

ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΣΕ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΕΣ
ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ**

ΙΩΑΝΝΗΣ Κ. ΖΩΙΤΣΑΚΟΣ
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Σ. ΚΑΛΟΤΥΧΟΣ
ΧΡΗΣΤΟΣ Κ. ΠΛΟΥΤΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017

Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΣΕ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΣΕ ΜΗ
ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ Κ. ΖΩΙΤΣΑΚΟΣ

ioanzoit@logistiki.teimes.gr

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Σ. ΚΑΛΟΤΥΧΟΣ

konskalo@logistiki.teimes.gr

ΧΡΗΣΤΟΣ Κ. ΠΛΟΥΤΗΣ

chrisplou@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ

Πανεπιστημιακός Υπότροφος ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/φοιτήτριας ή της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Τ.Ε.Ι. Δυτικής Ελλάδας.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον εισηγητή της διπλωματικής μας εργασίας, κ. Σύρρο Νεκτάριο, για την καθοδήγησή του καθώς και για την αμέριστη υποστήριξή καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσης εργασίας.

Στη συνέχεια, απευθύνουμε ευχαριστίες στο σύνολο του εκπαιδευτικού προσωπικού του ιδρύματος, το οποίο με ζήλο και συνέπεια, φρόντισε να μας παρέχει όσο το δυνατόν σφαιρικότερη και εμπειριστατωμένη εκπαίδευση γύρω από το επιστημονικό πεδίο της Λογιστικής.

Τέλος, ξεχωριστή μνεία πρέπει να γίνει στους γονείς του καθενός από εμάς, οι οποίοι στάθηκαν δίπλα μας σε όλη την πορεία της φοίτησης, στηρίζοντάς μας ακούραστα, με κάθε μέσο διαθέσιμο.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα πτυχιακή εργασία είναι «Η χρήση των προϋπολογισμών σε Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες».

Αρχικά στην εισαγωγή δίνονται εισαγωγικές έννοιες αλλά και ο σκοπός, η δομή, η υπόθεση και η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί για την ολοκλήρωση της παρούσης πτυχιακής εργασίας.

Στο 1^ο κεφάλαιο: «Γενικά για τους προϋπολογισμούς» καταγράφονται βασικοί ορισμοί για το θέμα μας, η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού, η αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης της διοίκησης, τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού, τα ειδή προϋπολογισμών, η διαδικασία ενσωμάτωσης των προϋπολογισμών, και τέλος οι διαφορετικές προσεγγίσεις στην κατάρτιση προϋπολογισμού (προϋπολογισμός με τη διαδικασία kaizen, σταθερά και μεταβλητά κόστη, κατανομημένα κόστη, κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity-Based Costing-ABC), κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων (Activity-Based Budgeting-ABB), καθορισμός στόχων της επιχείρησης).

Στο 2^ο κεφάλαιο: «Η φορολόγηση εταιρειών», παρουσιάζονται η βασική ορολογία που χρησιμοποιείται για την φορολόγηση εταιρειών, οι μορφές και τα ειδή επιχειρήσεων (ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές επιχειρήσεις, ανώνυμες εταιρείες), οι βασικές αρχές φορολογίας, η φορολογία εισοδήματος εταιρειών (νέοι συντελεστές φορολογίας, προκαταβολή φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, φόρος πολυτελούς διαβίωσης σκαφών αναψυχής, συντελεστές ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3686/2011), η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι βασικές αρχές υπολογισμού των αποσβέσεων, οι κυριότερες μέθοδοι απόσβεσης (μέθοδος σταθερής απόσβεσης, μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή, μέθοδος φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή, μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως, μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής, μέθοδος απόσβεσης με άθροιση των ψηφίων των ετών, μέθοδος απόσβεσης διπλής απογείωσης υπόλοιπου), και τέλος οι λογιστικές έγγραφες επί των αποσβέσεων.

Στο 3^ο κεφάλαιο: «Κοινοφελείς οργανώσεις πολιτών», δίνονται τα άρθρα του νόμου όπου επιχειρείται να τεθεί ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών. Το 1^ο άρθρο «ορισμοί», το 2^ο άρθρο

«σύσταση διεύθυνσης ΚΟΠ και τήρηση βάσεων δεδομένων», το 3^ο άρθρο «διαδικασία καταχώρισης στο αρχείο κοινωφελών φορέων», το 4^ο άρθρο «προϋποθέσεις εγγραφής στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ», το 5^ο άρθρο «δικαιολογητικά εγγραφής και ανανέωσης εγγραφής στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ», το 6^ο άρθρο «λειτουργία και δημοσιότητα των βάσεων δεδομένων», το 7^ο άρθρο «καθεστώς εγγεγραμμένων ΚΟΠ», το 8^ο άρθρο «υποχρεώσεις των εγγεγραμμένων στο ΚΟΠ», το 9^ο άρθρο «κυρώσεις», το 10^ο άρθρο «εθελοντική απασχόληση», το 11^ο άρθρο «εθνικός εισηγητής για τις ΚΟΠ», το 12^ο άρθρο «μεταβατικές διατάξεις», το 13^ο άρθρο «καταργούμενες διατάξεις», και τέλος το 14^ο άρθρο «έναρξη ισχύος».

Στο 4^ο κεφάλαιο: «λογιστική μη κερδοσκοπικών νομικών οντοτήτων» αναλύονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των μη κερδοσκοπικών νομικών οντοτήτων, η λογιστική των μη-κερδοσκοπικών οργανισμών (τομέας της χρηματοοικονομικής λογιστικής, η τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου, στον τομέα της διοικητικής λογιστικής και των συστημάτων σχεδιασμού και ελέγχου).

Το θέμα του 5^{ου} κεφαλαίου είναι ο: «Προϋπολογισμός – οικονομική διαχείριση μη κερδοσκοπικών νομικών οντοτήτων». Παρουσιάζονται τα γενικά για την έννοια του προϋπολογισμού, οι αρχές κατάρτισης προϋπολογισμού (αρχή της ετήσιας διάρκειας, αρχές της ενότητας και της καθολικότητας, αρχή της ειδικεύσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων, αρχή της ειλικρίνειας και της ακριβείας του προϋπολογισμού, αρχή της δημοσιότητας, αρχή της ισοσκελίσης), ο προϋπολογισμός μη κερδοσκοπικών νομικών οντοτήτων, τα στάδια και προθεσμίες κατάρτισης (έως το τέλος Ιουνίου, έως την 20^η Ιουλίου, έως την 5^η Σεπτεμβρίου, έως το τέλος Οκτωβρίου, έως την 15^η Ιουλίου, έως την 31^η Δεκεμβρίου, κυρώσεις), τα προαπαιτούμενα ψήφισης προϋπολογισμού – λήψη απαραίτητων αποφάσεων, τα σημαντικά σημεία κατάρτισης και εκτέλεσης προϋπολογισμών (ισοσκελισμένος προϋπολογισμός, ρεαλιστικός - μη ελλειμματικός προϋπολογισμός, πρόβλεψη εσόδων - μη πλασματικών εγγραφών, εγγραφή υποχρεωτικών δαπανών, δαπάνες που εγγράφονται κατά προτεραιότητα (εκτός των υποχρεωτικών) - συνεχιζόμενες δαπάνες, πολυετείς δαπάνες, οφειλές παρελθόντων οικονομικών ετών (ΠΟΕ), περιορισμός δαπανών, εγγραφή έργων, ανταποδοτικότητα δωρεών, επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων, αποθεματικό, ορθή κωδικοποίηση, δικαιολογητικά κατά τον έλεγχο), η αναγραφή των υποχρεωτικών δαπανών (μισθοδοσία - υπερωρίες, τοκοχρεολυτικές δόσεις, δικαστικές αποφάσεις - απαλλοτριώσεις, οφειλές ΠΟΕ - συνεχιζόμενες δαπάνες – πολυετείς δαπάνες - συμβάσεις,

τακτική επιχορήγηση προς τα ΝΠΔΔ - υποχρεωτική εισφορά προς τους συνδέσμους, χρηματοδότηση κοινωφελών επιχειρήσεων, ομάδα εσόδων I - ομάδα εσόδων II, χρηματικό υπόλοιπο, δάνεια, αντικριζόμενα έσοδα και έξοδα, λόγοι αναπομπής προϋπολογισμού, αναμόρφωση – τροποποίηση προϋπολογισμού), τα όργανα και υπηρεσίες που συντελούν την αναμόρφωση του προϋπολογισμού (βήματα αναμόρφωσης, τρόπος υποβολής της αναμόρφωσης στην αποκεντρωμένη διοίκηση), οι υποχρεωτικές αναμορφώσεις (αναμόρφωση προϋπολογισμού μετά τη λήξη του οικονομικού έτους, αναμόρφωση προϋπολογισμού μετά το κλείσιμο του δεύτερου και τρίτου τριμήνου, συχνότεροι λόγοι ακύρωσης αναμορφώσεων, συχνά λάθη - παραλείψεις - δυσλειτουργίες), και τέλος ο απολογισμός – ισολογισμός - αποτελέσματα χρήσης - εφαρμογή του κλαδικού λογιστικού σχεδίου (απολογισμός - ισολογισμός μη κερδοσκοπικών νομικών οντοτήτων, κλαδικό λογιστικό σχέδιο Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, ευθύνες προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών).

Στο τελευταίο κεφάλαιο τα συμπεράσματα δίνονται τα αποτελέσματα της βιβλιογραφικής έρευνας για την χρήση των προϋπολογισμών σε Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες.

ABSTRACT

The subject matter of this thesis is «The use of budgets in Non-Profit Legal Entities».

Originally it is given to the introduction of concepts and principles and the purpose, the structure, the case and the method to be used for the completion of this thesis.

In the first chapter: «Overview of budgets» are recorded basic definitions for our topic, the budgeting process, the evaluation of financial performance management, the advantages of budget, types budgets, the process of integrating budgets, and finally the different approaches to budgeting (budget with the kaizen process, fixed and variable costs, allocated costs, based costing activities (Activity-Based Costing-ABC), activity-based budgeting (Activity-Based Budgeting-ABB), determination of business objectives).

In the 2nd chapter: «The tax imposition of companies», are presented the basic terminology that are used for the tax imposition of companies, the forms and the species of enterprises (individual enterprises, personal enterprises, anonymous companies), the basic beginnings of taxation, the taxation of income of companies (new factors of taxation, advance of tax of legal persons and legal entities, tax of luxurious existence of ships of recreation, factors of special contribution of solidarity of article of 29 N. 3686/2011), the taxation of income individual, the basic beginnings of calculation of dampings, the mainer methods of damping (method of constant damping, method of declining damping with constant factor, method of declining damping with decreased factor, method of serial damping, method of serial damping with factor the years of life, method of damping with addition of digits of years, method of damping of double take off remainder), and finally the accountant registrations on the dampings.

In the third chapter: «Non-profit civic organizations», are given the articles of the law which attempts to put a single legal framework of transparency of relations between the State and the Citizens Organizations. The first article «definitions», the second article «recommendation steering CFA and maintenance of databases», the third article «registration process to file charitable entities» in the 4th article «entry on the special CFA register», the 5th article «registration documents and renewal of registration in the specific CFA register», the 6th article «functional and publicity of the databases», the 7th article «status registered KOP»,

the 8th article «obligations entered in the CFA», the 9th article «sanctions», the 10th article «voluntary work», the 11th article «National Rapporteur on the CFA», the 12th article «transitional provisions», the 13th article «repealed provisions», and finally the 14th article «entry into force».

The fourth chapter: «Accounting of non-profit legal entities» analyzes the characteristics of non-profit legal entities, the accounting of non-profit organizations (sector of financial accounting, the modified accrual basis of accounting, in the field of management accounting and planning systems and control).

The topic of the fifth chapter is the «Budget - financial management of non-profit legal entities». It is presented generally the purposes of the budget, the budgetary principles (annuality, principles of unity and universality, principle of specialization of the budget and the specification of appropriations, the principle of honesty and precision of the budget principle of publicity, principle of equilibrium), the budget of non-profit legal entities, stages and training periods (until the end of June until July 20th until September 5th until the end of October until July 15, until December 31, sanctions) , prerequisites vote budget - take the necessary decisions, the important training points and executing budgets (balanced budget, realistic - non-deficit budget, forecasting revenue - non-fraudulent registrations, registration compulsory expenditure, expenditure shall primarily (excluding mandatory) - ongoing costs, multiannual expenditure, debts of past years (WTO), expenditure limitation, recording projects, reciprocity donations, subsidies and grants, reserve, proper coding, documentation during the audit), the statement of the compulsory expenditure (salaries - overtime, instalments, judgments - expropriations, WTO debts - going costs - multiannual expenditure - contracts, regular subsidy to public entities - compulsory contribution to ligaments, finance utilities, group revenue I - Group revenue II cash balance, loans, mirror income and expenses, Reasons for referral budget reform - changes in the budget), the institutions and services that contribute to budget reform (reform steps, how to submit the reform in decentralized management), mandatory reforms (reforming budget after the end of the financial year, the budget reform after closing the second and third trimester, frequent pleas adjustments often errors - failures - failures), and finally the account - balance sheet - profit and loss - application of the sectoral chart of accounts (account - balance sheet of non-profit legal entities, sectoral chart Non-Profit Legal entities, financial services supervisors responsibilities).

In the last chapter, the conclusions are given the results of the bibliographic research for the use of budgets in Non-Profit Legal Entities.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Επισήμανση.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ABSTRACT	vii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	x
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ- ΣΧΗΜΑΤΩΝ	xvi
ΠΙΝΑΚΕΣ.....	xvi
ΣΧΗΜΑΤΑ	xvi
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	xviii
ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΩΝ.....	xx
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	xxi
1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ»	1
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ.....	2
1.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	5
1.4 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	6
1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	7
1.6 ΕΙΔΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	8
1.7 ΕΝΣΩΜΑΤΩΝΟΝΤΑΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ	8
1.8 ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ... ..	10
1.8.1 Προϋπολογισμός με τη διαδικασία Kaizen	12
1.8.2 Σταθερά και μεταβλητά κόστη.....	12
1.8.3 Κατανεμημένα Κόστη	13

1.8.4	Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων	14
1.8.5	Κατάρτιση Προϋπολογισμού Βάσει Δραστηριοτήτων	14
1.8.6	Καθορισμός στόχων της επιχείρησης	16
2.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	18
2.1	ΒΑΣΙΚΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	18
2.2	ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	19
2.2.1	Ατομικές επιχειρήσεις.....	20
2.2.2	Προσωπικές επιχειρήσεις.....	21
2.2.3	Ανώνυμες Εταιρείες	22
2.3	ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	23
2.4	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	24
2.4.1	Νέοι συντελεστές φορολογίας.....	24
2.4.2	Προκαταβολή φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	25
2.4.3	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης σκαφών αναψυχής.....	26
2.4.4	Συντελεστές ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3686/201128	
2.5	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	29
2.6	ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	30
2.7	ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	31
2.7.1	Μέθοδος Σταθερής Απόσβεσης	31
2.7.2	Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή.....	32
2.7.3	Μέθοδος φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή.....	32
2.7.4	Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως	33
2.7.5	Μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής.....	33
2.7.6	Μέθοδος Απόσβεσης με Άθροιση των Ψηφίων των Ετών	34
2.7.7	Μέθοδος Απόσβεσης Διπλής Απογείωσης Υπόλοιπου	34
2.8	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	35

3.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΚΟΙΝΩΦΕΛΕΙΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ ΠΟΛΙΤΩΝ».....	37
3.1	ΑΡΘΡΟ 1 ^ο «ΟΡΙΣΜΟΙ».....	37
3.2	ΑΡΘΡΟ 2 ^ο «ΣΥΣΤΑΣΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΠ ΚΑΙ ΤΗΡΗΣΗ ΒΑΣΕΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ».....	39
3.3	ΑΡΘΡΟ 3 ^ο «ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΣΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΚΟΙΝΩΦΕΛΩΝ ΦΟΡΕΩΝ».....	40
3.4	ΑΡΘΡΟ 4 ^ο «ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΚΟΠ»...	41
3.5	ΑΡΘΡΟ 5 ^ο «ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΝΕΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΚΟΠ»	42
3.6	ΑΡΘΡΟ 6 ^ο «ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΒΑΣΕΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ».....	43
3.7	ΑΡΘΡΟ 7 ^ο «ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΩΝ ΚΟΠ»	44
3.8	ΑΡΘΡΟ 8 ^ο «ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΚΟΠ».....	44
3.9	ΑΡΘΡΟ 9 ^ο «ΚΥΡΩΣΕΙΣ»	46
3.10	ΑΡΘΡΟ 10 ^ο «ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ».....	46
3.11	ΑΡΘΡΟ 11 ^ο «ΕΘΝΙΚΟΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΟΠ».....	47
3.12	ΑΡΘΡΟ 12 ^ο «ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»	48
3.13	ΑΡΘΡΟ 13 ^ο «ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».....	49
4.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ»	50
4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	50
4.2	ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	50
4.3	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΜΗ-ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ	52
4.3.1	Τομέας της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.....	53
4.3.2	Η Τροποποιημένη βάση του Δεδουλευμένου	57
4.3.3	Στον τομέα της Διοικητικής Λογιστικής και των συστημάτων σχεδιασμού και ελέγχου.....	58

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ».....	61
5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	61
5.2 ΑΡΧΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	63
5.2.1 «Αρχή της ετήσιας διάρκειας»	63
5.2.2 «Αρχές της ενότητας και της καθολικότητας».....	63
5.2.3 «Αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων».....	64
5.2.4 «Αρχή της ειλικρίνειας και της ακρίβειας του προϋπολογισμού».....	64
5.2.5 «Αρχή της δημοσιότητας»	64
5.2.6 Αρχή της ισοσκελίσης.....	65
5.3 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ..	65
5.4 ΣΤΑΔΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ	66
5.4.1 Έως το τέλος Ιουνίου	66
5.4.2 Έως την 20 ^η Ιουλίου.....	67
5.4.3 Έως την 5 ^η Σεπτεμβρίου	67
5.4.4 Έως το τέλος Οκτωβρίου	67
5.4.5 Έως την 15 ^η Ιουλίου.....	68
5.4.6 Έως την 31 ^η Δεκεμβρίου.....	68
5.4.7 Κυρώσεις.....	69
5.5 ΠΡΟΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΑ ΨΗΦΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΛΗΨΗ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	69
5.6 ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΣΗΜΕΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	72
5.6.1 Ισοσκελισμένος προϋπολογισμός	72
5.6.2 Ρεαλιστικός - μη ελλειμματικός προϋπολογισμός.....	72

5.6.3	Πρόβλεψη εσόδων - μη πλασματικών εγγραφών	73
5.6.4	«Εγγραφή υποχρεωτικών δαπανών».....	73
5.6.5	«Δαπάνες που εγγράφονται κατά προτεραιότητα (εκτός των υποχρεωτικών) - Συνεχιζόμενες δαπάνες»	75
5.6.6	«Πολυετείς δαπάνες»	75
5.6.7	«Οφειλές Παρελθόντων Οικονομικών Ετών (ΠΟΕ)»	76
5.6.8	«Περιορισμός δαπανών».....	76
5.6.9	«Εγγραφή έργων»	77
5.6.10	«Ανταποδοτικότητα δωρεών, επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων»	78
5.6.11	«Αποθεματικό»	79
5.6.12	«Ορθή κωδικοποίηση».....	79
5.6.13	«Δικαιολογητικά κατά τον έλεγχο»	80
5.7	ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.....	81
5.7.1	«Μισθοδοσία – υπερωρίες»	81
5.7.2	«Τοκοχρεολυτικές δόσεις».....	82
5.7.3	Δικαστικές αποφάσεις - Απαλλοτριώσεις.....	82
5.7.4	«Οφειλές ΠΟΕ»	82
5.7.5	«Τακτική επιχορήγηση προς τα ΝΠΔΔ».....	82
5.7.6	«Χρηματοδότηση Κοινωφελών Επιχειρήσεων»	83
5.7.7	«Ομάδα Εσόδων Ι ΚΑΙ ΙΙ».....	83
5.7.8	«Χρηματικό υπόλοιπο»	84
5.7.9	«Δάνεια».....	85
5.7.10	«Αντικριζόμενα έσοδα και έξοδα».....	85
5.7.11	Λόγοι αναπομπής προϋπολογισμού	85
5.7.12	«Αναμόρφωση – Τροποποίηση προϋπολογισμού».....	86

5.8	ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΤΕΛΟΥΝ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	90
5.8.1	«Βήματα αναμόρφωσης»	90
5.8.2	«Τρόπος υποβολής της αναμόρφωσης στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση».....	91
5.9	ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΕΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΙΣ.....	92
5.9.1	«Αναμόρφωση προϋπολογισμού μετά τη λήξη του οικονομικού έτους».....	92
5.9.2	«Αναμόρφωση προϋπολογισμού μετά το κλείσιμο του 2 ^{ου} και 3 ^{ου} τριμήνου»	93
5.9.3	«Συχνότεροι λόγοι ακύρωσης αναμορφώσεων»	94
5.9.4	«Λάθη – Παραλείψεις – Δυσλειτουργίες»	95
5.10	ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ.....	96
5.10.1	Απολογισμός - Ισολογισμός Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων	96
5.10.2	«Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων»	97
5.10.3	«Ευθύνες Προϊσταμένων Οικονομικών Υπηρεσιών».....	98
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	101
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	107
	ΕΛΛΗΝΙΚΗ	107
	ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	108

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ- ΣΧΗΜΑΤΩΝ

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1.1: Παραδοσιακές και εναλλακτικές προσεγγίσεις στην Κατάρτιση Προϋπολογισμού.....	10
Πίνακας 1.2: Παραδείγματα στόχων, επιλογών και επιπτώσεων στην κατάρτιση του προϋπολογισμού.....	17
Πίνακας 2.1: Νέοι συντελεστές φορολογίας των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.	24
Πίνακας 2.2: Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή.....	32
Πίνακας 2.3: Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή.....	32
Πίνακας 2.4: Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως.....	33
Πίνακας 2.5: Υπολογισμός του ποσού αποσβέσεως της αμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.	35
Πίνακας 2.6: Υπολογισμός του ποσού αποσβέσεως της εμμέσου εμφανίσεως της απόσβεσης.	35

ΣΧΗΜΑΤΑ

Σχήμα 1.1: Στρατηγικοί στόχοι, Στρατηγικός Χάρτης, Μέτρα επιδόσεων & στόχοι και στρατηγικές πρωτοβουλίες.....	2
Σχήμα 1.2: Τα τέσσερα στοιχεία στη διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού.....	6
Σχήμα 1.3: Ενσωματώνοντας τους προϋπολογισμούς των τμημάτων στο γενικό προϋπολογισμό.....	9
Σχήμα 1.4: Αντίστροφη σχέση μεταξύ της μεθόδου ABC (Activity-Based Costing) και ABB (Activity-Based Budgeting).	15

Σχήμα 1.5: Οφέλη των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν προϋπολογισμούς που συντάσσονται με βάση τις δραστηριότητες.	16
Σχήμα 2.1: Τυπική οργάνωση μιας ανώνυμης εταιρείας.	23
Σχήμα 4.1: Τα χαρακτηριστικά των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών ως πολιτικοί Οργανισμοί.....	52
Σχήμα 5.1: Η Φύση του προϋπολογισμού.....	62

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ΑΔΑ: Αριθμό Διαδικτυακής Ανάρτησης
- Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρεία
- ΒΔ: Βασιλικό Διάταγμα
- ΓΛΚ: Γενικό Λογιστήριο Κράτους
- ΔΟΥ: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
- Ε.Ε.: Ετερόρρυθμη Εταιρεία
- Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση
- Ε.Π.Ε.: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- ΕΣΟΛ: Ευρωπαϊκό Σύστημα Οικονομικών Λογαριασμών
- Ο.Ε.: Ομόρρυθμη Εταιρεία
- ο.ε.: οικονομικό έτος
- Ο.Π.Δ.: Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης
- ΚΑ: κωδικοί αριθμοί
- Κ.Α.Ε.: κωδικούς αριθμούς εσόδων/εξόδων
- ΚΒΣ: Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
- ΚΦΕ: Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος
- ΚΥΑ: Κοινή Υπουργική Απόφαση
- ΜΠΔΣ: Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής
- ΜΣΚΚ: Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους
- Ν.: Νόμος
- Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
- ΝΠΙΔ: Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
- ΟΠΔ: Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης
- π.δ.: Προεδρικό διάταγμα
- ΠΔΕ: Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
- ΠΟΕ: Παρελθόντων Οικονομικών Ετών
- Π/Υ: Προϋπολογισμός
- Τ.Ε.Ι.: Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
- ΝΠΔΔ: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
- ΚΟΠ: Κοινοφελείς οργανώσεις πολιτών

Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΣΕ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- ΣΟΕ: Συμβούλιο Οικονομικής Επιτροπής
- ΥΠ.ΕΣ.: Υπουργείο Εσωτερικών
- ΦΕΚ: Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβέρνησης
- ABC: Activity-Based Costing
- ABB: Activity-Based Budgeting
- CPA: Certified Public Accountant
- MACRS: Modified Accelerated Cost Recovery System
- SG&A: Selling, General & Administrative

ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΩΝ

- Activity-Based Budgeting (ABB): Κατάρτιση Προϋπολογισμού Βάσει Δραστηριοτήτων
- Activity Based Budgeting (ABC): Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων
- Balanced Scorecard: Πίνακας Ισορροπημένης Επίδοσης
- capital: κεφάλαιο
- Capital assets: Πάγια περιουσιακά στοιχεία
- Corporation: Ανώνυμη Εταιρεία
- Cash flow: Ταμιακή ροή
- Depreciation: Απόσβεση
- Double-Declining Balance Method: Μέθοδο Απόσβεσης Διπλής Απομείωσης Υπολοίπου ή Μέθοδο Φθίνουσας Απόσβεσης
- General partners ομόρρυθμοι εταίροι
- Leasing: χρηματοδοτικής μίσθωσης
- Limited partners ετερόρρυθμοι εταίροι
- Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS): Σύστημα Επιταχυνόμενης Ανάκτησης Κόστους
- Overdepreciation: υπεραπόσβεση
- Partnership: Προσωπική επιχείρηση
- Proprietorship: Ατομική Επιχείρηση
- Run Rate: Παρέκταση τρέχουσας περιόδου
- Selling, General & Administrative (SG&A): Γενικά & Διοικητικά Έξοδα & Έξοδα Πωλήσεων
- Straight-Line Depreciation: μέθοδο σταθερής απόσβεσης ή απόσβεσης ευθείας γραμμής
- Stockholders ή shareholders: μέτοχοι
- Sum of the Years' Digits Method: μέθοδο απόσβεσης με άθροιση των ψηφίων των ετών
- Underdepreciation: υπόαπόσβεση

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αποτελεί επιχειρησιακό γεγονός ότι ο σκοπός της οικονομικής ανάπτυξης αλλά και εφαρμογής ενός σύγχρονου συστήματος προϋπολογισμού σε μία επιχείρηση, είναι η συμβολή του στην γενικότερη προσπάθεια για ορθολογικό management της εταιρείας, δεδομένου ότι η διαδικασία του προϋπολογισμού αποτελεί το βασικό θεμελιώδες εργαλείο προγραμματισμού, ελέγχου, διορθωτικής παρέμβασης αλλά και απολογιστικής σύγκρισης της οικονομικής δραστηριότητας κάθε οικονομικής μονάδας.

Πλέον τα σύγχρονα συστήματα σύνταξης, διοίκησης και παρακολούθησης της σύνταξης προϋπολογισμών είναι συνυφασμένα στα πλαίσια των απαιτήσεων μιας σύγχρονης επιχείρησης είτε με την παραδοσιακή μορφή της (με σκοπό το κέρδος) είτε είναι Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα.

Και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις επιχειρήσεων, ο σκοπός του προϋπολογισμού είναι η ενίσχυση της στρατηγικής πορείας των επιχειρήσεων. Διότι από την καταγραφή οικονομικών στοιχείων (κατάρτιση προϋπολογισμού) αλλά και παρακολούθηση των οικονομικών τους μεγεθών, πραγματοποιείται στην ουσία προσανατολισμός στην βελτίωση των οικονομικών τους αποτελεσμάτων μέσω και του ελέγχου των εξόδων τους.

Γενικά το προϋπολογιστικό σύστημα που ακολουθείται στις επιχειρήσεις προβλέπει (Ξένος, 2003):

- στην οριοθέτηση στόχων από τα στελέχη και τον καθορισμό των μέσων επίτευξής τους
- στον τρόπο σύνταξης, μεθοδολογίας, διαχείρισης, παρακολούθησης και αναμόρφωσης του προϋπολογισμού
- στην προσαρμογή του προϋπολογισμού στις συντασσόμενες -από την διοίκηση- διαδικασίες για τον έλεγχο της πορείας των δαπανών και των εσόδων και συνεπώς των οικονομικών αποτελεσμάτων
- στη σωστή διαχείριση των δαπανών σε αποκεντρωμένη βάση με επιμέρους υπεύθυνους διαχείρισης με στόχο την μεγέθυνση
- στη σύνδεση της υλοποίησης του προϋπολογισμού με την αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών που τον διαχειρίζονται.

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ»

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο προϋπολογισμός είναι το επιχειρηματικό οικονομικό σχεδιάγραμμα ή πλάνο δράσης μίας επιχείρησης. Καταγράφει τα στρατηγικά σχέδια σε οικονομικές μετρήσιμες δαπάνες και αναμενόμενες αποδόσεις κατά τη διάρκεια μίας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Η δημιουργία/κατάρτιση προϋπολογισμού είναι η διαδικασία με την οποία συντάσσεται και βελτιώνεται ένας οικονομικός προϋπολογισμός. Οι σχετικές ενέργειες για την ολοκληρωμένη κατάρτισή του είναι μεταξύ άλλων (Narayanan, 2011):

1. Η πρόγνωση των μελλοντικών επιχειρηματικών αποτελεσμάτων, δηλαδή όπως είναι ο όγκος πωλήσεων, τα έσοδα, οι επενδύσεις κεφαλαίου και οι δαπάνες.
2. Ο συνδυασμός των προβλέψεων αυτών με τους στόχους της επιχείρησης και τους οικονομικούς περιορισμούς.
3. Η εξασφάλιση της οργανωτικής υποστήριξης για τον προτεινόμενο προϋπολογισμό.
4. Η διαχείριση των επακόλουθων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ώστε να επιτευχθούν τα προϋπολογισμένα αποτελέσματα.

Βέβαια τα κέρδη και οι ζημίες αποτελούν μέρος των αρμοδιοτήτων της οικονομικής διαχείρισης της εκάστοτε επιχείρησης, έτσι τα οικονομικά αποτελέσματα του προϋπολογισμού, αποτελούν και είναι σημαντικός παράγοντας για την αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης της επιχείρησης.

Επομένως, είναι απαραίτητο να κατανοούνται τα βασικά σημεία της διαδικασίας κατάρτισης προϋπολογισμού, ώστε να συντάσσονται ρεαλιστικοί προϋπολογισμοί, οι οποίοι θα χρησιμεύουν αργότερα ως κριτήρια συγκριτικής αξιολόγησης της απόδοσης για την ανάπτυξη και όχι μόνο την βιωσιμότητα της επιχείρησης. Επιπλέον, κατά την αποδοχή του προϋπολογισμού μέσα στην εταιρεία, προφανώς πραγματοποιούνται συμβιβαστικές λύσεις κατά την διάρκεια της διαδικασίας κατάρτισης (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

1.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι βασικοί ορισμοί αλλά και έννοιες κατά την διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών είναι οι εξής (Narayanan, 2011):

- **Κατάρτιση Προϋπολογισμού Βάσει Δραστηριοτήτων.** Αποτελεί μία μορφή κατάρτισης προϋπολογισμού που στηρίζεται στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Budgeting-ABC) και επικεντρώνεται στο κόστος των δραστηριοτήτων που εμπλέκονται σε όλους τους λειτουργικούς τομείς μίας επιχείρησης (American Institute of CPAs, 2013).
- **Κατανεμημένα κόστη.** Τα κόστη που δεν αφορούν την παραγωγή, όπως το μίσθωμα χώρων, η ασφάλιση και τα διοικητικά έξοδα που κατανέμονται στους λειτουργικούς προϋπολογισμούς των τμημάτων, με βάση το παραγωγικό αποτέλεσμα του κάθε τμήματος.
- **Πίνακας Ισορροπημένης Επίδοσης (Balanced Scorecard).** Μέθοδος κατά την οποία η στρατηγική αποστολή μίας επιχείρησης μεταφράζεται σε πολλαπλούς συνδεδεμένους στόχους, από την άποψη των οικονομικών, της πελατείας, της εσωτερικής λειτουργίας, της καινοτομίας και της μάθησης (Balanced Scorecard Institute, 2015).



Σχήμα 1.1: Στρατηγικοί στόχοι, Στρατηγικός Χάρτης, Μέτρα επιδόσεων & στόχοι και στρατηγικές πρωτοβουλίες.

Πηγή: (Balanced Scorecard Institute, 2015).

- **Προϋπολογισμός.** Το οικονομικό πλάνο δράσης μίας επιχείρησης για την πρόοδό της. Καταγράφει τους στρατηγικούς στόχους σε μετρήσιμες οικονομικές ποσότητες, που εκφράζουν τους πόρους που αναμένεται να απαιτηθούν και τις αναμενόμενες αποδόσεις σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- **Κεφαλαιουχικός προϋπολογισμός.** Ένα οικονομικό πρόγραμμα που παρουσιάζει λεπτομερώς τις προγραμματιζόμενες επενδύσεις σε πάγια, ακίνητα και εξοπλισμό.
- **Προϋπολογισμός επενδύσεων.** Μία μέθοδος αξιολόγησης οικονομικών επενδυτικών προτάσεων, ώστε να καθοριστεί κατά πόσον είναι οικονομικά υγιείς και να κατανεμηθούν οι περιορισμένοι πόροι κεφαλαίων στις πιο ελκυστικές προτάσεις.
- **Ταμειακός προϋπολογισμός.** Ένα οικονομικό πλάνο ή πρόγραμμα των αναμενόμενων ταμειακών εισροών και εκροών.
- **Οικονομικός προϋπολογισμός.** Το τμήμα του γενικού οικονομικού προϋπολογισμού που περιλαμβάνει τον προϋπολογιζόμενο ισολογισμό, τον προϋπολογισμό κεφαλαίων, τον ταμειακό προϋπολογισμό και την προϋπολογιζόμενη κατάσταση ταμειακών ροών. Ο οικονομικός προϋπολογισμός περιγράφει τους αναμενόμενους πόρους που απαιτούνται για την υποστήριξη του λειτουργικού προϋπολογισμού.
- **Σταθερός προϋπολογισμός.** Προϋπολογισμός στον οποίο τα κονδύλια είναι σταθερά κατά τη διάρκεια όλης της περιόδου.
- **Σταθερά κόστη.** Κόστη που παραμένουν αμετάβλητα για ένα μεγάλο εύρος όγκου παραγωγής και πωλήσεων.
- **Ευέλικτος προϋπολογισμός.** Ο προϋπολογισμός που μπορεί να «ελιχθεί» ή να αναπροσαρμοστεί, όταν υπολογίζονται αποκλίσεις που απεικονίζουν τα πραγματικά έσοδα και έξοδα.
- **Μικτό περιθώριο.** Το ακαθάριστο κέρδος διαιρούμενο με τα συνολικά έσοδα. Το ακαθάριστο κέρδος είναι το σύνολο των εσόδων μείον το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων.
- **Κατάρτιση επαγγελματικού προϋπολογισμού.** Μέθοδος κατάρτισης προϋπολογισμού, όπου χρησιμοποιούνται στοιχεία του παρελθόντος ως βάση για μελλοντικές υποθέσεις.
- **Κατάρτιση προϋπολογισμού Kaizen.** Μορφή κατάρτισης προϋπολογισμού που προσβλέπει σε διαρκή βελτίωση ή μείωση κόστους.

- **Γενικός προϋπολογισμός.** Ο προϋπολογισμός που συνοψίζει και ενσωματώνει όλους τους επί μέρους προϋπολογισμούς μίας επιχείρησης.
- **Καθαρή παρούσα αξία.** Η παρούσα αξία μελλοντικών ταμειακών ροών, με βάση συγκεκριμένες υποθέσεις για τα επιτόκια.
- **Λειτουργικός προϋπολογισμός.** Το τμήμα του γενικού προϋπολογισμού που περιλαμβάνει τα αναμενόμενα έσοδα και κόστη που παρουσιάζονται συνοπτικά στο προϋπολογισμό του λογαριασμού κερδών και ζημιών.
- **Λειτουργικό αποτέλεσμα.** Έσοδα μείον κόστος πωληθέντων αγαθών και μείον τα έξοδα πωλήσεων, καθώς και τα γενικά και διοικητικά έξοδα.
- **Συμμετοχική κατάρτιση προϋπολογισμού.** Μία προσέγγιση κατάρτισης προϋπολογισμού που ενσωματώνει πληροφορίες προερχόμενες από τους διευθυντές τμημάτων για τη διαμόρφωση υποθέσεων και στόχων.
- **Έσοδα ανά εργαζόμενο.** Μέθοδος μέτρησης παραγωγικότητας με τη διαίρεση των συνολικών εσόδων δια του αριθμού των εργαζομένων πλήρους απασχόλησης.
- **Κυλιόμενος προϋπολογισμός.** Ένα πλάνο που επικαιροποιείται συνεχώς, έτσι ώστε το χρονικό πλαίσιο του προϋπολογισμού να παραμένει σταθερό, ενώ αλλάζουν οι πραγματικές χρονικές περιόδους που καλύπτει. Στο τέλος κάθε περιόδου (μηνός, τριμήνου ή έτους) προστίθεται ακόμα μία μελλοντική περίοδος στον προϋπολογισμό.
- **Παρέκταση τρέχουσας περιόδου (Run Rate).** Εκτίμηση μελλοντικού κόστους ή εσόδου βασισμένη αποκλειστικά στο τρέχον επίπεδο κόστους ή εσόδων.
- **Γενικά & Διοικητικά Έξοδα & Έξοδα Πωλήσεων (SG&A).** Έξοδα πωλήσεων, γενικά και διοικητικά έξοδα.
- **Στατικός προϋπολογισμός.** Προϋπολογισμός που παραμένει αμετάβλητος καθ' όλη τη διάρκειά του, βάσει μιας σειράς αναμενόμενων αποτελεσμάτων. Οι αποκλίσεις συνυπολογίζονται στο τέλος της περιόδου προϋπολογισμού.
- **Κατάρτιση προϋπολογισμού από την κορυφή προς τη βάση.** Μία προσέγγιση κατά την οποία οι στόχοι των επί μέρους τμημάτων καθορίζονται από τη διοίκηση.
- **Μεταβλητά κόστη.** Κόστη που μεταβάλλονται σύμφωνα με τις αυξομειώσεις του αποτελέσματος.
- **Απόκλιση.** Διαφορά μεταξύ ενός πραγματικού μεγέθους και του μεγέθους που αναγράφεται στον οικονομικό προϋπολογισμό.

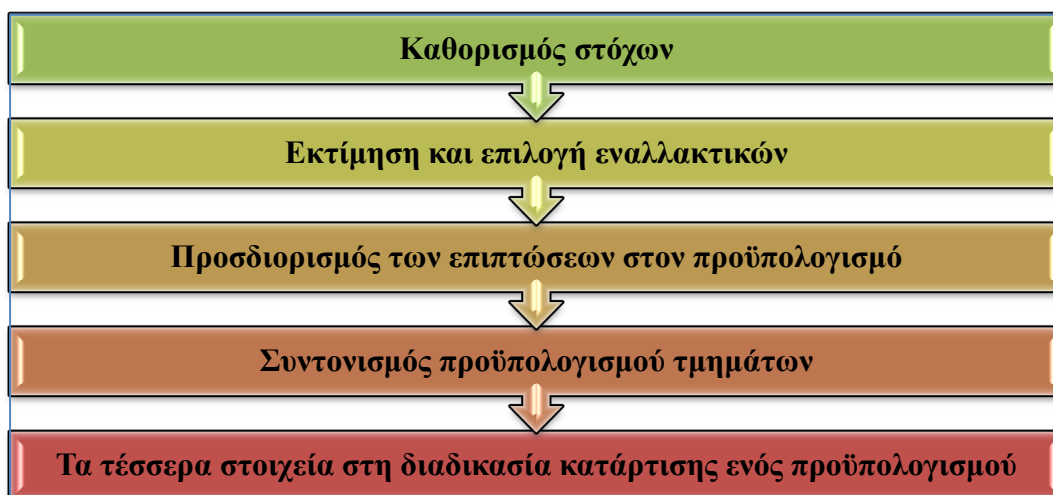
- **Κατάρτιση προϋπολογισμού μηδενικής βάσης.** Η μέθοδος με βάση την οποία κάθε νέα διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού ξεκινά από μηδενική βάση, σαν να συντάσσεται ο προϋπολογισμός για πρώτη φορά. Κάθε υπόθεση και προτεινόμενη δαπάνη εξετάζεται με κριτική ματιά.

1.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Για την σωστή διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού πρέπει να περιλαμβάνονται ο καθορισμός στόχων, η αξιολόγηση διαφορετικών μεθόδων επίτευξης των στόχων αυτών και τέλος η αξιολόγηση των οικονομικών επιπτώσεων αυτών των στρατηγικών.

Κατά κύριο κανόνα, υπάρχουν τέσσερα στοιχεία στη διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού (Τσαγκλάνος, 2009).

1. **Καθορισμός στόχων.** Κάποιες εταιρείες θέτουν στόχους που ισχύουν για όλη την επιχείρηση, όπως για παράδειγμα «η αύξηση των καθαρών κερδών τους κατά 10% το επόμενο έτος». Κατόπιν, τα επί μέρους τμήματα αυτές τις εντολές τις μετατρέπουν σε οικονομικούς στόχους σχετικούς με τις συγκεκριμένες δραστηριότητές τους. Παραδείγματος χάριν, το Τμήμα Πωλήσεων θέτει ως στόχο την αύξηση των εσόδων, ενώ το Τμήμα Προμηθειών αναζητάει τρόπους μείωσης του κόστους.
2. **Εκτίμηση και επιλογή εναλλακτικών.** Πολλές τακτικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου. Θα πρέπει να εξετάζονται ποιες τακτικές είναι πιθανό να φανούν πιο αποτελεσματικές και κατά πόσο θα βρουν υποστήριξη από το σύνολο της επιχείρησης.
3. **Προσδιορισμός των επιπτώσεων στον προϋπολογισμό.** Οι αποφάσεις που αφορούν στρατηγικούς στόχους και τακτικές χρησιμεύουν για τη διαμόρφωση υποθέσεων για τα μελλοντικά κόστη και έσοδα. Για παράδειγμα, η αύξηση της διαφήμισης για την προσέλκυση περισσότερων αγορών μπορεί να σημαίνει ότι θα πρέπει να προσληφθούν επαγγελματίες συμβούλους μάρκετινγκ.
4. **Συντονισμός προϋπολογισμού τμημάτων.** Σε ένα γενικό προϋπολογισμό συνενώνονται οι επί μέρους προϋπολογισμοί των τμημάτων, με τον οποίο εκφράζονται οι συνολικοί οικονομικοί στόχοι και οι στρατηγικοί σκοποί της εταιρείας.



Σχήμα 1.2: Τα τέσσερα στοιχεία στη διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού.

Πηγή: (Τσαγκλάνος, 2009).

Έτσι η κατάρτιση προϋπολογισμού είναι μία επαναλαμβανόμενη διαδικασία, κατά την οποία οι διάφορες ομάδες ετοιμάζουν προκαταρκτικούς προϋπολογισμούς και στη συνέχεια συνεργάζονται για να προσδιορίσουν και να επιλύσουν τις διαφορές τους.

1.4 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Όπως ειπώθηκε ο προϋπολογισμός επεξεργάζεται και μετρά την απόδοση των διοικητικών στελεχών της εκάστοτε επιχείρησης. Ο κατεξοχήν αρμόδιος για την οικονομική αξιολόγηση μπορεί να προ καθορίσει τη γενική επιτυχία ή αποτυχία ενός διοικητικού στελέχους στην υλοποίηση των στρατηγικών στόχων του τμήματός του συγκρίνοντας τα πραγματικά αποτελέσματα με τον προϋπολογισμό κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

Βέβαια δεν αποκλείεται τα πραγματικά αποτελέσματα να διαφέρουν από τα προϋπολογισμένα, για διάφορους λόγους (είτε θελημένα είτε ακούσια) αλλά και χωρίς την συγκατάθεση ενός οικονομικού διευθυντή (όπως είναι μία γενική οικονομική ύφεση ή μία απρόβλεπτη απότομη αύξηση στις τιμές των πρώτων υλών), έτσι η αξιολόγηση της απόδοσης θα πρέπει να συνδυάζεται με τους κατάλληλους δείκτες (αριθμοδείκτες) μέτρησης των αποτελεσμάτων. Μερικοί οικονομικοί αριθμοδείκτες μέτρησης της απόδοσης είναι (Narayanan, 2011):

- Το μικτό κέρδος το οποίο αποδίδει την κερδοφορία αφαιρώντας τις άμεσες δαπάνες παραγωγής, αλλά όχι άλλες δαπάνες που δε συνδέονται ειδικά με την παραγωγή, όπως το μάρκετινγκ, τα διοικητικά έξοδα και τα έξοδα και τις λοιπές προμήθειες τόκων.
- Το κόστος πώλησης, οι γενικές δαπάνες και τα διοικητικά έξοδα ως ποσοστό των πωλήσεων είναι ένας δείκτης αποτελεσματικότητας μίας επιχείρησης στον έλεγχο του κόστους.
- Τα έσοδα ανά εργαζόμενο είναι ένας δείκτης της λειτουργικής αποδοτικότητας μίας επιχείρησης, σε σύγκριση με άλλες εταιρείες του ίδιου κλάδου.

1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο προϋπολογισμός ως προγραμματική εργασία είναι το στοιχείο που ενώνει τα διάφορα οικονομικά και όχι μόνο τμήματα μιας επιχείρησης. Μπορεί να υπάρχουν τμήματα της επιχείρησης που λειτουργούν εξαιρετικά μεμονωμένα, αλλά να μη συντονίζονται μεταξύ τους για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

Για την οικονομική διεύρυνση και πρόοδο της εκάστοτε επιχείρησης, το κάθε τμήμα θα πρέπει να ενωθεί με τα υπόλοιπα. Ο προϋπολογισμός, λοιπόν, είναι η προγραμματική εργασία που θα δημιουργήσει άρρηκτους δεσμούς μεταξύ των διαφορετικών τμημάτων της επιχείρησης. Έτσι τα τμήματα πωλήσεων και παραγωγής πλέον θα συντονίζονται μεταξύ τους και αυτό θα επιτευχθεί μόνο αν εργαστούν με βάση τον ίδιο προϋπολογισμό (Τσακλαγκάνος, 2007).

Άλλο πλεονέκτημα του προϋπολογισμού είναι η κατανομή των πόρων. Με τον κεφαλαιουχικό προϋπολογισμό καθορίζονται οι λειτουργικές δαπάνες δηλαδή όλες οι αποφάσεις περιλαμβάνουν αυστηρές προτεραιότητες και δύσκολες επιλογές για την εκάστοτε επιχείρηση. Δίχως προϋπολογισμό, οι δύσκολες αυτές επιλογές δε θα γίνουν ποτέ από την διοίκηση, με αποτέλεσμα να υπάρχει μεγάλη αναποτελεσματικότητα μέσα στην επιχείρηση (Ξένος, 2003).

Τρίτο πλεονέκτημα είναι ο λόγος για τον οποίο θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή στην κατάρτιση ενός σωστού προϋπολογισμού, δηλαδή τίθενται γερές βάσεις για μια πολύ καλή αξιολόγηση της απόδοσης στο τέλος της προϋπολογιστικής περιόδου. Με τους αρχικούς στόχους που τίθενται, δηλαδή τον προϋπολογισμό, στο τέλος της περιόδου θα

συγκρίνονται η πραγματική απόδοση και θα αναγνωρίζεται αν στην επιχείρηση έγινε σωστή δουλειά (Τσακλαγκάνος, 2007).

Άρα, αρκετές αποφάσεις σχετικά με το προσωπικό αλλά και τα διευθυντικά στελέχη, λαμβάνονται με βάση τον προϋπολογισμό της επιχείρησης. Συμπερασματικά, ο σωστός και ορθός προϋπολογισμός είναι πολύ σημαντικός για τις αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων και του προσωπικού, καθώς και για το συντονισμό ολόκληρης της επιχείρησης. Είναι σημαντικό να γίνει σωστά ο προϋπολογισμός, γιατί επηρεάζει το συντονισμό ολόκληρης της επιχείρησης.

1.6 ΕΙΔΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Από την κατάρτιση των προϋπολογισμών εξυπηρετούνται διαφορετικοί σκοποί. Τρία είναι τα κυριότερα είδη προϋπολογισμών (Narayanan, 2011):

1. **Ο λειτουργικός προϋπολογισμός:** καταγράφει τα καθημερινά έξοδα και τις αποσβέσεις (το τρέχον μερίδιο κεφαλαιοποιημένων δαπανών)¹. Συνήθως καλύπτει χρονικό διάστημα ενός έτους.
2. **Ο κεφαλαιουχικός προϋπολογισμός:** καταγράφει τον προγραμματισμό των επενδύσεων για κτίρια, εξοπλισμό, και ανάπτυξη προϊόντων. Μπορεί να καλύπτει περιόδους τριών, πέντε ή δέκα ετών.
3. **Ο ταμειακός προϋπολογισμός:** καταγράφει τα αναμενόμενα ταμειακά υπόλοιπα που θα εμφανίζει η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της προγραμματιζόμενης χρονικής περιόδου, βάσει των στοιχείων που περιέχονται στο λειτουργικό προϋπολογισμό και τον προϋπολογισμό κεφαλαίων².

1.7 ΕΝΣΩΜΑΤΩΝΟΝΤΑΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ

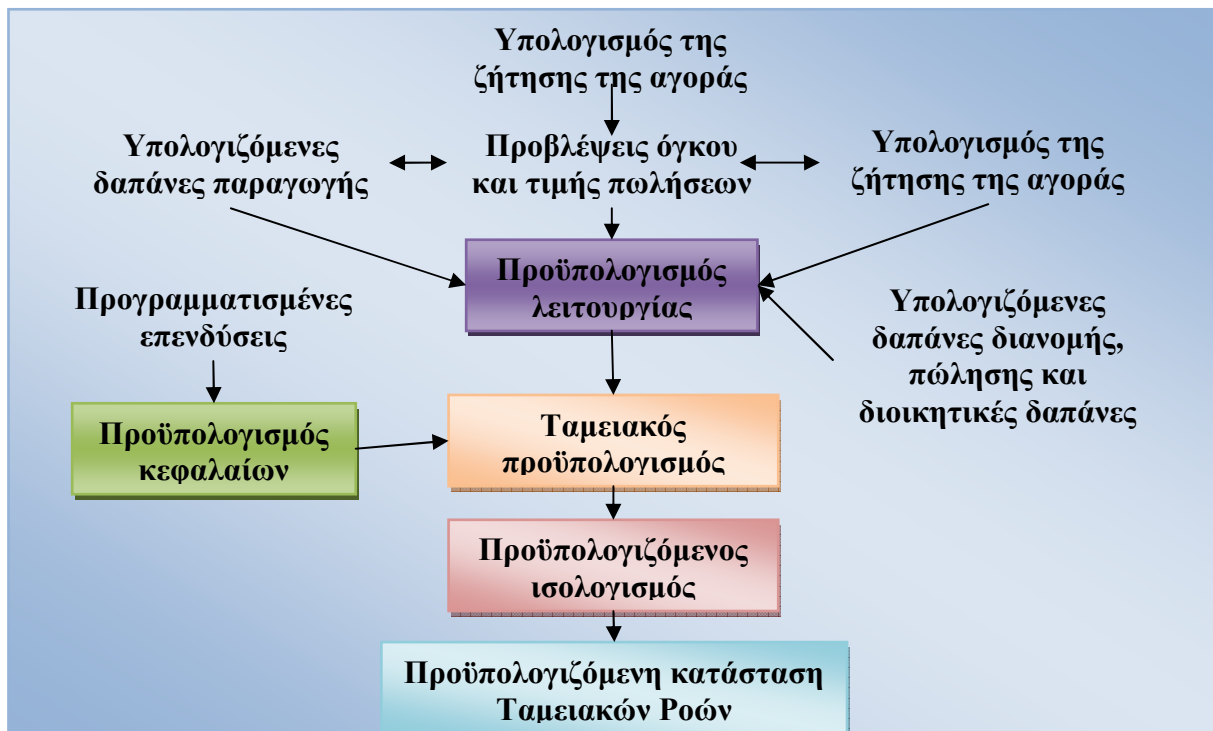
Συνηθίζεται οι διευθυντές τμημάτων μιας επιχείρησης να είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν λειτουργικούς και κεφαλαιουχικούς προϋπολογισμούς για τα τμήματά τους. Επίσης, μπορεί να συντάξουν υποσύνολα του λειτουργικού και του κεφαλαιουχικού

¹ Είναι το γενικό σχέδιο που προσδιορίζει τα αναμενόμενα έσοδα και τις δαπάνες, σταθερές και μεταβλητές, για το προσεχές οικονομικό έτος.

² Ο ταμειακός προϋπολογισμός συντάσσεται από την Οικονομική Διεύθυνση και είναι ζωτικής σημασίας για την εξασφάλιση επαρκούς ρευστότητας για την επιχείρηση - σε μετρητά και πιστώσεις - ώστε να μπορεί να ανταποκρίνεται στις ανάγκες εκταμίευσης.

προϋπολογισμού για επί μέρους έργα, γεωγραφικές περιοχές ή μεγάλες ειδικές δαπάνες όπως η διαφήμιση ή στρατηγικοί στόχοι. Αυτά τα λεπτομερή προϋπολογιστικά χρονοδιαγράμματα σας επιτρέπουν να έχετε καλύτερο έλεγχο εσόδων και εξόδων στο τμήμα σας (Narayanan, 2011).

Το παρακάτω σχήμα 1.3 απεικονίζει τον τρόπο με τον οποίο συντονίζονται οι λειτουργικοί και κεφαλαιουχικοί προϋπολογισμοί των διαφόρων τμημάτων μιας επιχείρησης, για να δημιουργήσουν οικονομικούς προϋπολογισμούς, που περιλαμβάνουν τον ταμειακό προϋπολογισμό, τον προϋπολογισμένο ισολογισμό και την προϋπολογισμένη κατάσταση ταμειακής ροής. Όλοι αυτοί ενσωματώνονται στο γενικό προϋπολογισμό και αποτελούν τη συνοπτική παρουσίαση των οικονομικών προβλέψεων μίας επιχείρησης, για ένα δεδομένο χρονικό προϋπολογιστικό διάστημα.



Σχήμα 1.3: Ενσωματώνοντας τους προϋπολογισμούς των τμημάτων στο γενικό προϋπολογισμό.

Πηγή: (Narayanan, 2011).

1.8 ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι πιο πολλές ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το «παραδοσιακό» μοντέλο προϋπολογισμού: δηλαδή, προϋπολογισμό που καλύπτει τη χρονική περίοδο ενός έτους και που οι προβλέψεις του δεν αλλάζουν στη διάρκεια του κύκλου ζωής του. Οι εν λόγω εταιρείες χρησιμοποιούν το παραδοσιακό μοντέλο προϋπολογισμού επειδή συντάσσεται ευκολότερα και απλοποιεί το συντονισμό των οικονομικών υποθέσεων μεταξύ των διαφορετικών τμημάτων της επιχείρησης (Narayanan, 2011).

Βέβαια, οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί θεωρούνται από πολλούς οικονομολόγους και λογιστές ότι δεν εξυπηρετούν πλέον τις ανάγκες μίας σύγχρονης επιχείρησης, διότι δεν γίνεται σωστός προγραμματισμός χρόνου (είτε πολύ μεγάλη ή πολύ μικρή διάρκεια), στηρίζονται σε ακατάλληλους αριθμοδείκτες, καθώς και ότι είναι είτε υπερβολικά απλουστευτικοί (ή υπερβολικά περίπλοκοι), υπερβολικά άκαμπτοι (έλλειψη προσαρμοστικότητας σε μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον), είτε υπερβολικά πλασματικοί (τα κίνητρα που αναφέρονται στους διοικητές/διευθυντές μεταδίδουν λάθος μηνύματα) (Malcom, 2003).

Τα παραπάνω δίνουν ως αποτέλεσμα ότι, πολλές επιχειρήσεις συνδυάζουν διάφορες εναλλακτικές προσεγγίσεις στην δημιουργία και κατάρτιση προϋπολογισμού, προκειμένου να αντιμετωπίσουν τις ιδιαίτερες ανάγκες τους. Στον παρακάτω πίνακα 1.1 καταγράφονται τα στοιχεία ενός «παραδοσιακού» προϋπολογισμού και κάποιες εναλλακτικές προσεγγίσεις για την κατάρτιση του προϋπολογισμού, που μπορεί να χρησιμοποιήσει η εκάστοτε εταιρεία ή και μη κερδοσκοπική νομική οντότητα.

Πίνακας 1.1: Παραδοσιακές και εναλλακτικές προσεγγίσεις στην Κατάρτιση Προϋπολογισμού.

Παράμετροι Προϋπολογισμού	Προσέγγιση	Περιγραφή
Χρονική διάρκεια του Προϋπολογισμού	Σταθερός Προϋπολογισμός (παραδοσιακός)	Η περίοδος προϋπολογισμού είναι μια συγκεκριμένη χρονική περίοδος που, συνήθως, συμπίπτει με το οικονομικό έτος της εταιρείας.
	Κυλιόμενος Προϋπολογισμός	Ο προϋπολογισμός ενημερώνεται συνεχώς. Έτσι, το χρονικό πλαίσιο παραμένει σταθερό, ενώ η πραγματική περίοδος που καλύπτεται από τον προϋπολογισμό

		αλλάζει. Για παράδειγμα, καθώς τελειώνει κάθε μήνας, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός ενός έτους εκτείνεται χρονικά κατά ένα μήνα, έτσι ώστε να υπάρχει πάντα προϋπολογισμός ενός έτους.
Μεγέθη Πρόβλεψης	Στατικός προϋπολογισμός (παραδοσιακός)	Εμφανίζει μία πρόβλεψη για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και δεν αλλάζει στη διάρκεια της ισχύος του προϋπολογισμού.
	Ευέλικτος προϋπολογισμός	Τα προϋπολογιζόμενα έσοδα και έξοδα μεταβάλλονται στη διάρκεια της προϋπολογιζόμενης περιόδου, με βάση προκαθορισμένες αποκλίσεις μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών εξόδων και εσόδων.
Διαδικασία πρόβλεψης	Επαυξητικός προϋπολογισμός (Παραδοσιακός)	Για τον καθορισμό του προϋπολογισμού της επόμενης περιόδου χρησιμοποιούνται ο προϋπολογισμός και τα πραγματικά αποτελέσματα της προηγούμενης περιόδου, καθώς και οι μελλοντικές προσδοκίες.
	Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης	Η διαδικασία κατάρτισης αρχίζει από την αρχή, σαν να συντασσόταν ο προϋπολογισμός για πρώτη φορά.
Καθορισμός στόχων	Από την κορυφή προς τη βάση (παραδοσιακός)	Τα ανώτερα διοικητικά στελέχη καθορίζουν τους στόχους του προϋπολογισμού - όπως έσοδα και κέρδη - και τους επιβάλλουν στην υπόλοιπη εταιρεία.
	Συμμετοχικός	Αυτοί που έχουν την ευθύνη της επίτευξης των στόχων του προϋπολογισμού συμμετέχουν και στον καθορισμό τους.

Πηγή: (Narayanan, 2011).

βέβαια οι εναλλακτικές/διαφορετικές προσεγγίσεις οδηγούν σε μεγαλύτερη ακρίβεια και λειτουργικότητα, κάποιες από αυτές απαιτούν αρκετό χρόνο, με αποτέλεσμα να αποσπούν την προσοχή των διοικητικών στελεχών από άλλες σημαντικές δραστηριότητες της λειτουργίας της επιχείρησης (Malcom, 2003).

Συμπερασματικά οι παραδοσιακές μέθοδοι κατάρτισης οικονομικού προϋπολογισμού επικεντρώνονται στην οικονομική απόδοση μίας επιχείρησης. Έτσι, πολλοί από αυτούς τους αριθμοδείκτες οικονομικής απόδοσης, που προορίζονται να απεικονίσουν την επιτυχημένη συνεισφορά των πλάνων του προϋπολογισμού στην αύξηση των κερδών, αναπτύχθηκαν για βιομηχανική χρήση και όχι μόνο.

Στην συνέχεια οι μέθοδοι προσέγγισης του οικονομικού προγραμματισμού αλλά και της αξιολόγησης της απόδοσης άλλαξαν εξίσου. Με την είσοδο της τεχνολογίας της πληροφορίας και τις παγκόσμιες αγορές να γίνονται πρότυπα για το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον και καθώς με την αύξηση του μεγέθους και της πολυπλοκότητας των μη κερδοσκοπικών οργανώσεων, οι επιχειρήσεις άρχισαν να εκτιμούν τα άυλα και πνευματικά περιουσιακά τους στοιχεία όσο και τα απτά που απεικονίζονται με αριθμούς στον ισολογισμό.

1.8.1 Προϋπολογισμός με τη διαδικασία Kaizen

Με την χρησιμοποίηση της διαδικασίας Kaizen για την κατάρτιση του προϋπολογισμού, οι μειώσεις του κόστους ενσωματώνονται στον προϋπολογισμό σε προοδευτική βάση. Με αποτέλεσμα να γίνονται συνεχείς προσπάθειες για μείωση του κόστους στη διάρκεια μίας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Το κύριο πλεονέκτημα της διαδικασίας Kaizen είναι ότι ασκεί διαρκώς πίεση στα διοικητικά και οικονομικά στελέχη για την επίτευξη οικονομικής αποδοτικότητας. Το κύριο μειονέκτημα είναι η δυσκολία στην τήρησή του, διότι το ποσοστό προϋπολογισμένης μείωσης κόστους μειώνεται με την πάροδο του χρόνου και έτσι γίνεται όλο και πιο δύσκολο να επιτευχθούν βελτιώσεις, μετά την υλοποίηση κάποιων «εύκολων» αλλαγών (Τσαγκλάνος, 2009).

1.8.2 Σταθερά και μεταβλητά κόστη

Πριν την κατάρτιση του προϋπολογισμού, στην διαδικασία της προετοιμασίας του πρέπει να διαχωρίζονται τα πάγια από τα μεταβλητά κόστη. Έτσι τα σταθερά κόστη είναι εκείνα που παραμένουν και είναι σχετικά αμετάβλητα μέσα σε ένα μεγάλο φάσμα όγκου παραγωγής ή πωλήσεων. Στα σταθερά κόστη περιλαμβάνονται (Narayanan, 2011):

- Φόροι, Τέλη
- Έξοδα συντήρησης
- Δαπάνες προσωπικού (κατά ένα μέρος)
- Η μίσθωση χώρων (ενοίκιο)
- Οι παροχές βασικών αναγκών, όπως το ηλεκτρικό ρεύμα και το τηλέφωνο
- Η μίσθωση εξοπλισμού
- Οι αποσβέσεις
- Η ασφάλιση

- Οι πληρωμές τόκων
- Τα διοικητικά έξοδα
- Το μάρκετινγκ και η διαφήμιση
- Το έμμεσο κόστος εργασίας, π.χ. έμμισθο εποπτικό προσωπικό

Αντίθετα τα μεταβλητά κόστη είναι αυτά που αλλάζουν σε ευθεία αναλογία προς τις μεταβολές των δραστηριοτήτων. Διάφορα παραδείγματα μεταβλητού κόστους είναι (Narayanan, 2011):

- Το κόστος πωληθέντων (αποθέματα αρχής + αγορές περιόδου - αποθέματα τέλους)
- Οι δαπάνες προσωπικού (ένα μέρος)
- Οι πρώτες ύλες
- Το άμεσο κόστος εργασίας
- Η συσκευασία
- Η μείωση της αξίας οφειλόμενη σε χρήση
- Το κόστος ηλεκτρισμού ή άλλου είδους ενέργειας που χρησιμοποιείται για την παραγωγή
- Τα μεταφορικά
- Οι προμήθειες πωλήσεων
- Η φορολογία εισοδήματος

Τώρα οι υπολογισμοί των μεταβλητών δαπανών που θα προκύψουν μετά τον υπολογισμό τους στο χρονικό διάστημα του προϋπολογισμού, εξαρτώνται κατά κύριο λόγο από την πρόβλεψη της παραγωγής. Αρχικά κάποια κόστη φαίνονται πάγια. Εάν γίνει εμπειρισταωμένη ανάλυση, διαφαίνονται ότι είναι μακροπρόθεσμα μεταβλητά κόστη³.

1.8.3 Κατανεμημένα Κόστη

Ο λειτουργικός προϋπολογισμός μπορεί να περιλαμβάνει κατανεμημένα κόστη, κόστη που σχετίζονται με την εν γένει λειτουργία της επιχείρησης και δε συνδέονται με τα επί μέρους προϊόντα ή τμήματα. Το πιο σημαντικό τέτοιο κονδύλι είναι συνήθως τα γενικά έξοδα. Κατά κανόνα, το ποσό αυτό περιλαμβάνει το μίσθωμα των γραφείων για το κτίριο

³ Ένα απλό παράδειγμα είναι το εξής: έστω ο όγκος παραγωγής ή πωλήσεων αυξηθεί κατά ένα αρκετά μεγάλο ποσοστό, τότε η εκάστοτε εταιρεία μπορεί να προβεί/υποχρεωθεί στις ενέργειες: να ενοικιάσει πρόσθετο εξοπλισμό, να ενοικιάσει και άλλους αποθηκευτικούς χώρους ή να προσλάβει πρόσθετο διοικητικό προσωπικό. Με τους παραπάνω περιορισμούς, θα προβλεφτεί η ανάγκη για αυξημένη παραγωγική δυνατότητα και η συμπερίληψη στις σχετικές δαπάνες στις απαιτήσεις του προϋπολογισμού.

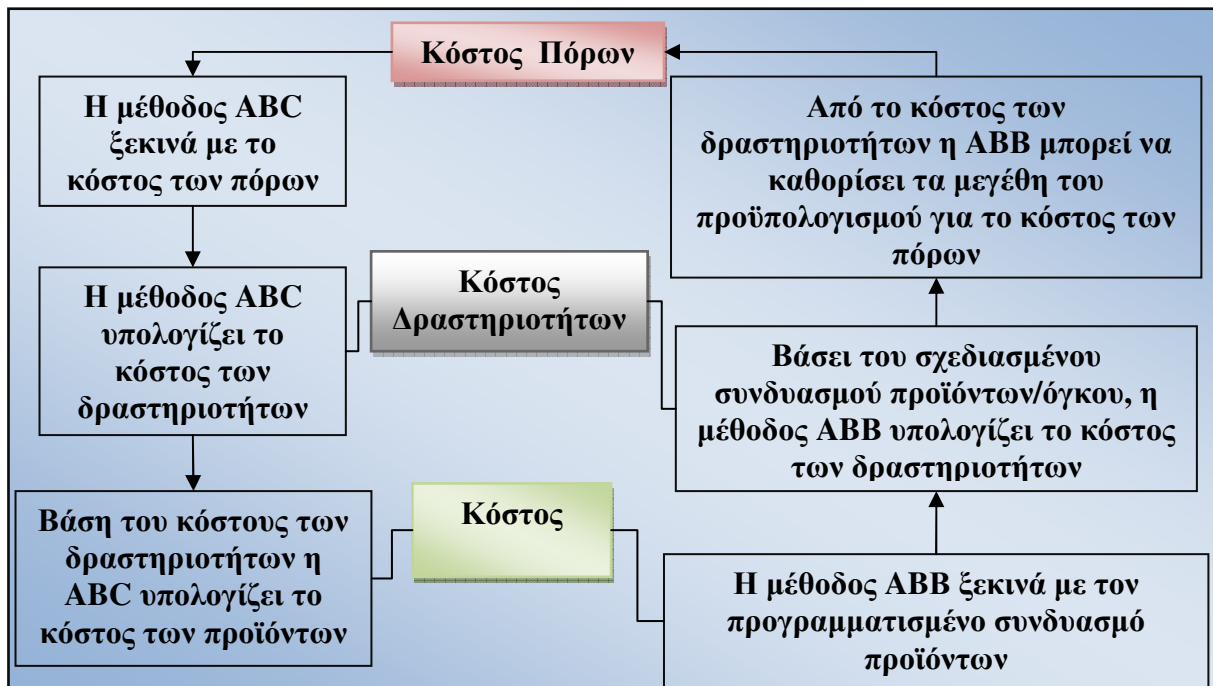
που στεγάζει τα κεντρικά γραφεία της εταιρείας και τις αμοιβές και τα έξοδα της διοίκησης της εταιρείας. Ο τρόπος που κατανέμονται αυτές οι δαπάνες σε κάθε τμήμα διαφέρει από εταιρεία σε εταιρεία. Υπάρχουν εταιρείες που κατανέμουν τα γενικά έξοδα στους προϋπολογισμούς ορισμένων τμημάτων (για παράδειγμα σε τμήματα που δημιουργούν έσοδα) και όχι σε όλα τα τμήματα.

1.8.4 Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων

Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity-Based Costing-ABC)] αποτελεί μέθοδο για την κατανομή των δαπανών επιχειρήσεων. Η εν λόγω μέθοδος επιτρέπει στις επιχειρήσεις να προσδιορίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα γενικά έξοδα που συνδέονται με την παραγωγή των εσόδων. Το βασικό πλεονέκτημα είναι το γεγονός ότι αντί να διαχωρίζει τα γενικά έξοδα στα προϊόντα/υπηρεσίες με βάση κάποιους γενικούς δείκτες, όπως τα έσοδα ή τον όγκο παραγωγής, η μέθοδος ABC αρχίζει με το κόστος των πόρων, έπειτα μοιράζει αυτό το κόστος σε δραστηριότητες και τέλος κατανέμει το κόστος των δραστηριοτήτων στα προϊόντα/υπηρεσίες. Βέβαια ο ορισμός των ενεργειών/δραστηριοτήτων μπορεί να είναι ευρύτερος (π.χ. διαχείριση προμηθειών) ή πιο περιορισμένος (π.χ. διαχείριση προμηθειών για έρευνα και ανάπτυξη). Για να λειτουργήσει σωστά η μέθοδος ABC, πρέπει τα στελέχη και οι εργαζόμενοι να τηρούν λεπτομερή στοιχεία σχετικά με τα ποσοστά του χρόνου που αφιερώνουν σε συγκεκριμένες δραστηριότητες (Narayanan, 2011).

1.8.5 Κατάρτιση Προϋπολογισμού Βάσει Δραστηριοτήτων

Όπως ειπώθηκε στην προηγούμενη ενότητα, οι επιχειρήσεις που καταμερίζουν τα γενικά έξοδα και άλλες δαπάνες στα διάφορα τμήματά τους, με την μέθοδο Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC), έχουν την δυνατότητα να υιοθετήσουν και την μέθοδο Κατάρτισης Προϋπολογισμού Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity-Based Budgeting-ABB). Η εν λόγω μέθοδος ξεκινά με την πρόβλεψη του προγραμματιζόμενου όγκου πωλήσεων κάθε προϊόντος. Έπειτα χρησιμοποιούνται προηγούμενα δεδομένα από το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) για να υπολογιστούν οι δραστηριότητες που απαιτούνται για να παραχθεί ο συγκεκριμένος όγκος, οι πόροι που απαιτούνται για την υποστήριξη αυτών των δραστηριοτήτων, και τέλος το κόστος αυτών των πόρων (Σχήμα 1.4) (Narayanan, 2011).



Σχήμα 1.4: Αντίστροφη σχέση μεταξύ της μεθόδου ABC (Activity-Based Costing) και ABB (Activity-Based Budgeting).

Πηγή: (Narayanan, 2011).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το βασικό πλεονέκτημα των προϋπολογισμών που συντάσσονται με βάση τις δραστηριότητες είναι ότι τα κόστη μπορούν εύκολα να συνδεθούν με τις δραστηριότητες με μεγαλύτερη ακρίβεια, πράγμα που κάνει τη διαδικασία προγραμματισμού και κατάρτισης πιο ακριβή και τις διορθώσεις πιο αποτελεσματικές. Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν αυτό το είδος προϋπολογισμού έχουν οφέλη που φαίνονται στο παρακάτω Σχήμα 1.5.



Σχήμα 1.5: Οφέλη των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν προϋπολογισμούς που συντάσσονται με βάση τις δραστηριότητες.

Πηγή: (Narayanan, 2011).

Βέβαια η παρούσα προσέγγιση έχει το μειονέκτημα ότι είναι δαπανηρή και περίπλοκη και, επομένως, ίσως να μην αξίζει τον κόπο όταν πρόκειται για μικρή εταιρεία με λίγα προϊόντα/υπηρεσίες. Επιπλέον είναι υποχρεωτικό να την υιοθετήσει και να την ακολουθήσει ολόκληρη η εταιρεία και όχι τμηματικά. Άρα δεν είναι δυνατό να αποφασίσει ένα τμήμα μόνο του να αναπτύξει δικό του σύστημα ABC ή ABB. Όταν όμως υπάρχουν οι κατάλληλες συνθήκες, η προσέγγιση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων για την ανάπτυξη αλλά και κατανόηση της οικονομικής δυναμικής μίας επιχείρησης, παρέχει μακροπρόθεσμα οφέλη για το σχεδιασμό (Ξένος, 2003).

1.8.6 Καθορισμός στόχων της επιχείρησης

Ο κύριος στόχος μιας επιχείρησης είναι το κέρδος, βέβαια υπάρχουν και επιμέρους στόχοι οι οποίοι καθορίζονται από την Ανώτατη Διοίκηση και άλλοι που καθορίζονται από το κάθε τμήμα χωριστά με τις συνισταμένες να συγκεντρώνονται στον κύριο στόχο. Αυτοί οι στόχοι αντανακλούν τόσο τον κύριο στόχο όσο και τις ευρύτερες στρατηγικές προτεραιότητες της επιχείρησης, όσο και τους τακτικούς στόχους του τμήματος (Ξένος, 2003).

Παραδείγματα καθορισμού των τακτικών στόχων των επιμέρους τμημάτων της επιχείρησης είναι και οι ακόλουθες προτάσεις (Narayanan, 2011):

1. Τεχνολογικές αλλαγές που επηρεάζουν τον κλάδο της επιχείρησης
2. Βελτίωση των τρεχουσών διαδικασιών
3. Μακροπρόθεσμες πρωτοβουλίες για μελλοντική εταιρική μεγέθυνση

Η συνολική επίτευξη αυτών των στόχων απαιτεί την επιλογή κατάλληλων στρατηγικών, οι οποίες με τη σειρά τους μπορεί να επηρεάσουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Παρακάτω δίνονται παραδείγματα στόχων, επιλογών και επιπτώσεων στην κατάρτιση του προϋπολογισμού εταιρείας παροχής υπηρεσιών διαδικτύου.

Πίνακας 1.2: Παραδείγματα στόχων, επιλογών και επιπτώσεων στην κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Στόχος	Επιλογές	Επιπτώσεις στον Προϋπολογισμό
Ο πιο αξιόπιστος πάροχος υπηρεσιών διαδικτύου	Διατήρηση εξοπλισμού τελευταίας τεχνολογίας	Απαιτεί επένδυση κεφαλαίου
	Εκπαίδευση τεχνικών έτσι ώστε να είναι οι πλέον κατάλληλα καταρτισμένοι του κλάδου	Υψηλότερες δαπάνες για μισθούς και εκπαίδευση
	Έγκαιρη παροχή των υπηρεσιών στους πελάτες	Αυξημένες δαπάνες για πελατειακή υποστήριξη
Αύξηση εσόδων κατά 10%	Αύξηση τιμών	Χαμηλότερος όγκος πωλήσεων, υψηλότερο περιθώριο μικτού κέρδους
	Διεύρυνση του μάρκετινγκ	Αυξημένες πωλήσεις, υψηλότερο κόστος μάρκετινγκ, αυξημένο κόστος παραγωγής
	Σύναψη εταιρικών σχέσεων	Αυξημένα έσοδα, υψηλότερο κόστος παραγωγής, υψηλότερο κόστος πώλησης

Πηγή: (Narayanan, 2011).

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Ο φόρος είναι το πρόσθετο οικονομικό «βάρος» των δημοσίων δαπανών που αναλογεί σε κάθε πολίτη. Συνολικά ο φόρος αποτελεί για το κράτος το κύριο έσοδο με το οποίο καλύπτει τα έξοδα του. Αποτελεί ένα μέρος του εθνικού εισοδήματος που μέσω του κράτους, φτάνει στα χέρια των δημοσίων οργανισμών για να αποτελέσει για αυτούς μέσο κάλυψης των διαφόρων αναγκών που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων τους. Επιπλέον για κάθε χώρα χρησιμοποιούνται οι φόροι για διάφορους λόγους, όπως για να αυξήσει τα έσοδα για την χρηματοδότηση των κρατικών υπηρεσιών, για την ενθάρρυνση ή αποθάρρυνση ορισμένων συμπεριφορών, για την διόρθωση των ατελειών στην αγορά και για να αλλάξει η κατανομή του εισοδήματος ή πλούτου. Αλλά ο κύριος λόγος σε θεμελιώδες επίπεδο είναι να κατανεμηθεί το κόστος της κυβέρνησης με κάποιο δίκαιο τρόπο (Τζωρτζάκης & Τζωρτζάκη, 2007).

2.1 ΒΑΣΙΚΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στο παρόν υποκεφάλαιο παρατίθεται βασική εισαγωγική ορολογία (Groppelli & Nikbakht, 2012):

1. Ανώνυμη Εταιρεία (corporation)⁴: είναι μια επιχείρηση πολλών ατόμων τα οποία είναι υπεύθυνα έναντι των πιστωτών της επιχείρησης μόνο όσο είναι το ποσό συμμετοχής τους. Οι ανώνυμες εταιρείες έχουν διαφορετική υπόσταση από τους ιδιοκτήτες τους και ονομάζονται «νομικά πρόσωπα».
2. Ατομική Επιχείρηση (proprietorship)⁵: είναι μια επιχείρηση που ανήκει σε ένα μόνο άτομο.

⁴Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε μετοχές. Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.». Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία. Για την σύσταση της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου 24.000 ευρώ σύμφωνα με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 12/12/2012, ΦΕΚ 240 Α'. Το ποσό αυτό οριζόταν στα 60.000 ευρώ μέχρι το 2012.

⁵Η ατομική επιχείρηση είναι η πιο παλιά και πιο απλή επιχείρηση. Ιδρύεται και διοικείται από ένα άτομο, το οποίο ως ιδιοκτήτης και διοικητής έχει την ευθύνη όλων των αποφάσεων και των συνεπειών τους, ασκώντας αυτεπιστασία.

3. Πάγια περιουσιακά στοιχεία (capital assets): είναι τα πραγματικά και υλικά περιουσιακά στοιχεία, όπως είναι τα οικόπεδα και τα μηχανήματα.
4. Προσωπική επιχείρηση (partnership): είναι μια επιχείρηση που ανήκει σε δύο ή περισσότερα άτομα τα οποία ονομάζονται εταίροι. Οι εταίροι που ονομάζονται ομόρρυθμοι (general partners) έχουν απεριόριστη ευθύνη έναντι των πιστωτών της επιχείρησης, ενώ οι εταίροι που ονομάζονται ετερόρρυθμοι (limited partners) έχουν ευθύνη μόνο μέχρι του ποσού με το οποίο συμμετέχουν στην επιχείρηση.
5. Ταμιακή ροή (cash flow): είναι ένα μέτρο για την εκτίμηση της ρευστότητας της εταιρείας, που ισούται με το άθροισμα των καθαρών κερδών και των μη χρηματικών δαπανών (όπως είναι οι κρατήσεις για τις αποσβέσεις).
6. Τροποποιημένο Σύστημα Επιταχυνόμενης Ανάκτησης Κόστους (Modified Accelerated Cost Recovery System, MACRS): είναι η μέθοδος απόσβεσης κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται σύμφωνα με τις προδιαγραφές τους και το χρόνο στον οποίο θα αποσβεστούν.
7. Προϋπολογισμός: είναι η λεπτομερειακή καταγραφή των εσόδων και των εξόδων που αναμένεται να έχει μια οντότητα στο άμεσο μέλλον, δηλαδή η εκτίμηση της δυνατότητας που έχει μια οικονομική μονάδα (επιχείρηση κλπ) να προχωρήσει σε κάποια έξοδα.

2.2 ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων γίνονται με διάφορα κριτήρια (Groppelli & Nikbakht, 2012):

- Το αντικείμενο απασχόλησης όπου ανάλογα με το αντικείμενο απασχόλησης διακρίνονται σε επιχειρήσεις πρωτογενούς, δευτερογενούς, τριτογενούς παραγωγής και επιχειρήσεις μικτής δράσης.
- Τον φορέα όπου διακρίνονται σε ιδιωτικές, δημόσιες, δημοτικές & κοινοτικές και μικτές.
- Το μέγεθος και διακρίνονται σε μεγάλες, μεσαίες και μικρές επιχειρήσεις.
- Τον σκοπό και διακρίνονται σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές.
- Την νομική μορφή όπου οι επιχειρήσεις ανάλογα με την νομική τους μορφή κατατάσσονται στις τρεις βασικές μορφές:
 - Οι ατομικές
 - Οι εταιρικές και

- ο Οι συλλογικές επιχειρήσεις.

Τα γενικά χαρακτηριστικά από τις κυριότερες μορφές εταιρειών περιγράφονται παρακάτω.

2.2.1 Ατομικές επιχειρήσεις

Η ατομική επιχείρηση (proprietorship) είναι η αρχαιότερη μορφή οργάνωσης για μια επιχείρηση που έχει ένα μόνο ιδιοκτήτη. Οποιοσδήποτε έχει χρήματα μπορεί να αγοράσει τα βασικά εργαλεία για τη δουλειά και να ξεκινήσει μια ατομική επιχείρηση για να παράγει αγαθά ή να προσφέρει υπηρεσίες που μπορούν να πουληθούν (Τζωρτζάκης & Τζωρτζάκη, 2007).

Ένα βασικό πλεονέκτημα της ατομικής επιχείρησης είναι η εύκολη διαδικασία έναρξής της. Για την έναρξη μιας ατομικής επιχείρησης το μόνο που απαιτείται είναι η έγκριση από την αρμόδια φορολογική αρχή (με την εξαίρεση των επιχειρήσεων για τις οποίες είναι απαραίτητη η άδεια άσκησης επαγγέλματος -όπως, για παράδειγμα, τα φαρμακεία). Ο ενδιαφερόμενος υποβάλλει στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ) μια δήλωση έναρξης επιτηδεύματος. Ένα άλλο πλεονέκτημα είναι η απλή μέθοδος φορολόγησης που εφαρμόζεται για τις ατομικές επιχειρήσεις: το εισόδημα του ιδιοκτήτη της επιχείρησης περιλαμβάνεται απλώς στη φορολογική δήλωση που υποβάλλει κάθε χρόνο (Κάντζος, 2007).

Ένα βασικό μειονέκτημα αυτής της μορφής οργάνωσης είναι ότι ο ιδιοκτήτης φέρει όλη την ευθύνη για όλες τις υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης. Εφόσον η ευθύνη του ιδιοκτήτη είναι απεριόριστη, στην περίπτωση που οφείλει σε πιστωτές μπορεί να χάσει ακόμη και την προσωπική του περιουσία που δεν χρησιμοποιείται στην επιχείρηση.

Ένα άλλο μειονέκτημα είναι ότι η ατομική επιχείρηση δεν μπορεί να αντλήσει χρήματα από οργανωμένες κεφαλαιαγορές -όπως το χρηματιστήριο και η αγορά ομολόγων. Κατά συνέπεια, ο ιδιοκτήτης της ατομικής επιχείρησης έχει περιορισμένες ευκαιρίες για ανάπτυξη, επειδή το κεφάλαιο του μπορεί να αυξηθεί μέχρι του ποσού που διαθέτει ο ίδιος. Το κεφάλαιο (capital), είτε αυτό είναι ξένο με τη μορφή δανείου (debt) είτε είναι ίδιο με τη μορφή μετοχών, είναι το μέσο με το οποίο μπορεί κανείς να αγοράσει περιουσιακά στοιχεία και να επεκτείνει μια εταιρεία. Εφόσον ο ιδιοκτήτης μιας ατομικής επιχείρησης δεν μπορεί να αντλήσει κεφάλαια από εξωτερικές πηγές, αντιμετωπίζει περιορισμούς στη συνεχή ανάπτυξη της επιχείρησής του (Freel & Deakins, 2014).

Παρόλο που ένα πολύ μεγάλο ποσοστό των επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα (αλλά και στον υπόλοιπο κόσμο) είναι ατομικές, αντιπροσωπεύουν ένα πολύ μικρό ποσοστό του συνολικού τζίρου της αγοράς. Αυτό συμβαίνει γιατί οι ατομικές επιχειρήσεις είναι μικρομεσαίες επιχειρήσεις που διαθέτουν περιορισμένα μέσα για τη χρηματοδότηση της λειτουργίας τους και περιορισμένες πηγές άντλησης κεφαλαίων για να είναι σε θέση να ανταγωνιστούν και να επιβιώσουν στην αγορά.

2.2.2 Προσωπικές επιχειρήσεις

Η προσωπική επιχείρηση (partnership) είναι μια μορφή εταιρικής οργάνωσης όπου ιδιοκτήτες είναι δύο ή περισσότερα άτομα. Η προσωπική εταιρεία μπορεί να θεωρηθεί ως ατομική επιχείρηση με περισσότερους από έναν ιδιοκτήτες (Freel & Deakins, 2014).

Υπάρχουν τρία είδη προσωπικών εταιρειών: οι ομόρρυθμες, οι ετερόρρυθμες, και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Οι ομόρρυθμοι εταίροι (general partners) των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών έχουν απεριόριστη ευθύνη για τη λειτουργία της εταιρείας, ενώ οι ετερόρρυθμοι εταίροι (limited partners) των ετερορρύθμων εταιρειών ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της συμμετοχής τους -δηλαδή μέχρι ένα συγκεκριμένο ποσό χρημάτων που αποτελεί τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρείας. Στην Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) όλοι οι εταίροι είναι ομόρρυθμοι. Στην Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.) υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος και τουλάχιστον ένας ετερόρρυθμος εταίρος. Στην Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) όλοι οι εταίροι έχουν ευθύνη μέχρι του ποσού συμμετοχής τους. Οι προσωπικές επιχειρήσεις εκπροσωπούνται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές οι οποίοι ορίζονται στις Ο.Ε. και Ε.Ε. από το καταστατικό της επιχείρησης και στις Ε.Π.Ε. με απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων. Στον οικονομικό τύπο εμφανίζονται συχνά αγγελίες για ζήτηση ετερόρρυθμων εταίρων. Σε αυτή την περίπτωση, ο ενδιαφερόμενος επενδύει ένα χρηματικό ποσό στην προσωπική εταιρεία. Τα κέρδη της προσωπικής επιχείρησης διανέμονται στους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους εταίρους σύμφωνα με τα προκαθορισμένα ποσοστά συμμετοχής τους. Εφόσον ο κίνδυνος που διατρέχει ο ετερόρρυθμος εταίρος περιορίζεται στην απώλεια της συμμετοχής του, το μερίδιο του από τα συνολικά κέρδη είναι συνήθως μικρότερο από αυτό του ομορρύθμου εταίρου. Μερικές φορές, οι ομόρρυθμοι εταίροι μπορεί να προσφέρουν σε νέους ετερόρρυθμους εταίρους σχεδόν ισότιμη συμμετοχή στα κέρδη, για να προσελκύσουν

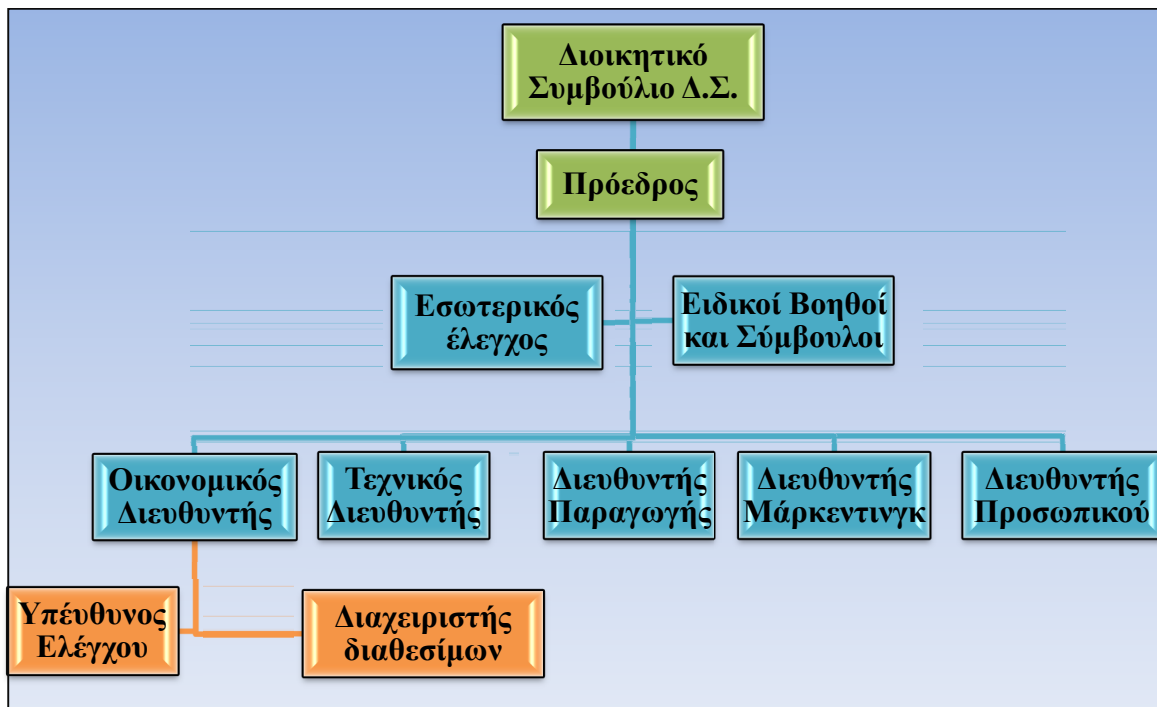
περισσότερους επενδυτές για ορισμένα εγχειρήματα, όπως είναι οι κερδοφόρες αλλά και ριψοκίνδυνες κτηματομεσιτικές επιχειρήσεις (Groppelli & Nikbakht, 2012).

2.2.3 Ανώνυμες Εταιρείες

Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες, από οικονομική άποψη, κυριαρχούν στο σημερινό επιχειρηματικό κόσμο. Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να συσταθεί από δύο τουλάχιστον πρόσωπα. Σύμφωνα με το νόμο, η «υπόσταση» της ανώνυμης εταιρείας είναι κάτι εντελώς ξεχωριστό από τους ιδιοκτήτες της. Για την ακρίβεια, η ανώνυμη εταιρεία είναι «νομικό πρόσωπο» και, κατά συνέπεια, υπεύθυνη για την εξόφληση όλων των υποχρεώσεων (οφειλών) είναι η εταιρεία και όχι οι ιδιοκτήτες της (Groppelli & Nikbakht, 2012).

Εξαιτίας της νομικής υπόστασης της ανώνυμης εταιρείας, οι ιδιοκτήτες έχουν περιορισμένη ευθύνη και δεν χάνουν παρά μόνο τα ποσά που έχουν επενδύσει σε αυτή. Αντίθετα από τον ιδιοκτήτη μιας ατομικής επιχείρησης, οι ιδιοκτήτες μιας ανώνυμης εταιρείας δεν χρειάζεται να συνεισφέρουν και τις προσωπικές τους καταθέσεις ή να πουλήσουν την προσωπική τους περιουσία για να πληρώσουν τους πιστωτές στην περίπτωση που πτωχέψει η εταιρεία. Το εταιρικό κεφάλαιο μιας ανώνυμης εταιρείας διαιρείται σε εταιρικά μερίδια (μετοχές) και οι κάτοχοι αυτών των μεριδίων ονομάζονται μέτοχοι (stockholders ή shareholders) (Freel & Deakins, 2014).

Ο σκοπός της Ανώνυμης Εταιρείας είναι να αυξήσει τον πλούτο των μετόχων της, οι οποίοι εκλέγουν, είτε ανάμεσά τους είτε από άτομα εκτός εταιρείας, ένα διοικητικό συμβούλιο που είναι υπεύθυνο για τη χάραξη των γενικών κατευθύνσεων της Ανώνυμης Εταιρείας. Αν η εταιρεία είναι σχετικά μεγάλη, το συμβούλιο προσλαμβάνει διευθυντικά στελέχη που ενεργούν ως αντιπρόσωποι των μετόχων. Οι διευθυντές έχουν την ευθύνη του καθορισμού της μακροπρόθεσμης εταιρικής στρατηγικής, με την οποία προσδιορίζονται οι αντικειμενικοί στόχοι που πρέπει να επιτύχει η Ανώνυμη Εταιρεία στο μέλλον. Άλλες ευθύνες των διευθυντών είναι η πρόσληψη υπαλλήλων, η αγορά περιουσιακών στοιχείων, ο δανεισμός χρημάτων, η έκδοση μετοχών, ο έλεγχος της εργασίας των υπαλλήλων, και η υποβολή περιοδικών εκθέσεων για την κατάσταση της ανώνυμης εταιρείας στο διοικητικό συμβούλιο και τους μετόχους. Στο Σχήμα 2.1 φαίνεται η τυπική διάρθρωση μιας ανώνυμης εταιρείας (Groppelli & Nikbakht, 2012).



Σχήμα 2.1: Τοπική οργάνωση μιας ανώνυμης εταιρείας.

Πηγή: (Groppelli & Nikbakht, 2012).

2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η ελληνική φορολογική νομοθεσία έχει αναθεωρηθεί αρκετές φορές μέχρι σήμερα. Το σημερινό σύστημα είναι αποτέλεσμα διαφόρων νόμων και διατάξεων, καθώς και αναθεωρήσεών τους, που περιλαμβάνονται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, νόμος 2238/94), τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, νόμος 2214/94) και τους νόμους 2523/97, 3229/04, 3842/10, και 3943/11 με τους οποίους έχουν γίνει αλλαγές σε άρθρα των δύο κωδίκων. Επιπρόσθετα, διάφορες άλλες τροποποιήσεις με τη μορφή προεδρικών διαταγμάτων, κάθε μία από τις οποίες έγινε για διαφορετικούς οικονομικούς λόγους, έχουν επηρεάσει τη σημερινή φορολογική νομοθεσία. Ο χρηματοοικονομικός αναλυτής πρέπει να γνωρίζει τις βασικές αρχές της φορολογίας για να είναι σε θέση να μετρήσει τον αντίκτυπο που έχουν οι φορολογικοί συντελεστές στη λήψη των οικονομικών αποφάσεων. Αν δεν είναι γνωστές καλά οι αρχές της φορολογίας ίσως να μην παρθούν σωστές αποφάσεις σε ό, τι αφορά την αξιολόγηση επενδύσεων (έργων τα οποία δεν αλληλοαποκλείονται υποχρεωτικά), την επιλογή της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ή της αγοράς κάποιου περιουσιακού στοιχείου, τη μερισματική πολιτικής, τις εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, και τις άλλες

περιπτώσεις που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση και τις επενδύσεις. Στη συνέχεια, θα παρουσιαστούν οι βασικές έννοιες της φορολογίας και θα δειχτεί πώς λειτουργεί η σημερινή φορολογική νομοθεσία τόσο για τα φυσικά πρόσωπα όσο και για τις εταιρείες (Μελάς, 2015).

2.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Οι διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 κοινοποιούνται με την ΠΟΛ 1159/2015. Αυτές οι διατάξεις τροποποιούν τις διατάξεις του ν.4172/2013, του ν.3986/2011 και του ν.4111/2013 και παρέχουν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015).

2.4.1 Νέοι συντελεστές φορολογίας

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία, αλλά και τα νομικά πρόσωπα Μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα που εμπίπτουν στην περίπτωση γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 με απλογραφικά βιβλία, αποκτούν τους νέους συντελεστές φορολογίας των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015).

Παρακάτω ακολουθεί ένας χρηστικός πίνακας⁶:

Πίνακας 2.1: Νέοι συντελεστές φορολογίας των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

	Νομικά πρόσωπα - οντότητες	Φορολογικά έτη		
		Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2014 έως την 31.12.2014	Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2015 έως την 31.12.2015	Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2016
α1	A.E., E.Π.Ε., I.K.E. (εκτός τραπεζών)	100 %	100%	100%

⁶ Σημειώσεις :

- Για απλογραφικά βιβλία ισχύει συντελεστής 26% για φορολογητέο εισόδημα ≤ 50.000 και 33% για φορ. εισόδημα > 50.000
- Μέχρι 31/12/2015 ισχύει η μείωση 40% για νησιά με κατοίκους < 3.100
- Αγροτικοί συνεταιρισμοί και ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή 13%.
- Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα των νομικών προσώπων με διπλογραφικό σύστημα είναι 10%

α2	Τράπεζες	100%	100%	100%
β	Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)	55%	75%	100%
γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	75%	100%
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100%	100%	100%
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	75%	100%
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	75%	100%
στ2	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	100%	100%	100%
ζ	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	100%	100%	100%

Πηγή: (taxheaven-Συντελεστές φορολογίας και προκαταβολής φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, 2016).

Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν.4172/2013 που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία, αλλά και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που εμπίπτουν στην περίπτωση γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 που τηρούν απλογραφικά βιβλία αυξάνεται από 26% σε 29% με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού.

Αυτές οι διατάξεις αφορούν τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2015 και μετά, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο περί αναδρομικής εφαρμογής τους για εισοδήματα φορολογικού έτους 2014 (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015).

2.4.2 Προκαταβολή φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Η προκαταβολή φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., κ.λπ.) έχει ως εξής:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 71 του ν.4172/2013 τροποποιείται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού. Πιο συγκεκριμένα, από 80% σε 100% αυξάνεται το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ενώ το ίδιο ποσοστό (100%) εξακολουθεί να ισχύει για τις ημεδαπές τραπεζικές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Αυτές οι διατάξεις αφορούν τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2015 και μετά.

Όσον αφορά την προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων των περιπτώσεων β', γ', ε' και στ' (μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών) του άρθρου 45, ισχύουν τα εξής:

Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα παράγραφος 36 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία αυξάνεται από 55% σε 75% το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων των περιπτώσεων β', γ', ε' και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45, για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

Με δεδομένο, ότι στις παραπάνω διατάξεις υπάρχει ρητή αναφορά ως προς την εφαρμογή τους μόνο για τα κέρδη φορολογικού έτους 2015, καθώς και το γεγονός ότι αυτές προστέθηκαν ως μεταβατικές διατάξεις και όχι ως τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, σημαίνει ότι ο αυξημένος συντελεστής (75%) έχει εφαρμογή μόνο στην προκαταβολή φόρου εισοδήματος που βεβαιώνεται βάσει των κερδών του φορολογικού έτους 2015 (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015).

2.4.3 Φόρος πολυτελούς διαβίωσης σκαφών αναψυχής

Η περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 4111/2013 τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 6 του άρθρου αυτού.

Πιο συγκεκριμένα, πλέον με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης και στο ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει από την κυριότητα ή κατοχή σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου αυτού αυξάνεται από δέκα (10%) σε δεκατρία τοις εκατό (13%) ο συντελεστής που εφαρμόζεται για τον υπολογισμό του φόρου πολυτελούς διαβίωσης για τις υποπεριπτώσεις ii, iii και iv της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 4111/13. Συνεπώς, για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μεγάλου κυβισμού (άνω των 2.500 κυβικών εκατοστών), για αεροσκάφη, ελικόπτερα

και ανεμόπτερα, καθώς και για δεξαμενές κολύμβησης (εσωτερικές και εξωτερικές), ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης πλέον θα υπολογίζεται ως το γινόμενο της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει από την κατοχή ή κυριότητα των ανωτέρω ειδών επί συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Ακόμα, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα υποπερίπτωση ν στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 4111/2013, κατά την οποία, για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε μέτρων ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης του σκάφους επί συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι στην εν λόγω αντικειμενική δαπάνη δε λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη για την αμοιβή του πληρώματος.

Τέλος, κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη, εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, τα ιστιοφόρα σκάφη και πλοία αναψυχής που είναι κατασκευασμένα εξ' ολοκλήρου από ξύλο στην Ελλάδα, και τα οποία προέρχονται από ελληνική ναυτική παράδοση.

Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται σε εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί στα φορολογικά έτη 2014 και εφεξής, τα οποία δηλώνονται με τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται τα φορολογικά έτη 2015 και εξής⁷.

Μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες καταβολής των δόσεων του φόρου εισοδήματος δύναται να καταβληθεί η προκύψασα διαφορά φόρου, όπως προβλέπεται από το προτελευταίο εδάφιο της περίπτ. γ' της παραγρ.1 του άρθρ. 44 του ν. 4111/2013 (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015).

⁷Για τις ήδη υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης θα επαναπροσδιοριστεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 2 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ 80α/16.7.2015) και ως εκ τούτου, η Φορολογική Διοίκηση θα εκδώσει εκ νέου πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.

2.4.4 Συντελεστές ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3686/2011

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του παραπάνω άρθρου, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3686/2011, για τα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που αποκτώνται από 01/01/2015 και μετά, αυξάνεται.

Εδώ πρέπει να διευκρινιστεί ότι, τα κλιμάκια της εισφοράς των εισοδημάτων μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, δεν αλλάζουν όπως αυτά διαμορφώθηκαν κατόπιν της τροποποίησης που πραγματοποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31.10.2014), δηλαδή εισοδήματα από 12.001 έως 20.000 συντελεστής εισφοράς 0,7% και από 20.001 έως 30.000 συντελεστής 1,4% επί ολόκληρου του ποσού.

Υπενθυμίζεται ότι, με τις ίδιες αυτές διατάξεις (παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 4305/2014) η επιβολή της εισφοράς κατά δύο (2) έτη, δηλαδή φορολογικά έτη 2015 και 2016 είχε παραταθεί.

Τα αυξημένα κλιμάκια της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, με βάση το συνολικό ατομικό πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα, έχουν ως εξής (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015):

- Από 30.001,00 έως 50.000,99: συντελεστής 2% επί ολόκληρου του ποσού.
- Από 50.001,00 έως 100.000,99: συντελεστής 4% επί ολόκληρου του ποσού.
- Από 100.001,00 έως 500.000,99: συντελεστής 6% επί ολόκληρου του ποσού.
- Από 500.001,00 και άνω: συντελεστής 8% επί ολόκληρου του ποσού.

Ειδική εισφορά με συντελεστή 8% επί ολόκληρου του ποσού του εισοδήματός τους, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, επιβάλλεται για τα εισοδήματα φορολογούμενων που είχαν την ιδιότητα Βουλευτών, Υπουργών, Αναπληρωτών Υπουργών, Υφυπουργών, Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, Περιφερειάρχων, Δημάρχων, Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, Ευρωβουλευτών κλπ..

Αναλόγως εξακολουθεί να περιορίζεται το ποσό της εισφοράς, ώστε το εναπομένον εισόδημα να μην είναι μικρότερο μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς από το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του αμέσως μικρότερου συντελεστή στο άνω όριο

του προηγούμενου κλιμακίου. Πιο συγκεκριμένα, το καθαρό ποσό μετά από την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς του κλιμακίου με συντελεστή 0,7%, δε μπορεί να είναι μικρότερο από 12.000 ευρώ, το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 1,4% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 19.860 ευρώ ($20.000 \cdot 0,7\%$), το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 2% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 29.580 ευρώ ($30.000 \cdot 1,4\%$), το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 4% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 49.000 ευρώ ($50.000 \cdot 2\%$), το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 6% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 96.000 ευρώ ($100.000 \cdot 4\%$) και τέλος το καθαρό ποσό του κλιμακίου με συντελεστή 8% δε μπορεί να είναι μικρότερο από 470.000 ευρώ ($500.000 \cdot 6\%$) (taxheaven-Νέοι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, 2015).

2.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος μοιράζονται στους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην επιχείρηση. Οι εταίροι (ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι) και οι μέτοχοι των επιχειρήσεων δεν φορολογούνται γι' αυτά τα εισοδήματα ξανά όταν υποβάλλουν τη φορολογική τους δήλωση γιατί αυτά τα εισοδήματα έχουν φορολογηθεί στην πηγή τους. Αντίθετα, οι εταίροι που παίρνουν επιχειρηματική αμοιβή είναι υποχρεωμένοι να τη δηλώσουν στο τέλος του έτους στη φορολογική τους δήλωση και φορολογούνται γι' αυτή.

Τα κέρδη τους από την άσκηση του επαγγέλματος τους (έσοδα μείον έξοδα) είναι υποχρεωμένοι να δηλώνουν στο τέλος του έτους και οι ελεύθεροι επαγγελματίες, όπως και οι ιδιοκτήτες ατομικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων στην οποία υπάγονται. Αυτά τα εισοδήματα (καθώς και όποια άλλα εισοδήματα έχει ένα φυσικό πρόσωπο από άλλες πηγές) φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) που αφορούν τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων. Σύμφωνα αυτές τις διατάξεις, αν ο φορολογούμενος δεν υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια (ένα σύστημα εκτίμησης του τεκμαρτού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών) και δεν έχει υψηλότερο τεκμαρτό εισόδημα από αυτό που δηλώνει, φορολογείται επί του καθαρού του εισοδήματος με βάση την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων⁸.

⁸Το τεκμαρτό εισόδημα καθορίζεται από τα λεγόμενα «τεκμήρια διαβίωσης» αντικείμενα μεγάλης αξίας που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος, όπως αυτοκίνητα και σκάφη αναψυχής, τα οποία επιτρέπουν στην

Το καθαρό εισόδημα ενός φυσικού προσώπου είναι το αποτέλεσμα της αφαίρεσης από το ακαθάριστο δηλωθέν εισόδημα διαφόρων απαλλαγών (όπως έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, οικογενειακές δαπάνες, ενοίκια, κ.λπ.). Ο φόρος που αναλογεί τελικά στο φορολογούμενο είναι αυτός που προκύπτει από την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Τσιατούρας, 2013).

2.6 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Απόσβεση (depreciation) είναι ο επιμερισμός, για λογιστικούς και φορολογικούς λόγους, του κόστους αγοράς (κτήσης) των παγίων περιουσιακών στοιχείων (όπως είναι, για παράδειγμα, τα μηχανήματα και τα εργαλεία) σε μια περίοδο ετών. Η απόσβεση, που είναι μεγάλη δαπάνη, έχει σημαντική επίπτωση στο καθαρό εισόδημα μιας επιχείρησης. Η υπεραπόσβεση (overdepreciation) -δηλαδή, η απόσβεση ποσού μεγαλύτερου από την τιμή αγοράς- των περιουσιακών στοιχείων μειώνει το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, ενώ η υπόαπόσβεση (underdepreciation) -δηλαδή, η απόσβεση ποσού μικρότερου από την τιμή αγοράς- το αυξάνει. Με απλά λόγια, όταν μια εταιρεία κάνει απόσβεση ενός περιουσιακού της στοιχείου σε ποσοστό μεγαλύτερο του κανονικού, οι συνολικές της δαπάνες αυξάνονται και τα κέρδη της μειώνονται. Επομένως, τα κέρδη μεταβάλλονται ανάλογα μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιείται κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Μελάς, 2015).

Στην Ελλάδα οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από το νόμο να κάνουν απόσβεση των περιουσιακών τους στοιχείων με βάση συγκεκριμένες διαδικασίες (για την ακρίβεια, με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης), έτσι ώστε να μη χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι απόσβεσης από χρόνο σε χρόνο. Οι επιχειρήσεις, όμως, μπορούν να χρησιμοποιούν διαφορετικές μεθόδους απόσβεσης σε διάφορες εσωτερικές και ανεπίσημες εκθέσεις τους για να κάνουν εκτιμήσεις της απόδοσής τους.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε ανήκει σε κάποια εταιρεία είτε ανήκει σε έναν ελεύθερο επαγγελματία (φυσικό πρόσωπο), δεν μπορεί να υπερβαίνει την αρχική τιμή αγοράς του. Αν, δηλαδή, ένα πάγιο στοιχείο αγοράστηκε αντί €10.000, η απόσβεσή του δεν μπορεί να υπερβαίνει αυτό το ποσό. Αυτό ίσως να μην είναι λογικό,

Εφορία να «συμπεράνει» ότι ο φορολογούμενος έχει υψηλότερα εισοδήματα από αυτά που δηλώνει και, άρα, πρέπει να φορολογηθεί με βάση το τεκμαρτό του εισόδημα.

αφού μερικές φορές ο ετήσιος ρυθμός του πληθωρισμού μπορεί να αυξήσει την τιμή ενός παγίου στοιχείου πάνω από την αρχική του τιμή. Δυστυχώς, η ισχύουσα νομοθεσία περί αποσβέσεων αγνοεί τον πληθωρισμό και περιορίζει τις συνολικές κρατήσεις για απόσβεση στην τιμή αγοράς και το κόστος εγκατάστασης (Τσιατούρας, 2013).

2.7 ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους. Αν και ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., νόμος 2238/94) και ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., νόμος 2214/94) υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν μια συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης, η διεύθυνση μιας επιχείρησης μπορεί να χρησιμοποιήσει διάφορες μεθόδους απόσβεσης για να κάνει εσωτερικές εκτιμήσεις. Οι κυριότερες μέθοδοι απόσβεσης είναι (Κάντζος, 2007):

- το Τροποποιημένο Σύστημα Επιταχυνόμενης Ανάκτησης Κόστους (MACRS) ή μέθοδος επιταχυνόμενης απόσβεσης,
- η μέθοδος σταθερής απόσβεσης (η οποία και είναι η μόνη «επίσημη» στην Ελλάδα),
- η μέθοδος απόσβεσης με άθροιση των ψηφίων των ετών, και
- η μέθοδος της διπλής απομείωσης υπολοίπου ή φθίνουσας απόσβεσης.

2.7.1 Μέθοδος Σταθερής Απόσβεσης

Στη μέθοδο σταθερής απόσβεσης ή απόσβεσης ευθείας γραμμής (Straight-Line Depreciation) πρέπει να γνωρίζουμε την τιμή αγοράς του παγίου στοιχείου, τη διάρκεια της ζωής του (η οποία καθορίζεται από τον ΚΒΣ και τον ΚΦΕ), και την υπολειμματική του αξία (την αξία που έχει το αντικείμενο πριν γίνει τελείως άχρηστο, η οποία συνήθως μηδενίζεται). Οι ετήσιες δαπάνες για απόσβεση υπολογίζονται με βάση τον ακόλουθο τύπο (Κάντζος, 2007):

Εξίσωση 2.1: Υπολογισμός ετησίων δαπανών απόσβεσης με την μέθοδο σταθερής απόσβεσης ή απόσβεσης ευθείας γραμμής.

$$\text{Ετησία απόσβεση} = \frac{\text{Κόστος αγοράς} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Πλήθος ετών που θα χρησιμοποιηθεί το στοιχείο}}$$

Σε αυτή τη μέθοδο υποθέτετε ότι το πάγιο στοιχείο χρησιμοποιείται με σταθερό ρυθμό στη διάρκεια του ωφέλιμου βίου του.

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης είναι χρήσιμη για να γίνονται εκτιμήσεις απόδοσης των διαφόρων τμημάτων μιας εταιρείας ή για να συγκρίνεται η απόδοση που έχει η εταιρεία από τον ένα χρόνο στον άλλο. Επίσης, είναι η μόνη αποδεκτή μέθοδος απόσβεσης σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. και τον Κ.Β.Σ. (Κάντζος, 2007).

2.7.2 Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή

Στη μέθοδο αυτή ο συντελεστής παραμένει ο ίδιος, σε αντίθεση με τον υπολογισμό από την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου, αλλά κάθε φορά επί του υπολοίπου από την αφαίρεση της απόσβεσης.

Ακολουθεί παράδειγμα της Μεθόδου φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή (euretirio-Depreciation, 2016):

Αν η αξία των μηχανημάτων είναι 20.000 € και υπολογίζεται με τη μέθοδο που αναφέρθηκε πιο πάνω απόσβεση 10%, το ποσόν αυτής συνέχεια θα μειώνεται.

Πίνακας 2.2: Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή.

Αξία μηχανημάτων	Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως με σταθερό συντελεστή	1 ^ο χρόνος αποσβέσεως	2 ^ο χρόνο αποσβέσεως
20.000 €	10%	2.000 €	1.800 €

2.7.3 Μέθοδος φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή

Με τη μέθοδο αυτή ο υπολογισμός του ποσού της αποσβέσεως γίνεται πάντα από την αρχική αξία αλλά με μειωμένο συντελεστή.

Ακολουθεί παράδειγμα της Μεθόδου φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή (euretirio-Depreciation, 2016):

Πίνακας 2.3: Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως με μειωμένο συντελεστή.

Αξία μηχανημάτων	1 ^ο χρόνος αποσβέσεως	2 ^ο χρόνο αποσβέσεως	3 ^ο χρόνο αποσβέσεως
XXXX €	10%	9%	8%

2.7.4 Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως

Με τη μέθοδο αυτή η αύξηση του ποσού της αποσβέσεως γίνεται κάθε χρόνο με αντίστοιχη αύξηση του συντελεστού.

Ακολουθεί παράδειγμα της Μεθόδου της αύξουσας αποσβέσεως (euretirio-Depreciation, 2016):

Πίνακας 2.4: Ποσοστό απόσβεσης με την μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως.

Αξία μηχανημάτων	1 ^ο χρόνος αποσβέσεως	2 ^ο χρόνο αποσβέσεως	3 ^ο χρόνο αποσβέσεως
XXXX €	7%	8%	9%

2.7.5 Μέθοδος αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής

Με αυτή τη μέθοδο το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του στοιχείου αυξάνεται από τον ένα χρόνο στον άλλο. Αυτό σημαίνει ότι αυξάνεται ο συντελεστής αποσβέσεως του στοιχείου από τον ένα χρόνο στον άλλο που υπολογίζεται πάντοτε από την αρχική αξία του στοιχείου.

Για τον υπολογισμό του ετήσιου ποσού της αποσβέσεως πρέπει να μερισθεί το ποσό της αξίας του στοιχείου αναλογικά με τα έτη διάρκειας χρησιμοποίησης του στοιχείου.

Ακολουθεί παράδειγμα της Μεθόδου αύξουσας αποσβέσεως με συντελεστή τα έτη ζωής (euretirio-Depreciation, 2016):

Έστω ότι υπάρχει μηχάνημα «X» αρχικής αξίας 10.000 € με πιθανή διάρκεια χρησιμοποίησης 7 χρόνια.

Το άθροισμα θα είναι: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28$ έτη ζωής οπότε θα μερισθεί ο αριθμός 10.000 € ανάλογα με τους αριθμούς 1,2,3,4,5,6,7.

Άρα:

$$1^{\circ} \text{ χρόνο: } 10.000 \text{ €} \times 1 / 28 = 10.000 \text{ €} / 28 = 357 \text{ €}$$

$$2^{\circ} \text{ χρόνο: } 10.000 \text{ €} \times 2 / 28 = 20.000 \text{ €} / 28 = 714 \text{ €}$$

$$3^{\circ} \text{ χρόνο: } 10.000 \text{ €} \times 3 / 28 = 30.000 \text{ €} / 28 = 1071 \text{ € κ.ο.κ.}$$

2.7.6 Μέθοδος Απόσβεσης με Άθροιση των Ψηφίων των Ετών

Στη μέθοδο απόσβεσης με άθροιση των ψηφίων των ετών (Sum of the Years' Digits Method) υποθέτετε ότι το στοιχείο χρησιμοποιείται συχνότερα είτε στην αρχική είτε στην τελευταία περίοδο του ωφέλιμου βίου του. Η διαδικασία που ακολουθείται για τον υπολογισμό των ετήσιων δαπανών απόσβεσης περιλαμβάνει τρία στάδια (Κάντζος, 2007):

1. Αθροίζονται όλα τα ψηφία των ετών απόσβεσης.
2. Δημιουργούνται ετήσια κλάσματα του ποσού, έτσι ώστε ο αριθμητής του κλάσματος για τον πρώτο χρόνο να είναι ο μεγαλύτερος αριθμός, για το δεύτερο χρόνο να είναι ο αμέσως μικρότερος, κ.ο.κ.
3. Πολλαπλασιάζεται το κλάσμα κάθε έτους με την αξία του στοιχείου, για να υπολογιστεί το ποσοστό απόσβεσης για το συγκεκριμένο έτος.

Αυτή η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης (επιταχυνόμενη μέθοδος) είναι κατάλληλη όταν η διοίκηση της εταιρείας πιστεύει ότι το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται περισσότερο κατά το πρώτο μισό της ζωής του. Αν το στοιχείο χρησιμοποιείται περισσότερο κατά το δεύτερο μισό του ωφέλιμου βίου του, πρέπει απλώς να αντιστραφεί η σειρά των κλασμάτων (επιβραδυνόμενη μέθοδος).

Και αυτή η μέθοδος είναι «ανεπίσημη» και χρησιμοποιείται «εσωτερικά» από τις επιχειρήσεις, σε εσωτερικές εκθέσεις και υπολογισμούς αποδόσεων.

2.7.7 Μέθοδος Απόσβεσης Διπλής Απογείωσης Υπόλοιπου

Σύμφωνα με τη Μέθοδο Απόσβεσης Διπλής Απομείωσης Υπολοίπου ή Μέθοδο Φθίνουσας Απόσβεσης (Double-Declining Balance Method), η οποία ήταν πολύ δημοφιλής πριν από το σύστημα MACRS, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα ετήσιο ποσοστό απόσβεσης ίσο με το διπλάσιο του ποσοστού της σταθερής απόσβεσης. Έτσι, για να βρούμε τις δαπάνες απόσβεσης για ένα συγκεκριμένο έτος, πολλαπλασιάζουμε αυτό το ποσοστό με τη λογιστική αξία του στοιχείου (δηλαδή, με το υπόλοιπο της αξίας του που δεν έχει αποσβεστεί) (Κάντζος, 2007).

2.8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Για να παρακολουθείται ο υπολογισμός του ποσού αποσβέσεως υπάρχουν δύο τρόποι:

1. Η άμεση εμφάνιση της απόσβεσης.
2. Η έμμεση εμφάνιση της απόσβεσης.

Κατά τον πρώτο τρόπο (άμεσος) ο λογαριασμός «Αποσβέσεις» χρεώνεται ενώ ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται πιστώνεται.

Ακολουθεί παράδειγμα υπολογισμού του ποσού αποσβέσεως του πρώτου τρόπου: «Της αμέσου εμφάνισης της απόσβεσης» (euretirio-Depreciation, 2016):

Πίνακας 2.5: Υπολογισμός του ποσού αποσβέσεως της αμέσου εμφάνισης της απόσβεσης.

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις μηχανημάτων	10000 €	
Μηχανήματα		10000 €

Κατά το δεύτερο τρόπο (έμμεσος) που χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση του ποσού με τον οποίο μειώνεται κάθε φορά η αξία του περιουσιακού στοιχείου, λόγω αποσβέσεως, δημιουργείται λογαριασμός Αντίθετος ή Αρνητικός αυτού του περιουσιακού στοιχείου ο οποίος και πιστώνεται σε χρέωση του λογαριασμού «Αποσβέσεις».

Σε αυτό τον λογαριασμό παρουσιάζεται πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο και εμφανίζεται το ποσόν της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου. Από την άλλη ο λογαριασμός του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζεται πάντοτε με χρεωστικό υπόλοιπο δείχνοντας την αρχική αξία αυτού.

Η αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που έχει απομείνει προκύπτει από τη σύγκριση αυτών των δύο λογαριασμών.

Ακολουθεί παράδειγμα υπολογισμού του ποσού αποσβέσεως του δεύτερου τρόπου: «Της εμμέσου εμφάνισης της απόσβεσης» (euretirio-Depreciation, 2016):

Πίνακας 2.6: Υπολογισμός του ποσού αποσβέσεως της εμμέσου εμφάνισης της απόσβεσης.

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
-------------	--------	---------

Αποσβέσεις μηχανημάτων	10000 €
Αποσβεσμένα Μηχάνηματα	10000 €

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΚΟΙΝΩΦΕΛΕΙΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ ΠΟΛΙΤΩΝ»

Διατάξεις που αφορούν οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών έχουν κατά καιρούς θεσπισθεί από το 1999. Όμως, για όλες τις συγκεκριμένες νομικές μορφές μέσα από τις οποίες εκφράζεται η Κοινωνία των Πολιτών δεν υπάρχει κάποιο ενιαίο πλαίσιο που θα ρυθμίζει συνολικά τις σχέσεις του κράτους με αυτές. Κατά καιρούς έχουν υπάρξει συχνές καταγγελίες για καταχρήσεις οι οποίες οδηγούν σε ταύτιση τις Οργανώσεις Πολιτών που παράγουν έργο με εκείνες που εκμεταλλεύθηκαν είτε κρατικά κονδύλια είτε τα φιλάνθρωπα συναισθήματα της κοινωνίας για παράνομο πλουτισμό.

Με το παρακάτω σχέδιο νόμου επιχειρείται να τεθεί ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών, προκειμένου να εξορθολογιστεί η υφιστάμενη νομοθεσία κάνοντας ευρεία χρήση της υφιστάμενης τεχνολογίας. Αυτό θα επιτευχθεί με τη (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

- Σύνδεση της κρατικής χρηματοδότησης με την εποπτεία-λογοδοσία αλλά και την ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των οργανώσεων που πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις διαφάνειας
- Δημιουργία δύο ηλεκτρονικών βάσεων δεδομένων ελεύθερης πρόσβασης όπου στη μεν πρώτη θα καταχωρούνται όσοι κοινοφελείς φορείς πολιτών το επιθυμούν και στη δεύτερη θα καταγράφονται οι Κοινοφελείς Οργανώσεις που επιθυμούν να εποπτεύονται ως προς την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων διαφάνειας
- Νομοθετική κατοχύρωση της εθελοντικής απασχόλησης σε Κοινοφελείς Οργανώσεις ή στον δημόσιο τομέα, του νομικού καθεστώτος των εθελοντών και της ασφαλιστικής τους κάλυψης.

3.1 ΑΡΘΡΟ 1^ο «ΟΡΙΣΜΟΙ»

Οι ακόλουθοι όροι και τα αντίστοιχα ακρωνύμια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου έχουν την παρακάτω έννοια (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

- a) **Κοινωφελής Οργάνωση Πολιτών ή ΚΟΠ:** πρόκειται για μια εθελοντική μη κερδοσκοπική οργάνωση που λειτουργεί στην Ελλάδα ως σωματείο ή αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, με κοινωφελή, μη εμπορικό σκοπό. Δεν εξαρτάται από κράτη ή κυβερνήσεις, ούτε από την τοπική αυτοδιοίκηση, τους δημόσιους οργανισμούς δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, ούτε από τους κάθε τύπου εμπορικούς, συνδικαλιστικούς και επαγγελματικούς οργανισμούς και ενώσεις, ή τις πολιτικές οργανώσεις και τα πολιτικά κόμματα.
- b) **Κοινωφελής φορέας:** είναι η κοινωφελής οργάνωση πολιτών όπως και το κοινωφελές ίδρυμα του νόμου 4182/2013.
- c) **Αρχείο κοινωφελών φορέων:** είναι η βάση δεδομένων του Υπουργείου Εσωτερικών όπου καταχωρούνται οι κοινωφελείς φορείς ανάλογα με τους όρους εγγραφής.
- d) **Ειδικό Μητρώο ΚΟΠ:** πρόκειται για τη βάση δεδομένων του Υπουργείου Εσωτερικών όπου εγγράφονται μόνον οι ΚΟΠ που πληρούν τις προϋποθέσεις εγγραφής.
- e) **Εγγεγραμμένη ΚΟΠ:** πρόκειται για την οργάνωση πολιτών που έχουν εγγραφεί στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του παρόντος νόμου.
- f) **Βάσεις δεδομένων:** πρόκειται για τις βάσεις δεδομένων του αρχείου κοινωφελών φορέων και του ειδικού Μητρώου ΚΟΠ.
- g) **Εποπτική Αρχή:** πρόκειται για το Υπουργείο Εσωτερικών.
- h) **Διεύθυνση ΚΟΠ:** πρόκειται για τη Διεύθυνση της Εποπτικής Αρχής, η οποία οργανώνει και τηρεί το αρχείο κοινωφελών φορέων και το ειδικό Μητρώο ΚΟΠ, αλλά και ελέγχει την τήρηση των υποχρεώσεων των ΚΟΠ που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ.
- i) **Εθελοντική απασχόληση:** πρόκειται για την απασχόληση του φυσικού προσώπου προς τον Φορέα Παροχής Εθελοντικής Απασχόλησης εντός ή εκτός Ελλάδας χωρίς αντάλλαγμα.
- j) **Φορέας Παροχής Εθελοντικής Απασχόλησης:** πρόκειται για τον Κοινωφελή Φορέα, κρατικό φορέα, δημόσιο νομικό πρόσωπο ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δευτέρου βαθμού όπου παρέχεται η εθελοντική απασχόληση.
- k) **Εθελοντής:** πρόκειται για το φυσικό πρόσωπο που απασχολείται εθελοντικά.
- l) **Όργανα διοίκησης της ΚΟΠ:** είναι η διοίκηση του σωματείου και της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας ή οι διαχειριστές της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας.

- m) Νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο:** είναι ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 του νόμου 3693/2008.
- n) Ετήσιο Πιστοποιητικό:** είναι το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 8 του Ν.4110/13.
- ο) Κρατική χρηματοδότηση:** είναι η ολική ή μερική χρηματοδότηση ΚΟΠ με στόχο της την υλοποίηση συγκεκριμένου προγράμματος ή η επιχορήγηση ΚΟΠ για την υλοποίηση γενικά των σκοπών της ΚΟΠ ή η οικονομική ή η ενίσχυση ΚΟΠ εις είδος από φορείς της γενικής κυβέρνησης, σύμφωνα με το Ν. 4129/2013, αλλά και από κάθε φορέα που με χρηματοδοτήθηκε ή επιχορηγήθηκε από τον Κρατικό Προϋπολογισμό οποιονδήποτε τρόπο.
- ρ) Χρηματοδοτούμενο Πρόγραμμα:** είναι το πρόγραμμα που υλοποιείται κατόπιν κρατικής χρηματοδότησης από την ΚΟΠ ή από κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει η ΚΟΠ.

3.2 ΑΡΘΡΟ 2^ο «ΣΥΣΤΑΣΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΠ ΚΑΙ ΤΗΡΗΣΗ ΒΑΣΕΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ»

Σύμφωνα με το 2^ο άρθρο «Σύσταση διεύθυνσης ΚΟΠ και τήρηση βάσεων δεδομένων» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

- 1.** Το Υπουργείο Εσωτερικών συστήνει Διεύθυνση ΚΟΠ όπου ανήκει η Γενική Γραμματεία Πληθυσμού και Κοινωνικής Συνοχής. Η Διεύθυνση ΚΟΠ:
 - a) οργανώνει και εποπτεύει τις βάσεις δεδομένων καθώς και τους σχετικούς διαδικτυακούς τόπους όπου υπάρχει δημόσια πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων,
 - b) ευθύνεται για την κανονική, συνεχή και ασφαλή λειτουργία του πληροφοριακού συστήματος των βάσεων δεδομένων,
 - c) καταχωρεί στο αρχείο κοινοφελών φορέων και εγγράφει στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ κάθε μεταγενέστερη μεταβολή ή διαγραφή υφιστάμενων καταχωρίσεων ή εγγραφών στις βάσεις δεδομένων,

- d) ελέγχει την τήρηση των υποχρεώσεων των άρθρων 3 και 6 του παρόντος νόμου και διασυνδέει το αρχείο κοινωφελών φορέων και το ειδικό μητρώο, ώστε οι εγγεγραμμένες ΚΟΠ να εμφανίζονται και στις δύο βάσεις δεδομένων.
2. Οι βάσεις δεδομένων διασυνδέονται ηλεκτρονικά εξ αποστάσεως με άλλα ειδικά μητρώα και αρχεία δημόσιων υπηρεσιών.
 3. Καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών οι ειδικότεροι όροι, οι προϋποθέσεις και οι τεχνικές λεπτομέρειες της λειτουργίας των βάσεων δεδομένων ή/και της διασύνδεσής τους, των επιμέρους κατηγοριών των κοινωφελών φορέων καθώς και των διαδικτυακών τόπων.
 4. Η Διεύθυνση ΚΟΠ αποτελεί τον υπεύθυνο επεξεργασίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2472/1997 (ΦΕΚ Α' 50/1997), στο μέτρο που πραγματοποιείται στις βάσεις δεδομένων επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.
 5. Παράβολο εισπράττεται υπέρ του δημοσίου με τη διαδικασία του ηλεκτρονικού παραβόλου για την αγορά, μίσθωση, επισκευή και συντήρηση κάθε είδους υλικοτεχνικού εξοπλισμού καθώς και για τα λειτουργικά έξοδα της Διεύθυνσης Μητρώου ΚΟΠ.

3.3 ΑΡΘΡΟ 3^ο «ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΣΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΚΟΙΝΩΦΕΛΩΝ ΦΟΡΕΩΝ»

Σύμφωνα με το 3^ο άρθρο «Διαδικασία καταχώρισης στο αρχείο κοινωφελών φορέων» του Νομοσχεδίου για τις Κοινωφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινωφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Καταχωρείται ένας κοινωφελής φορέας στο αρχείο κοινωφελών φορέων που απαιτεί συμπλήρωση ηλεκτρονικής αίτησης και ηλεκτρονική ή ταχυδρομική αποστολή στη Διεύθυνση ΚΟΠ των ακόλουθων δικαιολογητικών:
 - a) Συστατική πράξη, καταστατικό έγγραφο και τυχόν τροποποιήσεις, τα σχετικά πιστοποιητικά και οι σχετικές δικαστικές αποφάσεις και προσωρινές διαταγές.
 - b) Κατάλογος των οργάνων διοίκησης της ΚΟΠ ή του διοικητικού συμβουλίου του κοινωφελούς ιδρύματος.
 - c) Ο αριθμός φορολογικού μητρώου.

- d) Ο ετήσιος ισολογισμός του σωματείου και η σχετική έκθεση της εξελεγκτικής Επιτροπής, ή η ετήσια οικονομική χρήση για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες ή ο ετήσιος οικονομικός απολογισμός του κοινωφελούς ιδρύματος.
 - e) Παράβολο ύψους 50 ευρώ.
2. Η Διεύθυνση ΚΟΠ καταχωρεί στον κοινωφελή φορέα το αρχείο ή τις σχετικές μεταβολές. Ο κοινωφελής φορέας ευθύνεται για την ακρίβεια των όσων περιλαμβάνονται στα υπό στοιχεία α έως δ της παρούσης παραγράφου. Επίσης, ευθύνονται για την αποστολή ηλεκτρονικά ή ταχυδρομικά στη Διεύθυνση ΚΟΠ οποιασδήποτε μεταβολής των παραπάνω στοιχείων.

3.4 ΑΡΘΡΟ 4^ο «ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΚΟΠ»

Σύμφωνα με το 4^ο άρθρο «Προϋποθέσεις εγγραφής στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ» του Νομοσχεδίου για τις Κοινωφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινωφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

Στο Ειδικό Μητρώο ΚΟΠ μπορεί να εγγραφεί ΚΟΠ που πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- a) Σύσταση τρία έτη προ της αίτησης εγγραφής της.
- b) Πρόβλεψη στο καταστατικό της ότι:
 - i. Δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν στα όργανα διοίκησης της ΚΟΠ μέλη της κυβέρνησης και υφυπουργοί, βουλευτές, ευρωβουλευτές, πρόεδροι και αντιπρόεδροι ανεξάρτητων διοικητικών αρχών, προϊστάμενοι της τοπικής αυτοδιοίκησης και γενικά όσοι κατέχουν θέσεις σε φορείς ευθύνης.
 - ii. Δεν επιτρέπεται και ακυρώνεται η σύναψη συμβάσεων οποιουδήποτε είδους της ΚΟΠ με πρόσωπα που συμμετέχουν στα όργανα διοίκησης της ΚΟΠ ή με όσους λαμβάνουν αμοιβή ή αντάλλαγμα επαχθές για την ΚΟΠ.
- c) Δεν επιτρέπεται να ορίζονται καταστατικά μέλη της διοίκησης ΚΟΠ από πρόσωπα ή φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

3.5 ΑΡΘΡΟ 5^ο «ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΝΕΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΚΟΠ»

Σύμφωνα με το 5^ο άρθρο «Δικαιολογητικά εγγραφής και ανανέωσης εγγραφής στο ειδικό μητρώο ΚΟΠ» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Για να εγγραφεί μία ΚΟΠ στο Ειδικό Μητρώο ΚΟΠ είναι απαραίτητη η συμπλήρωση ηλεκτρονικής αίτησης και η ηλεκτρονική ή ταχυδρομική αποστολή στη Διεύθυνση ΚΟΠ των ακόλουθων δικαιολογητικών:
 - a) Συστατική πράξη, καταστατικό έγγραφο και τυχόν τροποποιήσεις, τα σχετικά πιστοποιητικά και οι σχετικές δικαστικές αποφάσεις και διαταγές.
 - b) Πρακτικά εκλογής και συγκρότησης διοικητικού συμβουλίου, διαχειριστών, νομίμων εκπροσώπων και λοιπών καταστατικών οργάνων ή/και σχετικές δικαστικές αποφάσεις και διαταγές.
 - c) Πιστοποιητικό της αρμόδιας υπηρεσίας για την μη προσβολή της σύστασης, της εκλογής των οργάνων και της εκπροσώπησης της με τις κατάλληλες δικαστικές αποφάσεις και διαταγές.
 - d) Βεβαίωση έναρξης εργασιών και τυχόν μεταβολές από την αρμόδια φορολογική αρχή.
 - e) Αποδεικτικό ισχύουσας φορολογικής ενημερότητας.
 - f) Βεβαίωση ισχύουσας ασφαλιστικής ενημερότητας.
 - g) Ετήσιο πιστοποιητικό του νόμιμου ελεγκτή για την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και των ετήσιων πιστοποιητικών προηγούμενων ετών εφόσον έχουν εκδοθεί.
 - h) Παράβολο ύψους 200 ευρώ.
2. Τα όργανα διοίκησης της ΚΟΠ για την ετήσια ανανέωση εγγραφής έχουν την υποχρέωση να αποστείλουν ηλεκτρονικά ή ταχυδρομικά την αίτηση και τα δικαιολογητικά που περιγράφονται στα σημεία ε και στ της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου καθώς και τυχόν μεταβολές των δικαιολογητικών των σημείων α έως δ. Σε περίπτωση που υπάρξουν μεταβολές, κατατίθεται υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 στην

οποία αναγράφεται ότι δεν επήλθε μεταβολή. Η ετήσια αίτηση ανανέωσης εγγραφής συνοδεύεται από παράβολο ύψους 50 ευρώ.

3. Η Διεύθυνση ΚΟΠ δικαιούται να ζητήσει αυτεπαγγέλτως πιστοποιητικό ποινικού μητρώου για δικαστική χρήση, από το οποίο να προκύπτει ότι κάποιο μέλος από τα όργανα διοίκησης της ΚΟΠ δεν έχει καταδικαστεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση με ποινή φυλάκισης άνω των έξι (6) μηνών κατά την τελευταία δεκαετία πριν από την υποβολή της αίτησης εγγραφής της ΚΟΠ στο μητρώο.
4. Η Διεύθυνση ΚΟΠ, αφού ελέγξει τα υποβληθέντα δικαιολογητικά, έχει το δικαίωμα να ζητήσει διευκρινίσεις, υποβολή συμπληρωματικών δικαιολογητικών ή προσκόμιση των πρωτοτύπων εγγράφων. Σε περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις εγγραφής, προβαίνει στην εγγραφή στα Μητρώα ή στην ανανέωση εγγραφής. Σε αντίθετη περίπτωση, η Διεύθυνση ΚΟΠ ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα την αιτούσα.
5. Τα όργανα διοίκησης των ΚΟΠ υποχρεούνται να ενημερώνουν εντός τριών μηνών τη Διεύθυνση ΚΟΠ για κάθε μεταβολή των σημείων α έως ζ της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου καθώς και για κάθε αμετάκλητη καταδίκη, όπως προβλέπεται στην παρ. 3 του παρόντος άρθρου. Η παραβίαση της υποχρέωσης αυτής επισύρει τις συνέπειες και κυρώσεις του άρθρου 9. Στοιχεία που δεν έχουν αναγγελθεί έγκαιρα δεν αντιτάσσονται έναντι του Δημοσίου ή τρίτων.

3.6 ΑΡΘΡΟ 6^ο «ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΒΑΣΕΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ»

Σύμφωνα με το 6^ο άρθρο «Λειτουργία και δημοσιότητα των βάσεων δεδομένων» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Κάθε καταχώριση ή εγγραφή στις βάσεις δεδομένων μπορεί να διορθωθεί ή να μεταβληθεί, εφόσον τα νομικά γεγονότα, οι δηλώσεις, τα έγγραφα και τα λοιπά στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί, δικαιολογούν τις καταχωρήσεις που έχουν μεταβληθεί.
2. Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στον διαδικτυακό τόπο των βάσεων δεδομένων είναι στο ελεύθερα προσβάσιμες στους πολίτες σε ηλεκτρονική μορφή, με την επιφύλαξη των διατάξεων προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

3. Το Ειδικό Μητρώο ΚΟΠ απαρτίζεται από το ευρετήριο ΚΟΠ και τη μερίδα που τηρείται ξεχωριστά για κάθε ΚΟΠ και περιλαμβάνει τα δικαιολογητικά του άρθρου 5 καθώς και βεβαιώσεις πιστοποίησης που τυχόν υπάρχουν.

3.7 ΑΡΘΡΟ 7^ο «ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΩΝ ΚΟΠ»

Σύμφωνα με το 7^ο άρθρο «Καθεστώς εγγεγραμμένων ΚΟΠ» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Μία ΚΟΠ μπορεί να χρηματοδοτηθεί από το κράτος μόνον εάν είναι εγγεγραμμένη στο Ειδικό Μητρώο ΚΟΠ.
2. Αποκλειστικά για τις εγγεγραμμένες ΚΟΠ ισχύει το ακόλουθο φορολογικό καθεστώς:
 - a) Το εισόδημα των εγγεγραμμένων ΚΟΠ από κάθε πηγή, (εξαιρέση αποτελούν μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου) φορολογείται με ενιαίο φορολογικό συντελεστή 13%, εκτός εάν προβλέπεται χαμηλότερη φορολογία. Οι εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για τα κοινοφελή ιδρύματα εφαρμόζονται αναλόγως για τον προσδιορισμό του εισοδήματος και τις εκπιπόμενες δαπάνες των εγγεγραμμένων ΚΟΠ.
 - b) Από την επιβολή ΦΠΑ και φόρου επί των σχετικών εισοδημάτων για τέσσερις εκδηλώσεις ετησίως απαλλάσσονται οι ΚΟΠ που είναι εγγεγραμμένες.

3.8 ΑΡΘΡΟ 8^ο «ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΚΟΠ»

Σύμφωνα με το 8^ο άρθρο «Υποχρεώσεις των εγγεγραμμένων στο ΚΟΠ» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Οι ΚΟΠ που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο οφείλουν να τηρούν τις αρχές⁹:
 - a) της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης που εξειδικεύεται στις αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας,
 - b) της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας,
 - c) της διαφάνειας και
 - d) της ειλικρίνειας.
2. Οι εγγεγραμμένες ΚΟΠ για κάθε κρατική χρηματοδότηση πρέπει να υποβάλουν προς καταχώρηση στο Μητρώο ΚΟΠ:
 - a) τα στοιχεία του φορέα της χρηματοδότησης
 - b) τον Προϋπολογισμό και απολογισμό για το κάθε Χρηματοδοτούμενο Πρόγραμμα και ετήσιο πιστοποιητικό νόμιμου ελεγκτή για την εκτέλεση του Χρηματοδοτούμενου Προγράμματος.
3. Σε περίπτωση ανάθεσης έργου, προμήθειας ή υπηρεσίας μέσω δημόσιας σύμβασης, η διαδικασία διενεργείται σύμφωνα με την νομοθεσία που ισχύει. Για την απευθείας επιχορήγηση ΚΟΠ πρέπει να συμφωνεί η επιτροπή που ορίζεται με απόφαση του υπουργού Οικονομικών. Η επιτροπή κρίνει βάσει αιτιολογημένης εισήγησης του αρμόδιου υπουργείου.
4. Η ΚΟΠ σε περίπτωση χρηματοδότησης από τον κρατικό προϋπολογισμό οφείλει να τηρεί ιδιαίτερη λογιστική μερίδα για τα χρηματοδοτούμενα έργα.
5. Επίσης, σε περίπτωση κρατικής χρηματοδότησης έχει την υποχρέωση να τηρεί έναν τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά για αυτό το σκοπό σε Πιστωτικό Ίδρυμα της επιλογής της.
6. Σε περίπτωση ιδιωτικής χρηματικής δωρεάς, εάν το ποσό αυτής υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων Ευρώ (500,00 Ευρώ) ετησίως ανά δωρητή, τότε αυτή καταβάλλεται υποχρεωτικά σε έναν τραπεζικό λογαριασμό σε Πιστωτικό Ίδρυμα της επιλογής της με μοναδικό δικαιούχο την ΚΟΠ. Υποχρεωτικά η καταβολή του ποσού της δωρεάς γίνεται με ονομαστική κατάθεση του δωρητή.
7. Η ΚΟΠ που είναι εγγεγραμμένη πρέπει να τηρεί ιστοσελίδα όπου υποχρεωτικά να δημοσιεύει το ισχύον καταστατικό ή τη συστατική της πράξη, τα στοιχεία των φυσικών

⁹ Όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 1 του Ν. 3871/2010 προσαρμοσμένο κατ' αναλογία στις ΚΟΠ καθώς και να τηρούν τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνουν με την εγγραφή τους στο Μητρώο ΚΟΠ.

προσώπων που απαρτίζουν τα όργανα διοίκησης της ΚΟΠ και τις αρμοδιότητές τους, τον ετήσιο οικονομικό προϋπολογισμό, ισολογισμό και απολογισμό τους, το ετήσιο πιστοποιητικό του νόμιμου ελεγκτή, κάθε χρηματοδοτούμενο από το δημόσιο πρόγραμμα ή δράση, καθώς και στοιχεία πιστοποίησης της ΚΟΠ από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς, εφόσον υφίσταται τιαύτη πιστοποίηση.

3.9 ΑΡΘΡΟ 9^ο «ΚΥΡΩΣΕΙΣ»

Σύμφωνα με το 9^ο άρθρο «Κυρώσεις» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Η Διεύθυνση ΚΟΠ σε περίπτωση μη τήρησης από εγγεγραμμένη ΚΟΠ των υποχρεώσεων των άρθρων 3, 4 και 7 του παρόντος νόμου, θα αποστέλλει στην παραβάτρια ΚΟΠ γραπτή πρόσκληση ώστε να προβεί σε κάθε δέουσα ενέργεια για την άρση της παράβασης και τη συμμόρφωσή εντός συγκεκριμένης ρητής προθεσμίας.
2. Η Διεύθυνση ΚΟΠ σε περίπτωση παρέλευσης της προθεσμίας, θα θέτει την παραβάτρια ΚΟΠ σε καθεστώς αναστολής της εφαρμογής της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου. Αν μετά το πέρας της αναστολής η ΚΟΠ εξακολουθεί να μη συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της, τότε η Διεύθυνση ΚΟΠ δικαιούται να διαγράψει άμεσα την παραβάτρια από το Μητρώο ΚΟΠ και να ενημερώσει σχετικά την παραβάτρια, το Μητρώο ΚΟΠ και κάθε φορέα από τον οποίο λαμβάνει κρατική χρηματοδότηση.
3. Η διαγραφή της παραβάτριας ΚΟΠ από το ειδικό μητρώο ΚΟΠ συνεπάγεται αυτοδίκαιη αναστολή της κρατικής χρηματοδότησης όπως και της υλοποίησης χρηματοδοτούμενων προγραμμάτων.

3.10 ΑΡΘΡΟ 10^ο «ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ»

Σύμφωνα με το 10^ο άρθρο «Εθελοντική απασχόληση» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Για εθελοντική απασχόληση είναι απαραίτητη η εγγραφή στο βιβλίο εθελοντών που συμπληρώνει ο φορέας παροχής εθελοντικής απασχόλησης και τηρείται στο αρχείο του. Το βιβλίο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την Εποπτική Αρχή ενώ το βιβλίο που τηρούν οι λοιποί φορείς παροχής εθελοντικής απασχόλησης πρέπει να είναι θεωρημένο από τη Γραμματεία του ιδίου φορέα. Στο βιβλίο εθελοντών είναι καταχωρημένα τα στοιχεία του εθελοντή, η έναρξη και λήξη της εθελοντικής απασχόλησης και η υπογραφή του τελευταίου.
2. Εγγράφως συνομολογούνται τυχόν ειδικότεροι όροι παροχής της εθελοντικής απασχόλησης. Εξαιρέση αποτελούν οι περιπτώσεις μαζικής συμμετοχής πολιτών σε μονοήμερα ή ολιγόωρα προγράμματα.
3. Ο φορέας παροχής εθελοντικής απασχόλησης:
 - a) Έχει την ευθύνη για τυχόν ζημιές που προξενεί ο εθελοντής κατά την παροχή της εθελοντικής του απασχόλησης στη Φορέα,
 - b) Καλύπτει ιατροφαρμακευτικές και νοσοκομειακές δαπάνες για ατύχημα ή ασθένεια του εθελοντή κατά την εθελοντική απασχόλησή του στον φορέα.
 - c) Σε περίπτωση εθελοντικής απασχόλησης στο εξωτερικό ο φορέας παροχής αναλαμβάνει πλήρως τα έξοδα ταξιδιού, διαβίωσης, καταλύματος, επαναπατρισμού και ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που θα προκύψει κατά τη διάρκεια διαμονής του εθελοντή στο εξωτερικό.
4. Δαπάνες διαμονής, μετακίνησης, διατροφής ή άλλες δαπάνες σχετικές με την εθελοντική απασχόληση του εθελοντή στη ΜΚΟ (ή Φορέα) καλύπτονται από τη ΜΚΟ (ή Φορέα) και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΜΚΟ (ή Φορέα).
5. Δικηγόροι, λογιστές, νόμιμοι ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε εγγεγραμμένες ΚΟΠ άνευ ανταλλάγματος.
6. Η εργατική νομοθεσία δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εθελοντικής απασχόλησης.

3.11 ΑΡΘΡΟ 11^ο «ΕΘΝΙΚΟΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΟΠ»

Σύμφωνα με το 11^ο άρθρο «Εθνικός εισηγητής για τις ΚΟΠ» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Θέση Εθνικού Εισηγητή για τις ΚΟΠ συνιστάται στη Διεύθυνση ΚΟΠ του υπουργείου Εσωτερικών. Αρμοδιότητες του Εθνικού εισηγητή είναι:
 - a) Η παρακολούθηση της εφαρμογής του παρόντος νόμου
 - b) Ο συντονισμός των δράσεων των συναρμόδιων υπουργείων.
 - c) Η συνεργασία με τις ΚΟΠ.
 - d) Η κατάθεση προτάσεων, σε συνεργασία με αντιπροσωπευτικές ενώσεις ΚΟΠ, για τη βελτίωση του νομοθετικού πλαισίου
 - e) Η υιοθέτηση μέτρων ή στρατηγικών για την προώθηση της Κοινωνίας των Πολιτών.
2. Πρόκειται για μετακλητό υπάλληλο της κατηγορίας των ειδικών θέσεων με βαθμό 1^ο. Η θέση αυτή μπορεί να καταληφθεί και από δημόσιο υπάλληλο με απόσπαση και ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, μετά από δημόσια προκήρυξη, με θητεία τεσσάρων (4) ετών, η οποία μπορεί να ανανεώνεται μόνον για μία φορά. Ο Εθνικός εισηγητής είναι κάτοχος μεταπτυχιακού διπλώματος και διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις ή τουλάχιστον πενταετή εμπειρία στον τομέα της Κοινωνίας των Πολιτών.
3. Οι νόμιμες προϋποθέσεις και τα ουσιαστικά προσόντα του εθνικού εισηγητή, η διαδικασία που θα πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις ενός αντικειμενικού συστήματος επιλογών για την πλήρωση διευθυντικών στελεχών του δημοσίου και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι απαραίτητη για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου καθορίζονται με την προβλεπόμενη στο άρθρο 2 παρ. 3 του παρόντος Υπουργική Απόφαση.

3.12 ΑΡΘΡΟ 12^ο «ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»

Σύμφωνα με το 12^ο άρθρο «Μεταβατικές διατάξεις» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

1. Οι ΚΟΠ σε περίπτωση που τα καταστατικά τους δεν προβλέπουν τις οριζόμενες στο άρθρο 3 προϋποθέσεις εγγραφής στο Μητρώο ΚΟΠ, αλλά επιθυμούν την υπαγωγή τους και την εγγραφή τους στο Μητρώο ΚΟΠ, τότε πρέπει να τροποποιήσουν το καταστατικό τους, τηρώντας τις προβλεπόμενες νόμιμες διαδικασίες.

2. Στον παρόντα νόμο ο όρος «Μη Κυβερνητική Οργάνωση» (ΜΚΟ) σε υφιστάμενες διατάξεις νόμων νοείται ταυτόσημος με τον όρο «Κοινοφελής Οργάνωση Πολιτών» (ΚΟΠ).
3. Ένα έτος μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις για τη λειτουργία του αρχείου κοινοφελών φορέων.

3.13 ΑΡΘΡΟ 13^ο «ΚΑΤΑΡΓΟΥΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»

Σύμφωνα με το 13^ο άρθρο «Καταργούμενες διατάξεις» του Νομοσχεδίου για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ) τίθεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο διαφάνειας μεταξύ των σχέσεων του κράτους με τις Οργανώσεις των Πολιτών ως εξής (Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015):

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται το άρθρα 11, η παρ. 7 του άρθρου 12 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 άρθρου 21 Ν. 2819/2000 (ΦΕΚ Α΄ 84) και η παρ. 8 του άρθρου 12 όπως αναριθμήθηκε με το άρθρο 27 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23.01.2013), τα άρθρα 13, 16 και 17 του ν. 2731/1999 (Α΄ 138), τα άρθρα 18 και 19 του ΠΔ 224/2000 (ΦΕΚ Α΄ 193) και οι κανονιστικές πράξεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του ίδιου νόμου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της επομένης παραγράφου.

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ»

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Βασικά στοιχεία της κοινωνικοοικονομικής ζωής της Ελλάδας αποτελούν οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες. Οι οργανισμοί αυτοί λειτουργούν αποτελεσματικά και είναι παραγωγικοί αξιοποιώντας αποδοτικά τους πόρους τους. Οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες επηρεάζουν όχι μόνο την ποιότητα ζωής και την αγοραστική δύναμη των πολιτών αλλά και την οικονομική ζωή γενικότερα αφού πολλοί από τους Οργανισμούς αυτούς εντάσσονται και στα τρία επίπεδα των παραγόντων που επηρεάζουν άμεσα τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Ένα βασικά προσδιοριστικό παράγοντα της ποιότητας των λαμβανομένων αποφάσεων για πολλούς από αυτούς τους οργανισμούς αποτελεί η χρηματοοικονομική οργάνωση των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, καθώς και τον σημαντικότερο μηχανισμό συγκέντρωσης και παρουσίασης των απαραίτητων πληροφοριών για την αξιολόγηση των επιδόσεων τους και της κοινωνικής διαφάνειας και περί δικαίου αισθήματος τα οποία διασφαλίζονται από κανόνες οικονομικής διακυβέρνησης (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015).

4.2 ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

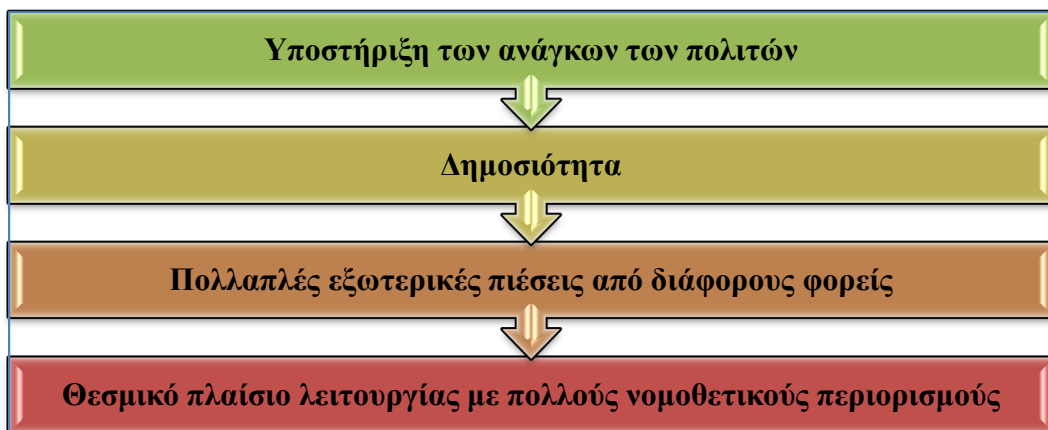
Η δομή και η ανάπτυξη των λογιστικών συστημάτων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων επηρεάζονται σημαντικά από τις ιδιαιτερότητες και τα χαρακτηριστικά τους. Μερικά από τα χαρακτηριστικά αυτά είναι (Σεραφείδης, 2009):

- Η συμβολή από φορείς σημαντικών χρηματικών ποσών, οι οποίοι δεν προσδοκούν την πραγματοποίηση καθαρού κέρδους ή μιας απόδοσης των επενδύσεων τους. Η εισφορά πόρων γίνεται τις περισσότερες φορές για την παροχή υπηρεσιών.

- Δεν υπάρχει άμεση συσχέτιση των εσόδων τους με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Οι περισσότερες από τις υπηρεσίες των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων χαρακτηρίζονται ως δημόσια αγαθά¹⁰.
- Τις κυριότερες πηγές των πόρων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων τους διέπουν, ειδικές νομοθετικές ρυθμίσεις, καθώς και το ύψος που θα εισπραχθεί από κάθε πηγή αλλά και τη χρήση ορισμένων από τους πόρους αυτούς.
- Η αδυναμία χρησιμοποίησης του κέρδους ως μοναδικού κριτηρίου μέτρησης της επίδοσης των Μη κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων. Μια επιχείρηση με προσανατολισμό το κέρδος, παρέχει ένα κριτήριο μέτρησης της συνολικής αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητάς της. Για την αξιολόγηση εναλλακτικών σχεδίων δράσης, το κριτήριο του κέρδους μπορεί να χρησιμοποιηθεί και να παρέχει τη δυνατότητα συγκρίσεων με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις. Συνεπώς ο αντικειμενικός σκοπός των Μη κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων είναι κάτι άλλο από την πραγματοποίηση κέρδους. Ακόμη και αν οι εκροές των οργανισμών εκφραστούν σε χρηματικούς όρους, η διαφορά μεταξύ εισροών και εκροών δεν θα μπορούσε να μετρήσει πόσο καλά οι οργανισμοί αυτοί έχουν επιτύχει τους στόχους τους. Με το χαρακτηριστικό αυτό δυσχεραίνεται σημαντικά το πρόβλημα του σχεδιασμού και ελέγχου αυτών των οργανισμών και επιβάλλεται η διαφορετική μεταχείριση κλασικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως από τους χρήστες τους.
- Κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, οι Μη κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες είναι Οργανισμοί Παροχής Υπηρεσιών στερούνται των πλεονεκτημάτων που έχουν οι επιχειρήσεις παραγωγής και διάθεσης υλικών αγαθών σε ό, τι αφορά το σχεδιασμό και τον έλεγχο της δράσης τους.
- Σε μεγάλη έκταση, οι Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί είναι πολιτικοί Οργανισμοί με ευθύνη τόσο στους πολίτες όσο και σε κυβερνητικούς ή άλλους φορείς οι οποίοι αντιπροσωπεύουν. Στον κύκλο αυτό θα πρέπει να προστεθούν μερικά χαρακτηριστικά, όπως (Σχήμα 4.1) (Σεραφείδης, 2009):

¹⁰ Για παράδειγμα, ένας πολίτης δεν μπορεί να επιβαρυνθεί δίκαια για τις υπηρεσίες ηλεκτροφωτισμού του δρόμου στον οποίο διαμένει γιατί δεν είναι δυνατή η άρνηση της παροχής της υπηρεσίας αυτής σε όσους δεν πληρώνουν ή η επιβάρυνση όλων όσων χρησιμοποιούν την υπηρεσία αυτή. Στόχος της λειτουργίας ενός δήμου είναι μεταξύ άλλων ο ηλεκτροφωτισμός της πόλης και όχι ο ηλεκτροφωτισμός του δρόμου ενός συγκεκριμένου δημότη, έτσι περίπου συμβαίνει και στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες, συνεισφέρουμε δίχως να απαιτούμε.

- Οι ιδρυτές ή οι υπεύθυνοι των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, τουλάχιστον μέχρι ενός ορισμένου σημείου, είναι δυνατόν να υποστηρίζουν τις νομιζόμενες ανάγκες των πολιτών τους παρά το ότι η ικανοποίηση αυτών των αναγκών είναι δυνατόν να μην είναι προς όφελος του μεγαλύτερου μέρους των πολιτών που προσπαθούν να εκπροσωπούν.
- Δημοσιότητα. Το κοινό και ο τύπος έχουν την ανάγκη να γνωρίζουν οτιδήποτε σχετικό με τη δράση των περισσότερων μη κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων με συνέπεια την ύπαρξη αξιόπιστων μηχανισμών πληροφόρησης αλλά και εσωτερικών μηχανισμών ελέγχου.
- Πολλαπλές εξωτερικές πιέσεις από φορείς, πολιτικά κόμματα αλλά και κυβερνήσεις.
- Θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας με πολλούς νομοθετικούς περιορισμούς.



Σχήμα 4.1: Τα χαρακτηριστικά των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών ως πολιτικοί Οργανισμοί.

Πηγή: (Σεραφείδης, 2009).

Με τα παραπάνω χαρακτηριστικά δυσχεραίνεται η διοίκηση και ο έλεγχος των Μη κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων και καθίσταται αναγκαία η ανάπτυξη χρηματοοικονομικών συστημάτων καθώς επίσης και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια της οικονομικής διακυβέρνησης προκειμένου να ανταποκρίνονται στις ιδιαιτερότητες και στην αυξανόμενη πολυπλοκότητα των στόχων τους (Σεραφείδης, 2009).

4.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΜΗ-ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Τις τελευταίες δεκαετίες, η ανάπτυξη της λογιστικής ώστε να ανταποκρίνεται στο συνεχές μεταβαλλόμενο περιβάλλον των οικονομικών μονάδων υπήρξε πράγματι θεαματική.

Ενδεικτικούς σταθμούς αυτής της εξέλιξης αποτελούν η μετάβαση από την ταμειακή βάση της λογιστικής του 19^{ου} αιώνα στη βάση του δεδουλευμένου, η λογιστική κόστους, ο προϋπολογισμός, το πρότυπο κόστος, η λογιστική του τομέα ευθύνης και τα συστήματα χρηματοοικονομικής οργάνωσης του σχεδιασμού και ελέγχου (Παρασκευόπουλος, 2012).

Η λογιστική των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων δεν φαίνεται να ακολουθεί την γενικότερη αυτή ανάπτυξη της λογιστικής μιας και υπάρχουν πολλοί τέτοιοι Οργανισμοί που χρησιμοποιούν ακόμη την ταμειακή βάση, μια πρακτική που έχει εγκαταλειφθεί από τον περασμένο αιώνα. Όμως, τα τελευταία χρόνια οι πιέσεις λόγω των περικοπών των δημοσίων δαπανών για καλύτερη αξιοποίηση των πόρων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων και της αυξανόμενης αναγνώρισης του γεγονότος ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αυτών των Οργανισμών αποτελούν τα ασφαλέστερα μέτρα αξιολόγησης των επιδόσεών τους, είχαν ως αποτέλεσμα η λογιστική των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων να προσελκύσει το ενδιαφέρον της Πανεπιστημιακής Κοινότητας, των Επαγγελματικών Οργανώσεων του Κλάδου και των καθ' ύλη αρμοδίων κρατικών φορέων (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

Έτσι αναπτύχθηκαν συστήματα και μέθοδοι χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής με βάση τις ιδιαιτερότητες των Οργανισμών αυτών. Μεταξύ των συστημάτων και των μεθόδων αυτών διακρίνονται στους ακόλουθους τομείς (Συλλογικό έργο, 2015):

4.3.1 Τομέας της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

4.3.1.1 Λογιστική Κεφαλαίου

Η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αφορούν μια οικονομική οντότητα είναι ο θεμελιώδης σκοπός της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Η ίδια η επιχείρηση (εμπορική, βιομηχανική, παροχής υπηρεσιών κλπ) είναι η οικονομική οντότητα στην οποία εστιάζεται η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική των επιχειρήσεων που επιδιώκουν την πραγματοποίηση κέρδους, και τούτο γιατί τους χρήστες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών τους ενδιαφέρει η οικονομική θέση και το αποτέλεσμα της επιχείρησης προκειμένου να κρίνουν τη διατήρηση του κεφαλαίου της οικονομικής αυτής οντότητας. Οι πόροι που διαθέτουν οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες είναι θεσμοθετημένοι με νόμους και πράξεις της Κεντρικής Διοίκησης. Πολλές

φορές κάθε ένας από τους πόρους αυτούς θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί για ένα συγκεκριμένο σκοπό (για παράδειγμα τα έσοδα από φόρους επί των καυσίμων 2% στις ΗΠΑ πρέπει να διατεθούν για τη συντήρηση των δρόμων) (Συλλογικό έργο, 2015).

Στην τήρηση ξεχωριστών στοιχείων για μια σειρά ξεχωριστών οικονομικών οντοτήτων (κεφαλαίων) μέσα στους Οργανισμούς και στην ανάπτυξη της έννοιας της Λογιστικής Κεφαλαίου οδηγεί η ανάγκη για απόδειξη της συμμόρφωσης ορισμένων δραστηριοτήτων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων στις αντίστοιχες νομοθετικές ρυθμίσεις και περιορισμούς της συμπεριφοράς τους. Η Λογιστική Κεφαλαίου ως βασικό σκοπό της έχει τη διασφάλιση ότι ο Οργανισμός χρησιμοποιεί τους διαθέσιμους σε κάθε κεφάλαιο πόρους μόνο για τους σκοπούς αυτού του κεφαλαίου. Επίσης, βασίζεται στην ύπαρξη διακεκριμένων οικονομικών οντοτήτων με ξεχωριστά χαρακτηριστικά τα οποία τις διακρίνουν μεταξύ τους. Όπως ορίζεται από την Ένωση Λογιστών: «ένα κεφάλαιο είναι μια χρηματοοικονομική και λογιστική οντότητα με ένα αυτοϊσοσκελισμένο σύνολο λογαριασμών, στους οποίους καταχωρούνται μετρητά και άλλοι χρηματοοικονομικοί όροι μαζί με τις αντίστοιχες υποχρεώσεις και την υπολειμματική καθαρή θέση ή τα υπόλοιπα καθώς και οι μεταβολές τους ώστε να καλυφθούν οι συγκεκριμένες δραστηριότητες ή η επίτευξη ορισμένων στόχων σε συμφωνία με ειδικούς κανονισμούς, περιορισμούς ή άλλες ρυθμίσεις» (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

Χρειάζεται να προσεχθεί ιδιαίτερα η διπλή έννοια του «κεφαλαίου». Κάθε κεφαλαίο είναι μια χρηματοοικονομική οντότητα αλλά και μια λογιστική οντότητα. Με τον όρο χρηματοοικονομική οντότητα αναφέρεται η ξεχωριστή φύση και αποστολή του κεφαλαίου όπως αυτές είναι δυνατόν να ορίζονται από νομοθετήματα (με την πολύ ευρεία έννοια του όρου) ενώ με τον όρο λογιστική οντότητα αναφέρεται η ξεχωριστή οικονομική μονάδα η οποία τυγχάνει μεταχείρισης μιας οικονομικής οντότητας για την εξυπηρέτηση των στόχων της λογιστικής. Για παράδειγμα, για τη χρηματοοικονομική λογιστική οικονομική οντότητα αποτελούν ένα μεγάλο βιομηχανικό εργοστάσιο ή ένα μικρό εμπορικό κατάστημα. Αντίθετα, ένας μικρός δήμος μπορεί να αποτελείται από αρκετά κεφάλαια.

4.3.1.2 Τύποι Κεφαλαίων

Τα κεφαλαία ενός Μη Κερδοσκοπικού Οργανισμού καθορίζονται από τις απαιτήσεις νομοθετημάτων και Φορέων, από συλλογικές συμβάσεις, δανειακές συμβάσεις, συμβάσεις δωρεών, επιδοτήσεις κλπ.

Για τις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες συνιστώνται οι πιο πάνω τύποι κεφαλαίων οι οποίοι ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

1. Δημόσια (κυβερνητικά) κεφάλαια (επιχορηγήσεων/επιδοτήσεων)

a) Γενικά Κεφάλαια

Δημιουργούνται για την παρακολούθηση των πόρων που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση της γενικής διοίκησης των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων και την παροχή των παραδοσιακών υπηρεσιών.

b) Ειδικά Κεφάλαια Εσόδων

Προκύπτουν οποτεδήποτε ένας φόρος ή ένα άλλο έσοδο εκχωρείται από το Νόμο στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες για να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για συγκεκριμένο σκοπό.

c) Κεφάλαια έργων (ή επενδυτικών προγραμμάτων).

Δημιουργείται όταν ένα επενδυτικό πρόγραμμα εγκριθεί νόμιμα και κλείνει όταν ολοκληρωθεί το έργο.

d) Κεφάλαια εξυπηρέτησεως Δανείων

Δημιουργείται για την συσσώρευση των αναγκαίων πόρων που είναι τόκοι για την καταβολή χρεολυσιών και τόκων μακροπρόθεσμων δανείων.

e) Κεφαλαίοι τοπικών βελτιώσεων

Είναι τα κεφάλαια ειδικών εισφορών από εκτελούμενα έργα και χρησιμοποιούνται όταν παρέχονται υπηρεσίες ή έργα τα οποία ωφελούν ιδιαίτερα μια συγκεκριμένη ομάδα πολιτών, όπως π. χ. αποχέτευση, πεζοδρόμια, κ.λπ.

f) Ιδιοκτησιακά κεφάλαια

2. Επιχειρησιακά κεφάλαια

Τα επιχειρησιακά κεφάλαια χρησιμοποιούν οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες για δραστηριότητες με τις οποίες παρέχονται υπηρεσίες στο κοινό τιμολογούμενες ανάλογα με τη χρήση.

Γενικά καλύπτουν δραστηριότητες οι οποίες χρηματοδοτούνται και λειτουργούν κατά τρόπο ίδιο με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις.

a) Κεφάλαια Εσωτερικών Υπηρεσιών

Δημιουργήθηκαν για τη συνεχή βελτίωση της αποδοτικότητας, όπως οι προμήθειες κλπ. Παρακολουθούν τους πόρους και τις υπηρεσίες που παρέχονται από κεντρικές υπηρεσιακές λειτουργίες των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.

3. Διαχειριστικά κεφάλαια

a) Κεφάλαια Κληροδοτημάτων, δωρεών

Χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση των κληροδοτημάτων ιδιωτών ή οργανισμών ή των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.

4. Ομάδες λογαριασμών

Τα πιο πάνω κεφάλαια συμπληρώνονται από:

- a) Μια ομάδα λογαριασμών πάγιου ενεργητικού.**
- b) Μια ομάδα γενικών Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων.**

4.3.1.3 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Η Λογιστική Κεφαλαίου ως τελικό προϊόν της έχει την κατάρτιση μιας σειράς χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμοσμένων στις ιδιαιτερότητες των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, όπως, Ισολογισμός για κάθε κεφάλαιο και Ενοποιημένος Ισολογισμός των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, Κατάσταση Εσόδων, Δαπανών και Μεταβολών των παρακρατηθέντων κερδών, Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής θέσης, Κατάσταση Προϋπολογιστικών και Απολογιστικών Δαπανών και Κατάσταση Πραγματοποιηθέντων και Προϋπολογισθέντων Εσόδων (Κάντζος, 2007).

4.3.2 Η Τροποποιημένη βάση του Δεδουλευμένου

Η αρχή του δεδουλευμένου είναι μια θεμελιώδης αρχή της σύγχρονης χρηματοοικονομικής λογιστικής. Μέχρι πρόσφατα οι Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί χρησιμοποιούν σε μεγάλη κλίμακα την ταμιακή βάση. Σύμφωνα με αυτή τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται όταν εισπράττονται και καταβάλλονται αντίστοιχα. Αντίθετα, σύμφωνα με τη βάση του δεδουλευμένου τα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται τη λογιστική περίοδο κατά την οποία παρέχονται οι αντίστοιχες υπηρεσίες ανεξάρτητα αν εισπράχθηκαν μια προηγούμενη περίοδο ή πρόκειται να εισπραχθούν σε μια μελλοντική περίοδο. Αντίστοιχα, τα έξοδα θα πρέπει να καταγράφονται τη λογιστική περίοδο στην οποία λαμβάνεται το αντίστοιχο όφελος ανεξάρτητα από το εάν η πληρωμή τους έγινε ή θα γίνει (Τσιατούρας, 2013).

Δύο διαμετρικά αντίθετες προσεγγίσεις αποτελούν η ταμιακή βάση και η βάση του δεδουλευμένου. Η τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου είναι μια προσέγγιση η οποία υιοθετήθηκε από την πλειοψηφία των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων και βρίσκεται μεταξύ των πιο πάνω ακραίων λύσεων. Σύμφωνα με αυτή τα έσοδα αναγνωρίζονται τη λογιστική περίοδο την οποία είναι μετρήσιμα και διαθέσιμα. Τέλος, τα έξοδα αναγνωρίζονται γενικά την περίοδο κατά την οποία λαμβάνονται τα υλικά ή οι υπηρεσίες ή πραγματοποιείται ή δημιουργείται αντίστοιχη υποχρέωση (Groppelli & Nikbakht, 2012).

4.3.2.1 Η ένταξη Λογαριασμών Προϋπολογισμού στο σχέδιο των Λογαριασμών

Πολλοί μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί ενσωματώνουν τους προϋπολογισμούς τους στο σχέδιο των λογαριασμών τους, έτσι ώστε να έχουν την δυνατότητα να δημοσιεύουν τα απολογιστικά, αποτελέσματα σε σύγκριση με τα προϋπολογισθέντα. Η λογιστική αυτή προσέγγιση δίνει τη δυνατότητα στους Κυβερνητικούς κυρίως φορείς να διαπιστώσουν κατά πόσο οι εγκριθέντες προϋπολογισμοί εκτελέστηκαν σωστά (Παρασκευόπουλος, 2012).

4.3.2.2 Η χρησιμοποίηση του διπλογραφικού συστήματος για την καταγραφή των λογιστικών γεγονότων

Θεμελιακή προϋπόθεση αποτελεσματικής λειτουργίας όλων των λογιστικών συστημάτων αποτελεί η χρησιμοποίηση της διπλογραφικής λογιστικής (Παρασκευόπουλος, 2012).

4.3.3 Στον τομέα της Διοικητικής Λογιστικής και των συστημάτων σχεδιασμού και ελέγχου

4.3.3.1 Προϋπολογισμός

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί έχουν μια πολύ μακριά ιστορία στην χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών.

Ο Προϋπολογισμός είναι το πρόγραμμα δράσης που βοηθάει τη διοίκηση να διευθύνει τον οργανισμό πιο αποδοτικά. Οι πρώτοι προϋπολογισμοί ήταν εκτιμήσεις των δαπανών και των αναγκών για τη χρηματοδότησή τους πόρων χωρίς έμφαση στα προγράμματα που έπρεπε να υλοποιηθούν με ταυτόχρονη παρακολούθηση της ανάλωσης των δαπανών (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

4.3.3.2 Προϋπολογιστικός Έλεγχος

Ραγδαία και φυσικό επακόλουθο της ανάπτυξης του μανάτζμεντ ήταν η εξέλιξη των προϋπολογισμών. Μέτα τους προϋπολογισμούς εσόδων και εξόδων υπάρχουν τα συστήματα προϋπολογιστικού ελέγχου όπου οι πόροι σχετίζονται με το προϊόν των υπηρεσιών. Τα συστήματα αυτά χρησιμοποιούνται συνώνυμα με τους όρους Προϋπολογισμοί Επιδόσεων, Προϋπολογισμοί Προγραμμάτων ή Προϋπολογισμοί κόστους.

Οποιοδήποτε σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου αποτελείται από τη δομή και τη διαδικασία. Η διαδικασία βρίσκεται εντός των στόχων αυτής της εργασίας γι' αυτό δεν εξετάζεται μόνο η δομή αυτών των συστημάτων.

Ένα σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει δύο κύριες κατηγορίες λογαριασμών: τους λογαριασμούς προγραμμάτων και τους λογαριασμούς των τομέων ευθύνης. Με τους λογαριασμούς προγραμμάτων εμφανίζεται το πλήρες κόστος της υλοποίησης των προγραμμάτων ενώ με τους λογαριασμούς των τομέων ευθύνης

εμφανίζονται τα ελεγχόμενα έξοδα λειτουργίας των κέντρων ευθύνης (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

1. Η Δομή των λογαριασμών κέντρων ευθύνης

Το κέντρο ευθύνης είναι μία μονάδα της οποίας ο προϊστάμενος μπορεί να διενεργήσει κάποιες πράξεις των οποίων έχει την κύρια υπευθυνότητα. Για παράδειγμα, ένα δημοτικό σχολείο ή ένα συνεργείο επισκευών αποτελούν κέντρα ευθύνης. Οι περισσότερες Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες με εξαίρεση τις πολύ μικρές αποτελούνται από κέντρα ευθύνης αρκετών επιπέδων.

Υπάρχουν δύο είδη κέντρων ευθύνης: τα κέντρα αποστολής και τα κέντρα εσωτερικών υπηρεσιών.

Το έργο ενός κέντρου αποστολής συμβάλλει άμεσα στην επίτευξη των στόχων του Οργανισμού ενώ το έργο ενός κέντρου εσωτερικών υπηρεσιών συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων άλλων κέντρων ευθύνης (κέντρων αποστολής ή κέντρων εσωτερικών υπηρεσιών). Οι δαπάνες ενός κέντρου εσωτερικών υπηρεσιών επιβαρύνουν τα κέντρα ευθύνης, γι' αυτό και στον προϋπολογισμό εμφανίζονται στο κόστος των κέντρων αποστολής.

Τα κέντρα αποστολής και τα κέντρα εσωτερικών υπηρεσιών μπορούν να οργανωθούν ως κέντρα εξόδων, κέντρα κέρδους και πολύ σπάνια στην περίπτωση των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων ως κέντρα επενδύσεων.

Κέντρο εσόδων είναι ένα κέντρο του οποίου μετριούνται οι εισροές (π.χ. έσοδα) χωρίς όμως να υπάρχει χρηματική μέτρηση των εκροών του, ενώ σε ένα κέντρο κέρδους μετριούνται οι χρηματικές εισροές και εκροές του και προσδιορίζεται ένα κέρδος ως διαφορά των χρηματικών μεγεθών (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

2. Η Δομή των Λογαριασμών Προγραμμάτων

Όταν όλοι οι Οργανισμοί επιδιώκουν την υλοποίηση κάποιων προγραμμάτων δεν είναι αναγκαίο το άνοιγμα λογαριασμών για ξεχωριστά προγράμματα, ειδικά όταν κάθε κέντρο ευθύνης έχει την υπευθυνότητα υλοποίησης ενός προγράμματος. Αντίθετα, όταν η υλοποίηση ενός προγράμματος προϋποθέτει τη συμμετοχή περισσότερων κέντρων ευθύνης τότε μόνο κρίνεται σκόπιμη η δημιουργία ξεχωριστών λογαριασμών για κάθε πρόγραμμα. Τα

προγράμματα και τα συνθετικά στοιχεία τους μπορούν να ταξινομηθούν ως άμεσα (ανεξάρτητα, κύρια) ή ως βοηθητικά (εξαρτώμενα) (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

3. Άλλοι τύποι Λογαριασμών

Σε ένα σύστημα προϋπολογισμού μπορεί να υπάρχουν ακόμη:

- a) Λογαριασμοί Λειτουργιών που δημιουργούνται για τη συγκέντρωση πληροφοριών αναφορικά με το κόστος εργασιών που είναι κοινές σε πολλά κέντρα ευθύνης.
- b) Λογαριασμοί κατ' είδος εξόδων.

Η δομή των λογαριασμών μιας Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας δεν είναι ασυνήθιστα περίπλοκη παρά το γεγονός ότι παρουσιάστηκαν αρκετές κατηγορίες λογαριασμών. Οι διάφοροι λογαριασμοί με τον κατάλληλο συντονισμό είναι δυνατόν να συνθέσουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα στο οποίο το μέγεθος του λογιστικού έργου θα εξαρτάται από τον αριθμό των συναλλαγών και όχι από τον αριθμό των λογαριασμών.

- c) Κριτήρια αποτελέσματος-κλειδιά

Τα κριτήρια αποτελέσματος - κλειδιά αποτελούν ένα πολύ σημαντικό μέρος της δομής, αν και η δομή των συστημάτων προϋπολογιστικού ελέγχου αποτελείται συνήθως από μια δέσμη λογαριασμών. Το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων ενός Οργανισμού μετριέται με τα κριτήρια αυτά.

- d) Λογιστική κόστους.

Τα τελευταία χρόνια πολλοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τη λογιστική κόστους παρά τη σημαντική καθυστέρηση ανάπτυξης και εισαγωγής συστημάτων λογιστικής κόστους στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες. Βέβαια όταν ένας οργανισμός δεν χρησιμοποιεί τη λογιστική βάση του δεδουλευμένου τότε το σύστημα κόστους του είναι στη φύση του «στατιστικό» και δεν μπορεί να συνδεθεί με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής εμπλουτίζονται με νέες μεθόδους και πρακτικές όπως για παράδειγμα την μέθοδο των μεταφερόμενων τιμών ή το σύστημα των ομοειδών συγκρίσεων, ώστε οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί της διεθνούς Κοινότητας στην να βελτιστοποιήσουν την αποδοτικότητά τους (Πιτσαρής & Γρεβενίτης, 2008).

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ»

5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Θεμελιώδη έννοια του δημοσίου αλλά και του ιδιωτικού λογιστικού αποτελεί ο προϋπολογισμός, με τον οποίο καθορίζεται το ετήσιο δημοσιονομικό πρόγραμμα.

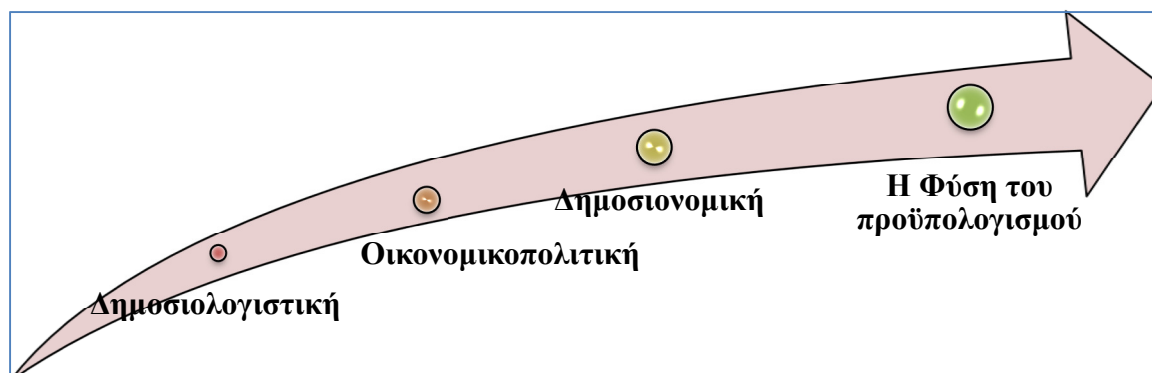
Ο ορισμός του Προϋπολογισμού δίνεται ως εξής: «Είναι η διοικητική πράξη με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα έξοδα για ένα οικονομικό έτος (ο.ε.), τα οποία κατατάσσονται σε ειδικούς λογαριασμούς κατά κεφάλαιο και άρθρα (κωδικούς αριθμούς εσόδων/εξόδων Κ.Α.Ε)¹¹».

Η Φύση του προϋπολογισμού έχει τριπλή σημασία, δηλαδή (Σχήμα 5.1) (Καραγιώργου, 2014):

- **Δημοσιολογιστική**, αφού μέσω του προϋπολογισμού χαράσσεται η μελλοντική οικονομική πορεία των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων για ένα χρονικό διάστημα, προσδιορίζοντας τα αναμενόμενα έσοδα και καθορίζοντας τα όρια των εξόδων και διαμορφώνοντας το πλαίσιο για την επίτευξη των σκοπών του, με τη διαμόρφωση του δημοσιονομικού προγράμματος
- **Οικονομικοπολιτική**, από την στιγμή που ο προϋπολογισμός για την κάλυψη των αναγκών των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, συνιστά την επίτευξη των σκοπών του με έναν οικονομικοπολιτικά υπεύθυνο τρόπο, σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να έχει αρμονική σχέση με τις ανάγκες και την κάλυψη αυτών με ορθολογιστικό τρόπο και
- **Δημοσιονομική**, καθώς ο προϋπολογισμός δεν είναι μια απλή λογιστική κατάσταση των προβλέψεων εσόδων και εξόδων, αλλά πρόκειται για μια σημαίνουσα πράξη, που προγραμματίζει και συντονίζει τις δραστηριότητες των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών

¹¹Σχετικές διατάξεις άρθρο 1-2 του Β.Δ. 15-7/15-6-1959, άρθρα 155-156 του Ν.3462/2006, και άρθρο 5 του Ν.2362/1995

Οντοτήτων, ώστε να διαμορφωθεί η επενδυτική πολιτική και ο έλεγχος της λογιστικής ορθότητας, της νομιμότητας και της οικονομικής αποδοτικότητας.



Σχήμα 5.1: Η Φύση του προϋπολογισμού.

Πηγή: (Καραγιώργου, 2014).

Το είδος του προϋπολογισμού των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων καθορίζεται κατόπιν κοινής απόφασης μεταξύ των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών (Κοινή Υπουργική Απόφαση: ΚΥΑ) (άρθρο 155 παρ. 2 του Ν.3462/2006).

Η υπ' αρ. 7028/3-2-2004 ΚΥΑ (ΦΕΚ 253/τ.Β'/9-2-2004) εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης, με την οποία καθορίστηκε ο νέος τύπος προϋπολογισμού των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.

Η ανωτέρω ΚΥΑ έκτοτε έχει τροποποιηθεί σε ορισμένα σημεία με την έκδοση μεταγενέστερων ΚΥΑ, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 175 του Ν.3463/2006, και οι οποίες δίνουν οδηγίες κατάρτισης των προϋπολογισμών των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων για το επόμενο ο.ε., οι οποίες είναι οι εξής: «η υπ' αρ. 64871/2007 (ΦΕΚ 253/τ.Β'/15-11-2007), η υπ' αρ. 67146/2008 (ΦΕΚ 2246/τ.Β'/29-10-2008), η υπ' αρ. 3966/2011 (ΦΕΚ 141/τ.Β'/9-2-2011), η υπ' αρ. 50698/2011 (ΦΕΚ 2832/τ.Β'/14-12-2011), η υπ' αρ. 47490/2012 (ΦΕΚ 3390/τ.Β'/18-12-2012)».

Ωστόσο η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 175 του Ν.3463/2006, αντικαταστάθηκε από την παρ. 9 του άρθρου 77 του Ν.4172/2013, με την οποία ορίζεται ότι «Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών που εκδίδεται τον Ιούλιο κάθε έτους, παρέχονται οδηγίες για την κατάρτιση, εκτέλεση και αναμόρφωση προϋπολογισμού των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων [...]» δυνάμει της οποίας στις 31-7-2013 εκδόθηκε: η υπ' αρ. 30842/2013 ΚΥΑ (ΦΕΚ 1896/τ.Β'/1-8-2013)

Ειδικότερα η υπ' αρ. 29530/25-7-2014 ΚΥΑ (ΦΕΚ 2059/τ'Β/29-7-2014) εκδόθηκε για την κατάρτιση προϋπολογισμού ο.ε. 2015, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 77 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 64 του Ν.4270/2014 (Καραγιώργου, 2014).

5.2 ΑΡΧΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι βασικές αρχές που διέπουν την κατάρτιση των προϋπολογισμών, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247/τ.Α'/1995) μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 7 του Ν.3871/2010 (ΦΕΚ 141/τ.Α'/2010) σε συνδυασμό με το άρθρα 49 του Ν.4270/2014 (ΦΕΚ 143/τ.Α'/22014), είναι (Καραγιώργου, 2014):

5.2.1 «Αρχή της ετήσιας διάρκειας»

Κατά την αρχή της ετήσιας διάρκειας, οι δημοσιονομικές πράξεις του προϋπολογισμού αναφέρονται στο οικονομικό έτος που αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους (Καραγιώργου, 2014).

5.2.2 «Αρχές της ενότητας και της καθολικότητας»

Οι Αρχές της ενότητας και της καθολικότητας είναι οι εξής (Καραγιώργου, 2014):

- a) Όλα τα δημόσια έσοδα και τα έξοδα σύμφωνα με την αρχή της ενότητας καταγράφονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό.
- b) Όλα τα δημόσια έσοδα και έξοδα σύμφωνα με την αρχή της καθολικότητας, εμφανίζονται στον προϋπολογισμό. Επίσης, περιλαμβάνονται και τα αποθεματικά, αλλά και οι εγγυήσεις του δημοσίου και των μελλοντικών χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων.
- c) Σύμφωνα με αυτές τις αρχές δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί κανένα έσοδο και καμία δαπάνη εάν δεν αντιστοιχεί σε Κωδικό Αριθμό Εσόδων/Εξόδων (ΚΑΕ) του προϋπολογισμού (αρχή ενότητας) και καμία δαπάνη, πέραν των εγκεκριμένων πιστώσεων (αρχή καθολικότητας), δεν μπορεί να αποτελέσει το αντικείμενο ανάληψης ή εντολής.

5.2.3 «Αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων»

Οι Αρχές της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων είναι οι εξής (Καραγιώργου, 2014):

- a) Με την αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα και έξοδα του προϋπολογισμού με εκ των προτέρων αναλυτική κωδική κατάταξη, την οποία ορίζει με σχετική απόφαση ο Υπουργός Οικονομικών και η οποία επικαιροποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα.
- b) Η χρήση πίστωσης για την ικανοποίηση διαφορετικής ανάγκης από αυτή που αναγράφεται στον προϋπολογισμό απαγορεύεται κατά την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων.

5.2.4 «Αρχή της ειλικρίνειας και της ακρίβειας του προϋπολογισμού»

Η αρχή της ειλικρίνειας και της ακριβείας του προϋπολογισμού προβλέπει ότι τα έσοδα και έξοδα του προϋπολογισμού πρέπει να είναι, όσο γίνεται, ειλικρινή και ακριβή και τα πραγματικά στοιχεία όπου βασίζονται οι προβλέψεις να μην υπερεκτιμώνται ή υποτιμώνται, καθώς και να συμφωνεί με τις λοιπές εκτιμήσεις της Κυβέρνησης.

Στις ανωτέρω αρχές προστίθενται αντίστοιχα και η Αρχή της δημοσιότητας, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 159 παρ.5 του Ν.3463/06 και 266 παρ.6 του Ν.3852/2010 καθώς επίσης και του άρθρου 35 του Ν.4270/2014 (Καραγιώργου, 2014).

5.2.5 «Αρχή της δημοσιότητας»

Υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων αναρτάται συνοπτική οικονομική κατάσταση του προϋπολογισμού και δημοσιεύεται σε μία (1) τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή σε εφημερίδα που εκδίδεται στα όρια του νομού όπου εδρεύουν οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες¹².

Διευκρινίζεται ότι η προαναφερθείσα κατάσταση αναρτάται υποχρεωτικά στην επίσημη ιστοσελίδα των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων (αρθ.266 παρ.6 ν.3852/2010) αλλά και στη «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» (αρθ.2 παρ.4 ν.3861/2010). Αν δεν διενεργηθεί η

¹² Άρθρο 266 παρ.6 του Ν.3852/2010.

δημοσίευση στη «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» δεν εκτελείται ο προϋπολογισμός (αρθ.4 ν.3861/2010), καθώς οι προϋπολογισμοί των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων εμπίπτουν στο αρθ.2 παρ.4 περ.6 ν.3861/2010¹³ (Καραγιώργου, 2014).

5.2.6 Αρχή της ισοσκελίσης

Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται και υποβάλλεται ισοσκελισμένος. Επιπρόσθετα σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.4270/2014, η δημοσιονομική θέση της Γενικής Κυβέρνησης (κατά το Ευρωπαϊκό Σύστημα Οικονομικών Λογαριασμών: ΕΣΟΛ) πρέπει να είναι ισοσκελισμένη ή πλεονασματική (Καραγιώργου, 2014).

5.3 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Σημειώνεται ότι βάσει του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής (ΜΠΔΣ) (Ν.4093/2012) στο οποίο περιλαμβάνεται και ο μεσοπρόθεσμος στόχος και η πορεία προσαρμογής προς αυτόν, οι ενδεικτικοί ετήσιοι στόχοι του ελλείμματος ή του πλεονάσματος και του χρέους της Γενικής Κυβέρνησης και οι στόχοι ισοζυγίου των ενοποιημένων προϋπολογισμών των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, για κυλιόμενη περίοδο των επόμενων από τη σύνταξη του ΜΠΔΣ τεσσάρων ετών, οι οποίοι τίθενται στα πλαίσια της επίτευξης του μεσοπρόθεσμου δημοσιονομικού στόχου και της πορείας προσαρμογής προς αυτόν.

Ως εκ τούτου για τις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες, οι οποίες ανήκουν στο ισοζύγιο (επιχορηγούνται) της Γενικής Κυβέρνησης και δεσμεύονται από το ΜΠΔΣ, κατά τη σύνταξη του προϋπολογισμού τους, εκτός των προαναφερόμενων αρχών, έχουν ισχύ και:

- «οι γενικές αρχές διαχείρισης των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 33 (α. Αρχή της δημοσιονομικής διαχείρισης, β. Αρχή της Υπευθυνότητας και της Λογοδοσίας, γ. Αρχή της διαφάνειας και δ. Αρχή της ειλικρίνειας)»
- «οι γενικές αρχές του δημοσιονομικού σχεδιασμού του άρθρου 34»
- «οι κανόνες δημοσιονομικής θέσης του άρθρου 35»

¹³ Και ειδικότερα η δημοσίευση της περίληψης αυτού στο αρθ.3 παρ.4 ν.3861/2010.

- «οι γενικές αρχές του δημοσιονομικού σχεδιασμού του χρέους του άρθρου 36» και
- «οι γενικές αρχές του δημοσιονομικού σχεδιασμού της πορείας προσαρμογής του άρθρου 37 του Ν.4270/2014».

Στο πλαίσιο εφαρμογής αυτών των αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης, όπως ορίζονται με τον ανωτέρω νόμο (Ν.4270/2014), αλλά και της επίτευξης της οικονομικής εξυγίανσης των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, συνίσταται και λειτουργεί το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων το οποίο έχει αρμοδιότητα την αξιολόγηση και τη διατύπωση γνώμης επί των σχεδίων των προϋπολογισμών, τη συνεχή παρακολούθηση και τη διασφάλιση της ορθής εκτέλεσης σε μηνιαία βάση του προϋπολογισμού των φορέων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, καθώς και τη συμμόρφωσή τους με τους δημοσιονομικούς κανόνες, τους στόχους και τα όρια των πιστώσεων, σύμφωνα με το εκάστοτε ισχύον Μ.Π.Δ.Σ. και το Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης (Καραγιώργου, 2014).

5.4 ΣΤΑΔΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ

Τα στάδια και οι προθεσμίες κατάρτισης του προϋπολογισμού ορίζονται πλέον από το άρθρο 77 του Ν.4173/2013.

5.4.1 Έως το τέλος Ιουνίου

Μέχρι το τέλος Ιουνίου στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα πράττονται οι παρακάτω διαδικασίες (Καραγιώργου, 2014):

- το συμβούλιο της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας καθορίζει το ανώτατο ύψος του προϋπολογισμό εξόδων κάθε κοινότητας για το επόμενο οικονομικό έτος.
- το συμβούλιο της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας σχεδιάζει τον προϋπολογισμό εξόδων της κοινότητας, το οποίο δεν υπερβαίνει το ανώτατο ποσό που καθορίστηκε από το συμβούλιο¹⁴.

¹⁴Σημείωση: Τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής όταν το Συμβούλιο της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας έχει μεταβιβάσει συγκεκριμένες, αποφασιστικού χαρακτήρα αρμοδιότητες κατ' εφαρμογή των άρθρων 83 παρ. 9 και 84 παρ. 6 του Ν 3852/2010.

5.4.2 Έως την 20^η Ιουλίου

Μέχρι την 20^η Ιουλίου στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα πράττονται οι παρακάτω διαδικασίες (Καραγιώργου, 2014):

- «το σχέδιο της κοινότητας, μαζί με την αιτιολογική έκθεση, αποστέλλεται στην οικονομική επιτροπή και εάν δεν καταρτιστεί ή υποβληθεί εμπρόθεσμα από την κοινότητα, το σχέδιο του προϋπολογισμού εξόδων καταρτίζεται από αυτήν».
- «το προσχέδιο αυτού κατατίθεται στην οικονομική επιτροπή από την εκτελεστική επιτροπή»¹⁵.

5.4.3 Έως την 5^η Σεπτεμβρίου

Μέχρι την 5^η Σεπτεμβρίου στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα πράττονται οι παρακάτω διαδικασίες (Καραγιώργου, 2014):

- «το προσχέδιο που παραδίδει η εκτελεστική επιτροπή εξετάζεται από την οικονομική επιτροπή, καθώς και το σχέδιο του προϋπολογισμού εξόδων εκάστης κοινότητας»
- «μέριμνα για την ενσωμάτωση του σχεδίου του προϋπολογισμού στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων του Υπουργείου Εσωτερικών, προκειμένου το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των ΜΗΚΟ (Παρατηρητήριο) του άρθρου 4 του ν. 4111/2013».

5.4.4 Έως το τέλος Οκτωβρίου

Μέχρι το τέλος Οκτωβρίου στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα πράττονται οι παρακάτω διαδικασίες (Καραγιώργου, 2014):

- «από το Παρατηρητήριο εκδίδεται σχετική γνώμη επί του σχεδίου του προϋπολογισμού και από το Υπουργείο Εσωτερικών παρέχονται οδηγίες για την ανάλογη διαμόρφωση του σχεδίου του προϋπολογισμού»,
- «η οικονομική επιτροπή συνεδριάζει και υποβάλλει το σχέδιο του προϋπολογισμού στο συμβούλιο προς συζήτηση και ψήφιση»,

¹⁵Σημείωση: Για τη σύνταξη του προσχεδίου, η εκτελεστική επιτροπή συγκεντρώνει και αξιολογεί τυχόν προτάσεις των υπηρεσιών των ΜΗΚΟ, καθώς και της επιτροπής διαβούλευσης, εφόσον αυτή υπάρχει. Εάν το προσχέδιο δεν καταρτιστεί ή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα στην οικονομική επιτροπή, τότε καταρτίζεται από αυτήν

- «εάν το σχέδιο προϋπολογισμού των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων δεν καταρτιστεί ή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα στο συμβούλιο, τότε το ίδιο το συμβούλιο καταρτίζει και ψηφίζει τον προϋπολογισμό έως την προθεσμία της επόμενης παραγράφου».

5.4.5 Έως την 15^η Ιουλίου

Μέχρι την 15^η Ιουλίου στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα πράττονται οι παρακάτω διαδικασίες (Καραγιώργου, 2014):

- «ο προϋπολογισμός και το Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης (ΟΠΔ) (άρθρο 4 του ν. 4111/2013) ψηφίζεται από το συμβούλιο της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, σε μία ειδική συνεδρίαση γι' αυτόν το σκοπό»¹⁶.
- «υποβάλλονται σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή για έλεγχο στην αρμόδια για την εποπτεία Αρχή, μαζί με τα απαραίτητα δικαιολογητικά».

5.4.6 Έως την 31^η Δεκεμβρίου

Μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα πράττονται οι παρακάτω διαδικασίες (Καραγιώργου, 2014):

- τον έλεγχο επί του προϋπολογισμού και του ΟΠΔ ασκεί η Διοίκηση της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, επίσης επικυρώνει τον προϋπολογισμό και εγκρίνει το ΟΠΔ (άρθρο 77 παρ. 6 του Ν.4172/2013).

Μάλιστα σε περίπτωση που η Διοίκηση της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας διαπιστώσει ότι (Καραγιώργου, 2014):

- a) ο προϋπολογισμός έχει καταρτιστεί παραβαίνοντας την ΚΥΑ ή την κείμενη νομοθεσία, αναπέμπει τον προϋπολογισμό στο Συμβούλιο προς τροποποίηση αυτού εντός 15 ημερών.

¹⁶Αν το σχέδιο του προϋπολογισμού και το Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης δεν καταρτιστούν και δεν υποβληθούν από την οικονομική επιτροπή ή αν ο πρόεδρος του συμβουλίου δεν μεριμνήσει για να συγκαληθεί το συμβούλιο έως τη 15^η Νοεμβρίου, το συμβούλιο συνέρχεται αυτοδίκαια την πρώτη Κυριακή μετά την ημερομηνία αυτή και ώρα 11π.μ. στο συνήθη χώρο συνεδριάσεών του και προχωρεί στη σύνταξη και ψήφισή τους. Σε περίπτωση που το συμβούλιο και πάλι δεν συντάξει και ψηφίσει τον προϋπολογισμό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο, συνέρχεται αυτοδίκαια εκ νέου, την αμέσως επόμενη Κυριακή και ώρα 11 π.μ. στο συνήθη χώρο συνεδριάσεών του και προχωρεί στη σύνταξη και ψήφισή τους.

- b) ο προϋπολογισμός έχει καταρτιστεί υπό τις προβλεπόμενες οδηγίες, αλλά το ΟΠΔ δεν πληροί τους όρους της παραγράφου 4 της αριθμ. 7261/2013 ΚΥΑ, τότε ο προϋπολογισμός εγκρίνεται και επιστρέφεται στην Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα μόνο το ΟΠΔ για να διορθωθεί, να υποβληθεί εκ νέου και να εγκριθεί από την Διοίκηση.
- Η Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα μετά την επικύρωση μεριμνά για την ενσωμάτωση αυτού, καθώς και όποιου άλλου στοιχείου που τυχόν έχει ζητηθεί στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων του Υπουργείου Εσωτερικών.

5.4.7 Κυρώσεις

Η μη τήρηση των ανωτέρω προθεσμιών, η οποία αποτελεί παράβαση καθήκοντος κατά την κείμενη νομοθεσία, μπορεί να επιφέρει Κυρώσεις. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 77 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατόπιν κοινής απόφασης των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από αιτιολογημένη εισήγηση της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Εσωτερικών, μπορεί να επιβάλλεται παρακράτηση και μη απόδοση μέρους ή του συνόλου της μηνιαίας τακτικής επιχορήγησης της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ), πλην των προνοιακών επιδομάτων (Καραγιώργου, 2014):

- a) για όσο χρόνο καθυστερεί η ενσωμάτωση του σχεδίου και του επικυρωμένου προϋπολογισμού στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων που τηρείται στο Υπουργείο Εσωτερικών, καθώς και η ψήφιση και αποστολή του προϋπολογισμού προς έλεγχο στην αρμόδια, για την εποπτεία της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, Αρχή και
- b) στην περίπτωση κατάρτισης και ψήφισης προϋπολογισμού, κατά παρέκκλιση των οδηγιών της κοινής υπουργικής απόφασης.

Επιπλέον, η μη τήρηση, από τα αρμόδια όργανα, των τασσόμενων εκ του νόμου προθεσμιών και διαδικασιών συνιστά πειθαρχική και αστική ευθύνη κατά τις διατάξεις των άρθρων 141, 142 και 143.

5.5 ΠΡΟΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΑ ΨΗΦΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΛΗΨΗ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Προτού καταρτιστεί ο προϋπολογισμός θα πρέπει να έχει προηγηθεί λήψη απόφασης του Συμβουλίου της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας για

επιβολή/αναπροσαρμογή ή μη δικαιωμάτων από δωρεές ή επιδοτήσεις/επιχορηγήσεις, ώστε να συμπεριληφθούν στα έσοδα αυτού.

Για να προσδιοριστεί το ύψος των συντελεστών επιβολής των ανταποδοτικών δωρεών ή επιδοτήσεων/επιχορηγήσεων πρέπει τα έσοδα (Καραγιώργου, 2014):

- Να καλύπτουν το σύνολο των δαπανών των αντίστοιχων υπηρεσιών προκειμένου να μην δημιουργούνται ελλείμματα σε αυτές τις υπηρεσίες, συνυπολογίζοντας παράλληλα τυχόν διαφορές λόγω της ανεπαρκούς κάλυψης της δαπάνης
- Να μην υπερβαίνουν το ύψος των δαπανών που είναι απαραίτητα για την παροχή των ανταποδοτικών υπηρεσιών, αλλιώς υποκρύπτεται φορολογία, κατά παράβαση της αρχής της ανταποδοτικότητας
- Να καλύπτουν αποκλειστικά και μόνο τις δαπάνες των αντίστοιχων υπηρεσιών και να μην εξυπηρετούν άλλες δαπάνες των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.

Συνεπώς, μεταξύ άλλων στην απόφαση επιβολής των τελών αναγράφονται υποχρεωτικά τα σχετικά στοιχεία εσόδων και εξόδων, με τους σχετικούς ΚΑ του προϋπολογισμού που προκύπτουν:

- Από την εκτέλεση του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους
- Από την εκτέλεση της περιόδου από την αρχή του τρέχοντος έτους έως και το μήνα που καταρτίστηκε το σχέδιο του επόμενου
- Από την εκτέλεση του προηγούμενου προϋπολογισμού για την ίδια ως άνω περίοδο
- Από την εκτίμηση εισπράξεων και δαπανών για το σύνολο του έτους 2014, για παράδειγμα, η οποία υπολογίζεται βάσει της χρονικής πορείας εκτέλεσης του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους.

Από τη στιγμή που τα εισπραττόμενα έσοδα του έτους 2014 δεν πρόκειται να καλύψουν τη δαπάνη της ανταποδοτικής υπηρεσίας του 2014, τότε το ποσό που δεν καλύπτεται πρέπει να συνυπολογιστεί στην απόφαση καθορισμού του ύψους των τελών για το 2015, επιφέροντας αύξηση αυτών. Το ίδιο, θα πρέπει να συνυπολογίζεται και τυχόν υπερκάλυψη της δαπάνης από τα εισπραττόμενα έσοδα¹⁷.

¹⁷Σημειώνεται ότι η ισοσκελίση των εσόδων- εξόδων νοείται επί του συνόλου των κωδικών αριθμών όπου τέτοιου είδους έσοδα ή έξοδα εγγράφονται, συμπεριλαμβανομένων και α) των εσόδων από τα ανταποδοτικά έσοδα από παρελθούσες «απαιτήσεις» που βεβαιώνονται για πρώτη φορά (υποκατηγορία 211 των εσόδων), των

Για την ψήφιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού έκαστου έτους των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η προηγούμενη κατάρτιση -κατά περίπτωση- του Τεχνικού Προγράμματος για το έτος αυτό.

Πιο συγκεκριμένα, πριν την κατάρτιση του προϋπολογισμού απαιτείται απόφαση του τεχνικού προγράμματος, ώστε να συμπεριληφθούν στο σχέδιο του προϋπολογισμού και με ιδιαίτερο κωδικό αριθμό τα προς εκτέλεση έργα (νέα ή συνεχιζόμενα) με τις αντίστοιχες πιστώσεις τους. Γίνεται φανερό, λοιπόν, ότι το Τεχνικό Πρόγραμμα και ο Προϋπολογισμός έχουν άμεση συνάφεια και είναι άρρηκτα συνδεδεμένοι.

Ειδικότερα, όσον αφορά την κατάρτιση του Τεχνικού Προγράμματος, το άρθρο 208 του Ν.3463/2006 αναφέρει ότι «Τα Συμβούλια, καθώς και τα Διοικητικά Συμβούλια των Συνδέσμων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων οφείλουν, τουλάχιστον δύο (2) μήνες πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους, να έχουν αποφασίσει για το ετήσιο τεχνικό πρόγραμμα που περιλαμβάνει κατόπιν προτεραιότητας τα έργα εκείνα που πρέπει να εκτελεστούν και των οποίων η δαπάνη πρέπει να αντιμετωπιστεί με τα κάθε είδους έσοδα του προϋπολογισμού. Για κάθε έργο η δαπάνη υπολογίζεται κατά προσέγγιση, μετά από προκαταρκτικές εκθέσεις, προμελέτες, μελέτες ή άλλα στοιχεία».

Με τη σχετική απόφαση του Τεχνικού Προγράμματος θα πρέπει με σαφήνεια να αποτυπώνεται εάν ένα έργο είναι συνεχιζόμενο ή νέο, καθώς και το ποσό της δαπάνης του που θα συντελεστεί εντός του έτους, τον ΚΑ εξόδων που θα βαρύνει και, τέλος την πηγή χρηματοδότησής του με αντίστοιχη αποτύπωση του ΚΑ εσόδων.

Στον προϋπολογισμό εγγράφονται νέα έργα χρηματοδοτούμενα από ίδια έσοδα, και άρα και στο τεχνικό πρόγραμμα, μόνο εάν στοιχειοθετείται από τις αντίστοιχες εγγραφές εσόδων η χρηματοδότηση τους¹⁸.

εισπρακτέων υπολοίπων από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη τακτικά έσοδα (υποκατηγορία 321) και του τυχόν αδιάθετου χρηματικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης (ΚΑ 513), και β) των υποχρεώσεων παρελθόντων οικονομικών ετών (κατηγορία 81) και των επισφαλειών (ΚΑ 85) σε σχέση με τον ΚΑ 321 σύμφωνα με τη μεθοδολογία που ορίζεται στην υπ' αρ. 29530/2014 ΚΥΑ. (σχετ. η υπ' αρ. 22/23745/15-4-2008 εγκύκλιος και τα υπ' αριθμ. πρωτ. 50106/31-12-2013 και 32505/10-έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών). Ωστόσο, κατά τον υπολογισμό των εξόδων των ανταποδοτικών υπηρεσιών δεν θα πρέπει να συμπεριληφθούν χρηματοδοτούμενες από ειδικευμένα έσοδα δαπάνες, όπως επιχορηγήσεις από άλλους φορείς.

¹⁸Άρθρο 1 παρ. 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ.

Συνεπώς, δεν μπορεί να εκτελεστεί κανένα έργο και να θεωρηθεί νόμιμη η δαπάνη εάν δεν περιλαμβάνεται στο ετήσιο τεχνικό πρόγραμμα και εάν η δαπάνη δεν έχει εγγραφεί στον αντίστοιχο κωδικό του εγκεκριμένου ετήσιου προϋπολογισμού.

Με την παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν.4172/2013 ο προϋπολογισμός απεμπλέκεται από την υποχρέωση κατάρτισης του Πενταετούς Επιχειρησιακού Προγράμματος και του Ετησίου Προγράμματος Δράσης το οποίο πρέπει να εκπονεί η Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα, κι άρα για την ψήφιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού κάθε έτους χρειάζεται μόνο η κατάρτιση Τεχνικού Προγράμματος για αυτό το έτος¹⁹.

5.6 ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΣΗΜΕΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

5.6.1 Ισοσκελισμένος προϋπολογισμός

Ο στόχος ενός προϋπολογισμού είναι η ισοσκέλιση, δηλαδή, από τη μια το σύνολο των εσόδων θα πρέπει να είναι ίσο με το σύνολο των δαπανών συν το αποθεματικό και από την άλλη το σύνολο των δαπανών, χωρίς να συμπεριλαμβάνονται τα χρεολύσια, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των εσόδων αφαιρούμενων των εσόδων από δάνεια (Τσακλαγκάνος, 2007).

5.6.2 Ρεαλιστικός - μη ελλειμματικός προϋπολογισμός

Στον προϋπολογισμό θα πρέπει να είναι καταγεγραμμένες όλες οι δαπάνες και τα έσοδα των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων που πρέπει να πληρωθούν αλλά και να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους.

Όταν υπερεκτιμηθούν τα έσοδα ή η εγγραφή εσόδων που δεν πρόκειται να εισπραχθούν, τότε ουσιαστικά πρόκειται για ένα μη ρεαλιστικό προϋπολογισμό και προκύπτει η παράβαση της αρχής της ισοσκέλισης, καθιστώντας τον ελλειμματικό (Τσακλαγκάνος, 2007).

¹⁹Άρθρο 2 παρ. 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ.

5.6.3 Πρόβλεψη εσόδων - μη πλασματικών εγγραφών

Στην εγγραφή των εσόδων απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή, καθώς θα πρέπει να έχουν σχέση με την πραγματικότητα, καθώς αυτά θα καθορίσουν και το ανώτατο ύψος των δαπανών.

Τα ίδια έσοδα της Ομάδας Εσόδων Ι των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων θα πρέπει να υπολογίζονται με κριτήριο τα διαχειριστικά αποτελέσματα των προηγούμενων ετών, σε συνάρτηση με τις εισπράξεις που έγιναν κατά το έτος κατάρτισης του προϋπολογισμού αλλά και του προηγούμενου αυτού²⁰.

Για τα εισπρακτέα υπόλοιπα βεβαιωθέντων ετών κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη, χρειάζεται πρόβλεψη της μη εισπραξής τους ανάλογη με το βαθμό εισπραξιμότητας των προηγούμενων ετών προς αποτύπωση των επισφαλειών Ομάδα Εσόδων ΙΙ²¹.

Τα έσοδα που προέρχονται από μεταβιβαστικές πληρωμές Υπουργείων, από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων, από την ένταξη σε Πρόγραμμα της Ε.Ε. εγγράφονται μόνο μετά από έκδοση σχετικής απόφασης-πράξης του Υπουργείου ή σχετικής απόφασης ένταξης στο ΠΔΕ ή Πρόγραμμα της Ε.Ε., αντίστοιχα. Μάλιστα, οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες τόσο στην κατηγορία εσόδων από επιχορηγήσεις, όσο και στην κατηγορία των αντίστοιχων δαπανών, εγγράφουν ως έσοδο τις προβλεπόμενες κατανομές που θα λάβουν και αντίστοιχα τις δαπάνες που εκτιμούν ότι θα πραγματοποιήσουν κατ' έτος και όχι τη συνολική έγκριση χρηματοδότησης και το συνολικό κόστος των έργων²² (Τσακλαγκάνος, 2007).

Τέλος, η εγγραφή εσόδου ως προϊόν δανείου συντελείται μόνο κατόπιν νομίμως συναφθείσας δανειακής σύμβασης²³.

5.6.4 «Εγγραφή υποχρεωτικών δαπανών»

Οι υποχρεωτικές δαπάνες σε έναν προϋπολογισμό εγγράφονται κατά προτεραιότητα όπως καθορίζονται με την παρ. 1 του άρθρου 158 του Ν.3463/2006, όπως

²⁰ Τμήμα Β1 του άρθρου 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ.

²¹ Τμήμα Β2 του άρθρου 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ.

²² Τμήμα Α11 του άρθρου 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ.

²³ Τμήμα Β5 του άρθρου 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ.

αυτή συμπληρώθηκε με την παρ.3 του άρθρου 23 του Ν.3536/07, την παρ.5 του άρθρου 49 του Ν.3943/2011 και την παρ. 6 του άρθρου 2 του Ν.4038/2012. Παρακάτω ακολουθούν οι δαπάνες και είναι οι εξής (Καραγιώργου, 2014):

- a)** Τα έξοδα παράστασης, η αποζημίωση των συμβούλων για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του συμβουλίου και των επιτροπών των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, όπως και τα έξοδα κίνησης των προέδρων των συμβουλίων.
- b)** Οι κάθε είδους αποδοχές του προσωπικού, μαζί με τα κατ' αποκοπή έξοδα κίνησης.
- c)** Οι παροχές σε είδος για την προστασία των εργαζομένων.
- d)** Η γραφική ύλη, τα έντυπα και τα βιβλία των υπηρεσιών, η δαπάνη κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, τα τέλη ταχυδρομικών και τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, αλλά και κάθε είδους καύσιμο και ελαγιολιπαντικά.
- e)** Τα μισθώματα των ακινήτων που χρησιμοποιούνται για τις υπηρεσίες των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.
- f)** Τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης.
- g)** Τα τοκοχρεολύσια των δανείων.
- h)** Τα έξοδα υποχρεωτικής από το νόμο ασφάλισης οχημάτων.
- i)** Οι ετήσιες εισφορές υπέρ των συνδέσμων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.
- j)** Οι δαπάνες πραγματοποίησης των συμβάσεων συνεργασίας και των προγραμματικών συμβάσεων.
- k)** Οι επιχορηγήσεις των ιδρυμάτων και νομικών προσώπων κάθε Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας ως προς το ποσό που αναγράφεται στην οικεία συστατική πράξη.
- l)** Οι δαπάνες για την εκτέλεση των τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων και για την εξόφληση των εκκαθαρισμένων οφειλών.
- m)** Οι εισφορές που επιβάλλονται κατόπιν ειδικών νόμων.
- n)** Τα ποσά για την προμήθεια υλικών και τροφίμων σχετικά με την κοινωνική προστασία και αλληλεγγύη.
- o)** Οι δαπάνες μετά από την εκτέλεση των διετών προγραμμάτων δράσης των κοινωφελών επιχειρήσεων.
- p)** Οι δαπάνες που προκύπτουν από συμβάσεις ανάθεσης εκτέλεσης έργων, εργασιών, προμηθειών, υπηρεσιών και μελετών.

5.6.5 «Δαπάνες που εγγράφονται κατά προτεραιότητα (εκτός των υποχρεωτικών) - Συνεχιζόμενες δαπάνες»

Από την νομοθεσία προκύπτει ότι, εκτός από τις υποχρεωτικές δαπάνες, προβλέπεται η κατά προτεραιότητα εγγραφή στον προϋπολογισμό των συνεχιζόμενων δαπανών, δηλαδή εκείνων που είχαν αναληφθεί και δεν εκτελέστηκαν το προηγούμενο οικονομικό έτος. Πιο συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη εκτέλεσης ολόκληρης ή ενός μέρους της ανάληψης υποχρέωσης εντός του ο.ε., αυτή μετά από σχετική ανακλητική απόφαση του διατάκτη για ολική ή μερική διαγραφή του ποσού που δεσμεύτηκε μπορεί να ανατραπεί. Πριν από την ανάληψη οποιασδήποτε νέας υποχρέωσης, στην αρχή κάθε οικονομικού έτους, δεσμεύεται με νέα απόφαση ανάληψης υποχρέωσης ισόποση με το ανεξόφλητο μέρος των αναλήψεων πίστωση που ανατρέπονται σύμφωνα με τα παραπάνω. Σε βάρος του εναπομένοντος υπολοίπου αναλαμβάνονται νέες υποχρεώσεις μετά τις κατά τα παραπάνω δεσμεύσεις πιστώσεων²⁴.

Στην αρχή κάθε οικονομικού έτους πριν γίνει ανάληψη οποιασδήποτε νέας υποχρέωσης, μεταφέρονται στα λογιστικά βιβλία του φορέα και δεσμεύονται πιστώσεις ισόποσες με το ανεξόφλητο μέρος των αναλήψεων υποχρεώσεων του προηγούμενου οικονομικού έτους, αλλά και του ύψους των εγκρίσεων αναλήψεων υποχρεώσεων σε βάρος του προϋπολογισμού του τρέχοντος έτους που παρασχέθηκαν τα προηγούμενα έτη. Σε βάρος του εναπομένοντος υπολοίπου αναλαμβάνονται νέες υποχρεώσεις μετά τις κατά τα ανωτέρω δεσμεύσεις πιστώσεων²⁵ (Καραγιώργου, 2014).

5.6.6 «Πολυετείς δαπάνες»

Στον προϋπολογισμό εγγράφονται και οι πολυετείς δαπάνες κατά προτεραιότητα. Πρόκειται για δαπάνες που έχουν αναληφθεί το προηγούμενο/α ο.ε. αλλά βαρύνουν τμηματικά ή εξολοκλήρου τα επόμενα έτη του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής (ΜΠΔΣ). Οι πολυετείς δαπάνες, μαζί με τις μισθώσεις ακινήτων, φυλάσσονται από την οικονομική υπηρεσία της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας έως την εξόφληση της υποχρέωσης σε ιδιαίτερο φάκελο και θα πρέπει με την έναρξη κάθε

²⁴ Άρθρο 5 παρ. 4 του ΠΔ 113/2010, άρθρο 66 παρ. 7 του Ν.4270/2014.

²⁵ Άρθρο 21 παρ. 8 του Ν.2362/19955 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 21 του Ν.3871/2010.

οικονομικού έτους το ανάλογο ποσό να καταχωρείται στο βιβλίο Μητρώο κατά απόλυτη προτεραιότητα²⁶.

Ακόμα ορίζεται ρητά στην παρ. 1 του άρθρου 67 του Ν.4270/2014 ότι οι σχετικές εγκρίσεις αναλήψεις πολυετών δαπανών από το αρμόδιο όργανο κοινοποιούνται στην οικεία Αποκεντρωμένη Διοίκηση, ώστε να λαμβάνεται υπόψη κατά τον έλεγχο νομιμότητας του προϋπολογισμού του ο.ε. που αφορά η δαπάνη (Καραγιώργου, 2014).

5.6.7 «Οφειλές Παρελθόντων Οικονομικών Ετών (ΠΟΕ)»

Οι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών σε όλους τους φορείς της γενικής κυβέρνησης, πρέπει να διασφαλίζουν υπεύθυνα²⁷ ότι «όλες οι εκκρεμείς υποχρεώσεις και τα απλήρωτα τιμολόγια θα μεταφέρονται στο επόμενο οικονομικό έτος και θα εκκαθαρίζονται με ιεραρχημένο τρόπο»²⁸.

Ουσιαστικά οι υποχρεώσεις από οφειλές ΠΟΕ είναι οφειλές ενταλματοποιηθέντων δαπανών, των οποίων δεν κατέστη δυνατή η εξόφλησή τους όπως είχαν προβλεφθεί, αναληφθεί και τιμολογηθεί. Το αποτέλεσμα είναι να μην μεταφέρονται στους οικείους ΚΑ του νέου προϋπολογισμού, δηλαδή στους ίδιους αρχικά ΚΑ, αλλά να αποτυπώνονται στους ΚΑ της κατηγορίας 81 «Πληρωμές υποχρεώσεων παρελθόντων ετών»²⁹. Αυτό σημαίνει ότι αποτελούν εξ ορισμού υποχρεώσεις που πρέπει να εγγραφούν στον νέο προϋπολογισμό και να αναληφθούν κατά προτεραιότητα. Επιπλέον επισημαίνεται ότι οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες οφείλουν να προτάσσουν χρονικά την τακτοποίηση των παλαιότερων οφειλών έναντι αυτών που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του έτους, ιδίως όταν πρόκειται για το ίδιο είδος δαπάνης ή βρίσκονται στο ίδιο επίπεδο προτεραιότητας³⁰ (Καραγιώργου, 2014).

5.6.8 «Περιορισμός δαπανών»

Όσον αφορά την εγγραφή των υποχρεωτικών δαπανών και λόγω της υποχρέωσης κατάρτισης ρεαλιστικών προϋπολογισμών, με εγγραφή μόνο δαπανών που έχουν τη δυνατότητα να χρηματοδοτηθούν από τα έσοδα που πρόκειται να εισπραχθούν, τονίζεται η

²⁶ Άρθρο 5 παρ. 2 του ΠΔ 113/2010.

²⁷ Άρθρο 3B παρ. 4 του Ν3262/1995, άρθρο 10 του ΠΔ 113/2010.

²⁸ Περίπτωση ε' της παρ. 3 του άρθρου 22Α του Ν.2362/1995 όπως προστέθηκε με το άρθρο 23 του Ν.3871/2010, περίπτωση ε' της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν.4270/2014.

²⁹ Παρ.11 του άρθρου 9 του Ν.4071/2012.

³⁰ Εγκύκλιο 30/19664/20-4-2011 ΑΔΑ: 4ΑΓ3Κ-1.

ανάγκη άσκησης περιοριστικής πολιτικής στις δαπάνες, ώστε να συγκρατηθούν αυτές στα χαμηλότερα, δυνατά επίπεδα. Για παράδειγμα, σημειώνονται οι παρακάτω δαπάνες για τις οποίες θα πρέπει να εξεταστεί η δυνατότητα πρόβλεψης χαμηλότερων ποσών σχετικά με το προηγούμενο οικονομικό έτος. Αυτές είναι οι εξής (Καραγιώργου, 2014):

1. Οι δαπάνες υπερωριακής απασχόλησης του προσωπικού, με σκοπό την αντιμετώπιση των εκτάκτων υπηρεσιακών αναγκών και η έγκρισή τους, αφού πρώτα εξαντληθούν όλα τα περιθώρια αξιοποίησής του εντός του ωραρίου εργασίας,
2. Οι δαπάνες υπηρεσιακών μετακινήσεων, προμηθειών, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος κ.ο.κ.,
3. Οι προαιρετικές δαπάνες του άρθρου 202 του Ν. 3463/2006 όλων των ειδών (π.χ. επιχορηγήσεις Ν.Π.Δ.Δ., συλλόγων, βοηθήματα σε οικονομικά αδύνατους κ.ο.κ.) πρέπει να περιορισθούν, μέσα στα προβλεπόμενα όρια και με τον περιορισμό της δυνατότητας χρηματοδότησής τους από τις τυχόν εισπράξεις της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας.

5.6.9 «Εγγραφή έργων»

Οι εγγραφές των έργων στον προϋπολογισμό και οι αντίστοιχες εγγραφές στο Τεχνικό Πρόγραμμα θα πρέπει να συνάδουν.

Νέα έργα χρηματοδοτούμενα από ίδια έσοδα εγγράφονται στον προϋπολογισμό μόνο εφόσον στοιχειοθετείται από τις αντίστοιχες εγγραφές εσόδων η χρηματοδότηση τους.

Για κάθε έργο, υπηρεσία, προμήθεια ή μελέτη, ανεξάρτητα από την πηγή χρηματοδότησης τους, είναι απαραίτητη η εγγραφή τους ως δαπάνη στον Π/Υ. Εάν υπάρχουν επιχορηγήσεις, στο σκέλος των εσόδων είναι εγγεγραμμένα αντίστοιχα μόνο τα ποσά που τυχόν θα αποδοθούν στο δήμο εντός του οικονομικού έτους. Το αποτέλεσμα αυτό ισχύει για την κατηγορία εσόδων από επιχορηγήσεις επενδύσεων, αλλά και για την κατηγορία των αντίστοιχων δαπανών. Στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες εγγράφονται ως έσοδα οι προβλεπόμενες κατανομές και αντίστοιχα οι δαπάνες που τυχόν θα πραγματοποιήσουν ετησίως και όχι τη συνολική έγκριση χρηματοδότησης και το συνολικό κόστος των έργων.

Για την μη αναγραφή στον προϋπολογισμό κατατμημένων πιστώσεων ενιαίων έργων, σύμφωνα με τα όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν.3274/2004 χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή. Οι διατάξεις για την μη αναγραφή

κατατημένων πιστώσεων ισχύουν για τις εργασίες (παροχή υπηρεσιών) και για τις κάθε είδους προμήθειες για τις οποίες δεν ισχύει η εξαίρεση αναγραφής (Καραγιώργου, 2014).

5.6.10 «Ανταποδοτικότητα δωρεών, επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων»

Τα έσοδα που προκύπτουν από ανταποδοτικές δωρεές, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις μέλλεται να καλύψουν κάθε δαπάνη σχετική με τις ανταποδοτικές υπηρεσίες εξαιτίας των οποίων εισπράττονται.

Ακόμα, τα τέλη καθαριότητας και φωτισμού, σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ.11 του Ν.1828/1989 και κατά πάγια νομολογία, έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα και συνεπώς η νομιμότητα της επιβολής τους είναι συνάρτηση της ύπαρξης μίας αναλογικής σχέσης μεταξύ εσόδων και απαιτούμενων δαπανών, για την παροχή των υπηρεσιών καθαριότητας και φωτισμού. Ως εκ τούτου, η διάθεση μέρους των παραπάνω εσόδων για μη άμεσα συναρτημένους σκοπούς με την παροχή των υπηρεσιών αυτών, δεν είναι σύννομη, καθώς θα ακύρωνε την αναλογικότητα της σχέσης αυτής (αρχή της ανταποδοτικότητας).

Άρα, τα έσοδα από ανταποδοτικά τέλη θα πρέπει (Καραγιώργου, 2014):

- a) Να καλύπτουν το σύνολο των δαπανών, ώστε να μην δημιουργούνται ελλείμματα στις αντίστοιχες υπηρεσίες,
- b) Να μην υπερβαίνουν το ύψος των δαπανών που χρειάζονται για την παροχή των ανταποδοτικών υπηρεσιών, διαφορετικά υποκρύπτεται φορολογία και
- c) Να καλύπτουν αποκλειστικά και μόνο τις δαπάνες των αντίστοιχων υπηρεσιών.

Είναι αξιοσημείωτο ότι η ισοσκέλιση των εσόδων - εξόδων ανταποδοτικής υπηρεσίας γίνεται στο σύνολο των κωδικών αριθμών, όπου εγγράφονται τέτοιου είδους έσοδα ή έξοδα. Επίσης, για να προσδιοριστούν τα έξοδα των ανταποδοτικών υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη όλες οι δαπάνες της υπηρεσίας που έχει ως αρμοδιότητα τη συγκεκριμένη αντιπαροχή αλλά και οι δαπάνες τυχόν άλλων υπηρεσιών μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στις ανταποδοτικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

Στην ισοσκέλιση ανταποδοτικών εσόδων – εξόδων συμπεριλαμβάνονται και (Καραγιώργου, 2014):

- a) τα ανταποδοτικά έσοδα από προηγούμενες «απαιτήσεις» που βεβαιώνονται για πρώτη φορά, τα εισπρακτέα υπόλοιπα από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη τακτικά έσοδα και το τυχόν αδιάθετο χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης, και
- b) οι υποχρεώσεις παρελθόντων οικονομικών ετών και οι επισφάλειες.

Τέλος, όταν υπολογίζονται τα έξοδα των ανταποδοτικών υπηρεσιών δεν θα πρέπει να συμπεριληφθούν οι χρηματοδοτούμενες δαπάνες από ειδικευμένα έσοδα, όπως είναι οι επιχορηγήσεις από άλλους φορείς.

5.6.11 «Αποθεματικό»

Το Αποθεματικό είναι μια ειδική πίστωση, η οποία προβλέπεται στον προϋπολογισμό για την πρόληψη τυχόν ανεπάρκειας των πιστώσεων από απρόοπτες δαπάνες ή για την αύξηση πιστώσεων ΚΑ που έχουν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό και δεν επαρκούν για τη δημιουργία νέων πιστώσεων που δεν είχαν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό κατά την κατάρτιση αυτού.

Ουσιαστικά το αποθεματικό αποτελεί πίστωση με πλασματική έννοια και περιλαμβάνει ποσά που διατίθενται για την αναπλήρωση πιστώσεων και την πρόληψη ενδεχόμενης ανεπάρκειας των τακτικών εγγεγραμμένων πιστώσεων. Ωστόσο απαιτείται προσοχή προκειμένου το αποθεματικό να μην υπερβαίνει το 5% των τακτικών εσόδων της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας (Καραγιώργου, 2014).

5.6.12 «Ορθή κωδικοποίηση»

Στην ορθή απεικόνιση των ΚΑ εσόδων – εξόδων θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή, για την τήρηση της αρχής της ειδίκευσης του προϋπολογισμού αλλά και για την επίτευξη της ομοιόμορφης απεικόνισης τους και της μέγιστης δυνατής ομοιογένειας στην παραγόμενη δημοσιονομική πληροφορία.

Οι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών είναι υπεύθυνοι για την εγγραφή εσόδων και εξόδων στους ΚΑ του προϋπολογισμού ώστε να γίνει στους ορθούς - κατάλληλους ΚΑ και στις σχετικές υπηρεσίες βάσει της υπ' αριθμ. 7028/2004 ΚΥΑ, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει.

Από το εγκεκριμένο κωδικολόγιο στον προϋπολογισμό του φορέα δεν πρέπει να σημειώνεται καμία απόκλιση. Οι αρμόδιες αρχές, για τον έλεγχο νομιμότητας της απόφασης

ψήφισης του προϋπολογισμού, πρέπει να εξετάζουν την ανάπτυξη των ΚΑΕ σε αυτόν. Σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, οποιαδήποτε απόκλιση, αποτελεί αιτία αναπομπής του αρχικού προϋπολογισμού και των μετέπειτα αναμορφώσεών του³¹ (Καραγιώργου, 2014).

5.6.13 «Δικαιολογητικά κατά τον έλεγχο»

Στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση υποβάλλονται οι προς έλεγχο προϋπολογισμοί και η επικύρωση αυτών θα πρέπει να συνοδεύεται από τα δικαιολογητικά, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στο έγγραφο υπ'αρ. 66115/45336/21-10-2014. Περιληπτικά τα σημαντικότερα είναι τα εξής (Καραγιώργου, 2014):

- Η απόφαση του Συμβουλίου και της Οικονομικής Επιτροπής της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, μαζί με τις αποδεικτικές δημοσίευσης αυτών, οι οποίες θα φέρουν τον ΑΔΑ
- Τα πρακτικά της Συνεδρίασης της Επιτροπής Διαβούλευσης και της Εκτελεστικής Επιτροπής
- Η γνώμη του Παρατηρητηρίου και οι οδηγίες του Υπουργείου Εσωτερικών
- Η αιτιολογική έκθεση της οικονομικής επιτροπής, όπου θα γίνεται ειδική μνεία στο μήνα αναφοράς και στα σημεία όπου το προς έγκριση υποβληθέν σχέδιο του προϋπολογισμού διαφοροποιείται από το υποβληθέν προσχέδιο στο Παρατηρητήριο
- Τα τρία τεύχη του προϋπολογισμού υπογεγραμμένα από τα μέλη του Δ.Σ. (έντυπη υποβολή) και το ψηφιακό αρχείο του προϋπολογισμού (ηλεκτρονική υποβολή)
- Τα στατιστικά δελτία με τις υπογραφές του στατιστικού ανταποκριτή και του προϊσταμένου της οικονομικής υπηρεσίας
- Οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας που έχουν σχέση με την επιβολή των φόρων, δικαιωμάτων και εισφορών
- Η απόφαση του Συμβουλίου της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας που αφορά την ψήφιση του Προγράμματος
- Η απόφαση της Οικονομικής Επιτροπής και του Συμβουλίου της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας σχετικά με την κατάρτιση και την ψήφιση του Ολοκληρωμένου Πλαισίου Δράσης (Ο.Π.Δ), μαζί με τις σχετικές αποφάσεις των Διοικητικών Συμβουλίων των ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ τους.

³¹ Άρθρο 2 της υπ' αρ. 29530/2014 ΚΥΑ, το υπ'αρ 35841/22-9-2014 έγγραφο του ΥΠΠΕΣ.

- Οι μισθοδοτικές καταστάσεις και η ανακεφαλαιωτική βεβαίωση του τμήματος μισθοδοσίας
- Η βεβαίωση ταμειακής υπηρεσίας σχετικά με το ύψος του χρηματικού υπολοίπου με περαιτέρω διάκριση ανά πηγή προέλευσης και προορισμό
- Η βεβαίωση της οικονομικής υπηρεσίας ότι όλες οι υποχρεωτικές δαπάνες έχουν εγγραφεί
- Η αναλυτική κατάσταση με τις τοκοχρεολυτικές δόσεις των δανείων
- Ο πίνακας οφειλών ΠΟΕ
- Η βεβαίωση της τεχνικής υπηρεσίας για την καταγραφή των έργων και την πηγή χρηματοδότησής του
- Η βεβαίωση ισοσκέλισης ανταποδοτικών εσόδων και εξόδων
- Η αναλυτική απεικόνιση των συνεχιζόμενων δαπανών και των πολυετών αναλήψεων με αναφορά στους ΚΑ όπου αυτές έχουν εγγραφεί.

5.7 ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

5.7.1 «Μισθοδοσία – υπερωρίες»

Οι προβλέψεις δαπανών για τις αποδοχές του πάσης φύσεως προσωπικού, όταν πραγματοποιείται η κατάρτιση του προϋπολογισμού, υποχρεωτικά πρέπει να συνοδεύονται από λεπτομερείς καταστάσεις και πλήρη ανάλυση των πιστώσεων (όπως μισθοί, τυχόν αυξήσεις μισθών, καθώς και υπερωρίες και αμοιβές από συλλογικά όργανα). Ταυτόχρονα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα δημοσιονομικά αποτελέσματα που προκαλεί το πρόγραμμα διαθεσιμότητας -κινητικότητας του δημοσίου τομέα στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες, η ενδοαυτοδιοικητική κινητικότητα, καθώς και ο προβλεπόμενος αριθμός αποχωρήσεων προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης.

Αναφορικά με την εγγραφή δαπάνης για πρόσληψη προσωπικού με συμβάσεις εργασίας ορισμένου χρόνου ώστε να καλυφθούν παροδικές ανάγκες ή και για απασχόληση προσωπικού με συμβάσεις μίσθωσης έργου, θα πρέπει να προκύπτει η δυνατότητα χρηματοδότησής της από το ύψος των εγγεγραμμένων, μη ειδικευμένων για άλλο σκοπό, εσόδων (Καραγιώργου, 2014).

5.7.2 «Τοκοχρεολυτικές δόσεις»

Υποχρεωτικά πρέπει να εγγράφονται στον προϋπολογισμό οι τοκοχρεολυτικές δόσεις των δανείων που έχουν συναφθεί με το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς. Οι σχετικές εγγραφές, όταν επιμηκύνεται η διάρκεια αποπληρωμής χορηγηθέντων δανείων λόγω σχετικής διμερούς συμφωνίας μεταξύ δήμου και πιστωτικού οργανισμού ή κατ' εφαρμογή διάταξης νόμου, για να μειωθεί η ετήσια δαπάνη που αφορά στην πληρωμή τοκοχρεολυτικών δόσεων, πρέπει να είναι μειωμένες κατά το αντίστοιχο ποσό (Καραγιώργου, 2014).

5.7.3 Δικαστικές αποφάσεις - Απαλλοτριώσεις

Όλες οι υποχρεώσεις που απορρέουν από δικαστικές αποφάσεις θα πρέπει να εγγράφονται όπως και το επιδικασθέν ποσό που οφείλουν να καταβάλλουν στο σύνολό του οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες στον δικαιούχο. Το ίδιο ισχύει και για τις απαλλοτριώσεις (Καραγιώργου, 2014).

5.7.4 «Οφειλές ΠΟΕ»

Κατά προτεραιότητα εγγράφονται τα ποσά που προέρχονται από οφειλές ΠΟΕ, συνεχιζόμενες δαπάνες ή πολυετείς δαπάνες. Επίσης, τα ποσά που προέρχονται από συμβατικές υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των προγραμματικών συμβάσεων στον προϋπολογισμό εγγράφονται, στο σύνολό τους ως προς το ποσό που αφορά το εν λόγω οικονομικό έτος (Καραγιώργου, 2014).

5.7.5 «Τακτική επιχορήγηση προς τα ΝΠΔΔ»

Η εγγραφή της ετήσιας τακτικής επιχορήγησης των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων γίνεται όπως ορίζεται στην οικεία συστατική πράξη του ΝΠΔΔ. Όταν είναι αδύνατη η εγγραφή του συνολικού ποσού της οικείας συστατικής πράξης, τότε το ποσό που προϋπολογίστηκε από την Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα εγγράφεται το προηγούμενο ο.ε. Ωστόσο, καθώς η συγκεκριμένη δαπάνη ανήκει στις υποχρεωτικές δαπάνες σύμφωνα με το άρθρο 158 του Ν.3463/2006, θα πρέπει η Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα να τροποποιήσει τη συστατική πράξη του νομικού του προσώπου ως προς το ποσό της ετήσιας τακτικής επιχορήγησης, την οποία δύναται να αποδώσει το εκάστοτε οικονομικό

έτος, με την προϋπόθεση ότι με το ποσό αυτό θα καλύπτονται τουλάχιστον οι λειτουργικές δαπάνες του νομικού προσώπου.

Επίσης, η ετήσια εισφορά προς τον εκάστοτε Σύνδεσμο στον οποίο είναι μέλος αποτελεί υποχρεωτική δαπάνη για την Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα. (Καραγιώργου, 2014).

5.7.6 «Χρηματοδότηση Κοινοφελών Επιχειρήσεων»

Για τη διαδικασία χρηματοδότησης Κοινοφελών Επιχειρήσεων προβλέπεται ρητά από το άρθρο 259 του Ν.3463/2006, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 10 παρ. 14 του Ν.4071/2012 ότι «Η κοινοφελής επιχείρηση είναι δυνατόν να χρηματοδοτείται για τις δραστηριότητές της, μετά από σχετική απόφαση του συμβουλίου της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, κατόπιν απόλυτης πλειοψηφίας επί του συνόλου των μελών του. Με τη χρηματοδότηση της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας καλύπτεται η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων του ετήσιου προϋπολογισμού της επιχείρησης σύμφωνα με το ετήσιο πρόγραμμα δράσης της παραγράφου 3 του άρθρου 206 του παρόντος νόμου».

Συνεπώς, η εγγραφή σχετικής δαπάνης στον προϋπολογισμό της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας θα πρέπει να τεκμηριώνεται με την άνωθεν πράξη του Συμβουλίου.

Αρα, πίστωση που αφορά χρηματοδότηση Κοινοφελούς Επιχείρησης δε μπορεί να αυξομειώνεται κατά τη διάρκεια του ο.ε. (Καραγιώργου, 2014).

5.7.7 «Ομάδα Εσόδων Ι ΚΑΙ ΙΙ»

Το σύνολο των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις Β1 και Β2 του άρθρου 3 και η κατηγορία δαπανών 85 «Προβλέψεις μη εισπραξής εισπρακτέων υπολοίπων βεβαιωθέντων κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη εντός του οικονομικού έτους», κατά τη σύνταξη του προϋπολογισμού, εκτιμώνται με τη μεθοδολογία που ορίζεται σε αυτή την παράγραφο. Το Υπουργείο Εσωτερικών και οι αρμόδιες για την εποπτεία των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων αρχές ελέγχουν την τήρηση των αναφερόμενων στο άρθρο 3 της παρούσας και η παραβίασή τους οδηγεί στην αναπομπή του προϋπολογισμού στο συμβούλιο κατά τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 266 του Ν. 3852/2010.

Βέβαια ανεξάρτητα από την τυχόν αύξηση των ανταποδοτικών τελών της κατηγορίας 03 των εσόδων, δεν πρέπει κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού να παραβιάζεται το ανώτατο όριο των συνολικών εσόδων της Ομάδας Εσόδων Ι, όπως αυτό προσδιορίζεται από το τμήμα Β3 του άρθρου 3 της υπ'αρ. 29530/2014 ΚΥΑ (Καραγιώργου, 2014).

5.7.8 «Χρηματικό υπόλοιπο»

Στον προϋπολογισμό απεικονίζονται τα ποσά από αδιάθετα χρηματικά υπόλοιπα προηγούμενων ετών ανάλογα με την πηγή προέλευσης του αδιάθετου χρηματικού υπολοίπου και των ΚΑ της δαπάνης στον οποίο αυτά προορίζονται. Αναλυτικότερα (Καραγιώργου, 2014):

- a) Όταν αυτά είναι από αδιάθετα υπόλοιπα έργων του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων, εγγράφονται στα έσοδα στην ομάδα εσόδου 5 (ΚΑ 5112 ή 5122) με ισόποση πίστωση στο τμήμα των εξόδων στο «ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ» στην αντίστοιχη ομάδα που αφορά το έργο.
- b) Όταν αυτά είναι από αδιάθετες πιστώσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους για δημόσιες επενδύσεις, οι οποίες και μπορεί να διατεθούν για τη χρηματοδότηση νέων έργων εγγράφονται στον (ΚΑ 5112 ή 5122) με ισόποση πίστωση στο τμήμα των εξόδων στον αντίστοιχο ΚΑ που αφορά το έργο.
- c) Για την εξόφληση υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν σε προηγούμενα έτη και δεν κατέστη δυνατή η εξόφλησή τους εντός των ετών αυτών, τα ποσά αυτά εγγράφονται στους ΚΑ 5111 και 5121 με αντιστοιχία των ΚΑ της κατηγορίας 81 «Πληρωμές υποχρεώσεων Παρελθόντων Οικονομικών Ετών (Π.Ο.Ε.)», όπου ορίζεται ότι «Οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες έχουν την υποχρέωση να εξοφλούν κατά προτεραιότητα και με ιεραρχημένο τρόπο τις υποχρεώσεις αυτές». Το συνολικό ποσό του χρηματικού υπολοίπου των κωδικών 5111 και 5121 θα πρέπει να αντικρίζεται με δαπάνες της αντίστοιχης κατηγορίας ΠΟΕ.
- d) Για την εξόφληση υποχρεώσεων που επιβάλλονται από διάταξη νόμου, όπως λόγου χάριν την υποχρέωση εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 24 του Ν. 1080/1980. Τα συγκεκριμένα χρηματικά υπόλοιπα εγγράφονται στον ΚΑ 5113. Στον ίδιο ΚΑ 5113 αναφέρεται ότι σε «Χρηματικό υπόλοιπο που προέρχεται από τακτικά έσοδα για την κάλυψη ειδικευμένων δαπανών» είναι απαραίτητο να εγγράφονται τυχόν αδιάθετα

υπόλοιπα από ανταποδοτικά τέλη και τότε θα πρέπει να γίνεται ειδική αναφορά ώστε τα ποσά αυτά να συνυπολογίζονται στην «ισοσκέλιση της ανταποδοτικότητας»³².

- ε) Για την κάλυψη δαπανών των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, έπειτα από την κάλυψη των περιπτώσεων (α)-(δ), χρησιμοποιούνται τυχόν εναπομείναντα αδιάθετα χρηματικά υπόλοιπα.

5.7.9 «Δάνεια»

Η ύπαρξη νομίμως συναφθείσας δανειακής σύμβασης είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την εγγραφή εσόδου από δάνειο στον προϋπολογισμό.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 264 του Ν. 3852/2010, σε συνδυασμό με τις όμοιες της παρ. 7 του άρθρου 2 του Ν. 4111/2013 (Α' 18), οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες μπορούν να συνομολογούν δάνεια με αναγνωρισμένα πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς της Ελλάδας και του εξωτερικού, μόνο για τη χρηματοδότηση επενδύσεων.

Είναι δυνατή η λήψη δανείου εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 264 του Ν. 3852/2010 και στην υπ' αριθμ. 43093/30-7-2010 (Β' 1153/30-7-2010) απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Καραγιώργου, 2014).

5.7.10 «Αντικριζόμενα έσοδα και έξοδα»

Τα αντικριζόμενα έσοδα και έξοδα πρέπει να είναι ισόποσα με τις πιστώσεις των δαπανών που αφορούν, λόγω του ειδικού προορισμού τους, δηλαδή της απόδοσης αυτών στον σκοπό για τον οποίο εισπράττονται π.χ. των εσόδων από επιχορηγήσεις για χρηματοδότηση συγκεκριμένων έργων ή δράσεων τα ειδικευμένα έσοδα. (Καραγιώργου, 2014).

5.7.11 Λόγοι αναπομπής προϋπολογισμού

Οι ισχύουσες διατάξεις ορίζουν ότι, λόγοι αναπομπής προϋπολογισμού, υφίστανται, εάν διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο (Καραγιώργου, 2014):

³² Η ειδικότητα των εσόδων ισχύει και για τις εγγραφές στον ΚΑ 5123 «Χρηματικό υπόλοιπο προερχόμενο από έκτακτα έσοδα για την κάλυψη ειδικευμένων δαπανών», όπου και σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να αποτυπώνονται οι ΚΑ των δαπανών στις οποίες προορίζονται τα αδιάθετα ποσά.

- Μη εγγραφή στον προϋπολογισμό οι υποχρεωτικές δαπάνες
- Μη εγγραφή εσόδων που επιβάλλονται από το νόμο
- Εγγραφή εσόδων ή εξόδων που δεν προβλέπονται από το νόμο
- Το ύψος των εσόδων χωρίς αιτία να υπερβαίνει τις αποδόσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους
- Ο προϋπολογισμός να έχει καταρτιστεί μετά από παράβαση των οικείων διατάξεων και κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στην ΚΥΑ (με ειδική βαρύτητα στην τήρηση των οριζόμενων στο άρθρο 3 αυτής)
- Ο προϋπολογισμός να μην συμφωνεί με το κωδικολόγιο.

Τότε ο Ελεγκτής Νομιμότητας καλεί το συμβούλιο της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας να αναμορφώσει κατάλληλα τον προϋπολογισμό μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών³³.

5.7.12 «Αναμόρφωση – Τροποποίηση προϋπολογισμού»

Κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους ο γενικός κανόνας της απαγόρευσης μεταφοράς πιστώσεων, αποτελεί συνέπεια της γενικής δημοσιονομικής αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ΒΔ 17-5/15-6-59. Αυτός ο κανόνας κάμπτεται στην περίπτωση που εκπληρώθηκε ο σκοπός για τον οποίο εγγράφηκε στον προϋπολογισμό η πίστωση ή κατέστη ανέφικτος, για την επαύξηση άλλης αναγεγραμμένης πίστωσης του ιδίου ή άλλου κεφαλαίου ή για τη δημιουργία άλλων πιστώσεων που δεν προβλέφθηκαν στον προϋπολογισμό.

Πιο συγκεκριμένα, επειδή όλες οι δαπάνες και το ύψος τους για όλο το έτος δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, είναι δυνατό να συντελούνται αναμορφώσεις αυτού.

Η αναμόρφωση του προϋπολογισμού, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, μπορεί να πραγματοποιηθεί στις εξής περιπτώσεις (Καραγιώργου, 2014):

³³ Σημείωση: Παρά το γεγονός ότι δεν προβλέπεται από διάταξη νόμου η επικύρωση του προϋπολογισμού με παρατηρήσεις, εάν η υπηρεσία κρίνει ότι οι διαπιστούμενες παραλείψεις-αστοχίες-αποκλίσεις είναι ήσσονος σημασίας, ενδέχεται να μην προβεί σε αναπομπή του προϋπολογισμού αλλά να αναγράψει στην πράξη επικύρωση του προϋπολογισμού υποδείξεις διόρθωσης, οι οποίες θα πρέπει να συντελεστούν με ανάλογη αναμόρφωση του προϋπολογισμού εντός 15 ημερών από τη γνωστοποίησή της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες υποχρεούνται να μεριμνήσουν για την άμεση συμμόρφωση με τις παρατηρήσεις.

- **για την εγγραφή εσόδων**, τα οποία δεν είχαν προβλεφθεί στον αρχικό προϋπολογισμό, όπως έκτακτες επιχορηγήσεις, δωρεές, δάνεια ή επειδή προβλέπεται ρητή αναφορά ότι θα εγγραφούν στον προϋπολογισμό κατόπιν αναμόρφωσης³⁴.
- **για την αύξηση προϋπολογισθέντων εσόδων**, η απόδοση των οποίων κατά τη διάρκεια της χρήσης υπερβαίνει τα αρχικώς προβλεπόμενα ποσά.

Βέβαια εάν οι παραπάνω εγγραφές ή αυξήσεις εσόδων αφορούν ΚΑ της ΟΜΑΔΑΣ ΕΣΟΔΩΝ Ι, τότε θα πρέπει να συντελούνται με γνώμονα το ανώτατο ύψος αυτής σύμφωνα με τη μεθοδολογία του τμήματος Β1 του άρθρου 3 της υπ' αρ. 29530/2014. Και αυτό συμβαίνει, διότι η αναμόρφωση του προϋπολογισμού με αύξηση του συνολικού αθροίσματος της ΟΜΑΔΑΣ Ι απαγορεύεται, εκτός κι εάν οι συνολικές εισπράξεις κατά τη διάρκεια του έτους δικαιολογούν την αύξηση των σχετικών προβλέψεων.

Άρα, η αύξηση αυτού του ΚΑ με ταυτόχρονη μείωση άλλου ΚΑ της εν λόγω ομάδας, επιτρέπεται εάν οι εισπράξεις ενός ΚΑ της ΟΜΑΔΑΣ ΕΣΟΔΩΝ Ι υπερβούν το αρχικώς προϋπολογισθέν ποσό αυτού του ΚΑ, αλλά οι συνολικές εισπράξεις της ΟΜΑΔΑΣ Ι παραμένουν λιγότερες από τα αρχικώς προϋπολογισθέντα/διαμορφωθέντα μετά τις αναμορφώσεις.

Η περίπτωση, κατά τη οποία παραστεί, εκ του νόμου ανάγκη εγγραφής συγκεκριμένου εσόδου ή εάν παραληφθεί θα έχει ως συνέπεια τη μη τήρηση των αρχών της διαφάνειας, της ειλικρινείας, της ακρίβειας και της καθολικότητας, στον παραπάνω περιορισμό, αποτελεί μοναδική εξαίρεση. Τότε η εγγραφή του σχετικού εσόδου στον Π/Υ επιβάλλεται, ακόμη κι αν αυξηθεί το συνολικό άθροισμα της αντίστοιχης Ομάδας Εσόδων. Παράδειγμα τέτοιου είδους είναι η υποχρέωση ταμειακής βεβαίωσης εσόδου όπως προκύπτει από την περιέλευση καταλογιστικής πράξης. Όμως θα πρέπει απαραίτητως η εγγραφή αυτή να γίνει με τρόπο διακριτό, ώστε να καθίσταται δυνατή η ακριβής αντιστοίχισή της με το καταλογιστέο ποσό.

³⁴ Στο σημείο αυτό να αναφερθεί ότι σε περίπτωση κατανομής έκτακτων πιστώσεων σε Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες, κατόπιν ψήφισης του προϋπολογισμού από το οικείο Δημοτικό Συμβούλιο, απαιτείται απόφαση αποδοχής των εν λόγω πιστώσεων και αντίστοιχης αναμόρφωσης του προϋπολογισμού της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, ώστε να εγγραφούν τα ως άνω έκτακτα έσοδα (πιστώσεις έκτακτων επιχορηγήσεων) τα οποία δεν είχαν προβλεφθεί στον οικείο προϋπολογισμό.

Στην περίπτωση, όμως, που η εισπραξη τέτοιου εσόδου είναι επισφαλής, προκειμένου να μη γίνει η εγγραφή εξόδου που δεν πρόκειται να πραγματοποιηθεί, επιβάλλεται να γίνει ισόποση εγγραφή σε κωδικό αριθμό της κατηγορίας 85.

Όμως, ο προϋπολογισμός αναμορφώνεται, στην περίπτωση που οι συνολικές εισπράξεις ξεπεράσουν το συνολικό προϋπολογισθέν ποσό της συγκεκριμένης ομάδας, εφαρμοζόμενου για την εκτίμηση του συνολικού αθροίσματος της ΟΜΑΔΑΣ ΕΣΟΔΩΝ Ι χρονολογικού ποσοστού, ανάλογου με το χρόνο κατά τον οποίο επιτεύχθηκε η υπέρβαση των εισπράξεων.

Ως προς τις ανωτέρω αυξομειώσεις των πιστώσεων σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών, κρίνεται απαραίτητο να αναφερθούν ορισμένοι περιορισμοί:

Μεταβολή σε υποχρεωτικές δαπάνες: στην περίπτωση που η εγγραφή των υποχρεωτικών δαπανών χρειάζεται υποχρεωτική εγγραφή του συνολικού ετήσιου ύψους κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, τότε δεν επιτρέπεται η μεταβολή αυτών κατά τη διάρκεια του έτους με συνεχείς αναμορφώσεις ακόμα και αν κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης προκύψει κάποιο γεγονός – ενέργεια, με την οποία μεταβάλλεται το ύψος του αρχικά προβλεπόμενου κόστους της εν λόγω δαπάνης, το οποίο θα πρέπει σαφώς να αναφέρεται και να τεκμηριώνεται στην αιτιολογική έκθεση³⁵.

Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι μόνο μετά από αιτιολογημένη πρόταση του διατάκτη είναι δυνατή η αύξηση των συνολικών αρχικών πιστώσεων του προϋπολογισμού για υπερωριακή εργασία και εργασία κατά τις Κυριακές και εξαιρέσιμες ημέρες και νυκτερινές ώρες.

Κατά το τελευταίο τρίμηνο του οικονομικού έτους επιτρέπεται η διάθεση ποσοστού μέχρι πενήντα τοις εκατό (50%) από τις πιστώσεις έργων που δεν έχουν εκτελεστεί και δεν μπορούν πια να εκτελεστούν στο διάστημα που απομένει, μέχρι την πληρωμή υποχρεωτικών δαπανών. Βέβαια, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του Ν.3801/2009, «Ποσοστό μέχρι 12% του 1/3 των ανωτέρω εσόδων, που είναι εγγεγραμμένα στον προϋπολογισμό δημόσιων επενδύσεων και προορίζονται για τη χρηματοδότηση

³⁵ Για παράδειγμα: Εάν μετά τον προγραμματισμό και μετά την έγκριση των προσλήψεων προσωπικού προκύψουν διαφορές ως προς τα ποσά του ύψους της μισθοδοσίας, θα πρέπει να εγγραφούν στον προϋπολογισμό με σχετική αναμόρφωση αυτού, η οποία θα αναφέρει ρητά τους λόγους για τους οποίους συντελείται συνοδευόμενη από τα σχετικά δικαιολογητικά – εγκρίσεις.

επενδυτικών δραστηριοτήτων των ΜΗΚΟ, είναι διαθέσιμο προς αντιμετώπιση λειτουργικών δαπανών του τελευταίου τρίμηνου του οικονομικού έτους και δεν μπορούν να καλυφθούν από τα τακτικά ή έκτακτα έσοδα τους. Για το σκοπό αυτόν απαιτείται αιτιολογημένη απόφαση του οικείου συμβουλίου».

Η εξάλειψη του φαινομένου κατάρτισης πλασματικών προϋπολογισμών συμβάλλεται με αυτή τη ρύθμιση, όπως και η ένταξη στον προϋπολογισμό «διογκωμένου» τεχνικού προγράμματος το οποίο δεν είναι σίγουρο εάν θα εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Με τον όρο έργα νοούνται όσες δαπάνες έχουν εγγραφεί στην κατηγορία 73 του «Β΄ Κεφαλαίο – Επενδύσεις» του προϋπολογισμού, ενώ ο ορισμός του έργου προβλέπεται ρητά από την κείμενη νομοθεσία. Συνεπώς, η μείωση ΚΑ της κατηγορίας 73 «Έργα» για την επαύξηση π.χ. ΚΑ της υποκατηγορίας 71 «Απαλλοτριώσεις» ή 74 «Μελέτες», ακόμη κι αν αυτά έχουν συμπεριληφθεί στο Τεχνικό Πρόγραμμα δεν επιτρέπεται.

Αρα, η διάθεση μέρους εσόδων των ΜΗΚΟ που προέρχονται από το ανταποδοτικό τέλος για να αντιμετωπιστούν άλλες δαπάνες πέρα των δαπανών της υπηρεσίας, της οποίας αρμοδιότητα είναι η συγκεκριμένη αντιπαροχή για την οποία έχει επιβληθεί το τέλος, δεν είναι σύννομη. Όσον αφορά τα ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα, αυτά καλύπτονται υποχρεωτικά από το σύνολο των δαπανών των αντίστοιχων υπηρεσιών. Συνεπώς, η αρχή της ανταποδοτικότητας θα πρέπει να τηρείται όχι μόνο κατά την κατάρτιση αλλά και σε κάθε αναμόρφωση του προϋπολογισμού.

Επίσης, η διάθεση πιστώσεως που επιβλήθηκε για την εκτέλεση έργου στο πλαίσιο παροχής υπηρεσίας για ανταποδοτικά τέλη, για την εκτέλεση άλλου έργου που δεν έχει σχέση με την υπηρεσία αυτή, δεν είναι σύννομη.

Αρα, υπάρχει διπλός περιορισμός για τις πιστώσεις που αφορούν έργα ανταποδοτικών υπηρεσιών, καθώς η πίστωση τους δεν μπορεί να διατεθεί παρά μόνο προς ενίσχυση άλλου έργου της ίδιας υπηρεσίας.

Πάντα μέσω του ειδικού κεφαλαίου Δ΄, του αποθεματικού, συντελούνται οι αναμορφώσεις και με τέτοιο τρόπο ώστε το αποθεματικό να μην υπερβαίνει το προβλεπόμενο ανώτατο ύψος ή να τηρείται η αρχή ισοσκέλισης αυτού.

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται στην τήρηση όλων των οδηγιών που παρασχέθηκαν και των διατάξεων για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και κατά τα στάδια των αναμορφώσεων αυτού (Καραγιώργου, 2014).

5.8 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΤΕΛΟΥΝ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Αρμοδιότητα της λογιστικής υπηρεσίας είναι η εισήγηση περί αναμόρφωσης του προϋπολογισμού, ενώ απαιτείται και εισήγηση των αρμόδιων υπηρεσιών.

Όσον αφορά τη συμμετοχή των συλλογικών οργάνων, ο νομοθέτης κατά την αναμόρφωση του προϋπολογισμού, ορίζει ότι διατυπώνουν τη γνώμη τους η εκτελεστική επιτροπή και η επιτροπή διαβούλευσης, μόνο κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού και δεν απαιτείται εκ νέου γνωμοδότησή τους για όποιες αναμορφώσεις του ακολουθήσουν.

Αρα, εκτός από τις εξαιρούμενες διαδικασίες της διατύπωσης γνώμης από την εκτελεστική επιτροπή και την επιτροπή διαβούλευσης, με το Ν.4172/2013, οι υπόλοιπες ενέργειες αναμόρφωσης του προϋπολογισμού, τηρούν τον ίδιο τύπο και διαδικασία με την ψήφιση του προϋπολογισμού.

5.8.1 «Βήματα αναμόρφωσης»

Τα βήματα αναμόρφωσης είναι τα εξής (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

- a) Εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας για την αναμόρφωση του προϋπολογισμού³⁶.
- b) Απόφαση Οικονομικής Επιτροπής που αφορά στην κατάρτιση σχεδίου αναμόρφωσης του Προϋπολογισμού.
- c) Απόφαση Συμβουλίου σχετικά με την αναμόρφωση του προϋπολογισμού.
- d) Υποβολή της σχετικής απόφασης του Συμβουλίου και της Οικονομικής Επιτροπής (οι οποίες θα φέρουν ΑΔΑ) μαζί με τις σχετικές εισηγήσεις της οικονομικής υπηρεσίας και των τυχόν άλλων υπηρεσιών της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας.

Στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 23 Ν.3536/2007, οι αποφάσεις των συμβουλίων που αφορούν αναμορφώσεις των

³⁶ Η εισηγητική έκθεση αποτελεί αναλυτική αιτιολόγηση των αυξομειώσεων των ΚΑ με τρόπο σαφή και τεκμηριωμένο, συνοδευόμενες από όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για τον έλεγχο νομιμότητάς του σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν από την ΚΥΑ και τις σχετικές ισχύουσες διατάξεις.

προϋπολογισμών των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων υποβάλλονται για έλεγχο νομιμότητας, συνοδευόμενες από τις εισηγήσεις των αρμόδιων υπηρεσιών. Τα αρμόδια όργανα που ενεργούν κατά παράβαση των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, ανεξάρτητα από τυχόν ποινική ευθύνη, υπέχουν πειθαρχική και αστική ευθύνη κατά τις διατάξεις των άρθρων 141, 142 και 143 του Κώδικα των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 3463/2006.

ε) Σχετική απόφαση περί της νομιμότητας της απόφασης του Συμβουλίου των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων αναφορικά με την αναμόρφωση εντός αποκλειστικής προθεσμίας 10 ημερών, εκδίδει η Αποκεντρωμένη Διοίκηση με την προϋπόθεση ότι έχει στην διάθεσή της όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

5.8.2 «Τρόπος υποβολής της αναμόρφωσης στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση»

Εκτός από την έντυπη αποστολή των σχετικών αποφάσεων της Οικονομικής Επιτροπής και του Συμβουλίου των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων αναφορικά με την αναμόρφωση του προϋπολογισμού, θα πρέπει να γίνεται και ηλεκτρονική υποβολή του προϋπολογισμού όπως αυτός διαμορφώνεται ως αποτέλεσμα της υπό εξέταση αναμόρφωσης.

Επίσης, με στόχο την επιτάχυνση του χρόνου για την περαίωση του ελέγχου νομιμότητας της αναμόρφωσης του προϋπολογισμού στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση, κάθε Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα θα πρέπει να υποβάλει σε ηλεκτρονική μορφή εκτός από τον ψηφισθέντα προϋπολογισμό και ηλεκτρονικό αρχείο excel με τις μεταβολές που συντελούνται στην υπό εξέταση αναμόρφωση, ώστε να ελεγχθεί η ακρίβεια των εγγραφών ευχερέστερα και ταχύτερα (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

Έπειτα από αναμορφώσεις του προϋπολογισμού, στο ηλεκτρονικό αρχείο excel που θα αποστέλλεται στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση, θα πρέπει να απεικονίζονται σε ξεχωριστές στήλες για τους ΚΑ που αναμορφώνονται κι οι οποίες θα αποτυπώνουν (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

- ✓ Το ποσό των εν λόγω ΚΑ όπως είχαν διαμορφωθεί μετά και την έγκριση της τελευταίας/πιο πρόσφατης απόφασης αναμόρφωσης από την Αποκεντρωμένη Διοίκηση,
- ✓ Το ποσό της μεταβολής τους

- ✓ Το ποσό του ΚΑ μετά και την υπό εξέταση αναμόρφωση
- ✓ Την ανάλογη μεταβολή στο Αποθεματικό.

5.9 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΕΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΙΣ

5.9.1 «Αναμόρφωση προϋπολογισμού μετά τη λήξη του οικονομικού έτους»

Ο προϋπολογισμός αναμορφώνεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, με σκοπό να αποτυπωθούν σε αυτόν τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα του δήμου. Ουσιαστικά αυτή η αναμόρφωση αποτελεί την πρώτη αναμόρφωση του έτους ώστε να εγγραφούν στον προϋπολογισμό τα πραγματικά στοιχεία, μετά τη διαμόρφωση κατά το κλείσιμο του προηγούμενου ο.ε. και να επανεξεταστούν οι Ομάδες I και II των εσόδων με βάση τα διαχειριστικά αποτελέσματα ολόκληρου του παρελθόντος ο.ε.. Ειδικότερα (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

- a) Εάν έχει γίνει εγγραφή, βάσει των στοιχείων μέχρι το μήνα κατάρτισης του προϋπολογισμού, στην ΟΜΑΔΑ I ποσών μεγαλύτερου ύψους από αυτό της εκτέλεσης του έτους π.χ. 2013 και το έτος 2014 κλείσει τελικά με χαμηλότερη εκτέλεση, ο προϋπολογισμός υποχρεωτικά αναμορφώνεται στο ύψος ποσού του 2013. Στη σχετική απόφαση αναμόρφωσης πρέπει ρητά να αναφέρεται ότι πληρείται ο προαναφερόμενος όρος και η αρμόδια αρχή, για την εποπτεία υποχρεούται να προβεί σε διασταύρωση των στοιχείων αυτών από τη βάση δεδομένων που τηρείται στο ΥΠ.ΕΣ.³⁷.
- b) Μετά την οριστικοποίηση των βεβαιωτικών καταλόγων, στην ΟΜΑΔΑ II των εσόδων, θα αποτυπωθεί πλέον το πραγματικό ύψος των εισπρακτέων υπολοίπων (ΚΑ 32) με βάση τα διαχειριστικά αποτελέσματα του συνόλου πλέον του ο.ε. 2014 και συντελείται ανάλογη διαμόρφωση του «85», ο οποίος επαναυπολογίζεται σύμφωνα με το τμήμα Β2 του άρθρου 3 της ΚΥΑ.
- c) Στην ΟΜΑΔΑ ΕΣΟΔΩΝ III, αποτυπώνεται το χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης καθόσον προκύψει διαφορά από το ποσό που είχε προϋπολογιστεί συγκριτικά με το πραγματικό υπόλοιπο που διαμορφώθηκε μετά το κλείσιμο του ο.ε.

³⁷ Σημείωση: Δεν υφίσταται δυνατότητα αύξησης της εν λόγω Ομάδας σύμφωνα με τα ανωτέρω κατά τη διάρκεια του ο.ε., παρά μόνο κατά την 1^η (υποχρεωτική) αναμόρφωση.

- d) Στην περίπτωση που προκύπτει διαφορά από την προϋπολογισθείσα πίστωση σε σχέση με τις πραγματικές οφειλές που διαμορφώθηκαν οριστικά, συντελείται ενίσχυση ή μείωση ΚΑ των οφειλών ΠΟΕ (ΚΑ 81).
- e) Συντελείται κάθε άλλη τακτοποιητική ενέργεια για εγγραφές για τις οποίες η Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

5.9.2 «Αναμόρφωση προϋπολογισμού μετά το κλείσιμο του 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου»

Μέσα στο εκάστοτε οικονομικό έτος η εκτίμηση των εγγραφών στα έσοδα ελέγχεται από το συμβούλιο και εάν με τις προβλεπόμενες τριμηνιαίες εκθέσεις διαπιστωθεί ότι έχουν εγγραφεί υπερεκτιμημένα έσοδα ή έσοδα που δεν πρόκειται να εισπραχθούν έως το τέλος της χρήσης, τότε το συμβούλιο κάνει αναμόρφωση αυτού, μειώνοντας τα παραπάνω έσοδα στο πραγματικό ύψος και αντιστοίχως το σκέλος των δαπανών, ώστε να μην καταστεί σε καμία περίπτωση ελλειμματικός ο προϋπολογισμός (Καραγιώργου, 2014).

Ειδικότερα, από 1.1.2011 σύμφωνα με την παρ.9 του άρθρου 266 του Ν.3852/2010, ορίζονται τα εξής:

Η οικονομική επιτροπή μετά τη λήξη κάθε τριμήνου υποβάλλει στο συμβούλιο έκθεση για τα αποτελέσματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού, από την αρχή του οικονομικού έτους έως το τέλος του συγκεκριμένου τριμήνου. Η έκθεση μετά των συνημμένων της υποβάλλεται στο συμβούλιο εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από τη λήξη κάθε τριμήνου.

Οι παραπάνω αποφάσεις ελέγχονται από τον Ελεγκτή Νομιμότητας. Ύστερα, αναρτώνται στο διαδίκτυο η έκθεση και η απόφαση του συμβουλίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 3861/2010 («Πρόγραμμα Διαύγεια»), όπου γίνονται γνωστοί οι σχετικοί αριθμοί διαδικτυακής ανάρτησης (ΑΔΑ) στον Ελεγκτή Νομιμότητας και στην οικεία υπηρεσία Επιτρόπου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 277 του ν. 3852/2010.

Με την τροποποίηση της παρ. 9 του άρθρου 266 του ν. 3852/2010 από το άρθρο 37 του ν. 4257/2014, γίνονται οι παρακάτω μεταβολές (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

1. Η υποβολή της έκθεσης από την οικονομική επιτροπή στο συμβούλιο επιμηκώνεται κατά δέκα (10) ημέρες, ώστε να παρέχεται επαρκής χρόνος για τη σύνταξή της.
2. Προστίθεται η υποχρέωση αναμόρφωσης του προϋπολογισμού και έπειτα από την υποβολή στο συμβούλιο της έκθεσης αποτελεσμάτων εκτέλεσης και του προϋπολογισμού του τρίτου τριμήνου - και όχι μόνο του δεύτερου.
3. Προβλέπεται ρητά ότι ακόμα και αν δεν απαιτείται αναμόρφωση του προϋπολογισμού, αυτό θα πρέπει να διαπιστώνεται από το συμβούλιο, το οποίο θα αποφασίσει την αναμόρφωσή του.
4. Προβλέπεται η γνωστοποίηση στον Ελεγκτή Νομιμότητας των αριθμών διαδικτυακής ανάρτησης (ΑΔΑ) που λαμβάνουν οι εκθέσεις και οι αποφάσεις των συμβουλίων.
5. Προβλέπεται η γνωστοποίηση του ΑΔΑ στην οικεία υπηρεσία επιτρόπου.

Άρα, για την υποχρεωτική αναμόρφωση είναι απαραίτητα τα εξής βήματα (Παρασκευόπουλος, 2012):

- a) Εισήγηση του υπεύθυνου των οικονομικών υπηρεσιών.
- b) Απόφαση οικονομικής επιτροπής για τη σύνταξη τριμηνιαίας έκθεσης ως προς τα αποτελέσματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού, με τις τυχόν παρατηρήσεις της μειοψηφίας.
- c) Υποβολή της έκθεσης στο συμβούλιο εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από τη λήξη κάθε τριμήνου.
- d) Απόφαση συμβουλίου περί αναμόρφωσης προϋπολογισμού έπειτα από διαπίστωση υπερεκτίμησης των εσόδων ή περί διαπίστωσης μη αναγκαιότητας αναμόρφωσης.
- e) Υποβολή των ανωτέρω διατάξεων στον Ελεγκτή Νομιμότητας για έλεγχο.
- f) Ανάρτηση της έκθεσης και της απόφασης του συμβουλίου στην ιστοσελίδα της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας και στο διαδίκτυο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 3861/2010 («Πρόγραμμα Διαύγεια»),
- g) Γνωστοποίηση των σχετικών αριθμών διαδικτυακής ανάρτησης (ΑΔΑ) στον Ελεγκτή Νομιμότητας και στην οικεία υπηρεσία Επιτρόπου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 277 του ν. 3852/2010.

5.9.3 «Συχνότεροι λόγοι ακύρωσης αναμορφώσεων»

Οι πιο συχνοί λόγοι ακύρωσης αναμορφώσεων είναι οι εξής (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

- Υπέρβαση των ανώτατων ορίων της Ομάδας Εσόδων I και II.
- Διάθεση πιστώσεων για έργα σε άλλες δαπάνες διάφορες των έργων.
- Διάθεση πιστώσεων από ανταποδοτικές υπηρεσίες σε πιστώσεις άλλων υπηρεσιών.
- Εγγραφή πάσης φύσεως επιχορηγήσεων χωρίς τη σχετική απόφαση χρηματοδότησης.
- Μη αποστολή εισηγητικής-αιτιολογικής έκθεσης, μη τεκμηρίωση μεταβολών πιστώσεων.
- Προηγούμενη ακύρωση απόφασης αναμόρφωσης.

5.9.4 «Λάθη – Παραλείψεις – Δυσλειτουργίες»

Παρακάτω παρατίθενται τα πιο Συχνά Λάθη – Παραλείψεις – Δυσλειτουργίες (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015). Αυτά είναι:

- Οι αποφάσεις της Οικονομικής Επιτροπής και του Συμβουλίου όταν δεν φέρουν ΑΔΑ.
- Η μη αναγραφή στο εισηγητικό μέρος της απόφασης των διατάξεων νόμων στις οποίες βασίζεται η λήψη της.
- Όταν δεν αποτυπώνονται στις αποφάσεις σε σχετικές στήλες οι ΚΑ που αναμορφώνονται, δηλαδή ποια ήταν τα ποσά τους πριν και μετά την αναμόρφωση και πώς μεταβλήθηκαν.
- Όταν δεν γίνεται αύξουσα αρίθμηση των συντελούμενων αναμορφώσεων προκειμένου να γίνεται καλύτερη παρακολούθηση αυτών.
- Όταν όσον αφορά τις υποχρεωτικές αναμορφώσεις δεν γίνεται ειδική αναφορά στο θέμα της απόφασης και στο εισηγητικό μέρος αυτής ότι είναι η προβλεπόμενη από την παρ. 9 του άρθρου 266 του Ν.3852/2010 υποχρεωτική αναμόρφωση.
- Όταν εκτελούνται αναμορφώσεις ή λαμβάνονται νέες, χωρίς την ολοκλήρωση του ελέγχου νομιμότητας και χωρίς να έχει εκδοθεί η σχετική «εγκριτική» απόφαση της αναμόρφωσης³⁸
- Όταν δεν γίνεται ηλεκτρονική αποστολή excel με τους ΚΑ που αυξομειώνονται στην αναμόρφωση ούτε ταμειακού απολογιστικού πίνακα του προϋπολογισμού

³⁸ Ο προϋπολογισμός και οι τελούμενες τροποποιήσεις αυτού έχουν μια συνέχεια και επειδή η εκάστοτε αναμόρφωση βασίζεται σε οικονομικά δεδομένα του προϋπολογισμού όπως έχει διαμορφωθεί με την προγενέστερη αναμόρφωση αυτού, κρίνεται σκόπιμο για την εύρυθμη λειτουργία της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας να μην λαμβάνονται περαιτέρω αποφάσεις αναμορφώσεων προτού ολοκληρωθεί ο έλεγχος από την υπηρεσία.

- Όταν δεν αποστέλλεται εισηγητική έκθεση ή αποτελεί απλή απεικόνιση των ΚΑ που αυξομειώνονται.

5.10 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

5.10.1 Απολογισμός - Ισολογισμός Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων

Ο Απολογισμός - Ισολογισμός των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων εφαρμόζεται ως εξής (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

- a) Έως το τέλος Μαΐου, υποβάλλεται από εκείνον που ενεργεί την ταμειακή υπηρεσία της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, δια μέσου του Οικονομικού Διοικητή στην επιτροπή, λογαριασμός της διαχείρισης του περασμένου οικονομικού έτους. Ο λογαριασμός της διαχείρισης περιλαμβάνει στοιχεία που ορίζονται με το προεδρικό διάταγμα της παρ. 2 του άρθρου 175.
- b) Η επιτροπή εντός δύο (2) μηνών αφότου παρέλαβε τα ανωτέρω στοιχεία, τα προελέγχει και, το αργότερο πέντε (5) ημέρες μετά τη λήξη του διμήνου, υποβάλλει τον απολογισμό, τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, μαζί με έκθεσή της στο συμβούλιο.
- c) Ένας ορκωτός ελεγκτής - λογιστής ελέγχει τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, πριν την υποβολή τους στο συμβούλιο.

Ο ορκωτός ελεγκτής - λογιστής για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας, εφαρμόζουν τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, οι οποίες συμφωνούν με τις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Επίσης, στο χορηγούμενο πιστοποιητικό ελέγχου του αναφέρει εάν η Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα εφάρμοσε σωστά το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και εάν τηρήθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα που αφορούν το οικονομικό, λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων.

Εκτός από το πιστοποιητικό ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής πρέπει να καταρτίζει και έκθεση ελέγχου, όπου θα περιλαμβάνει τα όσα προέκυψαν από τον έλεγχο

του, παραθέτοντας και τις αναγκαίες υποδείξεις του για κάθε θέμα. Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται από τον ορκωτό.

- d) Το συμβούλιο, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών, αφότου παρέλαβε τον απολογισμό ή και τον ισολογισμό αποφασίζει με πράξη του για την έγκριση του απολογισμού ή και του ισολογισμού και διατυπώνει τις παρατηρήσεις του σχετικά με αυτόν, παρουσία του διευθυντή των οικονομικών υπηρεσιών της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας.
- e) Ο απολογισμός ή και ο ισολογισμός με το πιστοποιητικό και την έκθεση ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή - λογιστή, μαζί με όλα τα δικαιολογητικά που ορίζονται στο άρθρο 24 του Ν. 3202/2003 (ΦΕΚ 284 Α'), υποβάλλονται για έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο, μέσα σε έναν (1) μήνα μετά την πράξη του συμβουλίου της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας.
- f) Η συνοπτική κατάσταση του απολογισμού ή και ο ισολογισμός μετά των αποτελεσμάτων χρήσης και του πιστοποιητικού ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή - λογιστή δημοσιεύονται, μετά την έγκρισή τους από το δημοτικό συμβούλιο, σε μία (1) τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή σε εφημερίδα που να εκδίδεται στα όρια του νομού της Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας.

Τα προς δημοσίευση στοιχεία του απολογισμού καθορίζονται με το προεδρικό διάταγμα της παρ. 2 του άρθρου 175, (Καραγιώργου, 2014).

5.10.2 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων»

Κατά την παρ. 10 του άρθρου 266 του Ν.3852/2010, «Στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες, από την ισχύ του παρόντος νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του π.δ. 315/1999 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει» (Καραγιώργου, 2014).

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 4257/14: «Οι διατάξεις του π.δ. 315/1999 (Α' 302) που ισχύουν για τους δήμους, περί του Διπλογραφικού Συστήματος Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής - Κοστολόγησης, εφαρμόζονται αναλογικά και για τα ιδρύματα, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και τους συνδέσμους αυτών εκτός από τις σχολικές επιτροπές. Παρόμοια, εφαρμόζονται αναλογικά και οι διατάξεις της παρ. 8 του

άρθρου 209 του ν. 3463/2006 (Α' 114), στην περίπτωση που η ταμειακή τους λειτουργία δεν διεξάγεται από τις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες που τους έχουν συστήσει».

5.10.3 «Ευθύνες Προϊσταμένων Οικονομικών Υπηρεσιών»

Βασικές υποχρεώσεις των Προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών, λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, καθορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4270/2014. Οι σημαντικότερες από τις οποίες είναι οι εξής (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015):

Ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών ευθύνεται για τη σωστή δημοσιονομική διαχείριση του φορέα και ελέγχει την ομαλή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών, την κατάρτιση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού όπως και τη λογιστική αποτύπωση των δραστηριοτήτων του φορέα.

Πιο αναλυτικά, μεριμνά για:

- a) Την παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων στοιχείων για τον προϋπολογισμό του φορέα, στο εποπτεύον Υπουργείο, στο ΓΛΚ και στον Υπουργό Οικονομικών.
- b) Την πιστή τήρηση των στόχων ισοζυγίου, των ανωτάτων ορίων του προϋπολογισμού και του Μ.Π.Δ.Σ. του φορέα του.
- c) Την παροχή υποστήριξης και την εισήγηση στο ανώτατο όργανο διοίκησης του φορέα, ώστε να βελτιωθεί η κατανομή των πόρων του φορέα και των τυχόν εποπτευόμενων φορέων.
- d) Τη συμμόρφωση στις υποχρεωτικές οδηγίες και εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών και του ΓΛΚ.
- e) Την είσπραξη των εσόδων του φορέα³⁹.

³⁹ Σημείωση: Σχετικό και το άρθρο 277 του Ν.3852/2010 «Έλεγχος Είσπραξης Εσόδων» το οποίο ορίζει ότι «1.Ο αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών Επίτροπος, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μπορεί να παρακολουθεί την κανονική είσπραξη των εσόδων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων και των νομικών τους προσώπων και να ασκεί τον έλεγχο για την είσπραξη των νομίμως βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών ή προστίμων σε βάρος τρίτων. 2.Σε περίπτωση που διαπιστώσει αδράνεια είσπραξής τους από τα αρμόδια όργανα διοίκησης ή τις οικονομικές υπηρεσίες καλεί τούτους, με έγγραφό του που κοινοποιείται στον Γενικό Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και στον Ελεγκτή Νομιμότητας, να ενεργήσουν μέσα σε τασσόμενη εύλογη προθεσμία για την είσπραξη τούτων. 3.Εάν η αδράνεια συνεχίζεται, οφειλόμενη σε δόλο ή βαριά αμέλεια των διοικούντων τον δήμο και τα νομικά του πρόσωπα ή των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών αυτών παραπέμπει α) τα μεν αιρετά υπαίτια πρόσωπα με αιτιολογημένη εισήγησή του στην «Επιτροπή του άρθρου 232 του παρόντος» για προσωπικό καταλογισμό τούτων με το ποσό της θετικής ζημίας που προξένησαν και β) τους υπαλλήλους των ανωτέρω προσώπων που προκάλεσαν ζημία στην περιουσία του στο Ελεγκτικό Συνέδριο για καταλογισμό τούτων».

f) Τη σύσταση και την εφαρμογή εσωτερικών δικλίδων στη δημοσιονομική διαχείριση, τόσο για τις δαπάνες όσο και για τα έσοδα.

Ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών για την εκτέλεση των καθηκόντων που προβλέπονται στην παράγραφο 2:

- Ευθύνεται για το συντονισμό της προετοιμασίας του Μ.Π.Δ.Σ. και του ετήσιου προϋπολογισμού του φορέα, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρέχονται από το ΓΛΚ και το εποπτεύον Υπουργείο. Επίσης, συντάσσει τις εκθέσεις του φορέα του της παραγράφου 3 του άρθρου 45 και της παραγράφου 12 του άρθρου 54. Ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών, αν κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης του προϋπολογισμού θεωρήσει ότι δεν μπορεί να τηρηθεί το εκάστοτε ισχύον Μ.Π.Δ.Σ. ή ο ετήσιος προϋπολογισμός του φορέα, ενημερώνει το όργανο διοίκησης του φορέα, τον Γενικό Γραμματέα του εποπτεύοντος Υπουργείου και το ΓΛΚ.
- Καταρτίζει προβλέψεις για τις μηνιαίες ταμειακές ανάγκες και παρακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού του φορέα σε μηνιαία βάση. Αν διαπιστωθούν αποκλίσεις ενημερώνει το όργανο διοίκησης του φορέα κάνοντας προτάσεις για διορθωτικές ενέργειες, όπου περιλαμβάνεται η πιθανή ανακατανομή πιστώσεων.
- Ευθύνεται για τη διενέργεια όλων των δημοσιονομικών δεσμεύσεων, διασφαλίζοντας την ορθή τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων και διαβιβάζοντας σε μηνιαία βάση όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών του εποπτεύοντος φορέα.
- Όλες οι υπηρεσίες του φορέα έχουν την υποχρέωση να παρέχουν έγκαιρα στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών του φορέα όλες τις πληροφορίες και τα στοιχεία που χρειάζονται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.
- Ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών έχει την υποχρέωση να εφαρμόζει τις οδηγίες οικονομικής διαχείρισης που εκδίδονται από το ΓΛΚ και το εποπτεύον Υπουργείο και μπορεί να εισηγείται την εξειδίκευσή τους.

Τέλος, κατά το άρθρο 68 παρ. 3 του Ν.4270/2014, που αφορά τις διαδικασίες ελέγχου ανάληψης υποχρεώσεων ορίζεται ότι οι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης διασφαλίζουν ότι:

- 1ο.** οι εγκεκριμένες δεσμεύσεις που καταχωρούνται υπόκεινται στον όρο της διαθεσιμότητας επαρκούς υπολοίπου πιστώσεων υπό το συγκεκριμένο κωδικό του προϋπολογισμού,
- 2ο.** για όλες τις πολυετείς υποχρεώσεις του προϋπολογισμού, έχουν τηρηθεί οι προϋποθέσεις του άρθρου 67,
- 3ο.** τα τιμολόγια αγαθών και υπηρεσιών εξοφλούνται στην ώρα τους,
- 4ο.** δεν μαζεύονται ληξιπρόθεσμες οφειλές
- 5ο.** όλες οι εκκρεμείς υποχρεώσεις και τα ανεξόφλητα τιμολόγια μεταφέρονται στο επόμενο οικονομικό έτος και εξοφλούνται κατά χρονική προτεραιότητα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως καταγράψαμε και κατά την ανάπτυξη της παρούσης πτυχιακής εργασίας ο σκοπός της οικονομικής ανάπτυξης αλλά και εφαρμογής ενός σύγχρονου συστήματος προϋπολογισμού σε μία επιχείρηση, είναι η συμβολή του στην γενικότερη προσπάθεια για ορθολογικό management της εταιρείας, δεδομένου ότι η διαδικασία του προϋπολογισμού αποτελεί το βασικό θεμελιώδες εργαλείο:

- προγραμματισμού,
- ελέγχου,
- διορθωτικής παρέμβασης αλλά και
- απολογιστικής σύγκρισης

της οικονομικής δραστηριότητας κάθε οικονομικής μονάδας.

Αποτελεί γεγονός ότι τα σύγχρονα συστήματα σύνταξης, διοίκησης και παρακολούθησης της σύνταξης προϋπολογισμών είναι συνυφασμένα στα πλαίσια των απαιτήσεων μιας σύγχρονης επιχείρησης, είτε με την παραδοσιακή μορφή της (με σκοπό το κέρδος) είτε -στην περίπτωσή μας- είναι Μη Κερδοσκοπική Νομική Οντότητα.

Άρα το προϋπολογιστικό σύστημα που ακολουθείται στις επιχειρήσεις προβλέπει:

- στην οριοθέτηση στόχων από τα στελέχη και τον καθορισμό των μέσων επίτευξής τους
- στον τρόπο σύνταξης, μεθοδολογίας, διαχείρισης, παρακολούθησης και αναμόρφωσης του προϋπολογισμού
- στην προσαρμογή του προϋπολογισμού στις συντασσόμενες -από την διοίκηση- διαδικασίες για τον έλεγχο της πορείας των δαπανών και των εσόδων και συνεπώς των οικονομικών αποτελεσμάτων
- στη σωστή διαχείριση των δαπανών σε αποκεντρωμένη βάση με επιμέρους υπεύθυνους διαχείρισης με στόχο την μεγέθυνση
- στη σύνδεση της υλοποίησης του προϋπολογισμού με την αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών που τον διαχειρίζονται.

Για επιθυμητό αποτέλεσμα την σωστή διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού θα πρέπει να περιλαμβάνονται ο καθορισμός στόχων, η αξιολόγηση διαφορετικών μεθόδων επίτευξης των στόχων αυτών και τέλος η αξιολόγηση των οικονομικών επιπτώσεων αυτών των στρατηγικών. Έτσι, κατά κύριο κανόνα, υπάρχουν τέσσερα στοιχεία στη διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού.

- 1) **Καθορισμός στόχων.** Κάποιες εταιρείες θέτουν στόχους που ισχύουν για όλη την επιχείρηση, όπως για παράδειγμα «αύξηση καθαρών κερδών κατά 10% το επόμενο έτος». Στη συνέχεια, τα επί μέρους τμήματα μετατρέπουν αυτές τις εντολές σε οικονομικούς στόχους που σχετίζονται με τις συγκεκριμένες δραστηριότητές τους.
- 2) **Εκτίμηση και επιλογή εναλλακτικών.** Πολλές τακτικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου.
- 3) **Προσδιορισμός των επιπτώσεων στον προϋπολογισμό.** Οι αποφάσεις που αφορούν στρατηγικούς στόχους και τακτικές χρησιμεύουν για τη διαμόρφωση υποθέσεων για τα μελλοντικά κόστη και έσοδα.
- 4) **Συντονισμός προϋπολογισμού τμημάτων.** Οι επί μέρους προϋπολογισμοί των τμημάτων συνενώνονται σε ένα γενικό προϋπολογισμό, ο οποίος εκφράζει τους συνολικούς οικονομικούς στόχους και τους στρατηγικούς σκοπούς της εταιρείας.

Διότι, ο προϋπολογισμός -ως προγραμματική εργασία- είναι το στοιχείο που ενώνει τα διάφορα οικονομικά -και όχι μόνο- τμήματα μιας επιχείρησης. Μπορεί να υπάρχουν τμήματα της επιχείρησης που λειτουργούν εξαιρετικά μεμονωμένα, αλλά να μη συντονίζονται μεταξύ τους για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Από την κατάρτιση των προϋπολογισμών εξυπηρετούνται διαφορετικοί σκοποί. Τρία είναι τα κυριότερα είδη προϋπολογισμών:

1. **Ο λειτουργικός προϋπολογισμός:** καταγράφει τα καθημερινά έξοδα και τις αποσβέσεις (το τρέχον μερίδιο κεφαλαιοποιημένων δαπανών). Συνήθως καλύπτει χρονικό διάστημα ενός έτους.
2. **Ο κεφαλαιουχικός προϋπολογισμός:** καταγράφει τον προγραμματισμό των επενδύσεων για κτίρια, εξοπλισμό, και ανάπτυξη προϊόντων. Μπορεί να καλύπτει περιόδους τριών, πέντε ή δέκα ετών.
3. **Ο ταμειακός προϋπολογισμός:** καταγράφει τα αναμενόμενα ταμειακά υπόλοιπα που θα εμφανίζει η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της προγραμματιζόμενης χρονικής περιόδου,

βάσει των στοιχείων που περιέχονται στο λειτουργικό προϋπολογισμό και τον προϋπολογισμό κεφαλαίων.

4. Τα παραπάνω δίνουν ως αποτέλεσμα ότι, πολλές επιχειρήσεις συνδυάζουν διάφορες εναλλακτικές προσεγγίσεις στην δημιουργία και κατάρτιση προϋπολογισμού, προκειμένου να αντιμετωπίσουν τις ιδιαίτερες ανάγκες τους.

Βασικά στοιχεία της κοινωνικοοικονομικής ζωής της Ελλάδας αποτελούν οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες με πολυσύνθετα αποτελέσματα. Οι οργανισμοί αυτοί λειτουργούν αποτελεσματικά και είναι παραγωγικοί αξιοποιώντας αποδοτικά τους πόρους τους. Οι Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες επηρεάζουν όχι μόνο την ποιότητα ζωής και την αγοραστική δύναμη των πολιτών αλλά και την οικονομική ζωή γενικότερα αφού πολλοί από τους Οργανισμούς αυτούς εντάσσονται και στα τρία επίπεδα των παραγόντων που επηρεάζουν άμεσα τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Ένα βασικά προσδιοριστικό παράγοντα της ποιότητας των λαμβανομένων αποφάσεων για πολλούς από αυτούς τους οργανισμούς αποτελεί η χρηματοοικονομική οργάνωση των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων, καθώς και τον σημαντικότερο μηχανισμό συγκέντρωσης και παρουσίασης των απαραίτητων πληροφοριών για την αξιολόγηση των επιδόσεων τους και της κοινωνικής διαφάνειας και περί δικαίου αισθήματος τα οποία διασφαλίζονται από κανόνες οικονομικής διακυβέρνησης.

Η λογιστική των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων δεν φαίνεται να ακολουθεί την γενικότερη αυτή ανάπτυξη της λογιστικής μιας και υπάρχουν πολλοί τέτοιοι Οργανισμοί που χρησιμοποιούν ακόμη την ταμειακή βάση, μια πρακτική που έχει εγκαταλειφθεί από τον περασμένο αιώνα. Όμως, τα τελευταία χρόνια οι πιέσεις λόγω των περικοπών των δημοσίων δαπανών για καλύτερη αξιοποίηση των πόρων των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων και της αυξανόμενης αναγνώρισης του γεγονότος ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αυτών των Οργανισμών αποτελούν τα ασφαλέστερα μέτρα αξιολόγησης των επιδόσεων τους, είχαν ως αποτέλεσμα η λογιστική των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων να προσελκύσει το ενδιαφέρον της Πανεπιστημιακής Κοινότητας, των Επαγγελματικών Οργανώσεων του Κλάδου και των καθ' ύλη αρμοδίων κρατικών φορέων.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί έχουν μια πολύ μακριά ιστορία στην χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών.

Ο Προϋπολογισμός είναι το πρόγραμμα δράσης που βοηθάει τη διοίκηση να διευθύνει τον οργανισμό πιο αποδοτικά. Οι πρώτοι προϋπολογισμοί ήταν εκτιμήσεις των δαπανών και των αναγκαιών για τη χρηματοδότησή τους πόρων χωρίς έμφαση στα προγράμματα που έπρεπε να υλοποιηθούν με ταυτόχρονη παρακολούθηση της ανάλωσης των δαπανών.

Ραγδαία και φυσικό επακόλουθο της ανάπτυξης του μάνατζμεντ ήταν η εξέλιξη των προϋπολογισμών. Μέτα τους προϋπολογισμούς εσόδων και εξόδων υπάρχουν τα συστήματα προϋπολογιστικού ελέγχου όπου οι πόροι σχετίζονται με το προϊόν των υπηρεσιών. Τα συστήματα αυτά χρησιμοποιούνται συνώνυμα με τους όρους Προϋπολογισμοί Επιδόσεων, Προϋπολογισμοί Προγραμμάτων ή Προϋπολογισμοί κόστους.

Οποιοδήποτε σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου αποτελείται από τη δομή και τη διαδικασία. Η διαδικασία βρίσκεται εντός των στόχων αυτής της εργασίας γι' αυτό δεν εξετάζεται μόνο η δομή αυτών των συστημάτων.

Ένα σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει δύο κύριες κατηγορίες λογαριασμών: τους λογαριασμούς προγραμμάτων και τους λογαριασμούς των τομέων ευθύνης. Με τους λογαριασμούς προγραμμάτων εμφανίζεται το πλήρες κόστος της υλοποίησης των προγραμμάτων ενώ με τους λογαριασμούς των τομέων ευθύνης εμφανίζονται τα ελεγχόμενα έξοδα λειτουργίας των κέντρων ευθύνης.

Το κέντρο ευθύνης είναι μία μονάδα της οποίας ο προϊστάμενος μπορεί να διενεργήσει κάποιες πράξεις των οποίων έχει την κύρια υπευθυνότητα. Για παράδειγμα, ένα δημοτικό σχολείο ή ένα συνεργείο επισκευών αποτελούν κέντρα ευθύνης. Οι περισσότερες Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες με εξαίρεση τις πολύ μικρές αποτελούνται από κέντρα ευθύνης αρκετών επιπέδων.

Υπάρχουν δύο είδη κέντρων ευθύνης: τα κέντρα αποστολής και τα κέντρα εσωτερικών υπηρεσιών.

Το έργο ενός κέντρου αποστολής συμβάλλει άμεσα στην επίτευξη των στόχων του Οργανισμού ενώ το έργο ενός κέντρου εσωτερικών υπηρεσιών συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων άλλων κέντρων ευθύνης (κέντρων αποστολής ή κέντρων εσωτερικών υπηρεσιών). Οι δαπάνες ενός κέντρου εσωτερικών υπηρεσιών επιβαρύνουν τα κέντρα

ευθύνης, γι' αυτό και στον προϋπολογισμό εμφανίζονται στο κόστος των κέντρων αποστολής.

Τα κέντρα αποστολής και τα κέντρα εσωτερικών υπηρεσιών μπορούν να οργανωθούν ως κέντρα εξόδων, κέντρα κέρδους και πολύ σπάνια στην περίπτωση των Μη Κερδοσκοπικών Νομικών Οντοτήτων ως κέντρα επενδύσεων.

Κέντρο εσόδων είναι ένα κέντρο του οποίου μετριούνται οι εισροές (π.χ. έσοδα) χωρίς όμως να υπάρχει χρηματική μέτρηση των εκροών του, ενώ σε ένα κέντρο κέρδους μετριούνται οι χρηματικές εισροές και εκροές του και προσδιορίζεται ένα κέρδος ως διαφορά των χρηματικών μεγεθών.

Όταν όλοι οι Οργανισμοί επιδιώκουν την υλοποίηση κάποιων προγραμμάτων δεν είναι αναγκαίο το άνοιγμα λογαριασμών για ξεχωριστά προγράμματα, ειδικά όταν κάθε κέντρο ευθύνης έχει την υπευθυνότητα υλοποίησης ενός προγράμματος. Αντίθετα, όταν η υλοποίηση ενός προγράμματος προϋποθέτει τη συμμετοχή περισσότερων κέντρων ευθύνης τότε μόνο κρίνεται σκόπιμη η δημιουργία ξεχωριστών λογαριασμών για κάθε πρόγραμμα. Τα προγράμματα και τα συνθετικά στοιχεία τους μπορούν να ταξινομηθούν ως άμεσα (ανεξάρτητα, κύρια) ή ως βοηθητικά (εξαρτώμενα).

Σε ένα σύστημα προϋπολογισμού μπορεί να υπάρχουν ακόμη:

- a) Λογαριασμοί Λειτουργιών που δημιουργούνται για τη συγκέντρωση πληροφοριών αναφορικά με το κόστος εργασιών που είναι κοινές σε πολλά κέντρα ευθύνης.
- b) Λογαριασμοί κατ' είδος εξόδων.

Η δομή των λογαριασμών μιας Μη Κερδοσκοπικής Νομικής Οντότητας δεν είναι ασυνήθιστα περίπλοκη παρά το γεγονός ότι παρουσιάστηκαν αρκετές κατηγορίες λογαριασμών. Οι διάφοροι λογαριασμοί με τον κατάλληλο συντονισμό είναι δυνατόν να συνθέσουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα στο οποίο το μέγεθος του λογιστικού έργου θα εξαρτάται από τον αριθμό των συναλλαγών και όχι από τον αριθμό των λογαριασμών.

Τα κριτήρια αποτελέσματος - κλειδιά αποτελούν ένα πολύ σημαντικό μέρος της δομής, αν και η δομή των συστημάτων προϋπολογιστικού ελέγχου αποτελείται συνήθως από μια δέσμη λογαριασμών. Το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων ενός Οργανισμού μετριέται με τα κριτήρια αυτά.

Τα τελευταία χρόνια πολλοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τη λογιστική κόστους παρά τη σημαντική καθυστέρηση ανάπτυξης και εισαγωγής συστημάτων λογιστικής κόστους στις Μη Κερδοσκοπικές Νομικές Οντότητες. Βέβαια όταν ένας οργανισμός δεν χρησιμοποιεί τη λογιστική βάση του δεδουλευμένου τότε το σύστημα κόστους του είναι στη φύση του «στατιστικό» και δεν μπορεί να συνδεθεί με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής εμπλουτίζονται με νέες μεθόδους και πρακτικές όπως για παράδειγμα την μέθοδο των μεταφερόμενων τιμών ή το σύστημα των ομοειδών συγκρίσεων, ώστε οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί της διεθνούς Κοινότητας στην να βελτιστοποιήσουν την αποδοτικότητα τους.

- Μπατσινίλας, Ε. & Πατατούκας, Κ., 2015. Σύγχρονη Λογιστική. Αθήνα: ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ.
- Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ), 2015. Νομοσχέδιο για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών (ΚΟΠ). [Ηλεκτρονικό] Available at: <http://www.opengov.gr/types/wp-content/uploads/downloads/2014/10/types2.pdf> [Πρόσβαση 11/04/2015].
- Ξένος, Δ., 2003. Εισαγωγή στη διοίκηση του προϋπολογισμού των επιχειρήσεων. 2η επιμ. θήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Παρασκευόπουλος, Δ., 2012. Λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων. 3η επιμ. Αθήνα: Interbooks.
- Πιτσαρής, Β. & Γρεβενίτης, Π., 2008. Μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού επιχειρήσεων. 2η επιμ. Αθήνα: Κριτήριο.
- Σεραφείδης, Δ., 2009. Δημόσιο Λογιστικό Ο.Τ.Α.& Σύστημα Εσωτερικών Ελέγχων βάσει αρχών Sarbanes – Oxley. Αθήνα: Πανεπιστήμιο Πειραιώς.
- Συλλογικό έργο, 2015. Δηλώσεις νομικών προσώπων 2015. Οδηγίες συμπλήρωσης φορολογικών δηλώσεων. 2η επιμ. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Τζωρτζάκης, Κ. & Τζωρτζάκη, Α., 2007. Οργάνωση και Διοίκηση. 4^η επιμ. Αθήνα: Εκδόσεις Rosili.
- Τσαγκλάνος, Α., 2009. Προϋπολογισμοί “Budgeting” για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. 2^η επιμ. Αθήνα: ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ ΑΦΟΙ.
- Τσακλαγκάνος, Α., 2007. Προϋπολογισμοί Για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. 4^η επιμ. Αθήνα: Κυριακίδη Αφοί.
- Τσιατούρας, Φ., 2013. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων 2013 & Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ). 3η επιμ. Αθήνα: ΤΣΙΑΤΟΥΡΑΣ ΦΩΤΗΣ.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- American Institute of CPAs, 2013. Activity-Based Budgeting (ABB). [Ηλεκτρονικό] Available at: <http://www.cgma.org/Resources/Tools/essential-tools/Pages/activity-based-budgeting.aspx?TestCookiesEnabled=redirect> [Πρόσβαση 10/6/2015].

- Balanced Scorecard Institute, 2015. Balanced Scorecard Basics. [Ηλεκτρονικό] Available at: <http://balancedscorecard.org/Resources/About-the-Balanced-Scorecard> [Πρόσβαση 10 6 2015].
- Federal taxation-MACRS, 2015. Wikipedia, the free encyclopedia. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://en.wikipedia.org/wiki/MACRS> [Πρόσβαση 10 6 2015].
- Freel, M. & Deakins, D., 2014. Επιχειρηματικότητα και μικρές επιχειρήσεις. 4^η επιμ. Αθήνα: Rosili.
- Gropelli, A. & Nikbakht, E., 2012. Χρηματοοικονομική. 3η επιμ. Αθήνα: Κλειδάριθμος.
- Malcom, S., 2003. Επιτυχημένος προϋπολογισμός σε μια εβδομάδα. 3η επιμ. Αθήνα: Anubis.
- Narayanan, V. G., 2011. Harvard Business School Publishing. [Ηλεκτρονικό] Available at: http://www.e-learning.gr/ekp/nd/fresco/content/packages/hmm11_Budgeting_gr/budgeting/print_topic.html [Πρόσβαση 15 3 2015].

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

Ζωϊτσάκος Ιωάννης, Πλούτης Χρήστος, Καλότυχος Κωνσταντίνος, 2017