακίνητα, για τα κοινόχρηστα, για τα μηχανήματα και τα μεταφορικά μέσα, για τα έπιπλα και το λοιπό εξοπλισμό, για τα υλικά των αποθηκών κλπ.), ώστε να επιμερίζεται η εργασία και να ελέγχεται αποτελεσματικά.

Οι ομάδες Απογραφής μπορούν να συγκροτούνται με απόφαση του Δημάρχου. Την ευθύνη αυτών των ομάδων απογραφής την έχει η Επιτροπή Απογραφής που έχει ορίσει το Δημοτικό Συμβούλιο.

Καθορισμός χρονοδιαγράμματος εργασιών. Η Επιτροπή Απογραφής πρέπει αρχικά να ζητήσει για το έργο που έχει να εκπληρώσει και να καθορίσει για κάθε φάση του έργου το χρόνο και τους ανθρώπους που θα ασχοληθούν. Είναι σημαντικό να γνωρίζουν όλοι οι εμπλεκόμενοι τις αρμοδιότητες τις ευθύνες και τον τρόπο που θα λειτουργήσουν καθώς και το χρονικό διάστημα που έχουν μπροστά τους.

Λήψη τεχνικών μέτρων. Κατά την Απογραφή θα χρησιμοποιηθούν έντυπα, ετικέτες, κωδικολόγια τα οποία πρέπει να ετοιμαστούν. Στη συνέχεια τα στοιχεία που θα συγκεντρώνονται πρέπει να καταχωρούνται σε μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων. Για τα θέματα αυτά πρέπει να υπάρχει μέριμνα από την Επιτροπή Απογραφής και κάποιος πρέπει να χρεωθεί τα τεχνικά ζητήματα.

8. Τρόπος διενέργειας της φυσικής απογραφής

Η φυσική απογραφή των παγίων στοιχείων του Δήμου και ειδικότερα, όσον αφορά τα μηχανήματα, τον εξοπλισμό, τα έπιπλα, τα λοιπά αποθέματα κ.τ.λ., θα πρέπει να γίνεται ανά χώρο αποθήκευσης - εγκατάστασης και μάλιστα με σειριακό τρόπο ή αλλιώς με τη μέθοδο «σκούπα», σύμφωνα με την οποία κατά την απογραφή ενός χώρου, ξεκινάμε με συγκεκριμένη φορά να απογράφουμε όλα τα πάγια που βρίσκουμε από την είσοδο μας στο χώρο και ακολουθώντας την φορά αυτή κυκλικά, προσπαθούμε να απογράψουμε στα αντίστοιχα ανά κατηγορία παγίου Απογραφικά Δελτία με τη σειρά όλα τα πάγια του χώρου μέχρι να φθάσουμε στο σημείο που ξεκινήσαμε. Αυτό προϋποθέτει ότι με ευθύνη του υπεύθυνου της απογραφής και αφού έρθει σε επαφή με όλες τις υπηρεσίες του Δήμου, θα εντοπισθούν όλοι οι χώροι στους οποίους ευρίσκονται πάγια του Δήμου. Όποιο περιουσιακό στοιχείο απομακρυνθεί - καταστραφεί ή μετακινηθεί σε άλλο απογραφόμενο χώρο μετά την πρώτη απογραφή πρέπει να εντοπίζεται άμεσα από τους ως άνω υπευθύνους και με υπηρεσιακό σημείωμα να ενημερώνονται άμεσα οι υπεύθυνοι της απογραφής, ώστε αφενός να διευκολυνθεί η διαδικασία της συμφωνίας, αλλά και αφετέρου να διασφαλιστεί ότι η διενεργούμενη απογραφή θα αντιπροσωπεύει την πραγματικότητα.

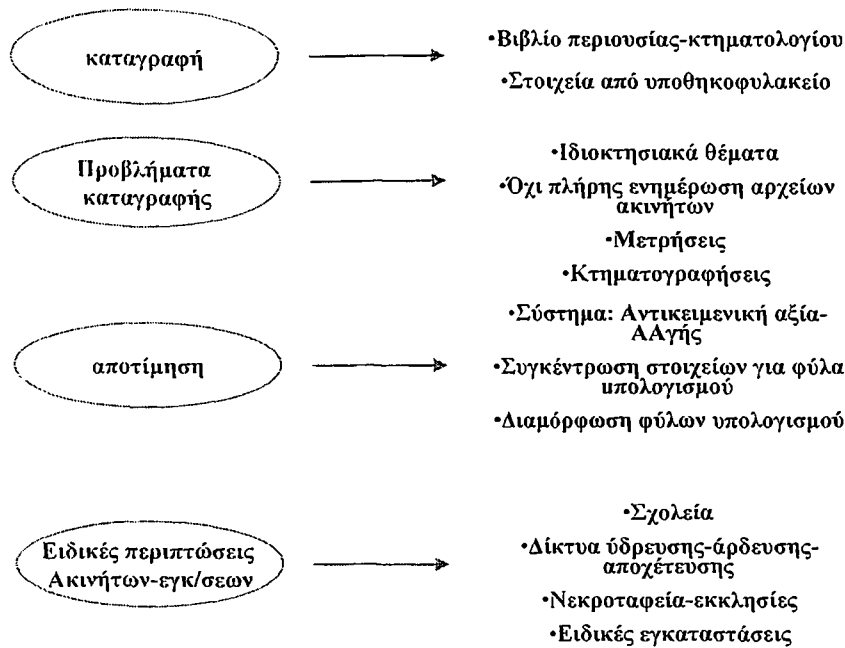
Τέλος πρέπει να σημειώσουμε ότι οποιεσδήποτε διαφορές στην απογραφή έναρξης (ποσότητας ή αξίας), που θα προκύψουν από μεταγενέστερο έλεγχο της απογραφής μπορούν να καταχωρηθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς, αφού εγκριθούν από το Δημοτικό Συμβούλιο. Αυτό θα μπορεί να γίνει για τις διαφορές που θα προκύψουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επόμενων (3) χρήσεων.

9. Απογραφή ακινήτων

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

Θα πρέπει επίσης να εντοπιστούν οι σημαντικής αξίας εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων, δηλαδή όλες οι εγκαταστάσεις (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, κλιματιστικές, κλπ.), οι οποίες είναι ενσωματωμένες στα κτίρια και οι οποίες δεν είναι δυνατόν να αποκολληθούν χωρίς να υποστούν βλάβες.

Για τον προσδιορισμό της αξίας του, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι κανόνες εκτιμώσεως (αντικειμενικού ή μη προσδιορισμού), που εφαρμόζονται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, στην οποία θα πρέπει να αποταθεί ο Δήμος. Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού, η εκτιμώμενη αξία μπορεί να δοθεί και από συμβολαιογραφικό γραφείο.



10. Απογραφή έργων κοινωφελών ή κοινόχρηστων

Πέρα των όσων αναφέρονται σχετικά με τα έργα, στον «Οδηγό για τη διενέργεια της Απογραφής Έναρξης» θα πρέπει να επισημανθεί η σκοπιμότητα του εντοπισμού των τεχνικών έργων, που αφορούν πάγια και ο διαχωρισμός τους από τα έργα που αφορούν σε επισκευές και συντηρήσεις τα οποία δεν πρέπει να απογραφούν.

Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει ο υπεύθυνος της Απογραφής σε συνεργασία με ένα από τα μέλη της ομάδας, που τον υποστηρίζει και κατέχει τις απαραίτητες λογιστικές γνώσεις να ζητήσει από την τεχνική υπηρεσία κατάσταση όλων των έργων που έγιναν τα τελευταία χρόνια. Συγκεκριμένα στην κατάσταση αυτή θα συμπεριληφθούν τα κοινόχρηστα έργα της τελευταίας 12ετίας, καθώς επίσης και τα λοιπά έργα (π.χ. δίκτυο, ύδρευσης - αποχέτευσης), που έχουν υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή με βάση τους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίου. Στη συνέχεια από τα στοιχεία των σχετικών φακέλων θα εντοπιστούν όσα έργα αφορούν πάγια περιουσιακά στοιχεία και για τα οποία θα συμπληρωθούν απογραφικά δελτία. Αυτά θα πρέπει να υπογράφονται για την ορθότητα τους, τόσο από τα μέλη της απογραφικής ομάδας όσο και από τους υπαλλήλους της τεχνικής υπηρεσίας που θα συμμετέχουν στη συλλογή των στοιχείων. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στον εντοπισμό και την καταχώρηση στα απογραφικά δελτία των επιχορηγήσεων που έχουν ληφθεί για τα αντίστοιχα πάγια, όπως αυτές προκύπτουν από τους σχετικούς φακέλους. Μετά τη συμπλήρωση των Απογραφικών Δελτίων, που αναφέρουμε πιο πάνω, θα πρέπει επιδιωχθεί η φυσική εξακρίβωση - επαλήθευση των έργων που απογράφηκαν. Εδώ είναι σκόπιμο να

ΔΗΜΟΣ
Κωδικός Παγίου.....

Απεγράφη την.../.../...
Υπογραφή(σφραγίδα)

Τα λοιπά πάγια στοιχεία πρέπει να απογραφούν στην τρέχουσα αξία τους. Η τρέχουσα αξία θα προσδιοριστεί με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής και με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

Ως αξία κτήσης μπορεί να εκληφθεί η σημερινή αξία ενός καινούργιου παγίου μειωμένη ανάλογα με την παλαιότητα και την τεχνολογική απαξίωσή του.

Αξιοποιώντας την δυνατότητα που μας δίνει η νομοθεσία για εφ' άπαξ απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων που το κόστος απόκτησής τους είναι μέχρι 600 ευρώ (για τους Δήμους συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) , μπορούμε να εμφανίσουμε όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αποσβεσμένα κατά 1 ευρώ. Με τις διατάξεις του φορολογικού νόμου του 2753/1999 ακόμη και οι Η/Υ και το λογισμικό τους μπορούν να αποσβένονται εφ' άπαξ ανεξαρτήτως κόστους απόκτησης.

Τα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να εμφανιστούν με:

- την αξία απόκτησής τους
- τις αποσβέσεις μέχρι 31/12
- την αναπόσβεστη αξία τους , διαμορφώνοντας την εξίσωση:

$$\text{ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ} - \text{ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ} = \text{ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ}$$

Η αξία κτήσης στα μη πλήρως αποσβεσμένα πάγια θα προσδιοριστεί με την αξία απόκτησης βάσει τιμολογίου αγοράς ή της αγοραίας αξίας κατά τον χρόνο απόκτησης ή βάσει βεβαίωσης της τεχνικής υπηρεσίας (για τεχνικές κατασκευές από τον Δήμο).

- Στα ολοσχερώς αποσβεσμένα περιουσιακά στοιχεία η αξία κτήσης μπορεί να προσδιοριστεί και κατά προσέγγιση, όταν η προσφυγή σε τιμολόγια αγοράς είναι, για διάφορους λόγους ανέφικτη. Ένας τέτοιος τρόπος προσδιορισμού δεν θα επηρεάσει την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, καθότι η αναπόσβεστη αξία θα είναι σε κάθε περίπτωση 1 ευρώ.
- Ως αξία μπορούμε να ορίσουμε ένα λογιστικό ισότιμο, δηλαδή να ορίσουμε μία ενδεικτική τιμή σαν αξία μίας ομάδας παγίων, πχ. για τις καρέκλες α' τύπου 30 ευρώ, για τις καρέκλες β' τύπου 50 ευρώ και για τις καρέκλες γ' τύπου 60 ευρώ.

12. Απογραφή των Υλικών του Δήμου (Αποθεμάτα)

Η Απογραφή των πρώτων υλών, των αναλωσίμων και των ανταλλακτικών των παγίων στοιχείων θα γίνει με ημερομηνία 31/12/XXXX και θα γίνεται κάθε χρόνο φυσική απογραφή. Δύο είναι τα θέματα που θα μας απασχολήσουν σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων:

Η οργάνωση της φυσικής απογραφής της αποθήκης: Κατά την πρώτη Απογραφή της αποθήκης πρέπει να γίνει καταγραφή όλων των υλικών που υπάρχουν και μάλιστα αναλυτικά (κατά είδος). Είναι πιθανόν να υπάρχουν άχρηστα υλικά, τα οποία δεν χρειάζεται να απογραφούν, αλλά να πεταχθούν αφού πρώτα συνταχθεί πρωτόκολλο καταστροφής. Πρέπει να διευκρινίσουμε ποια υλικά θα απογράψει ο Δήμος στις 31/12/XXXX.

α) Εκείνα, τα οποία ανήκουν στην ιδιοκτησία του και ευρίσκονται στους χώρους του Δήμου.

β) Εκείνα που ανήκουν στην ιδιοκτησία του και στις 31/12/XXXX ευρίσκονται σε χώρους τρίτων (γιατί πιθανόν να έχουν αποσταλεί για επισκευή, διόρθωση κλπ.). Εννοείται ότι κάποια που έχουν επιστραφεί στους προμηθευτές και έχουν εκδοθεί από αυτούς πιστωτικά τιμολόγια δεν θα απογραφούν, εφόσον με την έκδοση του πιστωτικού Τιμολογίου έχει περιέλθει η ιδιοκτησία στον προμηθευτή.

γ) Εκείνα που ανήκουν σε τρίτους και τυχαίνει να ευρίσκονται στις 31/12 σε χώρους του Δήμου. Αυτά τα υλικά θα καταγραφούν, θα εμφανιστούν σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου απογραφών, δεν θα αποτιμηθούν και θα καταχωρηθούν σε λογαριασμούς τάξεως.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων: Ένα ζήτημα είναι σε ποιες τιμές και με ποια μέθοδο θα γίνει η πρώτη αποτίμηση των αποθεμάτων στην Απογραφή Έναρξης. Θεωρούμε πως ο πιο προσιτός τρόπος αποτίμησης για την Απογραφή Έναρξης είναι η τελευταία τιμή απόκτησης. Παρακάτω βλέπουμε ένα πίνακα Απογραφής αποθεμάτων:

α/α	Περιγραφή είδους	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	συνολική αξία
Αποθήκη καθαριότητας					
Αναλώσιμα υλικά					
1	Σακούλες καθαριότητας	Kg	100	200	20.000
Ανταλλακτικά παγίων					
1	Ανταλλακτικό Α' μηχανικού σαρώθρου	τεμάχιο	10	10.000	100.000

13. Καταγραφή και Αποτίμηση Συμμετοχών-Εγγυήσεων

Ο Δήμος χρειάζεται να καταγράψει τη συμμετοχή του σε δημοτικές, διαδημοτικές και άλλες επιχειρήσεις. Η αξία των συμμετοχών θα εμφανιστεί, ξεχωριστά, στο ενεργητικό του ισολογισμού όπως και στο προσάρτημα του ισολογισμού που θα επισυνάπτεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Η αποτίμηση των συμμετοχών αυτών θα γίνει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν.2190/20 περί Α.Ε. Σύμφωνα λοιπόν με αυτές η συμμετοχή του Δήμου σε δημοτικές ή διαδημοτικές επιχειρήσεις θα αποτιμηθεί με βάση την μικρότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας (σαν τρέχουσα αξία για τις μετοχές των ανωνύμων εταιρειών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο λαμβάνεται η λογιστική αξία της μετοχής στον τελευταίο νόμιμα δημοσιευμένο ισολογισμό).

Για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας της μετοχής λαμβάνονται υπ' όψη τα παρακάτω :

Λογιστική καθαρή θέση		αξία
Κεφάλαιο		XXXXXX
Πλέον	Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	XXXXXX
	Διαφορές αναπροσαρμογής	XXXXXX
	Επιχορηγήσεις επενδύσεων	XXXXXX
	Αποθεματικά κεφάλαια	XXXXXX
	Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου	XXXXXX
Πλέον	Κέρδη σε νέο	XXXXXX
Μείον	ή Ζημιές σε νέο	-XXXXXX
	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	XXXXXXX

Το πρόβλημα που θα παρουσιαστεί πιθανόν, είναι ότι η λογιστική αξία των μετοχών θα είναι μικρότερη από την ονομαστική τους αξία μιας και μεγάλος αριθμός δημοτικών επιχειρήσεων εμφανίζεται με ζημιές.

Για την πληρέστερη πληροφόρηση και εμφάνιση των συμμετοχών θα πρέπει να εμφανίσουμε δύο στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές:

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

≡ Τις αρνητικές διαφορές μεταξύ αξίας κτήσης των συμμετοχών και τρέχουσας αξίας τους στον λογαριασμό 18.00.98 «προβλέψεις για υποτίμηση» με αρνητικό πρόσημο.

Η συμμετοχή του Δήμου σε άλλες επιχειρήσεις θα εμφανιστεί και αποτιμηθεί ως εξής ανά κατηγορία:

Τίτλοι	Τρέχουσα τιμή
Τίτλοι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
Συμμετοχές σε άλλες πλην ΑΕ εταιρείες	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ,όπως εμφανίζεται στον τελευταίο νόμιμα, δημοσιευμένο ισολογισμό

Η συμμετοχή του Δήμου πρέπει να αποτυπώνεται στην Απογραφή Έναρξης με την μορφή του παρακάτω πίνακα:

Ονομασία επιχείρησης	Είδος μετοχών	Αξία μετοχών	Ποσοστό συμμετοχής
Δημοτική επιχείρηση πολιτισμού	Ονομαστικές	10.000.	100%
Ποδοσφαιρική ομάδα	Ανώνυμες	5.000.	20%

Είναι πιθανό, ο Δήμος να έχει μισθώσει ακίνητα για να εγκαταστήσει μέρος των υπηρεσιών του. Έναντι εγγύησης να έχει καταβάλλει ένα ή δύο μισθώματα στους ιδιοκτήτες αυτών των ακινήτων. Τα ποσά αυτά αποτελούν μία απαίτηση (μακροπρόθεσμη) του Δήμου και πρέπει να εμφανιστούν στην απογραφή έναρξης εφαρμογής του Διπλογραφικού ,όπως επίσης θα εμφανίζονται σε όλους τους ισολογισμούς μέχρι την επιστροφή τους στο ταμείο του Δήμου.

Άλλη περίπτωση που είναι πιθανόν να έχει δώσει ο Δήμος εγγύηση, είναι για ηλεκτροδότηση, για υδροδότηση και κάθε άλλη περίπτωση που απαιτεί, συμβατικά, την καταβολή εγγύησης εκ μέρους του Δήμου.

Αυτό που πρέπει να κάνει ,λοιπόν, ο Δήμος είναι να καταγράψει τις εγγυήσεις που έχει δώσει, ανά κατηγορία εγγύησης και να εμφανίσει τα ποσά στα βιβλία και πιο συγκεκριμένα στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού σαν απογραφή έναρξης.

Οι λογαριασμοί που θα εμφανιστούν τα ποσά αυτά είναι 18.11 «δοσμένες εγγυήσεις».

14. Καταγραφή Απαιτήσεων

A. Καταγραφή και Αποτίμηση των Απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις του Δήμου διακρίνονται σε: α) εκείνες που αφορούν τις βεβαιωμένες σε βάρος δημοτών και σε β) εκείνες που αφορούν το Δημόσιο.

α) απαιτήσεις από τους δημότες: Από το εισπρακτέο υπόλοιπο μπορούμε να πάρουμε τις βεβαιωμένες απαιτήσεις και να τις εμφανίσουμε στα βιβλία του Διπλογραφικού.

Σχετικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις πρέπει στον Ισολογισμό Έναρξης του Δήμου να γίνει σαφής διαχωρισμός μεταξύ των βέβαιων και των επισφαλών απαιτήσεων του Δήμου.

Επιγραμματικά θα πρέπει να πάρουμε υπόψη μας τις παραγραφείες απαιτήσεις οι οποίες σαφώς και θα πρέπει να θεωρηθούν επισφαλείς ,ανεξάρτητα αν δεν έχουν γίνει οι σχετικές διαγραφές.

β) Απαιτήσεις από το Δημόσιο: Πρέπει να καταγραφούν όλες οι απαιτήσεις που έχουν καταστεί βέβαιες και δεν έχουν αποδοθεί στις 31/12/XXXX στον Δήμο. Κατά την καταγραφή των απαιτήσεων χρειάζεται να διαχωριστούν υπό παραγραφή απαιτήσεις και να καταχωρηθούν στις επισφαλείς.

Β. Καταγραφή και αποτίμηση των χρηματικών διαθεσίμων.

Με ημερομηνία 31/12/XXXX θα απογράψουμε τα χρηματικά διαθέσιμα του Δήμου. Αυτά διακρίνονται σε: α) Μετρητά στο ταμείο του Δήμου, β) Καταθέσεις σε λογαριασμούς ταμειυτηρίου ,αναλυτικά ανά τράπεζα και λογαριασμό.

Γ. Καταγραφή και αποτίμηση των χρεογράφων

Είναι πιθανόν ο Δήμος να κατέχει χρεόγραφα όχι σαν μορφή πάγιας μακροπρόθεσμης επένδυσης, αλλά σαν πρόσκαιρη τοποθέτηση. Τα χρεόγραφα αυτά πρέπει να καταγραφούν και να αποτιμηθούν.

Οι πιθανές περιπτώσεις αξιόγραφων, τα οποία ευρίσκονται στην κατοχή του Δήμου είναι:

- ✓ μετοχές εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο
- ✓ μετοχές εταιρειών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο (πιθανόν μετοχές της τοπικής ποδοσφαιρικής ομάδας).
- ✓ έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου
- ✓ μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων
- ✓ repos
- ✓ ομόλογα ελληνικού δημοσίου και τραπεζικά ομόλογα κλπ.

Η αποτίμηση των παραπάνω θα γίνει ως εξής:

Τίτλοι	Τρέχουσα τιμή
Τίτλοι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
Συμμετοχές σε άλλες πλην ΑΕ εταιρείες	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών, όπως εμφανίζεται στον τελευταίο νόμιμα, δημοσιευμένο ισολογισμό
Έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου	Ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων	Η καθαρή τιμή τους
Repos	Η καθαρή τιμή τους
Ομόλογα ελληνικού Δημοσίου και τραπεζικά ομόλογα	Η καθαρή τιμή τους

15. Καταγραφή Υποχρεώσεων

Εδώ θα εμφανιστούν οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του Δήμου, δηλαδή εκείνες που οφείλονται μέχρι την 31/12/XXXX+1, όταν ημερομηνία απογραφής έναρξης είναι η 31/12/XXXX.

Ας δούμε αναλυτικά τις υποχρεώσεις αυτές ανά λογαριασμό:

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

Τα τιμολόγια των προμηθευτών που θα ενταλματοποιηθούν και θα εξοφληθούν με την παράταση του οικονομικού έτους, δηλαδή μέχρι 28/2/XXXX+1 θα εμφανιστούν στην Απογραφή Εναρξης του Δήμου, όπως και τα τιμολόγια που θα ενταλματοποιηθούν και δεν θα εξοφληθούν (θα πάνε για επανέκδοση).

Υποχρεώσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί τιμολόγια αλλά αμφισβητούνται από τον Δήμο θα πρέπει να αντιμετωπιστούν νομικά.

ii. Γραμμάτια πληρωτέα: σε περίπτωση που ο Δήμος έχει εκδώσει γραμμάτιο προς τρίτους για πληρωμή υποχρεώσεων, οι οφειλές αυτές πρέπει να εμφανιστούν στην Απογραφή Εναρξης του Δήμου (αναλυτικά ανά γραμμάτιο).

iii. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τράπεζες.

Ο Δήμος οφείλει δόσεις δανείων στις τράπεζες από τις οποίες έχει λάβει χορηγήσεις. Οι δόσεις των δανείων οι οποίες λήγουν μέχρι την 31/12/XXXX+1 πρέπει να εμφανιστούν, ξεχωριστά βέβαια από τις δόσεις που λήγουν μετά την 31/12/XXXX+1, στα βιβλία του Δήμου ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Τα ποσά των δόσεων αυτών θα είναι το κεφάλαιο μαζί με τους τόκους που είναι δεδουλευμένοι.

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

- Οφειλές προς το προσωπικό ιδιωτικού δικαίου που θα πληρωθεί με την μισθοδοσία της 5/1/XXXX+1. Μιλάμε για δεδουλευμένες οφειλές, μιας και η πληρωμή που θα γίνει στις 5/1/XXXX+1 θα αφορά πραγματοποιημένη εργασία μέχρι 31/12/XXXX.
- Οφειλές προς τους εργαζόμενους, οι οποίες έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες (βάσει αποφάσεων δικαστηρίων).
- Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό Δημοσίου και τρίτων. Τέτοια ποσά μπορεί να είναι παρακρατήσεις (δόσεις δανείων από το ΤΠΔ) από εργαζόμενους του Δή-

μου ή παρακρατήσεις με εισαγγελικές εντολές (οφειλόμενα δάνεια κλπ.). Όλες αυτές οι παρακρατήσεις πρέπει να αποδοθούν μέσα στο έτος που έπεται της Απογραφής.

- Δικαιούχοι επιταγών που δεν έχουν εμφανιστεί: είναι πιθανόν ο Δήμος να έχει στα χέρια του επιταγές έκδοσής του για εξόφληση οφειλών του προς προμηθευτές. Οι επιταγές αυτές δεν έχουν παραληφθεί από τους προμηθευτές για διάφορους λόγους (έλλειψη φορολογικής ή ασφαλιστικής ενημερότητας ή οποιαδήποτε άλλη αδυναμία του προμηθευτή). Αυτές οι επιταγές πρέπει να εμφανιστούν στην Απογραφή Έναρξης του Δήμου.

v. Οφειλές προς την εφορία: στις 31/12/XXXX έχουν δημιουργηθεί υποχρεώσεις προς την ΔΟΥ. Τέτοιου είδους οφειλές μπορεί να είναι:

- Φόροι και χαρτόσημα που έχουν παρακρατηθεί ή θα παρακρατηθούν για αμοιβές προσωπικού δεδουλευμένες μέχρι 31/12/XXXX (ΦΜΥ κλπ)
- Φόροι και χαρτόσημα τρίτων (δικηγόροι και λοιποί ελεύθεροι επαγγελματίες)
- Φόροι που έχουν παρακρατηθεί μέχρι 31/12/XXXX από προμηθευτές και δεν έχουν αποδοθεί στην ΔΟΥ.
- Βεβαιωμένες οφειλές προς την ΔΟΥ που έχουν προκύψει μέχρι 31/12/XXXX (όπως πρόστιμα και προσυζητήσεις που δεν έχουν πληρωθεί)

vi. Οφειλές προς ασφαλιστικά ταμεία.

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

16. Διαμόρφωση Καθαρής Θέσης-Κεφαλαίου

Η διαφορά ανάμεσα στην περιουσία του Δήμου, όπως θα εμφανιστεί με το σύνολο του ενεργητικού του, και στις υποχρεώσεις προς τρίτους θα διαμορφώσει τη καθαρή θέση του Δήμου. Αυτή θα αποτελείται από:

- το κεφάλαιο
- αποθεματικά (από δωρεές ή άλλα νομοθετημένα αποθεματικά)
- και από επιχορηγήσεις για την κατασκευή περιουσιακών στοιχείων.
- Η καθαρή θέση του Δήμου θα διαμορφωθεί μέσα από την εξίσωση:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ=ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ή

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ=ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ + ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Οπότε έχουμε:

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ =ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

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

Σχηματικά έχουμε (με ενδεικτικούς αριθμούς):

Διαμόρφωση Ενεργητικού	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	100.000
Διαμόρφωση Υποχρεώσεων προς Τρίτους	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	40.000
Διαμόρφωση Καθαρής Θέσης	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	60.000

17. Η Διαδικασία Έγκρισης της Απογραφής

Με την ολοκλήρωση της Απογραφής Έναρξης η Επιτροπή Απογραφής πρέπει να συντάξει έκθεση, την οποία θα «φέρει» στο Δημοτικό συμβούλιο για έγκριση και στην πορεία με βάση την έγκριση και τις τυχόν τροποποιήσεις που θα γίνουν θα συνταχθεί η τελική έκθεση, η οποία θα αποτελέσει τη βάση για εισαγωγή των στοιχείων στα βιβλία του Διπλογραφικού Συστήματος.

Η μορφή της έκθεσης της Επιτροπής μπορεί να έχει την παρακάτω μορφή:

i. Εισηγητική έκθεση όπου θα αναφέρονται:

- η επιτροπή που τη συνέταξε, η σύνθεσή της καθώς και η απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου με την οποία ορίστηκε αυτή η επιτροπή.
- τα στοιχεία που συνέλεξε η επιτροπή.
- οι πηγές άντλησης των στοιχείων.
- οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν.

ii. Καταγραφή και αποτίμηση των παγίων στοιχείων, καθώς και κάθε μορφής πάγια και μακροπρόθεσμης επένδυσης του Δήμου.

Τα ενσώματα (υλικά) πάγια περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να αναφέρονται αναλυτικά με:

- την περιγραφή τους, τη χρονολογία και την αξία κτήσης τους
- τις αποσβέσεις που έχουν υπολογιστεί μέχρι την ημέρα που έγινε η Απογραφή Έναρξης.
- τον τόπο εγκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου
- τα τυχόν βάρη τα οποία έχουν εγγραφεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- τα βάρη αυτά θα πρέπει να αποδεικνύονται με βεβαίωση του οικείου υποθηκοφύλακα (όσον αφορά τα ακίνητα)
- εάν τα πάγια στοιχεία βρίσκονται σε ενέργεια ή είναι αδρανή.

Η μορφή του πίνακα απογραφής ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι η ακόλουθη:

A/α	Περιγραφή	Χρονολογία κτήσης	Αξία κτήσης	αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία	Χώρος λειτουργίας	Τυχόν βάρη
-----	-----------	-------------------	-------------	------------	------------------	-------------------	------------

Αναλυτικά στην έκθεση πρέπει να αναφέρονται τυχόν πάγια στοιχεία του ενεργητικού του Δήμου, τα οποία είναι σε αχρηστία και άλλα για τα οποία συντάχθηκε πρωτόκολλο καταστροφής και δεν εμφανίζονται στην Απογραφή Έναρξης.

Ξεχωριστά πρέπει να εμφανιστούν στην έκθεση τα κοινόχρηστα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου και να αιτιολογείται το κοινόχρηστο του χαρακτήρα τους.

Θα αναγραφούν με την μορφή πίνακα οι συμμετοχές και οι τίτλοι του Δήμου.

Ο πίνακας θα περιέχει:

- είδος συμμετοχής ή τίτλου
- αριθμός τεμαχίων
- αξία αποτίμησης τίτλου

Η μορφή του πίνακα είναι η ακόλουθη:

Είδος τίτλου ή συμμετοχής	Αριθμός τεμαχίων	Αξία
---------------------------	------------------	------

Οι δοσμένες εγγυήσεις θα πρέπει να αναγραφούν σε κατάσταση ανά είδος εγγύησης

iii. Η καταγραφή και η αποτίμηση των αποθεμάτων καθώς και ο τρόπος αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε.

Τα αποθέματα θα απογραφούν αναλυτικά ανά είδος, ομαδοποιημένα ανά γενικότερη κατηγορία αναφέροντας:

- ✎ την περιγραφή του είδους
- ✎ τη μονάδα μέτρησης (πχ τεμάχιο, kg, m ,m²,m³ κλπ.)
- ✎ την ποσότητα
- ✎ την αξία ανά μονάδα μέτρησης
- ✎ τη συνολική αξία ανά είδος

Τα αποθέματα θα απογραφούν ανά αποθηκευτικό χώρο ξεχωριστά.

Μία μορφή που θα μπορούσε να πάρει ο πίνακας απογραφής των αποθεμάτων είναι η παρακάτω:

ΑΠΟΘΗΚΗ		ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ		ΣΤΑΘΜΟΥ		ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	
Πρώτες ύλες							
A/α	Περιγραφή	Μονάδα μέτρησης	ποσότητα	Τιμή μονάδος	Συνολική αξία		

iv. Η καταγραφή και αποτίμηση των απαιτήσεων

- οι απαιτήσεις από φόρους-τέλη θα πρέπει να αναγραφούν με βάση το έγγραφο, το οποίο προσδιορίζει το είδος, το ποσό και το φορέα απαίτησης. Δεν θα πρέπει δηλαδή να αναγραφούν ποσά για τα οποία υπάρχει διεκδίκηση του Δήμου από την κεντρική διοίκηση.
- θα αναφερθούν διαχωρισμένες οι βέβαιες απαιτήσεις και
- διαχωρισμένες οι επισφαλείς, μιας και στον Ισολογισμό Έναρξης θα πρέπει να εμφανιστούν ξεχωριστά.

v. Η καταμέτρηση των χρηματικών διαθεσίμων με επισύναψη πρωτοκόλλου καταμέτρησης και δικαιολογητικών εγγράφων των τραπεζών, τα οποία να αποδεικνύουν τις χρηματικές τοποθετήσεις του Δήμου σε αυτές.

vi. Κατάσταση που να αναφέρονται τα χρεόγραφα που ανήκουν στο Δήμο.

vii. Οι βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του Δήμου σε πιστωτικούς οργανισμούς αποδεδειγμένες με κάθε σχετικό παραστατικό του πιστωτικού οργανισμού.

- οι δόσεις των δανείων θα πρέπει να είναι διαχωρισμένες σε μακροπρόθεσμες και σε βραχυπρόθεσμες.
- οι εγγυήσεις που έχει λάβει ο Δήμος από τρίτους(πχ. ληφθείσες εγγυήσεις μισθωμάτων) θα πρέπει να αναφερθούν ονομαστικά στην έκθεση.

viii. Αναλυτική κατάσταση των υποχρεώσεων προς προμηθευτές και κάθε άλλο πιστωτή ή δικαιούχο χρημάτων.

- υποχρεώσεις σε εργολάβους
- υποχρεώσεις σε προμηθευτές υλικών
- υποχρεώσεις σε προμηθευτές παγίων
- υποχρεώσεις σε προμηθευτές υπηρεσιών

Εάν έχουν δοθεί προκαταβολές προς προμηθευτές, αυτές θα πρέπει να αναφερθούν ξεχωριστά στην έκθεση της Απογραφής Έναρξης και να εμφανιστούν επίσης, ξεχωριστά στον ισολογισμό έναρξης.

ix. Αναλυτική κατάσταση για απαιτήσεις προς τρίτους προς οφειλόμενα σε απόδοση ποσά για κρατήσεις υπέρ τρίτων.

x. Υποχρεώσεις προς την εφορία:

- υποχρεώσεις από παρακρατήσεις φόρων και τελών από τους εργαζόμενους (ΦΜΥ, χαρτόσημο κλπ.)
- υποχρεώσεις από παρακρατήσεις τρίτων εργολάβων, προμηθευτών, ελευθέρων Επαγγελματιών κλπ.)
- υποχρεώσεις για κάθε άλλο λόγο.

xi. Υποχρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία αναλυτικά κατά ασφαλιστικό ταμείο

xii. Η έκθεση πρέπει να αναφέρει τις αμφισβητήσεις νομικού χαρακτήρα, που εμφανίστηκαν κατά τη διάρκεια της Απογραφής Έναρξης, τις λύσεις που τυχόν δόθηκαν στα θέματα αυτά καθώς και τα θέματα που εκκρεμούν και πρέπει να αντιμετωπιστούν από το Δήμο στην πορεία

xiii. Τέλος η έκθεση θα προσδιορίζει το κεφάλαιο του Δήμου μέσα από την εξίσωση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ=ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

xiv. Πληροφοριακά στοιχεία τα οποία θα εμφανιστούν σε λογαριασμούς τάξης, όπως είναι:

- τυχόν εγγυήσεις που δόθηκαν από το Δήμο για λογαριασμό τρίτων
- εγγυητικές επιστολές ή άλλα έγγραφα εγγύησης τα οποία βρίσκονται στην κατοχή του Δήμου ή έχουν δοθεί από το Δήμο σε τρίτους για εγγύηση.

χν. Τυχόν λάθη ή παραλείψεις στην Απογραφή Έναρξης του Δήμου είναι δυνατόν να διορθωθούν στους Ισολογισμούς των επόμενων τριών ετών.

Με την έννοια αυτή θα πρέπει στο προσάρτημα του Ισολογισμού των επόμενων Ισολογισμών να αναφέρονται αυτές οι παραλείψεις ή λάθη της Απογραφής Έναρξης και να γίνεται η διόρθωση με λογιστικές εγγραφές στις πράξεις Ισολογισμού (εγγραφές κλεισίματος Ισολογισμού).

Η εισήγηση της Επιτροπής Απογραφής θα υποβληθεί στο Δημοτικό Συμβούλιο για έγκριση. Η έγκρισή της από το ΔΣ θα την περιβάλλει νομικά και θα της δώσει την απαραίτητη αποδοχή να αποτελέσει επίσημα τον Ισολογισμό Έναρξης του Δήμου.

Μετά την έγκριση από το Δημοτικό Συμβούλιο οι λογαριασμοί μπορούν και επίσημα να καταχωρηθούν στο μητρώο παγίων και στη γενική λογιστική. Επίσης μετά από την επίσημη καταχώριση μπορούν να εκτυπωθούν θεωρημένα:

- Το βιβλίο μητρώο παγίων
- Η Απογραφή και ο Ισολογισμός Έναρξης στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού.
- Το ημερολόγιο απογραφής .

18. Ενημέρωση Στοιχείων στο Μητρώο Παγίων και των Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής

Το μητρώο παγίων είναι ένα επίσημο (θεωρημένο) βιβλίο του Δήμου , όπου θα απεικονίζει το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων (κινητών και ακινήτων). Θα ενημερωθεί με τα στοιχεία που θα προκύψουν από την πρώτη καταγραφή των παγίων, ή μπορεί να ενημερωθεί και στη διάρκεια της καταγραφής και με την οριστικοποίηση της απογραφής από το Δημοτικό Συμβούλιο, να πάρει τον οριστικό του χαρακτήρα.

Μάλιστα οι διαφορετικές εκτυπώσεις που θα λάβουμε από το μητρώο παγίων μπορούν να αποτελέσουν τις συνοδευτικές καταστάσεις στο εισηγητικό προς το Δημοτικό Συμβούλιο.

Χρονοδιάγραμμα για τις εργασίες απογραφής

Λογαριασμός	Είδος απογραφής	Χρονοδιάγραμμα
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
10-17	Πάγια περιουσιακά στοιχεία	Μέχρι 4ο μήνα του επόμενου έτους
18	Συμμετοχές σε δημοτικές-διαδημοτικές επιχειρήσεις	Τον 4ο -5ο μήνα του επόμενου έτους
20-28	Απογραφή έναρξης αποθεμάτων	Την 31/12 ποσοτική απογραφή & μέχρι τον 2ο μήνα αξιακή απογραφή
30	Απαιτήσεις από φόρους -τέλη - επιδοτήσεις κλπ.	Τον 1ο - 2ο μήνα του επόμενου έτους.
38	Χρηματικά διαθέσιμα	Στις αρχές του έτους
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
40	Διαμόρφωση του Κεφαλαίου	Η τελευταία εργασία που θα πραγματοποιηθεί
45	Δόσεις δανείων	Στις αρχές του έτους
45.90	Ληφθείσες εγγυήσεις	Μέσα στο 1ο 2μηνο του επόμενου έτους
50	Προμηθευτές	Στις αρχές του έτους
52	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε τράπεζες	Στις αρχές του έτους
53	Οφειλές προς το προσωπικό	Στις αρχές του έτους
53.20	Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό Δημοσίου και τρίτων	Στις αρχές του έτους
53.90	Δικαιούχοι επιταγών που δεν έχουν εμφανιστεί.	Στις αρχές του έτους
54	Οφειλές προς την εφορία	Στο 2ο 15ήμερο του Ιανουαρίου
54.03	Φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού	Στο 2ο 15ήμερο του Ιανουαρίου
54.04	Φόροι-τέλη αμοιβών τρίτων	Στο 2ο 15ήμερο του Ιανουαρίου
54.09	Λοιποί φόροι-τέλη	Στο 2ο 15ήμερο του Ιανουαρίου
54.99	Φόροι-τέλη προηγούμενων χρήσεων	Στο 2ο 15ήμερο του Ιανουαρίου
55	Οφειλές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς	Στο 2ο 15ήμερο του Ιανουαρίου
	Σύνταξη έκθεσης προς το Δημοτικό Συμβούλιο	Τον 5ο μήνα του επόμενου έτους

Κωδικοποίηση Παγίων

Κωδικός Γενικής Λογιστικής	Περιγραφή	Κωδικός Μητρώου Παγίων
	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00.00	Γήπεδα-οικόπεδα	
	Γήπεδα-οικόπεδα	0.00
10.01.00	Ορυχεία	
	Ορυχεία	0.10
10.02.00	Μεταλλεία	
	Μεταλλεία	0.20
10.03.00	Λατομεία	
	Λατομεία	0.30
10.04.00	Αγροί	
	Αγροί	0.40
10.05.00	Φυτείες	
	Φυτείες	0.50
10.06.00	Δάση	
	Δάση	0.60
	Κτίρια-εγκ/σεις κτιρίων-τεχνικά έργα	
	Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων	
11.00.00	Κτίρια γραφείων-καταστημάτων-κατοικιών	1.00
	Αποθήκες	1.01
	Βιομηχανοστάσια	1.02
	Κτίρια στάθμευσης μεταφορικών μέσων (γκαράζ)	1.03
	Δημοτικές αγορές	1.04
	Γεωργικά-κτηνοτροφικά κτίρια	1.05
	Κτίρια ξενοδοχείων, μπαγκαλούς, κάμπινγκ,ξενώνων	1.06
	Εκπαιδευτήρια	1.07
	Μουσεία,θέατρα,κινηματογράφοι,εκθεσιακά κέντρα και συναφή κτίρια	1.08
	Εκκλησίες	1.09
11.01.00	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών	
	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών	1.10
11.02.00	Λοιπά τεχνικά έργα	
	Εγκαταστάσεις νεκροταφείων	1.20
	Αθλητικές εγκαταστάσεις	1.21
	Έργα ύδρευσης	1.22
	Έργα άδρευσης	1.23
	Έργα αποχέτευσης	1.24
	ΧΥΤΑ	1.25
	Βιολογικός καθαρισμός	1.26
	Λοιπά τεχνικά έργα	1.27
11.03.00	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων	
	Διαμορφώσεις γηπέδων.	1.31
11.07.00	Κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	
	Κτίρια γραφείων-καταστημάτων-κατοικιών σε ακίνητα τρίτων	1.70
	Αποθήκες σε ακίνητα τρίτων	1.71
	Βιομηχανοστάσια σε ακίνητα τρίτων	1.72
	Κτίρια στάθμευσης μεταφορικών μέσων (γκαράζ) σε ακίνητα τρίτων	1.73
	Δημοτικές αγορές σε ακίνητα τρίτων	1.74
	Γεωργικά-κτηνοτροφικά κτίρια σε ακίνητα τρίτων	1.75

	Κτίρια ξενοδοχείων,μπαγκαλόουζ,κάμπινγκ,ξενώνων σε ακίνητα τρίτων	1.76
	Μουσεία,θέατρα,κινηματογράφοι,εκθεσιακά κέντρα και συναφή κτίρια σε ακίνητα τρίτων	1.78
11.08.00	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων	
	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων	1.80
11.09.00	Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα Τρίτων	
	Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα Τρίτων	1.90
11.10.00	Υποκειμενα σε αποσβεσεις διαμορφώσεις γηπέδων	
	Διαμορφώσεις γηπέδων σε ακίνητα τρίτων	1.91
12.00.00	Μηχανήματα-Τεχνικές Εγκαταστάσεις-Λοιπά Μηχανήματα	
	Μηχανήματα	
	Μηχανήματα	2.00
	Μηχανήματα έργων	2.01
	Λοιπά μηχανήματα	2.02
12.01.00	Τεχνικές εγκαταστάσεις	
	Τεχνικές εγκαταστάσεις	2.10
12.02.00	Φορητά μηχανήματα χειρός	
	Φορητα μηχανήματα χειρός	2.20
12.03.00	Εργαλεία	
	Εργαλεία	2.30
12.04.00	Καλούπια - Ιδιοσσκευές	
	Καλούπια - Ιδιοσσκευες	2.40
12.05.00	Μηχανολογικά όργανα	
	Μηχανολογικά όργανα	2.50
12.06.00	Λοιπος μηχανολογικός εξοπλισμός	
	Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	2.60
12.07.00	Μηχήματα σε ακινήτα τρίτων	
	Μηχανήματα σε ακινήτα τρίτων	2.70
12.08.00	Τεχνικές εγκαταστάσεις. Εγκαταστάσεις σε ακινήτα τρίτων	
	Τεχνικές εγκαταστάσεις. Εγκαταστάσεις σε ακινήτα τρίτων	2.80
12.09.00	Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων	
	Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων	2.90
13.00.00	Μεταφορικά Μέσα	
	Αυτοκίνητα - Λεωφορεία	
	Αυτοκίνητα - Λεωφορεία	3.00
13.01.00	Επιβατικά αυτοκίνητα	
	Επιβατικά αυτοκίνητα	3.10
13.02.00	Αυτ/τα φορτηγά, ρυμούλκες ειδικής χρήσεως	
	Αυτ/τα φορτηγά, ρυμούλκες και ειδικής χρήσεως	3.20
	Φορτηγά	3.21
	Ημιφορτηγά	3.22
	Ρυμούλκες	3.23
	Απορριματοφόρα	3.24
	Υδροφόρες	3.25
	Ασθενοφόρα	3.26
	Κινητά ιατρεία,εργαστήρια,βιβλιοθήκες	3.27
13.03.00	Σιδηροδρομικά οχήματα	
	Σιδηροδρομικά οχήματα	3.30
13.04.00	Πλωτά μέσα	
	Πλωτά μέσα	3.40
13.05.00	Εναερια μέσα	
	Εναέρια μέσα	3.50
13.06.00	Μέσα εσωτερικών μεταφορών	

	Μέσα εσωτερικών μεταφορών	3.60
13.09.00	<i>Λοιπά μέσα μεταφοράς</i> Λοιπά μέσα μεταφοράς	3.90
14.00.00	<i>Επιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός</i> <i>Επιπλα</i> Γραφεία	4.01
	Καρέκλες-πολυθρόνες	4.02
	Τραπέζια	4.03
	Βιβλιοθήκες-ντουλάπες-εφοδιασμοί	4.04
14.01.00	<i>Σκεύη</i> Ηλεκτρικές συσκευές	4.10
	Μηχανήματα κλιματισμού	4.11
14.02.00	<i>Μηχανές γραφείου</i> Γραφομηχανές	4.20
14.02.01	Πολύγραφοι	4.21
14.02.02	Υπολογιστικές και λογιστικές μηχανές	4.22
14.02.03	Φωτοτυπικά μηχανήματα	4.23
14.02.98	Λοιπές μηχανές γραφείου	4.29
14.03.00	<i>Η/Υ και ηλεκτρονικά Συγκροτήματα</i> Η/Υ και Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα	4.30
	Οθόνες	4.31
	Printers	4.32
	Scanners	4.33
	Modems	4.34
	Λοιπά είδη Η/Υ	4.35
14.04.00	<i>Μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς</i> Μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς	4.40
14.05.00	<i>Επιστημονικά όργανα</i> Επιστημονικά όργανα	4.50
14.06.00	<i>Ζώα για πάγια εκμετάλλευση</i> Ζώα για παγια εκμετάλλευση	4.60
14.08.00	<i>Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών</i> Τηλεφωνικά κέντρα	4.80
	Τηλεφωνικές συσκευές	4.81
	FAX-TELEX	4.82
14.09.00	<i>Λοιπός εξοπλισμός</i> Λοιπός Εξοπλισμός	4.90
14.30.00	<i>Έργα τέχνης & είδη μη υποκείμενα σε απόσβεση</i> Βιβλία,περιοδικά,εφημερίδες και λοιπές εκδόσεις	4.91
	Ιστορικοί πίνακες,λιθογραφίες και μικροφωτογραφίες	4.92
	Ιστορικά έγγραφα,χειρόγραφα βιβλία,σπάνια έντυπα	4.93
	Κειμήλια	4.94
	Έργα τέχνης	4.95
16.17.00	<i>Ασώματες Ακίνητοποιήσειςκαι έξοδα πολυετούςαπόσβεσης.</i> <i>Έξοδα αναδιοργάνωσης</i> Λογισμικά προγράμματα Η/Υ	6.17
17.00.00	<i>Πάγιες Εγκατ. Κοινής Χρήσεως</i> <i>Κτιριακές εγκαταστάσεις κοινής χρήσης</i> Κτιριακές εγκαταστάσεις κοινής χρήσης	17.00
17.11.00	<i>Πλατείες-Πάρκα-Παιδότοποι κοινόχρηστα</i> Πλατείες	17.11
	Πάρκα	17.12

	Παιδότοποι	17.13
17.31.00	<i>Οδοί-Οδοστρώματα κοινής χρήσης</i> Οδοί-Οδοστρώματα κοινής χρήσης	17.31
17.51.00	<i>Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως</i> Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως	17.51
17.61.00	<i>Μνημεία</i> Μνημεία	17.61
17.71.00	<i>Εγκαταστάσεις ηλεκτροφωτισμού κοινής χρήσης</i> Εγκαταστάσεις ηλεκτροφωτισμού κοινής χρήσης	17.71
17.90.00	<i>Λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσης</i> Λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσης	17.90

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 3^ο

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 3202/2003 ΠΟΥ

ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΟΤΑ

1. Κατάρτιση ψήφιση και έλεγχος του προϋπολογισμού των Δήμων

Για τη σύνταξη, ψήφιση και τον έλεγχο των προϋπολογισμών τους, ως και τη σχετική διαδικασία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις: α) των άρθρων 215-222 του Π.Δ. 410/1995, όπως ισχύουν σήμερα και β) του άρθρου 1 του Β.Δ. της 17-5/15-6-1959 «Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων». Ειδικότερα:

α: Οι νέες διατάξεις του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν 3202/2003, εφαρμόστηκαν για πρώτη φορά κατά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού των ΟΤΑ οικονομικού έτους 2005. Σε σχέση με τις προϋσχύουσες ρυθμίσεις, οι διατάξεις αυτές:

- καθιερώνουν ειδική συνεδρίαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου για τη ψήφιση του προϋπολογισμού,
- προβλέπουν ειδική προθεσμία για την κατάρτιση των προϋπολογισμών των δημοτικών ή κοινοτικών ιδρυμάτων και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου,
- ορίζουν εξαιρετική προθεσμία για τη ψήφιση του προϋπολογισμού του έτους, το οποίο έπεται της διενέργειας των δημοτικών και κοινοτικών εκλογών,
- θεσπίζουν την αρχή της δημοσιότητας του προϋπολογισμού και
- ρυθμίζουν ρητά το θέμα της ευθύνης των υπαιτιών για τη μη έγκαιρη κατάρτιση και ψήφιση του προϋπολογισμού,
- και κυρίως την αιτιολογία κάθε εγγραφής στον προϋπολογισμό και την ισοσκελίση του.

Αναλυτικά για την κατάρτιση του προϋπολογισμού ισχύουν σήμερα τα ακόλουθα:

Η δημορχιακή επιτροπή ή ο πρόεδρος της κοινότητας συντάσσει το σχέδιο του προϋπολογισμού εσόδων - εξόδων του δήμου ή της κοινότητας και το υποβάλλει, αιτιολογώντας κάθε εγγραφή, στο δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο έως τέλος Οκτωβρίου κάθε έτους. Το συμβούλιο, έως το τέλος Νοεμβρίου του ίδιου έτους, ψηφίζει τον προϋπολογισμό σε ειδική για το σκοπό αυτό συνεδρίαση και τον υποβάλλει στο Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας,

ισοσκελισμένο (παρ. 1 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

Κατ' εξαίρεση η προθεσμία ψήφισης του προϋπολογισμού του έτους που έπεται της διενέργειας των δημοτικών και κοινοτικών εκλογών, παρατείνεται έως το τέλος Φεβρουαρίου του έτους αυτού (παρ. 2 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

Αν το σχέδιο του προϋπολογισμού δεν καταρτισθεί και δεν υποβληθεί στις καθορισμένες προθεσμίες ή αν ο πρόεδρος του δημοτικού συμβουλίου ή ο πρόεδρος της κοινότητας δεν μεριμνήσουν για τη σύγκληση του συμβουλίου μέχρι το τέλος του Νοεμβρίου, το συμβούλιο συνέρχεται αυτοδίκαια την πρώτη Κυριακή μετά την ημερομηνία αυτή και προχωρεί στη σύνταξη και ψήφιση του προϋπολογισμού (παρ. 5 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

Σε περίπτωση μη τήρησης των προθεσμιών κατάρτισης και ψήφισης του προϋπολογισμού, οι υπαίτιοι (μέλη της δημορχιακής επιτροπής και του δημοτικού συμβουλίου κ.λπ.) υπέχουν αστική και πειθαρχική ευθύνη κατά τις διατάξεις των άρθρων 183 - 186 του ΔΚΚ (παρ. 6 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

β. Στην παρ. 3 του άρθρου 236 του ΔΚΚ, όπως αυτή προστέθηκε με την περ. (α.iii) του άρθρου 15 του Ν. 3146/2003 (ΦΕΚ 125/Α), προβλέπεται η έκδοση κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, με την οποία θα παρέχονται κάθε έτος οδηγίες για τη σύνταξη του προϋπολογισμού. Ενόψει της κατάθεσης νέου Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα προς ψήφιση από τη Βουλή των Ελλήνων, οι σχετικές οδηγίες για την κατάρτιση του προϋπολογισμού έτους 2008 παρέχονται με την παρούσα εγκύκλιο.

γ. Ο προϋπολογισμός συζητείται σε ειδική συνεδρίαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, δηλαδή σε αποκλειστική συνεδρίαση με μοναδικό θέμα ημερήσιας διάταξης την ψήφιση του προϋπολογισμού. Με τον τρόπο αυτό δίνεται η δυνατότητα στα μέλη του συμβουλίου να επεξεργασθούν λεπτομερώς και να συζητήσουν σε βάθος το προτεινόμενο από τη δημορχιακή επιτροπή ή τον πρόεδρο της κοινότητας σχέδιο, έτσι ώστε ο προϋπολογισμός που θα ψηφισθεί να απεικονίζει πράγματι το ετήσιο πρόγραμμα δράσης του δήμου ή της κοινότητας και να μην αποτελεί μια απλή καταγραφή πρόχειρων προβλέψεων, οι οποίες κατά τη διάρκεια του έτους υπόκεινται σε συνεχείς αναθεωρήσεις.

Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003, σύμφωνα με την οποία κατά τη συζήτηση του

προϋπολογισμού τίθενται υπ' όψη του συμβουλίου χρηματοοικονομικοί και άλλοι δείκτες, θα εφαρμοστεί μετά τον καθορισμό των δεικτών αυτών, με την απόφαση που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 225 του ίδιου Π.Δ., όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 26 του Ν. 3202/2003.

δ. Συνοπτική κατάσταση του ψηφισθέντος προϋπολογισμού δημοσιεύεται σε μια ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή, εάν τέτοια δεν υπάρχει, σε εφημερίδα που εκδίδεται μέσα στα όρια του νομού, όπου βρίσκεται η έδρα του δήμου ή της κοινότητας (παρ. 4 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

Υπόδειγμα της συνοπτικής κατάστασης περιέχεται στην ΚΥΑ 7028/2004. Η κατάσταση θα αποστέλλεται για δημοσίευση μετά την περάτωση του ελέγχου επί του προϋπολογισμού από την εποπτεύουσα αρχή. Ο συγκεκριμένος τρόπος δημοσίευσης εφαρμόζεται παράλληλα με τη διαδικασία που καθορίζεται για όλες γενικά τις κανονιστικού περιεχομένου αποφάσεις του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου από τις διατάξεις των άρθρων 96 παρ. 6 και 119 του Π.Δ. 410/1995.

2. Προϋπολογισμός δημοτικών και κοινοτικών ιδρυμάτων και νομικών προσώπων

Οι διατάξεις που ισχύουν για τους δήμους και αφορούν τον προϋπολογισμό, εφαρμόζονται και στα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (άρθρα 200 παρ. 1 και 203 παρ. 5 του Π.Δ. 410/1995). Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/95, όπως αυτό ισχύει μετά τη δημοσίευση του Ν. 3202/2003, ισχύουν και για τα ανωτέρω ιδρύματα και νομικά πρόσωπα.

Για τη διατύπωση της γνώμης του οικείου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου επί των προϋπολογισμών των ιδρυμάτων και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου των ΟΤΑ, η οποία απαιτείται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 198 του ίδιου Π.Δ., ορίζεται δεκαπενθήμερη προθεσμία, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία ψήφισης του προϋπολογισμού του δήμου ή της κοινότητας (παρ. 1 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 7 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

3. Έλεγχος του προϋπολογισμού

Μετά την αντικατάσταση του άρθρου 205 του Π.Δ. 323/1989 από την παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν. 2307/1995, η οποία κωδικοποιήθηκε στο άρθρο 222 του Π.Δ. 410/1995, ο έλεγχος του Περιφερειακού Διευθυντή αρχικά και του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας

στη συνέχεια περιορίσθηκε αποκλειστικά στις υποχρεωτικές δαπάνες που πρέπει να προβλέπει ο προϋπολογισμός.

Επειδή κρίθηκε ότι η αποδυνάμωση του ελέγχου που ασκούσε στον προϋπολογισμό η εποπτεύουσα αρχή, αποτέλεσε μία από τις αιτίες που οδήγησαν στο φαινόμενο της κατάρτισης πλασματικών προϋπολογισμών, με την παρ. 2 του άρθρου 222 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003, διευρύνθηκε το περιεχόμενο του ελέγχου, πάντοτε στα πλαίσια της συνταγματικά κατοχυρωμένης οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, αν ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας διαπιστώσει ότι δεν έχουν εγγραφεί στον προϋπολογισμό:

- οι υποχρεωτικές δαπάνες ή
- έσοδα που επιβάλλονται υποχρεωτικά από το νόμο ή
- ότι, αντίθετα, έχουν εγγραφεί έσοδα ή έξοδα τα οποία δεν προβλέπονται από το νόμο ή
- ότι το ύψος των εσόδων υπερβαίνει χωρίς καμμία αιτιολογία τις αποδόσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους, καλεί το συμβούλιο να αναμορφώσει κατάλληλα τον προϋπολογισμό μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών.

Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 177 του Π.Δ. 410/1995, ήτοι ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας παραπέμπει τη σχετική απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου στην αρμόδια επιτροπή ελέγχου νομιμότητας των πράξεων των οργάνων των ΟΤΑ (παρ. 2 του άρθρου 222 του Π.Δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 10 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003).

Παραπομπή του προϋπολογισμού για λόγους αναγόμενους στην αιτιολογία της αύξησης των προβλεπόμενων εσόδων δικαιολογείται, όταν δεν υπάρχει καμμία αιτιολογία και όχι όταν υπάρχει μεν αιτιολογία, κρίνεται όμως αυτή ανεπαρκής από την Περιφέρεια.

4. Διάρκεια της ισχύος του προϋπολογισμού

Το χρονικό διάστημα ισχύος του προϋπολογισμού συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, το οποίο με τη σειρά του συμπίπτει με το οικονομικό έτος (παρ. 1 του άρθρου 216 του Π.Δ. 410/1995, 1 παρ. του άρθρου 1 του Β.Δ. της 17-5/15-6-1959).

Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν από την ενδεχόμενη καθυστέρηση της ψήφισης του προϋπολογισμού, οι διατάξεις του άρθρου 220 του Π.Δ. 410/1995, μετά την αντικατάσταση της παρ. 1 αυτού από την παρ. 8 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003, δίνουν τη δυνατότητα στα αρμόδια όργανα (δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο, δημαρχιακή

επιτροπή, δήμαρχο ή πρόεδρο της κοινότητας κατά περίπτωση), να διενεργούν μόνο υποχρεωτικές δαπάνες, ώσπου να αρχίσει να ισχύει ο νέος προϋπολογισμός και πάντως όχι αργότερα από το τέλος Μαρτίου του επόμενου οικονομικού έτους, θεωρώντας πλασματικά ως ισχύοντα τον προϋπολογισμό του έτους που έχει λήξει. Μετά την πάροδο του τριμήνου, απαγορεύεται να γίνει οποιαδήποτε δαπάνη με βάση τον προϋπολογισμό του περασμένου έτους.

5. Σύνταξη του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α.

Πριν από τη σύνταξη των προϋπολογισμών, θα πρέπει να ληφθούν από τα δημοτικά και κοινοτικά συμβούλια, όπου συντρέχει περίπτωση, οι αποφάσεις για την επιβολή των φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών, όπως επίσης και οι αποφάσεις κατάρτισης του προγράμματος εκτελεστέων έργων, έτους 2008.

Οι αποφάσεις για την κατάρτιση του τεχνικού προγράμματος, θα ληφθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 265 του Π.Δ. 410/1995.

Στον προϋπολογισμό εγγράφονται κατά προτεραιότητα οι υποχρεωτικές δαπάνες, οι οποίες καθορίζονται με την παρ. 1 του άρθρου 218 του ίδιου Π.Δ., όπως αυτή ισχύει.

Για τον προσδιορισμό του ύψους των εσόδων και των εξόδων λαμβάνονται υπ' όψη τα διαχειριστικά αποτελέσματα του προηγούμενου οικονομικού έτους και ειδικότερα, για μεν τα έσοδα τα ποσά που βεβαιώθηκαν, για δε τα έξοδα τα ποσά που έχουν ενταλθεί.

Το χρηματικό υπόλοιπο αναλύεται σε τακτικά και έκτακτα έσοδα και επειδή δεν είναι γνωστό κατά το χρόνο κατάρτισης του προϋπολογισμού, προσδιορίζεται με βάση τις προβλεπόμενες εισπράξεις και πληρωμές μέχρι το τέλος της χρήσης.

Στους προϋπολογισμούς θα γραφούν μόνο νομοθετημένα έσοδα και το ύψος τους θα προσδιορισθεί με βάση τα πραγματικά στοιχεία απόδοσης κάθε εσόδου. Πρέπει ιδιαίτερα να προσεχθεί το σημείο αυτό, γιατί υπερεκτίμηση ή υποεκτίμηση της απόδοσης των εσόδων, ή εκτίμηση εσόδων που δεν έχουν νόμιμη βάση (εικονικά έσοδα), δημιουργεί όπως είναι γνωστό, σοβαρά προβλήματα στην εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Τα έσοδα από ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα, πρέπει να καλύπτουν υποχρεωτικά τις δαπάνες των αντίστοιχων υπηρεσιών, αλλά να μην υπερβαίνουν το ύψος των δαπανών αυτών, γιατί διαφορετικά υποκρύπτεται φορολογία, πράγμα το οποίο είναι αντίθετο με το χαρακτήρα των υπηρεσιών αυτών, ως ανταποδοτικών. Επισημαίνεται επίσης ότι τα έσοδα από ανταποδοτικά τέλη καλύπτουν αποκλειστικά και μόνο τις δαπάνες των αντίστοιχων υπηρεσιών και δεν μπορούν να εξυπηρετήσουν άλλες δαπάνες του ΟΤΑ. Η τήρηση λοιπόν της αρχής αυτής, τόσο κατά τον καθορισμό των συντελεστών, όσο και κατά τον έλεγχο των

προϋπολογισμών, είναι αναγκαία και επιβεβλημένη, γιατί αποτελεί τη βάση για την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία των υπηρεσιών που εξυπηρετούν.

Στην αιτιολογική έκθεση που θα συνοδεύει τον προϋπολογισμό, πρέπει να δικαιολογείται με συγκεκριμένα στοιχεία, η πηγή προέλευσης της πίστωσης, το ύψος και οι λόγοι που υπαγόρευσαν τις τυχόν αυξομειώσεις.

Ειδικότερα, οι προβλέψεις για τις αποδοχές του πάσης φύσεως προσωπικού (περιλαμβανομένης και της πρόβλεψης για αυξήσεις του τακτικού και του επί συμβάσει προσωπικού), όπως μισθοί, υπερωρίες, αμοιβές από συμβούλια και επιτροπές, θα πρέπει να συνοδεύονται από λεπτομερείς καταστάσεις και πλήρη ανάλυση των πιστώσεων που είναι γραμμένες για τους σκοπούς αυτούς.

Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι οι προϋπολογισμοί πρέπει να είναι ισοσκελισμένοι (παρ.1 του άρθρου 219 του Π.Δ. 410/1995).

Με βάση τον κανόνα αυτό, μετά την εγγραφή στον προϋπολογισμό των υποχρεωτικών δαπανών, οι μη υποχρεωτικές δαπάνες σε καμιά περίπτωση δεν πρέπει να υπερβαίνουν το σύνολο των εσόδων αυτού.

Οι πάσης φύσεως προαιρετικές δαπάνες του άρθρου 262 του Π.Δ. 410/1995 (επιχορηγήσεις Ν.Π.Δ.Δ., Αθλητικών και Πολιτιστικών Συλλόγων, βοηθήματα σε οικονομικά αδύνατους κ.λπ.), πρέπει να περιορισθούν στις απολύτως αναγκαίες και επιβεβλημένες, κινούμενες στα υπό του νόμου προβλεπόμενα όρια.

Τονίζεται ιδιαίτερα η ανάγκη άσκησης περιοριστικής πολιτικής στις δαπάνες, σε όσο το δυνατόν χαμηλότερα επίπεδα. Ενδεικτικά μπορεί να υπάρξει περιορισμός:

- στις δαπάνες συμμετοχής σε συμβούλια, ιδίως όταν είναι δυνατόν το έργο ορισμένων συμβουλίων, να αντιμετωπισθεί στα πλαίσια της τρέχουσας δραστηριότητας κάθε φορά.
- στις δαπάνες υπερωριακής απασχόλησης του προσωπικού, οι οποίες πρέπει να αποβλέπουν στην αντιμετώπιση των εκτάκτων υπηρεσιακών αναγκών και να εγκρίνονται, αφού πρώτα εξαντληθούν όλα τα περιθώρια αξιοποίησης του προσωπικού.
- επίσης, μπορούν να περιορισθούν οι δαπάνες υπηρεσιακών μετακινήσεων, προμηθειών, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος κ.λπ.

Στους προϋπολογισμούς θα πρέπει να αναγράφονται οπωσδήποτε, οι τοκοχρεωλυτικές δόσεις των δανείων που έχουν συναφθεί από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς. Υπενθυμίζεται ωστόσο και πάλι, ότι δεν θα εγγραφούν χρεωλυτικές δόσεις για οφειλές των ΟΤΑ από άτοκα δάνεια του Υπουργείου Εσωτερικών

του άρθρου 67 του Ν.Δ. 3033/1954, που διαγράφησαν με τη διάταξη του άρθρου 14 του Ν. 2539/1997.

Η πίστωση που θα εγγραφεί στον προϋπολογισμό για τα έσοδα από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (Κ.Α. 0611) θα είναι ίση με αυτή που πήρε ο κάθε ΟΤΑ το έτος 2007. Η διαφορά που θα προκύψει από τους ΚΑΠ του έτους 2006 θα εγγραφεί στον προϋπολογισμό με αναμόρφωση.

Στον υπό κατάρτιση προϋπολογισμό, τα έσοδα γνωστά ως ΣΑΤΑ, θα εγγραφούν στα έκτακτα έσοδα. Το ύψος της πίστωσης που θα εγγραφεί, θα είναι το ποσό της ΣΑΤΑ που έλαβαν οι ΟΤΑ το έτος 2007. Η διαφορά που θα προκύψει από τη ΣΑΤΑ έτους 2007 θα εισαχθεί στον προϋπολογισμό με αναμόρφωση.

Επιχορηγήσεις από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων του έτους 2008 δεν θα προβλεφθούν, αλλά θα εγγραφούν στους προϋπολογισμούς των ΟΤΑ με αναμόρφωση.

Οι πιστώσεις που διατίθενται από το ΥΠΕΣΔΔΑ στους ΟΤΑ, για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών των σχολείων (Κ.Α. 0614), εγγράφονται στους προϋπολογισμούς τους συγχρόνως με την κατάρτισή τους. Το ποσό που εγγράφεται για τις λειτουργικές δαπάνες των σχολείων, θα είναι ίσο με αυτό που πήρε ο κάθε ΟΤΑ το έτος 2006. Η διαφορά που θα προκύψει από τους ΚΑΠ του έτους 2007 θα εισαχθεί στον προϋπολογισμό με αναμόρφωση. Όμοια θα εγγραφούν στον προϋπολογισμό οι πιστώσεις που διατίθενται σύμφωνα με: α) την παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν. 2880/2001 και αφορούν στην κάλυψη των λειτουργικών δαπανών των παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών (Κ.Α. 0612), β) την παρ. 6 του άρθρου 14 του Ν. 2880/2001 και αφορούν στην κάλυψη των λειτουργικών δαπανών των δημοτικών και κοινοτικών χώρων άθλησης (Κ.Α. 0613), γ) την παρ. 8 του άρθρου 8 του Ν. 3106/2003 και αφορούν στην κάλυψη των λειτουργικών δαπανών των Κέντρων Φροντίδας Οικογένειας (ΚΕΦΟ), των βρεφονηπιακών-παιδικών σταθμών, βρεφονηπιοκομείων και νηπιαγωγείων του ΠΙΚΠΑ, του Κ.Β. «ΜΗΤΕΡΑ», των Ιδρυμάτων Βρεφονηπιακών Σταθμών Αθηνών, Θεσσαλονίκης και Λάρισας, καθώς και των προγραμμάτων Παιδικών Σταθμών του ΕΟΠ (Κ.Α. 0619.01).

Δαπάνες των ΟΤΑ που προέρχονται από σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 253Α του Π.Δ. 410/1995, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 3146/2003, εγγράφονται στους προϋπολογισμούς τους στους οικείους Κ.Α. της ομάδας 624 με τίτλο «Ενοίκια χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing».

Το χρηματικό υπόλοιπο του έτους 2007, θα υπολογισθεί με βάση τις προβλεπόμενες εισπράξεις και πληρωμές μέχρι τέλους της χρήσης. Επιπλέον, για τις υποχρεωτικές εισφορές

που πρέπει οι ΟΤΑ να εγγράψουν στους προϋπολογισμούς τους, ισχύει η αριθμ. 55327/1989 απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης.

Βεβαιωθέντα ανεισπρακτα έσοδα προηγούμενων ετών, εγγράφονται στον προϋπολογισμό των ΟΤΑ στους οικείους Κ.Α. της ομάδας 32 «Εισπρακτέα υπόλοιπα κατά τα παρελθόντα έτη».

Τα έσοδα των ΟΤΑ από δάνεια που συνολόγησαν με το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων για την εξόφληση ληξιπρόθεσμων οφειλών τους, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 3242/2004, όπως αυτό ισχύει, εγγράφονται στον προϋπολογισμό τους στον Κ.Α. 3111.01 με τίτλο «Δάνεια από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων του άρθρου 19 του Ν. 3242/2004».

6. Συμπλήρωση των κωδικών αριθμών του νέου τύπου

Ο προϋπολογισμός των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ συντάσσεται σύμφωνα με τον τύπο που καθορίστηκε με την αριθμ. 7028/2004 (ΦΕΚ 253/Β) Κοινή Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, ο οποίος ισχύει για τους προϋπολογισμούς οικονομικού έτους 2005 και εφεξής. Μελλοντικές απαιτούμενες τροποποιήσεις για την προσαρμογή του προϋπολογισμού σε ενδεχόμενες νομοθετικές μεταβολές, θα γίνονται με όμοια απόφαση, διασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την έγκαιρη επικαιροποίηση και εναρμόνιση του περιεχομένου του με την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία.

Η ισχύουσα μορφή του προϋπολογισμού ενσωματώνει τις εκτεταμένες-θεσμικές μεταβολές που σημειώθηκαν μέχρι σήμερα στα έσοδα και στα έξοδα των ΟΤΑ και παράλληλα προσαρμόζει το περιεχόμενο και την ταξινόμηση των προβλέψεων στις απαιτήσεις του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ πρώτου βαθμού, όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά την έναρξη ισχύος της αριθμ. 4604/1-2-2005 Κοινής Απόφασης των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 163/Β/10-2-2005), με την οποία τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ανωτέρω σχεδίου που αναφέρονται στον τύπο και το περιεχόμενο του προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων.

6.1 Διάρθρωση του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός διαιρείται σε δύο μέρη. Το Μέρος Ι περιλαμβάνει τα έσοδα και το Μέρος ΙΙ τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένου του Αποθεματικού.

ΜΕΡΟΣ I: ΕΣΟΔΑ

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΤΙΤΛΟΣ	ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ		ΟΙΚ. ΕΤΟΣ		ΑΥΞΟΜΕΙΩΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ
		
		ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΝΤΑ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΑ	ΨΗΦΙΣΘΕΝΤΑ ΥΠΟ ΤΟΥ Δ.Σ.	ΕΓΚΡΙΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	

ΣΥΝΟΛΟ
ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΡΟΥΣ I

ΜΕΡΟΣ II: ΔΑΠΑΝΕΣ

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΤΙΤΛΟΣ	ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΟΙΚ.ΕΤΟΣ		ΟΙΚ. ΕΤΟΣ		ΑΥΞΟΜΕΙΩΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ
		
		ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΕΣ	ΕΝΤΑΛΘΕΙΣΕΣ	ΨΗΦΙΣΘΕΙΣΕΣ ΥΠΟ ΤΟΥ Δ.Σ.	ΕΓΚΡΙΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	

- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α': Λειτουργικές Δαπάνες χρήσης
Οι λειτουργικές δαπάνες κατανέμονται ανά υπηρεσία
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β': Επενδύσεις
Οι επενδύσεις κατανέμονται ανά υπηρεσία. Για Δήμους και κοινότητες με πληθυσμό κάτω των 5.000 η κατανομή των επενδύσεων ανά υπηρεσία είναι προαιρετική.
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ': Πληρωμές Π.Ο.Ε., λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ': Αποθεματικό

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΡΟΥΣ II (ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ Α+Β+Γ+Δ)
--

Ο προηγούμενος τύπος του προϋπολογισμού, περιείχε διαίρεση σε «Μέρη» μόνο στο σκέλος των εξόδων (Μέρος I: Γενικά Έξοδα, Μέρος II: Ειδικά έξοδα λειτουργίας επί μέρους υπηρεσιών κ.λ.π.).

Στο Μέρος I (Έσοδα) υπάρχουν δύο πίνακες ανακεφαλαίωσης των εσόδων. Στον πρώτο πίνακα με τον τίτλο ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ (I) τα έσοδα ταξινομούνται, όπως και προηγουμένως, με κριτήριο την προέλευσή τους. Στο δεύτερο πίνακα με τον τίτλο ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ (II) περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα εκείνα, τα οποία προορίζονται από το νόμο να διατεθούν για επενδύσεις ή, αν και δεν υπάρχει τέτοια δέσμευση στο νόμο, αποφασίζεται να διατεθούν για επενδυτικούς σκοπούς.

Με τον τρόπο αυτό και ο νόμιμος προορισμός των εσόδων διασφαλίζεται και η ακριβής απεικόνιση των επενδυτικών δυνατοτήτων του προϋπολογισμού επιτυγχάνεται.

Στο Μέρος II (Δαπάνες) υπάρχουν επίσης δύο πίνακες ανακεφαλαίωσης των εξόδων. Στον πίνακα 1 οι δαπάνες ταξινομούνται κατά είδος (οριζόντια διαίρεση). Στον πίνακα 2 οι δαπάνες κατατάσσονται κατά Υπηρεσία (κάθετη διαίρεση). Με την προσθήκη στον πίνακα 2 των ποσών των Κεφαλαίων Γ' και Δ', είναι ευνόητο ότι τα αθροίσματα (σύνολα) των δύο πινάκων πρέπει να είναι ίσα.

Χρήσιμα συμπεράσματα εξαγονται και από τους δύο πίνακες ανακεφαλαίωσης των δαπανών, όπως είναι όμως ευνόητο, η οικονομική ευρωστία και η διαχειριστική αποτελεσματικότητα του κάθε οργανισμού συνάγονται από τα δεδομένα του πρώτου πίνακα, όπου διακρίνονται ευχερώς οι δαπάνες για επενδύσεις από τα λοιπά έξοδα του δήμου ή της κοινότητας.

6.2 Διάκριση των εσόδων και των εξόδων

Τα έσοδα του προϋπολογισμού διακρίνονται στις ακόλουθες ομάδες:

- Τακτικά έσοδα
- Έκτακτα έσοδα
- Έσοδα παρελθόντων οικονομικών ετών (Π.Ο.Ε) που βεβαιώνονται για πρώτη φορά.
- Εισπράξεις δανείων και απαιτήσεων από Π.Ο.Ε.
- Εισπράξεις υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και επιστροφές χρημάτων
- Χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης.

Σε σχέση με τον προηγούμενο, ο ισχύων προϋπολογισμός περιέχει δύο επί πλέον ομάδες εσόδων: α) Τις εισπράξεις δανείων και απαιτήσεων από Π.Ο.Ε και β) τις εισπράξεις υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και επιστροφές χρημάτων.

Η πρώτη (υπό στοιχείο α') ομάδα προέρχεται από τη διάσπαση των εσόδων της έως και το 2004 ενιαίας ομάδας «Έσοδα από παρελθόντα οικονομικά έτη», έτσι ώστε οι εισπράξεις από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα έτη έσοδα να αποτελούν, μαζί με τα δάνεια, ξεχωριστή ομάδα, ενώ άλλη, ξεχωριστή επίσης, ομάδα να αποτελούν τα έσοδα από Π.Ο.Ε που βεβαιώνονται για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του προϋπολογισμού.

Η δεύτερη (υπό στοιχείο β') ομάδα εσόδων εμφανίστηκε για πρώτη φορά στον προϋπολογισμό του έτους 2005.

Για την ευχερή κατανόηση των μεταβολών που επήλθαν στην ομαδοποίηση των εσόδων, παραθέτουμε κατωτέρω τις ομάδες που προβλέπει ο ισχύων τύπος προϋπολογισμού σε αντιστοιχία με εκείνες που ίσχυαν μέχρι και το 2004:

Προηγούμενη ομαδοποίηση εσόδων	Ισχύουσα ομαδοποίηση εσόδων
<ul style="list-style-type: none"> ▪ ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ▪ ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ ▪ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ Π.Ο.Ε. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ▪ ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ ▪ ΕΣΟΔΑ Π.Ο.Ε. ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΝΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ ▪ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ Π.Ο.Ε. ▪ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ & ΤΡΙΤΩΝ & ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΧΡΗΜΑΤΩΝ
<ul style="list-style-type: none"> ▪ ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ

Οι δαπάνες του προϋπολογισμού διακρίνονται στις ακόλουθες ομάδες:

- Λειτουργικές δαπάνες χρήσης
- Επενδύσεις
- Πληρωμές Π.Ο.Ε., λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις
- Αποθεματικό

Οι παραπάνω ομάδες στο κείμενο του προϋπολογισμού αναφέρονται ως «Κεφάλαια». Έτσι, στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' περιλαμβάνονται οι λειτουργικές δαπάνες, στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' οι Επενδύσεις, στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' οι πληρωμές παρελθόντων οικονομικών ετών, λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις και στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' το αποθεματικό.

Όπως αναφέρθηκε, οι δαπάνες παρακολουθούνται τόσο κατά είδος όσο και κατά υπηρεσία. Για το λόγο αυτό, οι κωδικοί αριθμοί των Κεφαλαίων Α' (Λειτουργικές δαπάνες) και Β' (Επενδύσεις) επαναλαμβάνονται σε κάθε μία από τις Υπηρεσίες, οι οποίες κατονομά-

ζονται στον προϋπολογισμό. Ειδικά για τους δήμους και τις κοινότητες με πληθυσμό κάτω από 5.000 κατοίκους η κατανομή των επενδύσεων ανά υπηρεσία είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν γίνει κατανομή, οι δαπάνες του Κεφαλαίου Β' εντάσσονται στις Υπηρεσίες Τεχνικών Έργων (Κωδικός 30), ανεξαρτήτως αν ο δήμος ή η κοινότητα διαθέτει ή όχι δική του Τεχνική Υπηρεσία.

Οι Υπηρεσίες στις οποίες κατανέμονται οι δαπάνες του προϋπολογισμού χαρακτηρίζονται με ένα διψήφιο κωδικό αριθμό ως εξής:

- 00 ΓΕΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
- 10 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
- 15 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ, ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
- 20 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
- 25 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΔΡΕΥΣΗΣ, ΑΡΔΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ
- 30 ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ
- 35 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΑΣΙΝΟΥ
- 40 ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΛΕΟΔΟΜΙΑΣ
- 45 ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΝΕΚΡΟΤΑΦΕΙΩΝ
- 50 ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ
- 70 ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Σε σχέση με τον προηγούμενο τύπο του προϋπολογισμού παρατηρούνται οι ακόλουθες μεταβολές στην παρακολούθηση των δαπανών ανά υπηρεσία:

α) Οι Τεχνικές Υπηρεσίες αποχωρίστηκαν από τις Διοικητικές και Οικονομικές Υπηρεσίες (παλιός κωδικός 05) και παρακολουθούνται πλέον αυτοτελώς στον ΚΑ 30 «Υπηρεσία Τεχνικών Έργων».

Αυτοτελώς επίσης παρακολουθούνται και οι δαπάνες της Υπηρεσίας Πολεοδομίας (ΚΑ 40).

β) Οι Υπηρεσίες Καθαριότητας (παλιός κωδικός 15) και Ηλεκτροφωτισμού (παλιός κωδικός 40) ενοποιήθηκαν στον ΚΑ 20 «Υπηρεσία Καθαριότητας και Ηλεκτροφωτισμού».

γ) Οι Υπηρεσίες Ύδρευσης (παλιός κωδικός 20), Άρδευσης (παλιός κωδικός 25) και Αποχέτευσης (παλιός κωδικός 35) ενοποιήθηκαν στον κωδικό αριθμό 25 «Υπηρεσίες Ύδρευσης - Άρδευσης - Αποχέτευσης».

δ) Η Υπηρεσία Λουτρών και Αφοδεητριών (παλιός κωδικός 30) καταργήθηκε. Οι δαπάνες της Υπηρεσίας αυτής ενσωματώνονται στις δαπάνες της Υπηρεσίας Καθαριότητας και Ηλεκτροφωτισμού (ΚΑ 20).

ε) Η Υπηρεσία Κήπων και Δενδροστοιχιών (παλιός κωδικός 45) μετονομάστηκε σε Υπηρεσία Πρασίνου (ΚΑ 35).

στ) Οι Υπηρεσίες Σφαγείων (παλιός κωδικός 50), Αγορών (παλιός κωδικός 60) και Ιδίων Εκμεταλλεύσεων (παλιός κωδικός 65) περιλαμβάνονται στον ΚΑ 70 «Λοιπές Υπηρεσίες».

ζ) Η Υπηρεσία Οδοποιίας (παλιός κωδικός 70) υπάγεται στον ΚΑ 30 «Υπηρεσία Τεχνικών Έργων».

η) Προστέθηκαν οι κωδικοί αριθμοί 15 «Υπηρεσίες Πολιτισμού, Αθλητισμού και Κοινωνικής Πολιτικής» και 50 «Δημοτική Αστυνομία».

Στις Γενικές Υπηρεσίες εντάσσονται οι δαπάνες των συγκεκριμένων κωδικών αριθμών που απαριθμούνται στην κοινή υπουργική απόφαση. Στις υπόλοιπες Υπηρεσίες εντάσσονται οι αντίστοιχες δαπάνες που τις βαρύνουν.

Ο κωδικός αριθμός 70 «ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» μπορεί να αναλύεται (εξειδικεύεται) με την προσθήκη, παραπλεύρως αυτού, ενός αριθμού από το 01 και τον τίτλο της Υπηρεσίας που χαρακτηρίζεται με αυτόν, π.χ. 70.01 ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΠΟΠΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΥΓΕΙΑΣ, 70.02 ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, 70.03 ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΣΦΑΓΕΙΩΝ κ.λ.π.. Εννοείται ότι στην ανακεφαλαίωση όλες οι δαπάνες των ανωτέρω επί μέρους υπηρεσιών (70.01, 70.02, 70.03 κ.λ.π.) θα αθροίζονται σε ενιαίο σύνολο κάτω από τον κωδικό αριθμό 70 ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ.

6.3. Οι στήλες του προϋπολογισμού

Ο ισχύων τύπος του προϋπολογισμού περιέχει τις ίδιες ακριβώς στήλες που περιείχε και ο προηγούμενος.

Ειδικά για τη στήλη που αφορά τα «ΕΓΚΡΙΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ» ποσά, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

α) Ο όρος «έγκριση» χρησιμοποιείται στο νόμο, όταν η υποκείμενη σε αυτή πράξη ελέγχεται και από πλευράς σκοπιμότητας. Όπως όμως είναι γνωστό, ο έλεγχος σκοπιμότητας στις πράξεις των ΟΤΑ καταργήθηκε νομοθετικά ήδη από το έτος 1994 (άρθρο 47 παρ. 1 Ν. 2218/1994), σήμερα δε είναι και συνταγματικά ανεπίτρεπτος (άρθρο 102 παρ. 4 του Συντάγματος).

Συνεπώς ως «εγκριθέντα» θεωρούνται τα επικυρωθέντα, δηλαδή τα ελεγχθέντα από πλευράς νομιμότητας από την εποπτεύουσα αρχή.

β) Η στήλη αυτή συμπληρώνεται, με τα ίδια ακριβώς ποσά της πέμπτης στήλης (ψηφισθέντα από το Δ.Σ), από την αρμόδια υπηρεσία της Περιφέρειας, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και αφού διαπιστωθεί ότι ο προϋπολογισμός είναι νόμιμος.

Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή σε περίπτωση παραπομπής ή και ακύρωσης τελικά της απόφασης του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, η συγκεκριμένη στήλη παραμένει κενή.

7. Συμπλήρωση των κωδικών αριθμών

7.1. I. ΜΕΡΟΣ Έσοδα

Στο πρώτο μέρος του προϋπολογισμού καταβλήθηκε προσπάθεια ώστε να καταγραφούν εξαντλητικά όλες οι προβλεπόμενες πηγές εσόδων των ΟΤΑ. Για διευκόλυνση μάλιστα των υπηρεσιών, στους περισσότερους τίτλους των τριψήφων ή τετραψήφων κωδικών αριθμών αναφέρονται παρενθετικά και οι νομοθετικές διατάξεις, από τις οποίες προβλέπεται κάθε υποκατηγορία ή είδος εσόδου.

Διευκρινίζουμε ότι η κατάταξη των διαφόρων εσόδων των ΟΤΑ στις δύο βασικές ομάδες (τακτικά - έκτακτα) συνιστά παράλληλα δεσμευτικό χαρακτηρισμό του κάθε εσόδου ως τακτικού ή εκτάκτου. Τούτο συνάγεται από την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 25 του Ν. 3202/2003, με την οποία ορίζεται ότι με την κοινή υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τύπο του προϋπολογισμού προσδιορίζονται αναλυτικά τα έσοδα που ανήκουν σε κάθε κατηγορία του άρθρου 217 του Π.Δ. 410/1995.

0 ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ

1 ΠΡΟΣΟΔΟΙ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

011 Μισθώματα

Στην υποκατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα μισθώματα που προέρχονται από την εκμίσθωση δημοτικών και κοινοτικών ακινήτων. Μισθώματα ακινήτων και εγκαταστάσεων που δεν ανήκουν στους ΟΤΑ αλλά αποδίδονται σε αυτούς βάσει διάταξης νόμου, όπως π.χ. τα μισθώματα δημοσίων λατομείων (ΚΑ 0711) και τα μισθώματα θαλασσίων εκτάσεων (ΚΑ 0712), δεν περιλαμβάνονται στην υποκατηγορία αυτή.

Δεν εγγράφονται επίσης στην υποκατηγορία αυτή αλλά στον ΚΑ 1624 «Λοιπά έσοδα που δεν μπορούν να ενταχθούν στις ανωτέρω τάξεις» τα μισθώματα που εισπράττονται όλως περιστασιακά, από την έκτακτη παραχώρηση της χρήσης ακινήτων, ο προορισμός των οποίων δεν συνίσταται στην εκμετάλλευση αυτών με τη μορφή της εκμίσθωσης (π.χ. παραχώρηση δημοτικού οικοπέδου για τη διοργάνωση υπαίθριας καλλιτεχνικής εκδήλωσης).

Στον κωδικό αριθμό 0111 «Μισθώματα από αστικά ακίνητα» εγγράφονται τα μισθώματα τόσο από στεγασμένους (καταστήματα, κατοικίες, γραφεία κ.λπ.) όσο και από μη στεγασμένους χώρους (γήπεδα, οικόπεδα κ.λπ.)

Μισθώματα από ακίνητα που ενδεχομένως δεν εντάσσονται σε κανέναν από τους κωδικούς αριθμούς 0111 έως 0118, εγγράφονται στον ΚΑ 0129 «Λοιπά έσοδα από ακίνητα».

012 Έσοδα από την εκμετάλλευση εδάφους, ακίνητης περιουσίας και κοινοχρήστων χώρων

Στους κωδικούς αριθμούς της συγκεκριμένης υποκατηγορίας εγγράφονται τα έσοδα που, χωρίς να είναι στην κυριολεξία μισθώματα, αποτελούν ωστόσο αντάλλαγμα της χρήσης και εκμετάλλευσης της ακίνητης περιουσίας των ΟΤΑ.

Έσοδα που συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά αυτά, αλλά δεν εμπίπτουν σε κανέναν από τους κωδικούς αριθμούς 0121 έως 0128, εγγράφονται στον ΚΑ 0129 συνολικά ή διακεκριμένα με περαιτέρω ανάπτυξη του κωδικού αριθμού (0129.01, 0129.02 κ.λπ.).

Αποζημιώσεις που τυχόν επιδικάζονται υπέρ του δήμου ή της κοινότητας σε περίπτωση αυθαίρετης χρήσης δημοτικών ή κοινοτικών χώρων, για τους οποίους δεν έχει εκδοθεί κανονιστική απόφαση επιβολής τελών και δικαιωμάτων κατά το άρθρο 19 του Β.Δ. της 24/9-20/10/1958, εγγράφονται στον ΚΑ 1519 «Λοιπά πρόστιμα και χρηματικές ποινές επιβαλλόμενες βάσει ειδικών διατάξεων».

02 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

021 Τόκοι κεφαλαίων

Οι τόκοι από τις χρηματικές καταθέσεις σε λογαριασμούς τραπεζών ή πιστωτικών ιδρυμάτων (άρθρο 28 παρ. 1 Ν. 3202/2003) εμφανίζονται στον ΚΑ 0211. Οι τόκοι από τίτλους του ελληνικού δημοσίου εγγράφονται στον ΚΑ 0212. Λοιπά έσοδα από κινητές αξίες εγγράφονται στον ΚΑ 0213.

022 Έσοδα από επιχειρήσεις

Η υποκατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα έσοδα (κέρδη) από αμιγείς ή μικτές επιχειρήσεις της τοπικής αυτοδιοίκησης, ανεξαρτήτως αν αυτές θεωρούνται «επιχειρήσεις των ΟΤΑ» κατά την έννοια του άρθρου 291 παρ. 1 του ΔΚΚ ή αν πρόκειται για κοινές επιχειρήσεις στις οποίες οι ΟΤΑ συμμετέχουν βάσει της παρ. 6 του άρθρου 277 του ΔΚΚ. Στον ΚΑ 0223 εγγράφονται και τα έσοδα από αστικές εταιρείες.

Το υπόλοιπο (πλεόνασμα) της εκκαθάρισης που τυχόν περιέρχεται στο δήμο ή στην κοινότητα σε περίπτωση διάλυσης της επιχείρησης, δεν περιλαμβάνεται στα έσοδα της υποκατηγορίας αυτής, αλλά εγγράφεται στον ΚΑ 1624 «Λοιπά έκτακτα έσοδα».

023 Έσοδα από λοιπή κινητή περιουσία.

Στους κωδικούς αριθμούς 0231 και 0239 εμφανίζονται τα μισθώματα κινητών πραγμάτων (μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων κ.λπ.) και τα λοιπά έσοδα από κινητή περιουσία, αντίστοιχα.

03 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΝΤΑΠΟΔΟΤΙΚΑ ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ**031 Υπηρεσίες καθαριότητας και ηλεκτροφωτισμού.**

Στον ΚΑ 0311 εγγράφεται το ενιαίο ανταποδοτικό τέλος της παρ. 12 του άρθρου 25 του Ν. 1828/1989. Λοιπά έσοδα της Υπηρεσίας Καθαριότητας, όπως π.χ. τα προβλεπόμενα από τον Κανονισμό Καθαριότητας (άρθρο 37 παρ. 1β Π.Δ. 410/1995) για πρόσθετες υπηρεσίες που παρέχουν οι ΟΤΑ (ειδικό τέλος για τη συλλογή και τη μεταφορά ογκωδών αντικειμένων ή ελαστικών ή προϊόντων οικοδομικών εργασιών κ.λ.π.), εγγράφονται στον ΚΑ 0313.

Η ΚΥΑ 69728/824/1996 που αναφέρεται στον τίτλο του ΚΑ 0312, καταργήθηκε με την ΚΥΑ Η.Π. 50910/2727/2003 (ΦΕΚ 1909/Β). Για τη συλλογή και μεταφορά των αποβλήτων στα λιμάνια εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 7 της ανωτέρω κοινής υπουργικής απόφασης.

Τα πρόστιμα που επιβάλλονται βάσει του Κανονισμού Καθαριότητας εμφανίζονται στον ΚΑ 1519 «Λοιπά πρόστιμα και χρηματικές ποινές επιβαλλόμενες βάσει ειδικών διατάξεων».

Διευκρινίζεται ότι με το επιβαλλόμενο τέλος καθαριότητας καλύπτονται και οι δαπάνες για την κατασκευή και λειτουργία κοινόχρηστων αφοδευτηρίων (άρθρο 4 Ν. 1080/1980, Εγκύκλιος Υπ. Εσωτερικών 79061/30-10-1980). Για το λόγο αυτό τα έσοδα του ΚΑ 015 «Έσοδα από λουτρά και αφοδευτήρια» του προηγούμενου προϋπολογισμού δεν συμπεριλήφθησαν στη νέα κωδικοποίηση.

032 Υπηρεσία ύδρευσης (άρθρο 19 Β.Δ. της 24/9-20/10/1958).

Εγγράφονται τα έσοδα που προέρχονται από τη λειτουργία της Υπηρεσίας Ύδρευσης. Τέλη, δικαιώματα ή άλλα έσοδα που προβλέπονται από τον Κανονισμό Ύδρευσης (άρθρο 37 Π.Δ. 410/1995) και δεν εντάσσονται στους κωδικούς αριθμούς 0321 έως 0323, εγγράφονται στον ΚΑ 0324 συγκεντρωτικά ή αναλυτικά, κατά είδος εσόδου, με περαιτέρω ανάπτυξη του κωδικού αριθμού (0324.01, 0324.02 κ.λ.π.).

Για τα πρόστιμα που προβλέπει ο Κανονισμός Ύδρευσης ισχύουν τα αναφερόμενα ανωτέρω για την Υπηρεσία Καθαριότητας.

33 Υπηρεσία άρδευσης (άρθρο 19 Β.Δ. της 24/9-20/10/1958).**34 Υπηρεσία αποχέτευσης (άρθρο 19 Β.Δ. της 24/9-20/10/1958).**

Ισχύουν τα αναφερόμενα ανωτέρω για την Υπηρεσία ύδρευσης.

04 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΛΟΙΠΑ ΤΕΛΗ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**041 Έσοδα νεκροταφείων (άρθρο 4 Α.Ν. 582/1968, άρθρο 3 Ν. 547/1977)**

Τα τέλη και δικαιώματα που επιβάλλονται για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας των δημοτικών και κοινοτικών κοιμητηρίων, καθορίζονται από τον Κανονισμό Λειτουργίας που εκδίδεται από το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Α.Ν. 582/1968 (ΦΕΚ 225/Α). Συναφείς είναι και οι διατάξεις της παρ. 1α του άρθρου 37 του ΔΚΚ.

Στους κωδικούς αριθμούς 0411 έως 0416 κατονομάζονται τα συνηθέστερα είδη τελών και δικαιωμάτων. Άλλα έσοδα που τυχόν προβλέπονται στον Κανονισμό εγγράφονται συνολικά ή διακεκριμένα στον ΚΑ 0417 «Λοιπά έσοδα νεκροταφείων και ιερών ναών». Τα δικαιώματα από ιεροπραξίες (μνημόσυνα, λειτουργίες κ.λπ.) μπορούν να εγγραφούν επίσης αναλυτικά με ανάπτυξη του ΚΑ 0416.

Επειδή πάντως η εισφορά υπέρ του Ταμείου Πρόνοιας Ορθόδοξου Εφημεριακού Κλήρου Ελλάδος (ΤΠΟΕΚΕ, ΚΑ 6725) υπολογίζεται επί των ακαθαρίστων εσόδων των μη ενοριακών ναών των κοιμητηρίων (άρθρο 3 Ν.Δ. 228/1973, ΦΕΚ 284/Α), σκόπιμο είναι τα έσοδα από τους ιερούς ναούς να παρακολουθούνται χωριστά.

042 Έσοδα από σφαγεία.

Στους κωδικούς αριθμούς 0421 και 0422 εμφανίζονται τα έσοδα από σφαγεία, που εκμεταλλεύονται οι ίδιοι οι δήμοι και οι κοινότητες. Εφόσον ο Κανονισμός Λειτουργίας των σφαγείων, ο οποίος καταρτίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 10 του Π.Δ. 460/1978 και του άρθρου 3 του Β.Δ. της 24/9-20/10/1958, προβλέπει πέραν του δικαιώματος χρήσης και άλλα τέλη ή δικαιώματα, αυτά εγγράφονται συνολικά ή διακεκριμένα στον ΚΑ 0422.

043 Έσοδα από την εκμετάλλευση έργων και την παροχή υπηρεσιών.

Στον ΚΑ 0431 εγγράφονται τα έσοδα από ειδικούς χώρους στάθμευσης που εκμεταλλεύονται οι δήμοι και οι κοινότητες (στεγασμένοι ή φυλασσόμενοι χώροι στάθμευσης, όπου μπορεί να παρέχονται και άλλες υπηρεσίες όπως π.χ. καθαρισμός και στίλβωση των οχημάτων). Τα τέλη ελεγχόμενης στάθμευσης σε κοινόχρηστους χώρους (άρθρο 4 Ν. 1900/1990) δεν εμφανίζονται στον ΚΑ 0431 αλλά στον ΚΑ 0464.

Στον ΚΑ 0431 εγγράφονται και τα έσοδα που αποδίδονται στο δήμο ή στην κοινότητα βάσει σύμβασης παραχώρησης, για όσο χρονικό διάστημα ο ανάδοχος του αυτοχρηματοδοτούμενου έργου εκμεταλλεύεται ο ίδιος τη λειτουργία του χώρου στάθμευσης (άρθρα 1 παρ. 3 Ν. 2229/1994 και 13 Π.Δ. 609/1985, άρθρο 9 Ν. 2052/1992).

Στον ΚΑ 0432 εγγράφονται έσοδα από εισιτήρια εισόδου σε θέατρα, κινηματογράφους, μουσεία, τουριστικές εγκαταστάσεις, ζωολογικούς κήπους, και άλλους παρόμοιους

χώρους καθώς και έσοδα από εκδηλώσεις που επαναλαμβάνονται σταθερά σε τακτική βάση. Έσοδα από εισιτήρια συναυλιών ή άλλων εκδηλώσεων ευκαιριακού και έκτακτου χαρακτήρα που διοργανώνει ο δήμος ή η κοινότητα εγγράφονται στους κωδικούς αριθμούς 1623 ή 1624 κατά περίπτωση.

Στον ΚΑ 0434 εγγράφονται τα λοιπά έσοδα από την εκμετάλλευση έργων και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον προέρχονται από δραστηριότητες του δήμου ή της κοινότητας που έχουν σταθερό (μόνιμο ή περιοδικό) χαρακτήρα (π.χ. έσοδα από υπηρεσίες εκκένωσης βόθρων που παρέχει ο δήμος ή η κοινότητα με δικά του βυτιοφόρα οχήματα, έσοδα από δημοσιονομικές καταχωρήσεις σε μηνιαία περιοδικά ή εφημερίδες, έσοδα από την παροχή συγκοινωνιακού έργου κατά τις διατάξεις του Ν. 2963/2001, διδάκτρα ωδείων ή άλλων πολιτιστικών φορέων, έσοδα από την παραχώρηση της χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων κ.λπ.).

Αν πρόκειται για σταθερή δραστηριότητα που συνίσταται, όχι στην παροχή υπηρεσιών, αλλά στην πώληση αγαθών (π.χ. λευκώματα μουσείων και πινακοθηκών), τα σχετικά έσοδα εμφανίζονται στον ΚΑ 0718 «Λοιπά τακτικά έσοδα».

044 Έσοδα από το τέλος ακίνητης περιουσίας.

055 Τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων επιτηδευματιών.

046 Λοιπά τέλη και δικαιώματα.

Στους κωδικούς αριθμούς των ανωτέρω υποκατηγοριών εγγράφεται το συγκεκριμένο είδος εσόδου, που προβλέπεται από τις αντίστοιχες διατάξεις οι οποίες αναγράφονται μέσα στην παρένθεση του κάθε τίτλου. Ειδικά στον κωδικό 0461, θα εγγραφούν, εκτός από το τέλος χρήσης κοινοχρήστων χώρων του άρθρου 3 του Ν. 1080/1980, και τα έσοδα από την παραχώρηση της χρήσης αιγιαλού του άρθρου 13 του Ν. 2971/2001. Το υπέρ του Δημοσίου ποσοστό που προβλέπει η ΚΥΑ 1047427/4612/Β0010/2002 θα εγγραφεί ως εισπραξη στον ΚΑ 4124 και ως έξοδο, για να αποδοθεί στο Δημόσιο, στον ΚΑ 8224.

047 Δυνητικά ανταποδοτικά τέλη.

Κάθε ανταποδοτικό τέλος που έχουν επιβάλει οι ΟΤΑ κατά τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 25 του Ν. 1828/1989, όπως αυτή συμπληρώθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 11 του Ν. 2503/1997, παρακολουθείται χωριστά και εγγράφεται οπωσδήποτε σε αναπτυγμένη μορφή του ΚΑ 0471 (0471.01, 0471.02 κ.λπ.).

05 ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

051 Φόροι.

Στους κωδικούς αριθμούς 0511 έως 0513 εγγράφονται τα έσοδα από τον αντίστοιχο φόρο.

052 Εισφορές

Η εισφορά σε χρήμα που καταβάλλεται σε περιπτώσεις ένταξης ακινήτων στο σχέδιο πόλης ή επέκτασης πολεοδομικών σχεδίων καθώς και τα έσοδα από μετατροπή σε χρήμα της υποχρέωσης εισφοράς σε γη, εγγράφονται στους ΚΑ 0521 και 0522 αντίστοιχα.

Η εισφορά του ΚΑ 0523 αφορά τους δήμους, στους οποίους έχει μεταβιβασθεί η άσκηση πολεοδομικών αρμοδιοτήτων κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 61 του Ν. 947/1979, όπως αυτές τροποποιήθηκαν από το Ν. 1337/1983.

Στον ΚΑ 0524 εγγράφονται οι λοιπές εισφορές, όπως:

α) Οι εισφορές των άρθρων 9 και 10 της ΚΥΑ 16065/2002 (ΦΕΚ 497/Β) που εισπράττονται οι παιδικοί και βρεφονηπιακοί σταθμοί (τροφεία και έξοδα μεταφοράς των παιδιών).

β) Η ειδική εισφορά του άρθρου 19 του Ν. 3054/2002, η οποία κατανέμεται με την Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης Δ2/Γ/2777/2004 (ΦΕΚ 347/Β) στους δήμους, στην περιφέρεια των οποίων λειτουργούν διωλιστήρια πετρελαίου.

γ) Η εισφορά που τυχόν επιβάλλεται από τον οικείο Κανονισμό στα μέλη των ΚΑΠΗ ή άλλων νομικών προσώπων των ΟΤΑ.

Κάθε μία από τις λοιπές εισφορές μπορεί εγγράφεται σε αναπτυγμένη μορφή του ΚΑ 0524.

053 Δυνητικές εισφορές άρθρου 25 Ν. 1828/1989.

Ισχύουν όσα αναφέρονται ανωτέρω στον ΚΑ 047 «Δυνητικά ανταποδοτικά τέλη».

06 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ**061 Από θεσμοθετημένους πόρους για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών.**

Στους κωδικούς αριθμούς 0611 έως 0615 εγγράφονται τα έσοδα από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ), ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο προορίζονται. Τα έσοδα από τους ΚΑΠ της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 3146/2003, που προορίζονται για τα νομικά πρόσωπα τις υπηρεσίες της παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 3106/2003 (ΚΕΦΟ κ.ο.κ.), μέχρι να δημιουργηθεί νέος κωδικός αριθμός, εγγράφονται στον ΚΑ 0619.01 «ΚΑΠ για τη λειτουργία των νομικών προσώπων και υπηρεσιών του άρθρου 8 Ν. 3106/2003».

Κάθε άλλη κατανομή από τους ΚΑΠ (πλην της ΣΑΤΑ) εγγράφεται διακεκριμένα σε αναπτυγμένη μορφή του ΚΑ 0619.

07 ΛΟΙΠΑ ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ**071 Λοιπά τακτικά έσοδα.**

Στους κωδικούς αριθμούς 0711 έως 0717 εγγράφονται τα έσοδα των αντίστοιχων τίτλων. Έσοδα που δεν εντάσσονται σε κανέναν από τους λοιπούς κωδικών της ομάδας 0 «ΤΑΚΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ», εγγράφονται στον ΚΑ 0718.

I ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ**II ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΚΙΝΗΤΗΣ ΚΑΙ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ****III Έσοδα από εκποίηση ακινήτων.**

Στους κωδικούς αριθμούς 1111 έως 1115 εγγράφονται τα έσοδα των αντίστοιχων τίτλων. Τα έσοδα από την εκποίηση ακινήτων κατά τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 1080/1980, οι οποίες επανήλθαν σε ισχύ με το άρθρο 33 του Ν. 3202/2003, εγγράφονται στον ΚΑ 1116.01 μέχρι να δημιουργηθεί νέος κωδικός αριθμός.

Λοιπά έσοδα από εκποίηση ακίνητης περιουσίας εγγράφονται, χωριστά για κάθε εκποιούμενο ακίνητο, σε αναπτυγμένη μορφή του ΚΑ 1116.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις του άρθρου 249 του ΔΚΚ, το οποίο προβλέπει την καταβολή του τιμήματος σε ετήσιες δόσεις, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση εσόδου η νόμιμη προθεσμία καταβολής του οποίου υπερβαίνει τη λήξη του έτους βεβαίωσης, τούτο καταχωρείται εξ ολοκλήρου στον οικείο κωδικό αριθμό του έτους αυτού. Για τα ποσά των οποίων η προθεσμία καταβολής εμπίπτει στο επόμενο ή σε επόμενα έτη, σημειώνεται σχετική παρατήρηση στους αντίστοιχους κωδικούς αριθμούς του βιβλίου εισπρακτέων εσόδων.

112 Έσοδα από εκποίηση κινητών.

Στους κωδικούς αριθμούς 1121 και 1122 εγγράφονται τα έσοδα από την εκποίηση οχημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων. Ανάγκη ανάπτυξης του ΚΑ 1122 δεν υπάρχει στην περίπτωση αυτή.

12 ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ**121 Επιχορηγήσεις για κάλυψη λειτουργικών δαπανών.**

Ανάλογα με την πηγή και το σκοπό της χρηματοδότησης, κάθε επιχορήγηση για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών εγγράφεται χωριστά σε αναπτυγμένη μορφή των κωδικών αριθμών 1211 έως 1214.

Στους κωδικούς αυτούς εγγράφονται και οι κρατικές ή άλλες επιχορηγήσεις για την απασχόληση προσωπικού μερικής απασχόλησης (άρθρο 7 Ν. 3250/2004), για τη λειτουργία των ΚΕΠ, καθώς και για την εφαρμογή μέτρων πολιτικής προστασίας, εφόσον δεν έχουν επενδυτικό χαρακτήρα (άρθρο 18 παρ. 1 Ν. 3013/2002).

Η επακριβής αναπτυγμένη μορφή των κωδικών στην οποία θα εγγράφονται οι επιχορηγήσεις ανά πηγή και σκοπό, μπορεί να καθορίζεται είτε από την απόφαση χρηματοδότησης είτε από τον ίδιο τον επιχορηγούμενο ΟΤΑ, κατά περίπτωση.

13 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

131 Επιχορηγήσεις από θεσμοθετημένους πόρους για επενδυτικές δαπάνες.

Στους κωδικούς αριθμούς 1311 έως 1313 εγγράφονται τα έσοδα των αντίστοιχων τίτλων. Λοιπές επιχορηγήσεις από θεσμοθετημένους υπέρ των ΟΤΑ πόρους παρακολουθούνται σε αναπτυγμένες μορφές του ΚΑ 1314.

132 Λοιπές επιχορηγήσεις για επενδύσεις και έργα.

Κάθε χρηματοδότηση για επενδύσεις και έργα που εμπίπτει στους κωδικούς αριθμούς 1321 έως 1327 εγγράφεται χωριστά, κατά επένδυση ή έργο ή, στην περίπτωση του ΚΑ 1327, και κατά φορέα, σε αναπτυγμένες μορφές των κωδικών αυτών αριθμών.

14 ΔΩΡΕΕΣ - ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΕΣ - ΚΛΗΡΟΔΟΣΙΕΣ

141 Δωρεές.

142 Κληρονομίες και κληροδοσίες.

Εγγράφονται τα ποσά που προέρχονται από δωρεές και κληρονομίες ή κληροδοσίες αντίστοιχα.

Δωρεές θεωρούνται και οι χορηγίες που εισπράττουν οι ΟΤΑ για τη διοργάνωση διαφόρων εκδηλώσεων, εφόσον πρόκειται για ποσά που προσφέρονται χωρίς υποχρέωση αντιπαροχής (συνήθως υποχρέωσης διαφήμισης του δωρητή) εκ μέρους του δήμου ή της κοινότητας. Σε αντίθετη περίπτωση πρόκειται ουσιαστικά για αμοιβή παρεχόμενης υπηρεσίας, η οποία καταχωρείται στον ΚΑ 1623 «Έσοδα από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών».

Δωρεές θεωρούνται και τα ποσά που συλλέγονται στα πλαίσια Ερανικού Συστήματος Μακράς Διάρκειας, που οργανώνουν οι ΟΤΑ κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3106/2003.

Περιουσία που διατίθεται σε ΟΤΑ για την εκπλήρωση κοινωφελούς σκοπού, χωρίς να καθορίζεται ειδικά ο τρόπος διοίκησής της, αποτελεί «κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισης», το οποίο δεν έχει νομική προσωπικότητα (άρθρο 96 παρ. 1 Α.Ν. 2039/1939). Τα έσοδα (όπως και οι δαπάνες - βλ. ΚΑ 6737) των ιδρυμάτων στην περίπτωση αυτή απεικονίζονται σε ιδιαίτερους κωδικούς αριθμούς του προϋπολογισμού, δηλαδή σε αναπτύξεις του ΚΑ 1421.

15 ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ - ΠΡΟΣΤΙΜΑ -ΠΑΡΑΒΟΛΑ

151 Προσαυξήσεις και πρόστιμα.

Στον ΚΑ 1511 εγγράφονται οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ. Τα πρόστιμα του ΚΟΚ, τα πρόστιμα για παραβάσεις των κανόνων καθαριότη-

τας και κοινής ησυχίας (Ν.Δ. 805/1971) και τα πρόστιμα της ελεγχόμενης στάθμευσης εγγράφονται στον ΚΑ 1512.

Στον ΚΑ 1513 εγγράφονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 1080/1980 (σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης κ.λπ.), ανεξαρτήτως του είδους του εσόδου με το οποίο συνδέονται.

Στους δήμους στους οποίους έχουν μεταβιβασθεί πολεοδομικές αρμοδιότητες, τα έσοδα από πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης αυθαιρέτων των άρθρων 17 και 18 του Ν. 1337/1983, τα πρόστιμα του άρθρου 9 παρ. 8 του Ν. 1512/1985 και τα πρόστιμα του άρθρου 22 του Ν. 1577/1985, όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν κάθε φορά, εμφανίζονται στον ΚΑ 1514.

Τα πειθαρχικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε βάρος των υπαλλήλων με σχέση εργασίας αορίστου χρόνου, εγγράφονται στον ΚΑ 1515. Τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε βάρος μονίμων υπαλλήλων, αποτελούν έσοδο του ΤΑΔΚΥ και όχι των ΟΤΑ (άρθρο 166 παρ. 2 Ν. 1188/1981) και συνεπώς εγγράφονται στον ΚΑ 4142 «Λοιπές κρατήσεις υπέρ τρίτων».

Στον ΚΑ 1516 εγγράφονται τα έσοδα από διάφορες καταλογιστικές αποφάσεις, όπως είναι π.χ. οι αποζημιώσεις αστικής ευθύνης που επιβάλλονται σε βάρος αιρετών (άρθρο 183 Π.Δ. 410/1995) ή υπαλλήλων (άρθρο 100 Ν. 1188/1981), τα ποσά που καταλογίζονται σε βάρος των υπολόγων ενταλμάτων προπληρωμής ή πάγιας προκαταβολής (άρθρα 32 και 35 Β.Δ. της 17/5-15/6/1959) κ.λπ.

Στους κωδικούς αριθμούς 1517 και 1518 εγγράφονται τα έσοδα των αντίστοιχων τίτλων. Στον ΚΑ 1519 εγγράφονται τα λοιπά πρόστιμα ή χρηματικές ποινές που προβλέπονται από ειδικές διατάξεις, όπως:

- τα πρόστιμα που επιβάλλονται λόγω αυθαιρέτης χρήσης κοινόχρηστων χώρων (άρθρο 26 παρ. 5 Ν. 1828/1989, άρθρο 6 Ν. 1900/1990),
- τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας περί υπαιθρίας διαφήμισης (άρθρα 6 και 8 Ν. 2946/2001),
- τα πρόστιμα που επιβάλλονται λόγω εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης των υποχρεών για την καταβολή του τέλους ακίνητης περιουσίας (άρθρο 24 παρ. 12 Ν. 2130/1993),
- τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη καταβολής ή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης καταβολής του τέλους διαμονής παρεπιδημούντων και του τέλους του άρθρου 20 του Ν. 2539/1997 (άρθρα 6 και 7 Ν. 1080/1980, άρθρο 18 παρ. 1 Ν. 2946/2001),
- τα πρόστιμα τα επιβαλλόμενα σε βάρος των χρησιμοποιούντων παρανόμως δημοτικά ή κοινοτικά κτήματα, έργα ή υπηρεσίες (άρθρο 19 παρ. 5 Β.Δ. της 24/9-20/10/1958),

- τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη καταβολής ή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης καταβολής του δικαιώματος εμπορίας ποσίων υδάτων (άρθρο 12 παρ. 3 Β.Δ. της 24/9-20/10/1958, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του Ν. 1080/1980),
- τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που προβλέπονται από τη νομοθεσία περί λατομείων (άρθρο 13 παρ. 4 Ν. 2115/1993, άρθρο 9 ΚΥΑ 19690/1995),
- τα πρόστιμα για παράνομη άσκηση υπαίθριου εμπορίου (άρθρο 5 Ν. 2323/1995, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 4 του Ν. 3190/2003),
- τα πρόστιμα για παραβάσεις των δημοτικών ή κοινοτικών διατάξεων του άρθρου 37 του ΔΚΚ.

152 Παράβολα.

Στους κωδικούς αριθμούς 1521 και 1522 εγγράφονται τα έσοδα των αντίστοιχων τίτλων. Πρόστιμα του ΚΟΚ που τυχόν πληρώνονται με παράβολα που προμηθεύεται ο υπόχρεος από τη ΔΟΥ, καταχωρούνται στον ΚΑ 1512.

16 ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ

161 Έσοδα από δαπάνες πραγματοποιηθείσες για λογαριασμό τρίτων.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα έσοδα από δαπάνες που πραγματοποίησε ο ΟΤΑ για λογαριασμό τρίτων, οι οποίοι από το νόμο ορίζονται ως υπόχρεοι.

Έσοδα που δεν εντάσσονται σε κανέναν από τους κωδικούς 1611 έως 1618 όπως π.χ. τα έσοδα από δαπάνες αποπεράτωσης των όψεων των οικοδομών (άρθρο 19 παρ. 4 Ν. 2831/2000), εγγράφονται στον ΚΑ 1619.

162 Λοιπά έκτακτα έσοδα.

Στους κωδικούς αριθμούς 1621 και 1622 εγγράφεται το έσοδο του αντίστοιχου τίτλου. Στον ΚΑ 1623 εμφανίζονται τα έσοδα από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, εφόσον πρόκειται για έκτακτες συναλλαγές και όχι για δραστηριότητες μόνιμου χαρακτήρα.

Έσοδα που δεν εμπίπτουν σε κανέναν από τους λοιπούς κωδικούς της ομάδας 1 «ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ», εγγράφονται στον ΚΑ 1624.

2 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΤΩΝ (Π.Ο.Ε.) ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΝΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ

21 ΕΣΟΔΑ Π.Ο.Ε. ΤΑΚΤΙΚΑ

211 Τακτικά έσοδα παρελθόντων οικονομικών ετών που βεβαιώνονται και εισπράττονται για πρώτη φορά.

Στους κωδικούς αριθμούς 2111 έως 2118 εγγράφονται τα τακτικά έσοδα που ανάγονται σε παρελθόντα οικονομικά έτη, βεβαιώνονται όμως (ή εισπράττονται οίκοθεν) για

πρώτη φορά κατά τη διάρκεια του έτους. Η ξεχωριστή παρακολούθηση των εσόδων από παρελθόντα οικονομικά έτη που αντιστοιχούν σε καθέναν από τους κωδικούς αριθμούς 2111 έως 2117, επιβάλλεται λόγω του ανταποδοτικού ή ειδικευμένου (εν όλω ή εν μέρει) χαρακτήρα των εσόδων αυτών.

Τακτικά έσοδα από παρελθόντα οικονομικά έτη, που δεν εμπίπτουν σε κανέναν από τους κωδικούς 2111 έως 2118, εγγράφονται στον ΚΑ 2119 συνολικά ή διακεκριμένα με περαιτέρω ανάπτυξη του κωδικού αριθμού. Η ανάπτυξη αυτή είναι υποχρεωτική, εάν πρόκειται για έσοδο με ειδικευμένο προορισμό, όπως είναι π.χ. το ειδικό δικαίωμα χρήσης βελτιωμένων βοσκοτόπων (άρθρο 8 Ν. 994/1979), τα καθαρά κέρδη των δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων (άρθρο 280 παρ. 3 Π.Δ. 410/1995), το ειδικό τέλος λατομικών προϊόντων (άρθρο 27 παρ. 8 Ν. 2130/1993) κ.λπ.

22 ΕΣΟΔΑ Π.Ο.Ε. ΕΚΤΑΚΤΑ

221 Έκτακτα έσοδα παρελθόντων οικονομικών ετών που βεβαιώνονται και εισπράττονται για πρώτη φορά.

Στην υποκατηγορία αυτή η διασφάλιση του νόμιμου προορισμού των εκτάκτων εσόδων επιτυγχάνεται με την κατάταξή τους στους κωδικούς αριθμούς 2211 και 2212, όπου εμφανίζονται αντίστοιχα τα έκτακτα γενικά (ανειδίκευτα) έσοδα και τα έκτακτα ειδικευμένα έσοδα.

Η παρακολούθηση των εκτάκτων εσόδων κατά είδος, όπως συμβαίνει στην υποκατηγορία 211, δεν κρίθηκε σκόπιμη λόγω του μικρότερου όγκου των εσόδων αυτών.

3 ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ Π.Ο.Ε.

31 ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ

311 Δάνεια για κάλυψη λειτουργικών δαπανών.

312 Δάνεια για κάλυψη επενδυτικών δαπανών.

Κάθε δάνειο που χορηγείται στο δήμο ή στην κοινότητα από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, εγγράφεται χωριστά σε ανεπτυγμένη μορφή των κωδικών αριθμών 3111 και 3112 ή 3121 και 3122, ανάλογα με το σκοπό του δανείου.

32 ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΑΠΟ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΑ ΕΤΗ

321 Εισπρακτέα υπόλοιπα από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη - τακτικά έσοδα.

322 Εισπρακτέα υπόλοιπα από βεβαιωθέντα κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη - έκτακτα έσοδα.

Ισχύουν τα αναφερόμενα ανωτέρω για τα έσοδα των υποκατηγοριών 211 και 221.

4 ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΧΡΗΜΑΤΩΝ

41 ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ

411 Συνταξιοδοτικές εισφορές.

Στον κωδικό αριθμό 4111 εγγράφεται: α) Η εισφορά υπέρ του δημοσίου για σύνταξη που επιβάλλεται σε ποσοστό 10% στα έξοδα παράστασης του δημάρχου ή του προέδρου της κοινότητας (άρθρο 2 παρ. 3 Ν. 1205/1981, άρθρο 2 Ν. 1518/1985). β) Η εισφορά υπέρ του δημοσίου για σύνταξη που επιβάλλεται σε ποσοστό 6,67% στις αποδοχές των μονίμων υπαλλήλων (άρθρα 6 παρ.-2 και 9 παρ. 3 Ν. 1902/1990, άρθρα 20 παρ. 2 και 44 παρ. 1 Ν. 2084/1992) καθώς και η πρόσθετη εισφορά 4,3% στις αποδοχές του προσωπικού που υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 2 του Ν. 2703/1999. γ) Η εργοδοτική εισφορά 8% που επιβάλλεται στις αποδοχές των κοινοτικών υπαλλήλων (άρθρο 2 Ν.Δ. 3896/1958, άρθρο 2 Ν.Δ. 78/1973, άρθρο 2 Ν. 1518/1985, άρθρο 3 παρ. 7α Ν. 2768/1999). δ) Η κράτηση 2,55% υπέρ του δημοσίου για υγειονομική περίθαλψη, που επιβάλλεται στις αποδοχές των υπαλλήλων των πρώην κρατικών παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών, οι οποίοι διατήρησαν το προηγούμενο ασφαλιστικό καθεστώς.

Στον κωδικό αριθμό 4112 εγγράφονται οι εισφορές που αποδίδονται στο δημόσιο για την αναγνώριση ως συντάξιμης οποιασδήποτε υπηρεσίας (στράτιωτική θητεία, προϋπηρεσία στον ιδιωτικό τομέα κ.λπ.). Εισφορές που καταβάλλονται για τον ίδιο λόγο στο ΙΚΑ ή σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς πλην του δημοσίου, εγγράφονται στον κωδικό αριθμό 4131.

412 Φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις.

Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατείται από τις κάθε είδους αποδοχές των υπαλλήλων του δήμου ή της κοινότητας (μονίμων, μετακλητών ή με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου, δικηγόρων με πάγια αντιμισθία) εγγράφεται στον κωδικό αριθμό 4121.

Στον κωδικό αριθμό 4122 εγγράφεται α) Ο φόρος και το χαρτόσημο που παρακρατούνται από τα έξοδα παράστασης των αιρετών, από την αποζημίωση των δημοτικών συμβούλων για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του δημοτικού συμβουλίου και της δημομαρχιακής επιτροπής (άρθρο 175 παρ. 3 Π.Δ. 410/1995) ή την αποζημίωση των μελών του διοικητικού συμβουλίου των ιδρυμάτων και νομικών προσώπων των άρθρων 190 και 203 αντίστοιχα του Π.Δ. 410/1995 (άρθρα 194 παρ. 2 και 203 παρ. 8 Π.Δ. 410/1995). β) Ο φόρος που παρακρατείται από την εκτός έδρας αποζημίωση των αιρετών και των ιδιωτών. γ) Ο φόρος (ή και το χαρτόσημο, αν πρόκειται για αιρετούς και ιδιώτες) που παρακρατείται από την αποζημίωση των μελών των φορολογικών επιτροπών, των υπηρεσιακών συμβουλίων,

των επιτροπών διενέργειας διαγωνισμών και παραλαβής προμηθειών, των μελών της κριτικής επιτροπής των αρχιτεκτονικών διαγωνισμών ή άλλων συλλογικών οργάνων.

Ο φόρος που παρακρατείται από τις αμοιβές τρίτων (άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' Ν. 2238/1994) ή ελευθέρων επαγγελματιών (άρθρο 58 παρ. 1 Ν. 2238/1994) ή εργοληπτών τεχνικών έργων (άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. β' Ν. 2238/1994) ή αλλοδαπών (άρθρο 13 Ν. 2238/1994, όπως ισχύει) εγγράφεται στον ΚΑ 4123. Στον ίδιο κωδικό εγγράφεται ο φόρος που παρακρατείται κατά την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών (άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. στ' Ν. 2238/1994, όπως ισχύει).

Ο φόρος και το χαρτόσημο που παρακρατείται από τους τόκους που καταβάλλει ο δήμος ή η κοινότητα, εμφανίζονται στον κωδικό αριθμό 4124. Στον κωδικό αυτό εγγράφεται επίσης το χαρτόσημο που επιβάλλεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 187/1943 στα ποσά των κρατήσεων υπέρ του δημοσίου ή άλλων νομικών προσώπων (ΤΣΜΕΔΕ, ΤΑΔΚΥ κ.λπ.), η κράτηση της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 2286/1995 επί της συμβατικής αξίας των προμηθειών και γενικά κάθε άλλη κράτηση υπέρ του δημοσίου, που δεν εμπίπτει στους κωδικούς 4121 έως 4123.

Εννοείται ότι οι φόροι και οι λοιπές κρατήσεις που δεν παρακρατούνται από το δήμο ή την κοινότητα αλλά αποδίδονται απ' ευθείας στην οικεία ΔΟΥ από τους δικαιούχους των χρηματικών ενταλμάτων, δεν εμφανίζονται στους ανωτέρω κωδικούς αριθμούς.

413 Ασφαλιστικές εισφορές.

Οι εισφορές εργοδότη και εργαζομένου προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς και ταμεία (κύριας ασφάλισης, επικουρικά, πρόνοιας κ.λπ.) εγγράφονται στον κωδικό αριθμό 4131.

Στον κωδικό αριθμό 4132 εγγράφεται αποκλειστικά η εισφορά για το εφάπαξ βοήθημα του Ν. 103/1975 (από 1/1/2005 του «Κλάδου Πρόνοιας Υπαλλήλων ΝΠΙΔΔ» του ΤΕΑΔΥ, άρθρο 21 Ν. 3232/2004).

414 Λοιπές εισπράξεις υπέρ τρίτων.

Στον κωδικό αριθμό 4141 εγγράφονται οι παρακρατούμενες από τις αποδοχές δόσεις των δανείων που έχουν χορηγηθεί στους υπαλλήλους από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Άλλες κρατήσεις υπέρ τρίτων (εκτός του δημοσίου), όπως είναι π.χ. η κράτηση επί της συμβατικής αξίας των προμηθειών υπέρ του Ταμείου Αρωγής των Υπαλλήλων του Υπουργείου Εμπορίου (άρθρο 7 παρ. 3 Ν. 2286/1995), τα πειθαρχικά πρόστιμα που αποδίδονται στο ΤΑΔΚΥ, τα παρακρατούμενα λόγω κατάσχεσης ποσά κ.λπ., εγγράφονται στον ΚΑ 4142.

42 ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΧΡΗΜΑΤΩΝ**421** Επιστροφές χρημάτων.

Οι επιστροφές χρημάτων από υπολόγους ενταλμάτων προπληρωμής και πάγιας προκαταβολής εγγράφονται στους κωδικούς αριθμούς 4211 και 4212 αντίστοιχα. Στον κωδικό αριθμό 4213 εμφανίζονται τα αχρεωστήτως καταβληθέντα χρηματικά ποσά, συμπεριλαμβανομένων των αποδοχών των υπαλλήλων. Το επίδομα ασθενείας που εισπράττουν από το ΙΚΑ οι ασφαλισμένοι αυτού, για χρονικό διάστημα για το οποίο μισθοδοτήθηκαν ήδη από το δήμο ή την κοινότητα, εγγράφεται επίσης στον ΚΑ 4213.

Περικοπές αποδοχών που εμφανίζονται στη στήλη των κρατήσεων της μισθοδοτικής κατάστασης (απεργία, άδεια άνευ αποδοχών κ.λπ.) καθώς και κάθε επιστροφή χρημάτων, που δεν εμπίπτει στους κωδικούς αριθμούς 4211 έως 4213, εγγράφεται στον ΚΑ 4214.

5 ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ**51 ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ**

511 Χρηματικό υπόλοιπο προερχόμενο από τακτικά έσοδα.

512 Χρηματικό υπόλοιπο προερχόμενο από έκτακτα έσοδα.

Σε αντίθεση με τον προηγούμενο προϋπολογισμό, όπου το χρηματικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης που μεταφέρεται στη νέα εμφανιζόταν συγκεντρωτικά σε έναν κωδικό αριθμό (311), ο νέος τύπος διαχωρίζει το χρηματικό υπόλοιπο σε αυτό που προέρχεται από τακτικά έσοδα (ΚΑ 511) και σε αυτό που προέρχεται από έκτακτα έσοδα (ΚΑ 512), έτσι ώστε να παρακολουθείται και να διασφαλίζεται ο νόμιμος προορισμός όσων ειδικευμένων εσόδων περιλαμβάνονται στο χρηματικό υπόλοιπο.

7.2. Μέρος II. Έξοδα**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ****60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

Στους λογαριασμούς της κατηγορίας 60 εγγράφονται οι δαπάνες για κάθε είδους προσωπικό, πλην αυτού που απασχολείται με συμβάσεις έργου, οι οποίες καταχωρούνται στους κωδικούς της κατηγορίας 61.

Ειδικότερα:

601 Αποδοχές μονίμων υπαλλήλων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 601 εγγράφονται οι κάθε είδους αποδοχές του μόνιμου προσωπικού των ΟΤΑ, οι δαπάνες για την υπερωριακή απασχόληση αυτών, την απασχόληση κατά τις αργίες και για άλλες πρόσθετες αμοιβές. Στον ΚΑ 6013 εγγράφεται πίστωση

για την πληρωμή του εφ' άπαξ βοηθήματος για όσα ΝΠΔΔ υπάγονται σε αυτό. Στην υποκατηγορία 601 θα εγγραφούν και διάφορες άλλες αμοιβές του προσωπικού εφόσον δεν εντάσσονται σε συγκεκριμένους κωδικούς, άσχετα με το χαρακτηρισμό που δίνεται σε αυτές από τις διατάξεις που επιτρέπουν την καταβολή τους. Έτσι, τα κατ' αποκοπή έξοδα κίνησης και το «εκλογικό επίδομα», παρόλο που μπορεί να χαρακτηρίζεται ως έξοδα κίνησης, δεν θα καταχωρηθούν στον ΚΑ 6462 αλλά στον ΚΑ 6011 τα πρώτα και 6012 το δεύτερο. Στον ΚΑ 6012 θα υπολογιστεί και η αναγκαία πίστωση για την αμοιβή του υπαλλήλου που τηρεί τα πρακτικά των συνεδριάσεων του Δημοτικού ή κοινοτικού Συμβουλίου, η αμοιβή του υπαλλήλου που ασκεί καθήκοντα ληξιάρχου, το επίδομα δίαχειριστικών λαθών και, για τα νομικά πρόσωπα, η αμοιβή του υπαλλήλου για τη γραμματειακή υποστήριξη. Οι τρίμηνες αποδοχές και οι αυξημένες αποδοχές εκπαιδευτικής άδειας θα εγγραφούν στον ΚΑ 6011. Ανάλογα θα εγγραφούν και οι αντίστοιχες πιστώσεις για τις υπόλοιπες κατηγορίες προσωπικού. Αναδρομικά προηγούμενων οικονομικών ετών που οφείλονται σε υπαλλήλους, κατόπιν δικαστικών αποφάσεων κ.λπ., θα εγγραφούν στον ΚΑ 8111.

602 Αποδοχές τακτικών υπαλλήλων με σύμβαση αορίστου χρόνου

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 602 εγγράφονται οι αποδοχές και οι δαπάνες για υπερωριακή απασχόληση του προσωπικού με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου. Στον ΚΑ 6021 θα υπολογιστεί και η αποζημίωση των συνταξιοδοτούμενων υπαλλήλων (άρθρο 300 Ν. 1188/1981).

603 Αποδοχές υπαλλήλων ειδικών θέσεων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 603 «Αποδοχές υπαλλήλων ειδικών θέσεων» εγγράφονται οι αποδοχές μετακλητών υπαλλήλων, όπως ειδικών συμβούλων και συνεργατών, επιστημονικών συνεργατών, γενικού γραμματέα, ιδιαίτερου γραμματέα κ.λπ. Στους ίδιους κωδικούς θα εγγραφούν και οι αποδοχές των δικηγόρων και νομικών συμβούλων που κατέχουν αντίστοιχες θέσεις στον ΟΕΥ και αμείβονται με πάγια περιοδική αμοιβή. Οι αμοιβές των δικηγόρων που διορίζονται ανά υπόθεση θα καταχωρηθούν στον ΚΑ 6111.

604 Αποδοχές εκτάκτων υπαλλήλων (επί σύμβαση εκτάκτων υπαλλήλων, ημερομισθίων ωρομισθίων κ.λπ.)

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 604 εγγράφονται οι τακτικές αποδοχές και οι αμοιβές για υπερωριακή απασχόληση του κάθε είδους προσωπικού που απασχολείται με σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου (εποχιακό προσωπικό, εργαζόμενοι με δίμηνες συμβάσεις κ.λπ.). Στην ίδια υποκατηγορία θα εγγραφούν και οι αποζημιώσεις των ασκουμένων σπουδαστών και οι αποδοχές όσων θα προσληφθούν στα προγράμματα μερικής απασχόλησης σε υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα του Ν. 3250/2004. Οι αποδοχές του προσωπικού που

προσλαμβάνεται για την εκτέλεση έργων με αυτεπιστασία, υπολογίζονται στη δαπάνη του έργου, θα βαρύνουν τον κωδικό του έργου και επομένως δεν θα εγγραφούν στην υποκατηγορία 604.

605 Εργοδοτικές εισφορές δήμων και κοινοτήτων (κοινωνικής ασφάλισης)

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 605 εγγράφονται οι εργοδοτικές εισφορές, ταξινομημένες ανά κατηγορία προσωπικού. Εννοείται ότι οι ΟΤΑ έχουν τη δυνατότητα, εφόσον το θεωρούν σκόπιμο, να αναπτύξουν τους τετραψήφιους αυτούς κωδικούς και να παρακολουθούν χωριστά τις εργοδοτικές εισφορές για κάθε Ταμείο (π.χ. 20/6051.01 Εργοδοτική εισφορά για το ΤΥΔΚΥ στις αποδοχές του μόνιμου προσωπικού της υπηρεσίας καθαριότητας). Για την ετήσια εισφορά στο ΤΑΔΚΥ, εφόσον αυτή παρακρατείται κατά την απόδοση των ΚΑΠ, θα διενεργούνται λογιστικές τακτοποιήσεις σε βάρος του ΚΑ 6056, ο οποίος, σημειωτέον, κατατάσσεται μόνο στην υπηρεσία 00 «Γενικές Υπηρεσίες». Οι εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού που προσλαμβάνεται στην εκτέλεση έργων με αυτεπιστασία, θα βαρύνουν τον κωδικό του έργου.

606 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 606 εγγράφονται τα πρόσθετα έξοδα για το προσωπικό όλων των κατηγοριών (μόνιμοι, συμβασιούχοι κ.λπ.). Στον ΚΑ 6061 θα εγγραφούν οι δαπάνες για την προμήθεια παροχών σε είδος, ενώ στον ΚΑ 6063 δαπάνες για άλλα μέσα ατομικής προστασίας που επιβάλλονται από τους κανόνες υγιεινής και ασφάλειας (π.χ. γιλέκα, γυαλιά, μπότες κ.λπ.).

607 Δαπάνες πρόσληψης, εκπαίδευσης και επιμόρφωσης προσωπικού

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 607 εγγράφονται τα έξοδα για την εκπαίδευση του προσωπικού όπως συμμετοχή σε συνέδρια, σεμινάρια, ημερίδες κ.λπ. και άλλες δαπάνες που αφορούν πρόσληψη και επιμόρφωση του προσωπικού, όπως π.χ. η αμοιβή των επιτροπών που συγκροτούνται για την πρόσληψη προσωπικού.

ΚΩΔΙΚΟΣ 61. ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΙΡΕΤΩΝ ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ

Στους κωδικούς της κατηγορίας 61 εγγράφονται οι αμοιβές αιρετών και τρίτων οι οποίοι δεν συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας, μεταξύ των οποίων και αμοιβές των απασχολουμένων με συμβάσεις έργου. Ειδικότερα:

611 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 611 «Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών» εγγράφονται δαπάνες για δικηγόρους (πλην αυτών που υπηρετούν με πάγια αμοιβή), συμβολαιογράφους, τεχνικούς, καλλιτέχνες, λογιστές, κ.λπ. Κύριο χαρακτηριστικό των δαπανών που θα εγγραφούν στην υποκατηγορία αυτή, είναι ότι οι συναλλασσόμενοι έχουν την

ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία (του άρθρου 48 του Ν.2238/1994). Ειδικά τα συμβολαιογραφικά έξοδα για τη σύναψη δανείων θα καταχωρηθούν στους ΚΑ 6514 και 6524. Στην υποκατηγορία 611 θα εγγραφούν και οι πιστώσεις για τη σύναψη συμβάσεων έργου του άρθρου 6 του Ν. 2527/1997. Εκτός από αυτές τις συμβάσεις έργου, στους ίδιους κωδικούς θα καταχωρηθούν και οι αναθέσεις «εργασιών» (υπηρεσιών) σε τρίτους που είναι ελεύθεροι επαγγελματίες βάσει των διατάξεων των άρθρων 266-268 του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Π.Δ. 410/1995) και του άρθρου 17 παρ. 2 του Ν. 2539/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 παρ. 9 του Ν. 2623/1998. Για το σκοπό αυτό, ο ΚΑ 6117 μπορεί να κατανεμηθεί όχι μόνο στην υπηρεσία 00 αλλά και στις άλλες υπηρεσίες. Οι αμοιβές των μελετητών για την εκπόνηση μελετών που ανατίθενται με τη διαδικασία του Ν. 716/1977 (και του Ν. 3164/2003 από 1-1-2005) ή του άρθρου 269 του ΔΚΚ καταχωρούνται στους κωδικούς των επενδύσεων (ΚΑ 7411-7413).

612 Δαπάνες αιρετών

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 612 «Δαπάνες Αιρετών» εγγράφονται τα έξοδα παράστασης του δημάρχου ή του προέδρου κοινότητας, των αντιδημάρχων, του προέδρου δημοτικού συμβουλίου (άρθρο 173 ΔΚΚ) και γενικά τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία έξοδα παράστασης αιρετών, έξοδα κίνησης και αποζημίωση για τις συνεδριάσεις του Δ. Σ. (άρθρο 175 παρ. 3 ΔΚΚ), έξοδα κίνησης των προέδρων και μελών δημοτικών διαμερισμάτων (άρθρο 156 ΔΚΚ) καθώς και λοιπές αποζημιώσεις αιρετών οργάνων. Στην ίδια υποκατηγορία (ΚΑ 6126) εγγράφονται και οι εργοδοτικές εισφορές επί των εξόδων παράστασης των δημάρχων, κατά τις διακρίσεις του άρθρου 32 παρ.1 του Ν. 2084/1992, για τη λήψη εφ' άπαξ βοηθήματος και για το ΤΥΔΚΥ, εφόσον συντρέχει περίπτωση ασφάλισης στο ταμείο αυτό. Στον κωδικό 6122 εγγράφεται η αποζημίωση των δημοτικών συμβούλων για την συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του συμβουλίου ή της δημορχιακής επιτροπής καθώς και τα τυχόν προβλεπόμενα από την νομοθεσία κατ' αποκοπή έξοδα κίνησης.

613 Αμοιβές τρίτων μη ελεύθερων επαγγελματιών

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 613 «Αμοιβές τρίτων μη ελεύθερων επαγγελματιών» εγγράφονται τα έξοδα που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία, μεταξύ των οποίων και οι αποζημιώσεις για συμμετοχές σε συμβούλια, επιτροπές, φορολογικές επιτροπές και η αποζημίωση των μελών υπηρεσιακού συμβουλίου. Οι κωδικοί 6132-6134 προβλέπουν δαπάνες σαφώς προσδιορισμένες. Ο ΚΑ 6131 με τίτλο «Λοιπές αμοιβές τρίτων», μπορεί να περιλάβει οποιαδήποτε αμοιβή φυσικού προσώπου που δεν έχει την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία, και ταυτόχρονα δεν συνδέεται με τον οικείο ΟΤΑ με οποιαδήποτε σχέση εργασίας. Τέτοιες μπορεί να είναι π.χ.

αμοιβές σε εισηγητές σεμιναρίων. Στον ΚΑ 6131 θα υπολογιστούν και οι δαπάνες για το προσωπικό των ΚΕΠ που απασχολείται με σύμβαση έργου.

614 Αμοιβές τρίτων με την ιδιότητα νομικού προσώπου

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 614 «Αμοιβές τρίτων με την ιδιότητα νομικού προσώπου» εγγράφονται τα έξοδα για τρίτους οι οποίοι έχουν την μορφή νομικού προσώπου και παρέχουν υπηρεσίες στους ΟΤΑ (εταιρείες, ΝΠΔΔ, κ.λπ.) Τέτοιες μπορεί να είναι αμοιβές εταιρειών για μηχανογραφική επεξεργασία στοιχείων, αμοιβές ελεγκτικών εταιρειών, αμοιβές δημοτικών επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν την άσκηση αρμοδιοτήτων βάσει του άρθρου 36 του ΔΚΚ κ.λπ. Χορηγήσεις προς νομικά πρόσωπα που προκύπτουν από προγραμματικές συμβάσεις, δεν θα καταχωρηθούν στην υποκατηγορία 614, αλλά στην 673 (ΚΑ 6736). Εάν οι αμοιβές τρίτων προσιδιάζουν ως προς το αντικείμενο σε άλλους κωδικούς, θα εγγραφούν σε αυτούς, π.χ. η «εργασία» που θα ανατεθεί σε μια επιχείρηση και θα αφορά την οργάνωση ενός συνεδρίου ή τη συμμετοχή του δήμου σε μια έκθεση θα εγγραφεί ανάλογα στους ΚΑ 6431, 6432, 6441 ή 6442. Γενικά, και επειδή οι τίτλοι των κωδικών του προϋπολογισμού προσδιορίζουν άλλοτε το είδος της σχέσης που συνάπτει ο δήμος ή η κοινότητα με τρίτους (π.χ. αμοιβές νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου) και άλλοτε το είδος της δαπάνης (π.χ. διοργάνωση συνεδρίων), η επιλογή του κατάλληλου κωδικού θα γίνεται πρώτα βάσει του είδους της δαπάνης και κατόπιν βάσει της σχέσεως. Για παράδειγμα, αν ο δήμος έχει αποφασίσει την οργάνωση ενός συνεδρίου και για το σκοπό αυτό συνάπτει σύμβαση με μια εταιρία οργάνωσης συνεδρίων, η σχετική πίστωση θα εγγραφεί στον ΚΑ 6442 και όχι στον ΚΑ 6142. Αν δεν υπάρχει κωδικός που να προσδιορίζει το είδος της δαπάνης, τότε η επιλογή θα γίνει με βάση τη σχέση και μάλιστα στην περίπτωση αυτή, κατά κανόνα, θα απαιτείται η ανάπτυξη του σχετικού κωδικού. Οι αμοιβές των ΑΕΙ και ΤΕΙ για την εκτέλεση ερευνητικών έργων (εισφορές Π.Δ. 432/1981) θα εγγραφούν στον ΚΑ 6141.

615 Έξοδα βεβαίωσης και εισπραξης

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 615 «Έξοδα βεβαίωσης και εισπραξης» εγγράφονται τα έξοδα κίνησης των εισπρακτόρων, το ποσοστό που παρακρατά η ΔΕΗ για την εισπραξη των δημοτικών τελών, ή άλλα έξοδα που γίνονται προκειμένου να καταστεί δυνατή η βεβαίωση και εισπραξη των εσόδων. Οι κωδικοί 6155 και 6156 που αναγράφονται στον πίνακα των λειτουργικών εξόδων τα οποία εντάσσονται στην υπηρεσία 00 «Γενικές Υπηρεσίες» δεν θα χρησιμοποιηθούν προς το παρόν.

616 Λοιπές Αμοιβές και έξοδα τρίτων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 616 «Λοιπές αμοιβές και έξοδα τρίτων» εγγράφονται οι καταβολές αμοιβών σε άλλον ΟΤΑ για την διαδημοτική συνεργασία (π.χ. εξυπηρέτηση

ταμιακής υπηρεσίας από άλλον ΟΤΑ βάσει συμβάσεως διαδημοτικής συνεργασίας, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 2539/1997) ή άλλες αμοιβές και έξοδα τρίτων που δεν εντάσσονται σε κάποια από τις άλλες υποκατηγορίες της κατηγορίας 61 «Αμοιβές αιρετών και τρίτων». Οι δαπάνες της υποκατηγορίας 616 εντάσσονται και στην υπηρεσία 00 (εκ παραδρομής δεν αναφέρονται στο σχετικό πίνακα).

ΚΩΔΙΚΟΣ 62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Στον λογαριασμό της κατηγορίας αυτής καταχωρούνται τα έξοδα για παροχές τρίτων όπως οργανισμών κοινής ωφέλειας, ενοίκια, ασφάλιστρα κ.λπ. Αναλυτικότερα:

621 Παροχές παραγωγικής διαδικασίας

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 621 «παροχές παραγωγικής διαδικασίας» εγγράφονται οι δαπάνες για ηλεκτρικό ρεύμα, νέες συνδέσεις, αύξηση ισχύος φυσικό αέριο, νερό κ.λπ., που χρησιμοποιούνται στην «παραγωγική» διαδικασία του δήμου. Τέτοιες είναι οι δαπάνες για το φωτισμό οδών και πλατειών, το ρεύμα για την κίνηση αντλιοστασιών και γενικά η προμήθεια αυτών των αγαθών τα οποία θα χρησιμοποιηθούν άμεσα στην παραγωγή των υπηρεσιών τις οποίες παρέχει ο δήμος στους δημότες. Δεν έχουν αυτό το χαρακτήρα τα ίδια αγαθά που θα χρησιμοποιηθούν έμμεσα, όπως π.χ. για τις ανάγκες ύδρευσης και φωτισμού δημοτικών κτιρίων και οι οποίες εγγράφονται στον ΚΑ 6277 «ύδρευση, φωτισμός καθαριότητα» (λοιπές παροχές τρίτων).

622 Επικοινωνίες

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 622 «Επικοινωνίες» εγγράφονται έξοδα για ταχυδρομικά και τηλεφωνικά τέλη, κινητά τηλέφωνα, εταιρείες ταχυμεταφορών κ.λπ. εφόσον, εννοείται, οι σχετικές δαπάνες πληρούν τις νόμιμες προϋποθέσεις. Όλες οι δαπάνες της υποκατηγορίας αυτής κατατάσσονται στην υπηρεσία 00.

623 Ενοίκια - Μισθώματα

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 623 «Ενοίκια - Μισθώματα» εγγράφονται τα κάθε είδους μισθώματα που καταβάλλει ο δήμος ή η κοινότητα κατανεμημένα στις υπηρεσίες τις οποίες εξυπηρετούν. Η μίσθωση διαφόρων μηχανημάτων για τον καθαρισμό δρόμων κ.λπ. (δραστηριότητες που δεν συνιστούν έργα) θα καταχωρηθούν στον ΚΑ 6233.

624 Ενοίκια χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 624 «Ενοίκια χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing» εγγράφονται, για κάθε υπηρεσία, τα ποσά των μισθωμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης για τις συμβάσεις που τυχόν έχουν συναφθεί βάσει του άρθρου 253Α του ΔΚΚ (παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 3146/2003).

625 Ασφάλιστρα

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 625 «Ασφάλιστρα» εγγράφονται τα ασφάλιστρα είτε για την υποχρεωτική ασφάλιση οχημάτων είτε για την ασφάλιση άλλων περιουσιακών στοιχείων.

626 Συντήρηση και επισκευή αγαθών διαρκούς χρήσης από τρίτους

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 626 «Συντήρηση και επισκευή αγαθών διαρκούς χρήσης από τρίτους» εγγράφονται τα έξοδα επισκευής και συντήρησης παγίων περιουσιακών στοιχείων του δήμου, όταν οι επισκευές γίνονται από τρίτους και δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως έργα (π.χ. συντήρηση κλιματιστικών, καυστήρα, κ.λπ.). Τυχόν προμήθειες π.χ. ανταλλακτικών και εξαρτημάτων για την συγκεκριμένη εργασία, εγγράφονται στους ίδιους κωδικούς. Ενδεικτικά, η συντήρηση ανελκυστήρα, ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών, επίπλων, φωτιστικών μηχανημάτων, με τις τυχόν προμήθειες, θα εγγραφεί στους ΚΑ της υποκατηγορίας 626. Εάν η συντήρηση αφορά έργο και είναι εγγεγραμμένο στο τεχνικό πρόγραμμα τότε εγγράφεται στους κωδικούς των έργων, π.χ. η συντήρηση δρόμων με νέα επίστρωση με ασφαλτοτάπητα στον ΚΑ 7333, επειδή συνιστά έργο εγγεγραμμένο στο τεχνικό πρόγραμμα.

627 Ύδρευση, φωτισμός, καθαριότητα (λοιπές παροχές τρίτων)

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 627 «Ύδρευση, φωτισμός, καθαριότητα (λοιπές παροχές τρίτων)» εγγράφονται τα καταβαλλόμενα σε τρίτους έξοδα για την κάλυψη αναγκών ύδρευσης, καθαριότητας και φωτισμού δημοτικών κτιρίων κ.λπ. Η υποκατηγορία αυτή διαφέρει από την υποκατηγορία 621 ως προς το ότι οι δαπάνες για την τελευταία χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγή των υπηρεσιών (βλ. ανωτ. ΚΑ 621). Στον ΚΑ 6277 θα εγγραφούν και οι δαπάνες για την πληρωμή κοινοχρήστων.

ΚΩΔΙΚΟΣ 63. ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ**631 Φόροι****632 Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων****633 Διάφοροι φόροι και τέλη**

Στους Κ.Α. των υποκατηγοριών 631 «Φόροι», 632 «Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων», και 633 «Διάφοροι φόροι και τέλη» εγγράφονται οι δαπάνες για φόρους και τέλη που βαρύνουν τον ίδιο το δήμο ή την κοινότητα επειδή δεν ισχύει η γενική απαλλαγή του άρθρου 304 του Π.Δ. 410/1995 (όπως π.χ. τέλη κυκλοφορίας οχημάτων, πηλη των απορριμματοφόρων, φόρος επί του τόκου των τραπεζικών καταθέσεων, φόροι, τέλη, δασμοί και εισφορές που εισπράττονται στα τελωνεία κ.λπ.)

Οι εισπραττόμενοι για λογαριασμό τρίτων φόροι, τέλη κ.λπ. (όπως ο φόρος εισοδήματος που εισπράττεται για λογαριασμό του Δημοσίου), εγγράφονται ως έσοδο στους ΚΑ 4111-4142 και ως έξοδο (για απόδοση στους δικαιούχους) στους ΚΑ 8211-8242.

ΚΩΔΙΚΟΣ 64. ΛΟΙΠΑ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

641 Έξοδα μεταφορών

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 641 «Έξοδα μεταφορών» εγγράφονται τα έξοδα κίνησης των ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων (καύσιμα, λιπαντικά κ.λπ.), τα έξοδα μεταφοράς των διαφόρων αγαθών όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους κ.λπ. Η διαφορά του ΚΑ 6411 «Έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων - καύσιμα, λιπαντικά, διόδια κ.λπ.» από τον ΚΑ 6641 «Προμήθεια καυσίμων για κίνηση μεταφορικών μέσων», συνίσταται στο ότι οι δαπάνες του τελευταίου χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία. Με βάση την διάκριση αυτή, η προμήθεια καυσίμων για την κίνηση των απορριμματοφόρων ανήκει στον ΚΑ 6641, η προμήθεια πετρελαίου για θέρμανση του κολυμβητηρίου στον ΚΑ 6643, ενώ η προμήθεια καυσίμων για επιβατικό αυτοκίνητο στον ΚΑ 6411. Η δαπάνη για καύσιμα ΙΧ αυτοκινήτων που καταβάλλεται σε όσους μετακινούνται με εντολή της υπηρεσίας (χιλιομετρική αποζημίωση), δεν συνιστά δαπάνη του ΚΑ 6411 αλλά του ΚΑ 6422. Στον ΚΑ 6413 θα εγγραφούν και οι πιστώσεις για την μεταφορά παιδιών από τους παιδικούς σταθμούς, η μεταφορά μελών των ΚΑΠΗ και η μεταφορά μαθητών σε σχολεία. Μεταφορές υλικών που αφορούν την εκτέλεση έργων με αυτεπιστασία, θα καταχωρηθούν στους κωδικούς των αντίστοιχων έργων.

642 Οδοιπορικά έξοδα και έξοδα ταξιδιών

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 642 «Οδοιπορικά έξοδα και έξοδα ταξιδιών» εγγράφονται τα έξοδα κίνησης, διαμονής και ημερήσιας αποζημίωσης των μετακινούμενων για υπηρεσία αιρετών, υπαλλήλων και τρίτων. Στις περιπτώσεις της υποκατηγορίας αυτής υπάγεται η μετακίνηση που γίνεται με τους κανόνες της νομοθεσίας για μετακίνηση με δαπάνες του Δημοσίου και δεν καταλαμβάνει κάθε έξοδο που χαρακτηρίζεται από το νόμο ως έξοδο κίνησης (όπως τα κατ' αποκοπή έξοδα κίνησης υπαλλήλων που εγγράφονται στους ΚΑ 6011, 6021 και 6041, τα έξοδα κίνησης εισπρακτόρων που εγγράφονται στον ΚΑ 6152, τα έξοδα κίνησης συμβούλων για συμμετοχή στις συνεδριάσεις του ΔΣ στον ΚΑ 6122, η εκλογική αποζημίωση υπαλλήλων στον ΚΑ 6012, 6022 κ.λπ.)

643 Δημόσιες σχέσεις (έξοδα εκθέσεων προβολής και διαφήμισης)

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 643 «Δημόσιες σχέσεις (έξοδα εκθέσεων προβολής και διαφήμισης)» εγγράφονται οι σχετικές δαπάνες, για την εκτέλεση των οποίων εννοείται ότι πρέπει να τηρηθούν οι νόμιμες διαδικασίες.

644 Συνέδρια και εορτές

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 644 «Συνέδρια και εορτές» εγγράφονται σχετικές δαπάνες για τις οποίες ισχύουν όσα προαναφέρθηκαν για την υποκατηγορία 643.

645 Συνδρομές

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 645 «Συνδρομές» εγγράφονται έξοδα συνδρομών σε εφημερίδες, περιοδικά, ηλεκτρονικά μέσα, internet, βάσεις πληροφοριών κ.λπ.

646 Έξοδα δημοσιεύσεων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 646 «Έξοδα δημοσιεύσεων» εγγράφονται τα έξοδα δημοσίευσης ισολογισμών αγγελιών, ανακοινώσεων κ.λπ. Στον κωδικό 6461 εγγράφονται τα έξοδα δημοσίευσης του ισολογισμού και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων που επιβάλλονται από το νόμο (άρθρα 219 παρ. 4 και 223 παρ. 3 β του Π.Δ.19 410/95). Στον κωδικό 6462 εγγράφονται τα έξοδα της υποχρεωτικής δημοσίευσης ανακοινώσεων για τους διαγωνισμούς του οικείου ΟΤΑ και στον κωδικό 6463 τα έξοδα λοιπών δημοσιεύσεων.

647 Έξοδα καλλιτεχνικών, αθλητικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 647 «Έξοδα καλλιτεχνικών, αθλητικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων» εγγράφονται οι δαπάνες για τις σχετικές δραστηριότητες των δήμων και κοινοτήτων.

648 Έξοδα κατασκηνώσεων εξοχών και συσσιτίων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 648 «Έξοδα κατασκηνώσεων, εξοχών και συσσιτίων» εγγράφονται τα έξοδα που αφορούν την λειτουργία κατασκηνώσεων του δήμου, οργάνωση αθλητικών και πολιτιστικών εκδηλώσεων στις κατασκηνώσεις και λειτουργία συσσιτίων. Στην υποκατηγορία αυτή θα ενταχθούν και τα τρόφιμα που προμηθεύονται οι παιδικοί σταθμοί για τη σίτιση των νηπίων, αναλύοντας τον ΚΑ 6481 εφόσον το θεωρούν σκόπιμο. Στον ΚΑ 6481 θα εγγραφούν και οι δαπάνες για είδη διαβίωσης και περιθάλψεως (άρθρο 262 παρ. 2 του Π.Δ. 410/1995). Δαπάνες για χρηματικά βοηθήματα σε οικονομικά αδύνατους κατοίκους θα καταχωρηθούν στον ΚΑ 6733.

649 Διάφορα έξοδα γενικής φύσεως

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 649 «Διάφορα έξοδα γενικής φύσεως» εγγράφονται δαπάνες που αφορούν την εκμετάλλευση της κινητής και ακίνητης περιουσίας του δήμου, δικαστικά έξοδα και εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων ή συμβιβαστικών πράξεων, οργάνωσης παθητικής αεράμυνας και στον κωδικό 6494 έξοδα των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών που πραγματοποιούν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους για τις εργασίες του δήμου. Ειδικά όμως τα συμβολαιογραφικά έξοδα για τα δάνεια, εγγράφονται στον ΚΑ 6514. Οι αμοιβές τους δεν περιλαμβάνονται στον ανωτέρω κωδικό αλλά στην υπο-

κατηγορία 611 «αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών». Στον ΚΑ 6492 θα εγγραφούν και οι πιστώσεις για την αποζημίωση πολιτών από φθορές σε οχήματα λόγω της κακής κατάστασης των οδοστρωμάτων, όπως και οι πιστώσεις για αποζημιώσεις πολιτών λόγω μη τήρησης προθεσμιών διεκπεραίωσης υποθέσεων από τη διοίκηση (αρ. 7 του Ν. 3242/2004, και Απόφαση ΥΠΕΣΔΔΑ ΔΙΣΚΠΙΟ/Φ. 17/ΟΙΚ /17170 ΦΕΚ 1226 /10-8-04 τ. Β). Εάν με δικαστική απόφαση έχει καταδικαστεί ο δήμος να καταβάλει οφειλές τις οποίες ούτως ή άλλως είχε (π.χ. να καταβάλει τα οφειλόμενα σε έναν εργολάβο), τότε η βασική οφειλή θα καταχωρηθεί στον οικείο ΚΑ ενώ τα δικαστικά έξοδα, αποζημιώσεις κ.λ.π, θα καταχωρηθούν στον ΚΑ 6492.

ΚΩΔΙΚΟΣ 65. ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΠΙΣΤΗΣ

651 Πληρωμές για την εξυπηρέτηση δημόσιας πίστης (Δάνεια για κάλυψη λειτουργικών δαπανών)

652 Πληρωμές για την εξυπηρέτηση δημόσιας πίστης (Δάνεια για κάλυψη επενδυτικών δαπανών)

Στους Κ.Α. των υποκατηγοριών 651 «Πληρωμές για την εξυπηρέτηση δημόσιας πίστης - Δάνεια για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών» και 652 «... Δάνεια για την κάλυψη επενδυτικών δαπανών» εγγράφονται οι πιστώσεις που αφορούν τους τόκους και τα χρεολύσια που καταβάλλονται για τα διάφορα δάνεια και έξοδα συμβολαιογραφικά, αμοιβές και προμήθειες τραπεζών που αφορούν τα δάνεια είτε για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών (υποκατηγορία 651) είτε για την κάλυψη επενδυτικών αναγκών (υποκατηγορία 652). Ανεξαρτήτως του σκοπού για τον οποίο έχουν συναφθεί τα δάνεια, οι πληρωμές για αυτά συνιστούν έξοδα της υπηρεσίας «00 - Γενικές υπηρεσίες».

ΚΩΔΙΚΟΣ 66. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ

Στους κωδικούς της κατηγορίας 66 εγγράφονται οι δαπάνες για την προμήθεια αναλωσίμων υλικών, ανταλλακτικών κλπ. Οι Ο.Τ.Α. μπορούν να παρακολουθούν τα υλικά αυτά και μέσω αποθήκης.

661 Έντυπα, βιβλία, γραφική ύλη, εκδόσεις

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 661 εγγράφονται οι δαπάνες για έντυπα- βιβλία -γραφική ύλη - εκδόσεις ήτοι είδη για τις λειτουργικές ανάγκες των υπηρεσιών. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται οι προμήθειες για αναλώσιμα Η/Υ, μηχανογραφικά έντυπα, γραφική ύλη, φωτοτυπικό χαρτί, κλπ. αλλά και εργασίες εκτύπωσης βιβλίων, εντύπων, φωτοτυπίες κ.λπ.

662 Κλινοστρωμένες, είδη κατασκηνώσεως και τρόφιμα

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 662 εγγράφονται οι δαπάνες προμήθειας αναλωσίμων ειδών για κατασκηνώσεις. Η υποκατηγορία αυτή λειτουργεί συμπληρωματικά με την υποκατηγορία 648 και μπορεί να χρησιμοποιηθεί και από τους Παιδικούς Σταθμούς για την εγγραφή διαφόρων δαπανών όπως παιχνίδια, εκπαιδευτικό υλικό κ.λπ.

663 Είδη υγιεινής και καθαριότητας

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 663 εγγράφονται οι δαπάνες προμήθειας διαφόρων ειδών υγιεινής και καθαριότητας.

664 Καύσιμα και λιπαντικά

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 664 εγγράφονται δαπάνες για καύσιμα και λιπαντικά που χρησιμοποιούνται για κίνηση ή θέρμανση.

665 Υλικό εκτυπωτικών, τυπογραφικών, βιβλιοδετικών και λοιπών εργασιών

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 665 εγγράφονται δαπάνες προμήθειας υλικών εκτυπώσεων, βιβλιοδετήσεων, τοπογραφήσεων, σχεδιάσεων κ.λπ. Και η κατηγορία αυτή λειτουργεί συμπληρωματικά με την υποκατηγορία 661, περιέχοντας πιο εξειδικευμένα είδη.

666 Υλικά συντήρησης κτιρίων και έργων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 666 εγγράφονται δαπάνες για προμήθεια υλικών συντήρησης κτιρίων όπως οικοδομικών, ηλεκτρολογικών, υδραυλικών, υλικών ελαιοχρωματισμού κ.λπ. Συναφείς κωδικοί της υποκατηγορίας 666 είναι αυτοί της 626 και 733. Εάν η προμήθεια αφορά την εκτέλεση έργου με αυτεπιστασία, θα εγγραφεί στον κωδικό του έργου.

667 Ανταλλακτικά μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 667 περιλαμβάνονται τα ανταλλακτικά μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού.

668 Υλικά φαρμακείου**669 Λοιπές προμήθειες**

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 668 εγγράφονται είδη άμεσης ανάλωσης φαρμακείου κ.λπ. και της υποκατηγορίας 669 διάφορες προμήθειες υλικών που δεν περιλαμβάνονται στους λοιπούς κωδικούς. Ο ΚΑ 6691 αφορά είδη σημαιοστολισμού και φωταγωγήσεων και όχι φωτογραφήσεων που εκ παραδρομής αναγράφεται. Προκειμένου να καλυφθούν διάφορες ανάγκες των ΟΤΑ για προμήθειες καθιερώνεται ο νέος κωδικός 6699 με τίτλο «Λοιπές προμήθειες αναλωσίμων». Στον Κωδικό αυτό θα εγγραφούν προμήθειες που δεν εντάσσονται σε κάποιον από τους λοιπούς κωδικούς της κατηγορίας 66. (π.χ. έξοδα για την τροφή ζώων του ζωολογικού κήπου, διάφορα αναλώσιμα που θα χρησιμοποιηθούν στην παρα-

γωγή αγαθών ή υπηρεσιών κ.λπ.). Ο εν λόγω κωδικός θα συμπεριληφθεί στην πρώτη τροποποίηση του σχεδίου του Προϋπολογισμού, μπορεί όμως να χρησιμοποιηθεί άμεσα.

ΚΩΔΙΚΟΣ 67. ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ - ΠΑΡΟΧΕΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ - ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΔΩΡΕΕΣ

Στους κωδικούς της κατηγορίας 67 εγγράφονται οι μεταβιβάσεις εισοδημάτων σε τρίτους, όπως υποχρεωτικές εισφορές, επιχορηγήσεις σε νομικά πρόσωπα, σωματεία κ.λπ. Αναλυτικότερα:

671 Υποχρεωτικές μεταβιβάσεις σε νομικά πρόσωπα

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 671 εγγράφονται οι υποχρεωτικές μεταβιβάσεις εισοδημάτων όπως οι αποδόσεις από θεσμοθετημένους πόρους (ΚΑΠ) σε σχολικές επιτροπές, παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς, αθλητικούς οργανισμούς κ.λπ. και λοιπές επιχορηγήσεις καθώς και οι υποχρεωτικές συμμετοχές σε δαπάνες (αποζημίωση μελών υπηρεσιακού συμβουλίου κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι οι πιστώσεις των ΚΑ 6711-6713 πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσες με τα έσοδα που έχουν εγγραφεί στους ΚΑ 0612-0614. Γενικά, τα ποσά που έχουν εγγραφεί στα έσοδα ως επιχορηγήσεις για μεταβιβασθείσες αρμοδιότητες, πρέπει να εμφανίζονται ακέραια στα έξοδα ως αποδόσεις προς τα νομικά πρόσωπα των ΟΤΑ που ασκούν αυτές τις αρμοδιότητες. Τα νομικά πρόσωπα, επίσης θα εμφανίζουν το ίδιο ποσό στα έσοδά τους στην υποκατηγορία 061 (Θεσμοθετημένοι πόροι για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών). Ο ΚΑ 6715 θα αναπτυχθεί, δηλ. θα δημιουργηθεί κωδικός για κάθε νομικό πρόσωπο του δήμου (ΚΑΠΗ, πνευματικό κέντρο κ.λπ.). Έτσι, στον ΚΑ 6715 θα αθροίζονται όλες οι επιχορηγήσεις προς τα λοιπά νομικά πρόσωπα. Οι πιστώσεις που θα εγγραφούν σε κάθε υποκωδικό του ΚΑ 6715 θα περιέχουν όχι μόνο την επιβαλλόμενη από τη συστατική πράξη υποχρεωτική επιχορήγηση προς το νομικό πρόσωπο, αλλά το σύνολο της επιχορήγησης του δήμου προς αυτό.

672 Υποχρεωτικές εισφορές

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 672 εγγράφονται οι υποχρεωτικές εισφορές που προκύπτουν από την ισχύουσα νομοθεσία και δεν περιλαμβάνονται σε άλλους ειδικότερους κωδικούς (άρθρο 218 Π.Δ. 410/1995 και Απόφαση ΥΠΕΣΔΔΑ 55327/1989, ΦΕΚ 849/Β). Όλες οι υποχρεωτικές εισφορές έχουν το χαρακτήρα των υποχρεωτικών δαπανών δηλ. εγγράφονται κατά προτεραιότητα στον Προϋπολογισμό.

673 Προαιρετικές εισφορές, παροχές και επιχορηγήσεις

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 673 εγγράφονται οι προαιρετικές εισφορές, παροχές και επιχορηγήσεις. Ο ΚΑ 6731 αφορά επιχορηγήσεις προς ΝΠΔΔ που καταβάλλονται βάσει του άρθρου 262 παρ. 1 του Π.Δ. 410/1995 και με τους όρους που περιγράφονται στο άρθρο

αυτό. Στον ΚΑ 6736 θα εγγραφούν τα ποσά που μεταβιβάζονται σε τρίτους προς υλοποίηση προγραμματικών συμβάσεων που συνάπτονται κατά το άρθρο 35 του Π.Δ. 410/1995, δηλ. αποτυπώνουν υποχρεώσεις που ανέλαβε ο δήμος ή η κοινότητα και περιέχονται στη σύμβαση. Για την ορθότερη παρακολούθηση των πόρων που μεταβιβάζονται μέσω προγραμματικών συμβάσεων, ο ΚΑ 6736 θα αναπτυχθεί σε 6736.01, 6736.02 κ.ο.κ. ώστε κάθε προγραμματική σύμβαση να παρακολουθείται χωριστά. Στον ΚΑ 6733 εγγράφονται τα χρηματικά βοηθήματα σε απόρους που χορηγούνται με το άρθρο 262 του Π.Δ. 410/1995 αλλά η προμήθεια ειδών διαβίωσης και περίθαλψης για τους ίδιους θα εγγραφεί στον ΚΑ 6481. Σε αναπτύξεις του ΚΑ 6737 θα εγγραφούν και τα έξοδα των ιδρυμάτων χωρίς νομική προσωπικότητα (περιουσία που έχει διατεθεί στους ΟΤΑ για την εκπλήρωση κοινωφελούς σκοπού) για τα οποία έχουν εγγραφεί αντίστοιχα έσοδα σε αναπτύξεις του ΚΑ 1421.

ΚΩΔΙΚΟΣ 68. ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ

681 Εγγυήσεις και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

682 Έκτακτα έξοδα

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 681 εγγράφονται οι εγγυήσεις που καταβάλλονται από το Δήμο ή την Κοινότητα και στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 682 λοιπά έκτακτα έξοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Στους λογαριασμούς της ομάδας αυτής εγγράφεται το επενδυτικό πρόγραμμα του δήμου ή της κοινότητας. Η ανάλυση των κωδικών για την εγγραφή εξειδικευμένων πιστώσεων γίνεται με τη χρήση της τελείας μετά τον τετραψήφιο κωδικό και την ανάπτυξη ενός διψήφιου ή τριψήφιου κωδικού για κάθε έργο. Επίσης, οι δαπάνες των επενδύσεων κατανέμονται ανά υπηρεσία. Π.χ. για το έργο «κατασκευή αγωγών ύδρευσης» ο ΚΑ της πίστωσης μπορεί να είναι 25/7312.01 ή 25/7312.001.

Αναλυτικά:

ΚΩΔΙΚΟΣ 71. ΑΓΟΡΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ, ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΠΑΓΙΩΝ

711 Απαλλοτριώσεις και αγορές εδαφικών εκτάσεων

712 Απαλλοτριώσεις και αγορές κτιρίων τεχνικών έργων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 711 εγγράφονται οι δαπάνες για απαλλοτριώσεις και αγορές οικοπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων και στους αντίστοιχους της υποκατηγορίας 712 οι δαπάνες για απαλλοτριώσεις και αγορές κτιρίων, εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων. Οι απαλλοτριώσεις που θα εγγραφούν στους ΚΑ 7111 και 7121, είναι τόσο αυτές που θα γίνουν βάσει του άρθρου 275 του Π.Δ. 410/1995 και του Ν. 2882/2001, όσο

και των απαλλοτριώσεων για την εφαρμογή του σχεδίου πόλεως. Οι αγορές των ΚΑ 7112 και 7122 είναι αυτές που θα γίνουν με τις διατάξεις του άρθρου 252 του Π.Δ. 410/1995.

713 Προμήθειες Παγίων

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 713 εγγράφονται οι δαπάνες προμήθειας κινητών παγίων περιουσιακών στοιχείων (μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων, επίπλων, κ.λπ.)

ΚΩΔΙΚΟΣ 73 ΕΡΓΑ

Στους κωδικούς της κατηγορίας 73 εγγράφονται τα έργα του δήμου κατά κατηγορία, κατανεμημένα στην κάθε υπηρεσία. Στην κατηγορία αυτή δηλαδή παρακολουθείται το τεχνικό πρόγραμμα του δήμου.

Όπως έχει επισημανθεί, κάθε έργο πρέπει να έχει αυτοτελή κωδικό και για το λόγο αυτό η ανάλυση των τετραψήφιων κωδικών εκ των πραγμάτων καθίσταται υποχρεωτική.

Αναλυτικότερα:

731 Δαπάνες κατασκευής κτιρίων, έργων ιδιοκτησίας δήμου

732 Δαπάνες κατασκευής παγίων (μόνιμων) εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 731 εγγράφονται κτιριακά έργα «ιδιοκτησίας του δήμου», τα οποία μπορούν να κατανεμηθούν, ανάλογα με το αντικείμενό τους σε διάφορες υπηρεσίες ενώ τα έργα του ΚΑ 7312, λόγω του αντικειμένου τους ανήκουν στην υπηρεσία 25. Τα κτιριακά έργα της υποκατηγορίας 732 (ΚΑ 7321) αφορούν εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως δηλαδή περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν μεν στο δήμο ή την κοινότητα, πλην όμως η χρήση τους είναι ελεύθερη από όλους. Τα έργα του ΚΑ 7323 θα ενταχθούν στην υπηρεσία 30 «Τεχνικών έργων», του ΚΑ 7325 προσιδιάζουν στην υπηρεσία 25 «Καθαριότητας και ηλεκτροφωτισμού» και των λοιπών κωδικών στις διάφορες υπηρεσίες, ανάλογα με το φυσικό τους αντικείμενο. Στον ΚΑ 7325 θα εγγραφούν και τα έργα επέκτασης του ηλεκτροφωτισμού που υλοποιούνται από τη ΔΕΗ.

733 Επισκευές και συντηρήσεις παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 733 εγγράφονται οι επισκευές και οι συντηρήσεις παγίων εγκαταστάσεων που περιλαμβάνονται στο τεχνικό πρόγραμμα του δήμου (και θα εκτελεστούν με τις διαδικασίες των έργων), με ανάλυση ανά έργο, εντεταγμένα στην υπηρεσία που εξυπηρετούν. Στον ΚΑ 7331 θα εγγραφούν και τα έργα επισκευών και συντηρήσεως των σχολικών ή άλλων κτιρίων, ασχέτως του ότι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως κοινόχρηστα. Όμως οι επισκευές γενικά που γίνονται από τρίτους και δεν εγγράφονται στο τεχνικό πρόγραμμα ως έργα, θα καταχωρηθούν στην υποκατηγορία 626.

ΚΩΔΙΚΟΣ 74. ΜΕΛΕΤΕΣ, ΕΡΕΥΝΕΣ, ΠΕΙΡΑΜΑΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ**741 Μελέτες - έρευνες και πειραματικές εργασίες**

Στους κωδικούς 741, εγγράφονται οι δαπάνες για την εκπόνηση μελετών που αφορούν την εκτέλεση κτιριακών (ΚΑ 7411) ή άλλων (ΚΑ 7412) έργων και εκπονούνται με την ισχύουσα νομοθεσία περί αναθέσεως μελετών.

742 Ειδικές Δαπάνες

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 742, εγγράφονται δαπάνες για την εφαρμογή του σχεδίου πόλεως (μελέτες, πράξεις εφαρμογής κ.λπ.), πλην των απαλλοτριώσεων που θα εγγραφούν στους ΚΑ 7111-7122 καθώς και άλλες ειδικές δαπάνες.

ΚΩΔΙΚΟΣ 75. ΤΙΤΛΟΙ ΠΑΓΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ (ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ)**751 Συμμετοχές σε δημοτικές επιχειρήσεις****752 Συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις και λοιπά νομικά πρόσωπα**

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 751 και 752 εγγράφονται οι συμμετοχές του δήμου σε επιχειρήσεις, δηλαδή η καταβολή του αρχικού κεφαλαίου ή η τυχόν αύξησή του. Οι κωδικοί της υποκατηγορίας εντάσσονται στον ΚΑ 10 «Οικονομικές και διοικητικές υπηρεσίες».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ: ΠΛΗΡΩΜΕΣ Π.Ο.Ε. ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Ο νέος τύπος του Προϋπολογισμού, όπως και ο μέχρι τώρα ισχύων, δεν επιβάλλει την ανά υπηρεσία εγγραφή των πιστώσεων της ομάδας 8 (ΠΛΗΡΩΜΕΣ Π.Ο.Ε. ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ).

ΚΩΔΙΚΟΣ 81. ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ**811 Πληρωμές υποχρεώσεων λειτουργικών δαπανών (ΠΟΕ)****812 Πληρωμές επενδυτικών δαπανών (ΠΟΕ)****813 Έκτακτα έξοδα (ΠΟΕ)**

Στους Κ.Α. των υποκατηγοριών 811, 812, 813 αποτυπώνονται οι υποχρεώσεις για δαπάνες που έγιναν τα προηγούμενα οικονομικά έτη και οι οποίες δεν πληρώθηκαν. Οι τετραψήφιοι κωδικοί της υποκατηγορίας 811 αντιστοιχούν κατά βάση στους τριψήφιους της ομάδας 6 δηλαδή αποτυπώνουν τις υποχρεώσεις Π.Ο.Ε. από λειτουργικά έξοδα, σε επίπεδο υποκατηγορίας. Πιθανές οφειλές Π.Ο.Ε από δάνεια και από μεταβιβάσεις εισοδημάτων, θα εγγραφούν στον ΚΑ 8117.

ΚΩΔΙΚΟΣ 82. ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ

Η κατηγορία αυτή αφορά αποδόσεις σε τρίτους (Δημόσιο, ασφαλιστικά ταμεία) των παρακρατηθέντων φόρων και εισφορών. Οι κωδικοί αυτοί στην ουσία δεν αποτελούν δαπάνες για τον ΟΤΑ αλλά είναι ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων και αποδίδονται σε αυτούς.

821 Απόδοση συνταξιοδοτικών εισφορών**822 Απόδοση φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων****823 Απόδοση Ασφαλιστικών εισφορών****824 Λοιπές εισπράξεις υπέρ τρίτων**

Στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 821 εγγράφονται οι αποδόσεις συνταξιοδοτικών εισφορών που έχουν εγγραφεί ως έσοδο στους ΚΑ της υποκατηγορίας εσόδων 411, στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 822 οι αποδόσεις που έχουν εγγραφεί ως έσοδο στους ΚΑ της υποκατηγορίας εσόδων 412, στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 823 οι αποδόσεις που έχουν εγγραφεί ως έσοδο στους ΚΑ της υποκατηγορίας εσόδων 413 και στους Κ.Α. της υποκατηγορίας 824 οι αποδόσεις που έχουν εγγραφεί ως έσοδο στους ΚΑ της υποκατηγορίας εσόδων 414. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνεται και το υπέρ της ΕΥΔΑΠ εισπραττόμενο ποσοστό 22% επί της δαπάνης κατασκευής έργων αποχέτευσης. Το σύνολο των ποσών που θα εγγραφούν ως εισπράξεις στους Κωδικούς Εσόδων 4111-4142 θα πρέπει να προβλεφθούν και ως πληρωμές στους Κωδικούς Εξόδων 8211-8242.

825 Πάγιες προκαταβολές**826 Λοιπές επιστροφές**

Στις υποκατηγορίες 825 και 826 εγγράφονται οι πιστώσεις για τη χορήγηση πάγιας προκαταβολής και για επιστροφές αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών.

Κωδικοί κατηγοριών 72, 83 και 84 δεν προβλέπονται (παραμένουν για μελλοντική χρήση) ούτε είναι δυνατό να δημιουργηθούν από τους ΟΤΑ.

ΚΩΔΙΚΟΣ 85. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΜΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η πρόβλεψη μη εισπραξής των εισπρακτέων υπολοίπων από τα προηγούμενα οικονομικά έτη. Στους κωδικούς της κατηγορίας 32 των εσόδων εγγράφονται όλες οι απαιτήσεις του Ο.Τ.Α. που έχουν βεβαιωθεί κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη. Το ποσό των απαιτήσεων προηγούμενων ετών που δεν προβλέπεται να εισπραχθεί εντός της χρήσης θα εγγραφεί στον ΚΑ 8511. Τα ποσά που θα εγγραφούν θα υπολογιστούν με βάση το ποσοστό εισπραξής των αντίστοιχων εσόδων κατά το προτελευταίο έτος αυτού που αφορά ο Προϋπολογισμός (κατά τη σύνταξη του Προϋπολογισμού

έτους 2008 θα ληφθούν υπόψη τα ποσοστά είσπραξης των αντίστοιχων εσόδων του έτους 2006). Εκτός από εισπρακτέα υπόλοιπα των βεβαιωθέντων κατά τα παρελθόντα έτη, στον ΚΑ 8511 θα εγγραφεί και το υπόλοιπο των εσόδων που η προθεσμία καταβολής εκτείνεται και σε επόμενα έτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ - ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

Η ομάδα εξόδων 9 αποτελείται από ένα μόνο κωδικό με το ποσό που προβλέπεται για την ενίσχυση πιστώσεων που αποδεικνύονται ανεπαρκείς ή και για την εγγραφή νέων πιστώσεων που δεν είχαν προβλεφθεί κατά την κατάρτιση του Προϋπολογισμού. Το αποθεματικό εξακολουθεί να έχει τον περιορισμό προβλέπεται από τον ΔΚΚ (σήμερα ανέρχεται σε ποσοστό 4% των τακτικών εσόδων που εγγράφονται στον προϋπολογισμό).

**6. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ/
ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ**

ΔΗΜΟΥ: _____ για το έτος: _____

Κωδικοί Αριθμοί	Έσοδα και Εισπράξεις	Προϋπολογισμός σε ευρώ	Απολογισμός σε ευρώ
0	Τακτικά Έσοδα.....	.....	.....
1 (πλην 13)	Έκτακτα έσοδα (πλην επιχορηγήσεις για επενδύσεις).....	.....	.....
2	Έσοδα παρελθόντων ετών.....	.....	.....
31	Εισπράξεις από Δάνεια.....	.....	.....
32	Εισπρακτέα υπόλοιπα από βεβαιωθέντα έσοδα κατά τα παρελθόντα έτη	.....	.....
4	Εισπράξεις υπέρ Δημοσίου, Ασφ. Φορέων και Τρίτων.	.....	.....
5	Χρηματικό υπόλοιπο προηγ. έτους.....	.....	.....
13	Επιχορηγήσεις για επενδύσεις.....	.....	.....
	Σύνολο Πόρων.....	.....	.....

Κωδικοί Αριθμοί	Έξοδα και Πληρωμές	Προϋπολογισμός σε ευρώ	Απολογισμός σε ευρώ
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού.....	.....	.....
61,62	Αμοιβές και παροχές τρίτων και	.....	.....
63,64,68	Λοιπά γενικά έξοδα	.....	.....
651	Τοκοχρεολύσια δανείων	.....	.....
66	Προμήθειες – Αναλώσεις υλικών.....	.....	.....
67,68	Μεταβιβάσεις σε τρίτους .....	.....	.....
81	Πληρωμές για υποχρεώσεις Π.Ο.Ε .	.....	.....
82, 85	Λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις	.....	.....
	Επενδύσεις	.....	.....
71	Αγορές .....	.....	.....
73	Έργα .....	.....	.....
74	Μελέτες .....	.....	.....
	Συμμετοχή σε επιχειρήσεις	.....	.....
75		.....	.....
652	Τοκοχρεολύσια δανείων επενδύσεων	.....	.....
9111	Αποθεματικό.....	.....	.....
	Σύνολο εξόδων και πληρωμών	.....	.....

Η κατάσταση αυτή καταρτίζεται μόνο για τα στοιχεία του προϋπολογισμού αμέσως μετά την έγκριση του προϋπολογισμού, ενώ συμπληρώνεται και με τα στοιχεία του απολογισμού, όταν καταρτιστεί αυτός.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 4^οΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΕΙ Ο ΔΗΜΟΣ**1. Οι βασικές αρχές τήρησης βιβλίων και στοιχείων στους Ο.Τ.Α.**

Για να λειτουργήσει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα τήρησης της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής στους Ο.Τ.Α. πρέπει να υιοθετηθούν ορισμένες βασικές αρχές σχετικά με την τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Παρόμοιες βασικές αρχές αναφέρονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καθώς και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η τήρηση αυτών των βασικών αρχών, βοηθά στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων με ενιαίο τρόπο, καθορίζει τους κανόνες που πρέπει να ακολουθήσει το λογιστήριο του Δήμου στην ενημέρωση και εκτύπωση των βιβλίων και των στοιχείων.

Οι Ο.Τ.Α. μπορούν να τηρούν τα βιβλία τους και να εκδίδουν τα στοιχεία τους μηχανογραφικά ή να τηρούν μηχανογραφικά τη Λογιστική (Γενική και Αναλυτική) και να εκδίδουν τα στοιχεία χειρόγραφα ή αντίστροφα. Δεν υπάρχει όμως η δυνατότητα το ίδιο βιβλίο άλλοτε να τηρείται μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα ή ένα στοιχείο να εκδίδεται μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων και τα υπόλοιπα δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα.

Υπάρχει, όμως η δυνατότητα, να εκδίδονται τα στοιχεία και χειρόγραφα επί μηχανογραφικής έκδοσης όταν υπάρχει πρόβλημα με τους Η/Υ.

Ο Δήμος που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των παραστατικών (στοιχείων) πρέπει:

α) Να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην Ελληνική γλώσσα, που ισχύουν κάθε φορά και το οποίο να ενημερώνεται αμέσως για κάθε μεταβολή που επέρχεται σε αυτό.

β) Να διαθέτει στον οποιοδήποτε αρμόδιο εξωτερικό έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό, για να εκτυπωθούν ή εμφανιστούν στην οθόνη τα ζητούμενα στοιχεία ή για να γίνουν ανάλογες ελεγκτικές επαληθεύσεις, τόσο στις εγγραφές των βιβλίων, όσο και στις δυνατότητες του λογισμικού. Η διάταξη αυτή έχει το εξής νόημα: ο Δήμος να διαθέτει άτομο σε περίπτωση εξωτερικού ελέγχου, γιατί ο εξωτερικός ελεγκτής δεν είναι υποχρεωμένος να γνωρίζει το κάθε πρόγραμμα που υπάρχει στους Δήμους.

γ) Να διαφυλάσσει το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης λογισμικού για δέκα χρόνια από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία θα σταματήσει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ή θα αλλάξει το εγχειρίδιο οδηγιών.

Η διάταξη είναι δανεισμένη από τον ιδιωτικό τομέα με τη λογική ότι όπου δεν υπάρχει εγχειρίδιο χρήσης δημιουργείται πρόβλημα πρόσβασης του εξωτερικού ελεγκτή στα λογιστικά προγράμματα.

δ) Να διαφυλάσσει τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών μέχρι την εκτόπωση των δεδομένων τους,

ε) Να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα παραστατικά στοιχεία, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

Οι φορείς που αναλαμβάνουν τη μηχανογραφική ενημέρωση των βιβλίων των φορέων, έχουν υποχρέωση να διαφυλάσσουν το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού και να διαθέτουν το κατάλληλο προσωπικό κατά τη διάρκεια του οποιοδήποτε ελέγχου για τη χρήση του λογισμικού. Ένα αντίγραφο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης παραδίδεται στο φορέα.

Το πρόγραμμα (λογισμικό - λειτουργικό σύστημα) που χρησιμοποιεί ο φορέας για τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων του, πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των σχετικών διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά, και επί πλέον πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

1) Να είναι προσαρμοσμένο στο σχέδιο λογαριασμών για τους Ο.Τ.Α., ώστε να παρέχει τη δυνατότητα ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών, σύμφωνα με αυτό. Στα δεδομένα του διπλογραφικού συστήματος των Ο.Τ.Α., η ιδιαιτερότητα στην ανάπτυξη των λογαριασμών υπάρχει στους λογαριασμούς τάξεως.

2) Να εξασφαλίζει στον ίδιο το φορέα τη δυνατότητα προσδιορισμού των μεταβλητών εσόδων, εισφορών, τελών κ.λ.π., σε περίπτωση διαφοροποίησης τους, χωρίς να απαιτείται η παρέμβαση προγραμματιστή. Έτσι δεν είναι χωρίς αναγκαία η παρουσία του προγραμματιστή για την αλλαγή συντελεστών που υπολογίζουν φόρους, προσαυξήσεις κ.λ.π.

3) Να εξασφαλίζει την αυτόματη ετήσια προοδευτική αρίθμηση κάθε ημερολογιακής εγγραφής, χωριστά για κάθε ημερολόγιο, η οποία δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από το χρήστη.

4) Να εξασφαλίζει υποχρεωτικά την ενημέρωση των βιβλίων του φορέα με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά και παράλληλα να αποκλείεται η δυνατότητα στο χρήστη για επιλεκτική καταχώρηση του περιεχομένου ορισμένων στοιχείων, με ανάλογη εντολή στον Η/Υ. Έτσι εξασφαλίζεται η αποτόπωση όλων των στοιχείων

που έχουν καταχωρηθεί και δεν αποκρύβονται συναλλαγές, οι οποίες καταχωρήθηκαν αλλά δεν εκτυπώθηκαν.

5) Να εξασφαλίζει τη δυνατότητα ακύρωσης του λανθασμένου ενιαίου μηχανογραφικού παραστατικού στοιχείου και των εγγραφών που έγιναν ταυτόχρονα στους οικείους λογαριασμούς, με την μηχανογραφική έκδοση Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου.

6) να εξασφαλίζει στο χρήστη τη δυνατότητα διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου, παράλληλα με τις οικονομικές πράξεις και τις τακτοποιητικές πράξεις της διαχειριστικής χρήσης που έληξε (σύνταξη Ισολογισμού), καθώς και αυτόνομης μεταφοράς των υπολοίπων στους λογαριασμούς της νέας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται, πρέπει να είναι οριστικό και εκκαθαριστικό.

7) να εξασφαλίζει το διαχωριστικό των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε, από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης και τη χωριστή εκτύπωση τους. Οι εγγραφές που προσδιορίζουν τα αποτελέσματα και το κλείσιμο των λογαριασμών πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά και να ενημερώνουν ειδικό ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού ή εγγραφών ανοίγματος - κλεισίματος ισολογισμού.

8) να αποκλείει τη δυνατότητα στο χρήστη για την αναδρομική τροποποίηση ή την παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης.

9) σε περίπτωση τροποποίησης του προγράμματος, αυτό πρέπει να δίνει τη δυνατότητα στο χρήστη για μεταγενέστερη εκτύπωση των εγγραφών που έχουν εισαχθεί στον Η/Υ, μέχρι την τροποποίηση του. Έτσι δε «χάνονται» εγγραφές λόγω τροποποιήσεων του προγράμματος.

10) τα ποσά των ημερολογίων, των λογαριασμών, των ισοζυγίων, των καταστάσεων και των στηλών των βιβλίων πρέπει να αθροίζονται αυτόματα και τα αθροίσματα να μεταφέρονται από τη μια σελίδα στην άλλη.

Η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Το στάδιο της ενημέρωσης και το στάδιο της εκτύπωσης. Το στάδιο της ενημέρωσης είναι το στάδιο της πληκτρολόγησης των στοιχείων στον Η/Υ. Το στάδιο της εκτύπωσης είναι η φάση της εκτύπωσης των βιβλίων σε θεωρημένο.

Η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται με την εισαγωγή των δεδομένων κάθε οικονομικής πράξης που πραγματοποιεί ο Δήμος, στο αρχείο του Η/Υ και τη λογιστικοποίηση των πράξεων αυτών στις προθεσμίες που ορίζει το Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά. Η εισαγωγή γίνεται με πληκτρολόγηση ή αυτόματα, όταν υπάρχει σύστημα ON LINE ενημέρωσης των βιβλίων, με τα στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά.

Στην ενημέρωση του Η/Υ με τα δεδομένα των παραστατικών υπάρχουν 2 τρόποι: α) πληκτρολόγηση - καταχώρηση των παραστατικών και β) αυτόματη ενημέρωσή από το πρόγραμμα της οικονομικής διαχείρισης πχ. των ενταλμάτων στο διπλογραφικό σύστημα.

Τα δεδομένα της λογιστικής είναι δυνατόν να παραμένουν σε προσωρινό αρχείο και με την πάροδο του χρονικού διαστήματος (8 ή 15 ημερών) που υπάρχει ευχέρεια, το σύστημα πρέπει να οριστικοποιεί τις «προσωρινές εγγραφές». Η προσωρινότητα έχει την έννοια της ύπαρξης δεδομένων που μπορεί να υποστούν αλλαγές.

Η εκτύπωση είναι η μεταφορά από το αρχείο του Η/Υ και η απεικόνιση σε μηχανογραφικά έντυπα (θεωρημένα ή αθεώρητα) των οικονομικών πράξεων. Η θεώρηση των εντύπων γίνεται από την εποπτεύουσα το Δήμο αρχή.

Κατά τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, αυτά ενημερώνονται και εκτυπώνονται ως εξής:

α) τα ημερολόγια στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές, ενημερώνονται στην προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, δηλαδή εντός 15 ημερών από τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού, και επί ταμιακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η εκτύπωση τους γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

β) τα αναλυτικά καθολικά εκτυπώνονται μία στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού,

γ) το γενικό καθολικό και το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, εκτυπώνονται μία φορά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού,

δ) το ισοζύγιο του γενικού καθολικού, εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις. Στο ισοζύγιο αυτό αναγράφονται τα συνολικά προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης των λογαριασμών του γενικού καθολικού μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα που αφορά, καθώς και τα υπόλοιπα (χρεωστικά και πιστωτικά) των λογαριασμών αυτών, και χωριστά τα αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης καθώς και τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού για το μήνα που αφορά το ισοζύγιο,

ε) το βιβλίο αποθήκης ενημερώνεται, ποσοτικά εντός οκτώ (8) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση και κατ' αξία εντός (10) ημερών από την λήψη του στοιχείου αξίας. Εκτυπώνεται στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις ή μία φορά στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού, με την προϋπόθεση ότι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις εκτυπώνεται μηνιαία (θεωρημένη) κατάσταση βιβλίου αποθήκης,

στ) εάν ο φορέας διαθέτει κεντρική μονάδα Η/Υ με την οποία παρακολουθεί τα λογιστικά στοιχεία όλων των υποκαταστημάτων, μπορεί να εκτυπώνει στη μονάδα αυτή, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο αποθήκης κάθε υποκαταστήματος, εφόσον η μεταβίβαση των εγγραφών γίνεται από τα υποκαταστήματα, είτε με απευθείας σύνδεση είτε με άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα απομνημόνευσης δεδομένων (δισκέτες κ.λ.π.) στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

ζ) τα τυπωμένα βιβλία αποστέλλονται μέσα σε 10 μέρες από την λήξη του μήνα εκτύπωσης στο υποκατάστημα που αφορούν, όπου και φυλάσσονται. Τα ημερολόγια του μήνα Μαρτίου πρέπει να βρίσκονται στο υποκατάστημα μέχρι τις 10 Μαΐου.

η) τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα βιβλία, μπορεί να φυλάσσονται στο χώρο της κεντρικής μονάδας του Η/Υ, μέχρι τη χρησιμοποίησή τους.

Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή δικαιολογημένης μη λειτουργίας του προγράμματος, η ενημέρωση και η εκτύπωση των βιβλίων και παραστατικών μετά από σχετική γνωστοποίηση στη Διεύθυνση Μηχανογράφησης της εποπτεύουσας το φορέα αρχής, παρατείνεται για δέκα (10) ημέρες από την ημέρα της βλάβης. Κατά τη διάρκεια της βλάβης, τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα από ιδιαίτερη σειρά εντύπων.

Αμέσως μετά την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος, το αρχείο του Η/Υ ενημερώνεται αναλυτικά, αφενός μεν με κάθε οικονομική πράξη που έχει καταχωρηθεί χειρόγραφα στα αντίστοιχα βιβλία ή στα μηχανογραφικά έντυπα, αφετέρου δε με τα δεδομένα των στοιχείων που έχουν εκδοθεί χειρόγραφα κατά τη διάρκεια της βλάβης και δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.

Τα θεωρημένα βιβλία και καταστάσεις, που τηρούνται μηχανογραφικά, μπορεί να εκτυπώνονται σε ενιαίο θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο, με την προϋπόθεση ότι το ενιαίο αυτό μηχανογραφικό έντυπο πρέπει να φέρει, κατά τη θεώρησή του, γενική προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και κατά την εκτύπωση να αποτυπώνονται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης και να δίδεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων κάθε βιβλίου ή κατάστασης. Με το σημείωμα θεώρησης του ενιαίου εντύπου, γνωστοποιείται στην εποπτεύουσα το Δήμο αρχή το είδος των βιβλίων και καταστάσεων που θα εκτυπωθούν από το ενιαίο αυτό έντυπο. Δεν επιτρέπεται μεταγενέστερα να εκτυπωθεί από το έντυπο αυτό βιβλίο ή κατάσταση που δεν αναγράφεται στο σημείωμα θεώρησης.

Ο Δήμος θεωρεί ενιαίο έντυπο βιβλίο με συνεχόμενη αρίθμηση και γνωστοποιεί στην εποπτεύουσα αρχή ότι θα το χρησιμοποιεί ως 1.γενικό αναλυτικό ημερολόγιο 2.ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού 3.συγκεντρωτικό ημερολόγιο 4.γενικό καθολικό. Το κάθε ημερολόγιο θα έχει 2 αριθμήσεις: α. τη γενική αρίθμηση του ενιαίου έντυπου βιβλίου και β. την δική

του εσωτερική αρίθμηση. Η εσωτερική αρίθμηση θα γίνεται αυτόματα (τον Μάρτιο το γενικό ημερολόγιο τελείωσε στη σελίδα 100, στη συνέχεια από το ενιαίο έντυπο -βιβλίο εκτυπώθηκε και το γενικό καθολικό του Μαρτίου. Τον επόμενο μήνα εκτυπώνεται το γενικό ημερολόγιο του Απριλίου με αρίθμηση που ξεκινά από το 101).

Η έκδοση των παραστατικών στοιχείων μπορεί να γίνεται από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης, με την προϋπόθεση ότι το ενιαίο αυτό έντυπο, πρέπει να φέρει κατά τη θεώρηση του, γενική προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και κατά τη μηχανογραφική έκδοση να αποτυπώνεται ο τίτλος και η σειρά του παραστατικού στοιχείου και να δίνεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων για κάθε είδος και σειρά παραστατικού.

Με τη θεώρηση του ενιαίου εντύπου, γνωστοποιείται στην εποπτεύουσα το Δήμο αρχή το είδος και οι σειρές των παραστατικών στοιχείων που θα εκδίδονται από το έντυπο αυτό.

Επιτρέπεται η θεώρηση παραστατικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται τέτοια υποχρέωση, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με την χρήση Η/Υ από θεωρημένο ενιαίο έντυπο, εφόσον από το ενιαίο αυτό έντυπο εκδίδονται και θεωρημένα παραστατικά στοιχεία.

Μπορεί να εκτυπώνεται, από το ενιαίο έντυπο, και άλλο είδος ή σειρά στοιχείου μετά τη θεώρηση του, εφόσον πριν από την εκτύπωση δηλωθεί αυτό εγγράφως στον προϊστάμενο Επιθεώρησης της εποπτεύουσας το φορέα αρχής.

Στο προηγούμενο παράδειγμα αναφέραμε ότι ο Δήμος θα χρησιμοποιεί το ενιαίο έντυπο - βιβλίο για 4 είδη βιβλίων, στην πορεία θέλει να το χρησιμοποιήσει και ως μητρώο παγίων. Πριν την χρησιμοποίηση του πρέπει να το γνωστοποιήσει στην εποπτεύουσα αρχή και μετά να το χρησιμοποιήσει.

Αν ο Δήμος χρησιμοποιεί δύο ή περισσότερους εκτυπωτές, τότε μπορεί να χρησιμοποιεί και θεωρεί δύο ή περισσότερες μηχανογραφικές σειρές εντύπων, μία για κάθε εκτυπωτή με ανεξάρτητες αριθμήσεις, αλλά η καθεμιά να φέρει διακριτικό γνώρισμα:

Σειρά Α για τον ένα εκτυπωτή και σειρά Β για τον άλλο.

Το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης πρέπει να δίνει οδηγίες και να περιέχει πλήρη ανάλυση των δυνατοτήτων του λογισμικού, όπως ώστε να αποτελεί βοήθημα για το χρήστη και με τη βάση αυτό να μπορεί να εκτελέσει το πρόγραμμα έχοντας και εργαλείο ελέγχου και επαλήθευσης για τακτικό και έκτακτο έλεγχο.

Συγκεκριμένα πρέπει:

A) να είναι γραμμένο στην ελληνική γλώσσα

B) να περιέχει οδηγίες χρήσης του υπολογιστή και των περιφερειακών του μονάδων.

Γ) να περιέχει το σύνολο των προγραμμάτων εφαρμογών, τις οδηγίες χρήσης τους και τις δυνατότητες τους, οι οποίες πρέπει να είναι σύμφωνες με τις αναφερόμενες αρχές.

Το εγχειρίδιο οδηγιών μπορεί να αναφέρεται και σε άλλες εφαρμογές, χωρίς αυτό να είναι απαραίτητο.

Για κάθε μεταβολή, πρέπει να ενημερώνεται πρώτα το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών του λογισμικού και μετά να αρχίζει η εφαρμογή του νέου ή τροποποιημένου προγράμματος.

Όταν ο Δήμος χρησιμοποιεί μηχανογραφικό σύστημα για την τήρηση των βιβλίων και από το ίδιο το σύστημα εκδίδονται και τα στοιχεία (π.χ. συμπηφιστικά) με ταυτόχρονη ενημέρωση των βιβλίων του (ON LINE) συμβεί δε τότε να δοθούν λανθασμένες εντολές στον Η/Υ με αποτέλεσμα να εκδοθεί λάθος στοιχείο ή το σωστό να εκδοθεί με λανθασμένο περιεχόμενο, πρέπει το λειτουργικό σύστημα του υπολογιστή να εξασφαλίζει τη δυνατότητα ακύρωσης του λανθασμένου στοιχείου και των εγγραφών που έγιναν στους οικείους λογαριασμούς, με την άμεση έκδοση ειδικού ακυρωτικού σημειώματος. Το σημείωμα μπορεί να εκδίδεται από το ίδιο πακέτο μηχανογραφικών εντύπων που εκδίδονται και άλλα στοιχεία. Στο ειδικό ακυρωτικό στοιχείο θα αναγράφονται ακριβώς τα ίδια δεδομένα που γράφηκαν και στο στοιχείο του οποίου επιδιώκεται η ακύρωση, για να κλείσουν οι ανάλογες λανθασμένες εγγραφές, ο αριθμός του στοιχείου που ακυρώνεται και σύντομη αιτιολογία του λόγου της ακύρωσης.

Οι προθεσμίες που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις αυτής της παραγράφου, τροποποιούνται κάθε φορά με βάση τις σχετικές τροποποιήσεις του Π.Δ. 186/92.

Η θεώρηση των βιβλίων, στοιχείων και καταστάσεων, που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, γίνεται από την προβλεπόμενη από το νόμο αρχή. Στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται τέτοια θεώρηση από τις κείμενες διατάξεις, αυτή γίνεται από την Δήμαρχο ή από εξουσιοδοτημένο από αυτόν αναπληρωτή του.

2. Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με τον προϋπολογισμό

Το σχέδιο των λογαριασμών έχει σχεδιασθεί έτσι ώστε - ταυτόχρονα με τη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής, να εξυπηρετούνται και οι υποχρεώσεις των Δήμων για τη λογιστική παρακολούθηση του Προϋπολογισμού τους (Δημόσιο Λογιστικό).

Οι λογαριασμοί της τελευταίας βαθμίδας του σχεδίου λογαριασμών, που αφορούν αγορές ή προσθήκες παγίων, λοιπές επενδύσεις και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της ομάδας 1, αγορές αποθεμάτων της ομάδας 2, οργανικά έξοδα της ομάδας 8, καθώς και ορισμένοι

λογαριασμοί των ομάδων 3 και 5, έχουν συσχετισθεί με τους αντίστοιχους κωδικούς λογαριασμούς του προϋπολογισμού.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών του Προϋπολογισμού γίνεται στους λογαριασμούς 02 (χρεωστικοί λογαριασμοί δημοσίου) και 06 (Πιστωτικοί λογαριασμοί δημοσίου) που αηγκουν στους λογαριασμούς τάξεως.

Με σκοπό την ταχύτερη αφομοίωση του σχεδίου, διατηρήθηκε το λεκτικό των λογαριασμών του Προϋπολογισμού, όπου αυτό ήταν δυνατό.

Η ανάλυση των λογαριασμών τελευταίας βαθμίδας της Γενικής Λογιστικής είναι κατά κανόνα εκτενέστερη εκείνης των λογαριασμών του Προϋπολογισμού, γεγονός που συνεπάγεται ότι τα ποσά που αφορούν ένα λογαριασμό του Προϋπολογισμού, μπορεί να συσχετίζεται με περισσότερους του ενός λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Σε ορισμένες περιπτώσεις; Συμβαίνει και το αντίθετο, με αποτέλεσμα ένας λογαριασμός της Γενικής Λογιστικής να συσχετίζεται με περισσότερους του ενός λογαριασμούς του Προϋπολογισμού.

Στο λογαριασμό 02, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 06, παρακολουθούνται τόσο ο Προϋπολογισμός του φορέα όσο και η υλοποίηση του, με ανάλυση λογαριασμών τελευταίας βαθμίδας, την αντίστοιχη του Δημοσίου Λογιστικού. Οι λογαριασμοί 02 και 06 και οι υπολογαριασμοί τους, λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο και σε συνδυασμό με όσα αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους 19 έως 23 και 26 έως 30.

Ο λογαριασμός 02.00 (Προϋπολογισμένα Έξοδα) χρεώνεται στην αρχή της χρήσεως με τα προϋπολογισμένα έξοδα σε περίπτωση του λογαριασμού 06.00 (Προϋπολογισμένα Έσοδα). Η τυχόν θετική ή αρνητική διαφορά μεταξύ προϋπολογισμένων εξόδων και εσόδων, καταχωρείται αντίστοιχα στο λογαριασμό 02.05 (Προϋπολογισμένο Πλεόνασμα) ή 06.05 (Προϋπολογισμένο Έλλειμμα). Στη διάρκεια της χρήσεως χρεώνεται ακόμη με τις εγκεκριμένες συμπληρωματικές πιστώσεις, με πίστωση των αποθεματικών του Προϋπολογισμού. Επίσης, στη διάρκεια της χρήσης, πιστώνεται με την πραγματοποίηση των εξόδων του Προϋπολογισμού μετά την έκδοση των σχετικών Ενταλμάτων Πληρωμής με χρέωση του λογαριασμού 02.20 (ενταλματοποιηθέντα Έξοδα). Στην περίπτωση που δεν εγκριθεί το σχετικό Ένταλμα από τον πάρεδρο ή με οποιονδήποτε τρόπο ακυρωθεί και δεν υλοποιηθεί, γίνεται η αντίστροφη ακυρωτική εγγραφή. Η χρέωση των υπολογαριασμών του 06.00 (Έσοδα Προϋπολογισμένα) γίνεται με πίστωση των λογαριασμών του 06.31 (Έσοδα εισπραχθέντα).

Σε περίπτωση που μετά την εγγραφή ενός ποσού στους λογαριασμούς του Προϋπολογισμού, η διαδικασία ολοκλήρωσης της συναλλαγής ακυρωθεί, ακυρώνεται και η εγγραφή

του Προϋπολογισμού, παράλληλα με τις σχετικές ακυρωτικές εγγραφές στη Γενική Λογιστική.

Η μηχανογραφική υποστήριξη που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο 6, πρέπει να παρέχει απαραίτητα τη δυνατότητα παρακολούθησης των λογαριασμών του Προϋπολογισμού, παράλληλα με τη δυνατότητα παρακολούθησης των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής.

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) πρέπει, με τη βοήθεια κατάλληλου λογισμικού, να ενημερώνονται ταυτόχρονα με εκείνους της Γενικής Λογιστικής. Εάν το λογισμικό αυτό δεν είναι διαθέσιμο, πρέπει να ενημερώνονται ανά τρίμηνο.

3. Βιβλία των οικονομικών πράξεων σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα

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

Ημερολόγιο: αποτυπώνει με ημερολογιακή σειρά τις αναλυτικές εγγραφές για όλες τις οικονομικές πράξεις της οικονομικής μονάδας.

Τα ημερολόγια μπορεί να είναι αναλυτικά ή συγκεντρωτικά:

Γενικό καθολικό: όπου αποτυπώνονται, σε ιδιαίτερα ημερολόγια, μόνο οι ομοειδής εγγραφές π.χ. Ημερολόγιο αγορών, ημερολόγιο πωλήσεων, ημερολόγιο διαφόρων πράξεων κ.λ.π. Με τις δυνατότητες του μηχανογραφικού συστήματος είναι περιττή η ύπαρξη αναλυτικών ημερολογίων.

Πολλές φορές χρησιμοποιούμε για τις πράξεις του ισολογισμού ειδικό ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού.

Αναλυτικό καθολικό: αποτυπώνει τις πράξεις με ημερολογιακή σειρά ενός αναλυτικού λογαριασμού.

Γενικό καθολικό: αποτυπώνει τις κινήσεις των πρωτοβάθμιων λογαριασμών με ημερολογιακή σειρά.

Συγκεντρωτικό ημερολόγιο: αποτυπώνει την κίνηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών

Ισοζύγιο: αποτυπώνει την κατάσταση των λογαριασμών σε μια χρονική περίοδο. Τα παραπάνω βιβλία μπορούν να εκτυπώνονται μηχανογραφικά σε ενιαίο έντυπο βιβλίο με ενιαία αρίθμηση και στο οποίο το κάθε βιβλίο θα έχει την δική του εσωτερική αρίθμηση.

Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών: όπου καταχωρούνται στο τέλος του χρόνου οι απογραφές καταρχήν των αποθεμάτων και στη συνέχεια, όλης της υπόλοιπης περιουσίας ή

των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας. Ακολούθως αποτυπώνεται ο ισολογισμός, ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης, των αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διανομής των αποτελεσμάτων.

4. Οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης

Αποτελεί αναγκαιότητα σήμερα η ετήσια οικονομική δραστηριότητα του Δήμου να απεικονίζεται μέσω καταστάσεων - πινάκων και να δημοσιεύεται. Η δημοσιότητα αυτή σκοπεύει να πληροφορεί κάθε ενδιαφερόμενο (δημότη, συναλλασσόμενο με το Δήμο, φορέα που τον εποπτεύει ή τον επιχορηγεί κ.λ.π.) για την οικονομική κατάσταση του Δήμου. Οι νέες οικονομικές δραστηριότητες, όπως είναι οι συναλλαγές με τραπεζικούς οργανισμούς, οι επιχορηγήσεις από διεθνείς και εθνικούς φορείς και η ανάγκη πλήρους διαφάνειας στην οικονομική διαχείριση των Ο.Τ.Α. απαιτούν εργαλεία -πίνακες που να απεικονίζουν την οικονομική πραγματικότητα. Σε λίγο θα μας ζητούν τον ισολογισμό για να κρίνουν την πιστοληπτική μας ικανότητα, για να συγκρίνουν τις υποχρεώσεις με τις απαιτήσεις, για να εκτιμήσουν την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου. Πολλές φορές οι διαδικασίες αυτές δεν θα μας είναι αρεστές, γιατί το να εκθέτεις την δραστηριότητα σου προς κρίση δεν είναι «καραμέλα που την καταπίνεις» και ιδιαίτερα όταν αυτό γίνεται από τραπεζικούς οργανισμούς. Είναι όμως μια πραγματικότητα που χρειάζεται να την υπολογίσουμε. Αντίθετα η γνωστοποίηση της δραστηριότητας μας στους δημότες γίνεται χρόνια αγόγγυστα και σε μερικές περιπτώσεις ευρηματικά (συγκεντρώσεις, τοπικές συνελεύσεις κ.λ.π.). Καιρός να γίνει και πιο ουσιαστική στον οικονομικό τομέα.

Είναι ευρέως γνωστή, στον ιδιωτικό τομέα, η έννοια «δημοσίευση ισολογισμού» και εκφράζει την υποχρέωση που έχουν οι οικονομικές μονάδες να δίνουν στην δημοσιότητα την «οικονομική ακτινογραφία» τους,

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες οι οποίοι εμφανίζουν τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των Ο.Τ.Α. Συγκεκριμένα είναι:

- ♦ Ο ισολογισμός.
- ♦ Ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης.
- ♦ Τα αποτελέσματα χρήσης.
- ♦ Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- ♦ Το προσάρτημα του ισολογισμού.

Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται στο τέλος του χρόνου και δημοσιεύονται στον τύπο (πλην του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης και του προσαρτήματος), αποτελούν δε

ένα ενιαίο σύνολο που το ονομάζουμε «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις». Έχουν ορισμένα χαρακτηριστικά:

- Ενιαίο τύπο για όλους του Ο.Τ.Α., ο οποίος δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται.
- Όταν δεν υπάρχουν ποσά για κωδικούς του υποδείγματος δεν συμπληρώνονται οι κωδικοί.
- Επιτρέπεται η παραπέρα ανάπτυξη των κωδικών των υποδειγμάτων, με τον όρο να μην μεταβάλλεται η αρίθμηση των υποχρεωτικών λογαριασμών.
- Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων του ενεργητικού με στοιχεία του παθητικού.
- Υπό όρους επιτρέπεται η συγχώνευση ποσών.

Να δούμε αναλυτικότερα τις καταστάσεις αυτές:

Ο ισολογισμός: Είναι η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης του Δήμου στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μετά την ολοκλήρωση των αποτελεσμάτων. Η δομή του έχει ως εξής:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
Πάγιο ενεργητικό	Καθαρή θέση
Κυκλοφορούν ενεργητικό	Υποχρεώσεις
Μεταβατικοί λογαριασμοί	Μεταβατικοί λογαριασμοί

Και με αναλυτική μορφή:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		Κεφάλαιο	A (I)
Ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ (I)	Διαφορές αναπροσαρμογής	A (II)
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	Γ (II)		
Συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	Γ (III)	Αποθεματικά κεφάλαια	A (IV)
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		Αποτέλεσμα σε νέο	A (V)
Αποθέματα	Δ (I)	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	A (VI)
Απαιτήσεις	Δ (II)	Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
Χρεόγραφα	Δ (III)	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	

Διαθέσιμα	Δ (IV)	Μακροπρόθεσμες	Γ (I)
		Βραχυπρόθεσμες	Γ (II)
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Χρεωστικοί λογαριασμοί τάξεως		Πιστωτικοί λογαριασμοί τάξεως	

Οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται και ο τρόπος εμφάνισης τους αναφέρονται στο 4.1.1. του ΠΔ 205/98 και το υπόδειγμα στο 4.1.103 του ίδιου ΠΔ. Χαρακτηριστικά, αναφέρονται ποιοι λογαριασμοί εμφανίζονται και σε ποιο σημείο του ισολογισμού καθώς και ο τρόπος που θα εμφανιστούν.

Για τη γνωριμία με τη δομή του αναφέρουμε τις παρακάτω έννοιες: Σύνολο ενεργητικού είναι το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού του ισολογισμού

Πάγιο ενεργητικό είναι το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Γ(I) «ασώματες ακινητοποιήσεις», Γ(II) «ενσώματες ακινητοποιήσεις» του ενεργητικού του ισολογισμού.

Κυκλοφορούν ενεργητικό είναι το άθροισμα των κονδυλίων Δ(I) «αποθέματα», Δ(II) «απαιτήσεις» (εκτός από το ποσό της κατηγορίας Δ(II)(4) «κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση»), Δ (III) «χρεόγραφα», Δ(IV) «διαθέσιμα» και Ε «μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού του ισολογισμού».

Σύνολο παθητικού είναι το σύνολο των στοιχείων του παθητικού του ισολογισμού.

Ίδια κεφάλαια είναι το άθροισμα των κονδυλίων Α(I) «ίδια κεφάλαια», Α(II) «διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο», Α(III) «διαφορές αναπροσαρμογής», Α(IV) «αποθεματικά κεφάλαια» και Α(V) «αποτελέσματα σε νέο» του παθητικού του ισολογισμού.

Σύνολο υποχρεώσεων είναι το άθροισμα των κονδυλίων Γ(I) «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», κονδυλίων Γ(II) «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις» του παθητικού του ισολογισμού.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι το άθροισμα των κονδυλίων Γ(II) «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις» και Δ «μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού» του ισολογισμού.

Ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης: Είναι ο πίνακας που εμφανίζει τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης της χρήσης και τον τρόπο που διαμορφώθηκαν. Είναι παραστατική απεικόνιση του λογαριασμού 80 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και ο τρόπος διαμόρφωσης του καθώς και το υπόδειγμα αναφέρονται στο 4.1.4 του 205 π. δ. Η δομή του σε αδρές γραμμές είναι η παρακάτω.

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναλωθέντα Αποθέματα	Έσοδα κύριας δραστηριότητας
Οργανικά έξοδα	Λοιπά οργανικά έσοδα
Οργανικό πλεόνασμα ή έλλειμμα	

Τα αποτελέσματα χρήσης: Είναι ο πίνακας που εμφανίζει τα αποτελέσματα της χρήσης και τον τρόπο που διαμορφώθηκαν. Είναι παραστατική απεικόνιση του λογαριασμού 86 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και ο τρόπος διαμόρφωσης του καθώς και το υπόδειγμα αναφέρονται στο 4.1.2 του 205 π.δ. Η δομή του πίνακα αποτελεσμάτων χρήσης είναι η παρακάτω:

Αποτελέσματα εκμετάλλευσης
Έσοδα
Μείον Κ. Π.
Μικτά αποτελέσματα
Μείον μη προσδ. έξοδα
Πλέον ή μείον έκτακτα αποτελέσματα
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης

Ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων: Το ίδιο ισχύει και για τον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων που απεικονίζει τον λογαριασμό 88. Η δομή του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είναι η εξής:

Καθαρά αποτελέσματα χρήσης
(+)(-) υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων
Υπόλοιπο
Πλεόνασμα προς διάθεση ή έλλειμμα σε νέο
Η διάθεση γίνεται:
Υπόλοιπο πλεονάσματος σε νέο

Το προσάρτημα του ισολογισμού: Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως εμφανίζει στοιχεία που συμπληρωματικά με τις οικονομικές καταστάσεις,

δίνουν τις απαραίτητες πληροφορίες για τη διαμόρφωση συνολικότερης εικόνας της οικονομικής κατάστασης του Δήμου. Τέτοιες πληροφορίες είναι:

- Οι μέθοδοι αποτίμησης που ακολουθούνται
- Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και οι τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις
- Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων
- Οι συναλλαγματικές διαφορές
- Πίνακας κατεχόμενων τίτλων (π.χ. Μετοχές σε δημοτικές επιχειρήσεις)
- Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καθώς και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες
- Στοιχεία για τον αριθμό των απασχολουμένων
- Τα ποσά που καταβλήθηκαν σε όργανα διοίκησης καθώς και τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που δόθηκαν στα ίδια πρόσωπα.
- Πληροφορίες για έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα
- Πληροφορίες για τους μεταβατικούς λογαριασμούς
- Τα ποσά των οικονομικών δεσμεύσεων του δήμου
- Ανάλυση των προβλέψεων
- Πληροφορίες για την δομή του ισολογισμού
- Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Να δούμε αναλυτικά τις πληροφορίες που απαιτεί να εμφανίζονται στο προσάρτημα, ο λογιστικός οδηγός:

Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και οι μέθοδοι υπολογισμού διορθώσεως αξιών με σχηματισμό προβλέψεων ή διενέργεια αποσβέσεων, καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού αναπροσαρμοσμένων αξιών, σε περίπτωση που ειδικές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονται παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές αρχές αποτιμήσεως, οι παρεκκλίσεις αυτές αναφέρονται με πλήρη αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσης του Δήμου.

Σε περίπτωση που, με βάση τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται η μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, καταχωρούνται στους λο-

γαριασμούς «διαφορών αναπροσαρμογής» του παθητικού (λογ. 41.06 - 41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών. Στην παραπάνω περίπτωση, στο προσάρτημα καταχωρείται ένας πίνακας που δείχνει τις μεταβολές των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής» που έγιναν μέσα στη χρήση.

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οι τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.

Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λουπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή της αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Οι συναλλαγματικές διαφορές από τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν εμφανίζονται στον ισολογισμό (λογ. Πάγιων στοιχείων), ή εάν μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως

Πίνακας των κατεχόμενων τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων (είδος, τεμάχια), με την αρχική αξία κτήσεως τους και την αξία αποτιμήσεως τους στο τέλος της χρήσεως.

Οι υποχρεώσεις του Δήμου, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.

Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό του Δήμου, εφόσον η παράθεση τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους καταστάσεως (π.χ. αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν άλλες υποχρεώσεις αναφέρονται χωριστά.

Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά τις κατηγορίες, και οι αμοιβές -έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς - ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.

Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμώσεως, είτε στη χρήση του ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση.

Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργηθείσες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιωδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιαδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

Οι κάθε μορφής εγγυήσεις του Δήμου, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες -προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά επίσης αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος τρίτων.

Οι σημαντικές μεταβολές των πάγιων στοιχείων, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού.

Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έκτακτα ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα του Δήμου. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και 56.01 «έξοδα χρήσεως πληρωτές», αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.

Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων από αμοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβάσεις ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως του Δήμου. Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού Β (1) «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης», Β (3) «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και Γ (1) «έξοδα ερευνών και αναπτύξεως». Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνε-

ται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.

Ανάλυση του λογαριασμού του ισολογισμού «λοιπές προβλέψεις» όταν είναι αξιόλογες.

Σε περίπτωση παρεκκλίσεως, σε μία χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπεται η μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία είναι δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία, αναφέρονται η παρέκκλιση και οι λόγοι που τη επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της παρεκκλίσεως αυτής.

Αναλύσεις των συμπτυγμένων στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν ο Δήμος κάνει τέτοιες συμπτώξεις, είναι υποχρεωμένο να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις.

Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της χρήσεως του ισολογισμού και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσης, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, για διάφορους λόγους, δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνεται ανακατάταξη των ποσών των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλεισμένης χρήσεως.

Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που έχουν καθοριστεί με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για να παρουσιάζεται μια πιστή εικόνα της παρουσίας, της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων του Δήμου, όταν αυτό δεν επιτυγχάνεται με όσα αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 5^οΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟΥ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΔΡΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ
ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ

1. Εκσυγχρονισμός των Ο.Τ.Α.

Με βάση τις προηγούμενες παρατηρήσεις και επιστημόσεις είναι σαφές ότι καθίσταται αναγκαία και επιτακτική η προσαρμογή του θεσμικού πλαισίου που διέπει το οικονομικό - διαχειριστικό - λογιστικό σύστημα των Ο. Τ. Α. Στόχοι:

- Ενιαίο και σύγχρονο λογιστικό σύστημα
- Εξασφάλιση των απαραίτητων πληροφοριών
- Απλούστευση των διαδικασιών
- Διαφάνεια και έλεγχος
- Αποτελεσματικότητα
- Αναβάθμιση του εσωτερικού ελέγχου
- Λογιστική Τυποποίηση

Η προσαρμογή αυτή θα περιλαμβάνει ενδεικτικά τα παρακάτω θέματα:

- ❖ Εσωτερικές Διαδικασίες: Κατάρτιση προϋπολογισμού, εκτέλεση προϋπολογισμού, σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων, διάθεση πιστώσεων - όργανα, ευθύνες, αρμοδιότητες, διαδικασία ανάληψης και εκκαθάρισης δαπανών, διαδικασίες πληρωμών - εισπράξεων
- ❖ Επανακαθορισμός εντύπων: Στοιχεία, Βιβλία, Παραστατικά
- ❖ Τυποποίηση των διαδικασιών
- ❖ Λογιστική τυποποίηση
- ❖ Αναμόρφωση της ωδικής κατάταξης εσόδων - εξόδων στον προϋπολογισμό ανά κατηγορίες, υποκατηγορίες και τάξεις, συμβατότητα με διπλογραφικό
- ❖ Επανεξέταση των συστημάτων ελέγχου
- ❖ Δημοσιότητα οικονομικών καταστάσεων, σχεδιασμός νέων.

Για την τροποποίηση και αναδιοργάνωση του υπάρχοντος συστήματος απαιτείται εκπόνηση ειδικής μελέτης, από ομάδα εργασίας όπου θα γίνει πλήρης αποτύπωση της υπάρχουσας κατάστασης, των διαδικασιών, των εντύπων, των οργάνων (αρμοδιότητες και ευθύνες) κ.λ.π., καθώς και αξιολόγηση των διαδικασιών και θα καταλήξει σε τροποποιήσεις και αλλαγές του θεσμικού πλαισίου, καθώς και σε ένα κανονισμό οικονομικής λειτουργίας των

οικονομικών υπηρεσιών των Ο.Τ.Α. Η αναμόρφωση αυτή θα συμβάλει σημαντικά στην εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στην Ομάδα Εργασίας θα συμμετέχουν στελέχη του ΥΠΕΣΔΔΑ, του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, της ΕΕΤΑΑ, εκπρόσωποι του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της ΚΕΔΚΕ, υπεύθυνοι Οικονομικών Υπηρεσιών των Δήμων, ειδικοί εμπειρογνώμονες, ορκωτοί ελεγκτές και μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

2. Αναβάθμιση ανθρώπινου δυναμικού των Δήμων

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος αποτελεί η άμεση στελέχωση των Δήμων με λογιστές. Οι Δήμοι με πληθυσμό κάτω των 10.000 κατοίκων εκτιμάται ότι έχουν ανάγκη ενός τουλάχιστον λογιστή πτυχιούχου ΑΕΙ ή ΤΕΙ, ενώ οι Δήμοι άνω των 10.000 κατοίκων τουλάχιστον δύο. Τα στελέχη αυτά θα πρέπει να διαθέτουν την απαραίτητη επαγγελματική εμπειρία στο διπλογραφικό σύστημα.

Όπως αποδείχτηκε στην πράξη, η συνεργασία με λογιστικά γραφεία στο ρόλο του εξωτερικού συμβούλου δεν μπορεί να καλύψει πλήρως τις ανάγκες των Δήμων και οι υπηρεσίες τους δεν αξιοποιούνται ούτε ελέγχονται χωρίς την παρουσία εξειδικευμένων στελεχών στις οικονομικές υπηρεσίες. Άλλωστε η συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες σε θέματα απλής λογιστικής στήριξης θα πρέπει να έχει συγκεκριμένο χρονικό ορίζοντα και ο κάθε δήμος να λειτουργήσει αυτόνομα το διπλογραφικό σύστημα και να αξιοποιήσει όλα του τα πλεονεκτήματα μέσω των στελεχών αυτών, που θα έχουν εξοικειωθεί πλέον με τις προδιαγραφές και τις απαιτήσεις του κλαδικού λογιστικού σχεδίου.

Η μηχανοργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών σε πρώτη φάση απαιτεί την τακτική υποστήριξη ενός στελέχους πληροφορικής (ΑΕΙ ή ΤΕΙ), το οποίο θα ελέγχει τον εξοπλισμό και τις υπηρεσίες που θα εγκαθιστούν και παρέχουν οι εταιρείες ανάδοχοι, θα συνεργάζονται με τα στελέχη της οικονομικής υπηρεσίας και θα βοηθά στην επίλυση διάφορων προβλημάτων στην καθημερινή λειτουργία των συστημάτων. Το στέλεχος αυτό ιδιαίτερα στους μικρούς Δήμους μια και η ανάγκη έχει διαπιστωθεί για όλες τις δημοτικές λειτουργίες, ιδιαίτερα μετά την υλοποίηση του προγράμματος μηχανοργάνωσης, ενώ στους μεγάλους Δήμους βέβαια είναι πιθανό να υπάρχει ειδικό τμήμα για τα θέματα αυτά.

Η αναβάθμιση ανθρώπινου δυναμικού περιλαμβάνει παρεμβάσεις στους παρακάτω τομείς:

Άμεσες προσλήψεις επιστημονικού προσωπικού

Α. Πτυχιούχων λογιστικής κατεύθυνσης (ΑΕΙ ή ΤΕΙ) με τριετή εμπειρία με δικαίωμα υπογραφής ισολογισμού (Λογιστής Α' τάξης): Εκτιμάται ότι σημαντικό μέρος των υπόχρεων Δήμων θα χρειαστούν ένα τουλάχιστον στέλεχος που θα ενταχθεί στις οικονομικές τους υπηρεσίες και θα συνεργαστεί με το υπάρχον προσωπικό. Σύμφωνα με στοιχεία της έρευνας τα στελέχη των Ο. Τ. Α. Που είναι απόφοιτοι ΑΕΙ/ΤΕΙ οικονομικής κατεύθυνσης και απασχολούνται στο διπλογραφικό έχει ως εξής:

ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΑΕΙ-ΤΕΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗΣ ΠΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΕΙΤΑΙ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ	Δήμοι με πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων	Δήμοι με πληθυσμό κάτω των 10.000 κατοίκων
Δήμοι με κανέναν πτυχιούχο ΑΕΙ-ΤΕΙ	47	110
Δήμοι με έναν (1) πτυχιούχο ΑΕΙ-ΤΕΙ	73	155
Δήμοι με δύο (2) και πλέον πτυχιούχους ΑΕΙ-ΤΕΙ	61	30
ΣΥΝΟΛΟ	181	295

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι υπάρχει άμεση ανάγκη πρόσληψης προσωπικού λογιστικής κατεύθυνσης τουλάχιστον 277 (κατ' εκτίμηση) στελεχών. Η εκτίμηση αυτή είναι όμως ενδεικτική, βάσει των παραπάνω στοιχείων.

Παράλληλα θα πρέπει να υπάρξουν οδηγίες για αξιοποίηση υπάρχοντων πτυχιούχων ΑΕΙ/ΤΕΙ οικονομικής λογιστικής κατεύθυνσης που δεν αξιοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη περίοδο.

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι για κάθε αίτημα, οι Δήμοι πρέπει να συνεκτιμήσουν τη διασφάλιση των πιστώσεων που απαιτούνται, τόσο για τη μισθοδοσία των προσλαμβανόμενων, όσο και για την εισαγωγική τους εκπαίδευση που γίνεται από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης με δική τους επιβάρυνση.

Επισημαίνεται ότι τα αιτήματα προσλήψεων που θα αποσταλούν πρέπει να είναι προσαρμοσμένα στις ανάγκες λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος.

Β. Πρόσληψη ειδικευμένου προσωπικού στη μηχανογράφηση: Όπως προαναφέρθηκε απαραίτητο θεωρείται η πρόσληψη προσωπικού ειδικευμένου σε θέματα μηχανοργάνωσης, αποφοίτων ΑΕΙ, ΤΕΙ Πληροφορικής. Η παρουσία τους κρίνεται απαραίτητη όχι μόνο για την λειτουργία του Λογιστικού συστήματος αλλά του συνολικού πληροφοριακού συστήμα-

τος του Δήμου. Πρέπει εδώ να επισημανθεί η έλλειψη στελεχών στον τομέα πληροφορικής και ιδιαίτερα σε απομακρυσμένους από το κέντρο Δήμους.

Γ. Πρόσληψη προσωπικού για την κάλυψη αναγκών σύστασης Ταμιακής υπηρεσίας: Στόχος είναι η κάλυψη αναγκών σε προσωπικό ιδιαίτερα των Δήμων κάτω των 10.000 κατοίκων που όπως αποτυπώνεται και από τα ερωτηματολόγια αποτελεί για ορισμένο αριθμό Ο. Τ. Α. Βασική αιτία μη λειτουργίας ταμιακής υπηρεσίας.

3. Ειδικευμένη Κατάρτιση και Συνεχιζόμενη Επιμόρφωση

Η απόκτηση από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, γνώσεων και δεξιοτήτων που θα τους επιτρέψουν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις της εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και τελικά στην υλοποίηση της εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος.

Στόχος είναι η εκπαίδευση ενός (1) υπαλλήλου ΠΕ/ΤΕ οικονομικής-λογιστικής κατεύθυνσης από κάθε Δήμο μικρότερο των 10.000 κατοίκων και δύο (2) υπαλλήλων ΠΕ/ΤΕ για τους μεγαλύτερους Δήμους. Συνολικά προτείνεται να εκπαιδευτούν 670 περίπου στελέχη Ο.Τ.Α.. Το παραπάνω προσωπικό θα έχει και την ευθύνη εφαρμογής του διπλογραφικού στους Ο.Τ.Α..

Το πρόγραμμά εκπαίδευσης έχει σχεδιαστεί μετά την έρευνα των εκπαιδευτικών αναγκών. Αντικείμενα του προγράμματος εκπαίδευσης μπορεί να είναι:

1. Εκπαίδευση προσωπικού οικονομικών υπηρεσιών σε θέματα κλαδικού λογιστικού σχεδίου και μηχανογραφημένης λογιστικής.
2. Εκπαίδευση προσωπικού σε θέματα οικονομικής διοίκησης και διαχείρισης.
3. Εκπαίδευση νεοπροσλαμβανομένου προσωπικού σε θέματα οικονομικών Ο.Τ.Α. και Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.

Η εισαγωγική εκπαίδευση του προσωπικού των Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2^α του Ν. 2738/99 γίνεται μέσα στο πρώτο οκτάμηνο από το διορισμό και η συμμετοχή σε αυτή είναι υποχρεωτική και διενεργείται από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης. Οι δαπάνες αυτές βαρύνουν τις υπηρεσίες στις οποίες ανήκουν οργανικά οι υπάλληλοι. Κατά τη γνώμη μας, κρίνεται απαραίτητη η εκπαίδευση των υπαλλήλων των οικονομικών υπηρεσιών των Ο.Τ.Α. σε θέματα Η/Υ. η εκπαίδευση αυτή δεν περιλαμβάνεται στο πρόγραμμα διότι εκτιμήθηκε ότι δεν μπορεί να γίνει από ένα κεντρικό φορέα, αλλά από τους ίδιους τους Ο.Τ.Α. με οργάνωση εσωτερικών σεμιναρίων με σχετικά μικρό κόστος.

4. Υποκίνηση Προσωπικού - Κινητρά

Η εφαρμογή του διπλογραφικού εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ενεργητική συμμετοχή των εργαζομένων στους Δήμους. Η απόδοση τους είναι συνάρτηση των ικανοτήτων και της υποκίνησης τους για συγκεκριμένα έργα. Το κύριο λόγο στον τομέα αυτό έχει η πολιτική ηγεσία του Δήμου μέσω της πολιτικής προσωπικού, αλλά και η κεντρική Διοίκηση μέσω της παροχής οικονομικών κινήτρων.

Στόχος της ενέργειας είναι η υποκίνηση του προσωπικού των Ο.Τ.Α. με την παροχή κινήτρων για την αποτελεσματική προώθηση του έργου.

Η πολιτική αυτή σε κεντρικό επίπεδο περιλαμβάνει:

Παροχή οικονομικών κινήτρων, μέσω επιδόματος ειδικής απασχόλησης στα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών που απασχολούνται στο διπλογραφικό. Έχει εξετασθεί επίσης η δυνατότητα τα κίνητρα αυτά να συνδεθούν με την πρόοδο του έργου (εφ' άπαξ παροχή η υπερωριακή απασχόληση για την ολοκλήρωση της απογραφής, κατάρτιση ισολογισμού, εφαρμογή αναλυτικής λογιστικής κ.α.)

Αναγνώριση ότι η εισαγωγή Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου στους Ο.Τ.Α. αναβαθμίζει το ρόλο των οικονομικών υπηρεσιών και κατά συνέπεια το ρόλο των στελεχών των υπηρεσιών αυτών στους Δήμους.

5. Οργάνωση - Μηχανοργάνωση Οικονομικών Υπηρεσιών Ο.Τ.Α.

Η εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος και η εφαρμογή τους μηχανοργάνωσης επιβάλλουν στην ουσία αναδιοργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών των Ο.Τ.Α. . Στόχος του άξονα αυτού είναι η υποβοήθηση των Ο.Τ.Α. στην καλύτερη οργάνωση και μηχανοργάνωση των οικονομικών τους υπηρεσιών. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η επίλυση των προβλημάτων που παρουσιάζουν οι μηχανογραφικές εφαρμογές και η αναβάθμιση τους, με βάση αναλυτικές προδιαγραφές που θα συντάξει η σχετική ομάδα εργασίας τους Ο.Δ.Ε., η ανάπτυξη τεστ συμμόρφωσης των εφαρμογών λογισμικού καθώς και πρόταση ελέγχου ποιότητας τους.

Από την μέχρι τώρα πορεία του διπλογραφικού και την παράλληλη τήρηση του δημόσιου λογισμικού συστήματος των Ο.Τ.Α. επικράτησε η εντύπωση ότι πρόκειται για δυο διαφορετικά συστήματα ανεξάρτητα μεταξύ τους και αυτό μεταφράστηκε και τους αρχικές τουλάχιστον μηχανογραφικές λύσεις. Πρέπει να τονιστεί ότι το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο δεν μπορεί και δεν έχει σκοπό να αντικαταστήσει το διαχειριστικό σύστημα και τους διαδικασίες που επιβάλλει το ισχύον Νομικό πλαίσιο, αλλά μόνο τη λογιστική αποτύπωση των

λογιστικών πράξεων και η διπλογραφική μέθοδος έρχεται να λειτουργήσει συμπληρωματικά για την εξασφάλιση καλύτερης αξιοπιστίας και πληροφορίας.

Για αυτό το λόγο πρέπει να μιλήσουμε για ένα ενιαίο οικονομικό κύκλωμα σε επίπεδο Δήμου.

Το ενιαίο κύκλωμα οικονομικής διαχείρισης θα αποτελεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα πληροφόρησης, το οποίο, καλύπτοντας πλήρως το θεσμικό πλαίσιο, θα συλλέγει, καταγράφει και ταξινομεί, όλα τα δεδομένα των οικονομικών πράξεων που επηρεάζουν έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης και θα παράγει πληροφορίες για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών. Θα αποτελεί τελικά ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, που θα συνιστά ένα εργαλείο πληροφόρησης της Διοίκησης του Ο.Τ.Α.. Το παραπάνω σύστημα θα αποτελεί (μπορεί να) μέρος ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος και βασικό υποσύνολο του πληροφοριακού συστήματος διοίκησης (MIS) που θα αναπτύξει κάθε Ο.Τ.Α.. Σκοπός του συστήματος είναι η ικανοποίηση, με το μικρότερο δυνατό κόστος, πληροφοριακών αναγκών των αιρετών οργάνων, των στελεχών των Ο.Τ.Α. και χρηστών από το εξωτερικό περιβάλλον τους ΥΠΕΣΔΔΑ, Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ΕΣΥΕ, Ελεγκτικό Συνέδριο κ.λ.π., που έχει διασφαλίσει πλήρως την τήρηση του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου στη διαχείριση των Ο.Τ.Α.

Βασικός στόχος του συστήματος αυτού είναι η αναβάθμιση των λογισμικών με την εκπόνηση νέων προδιαγραφών και την πιστοποίηση τους. Παράλληλα θα υπάρξουν μέτρα για την οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών των Ο.Τ.Α. τους:

- Για την σύσταση και λειτουργία τους Ταμειακής υπηρεσίας τους Ο.Τ.Α. που δεν την έχουν λειτουργήσει ακόμη,
- Υποβοήθηση των Ο.Τ.Α. για την διενέργεια τους απογραφής με την διοργάνωση ημερίδων, έκδοση έντυπου υλικού, καθώς και την εκπόνηση ειδικού προγράμματος για τους μικρούς Δήμους
- Και την εκπόνηση ειδικών μελετών για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος (οδηγός Αναλυτικής Λογιστικής κ.λ.π.)

6. Χρηματοδότηση Δήμων για την εφαρμογή του διπλογραφικού

Η εφαρμογή του διπλογραφικού επιφέρει ένα σημαντικό κόστος στους Δήμους. Το Υπουργείο ως γνωστό κάλυψε για όλους τους Ο.Τ.Α., μέσα από το πρόγραμμα μηχανοργάνωσης, την προμήθεια των υπολογιστικών συστημάτων και του λογισμικού. Όσοι Δήμοι δεν έχουν ακόμα προμηθευτεί τα υπολογιστικά συστήματα και το λογισμικό, θα καλυφθούν από το παραπάνω πρόγραμμα κατά προτεραιότητα. Παράλληλα για την κάλυψη των υπο-

λοιπών δαπανών των Δήμων (αμοιβές εξωτερικών συνεργατών, υπερωριακή απασχόληση προσωπικού κ.λ.π.) θα υπάρξει ένα πρόγραμμα οικονομικής στήριξης, το οποίο θα χρηματοδοτήσει τους Δήμους στη βάση συγκεκριμένων αποτελεσμάτων που θα επιτυγχάνουν. Στόχοι της χρηματοδότησης των Δήμων για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος είναι:

- Η κάλυψη μέρους των δαπανών των Δήμων για την πρώτη εφαρμογή του διπλογραφικού.
- Να αποτελέσει ταυτόχρονα κίνητρο και επιβράβευση της προσπάθειας τους.
 - Η χρηματοδότηση θα είναι βάση αποτελεσμάτων και θα εξαρτάται από την πρόοδο του έργου σε κάθε Δήμο.

6. Αξιολόγηση της πορείας εφαρμογής του Διπλογραφικού

Από τη μέχρι τώρα πορεία εφαρμογής του συστήματος μπορεί να γίνει μια ακριβής εκτίμηση των προβλημάτων που υπάρχουν σήμερα (πολλά από αυτά υπήρχαν ήδη στο αρχικό στάδιο)

Δεν είχε κατανοηθεί πλήρως από όλους τους εμπλεκόμενους, τόσο το μέγεθος του εγχειρήματος όσο και οι δυσκολίες που θα προέκυπταν κατά την εφαρμογή του νέου συστήματος.

Η «έλλειψη έμπειρου και εξειδικευμένου προσωπικού», οι «αδυναμίες του προσωπικού λόγω της μη γνώσης του αντικειμένου», η «έλλειψη εκπαίδευσης» αποτελούν μερικές από τις σημαντικότερες αιτίες για τα προβλήματα και τις καθυστερήσεις στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Η έλλειψη του προσωπικού δεν αναφέρεται μόνο στο λογιστικό τμήμα του έργου αλλά και σε προσωπικό ειδικευμένο στα πληροφοριακά συστήματα. Συνοπτικά τα προβλήματα στον τομέα αυτό είναι τα εξής: α) Έλλειψη ειδικευμένου προσωπικού στη λογιστική, β) Έλλειψη ειδικευμένου προσωπικού στα πληροφοριακά συστήματα, γ) Αδράνεια και πολλές φορές αντιπαλότητα του υπάρχοντος υπηρεσιακού μηχανισμού, δ) Έλλειψη κινήτρων για το προσωπικό.

Το έργο συνδυάστηκε με τη μηχανοργάνωση των Δήμων και τη μηχανογράφηση όλου του οικονομικού - διαχειριστικού τους συστήματος, με αποτέλεσμα να αντιμετωπιστούν μεγάλα προβλήματα από την προμήθεια των συστημάτων, την αξιολόγηση, τη συνεργασία με τους προμηθευτές και την παρακολούθηση του έργου της μηχανογράφησης.

Παράλληλα το επίπεδο οργάνωσης των Δήμων και οι διαδικασίες που εφαρμόζαν παρέμειναν τα ίδια, ενώ έπρεπε να εφαρμόσουν ένα νέο σύστημα που έφερνε αλλαγές τόσο στη λειτουργία τους όσο και στην ποσότητα και ποιότητα των πληροφοριών που είχαν συ-

νηθίσει να επεξεργάζονται. Επιπλέον, η εφαρμογή του δημόσιου λογιστικού και η τήρηση του απλογραφικού συστήματος από τους Δήμους δεν ακολουθούσαν τυποποιημένους και κοινούς κανόνες, σε αντίθεση με το διπλογραφικό σύστημα που λειτουργεί με ενιαία μεθοδολογία και επιβάλλει ενιαίες διαδικασίες.

Έλλειψη γνώσεων από τους εξωτερικούς συνεργάτες και συμβούλους λογιστές των ειδικών συνθηκών που επικρατούν στους Ο.Τ.Α. και αδυναμία των Ο.Τ.Α., λόγω έλλειψης κατάλληλου προσωπικού να παρακολουθήσουν και να ελέγξουν το έργο τους.

Υπήρξαν σημαντικές καθυστερήσεις στο πρόγραμμα μηχανοργάνωσης στο οποίο εντάχθηκε και το λογιστικό του διπλογραφικού, για πολλούς και διαφορετικούς λόγους, με αποτέλεσμα να καθυστερήσει και η προμήθεια του λογισμικού του διπλογραφικού.]

Τα λογισμικά που προμηθεύτηκαν οι Ο.Τ.Α. δεν ήταν κατάλληλα, τουλάχιστον στην αρχική φάση και δεν ανταποκρινόταν στις προδιαγραφές που και αυτές είχαν κάποιες ελλείψεις. Επίσης σημαντικές αδυναμίες παρουσιάστηκαν στην υποστήριξη των Δήμων από τις εταιρείες λογισμικού που έπαιξαν ένα επιπρόσθετο ρόλο στις καθυστερήσεις τόσο της μηχανοργάνωσης όσο και στην εφαρμογή διπλογραφικού. Τέλος, πρέπει να σημειωθεί η αδυναμία του υπηρεσιακού μηχανισμού των Ο.Τ.Α. να αξιολογήσει τα λογισμικά και στη συνέχεια να τα παραλάβει, να τα ελέγξει και να παρακολουθήσει την συνολική εγκατάσταση και των συστημάτων.

Από τη μέχρι σήμερα πορεία της εισαγωγής του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους είναι σαφές ότι δεν απετέλεσε προτεραιότητα για τις αιρετές διοικήσεις ούτε για το προσωπικό τους. Τα έργα δεν εντάχθηκαν στις προτεραιότητες των αιρετών οργάνων ούτε απετέλεσε αντικείμενο της καθημερινής λειτουργίας του υπηρεσιακού τους μηχανισμού. Δεν έγινε κατανοητό και αποδεκτό ότι το διπλογραφικό δεν είναι μια απαίτηση της Κεντρικής Διοίκησης αλλά ένα ουσιαστικό μέτρο για τον εκσυγχρονισμό των Δήμων και ειδικά των οικονομικών τους λειτουργιών. Τα αιρετά όργανα δεν κατανόησαν ότι η υιοθέτηση του διπλογραφικού έχει βελτιώσει ουσιαστικά το επίπεδο πληροφόρησης τους, έχει αναβαθμίσει τη λειτουργία των Ο.Τ.Α. και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων και έχει ενισχύσει τη θέση τους στις τοπικές κοινωνίες. Οι παρατηρήσεις αυτές ισχύουν και για το προσωπικό των Δήμων, με την επισήμανση ότι δεν έγινε σαφές ότι η εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος αναβαθμίζει πρώτα απ' όλα την οικονομική υπηρεσία και κατ' επέκταση το προσωπικό που ασχολείται σε αυτή.

Δεν σχεδιάστηκε και δεν εφαρμόστηκε ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα συστηματικής υποστήριξης και χρηματοδότησης των Ο.Τ.Α., για την εφαρμογή του διπλογραφικού με αποτέλεσμα τα διάφορα μέτρα και ενέργειες που υλοποιήθηκαν ενώ συνέλαβαν στην

προώθηση του έργου, ήταν αποσπασματικά και κατά συνέπεια αναποτελεσματικά. Η μόνη χρηματοδότηση που υπήρξε, αφορούσε το πρόγραμμα μηχανοργάνωσης στο οποίο εντάχθηκε και η προμήθεια του διπλογραφικού. Παράλληλα το υπάρχον θεσμικό πλαίσιο αποτέλεσε ανασταλτικό παράγοντα για την εφαρμογή του διπλογραφικού και η αντίληψη που επικράτησε ήταν ότι το τελευταίο λειτουργεί ξεκομμένα από το διαχειριστικό σύστημα των Δήμων, άρα έπρεπε να εφαρμοστούν παράλληλα δύο διαφορετικά συστήματα.

Η μη ύπαρξη ταμιακής υπηρεσίας σε πολλούς Δήμους, αν ήταν υποχρεωτική για όσους είχαν πληθυσμό πάνω από 5.000 κατοίκους, δημιούργησε σημαντικές δυσχέρειες στην υλοποίηση του διπλογραφικού. Πολλά προβλήματα και δυσκολίες αντιμετώπισαν και αντιμετωπίζουν οι Δήμοι σε σχέση με την απογραφή και την αποτίμηση των περιουσιακών τους στοιχείων με κυριότερους λόγους:

1. Τα χαρακτηριστικά των παγίων περιουσιακών στοιχείων (δημοτικά ακίνητα, κοινόχρηστα αγαθά, εγκαταστάσεις κ.α.) που παρουσιάζουν πολλές δυσκολίες (νομικές, τεχνικές, οικονομικές) στην καταγραφή τους.
2. Τις παραλείψεις στην τήρηση βασικών υποχρεώσεων που επιβάλλει η νομοθεσία (δημοτικό κτηματολόγιο, βιβλίο ακίνητης περιουσίας).
3. Η μη λειτουργία ταμιακών υπηρεσιών δημιουργεί πολλά προβλήματα στην καταγραφή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
4. Η αποτίμηση πολλών περιουσιακών στοιχείων προϋποθέτει έναν οικονομικό και λογιστικό υπολογισμό μη κατανοητό ή άγνωστο σε μεγάλο μέρος του προσωπικού των Δήμων (αποσβέσεις, επισφαλείς απαιτήσεις, κ.α.).
5. Τις δυσκολίες συνεργασίας μεταξύ τεχνικών και οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, τις διαφορετικές προτεραιότητες και προσεγγίσεις μεταξύ υπηρεσιών και εξωτερικών συνεργατών, τις καθυστερήσεις των αιρετών οργάνων κ.α.

Να είναι δυσχερέστατη η άντληση συμπερασμάτων τόσο από τις τοπικές αρχές όσο και από κεντρικά όργανα για τη δράση των δήμων και συνεπώς και η χάραξη ανάλογης πολιτικής. Είναι γνωστό ότι ο τρόπος με τον οποίο διαμορφώνεται το περιεχόμενο του προϋπολογισμού δεν επιτρέπει - μεταξύ άλλων - τη συσχέτιση των εξόδων με τις πηγές των εσόδων από τις οποίες αυτά χρηματοδοτούνται ή επιβάλλεται να χρηματοδοτούνται.

Παράλληλα η πληθώρα των βιβλίων που υποχρεούνται να τηρούν οι Ο.Τ.Α. που πολλά εξ αυτών δεν έχουν κανένα πληροφοριακό στοιχείο δημιουργούν πρόσθετα προβλήματα στη διαχείριση.

Η εισαγωγή του διπλογραφικού δεν αντιμετωπίστηκε ως ένα τμήμα του εκσυγχρονισμού του οικονομικού διαχειριστικού και λογιστικού συστήματος το οποίο έρχεται να αντικαταστήσει το λογιστικό τμήμα του όλου συστήματος.

Σ Υ Μ Π Ε Ρ Α Σ Μ Α Τ Α

Αν και η αναγκαιότητα εισαγωγής του διπλογραφικού συστήματος στους Ο.Τ.Σ. ήταν κοινή διαπίστωση τόσο των συλλογικών οργάνων της πρωτοβάθμιας τοπικής αυτοδιοίκησης όσο και του Ελληνικού Δημοσίου, εν τούτοις από την ανάλυση της υπάρχουσας κατάστασης προέκυψαν τα εξής συμπεράσματα:

Η εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος στους υπόχρεους Δήμους αποτελεί ένα σύνθετο και πολύπλοκο έργο και όχι μία απλή νομοθετική και διαχειριστική αλλαγή. Πρέπει λοιπόν να αντιμετωπιστεί με όρους διοίκησης έργου και όχι ως μία απλή μετάβαση σε ένα άλλο λογιστικό σύστημα καταγραφής των οικονομικών πράξεων και συναλλαγών των Δήμων.

Η υλοποίηση του έργου απαιτεί συντονισμό ενεργειών και δράσεων σε τρία επίπεδα: πρώτον στο επίπεδο κάθε Δήμου ξεχωριστά ώστε να αντιμετωπιστούν όλα τα προβλήματα και οι δυσκολίες που προκύπτουν από την εισαγωγή του διπλογραφικού, δεύτερον σε κεντρικό επίπεδο για να επιτευχθεί ενιαίος συντονισμός και συστηματική παρακολούθηση του έργου και τρίτον σε περιφερειακό επίπεδο ώστε τόσο η παρακολούθηση του έργου όσο και η υποστήριξη των Δήμων να είναι πιο αποτελεσματικά.

Σε επίπεδο Δήμων πρέπει να αντιμετωπιστούν τα εξής προβλήματα:

Να κατανοηθεί και να γίνει αποδεκτή η αναγκαιότητα εφαρμογής του διπλογραφικού σε όλα τα επίπεδα διοίκησης και λειτουργίας τους.

Τα αιρετά όργανα και το στελεχιακό δυναμικό κάθε Δήμου να θέσουν στις προτεραιότητες τους εισαγωγή του διπλογραφικού για τα επόμενα δύο χρόνια.

Να υπάρξει το κατάλληλο ανθρώπινο δυναμικό, μέσω της αναβάθμισης του υπάρχοντος και να εμπλουτιστεί με νέα στελέχη.

Να ολοκληρωθεί το πρόγραμμα μηχανοργάνωσης και να ληφθούν όλα τα απαραίτητα οργανικά μέτρα που έχουν διευκολύνει την εισαγωγή του διπλογραφικού.

Σε κεντρικό επίπεδο θα πρέπει να αναληφθούν οι εξής ενέργειες:

- ❖ Κεντρικός συντονισμός του έργου
- ❖ Συστηματική παρακολούθηση με ενιαία μεθοδολογία
- ❖ Σχεδιασμός και υλοποίηση δράσεων συλλογικής υποστήριξης
- ❖ Πρόγραμμα χρηματοδότησης, πρώτον των Δήμων για την εισαγωγή του διπλογραφικού και δεύτερον όλων των συνοδευτικών δράσεων που θα υλοποιηθούν

Ο εκσυγχρονισμός και η αλλαγή του θεσμικού πλαισίου, που αφορά την οικονομική διοίκηση και διαχείριση των Ο.Τ.Α., επιβάλλεται να αντιμετωπιστούν άμεσα και παράλληλα με την εισαγωγή του διπλογραφικού.

Σε περιφερειακό επίπεδο θα πρέπει να υλοποιηθούν οι εξής δράσεις:

- ❖ Παρακολούθηση της πορείας εισαγωγής του διπλογραφικού στους Δήμους
- ❖ Υποστήριξη κάθε Δήμου, ώστε να επιλυθούν τα προβλήματα που αντιμετωπίζει
- ❖ Συνεργασία με το κεντρικό επίπεδο

Απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο σχεδιασμός ενός ολοκληρωμένου προγράμματος δράσης που θα αντιμετωπίζει την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου και την εισαγωγή του διπλογραφικού ως ένα ενιαίο έργο, Πολυσύνθετο και πολυεπίπεδο. Την ευθύνη παρακολούθησης και υλοποίησης του προγράμματος έχει η Ομάδα Διοίκησης Έργου που έχει ήδη συγκροτηθεί στο ΥΠΕΣΔΔΑ.

Επιπλέον κρίνεται σκόπιμη η δημιουργία ενός κέντρου ή μονάδας στο ΥΠΕΣΔΔΑ που θα έχει την ευθύνη της παρακολούθησης της εφαρμογής του ΚΛΣ, της ενημέρωσης των Περιφερειών και της εφαρμογής του θεσμικού πλαισίου και θα δίνει επίσης απαντήσεις σε ζητήματα που θα ανακύπτουν τόσο σε επιστημονικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο, αξιοποιώντας φορείς όπως το ΕΣΥΛ, ΟΕΕ, ΣΟΛ.

Το κέντρο αυτό θα υπάγεται στο Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου ή στη Διεύθυνση Οικονομικών των Ο.Τ.Α., αφού βέβαια προηγηθεί η σχετική αναδιοργάνωση και θα στελεχωθεί με ειδικούς επιστήμονες, λογιστές και οικονομολόγους, που θα διαθέτουν τη σχετική εμπειρία.

Οι Περιφέρειες θα αναλάβουν την παρακολούθηση της πορείας εισαγωγής του διπλογραφικού στους Δήμους και στη συνέχεια την παρακολούθηση της εφαρμογής του νέου θεσμικού πλαισίου για τα οικονομικά των Ο.Τ.Α.

Βασική προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή του διπλογραφικού είναι η ενεργοποίηση με κάθε τρόπο της πολιτικής ηγεσίας των Ο.Τ.Α. έτσι ώστε να αποτελέσει προτεραιότητα το συγκεκριμένο έργο για τη Διοίκηση τους.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιτάχυνση των διαδικασιών είναι η εφαρμογή ενός προγράμματος οικονομικής στήριξης των Δήμων, που θα χρηματοδοτεί συγκεκριμένες ενέργειες και στάδια υλοποίησης.

Κρίσιμη και απαραίτητη θεωρείται η αναπροσαρμογή του θεσμικού πλαισίου, έτσι ώστε να υπάρξει ένα νέο σύστημα οικονομικής διοίκησης και διαχείρισης των Δήμων.

Τέλος μια από τις βασικότερες προϋποθέσεις είναι η ενίσχυση και αναβάθμιση του ανθρώπινου δυναμικού των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων. Αν αποτελεί άμεση προ-

τεραιότητα η γρήγορη και αποτελεσματική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, πρέπει να προσληφθούν άμεσα ειδικευμένα στελέχη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Δημοπούλου Ιωάννα. «*Αρχές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής*», εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 2001
- 2) Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης: «*Ενιαίο Οικονομικό Διαχειριστικό Σύστημα των Ο.Τ.Α.*», Ιούλιος 2006
- 3) Καραγιλάνης Στέλιος. «*Η οικονομική διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ.. Εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου*», εκδόσεις Γ.Μ. Καραναστάση, Αθήνα 2006
- 4) Καραγιλάνης Στέλιος. «*ΟΤΑ και το Δημόσιο Λογιστικό στο διπλογραφικό*», εκδόσεις Γ.Μ. Καραναστάση, Αθήνα 1999
- 5) Καραναστάσης Μάρκος. «*Πρακτική εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος των Δήμων και Κοινοτήτων*», εκδόσεις Γεωργίου Καραναστάση, Αθήνα 2001
- 6) Καραναστάσης Μάρκος. «*Το λογιστικό των Δήμων και Κοινοτήτων*», εκδόσεις Γεωργίου Καραναστάση, Αθήνα 1999
- 7) Σολδάτος Δημήτριος. «*Δημόσιο Λογιστικό*», εκδόσεις Μ. Δημοπούλου, Αθήνα 2005
- 8) Υπουργείο Εσωτερικών. «*Κατάρτιση προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων, οικονομικού έτους 2006*», Νοέμβριος 2005
- 9) Υπουργείο Εσωτερικών. «*Κατάρτιση προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων, οικονομικού έτους 2007*», Νοέμβριος 2006
- 10) Υπουργείο Εσωτερικών. «*Οδηγός για τη βήμα-βήμα εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους*», Οκτώβριος 2000
- 11) Υπουργείο Εσωτερικών. «*Οδηγός για τη διενέργεια της απογραφής έναρξης*», Φεβρουάριος 2001
- 12) Υπουργείο Εσωτερικών. «*Τροποποίηση των διατάξεων του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ α' βαθμού, που αναφέρονται στον τύπο και το περιεχόμενο του προϋπολογισμού αυτών*», Φεβρουάριος 2005

INTERNET

- ❖ www.ypes.gr
- ❖ www.eetaa.gr