

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Η διερεύνηση του βαθμού εφαρμογής της  
Αναλυτικής Λογιστικής στους ΟΤΑ της Περιφέρειας  
Δυτικής Ελλάδος»**

**ΦΟΙΤΗΤΕΣ: ΡΩΣΣΗ ANNA-MARIA (Α.Μ. 16493)**

**ΛΕΚΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ (Α.Μ. 16437)**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΣΜΑΡΑΪΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ, ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟΣ ΥΠΟΤΡΟΦΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2019**

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 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 Α.Τ.Ε.Ι. Δυτικής Ελλάδας.

## Ευχαριστίες

Η παρακάτω εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο των προπτυχιακών μας σπουδών στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής. Θα θέλαμε να εκφράσουμε τις θερμές μας ευχαριστίες σε όλους αυτούς που συνέβαλαν στο να ολοκληρώσουμε τις ακαδημαϊκές μας υποχρεώσεις αλλά και την παρούσα εργασία.

Πρωτίστως, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας, κύριο Σμαραΐδο, για ν πολύτιμη βοήθειά του αλλά και την ενθάρρυνση του, η οποία συντέλεσε ακέραια στην ολοκλήρωση της εργασίας μας. Επίσης, ένα ευχαριστώ στα μέλη της επιτροπής για την πολύτιμη συνεισφορά τους.

Τέλος, το μεγαλύτερο ευχαριστώ το οφείλουμε στις οικογένειές μας για την υπομονή τους και την υποστήριξη που έδειξαν αυτή τη περίοδο όπως και για τη ψυχολογική υποστήριξη που μας παρείχαν.

## Περίληψη

Ο γενικός σκοπός αυτής της εργασίας είναι γενικά να διερευνήσει το βαθμό εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), και συγκεκριμένα στην περιφέρεια της Δυτικής Ελλάδας. Η επεξήγηση της τήρησης της λογιστικής στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης αποκαλύπτει ότι οι εν λόγω οργανισμοί επηρεάζονται εν μέρει από διάφορους παράγοντες και εν μέρει από τους ίδιους παράγοντες, αλλά με διαφορετικό τρόπο. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η ισχύς και η αυστηρότητα του θεσμικού πλαισίου (νομοθεσία, κυρώσεις, δικαστικές υποθέσεις) παίζουν σημαντικό ρόλο σε σχέση με το εάν και πώς επηρεάζεται κάθε τομέας από ορισμένους οικονομικούς, πολιτικούς και θεσμικούς παράγοντες. Επιπλέον, οι μελέτες δείχνουν ότι παράγοντες όπως ο ανταγωνισμός στην αγορά, η νομική μορφή της εταιρείας, η περιφερειοποίηση, ο διατομεακός συντονισμός και το εμπλεκόμενο ελεγκτικό γραφείο τροποποιούν, αντικαθιστούν ή εισάγουν τις νέες θεσμικές, πολιτικές και οικονομικές δυνάμεις που επηρεάζουν τη λογιστική συμμόρφωση. Αυτοί είναι όλοι οι παράγοντες που μπορούν να συνδεθούν με δημοτικές μεταρρυθμίσεις, παρέχοντας έτσι κάποια στοιχεία σχετικά με τις συνέπειες αυτών των μεταρρυθμίσεων. Όσον αφορά τη κοστολόγηση, τα στοιχεία ποικίλουν ανάλογα με τους εξωτερικούς παράγοντες όπως (πληθυσμός, φορολογική βάση και φορολογικός συντελεστής), γεγονός που υποστηρίζει την άποψη ότι η κοστολόγηση ενδέχεται να επηρεαστεί από εξωτερικά κίνητρα παρακολούθησης της ζήτησης και πολιτικής σηματοδότησης. Η επίπτωση είναι ότι ο έλεγχος μπορεί όχι μόνο να είναι ένα εργαλείο για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης, μπορεί επίσης να είναι ένα εργαλείο για τη διαχείριση των σχέσεων με τους ενδιαφερόμενους. Επιπλέον, στο πρακτικό μέρος της εν λόγω εργασίας, έχουν μοιραστεί ερωτηματολόγια σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην περιφέρεια της Δυτικής Ελλάδας και απάντησαν σε ερωτήσεις που αφορούν την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στους οργανισμούς τους, όπου θα τα παρατεθούν αναλυτικά τα αποτελέσματα στο τελευταίο κεφάλαιο.

Λέξεις κλειδιά : Λογιστική, Κοστολόγηση, Οργανισμοί, Παράγοντες.

## **Abstract**

The general purpose of this work is generally to investigate the extent of application of analytical accounting to local authorities, in particular in the region of Western Greece. The explanation of accounting records for local authorities reveals that these agencies are partly affected by a number of factors and partly by the same factors, but in a different way. The results show that the strength and rigidity of the institutional framework (legislation, sanctions, court cases) play an important role in relation to whether and how each sector is affected by certain economic, political and institutional factors. In addition, studies show that factors such as market competition, legal form of company, regionalization, cross-sectoral coordination and the audit firm concerned modify, replace or introduce the new institutional, political and economic forces that affect accounting compliance. These are all factors that can be linked to municipal reforms, thus providing some evidence on the implications of these reforms. As far as control costs are concerned, the data varies according to external factors such as (population, tax base and tax rate), which supports the view that control costs may be affected by external demand and signaling policy incentives. The implication is that control can not only be a tool for ensuring compliance. it can also be a tool for managing relationships with stakeholders. In addition, in the practical part of this paper, questionnaires were distributed to local authorities in the region of Western Greece and they answered questions regarding the application of analytical accounting to their organizations, which will be presented in detail in the last chapter.

Key words : Accounting, Auditing, Organizations, Factors.

## Περιεχόμενα

Ευχαριστίες .....	3
Περίληψη.....	4
Abstract .....	5
Περιεχόμενα .....	6
Περιεχόμενα διαγραμμάτων.....	8
Εισαγωγή.....	9
Κεφάλαιο 1 <sup>ο</sup> : Το σχέδιο Καλλικράτης και η Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας .....	11
1.1 Το σχέδιο Καλλικράτης.....	11
1.2 Οι αντιδράσεις του σχεδίου Καλλικράτης.....	13
1.3 Η ιστορία του σχεδίου Καλλικράτης.....	14
1.4 Η περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας .....	17
Κεφάλαιο 2ο : Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και αναλυτική λογιστική .....	20
2.1 Η αναλυτική λογιστική σε δημόσιες υπηρεσίες .....	20
2.2 Η αναλυτική λογιστική και η έρευνα κοστολόγησης στο δημόσιο τομέα .....	25
2.2.1 Εισαγωγή.....	25
2.2.2 Οι επεξηγηματικοί παράγοντες της αναλυτικής λογιστικής.....	27
Κεφάλαιο 3ο : Νόμος Π.Δ. 315/1999 .....	31
3.1 Οι αρχές του Νόμου .....	31
3.2 Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων (Πρωτοβάθμιας Αυτοδιοίκησης) .....	44
3.3 Η υποχρεωτική εφαρμογή .....	45
Κεφάλαιο 4 <sup>ο</sup> : Ερευνητικό μέρος .....	47
4.1 Ο σκοπός και τα ερευνητικά ερωτήματα.....	47
4.2 Η μεθοδολογία και το δείγμα .....	48
4.3 Στατιστική ανάλυση .....	49
Κεφάλαιο 5ο : Συζήτηση αποτελεσμάτων .....	68

Επίλογος.....	69
Βιβλιογραφία.....	70
Παράρτημα.....	74

## Περιεχόμενα διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 : Η εργασία στους δήμους της περιφερειακής ενότητας της Αιτωλοακαρνανίας .....	50
Διάγραμμα 2 : Η εργασία στους δήμους της περιφερειακής ενότητας της Αχαΐας .....	51
Διάγραμμα 3 : Η εργασία στους δήμους της περιφερειακής ενότητας της Ηλείας .....	52
Διάγραμμα 4 : Η προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.....	53
Διάγραμμα 5 : Η εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου .....	54
Διάγραμμα 6 : Η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου .....	55
Διάγραμμα 7 : Η ύπαρξη ετήσιου συμβολαίου για τη συντήρηση της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.....	56
Διάγραμμα 8 : Η λειτουργία της Οικονομικής Διαχείρισης με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά) .....	57
Διάγραμμα 9 : Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στους ΟΤΑ .....	58
Διάγραμμα 10 : Οι λόγοι μη εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής στους ΟΤΑ.....	59
Διάγραμμα 11 : Η προμήθεια του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου .....	60
Διάγραμμα 12 : Η εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου .....	61
Διάγραμμα 13 : Η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.....	62
Διάγραμμα 14 : Η ύπαρξη ειδικευμένου προσωπικού στους ΟΤΑ .....	63
Διάγραμμα 15 : Οι λόγοι για την μη ύπαρξη ειδικευμένου προσωπικού .....	64
Διάγραμμα 16 : Η ύπαρξη ετήσιου συμβολαίου για τη συντήρηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου .....	65
Διάγραμμα 17 : Η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής .....	66
Διάγραμμα 18 : Οι λόγοι για την μη ύπαρξη εξωτερικού συνεργάτη συμβούλου λογιστή για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.....	67



## Εισαγωγή

Το μεταβαλλόμενο θεσμικό και οργανωτικό περιβάλλον (μεταρρυθμίσεις δημοτικής διακυβέρνησης) δεν συνοδεύτηκε από την προσοχή και τη ρύθμιση των δομών υποβολής εκθέσεων που εξασφαλίζουν εξωτερική αναφορά καταλογισμού της κάθετης ευθύνης, ούτε στο επίπεδο υπηρεσιών ούτε στο ενοποιημένο δημοτικό επίπεδο. Οι γενικές συνέπειες για τη μελλοντική πολιτική και τους κανονισμούς θα πρέπει επομένως να είναι η αναγνώριση της επιρροής διαφόρων οικονομικών και θεσμικών δυνάμεων και η ανάπτυξη μοντέλων λογοδοσίας που επιτρέπουν και διατηρούν τα οφέλη των μορφών διακυβέρνησης και των δομών χωρίς να χάνουν τη διαφάνεια και την υπευθυνότητα. Η διερεύνηση περισσότερων τομέων κάτω από την κοινοτική ομπρέλα θα μπορούσε να αποκαλύψει επιπλέον πολύπλοκες δυνάμεις που επηρεάζουν την αναλυτική λογιστική. Ο προσδιορισμός του είδους των οικονομικών, πολιτικών και θεσμικών παραγόντων που επηρεάζουν τις πρακτικές χρηματοοικονομικής λογιστικής σε αυτούς τους τομείς θα αποτελέσει σημαντική συμβολή.

Η ανάγκη για να διερευνηθεί η σχέση ανάμεσα στην αναλυτική λογιστική και τις οικονομικές της συνέπειες στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην Δυτική Ελλάδα είναι πολύ σημαντική. Για παράδειγμα, στη Ευρώπη τονίστηκε πρόσφατα στον λογιστικό κανόνα ότι οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης θα πρέπει να εφαρμόζουν αποσβέσεις συνιστωσών όταν αυτό είναι σχετικό. Αυτό παρέχει την ευκαιρία να διερευνηθεί πώς εξαρτάται η λήψη αποφάσεων σχετικά με τα μοντέλα και τις εφαρμογές της υποτίμησης των συνιστωσών από την οικονομική και πολιτική κατάσταση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και κατά πόσον αυτές οι αποφάσεις επηρεάζονται από τον τρόπο με τον οποίο αλλάζουν τις επιστροφές εσωτερικά και εξωτερικά.

Όσον αφορά το κόστος στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην Δυτική Ελλάδα, είναι ενδιαφέρον ζήτημα διότι η ρύθμιση παρέχει την ευκαιρία να προσδιοριστεί κατά πόσον οι διατομεακές διαφορές στη κοστολόγηση μπορούν να εξηγηθούν από τα κίνητρα παρακολούθησης και σηματοδότησης που σχετίζονται με το πολιτικό περιβάλλον. Η κοστολόγηση στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην Δυτική Ελλάδα ποικίλλει ανάλογα με τους εξωτερικούς παράγοντες των ενδιαφερόμενων φορέων, γεγονός που υποστηρίζει την άποψη ότι η κοστολόγηση μπορεί να επηρεαστεί από εξωτερικά κίνητρα παρακολούθησης της ζήτησης και πολιτικής σηματοδότησης. Η επίπτωση είναι ότι ο έλεγχος

μπορεί όχι μόνο να είναι ένα εργαλείο για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης, αλλά και ένα εργαλείο για τη διαχείριση των σχέσεων των ενδιαφερομένων μερών.

# **Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> : Το σχέδιο Καλλικράτης και η Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας**

## **1.1 Το σχέδιο Καλλικράτης**

Το Πρόγραμμα Καλλικράτης είναι το κοινό όνομα του ελληνικού νόμου 3852/2010, μια σημαντική διοικητική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα. Συνέβαλε στη δεύτερη σημαντική μεταρρύθμιση των διοικητικών διαιρέσεων της χώρας μετά τη μεταρρύθμιση του Καποδίστρια το 1997 (Βλάχος, 2008).

Ονομάστηκε από τον αρχαίο Έλληνα αρχιτέκτονα Καλλικράτη, το πρόγραμμα παρουσιάστηκε από την τότε κυβέρνηση και εγκρίθηκε από το Ελληνικό Κοινοβούλιο τον Μάιο του 2010. Η εφαρμογή του προγράμματος ξεκίνησε με τις τοπικές εκλογές του Νοεμβρίου 2010 και ολοκληρώθηκε τον Ιανουάριο του 2011.

### Τοπική διοικητική μεταρρύθμιση

Το πρόγραμμα Καλλικράτης μείωσε περαιτέρω τον αριθμό των αυτοδιοικούμενων τοπικών διοικητικών μονάδων με την υποχρεωτική συγχώνευση των 1033 δήμων και κοινοτήτων που η μεταρρύθμιση του Καποδίστρια είχε ήδη συγχωνευθεί σε μόλις 325 δήμους. Η συγχώνευση των κοινοτήτων οδήγησε στην επανένταξη ορισμένων επαρχιών πριν από το 2007 ως δήμων. Συνολικά, οι ελληνικοί δήμοι έφθασαν τώρα σε ένα μέσο μέγεθος 31.000 κατοίκων, επίπεδο συγκρίσιμο με πολλές άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Λουκά, 2008).

### Περιφερειακή διοικητική μεταρρύθμιση

Ταυτόχρονα, το πρόγραμμα κατέργησε τους 51 αυτοδιοικούμενους νομούς, αφήνοντάς τους μόνο ως περιφερειακές μονάδες. Οι πρώην αρμοδιότητες των νομαρχιών μεταφέρθηκαν στις 13 διοικητικές περιφέρειες. Αρχικά, το 1987, οι περιφέρειες ενισχύθηκαν ως ενδιάμεσες διοικητικές μονάδες περιφερειακού προγραμματισμού. Σύμφωνα με το πρόγραμμα Καλλικράτης, οι περιφέρειες αυτές έγιναν αυτοδιοικούμενες και ξεχωριστές οντότητες με περιφερειακό συμβούλιο και περιφερειακό κυβερνήτη, τόσο λαϊκά εκλεγμένα.

Σε αντάλλαγμα, τα κεντρικά καθήκοντα της εθνικής διοίκησης μεταφέρθηκαν σε 7 μεγαλύτερες, νεοσύστατες "αποκεντρωμένες διοικήσεις". Με επικεφαλής έναν γενικό γραμματέα που διορίζεται από τον Υπουργό Εσωτερικών, η αποκεντρωμένη διοίκηση είναι υπεύθυνη για τον περιφερειακό προγραμματισμό και την προστασία του περιβάλλοντος (Καραμάνης, 2008).

Στη συνέχεια, από το 2010 και έπειτα, οι τοπικές εκλογές διεξήχθησαν σε περιφερειακό και όχι σε νομαρχιακό επίπεδο, ενώ από το 2014 και μετά διεξάγονται μαζί με τις εκλογές για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για μια πενταετή περίοδο.

## 1.2 Οι αντιδράσεις του σχεδίου Καλλικράτης

### Επιστημονικές εκτιμήσεις

Οι μελετητές των ερευνών της Νότιας Ευρώπης χαρακτήρισαν τη μεταρρύθμιση του Καλλικράτη ως εκπληκτική, καθώς καταργούσε έναν μεγάλο αριθμό κύριων και ισχυρών πολιτικών θέσεων, οι οποίες μπροστά από την επικείμενη κρίση θα θεωρούνταν ανεπαρκείς για να διατηρήσουν ζωντανό το πελατολόγιο του κόμματος. Μελετητές περιέγραψαν την απόφαση της τότε κυβέρνησης ότι χρησιμοποίησε ένα μοναδικό παράθυρο ευκαιρίας για να ξεπεράσει τη μακρόχρονη αντίσταση ενάντια στις μεταρρυθμίσεις (Παπαδάκης, 2008).

Ενώ όσον αφορά τη μαζική προσέγγιση από την κορυφή προς την κατεύθυνση που παρεκκλίνει από τη στρατηγική της Νότιας Ευρώπης σε σύγκριση με ομοσπονδιακά κράτη όπως η Γερμανία, η αλληλεπίδραση μεταξύ εθνικών και τοπικών επιπέδων παραμένει σχετικά αδύναμη, ενώ τα τοπικά επίπεδα παραμένουν αυστηρά διαχωρισμένα από την αποσυγκεντρωμένη διοίκηση της κεντρικής κυβέρνησης.

Επίσης, η κρατική εποπτεία παραμένει σε μεγάλο βαθμό περιορισμένη στον εκ των υστέρων έλεγχο της νομιμότητας της δραστηριότητας μιας υποεθνικής οντότητας. Ο Howard Elcock πρότεινε ότι παρά τις προσπάθειες, η απροθυμία της διοίκησης καθιστά τη διαφάνεια, οπότε ο Έλληνας πολίτης παρέμεινε διοικητικός και όχι συμμετέχων στην κυβέρνηση (Ντζανάτος, 2008).

### Το πρόγραμμα λιτότητας

Το πρόγραμμα Καλλικράτης πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο της γενικής προσπάθειας για τη δημιουργία ενός μικρότερου κράτους. Παραπέμπουν σε συγκεκριμένες διατάξεις του πρώτου και ακόμη περισσότερο στο δεύτερο μνημόνιο σχετικά με το ρόλο της τοπικής διακυβέρνησης για τη συνολική λιτότητα. Ο Νίκος Σουλιώτης τόνισε ότι το σχέδιο Καλλικράτης προωθεί τη μεταφορά των πολιτικών σχεδίων λιτότητας στις τοπικές διοικήσεις, όπως η αποκέντρωση των αρμοδιοτήτων προς τοπικό επίπεδο, δεν συνοδεύτηκε από τη μεταφορά των οικονομικών πόρων που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ευθυνών (Πετράκης, 2010).

### 1.3 Η ιστορία του σχεδίου Καλλικράτης

Διοικητικές μεταρρυθμίσεις τη δεκαετία του 1990

Οι μεταρρυθμίσεις του 1994 υπό τη τότε κυβέρνηση κατέστρεψαν σε μεγάλο βαθμό τους δυσλειτουργικούς νομούς σε οντότητες νομαρχιακής αυτοδιοίκησης με τους νομάρχες και τα νομαρχιακά συμβούλια να εκλέγονται ευρέως. Σε αντάλλαγμα, οι δεκατρείς διοικητικές περιφέρειες της Ελλάδας, οι οποίες είχαν ήδη δημιουργηθεί το 1987, αλλά χωρίς την ύπαρξη λειτουργικού προϋπολογισμού παρέμειναν ανίκανες να εκπληρώσουν ακόμη και τις περιορισμένες ευθύνες τους, ανέλαβαν πλέον τις αρμοδιότητες των νομαρχιακών μονάδων όσον αφορά την είσπραξη των φόρων, την Ευρωπαϊκή διαρθρωτική χρηματοδότηση και το δημόσιο ταμείο.

Μέρος του επόμενου σχεδίου Καποδίστριας, ο νόμος 2539/1997 μείωσε δραματικά τον αριθμό των δήμων και κοινοτήτων από 5.823 σε 1.033, αφού η αυξανόμενη αστικοποίηση είχε αφήσει τις μικρές κοινότητες να «πεθαίνουν» κυριολεκτικά. Μόλις 4.661 κάτοικοι, ένας μεγάλος αριθμός μικρών δήμων και αγροτικών κοινοτήτων παρέμεινε ανεξάρτητος. Αυτό περιελάμβανε 88 κοινότητες με πληθυσμό μικρότερο από 1000, μέχρι τον Γράμμο με μόλις 28 κατοίκους (Πρωτοψάλτης, 2008).

Με τις εδαφικές μεταρρυθμίσεις της δεκαετίας του 1990, η Ελλάδα αναφέρθηκε ως η πρώτη χώρα της Νότιας Ευρώπης που ακολουθεί μια καταναγκαστική προσέγγιση από την κορυφή προς τα κάτω για τις εδαφικές μεταρρυθμίσεις, μια προσέγγιση μάλλον τυπική για τις χώρες της Βόρειας Ευρώπης. Αν και ενισχύθηκε από τις μεταρρυθμίσεις της δεκαετίας του 1990, το νομαρχιακό επίπεδο δευτέρου επιπέδου δεν ανταποκρίθηκε στις προσδοκίες. Σε μεγάλο βαθμό αναχαιτισμένοι από μια ασυντόνιστη αλλά συγκλίνουσα αντιπολίτευση, οι μεταρρυθμισμένοι νομαρχίες έχασαν αρκετές σημαντικές αρμοδιότητες κατόπιν δικαστικών αποφάσεων. Οι πολυάριθμες αντιπαραθέσεις υπονόμειναν σε μεγάλο βαθμό την εμπιστοσύνη του κοινού στο νομαρχιακό επίπεδο.

Ο αποτυχημένος Καποδίστριας II

Μετά την εκλογική νίκη της τότε αντιπολίτευσης το 2004, η κυβέρνηση Καραμανλή είχε αρχικά επιφυλαχθεί σε περαιτέρω διοικητικές μεταρρυθμίσεις, καθώς είχε αντιταχθεί στις

μεταρρυθμίσεις της δεκαετίας του 1990. Σε μια καθυστερημένη εφαρμογή μιας πρόβλεψης που ήταν ήδη μέρος του σχεδίου Καποδίστριας, οι 147 επαρχίες, ως υπομονάδες των 51 νομαρχιών, καταργήθηκαν το 2007 (Ντζανάτος, 2008).

Μόνο μετά την επανεκλογή του 2007, η κυβέρνηση Καραμανλή αποφάσισε ότι είναι αναγκαίες οι περαιτέρω μεταρρυθμίσεις, ώστε η εδαφική δομή να ευθυγραμμιστεί με τη στρατηγική της Λισαβόνας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις απαιτήσεις της Τέταρτης Προγραμματικής Περιόδου (2007-2013). Οι 13 περιφέρειες σχεδιάστηκαν να συνδυαστούν σε 6 μεγάλες «προγραμματικές υπερπεριφέρειες» που αναμενόταν να ανταγωνίζονται πιο αποτελεσματικά για ευρωπαϊκή διαρθρωτική χρηματοδότηση. Οι Δήμοι έπρεπε να συγχωνευτούν από 1034 σε 400 και οι νομαρχιακές κυβερνήσεις να μειωθούν από 50 σε 16, προκειμένου να ξεπεραστεί ο κατακερματισμός, να διευκολυνθεί ο δημοσιονομικός έλεγχος από το κράτος και να δημιουργηθούν οικονομίες κλίμακας.

Αναφορικά με τη διοικητική αποτελεσματικότητα, το σχέδιο μεταρρύθμισης από την κορυφή προς τα κάτω επικρίθηκε ως υποκειμενικά ζητήματα νομιμότητας και συμμετοχής. Αντί να αντιταχθεί από την κοινοβουλευτική αντιπολίτευση, το σχέδιο αντιμετώπισε εμπόδιο από αυτήν και τελικά απέτυχε (Βρουστούρης, 2002).

Καλλικράτης: Νέα προσπάθεια για διοικητική μεταρρύθμιση

Μετά τη νίκη του τότε κόμματος στις πανηγυρικές εκλογές του 2009, ξεκίνησε μια νέα προσπάθεια για περαιτέρω διοικητικές μεταρρυθμίσεις. Το σχέδιο Καλλικράτη παρουσιάστηκε στο κοινό τον Ιανουάριο του 2010, κατά τις αρχές της ελληνικής χρηματοπιστωτικής κρίσης. Ενώ από την άποψη των αριθμών, μάλλον παρόμοιων με τα αποτυχημένα σχέδια της τότε αντιπολίτευσης, δεν περιοριζόταν στη μείωση του πλήθους των διοικητικών οντοτήτων και της κρατικής ευθύνης τους. Σε μια χώρα που θεωρείται ευρύτερα ως η πλέον κεντρική χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με πολλούς μικρότερους δήμους, ιδιαίτερα αγροτικές κοινότητες που "έχουν εξαιρετικά περιορισμένο προσωπικό και στερούνται οποιασδήποτε δυνατότητας να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους", δόθηκε έμφαση να ενισχύσει τις υπόλοιπες αρχές όσον αφορά την αυτονομία της αυτοδιοίκησης, τη δημόσια διαφάνεια και τη συνολική προσβασιμότητα στους πολίτες. Ταυτόχρονα, το πρόγραμμα στόχευε στη μείωση των υπαλλήλων της τοπικής αυτοδιοίκησης κατά 50%, από περίπου 50.000 σε 25.000 σε ολόκληρη τη χώρα.

Ο νόμος εγκρίθηκε τον Μάιο του 2010 και τέθηκε σε εφαρμογή μετά τις τοπικές εκλογές του Νοεμβρίου του 2010 που αποτελούσαν τις συγκροτημένες περιφερειακές εκλογές, οι οποίες αντικατέστησαν τις επαρχιακές εκλογές όπως είχαν πραγματοποιηθεί το 2002 και το 2006.



## 1.4 Η περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας

Η Δυτική Μακεδονία είναι μια από τις δεκατρείς περιοχές της Ελλάδας, που αποτελούνται από το δυτικό τμήμα της Μακεδονίας. Χωρίζεται σε περιφερειακές μονάδες Φλώρινας, Γρεβενών, Καστοριάς και Κοζάνης.

### Γεωγραφία

Η περιοχή της Δυτικής Μακεδονίας βρίσκεται στη βορειοδυτική Ελλάδα, συνορεύει με τις περιοχές της Κεντρικής Μακεδονίας (ανατολικά), της Θεσσαλίας (νότια), της Ηπείρου (δυτικά) και οριοθετείται στα βόρεια στα διεθνή σύνορα της Ελλάδας με τη ΠΓΔΜ και την περιοχή της Αλβανίας (Παπαδάκης, 2008).

Αν και καλύπτει συνολική έκταση 3.649 τ.χλμ. (7.2% του συνόλου της χώρας), έχει συνολικό πληθυσμό 283.689 κατοίκων (2,6% του συνόλου της χώρας), επομένως είναι μια περιοχή με χαμηλή πυκνότητα πληθυσμού (30 ανά τ.χλμ., σε σύγκριση με τον μέσο όρο 81,96 ανά τ.χλμ. της χώρας). Αυτό οφείλεται κυρίως στην ορεινή φύση της περιοχής, καθώς το 82% της συνολικής επιφάνειας είναι ορεινές και ημιορεινές περιοχές. Αυτό αντικατοπτρίζεται επίσης στην κατανομή του πληθυσμού, καθώς η πλειοψηφία του πληθυσμού (56%) ζει σε αγροτικές περιοχές. Η πρωτεύουσα της περιοχής είναι η Κοζάνη με 53.880 κατοίκους. Άλλες κύριες πόλεις είναι η Πτολεμαΐδα (37.289), η Γρεβενά (17.610), η Φλώρινα (19.985) και η Καστοριά (16.958).

### Οικονομία

Η Περιφέρεια διαθέτει μια λειτουργική Βιομηχανική Περιοχή στη Φλώρινα και μια άλλη υπό κατασκευή στην Κοζάνη. Ο δευτερογενής τομέας είναι πολύ σημαντικός για την περιφερειακή οικονομία, κυρίως λόγω των εξορυκτικών δραστηριοτήτων, της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (70% της συνολικής ηλεκτρικής ενέργειας της χώρας παράγεται στην περιοχή) και του τομέα γούνας-δέρματος. Ωστόσο, οι "ελαφριές" δομές δεν ακολούθησαν τη γενική βελτίωση των βαρέων υποδομών, μια κατάσταση που πρέπει να αντιμετωπιστεί, προκειμένου να επιτευχθεί μια συνολικά υψηλότερη οικονομική ανάπτυξη της περιοχής. Οι υπηρεσίες Έρευνας και Ανάπτυξης βρίσκονται σε σχετικά χαμηλό επίπεδο, δηλαδή μόνο το 3,5% των συνολικών ερευνητικών ιδρυμάτων της χώρας βρίσκεται στην περιοχή. Μεταξύ

αυτών, το Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα παίζει σημαντικό ρόλο στην υποστήριξη των περιφερειακών ερευνητικών και εκπαιδευτικών προσπαθειών. Ωστόσο, μια ενισχυμένη αλληλεπίδραση με τις ΜμΕ θα αποτελέσει καθοριστικό παράγοντα για τη βελτίωση της παραγωγικότητας και της προστιθέμενης αξίας των προϊόντων και των υπηρεσιών που παράγονται στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας. Μερικά από τα πιο διάσημα προϊόντα της είναι τα μάρμαρα, ο Κρόνος Κοζάνης, τα φρούτα, οι πιπεριές Φλώρινας, τα τοπικά κρασιά (Κοζάνη, Αμύνταιο), οι γούνες (Καστοριά, Σιάτιστα) και η εξειδικευμένη βιοτεχνία.

Ο αυτοκινητόδρομος μέσω της Εγνατίας (Διευρωπαϊκό Δίκτυο) που διασχίζει την περιοχή μαζί με τους δύο κάθετους εθνικούς δρόμους σχηματίζουν ένα δίκτυο που βελτιώνει δραματικά τις συνθήκες μεταφοράς στην περιοχή και μεταβάλλει την παραδοσιακή εικόνα του "απομόνωσης", κυρίως λόγω των ορεινών τοπίων. Από την άλλη πλευρά, το σιδηροδρομικό δίκτυο είναι ανεπαρκές και τα δύο αεροδρόμια (Κοζάνη και Καστοριά) μπορούν να εξυπηρετήσουν μόνο μικρά επιβατικά αεροπλάνα. Το δίκτυο τηλεπικοινωνιών έχει βελτιωθεί δραματικά την τελευταία δεκαετία, παρέχοντας στον περιφερειακό πληθυσμό επαρκείς υπηρεσίες και σύγχρονες εγκαταστάσεις.

Τα τελευταία χρόνια η περιοχή αναπτύσσεται στον τουρισμό κυρίως τον χειμώνα. Είναι η μόνη ελληνική περιοχή χωρίς θαλάσσια ακτή, αλλά από την άλλη υπάρχουν πολλές λίμνες, βουνά, γραφικά χωριά και δύο μεγάλα χιονοδρομικά κέντρα στη Φλώρινα και Γρεβενά (Βασιλίτσα) και ένα άλλο υπό κατασκευή στην Κοζάνη.

Το διοικητικό κτίριο της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας βρίσκεται στη Ζώνη Εναλλακτικού Πολεοδομικού Σχεδιασμού (ΖΕΠΣ) στην πόλη της Κοζάνης (Λουκά, 2008).

## Διαχείριση

Ως μία από τις δεκατρείς διοικητικές περιφέρειες, η Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας ιδρύθηκε το 1987, αποτελούμενη από τους Νομούς Καστοριάς, Γρεβενών, Κοζάνης και Φλώρινας. Ελλείψει λειτουργικού προϋπολογισμού, οι διοικητικές περιφέρειες παρέμειναν αδύνατες να εκπληρώσουν ακόμη και τις περιορισμένες ευθύνες τους, μέχρι το 1994 όπου ανέλαβαν τις αρμοδιότητες των νομαρχιακών μονάδων όσον αφορά τη συλλογή των φόρων, την ευρωπαϊκή διαρθρωτική χρηματοδότηση και το δημόσιο ταμείο.

Από το πρόγραμμα Καλλικράτης του 2010 καταργήθηκαν οι νομοί και, αντιθέτως, οι περιφέρειες έγιναν αυτοδιοικούμενοι φορείς, με εξουσίες που επαναπροσδιορίστηκαν και επεκτάθηκαν σε μεγάλο βαθμό. Αρχίζοντας από τις τοπικές εκλογές του 2010, τόσο ο περιφερειακός κυβερνήτης όσο και το περιφερειακό συμβούλιο έχουν εκλεγεί ευρέως.

Από το 2014, οι εκλογές διεξάγονται από κοινού με τις εκλογές για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για πενταετή περίοδο. Ο σημερινός περιφερειακός κυβερνήτης είναι ο ανεξάρτητος πολιτικός Θεόδωρος Καρυπιδής ο οποίος νίκησε τον Κωνσταντίνο Ντάκη στο 2ο γύρο των εκλογών του 2014.

Η περιοχή εδρεύει στην Κοζάνη και χωρίζεται σε τέσσερις περιφερειακές μονάδες (νομαρχιακές μονάδες προ-Καλλικράτη). Περιλαμβάνει 12 δήμους (κάτω από 61 τοπικές διοικητικές μονάδες προ-Καλλικράτη). Μαζί με την γειτονική περιοχή της Ηπείρου εποπτεύεται από την Αποκεντρωμένη Διοίκηση της Ηπείρου και της Δυτικής Μακεδονίας με έδρα τα Ιωάννινα (Καραμάνης, 2008).

## **Κεφάλαιο 2ο : Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και αναλυτική λογιστική**

### **2.1 Η αναλυτική λογιστική σε δημόσιες υπηρεσίες**

Σε γενικές γραμμές, υπάρχουν δύο κοινά αποδεκτοί στόχοι των οικονομικών λογιστικών πληροφοριών στον δημόσιο τομέα. Ένα από αυτά είναι ότι οι οικονομικές πληροφορίες πρέπει να είναι χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων. Ενώ η απόφαση χρησιμότητας των οικονομικών πληροφοριών σε κερδοσκοπικούς οργανισμούς σχετίζεται με τις ανάγκες των υφιστάμενων και των δυνητικών επενδυτών, δανειστών και παρόμοιων προμηθευτών κεφαλαίου, η εσωτερική χρήση τονίζεται στην αναλυτική λογιστική του δημόσιου τομέα (Argento, et al. 2010).

Οι πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παροχή πλήρους πληροφόρησης σχετικά με το κόστος, προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις κατανομής πόρων, αποφάσεις για εξωτερική ανάθεση υπηρεσιών, αξιολογήσεις κόστους υπηρεσιών και αποφάσεις τιμολόγησης. Τα δημοτικά συμβούλια πρέπει να αποφασίζουν για τις χρεώσεις χρήσης για υπηρεσίες ύδρευσης, αποχέτευσης και αποβλήτων με βάση το πλήρες κόστος. Ωστόσο, δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι οι δημοτικές οικονομικές πληροφορίες έχουν επίσης πιθανή χρησιμότητα απόφασης για μια σειρά εξωτερικών μερών, όπως οι προμηθευτές, οι πιστωτές, τα ιδιωτικά σχολεία και η κεντρική κυβέρνηση, ανάλογα με τις περιστάσεις.

Ο ρόλος και ο σκοπός της παροχής πληροφοριών για σκοπούς λογοδοσίας τονίζονται ιδιαίτερα και περιγράφονται ως ο ακρογωνιαίος λίθος όλων των χρηματοοικονομικών εκθέσεων στον δημόσιο τομέα. Η διαφάνεια και η λογοδοσία θεωρούνται σημαντικές πτυχές της διακυβέρνησης, της κατάλληλης συμπεριφοράς, της δικαιοσύνης και της καλύτερης απόδοσης (Arnaboldi and Lapsley, 2009).

Το βασικό ή ελάχιστο μέτρο διαφάνειας είναι το επίπεδο πληροφορίας που είναι προσβάσιμο σε όλους τους ενδιαφερόμενους φορείς και η πληροφορία αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση ως πρώτο βήμα στις διαδικασίες / μηχανισμούς λογοδοσίας. Δεν είναι δυνατόν να υπάρχει μηχανισμός λογοδοσίας εάν δεν υπάρχουν πληροφορίες σχετικά με την είσοδο, την παραγωγή και τα αποτελέσματα. Ως εκ τούτου, ο στόχος της οικονομικής λογιστικής και της

υποβολής εκθέσεων είναι να ικανοποιηθούν οι πολύ βασικές προϋποθέσεις της λογοδοσίας και η παραγωγή τυπικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών όπου μπορεί συχνά να είναι ο μόνος τρόπος για τους ενδιαφερόμενους να αποκτήσουν αξιόπιστες και ολοκληρωμένες πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις. Ωστόσο, επειδή υπάρχουν πληροφορίες που παρέχονται δεν σημαίνει ότι οι πληροφορίες είναι κατανοητές ή ότι στην πραγματικότητα αξιώνεται η υποχρέωση λογοδοσίας (Bergmann, 2012).

Η πολυπλοκότητα έγκειται στο ότι υπάρχουν πολλαπλοί στόχοι και σκοποί, πολλοί διαφορετικοί ενδιαφερόμενοι με πολύ διαφορετικές ατζέντες και πολλά επίπεδα σχέσεων λογοδοσίας μεταξύ των ενδιαφερομένων, των πολιτικών και των δημόσιων διευθυντών. Ο τελικός στόχος, οι πολίτες, είναι ένας σύνθετος φορέας που μπορεί να έχει διαφορετικό ενδιαφέρον για τις δημοτικές υπηρεσίες και τις αποφάσεις, ανάλογα με τη δική τους σχέση με την τοπική οργάνωση. Η ανάθεση αρμοδιοτήτων από την κεντρική κυβέρνηση στους τοπικούς δήμους δημιουργεί επίσης ισχυρές αλλά πολύπλοκες σχέσεις λογοδοσίας (Baber, et al. 2013).

Αυτές οι σχέσεις μπορούν να είναι πολλές, με διαφορετικές και μερικές φορές αντιφατικές απαιτήσεις μέσω οικονομικής διεύθησης, ειδικών νόμων και διαταγμάτων. Επιπλέον, η εξουσιοδοτημένη ευθύνη συνήθως δεν σταματά με μια σχέση μεταξύ του κράτους και του δήμου, και μάλλον η υποχρέωση λογοδοσίας επεκτείνεται σε μια υποχρέωση έναντι των χρηστών των υπηρεσιών. "Εσωτερικά", οι πολιτικοί αναθέτουν επίσης τα καθήκοντα, τους στόχους και τους πόρους στα πολιτικά τμήματα, τις δημοτικές επιχειρήσεις και άλλες ενώσεις να εκτελούν για λογαριασμό των πολιτικών.

Ωστόσο, οι πολιτικές επιτροπές και οι δημοτικές επιχειρήσεις δεν είναι αποκλειστικά υπεύθυνες έναντι της πολιτικής ηγεσίας. αλληλεπιδρούν άμεσα με τον χρήστη της υπηρεσίας και συχνά εποπτεύονται από κρατικές αρχές. Οι σύνθετες σχέσεις υπευθυνότητας προκύπτουν από το γεγονός ότι οι πολιτικοί είναι συχνά τόσο "πράκτορες / υπεύθυνοι" που υπόκεινται στην εποπτεία πολλών ενδιαφερομένων και "κύριου / κατόχου λογαριασμών" έναντι των εσωτερικών πολιτικών επιτροπών και των δημοτικών επιχειρήσεων. Μερικές φορές μπορεί να μην είναι σαφές ποιος είναι ο ενδιαφερόμενος φορέας (Bolívar, et al. 2013).

Η πολυπλοκότητα των ενδιαφερομένων μερών και η σχέση εσωτερικής και εξωτερικής ευθύνης υπονοούν ότι η δημοτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση πρέπει να είναι σε θέση

να υποβάλλει εκθέσεις σχετικά με τη σχέση "one-to-one", αλλά και να υιοθετεί μια πιο γενική προσέγγιση αποκάλυψης. Η δημόσια λογοδοσία επιδιώκει την αλήθεια και τη δικαιοσύνη στην αναφορά που απαιτεί ανοικτή αποκάλυψη σε όλους τους ενδιαφερόμενους, οι οποίοι έχουν την ευκαιρία να δώσουν κριτική. Το "πρόβλημα" με την αναφορά της αναλυτικής λογιστικής είναι ότι οι εκθέσεις μπορεί να κρύβουν περισσότερα από όσα αποκαλύπτουν.

Οι οικονομικές πληροφορίες μπορούν να χειραγωγούνται προκειμένου να εμφανίζονται (περισσότερο) αποτελεσματικές ή να επηρεάζουν τις πραγματικές οικονομικές αποφάσεις σε επιχορηγήσεις, προϋπολογισμούς ή τιμές. Οι χειρισμοί αυτοί μπορούν να κινηθούν με εσωτερικά ή εξωτερικά κίνητρα. Οι πληροφορίες ενδέχεται να επηρεαστούν από διαχειριστές ή πολιτικούς που επιθυμούν να δικαιολογήσουν τους εαυτούς τους και να αποφύγουν ζητήματα που τους έχουν προκαλέσει αμηχανία, αν και ακριβώς αυτά τα ζητήματα θα πρέπει να είναι η ανησυχία της δημόσιας λογοδοσίας (Bovens, 2010).

Από γενική αρχή, οι κανονισμοί αναλυτικής λογιστικής παρέχουν το πλαίσιο εδάφους για την εξασφάλιση αξιόπιστων και σχετικών πληροφοριών. Πρόκειται για κανόνες ή αρχές που ακολουθούν οι δήμοι όταν καταγράφουν, μετρούν και παρουσιάζουν οικονομικές και μη οικονομικές πληροφορίες. Η ρύθμιση αυτή πρέπει να οδηγήσει σε ακριβείς περιγραφές του οικονομικού αποτελέσματος και της θέσης του δήμου κατά τρόπο κατανοητό και συγκρίσιμο με άλλους δήμους. Ο κανονισμός μπορεί επίσης να βοηθήσει την αναφέρουσα οντότητα να γνωρίζει τι να αποκαλύψει, καθώς η ρύθμιση καθορίζει την ελάχιστη απαίτηση, η οποία μπορεί να βοηθήσει σε έναν περίπλοκο κόσμο των ενδιαφερομένων.

Έτσι, οι λογιστικοί κανονισμοί υποτίθεται ότι εξασφαλίζουν τόσο αξιόπιστες όσο και σχετικές οικονομικές εκθέσεις για τη στήριξη της λήψης αποφάσεων, της λογοδοσίας και την επέκταση της καλής διακυβέρνησης των δημόσιων οργανισμών. Από την οπτική του σκοπού της δημοσιονομικής ρύθμισης στο δημόσιο τομέα, χωρίς λογικό επίπεδο συμμόρφωσης, ενδέχεται να παρεμποδιστεί η λήψη αποφάσεων και η υπευθυνότητα (Broberg, et al. 2010).

Δεδομένου ότι μόνο τα λογιστικά πρότυπα δεν φαίνεται να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση, συνιστάται συμβατικά η λειτουργία του ελέγχου να έχει αυτόν τον ρόλο. Ως σύνδεσμος μεταξύ της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και των εμπλεκόμενων φορέων, η γενική λειτουργία του ελεγκτή είναι να εξασφαλίζει την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών.

Στην ιδανική περίπτωση, ο ελεγκτής θα ελέγχει, θα κρίνει και θα εκφέρει γνώμη σχετικά με την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών σχετικά με το εάν οι πληροφορίες είναι χρησιμοποιήσιμες για το σκοπό του, τη λήψη αποφάσεων και τη λογοδοσία. Χωρίς αυτόν τον έλεγχο, υπάρχει αυξημένος κίνδυνος κακής λογιστικής ποιότητας, απόκλισης πολιτικής και ότι ο οργανισμός παροχής στοιχείων θα καταχραστεί τα πλεονεκτήματα πληροφόρησης και τη δύναμη εμπιστοσύνης (Brusca, et al. 2015).

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος θα πρέπει να προστατεύει τους ενδιαφερόμενους και να συμβάλλει σε μια αξιόπιστη σχέση μεταξύ του ελεγχόμενου και των ενδιαφερομένων φορέων του οργανισμού που βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Επίσης, από τη σκοπιά του ελέγχου, ο λογιστικός κανονισμός είναι ουσιαστικός, δεδομένου ότι δίνει στη λειτουργία ελέγχου έναν ορισμό της λογιστικής ποιότητας και μια κατευθυντήρια γραμμή βάσει της οποίας μπορούν να βασίσουν την κρίση τους.

Τα λογιστικά πρότυπα και ο έλεγχος από κοινού μπορούν να παρέχουν σιωπηρή διασφάλιση της υποκείμενης λογιστικής που χρησιμοποιείται εσωτερικά στο δήμο, καθώς έμμεσα επαληθεύουν επίσης ότι η εσωτερική διαχείριση βασίζεται σε αξιόπιστα λογιστικά στοιχεία. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό δεδομένου ότι η «εσωτερική» λήψη αποφάσεων και η διαχείριση του δημόσιου τομέα πρέπει να βασίζονται σε λογιστικά δεδομένα που μπορούν να είναι εξωτερικά αξιόπιστα και διαφανή (Chandler and Hwang, 2015).

Η εργασία και ο έλεγχος του ελεγκτή μπορούν να χρησιμεύσουν ως υποκατάστατο της ποιότητας της λογιστικής και μπορούν να παράσχουν νομιμοποίηση και εμπιστοσύνη σε μια οικονομική οντότητα που έχει συμμορφωθεί πλήρως με τα λογιστικά πρότυπα ή τη δυσπιστία εάν η οντότητα δεν συμμορφώνεται.

Για να τερματιστεί αυτή η περιγραφή του ρόλου της λογιστικής, της κανονιστικής ρύθμισης, του ελέγχου και της συμμόρφωσης, μπορεί κανείς να πει ότι η μετάβαση από την ταμειακή λογιστική στη αναλυτική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση υπογραμμίζει περαιτέρω τη σημασία της λογιστικής ρύθμισης, του ελέγχου και της συμμόρφωσης στους δημοτικούς οργανισμούς. Η αναλυτική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση χαρακτηρίζεται εγγενώς από την ύπαρξη πιθανών εναλλακτικών κριτηρίων αξιολόγησης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων (Christiaens, et al. 2015).

Σε κάποιο βαθμό ενσωματώνεται στο σύστημα η τοπική κρίση και η λήψη λογιστικών αποφάσεων, κυρίως επειδή υποτίθεται ότι προάγει ακριβέστερη αναλυτική λογιστική, αλλά ανοίγει επίσης δυνατότητες αυθαιρεσίας και χειραγώγησης των λογιστικών πληροφοριών.

Επομένως, η ρύθμιση, ο έλεγχος και η συμμόρφωση θα πρέπει να μειώσουν την υποκειμενικότητα και τη διακριτική ευχέρεια των συντακτών των οικονομικών καταστάσεων και να περιορίσουν τη δυνατότητα υιοθέτησης πολιτικών εξομάλυνσης παραθύρων βάσει ενός συστήματος αναλυτικής λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο, το εάν το σύστημα λειτουργεί ή όχι στην πραγματικότητα είναι ουσιαστικά ένα σημαντικό εμπειρικό ερώτημα (Cohen and Kaimenakis, 2011).



## 2.2 Η αναλυτική λογιστική και η έρευνα κοστολόγησης στο δημόσιο τομέα

### 2.2.1 Εισαγωγή

Το εμπειρικό ενδιαφέρον για τη αναλυτική λογιστική του δημόσιου τομέα, τη συμμόρφωση και τη κοστολόγηση άρχισε στις αρχές της δεκαετίας του 1980. Οι μελέτες αυτές διεξήχθησαν ουσιαστικά πριν ή σε πρώιμο στάδιο της νέας εποχής της δημόσιας διαχείρισης και πριν από την ευρεία διάδοση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα.

Επιπλέον, οι μελέτες που διεξήχθησαν κατά τη δεκαετία του 1980 και στις αρχές της δεκαετίας του 1990 διεξήχθησαν κυρίως στις ΗΠΑ και στην Αγγλία, παρόλο που υπάρχουν παραδείγματα από άλλες χώρες. Ουσιαστικά υπήρξε τόσο επαγγελματική όσο και ακαδημαϊκή ανησυχία σχετικά με την ποιότητα των διαδικασιών χρηματοοικονομικής λογιστικής και ελέγχου. Αρκετές μελέτες από αυτήν την περίοδο αναγνώρισαν επίσης τη βαθιά μη συμμόρφωση και υπολόγισαν τα κακά λογιστικά πρότυπα, τις κακές λογιστικές ικανότητες και την κακή ποιότητα του ελέγχου (Cohen and Leventis, 2013).

Παρόλο που οι ερευνητές άρχισαν να ενδιαφέρονται για την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα κατά τη δεκαετία του 1980, υπήρχαν πολύ λίγες μελέτες που είχαν εξετάσει διαρθρωτικά την εφαρμογή μεταρρυθμίσεων της αναλυτικής λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα. Μια τέτοια πρώιμη αξιολόγηση είναι η βελγική μελέτη του Christiaens (1999), η οποία είναι ασυνήθιστη, καθώς υπάρχει και δημοσιευμένη μελέτη παρακολούθησης από τους Christiaens και van Peteghem (2007). Άλλες αξιολογήσεις της ποιότητας συμμόρφωσης / αναφοράς που βρέθηκαν στην επιστημονική βιβλιογραφία αναφέρονται από την Αυστραλία, την Αγγλία και την Ουαλία, την Πορτογαλία και στην Ελλάδα. Όλες αυτές οι μελέτες τεκμηριώνουν την κακή συμμόρφωση και την αποκάλυψη της ποιότητας.

Πρόσφατες μελέτες από το Συμβούλιο Δημοτικής Λογιστικής διερεύνησαν την πραγματική συμμόρφωση με το νόμο και τα πρότυπα λογιστικής, και αναλύθηκαν περαιτέρω. Τα συνολικά αποτελέσματα έδειξαν ότι η συμμόρφωση με τη λογιστική ρύθμιση γενικά ήταν χαμηλή, και κατά μέσο όρο, οι δήμοι απέκλιναν από το ένα τρίτο περίπου των προτύπων. Η συμμόρφωση βελτιώθηκε ελάχιστα με την πάροδο του χρόνου, κάτι που συνέβη και σε άλλες χώρες (Hay, 2013).

Η κατάσταση που περιγράφεται σε αυτά τα άρθρα υποδεικνύει ότι πολλές χώρες, είχαν εφαρμόσει καθεστώτα αναλυτικής λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση με αδύναμες θεσμικές ρυθμίσεις υπό μορφή ασυνεπών και ασαφών προτύπων, ανεπαρκείς απαιτήσεις ελέγχου και απουσία κυρώσεων. Σε συνδυασμό με την έλλειψη ικανοτήτων μεταξύ των συντακτών και την έλλειψη πραγματικής πολιτικής δέσμευσης και υποστήριξης, η κατάσταση επέτρεψε σε μεμονωμένους φορείς του δημόσιου τομέα να υιοθετήσουν πολύ διαφορετικές λογιστικές και ελεγκτικές πρακτικές.

Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έδωσε επίσης το προβάδισμα στη κοστολόγηση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης προκειμένου να κατανοηθεί καλύτερα ο ρόλος του ελέγχου. Οι θεσμικές ρυθμίσεις του ελέγχου των δήμων δεν διευκολύνουν και δεν υποστηρίζουν την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων. Η μελέτη τους αποδεικνύει ότι οι «ελεγχόμενοι έχουν μεγαλύτερη επίγνωση των νέων λογιστικών προτύπων από τους ελεγκτές», γεγονός που δείχνει αρκετά σοβαρά προβλήματα εάν ο έλεγχος υποτίθεται ότι υποστηρίζει τη συμμόρφωση (Hoque, et al. 2013).

## 2.2.2 Οι επεξηγηματικοί παράγοντες της αναλυτικής λογιστικής

Πολλοί από τους παράγοντες που έχουν αποδειχθεί ότι συνδέονται με το γενικό επίπεδο αποκάλυψης συνδέονται επίσης σημαντικά με την έκταση της συμμόρφωσης στον ιδιωτικό τομέα. Όσον αφορά τον δημόσιο τομέα, οι ισοδύναμοι παράγοντες που εξηγούν την αποκάλυψη είναι : το μέγεθος / ο πληθυσμός των δήμων, ο πλούτος των πολιτών τους / οι οικονομικές εισροές, οι κρατικές επιχορηγήσεις, ο πολιτικός ανταγωνισμός και η οικονομική κατάσταση των δήμων. Οι παράγοντες αυτοί είναι επίσης συνηθισμένοι τόσο στην πρόσφατη δημοτική έρευνα λογιστικής συμμόρφωσης. Οι παράγοντες μπορούν να περιγραφούν ως συνιστώσες της κοινής βάσης της υπάρχουσας θεωρίας (Christiaens, et al. 2015).

Οι δημοτικοί κάτοικοι θεωρούνται ως οι κυριότεροι φορείς των δήμων καθώς είναι ψηφοφόροι, χρήστες υπηρεσιών και πάροχοι πόρων. Σε όλες σχεδόν τις δημοτικές αρχές της λογιστικής συμμόρφωσης και του ελέγχου των δαπανών αναμένεται ότι η τεράστια διαφορά στον πληθυσμό θα προκαλέσει προβλήματα. Ο δημοτικός πληθυσμός αποτελεί σημαντική ιδιότητα του πολιτικού περιβάλλοντος ως εξωτερική πίεση για λογοδοσία, ενημέρωση και παρακολούθηση. Με αυξημένο πληθυσμό υπάρχουν ουσιαστικά περισσότεροι μεμονωμένοι ενδιαφερόμενοι, διακυβεύονται περισσότεροι πόροι και αυξάνεται η απόσταση μεταξύ των πολιτικών και των πολιτών. Επίσης, προτάθηκε νωρίς η έρευνα βασισμένη στη θεωρία πρακτορείων ότι το διαφορετικό δημοτικό μέγεθος σε σχέση με τον πληθυσμό θα μπορούσε να επηρεάσει θετικά τη λογιστική συμμόρφωση και την προσφορά / κόστος του ελέγχου.

Οι ψηφοφόροι, ελάχιστα χρησιμοποιούν τις δημοτικές λογιστικές πληροφορίες και η κατανόηση των πληροφοριών συνδέεται με το υψηλό κόστος επεξεργασίας πληροφοριών. Έτσι, το κύριο κεφάλαιο δεν θα απαιτήσει λογιστική υψηλής ποιότητας. Μπορεί να είναι προς το καλύτερο συμφέρον του πολιτικού να αποκαλύψει τις οικονομικές πληροφορίες με ιδιαίτερα αποδιοργανωμένο τρόπο, συνεπαγόμενο έτσι κόστος επεξεργασίας πληροφοριών. Αυτή είναι επίσης μια από τις κύριες κριτικές για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στον δημόσιο τομέα σήμερα, ότι οι εκθέσεις είναι κακοσχεδιασμένες, μη συμμορφούμενες και παρουσιάζουν αντικρουόμενες πληροφορίες (Cohen and Kaimenakis, 2011).

Οι κάτοικοι ή οι ψηφοφόροι δεν επηρεάζουν γενικά άμεσα τις συγκεκριμένες λογιστικές ή ελεγκτικές πρακτικές, αλλά ότι τα πολιτικά και / ή διοικητικά επίπεδα μπορεί να αισθάνονται

το γενικά υψηλότερο επίπεδο πίεσης και ελέγχου που μπορεί να δημιουργήσει μια γενική ατμόσφαιρα που υποστηρίζει τη λογιστική συμμόρφωση.

Είναι επίσης σημαντικό να αναγνωρίσουμε ότι το μέγεθος των δήμων, όπως και στον αριθμό των κατοίκων, έχει χρησιμοποιηθεί με πολλούς θεωρητικούς τρόπους, ως μέτρο οργανωτικής πολυπλοκότητας, οργανωτική ικανότητα και δεξιότητα και προβολή στο κοινό, στα μέσα ενημέρωσης, στην κυβέρνηση και σε άλλα όργανα ελέγχου. Αυτοί οι υποκείμενοι οδηγοί μπορεί επίσης να είναι σημαντικοί ανάλογα με τις περιστάσεις, οι οποίες υπογραμμίζουν τη σημασία της ανάλυσης των στατιστικών αποτελεσμάτων (Cohen and Leventis, 2013).

Γενικά, το μέγεθος έχει θετική επίδραση στην οικονομική αποκάλυψη. Ωστόσο, οι μελέτες για την αξιολόγηση της τήρησης των λογιστικών προτύπων παραμένουν ασαφείς. Στην έρευνα δημοτικού ελέγχου των δαπανών, τα αποτελέσματα είναι πιο συνεπή, καθώς οι περισσότερες μελέτες έχουν βρει μια θετική συσχέτιση μεταξύ μεγέθους και κόστους ελέγχου. Ανεξάρτητα από τον αριθμό των πολιτών, οι πληθυσμοί των δήμων ενδέχεται να έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά και προϋποθέσεις, γεγονός που μπορεί να προκαλέσει διαφοροποιημένες δυνάμεις στη ζήτηση για λογοδοσία.

Οι οικονομικές εισροές αφορούν τη χρηματοδότηση και η χρηματοδότηση σχετίζεται θεωρητικά με τη ζήτηση για λογοδοσία και διαφάνεια στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Αναμένεται γενικά ότι μια σχετικά υψηλότερη οικονομική συνεισφορά οδηγεί σε σχετικά υψηλότερη πίεση των ενδιαφερομένων στο πολιτικό σύστημα. Στη βιβλιογραφία, το επίπεδο εισοδήματος (πλούτο των πολιτών) ή ο φορολογικός συντελεστής θεωρούνται ως διαφορετικές πτυχές της χρηματοδότησης δημοτικών δραστηριοτήτων από τους πολίτες.

Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές ή τα επίπεδα των τελών είναι σύμφωνα με πολιτικά κινήματα, γεγονός που μπορεί να δημιουργήσει κίνητρα για να σηματοδοτήσει αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα στη χρήση των πόρων. Σύμφωνα με πρόσφατες έρευνες, φαίνεται ότι υπήρξαν λίγες προσπάθειες για να συμπεριληφθεί η φορολογική βάση ή ο φορολογικός συντελεστής στη λογιστική συμμόρφωση των δημοτικών αρχών ή στην έρευνα του κόστους ελέγχου (Hay, 2013).

Η κρατική κυβέρνηση θεωρείται επίσης ως ένας σημαντικός παράγοντας. Η κεντρική κυβέρνηση νομοθετεί, εκπροσωπεί και παρέχει πόρους μέσω κυβερνητικών επιχορηγήσεων,

οι οποίες επηρεάζουν τη δημοτική συμπεριφορά, καθώς η κυβέρνηση αναμένει την προσκόλλησή της και οι δήμοι εξαρτώνται από κυβερνητικούς πόρους.

Η επιρροή της κυβέρνησης στους δήμους συνήθως αναλύεται ενάντια στην εξάρτηση από κρατικές επιχορηγήσεις. Η υψηλή εξάρτηση από τις επιχορηγήσεις συνεπάγεται σε αυξημένη ζήτηση παρακολούθησης από την κυβέρνηση και αυξημένη ανάγκη να σηματοδοτηθεί η κατάλληλη διαχείριση των χορηγούμενων επιχορηγήσεων. Παρόλο που οι δήμοι έχουν το δικαίωμα να επιβάλλουν τους δικούς τους φόρους, επιπλέον εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από κρατικές επιχορηγήσεις.

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η κεντρική κυβέρνηση έχει εφαρμόσει ένα σύστημα εξισορρόπησης των φόρων, που ονομάζεται ευρέως φόρος "Robin Hood", γεγονός που σημαίνει ότι οι δήμοι με πολύ καλή φορολογική βάση πρέπει να μεταφέρουν χρήματα στην κεντρική κυβέρνηση, όπου η κεντρική κυβέρνηση θα αναδιανείμει κατόπιν στους δήμους με πολύ χαμηλές φορολογικές βάσεις. Η εξάρτηση από τις κρατικές επιδοτήσεις φάνηκε να έχει αρνητική επίδραση στη συμμόρφωση στο δημοτικό περιβάλλον. Ομοίως, οι προσπάθειες σε προηγούμενες έρευνες κόστους ελέγχου δεν μπόρεσαν να αποδώσουν σαφή αποτελέσματα (Hoque, et al. 2013).

Η προσπάθεια προσαρμογής των πολιτικών προτιμήσεων και του κυβερνητικού συνασπισμού ήταν σημαντική για την εξήγηση των πρακτικών λογιστικών ελέγχων σε δήμους με πολιτικό ανταγωνισμό. Σημαντικό δεδομένου ότι εξετάζεται ρητά η πολιτική οργάνωση όπου εξελίσσονται οι λογιστικές και ελεγκτικές πρακτικές. Ο πολιτικός ανταγωνισμός στηρίζεται στην ιδέα ότι οι πολιτικοί προσπαθούν να αποκτήσουν όσο το δυνατόν περισσότερες ψήφους. Όσο μεγαλύτερος είναι ο πολιτικός ανταγωνισμός, τόσο ασθενέστερη είναι η θέση του πολιτικού σε σχέση με τους ενδιαφερόμενους και, κατά συνέπεια, τόσο καλύτερα είναι τα στοιχεία παρακολούθησης που πρέπει να παρέχονται.

Και πάλι, όπως και με τον παράγοντα του πληθυσμού, είναι πιθανό ότι ο πολιτικός ανταγωνισμός δημιουργεί μια ατμόσφαιρα αυξημένου πολιτικού κινδύνου, όπου τυχόν λάθη μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την αντιπολίτευση. Έτσι, το επίπεδο πολιτικού κινδύνου μπορεί να επηρεάσει το πολιτικό σύστημα για να αυξήσει το επίπεδο του ελέγχου και να συμμορφωθεί με τη λογιστική ρύθμιση, προκειμένου να μειώσει τον πολιτικό κίνδυνο και να εμφανιστεί υπεύθυνο στα μάτια των ψηφοφόρων (Libby, et al. 2015).

Ωστόσο, προτείνεται επίσης ότι ο πολιτικός ανταγωνισμός δημιουργεί ασάφεια και καθιστά τα κόμματα της πλειοψηφίας απρόθυμα να παράσχουν ποιοτικές λογιστικές πληροφορίες που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν από τους πολιτικούς τους αντιπάλους εναντίον τους. Λίγες μελέτες σχετικά με τα συστήματα αναλυτικής λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση περιείχαν τον πολιτικό ανταγωνισμό στην έρευνα λογιστικής συμμόρφωσης ή έρευνα ελέγχου κοστολόγησης. Ο παράγοντας θεωρείται επίσης θορυβώδης και πολύ εξαρτώμενος από το περιβάλλον.

Η χρηματοοικονομική κατάσταση υποδηλώνει την ανάγκη να σηματοδοτηθεί η χρηματοπιστωτική αξιοπιστία έναντι των εξωτερικών παραγόντων δηλαδή των πολιτών, της κεντρικής κυβέρνησης και των πιστωτών, όπως και στην έρευνα λογιστικής συμμόρφωσης και στην έρευνα κοστολόγησης. Η οικονομική κατάσταση, όπως το επίπεδο του χρέους, συνήθως συνδέεται θετικά με την παροχή μεγαλύτερων οικονομικών πληροφοριών ή με την προσπάθεια ελέγχου. Ωστόσο, ο συντελεστής χρέους ήταν ασήμαντος στην προσπάθεια εξήγησης της συμμόρφωσης με τα λογιστικά βιβλία της αυτοτέλειας των χρήσεων (Luft and Shields, 2014).

Η άλλη πλευρά της οικονομικής κατάστασης ενός δήμου είναι η οικονομική του δύναμη. Μελέτες έχουν προσπαθήσει να συνδέσουν τη σχετική οικονομική ισχύ με τη συμμόρφωση, με αβέβαια αποτελέσματα. Η εμπειρική έρευνα σχετικά με το κόστος του δημοτικού ελέγχου δεν κατέδειξε κάποια συσχέτιση μεταξύ χρηματοοικονομικών επιδόσεων και κόστους ελέγχου.

Η παρουσίαση των μεταβλητών δημοτικού μεγέθους / πληθυσμού, ο πλούτος των πολιτών / οικονομικών εισροών, οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις, ο πολιτικός ανταγωνισμός και η οικονομική κατάσταση των δήμων οφείλονται στο γεγονός ότι αποτελούν κοινή βάση σε προηγούμενες έρευνες. Ωστόσο, αρκετές άλλες μεταβλητές έχουν διερευνηθεί σε προηγούμενες έρευνες σχετικά με τη λογιστική συμμόρφωση και τη κοστολόγηση. Για τη κοστολόγηση, αυτοί οι παράγοντες σχετίζονται με τον κίνδυνο ελέγχου, την πολυπλοκότητα και την αγορά. Άλλοι παράγοντες ήταν για παράδειγμα η υποστήριξη από συμβούλους, η κατάρτιση, η εμπειρία, το εκπαιδευτικό υπόβαθρο, η πολιτική υποστήριξη και ο χρόνος (Oulasvirta, 2014).

## Κεφάλαιο 3ο : Νόμος Π.Δ. 315/1999

### 3.1 Οι αρχές του Νόμου

Η Αρχή της Αυτονομίας

- Το πλάνο λογαριασμών χωρίζεται σε 3 σκέλη όπου καθένα ξεχωριστά είναι σημαντικό και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί των τριών μερών σχετίζονται και λειτουργούν μαζί, χωρίς να προσβάλλουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων σκελών.
- Οι σημαντικοί λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, που είναι στις ομάδες 1-8, βασίζονται σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, με βάση όσα σχετίζονται στο υποκεφάλαιο 2.2
- Οι λογαριασμοί τάξεως, που ανήκουν στη δέκατη ομάδα, βασίζονται σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, με βάση όσα καθορίζονται στο υποκεφάλαιο 3.2.
- Με βάση την αρχή της αυτονομίας, η αναλυτική λογιστική, είναι ξεχωριστή από τη γενική, και κυρίως στην ομάδα 9, που σχετίζονται και συλλειτουργούν με βάση το ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 9, και συγκεκριμένα βασίζεται στο υποκεφάλαιο 5.3.
- Είναι εφικτό να συγχέονται και να εφαρμόζονται σε ένα κοινό σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προοπτική ότι η αναλυτική λογιστική θα κρατήσει την αυτονομία της και δεν θα απαξιωθούν οι σημαντικές αρχές των παραγράφων 1.1.101 και 1.1.102.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

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

- Με βάση την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, τα συγκεκριμένα κονδύλια πηγαίνουν στις ομάδες αποθεμάτων (ομάδα 2), στις ομάδες εξόδων (ομάδας 6), στις ομάδες εσόδων (ομάδας 7) και στις ομάδες εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), όπου ανοίγονται και εφαρμόζονται με παράγοντα το είδος και όχι τον προορισμό όπου υλοποιούνται οι συγκεκριμένες αγορές αποθεμάτων και αντιστοίχως τα έξοδα και τα έσοδα.
- Με βάση την αρχή της 2<sup>ης</sup> περιπτώσεως οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων έχουν μόνο χρεώσεις ενώ οι λογαριασμοί των εσόδων έχουν μόνο πιστώσεις όπως έχουν και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να δέχονται μεταφορές των κονδυλίων τους στην χρήση τους. Οι εναπομείναντες λογαριασμοί, στο τέλος χρήσης, πάνε στο λογαριασμό της Γενικής Εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως, με βάση τα όσα καθορίζονται στις παραγράφους 2.2.803 και 2.2.808.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

- Ο λογαριασμός της Γενικής εκμετάλλευσης παρουσιάζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, με βάση τα όσα αναγράφονται στην παράγραφο 2.2.803, έτσι ώστε από την διαδικασία ανάλυσης του να βγει ως αποτέλεσμα, η τελική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως του Δήμου ή της Κοινότητας.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών

- Για την ενημέρωση των λογαριασμών προκύπτει η κύρια αρχή της υπάρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού), δηλαδή αποδεικτικών πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, που πραγματοποιούνται σε κάθε



περίπτωση. Τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα. Η απόκλιση από τη κύρια αρχή, πραγματοποιείται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην περίπτωση 3 της παραγράφου 5.1.600 του Π.Δ. 1123/1980.

- Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας κατηγορίας υπάρχουν και τα εξής δεδομένα : α) Ο αυξανόμενος αριθμός του παραστατικού, όπου γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στην ομάδα αυτό του ποσού και β) η σύντομη αιτιολογία για τις εγγραφές, δηλαδή για κάθε αξία που τοποθετείται στη χρέωση ή στην πίστωση του λογαριασμού.
- Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως, είναι αναγκαία η πραγματοποίηση αναλυτικών ατομικών μερίδων σε κατηγορίες ή με άλλο τρόπο. Για τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, πραγματεύονται όσα ισχύουν στη περίπτωση 7 της παραγράφου 5.210 του Π.Δ. 1123/1980.
- Δίνεται η ευχέρεια στους Δήμους και τις Κοινότητες να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας κατηγορίας (περιληπτικούς) μόνο με τη τελευταία κίνηση, τόσο της χρεώσεως όσο και της πιστώσεως, των συγκεκριμένων λογαριασμών τους της τελευταίας κατηγορίας (αναλυτικών), με την προοπτική ότι η ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών θα πραγματοποιείται, με συγκεκριμένο τρόπο, τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

- Δίνεται η ευκαιρία στο Δήμο (ή την Κοινότητα) να κρατάει τα βιβλία του και να παρουσιάζει τα στοιχεία του μηχανογραφικά, ή να κρατάει μηχανογραφικά τη Γενική Λογιστική και να παρουσιάζει τα στοιχεία του χειρόγραφα ή αντίστροφα. Δεν δίνεται η ευκαιρία, το ίδιο βιβλίο να πραγματοποιείται μηχανογραφικά ή χειρόγραφα ή ένας λογαριασμός να εκδίδεται μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση μερικών μόνο στοιχείων και τα λοιπά δεδομένα να πραγματοποιούνται χειρόγραφα.

- Ο Δήμος (ή η Κοινότητα) που έχει στην κατοχή της ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των παραστατικών στοιχείων είναι υποχρεωμένη :
  - α) Να έχει αναλυτικό βιβλίο οδηγιών χρήσης του προγράμματος που χρησιμοποιεί στα Ελληνικά, που αναφέρεται τουλάχιστον στην υλοποίηση των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά, όπου ενημερώνεται άμεσα για οποιαδήποτε αλλαγή που γίνεται σ' αυτό. β) Να υφίσταται κάθε αρμόδιο εξωτερικό έλεγχο από εξειδικευμένους ανθρώπους, για να καταγράψουν στην οθόνη τα απαιτούμενα δεδομένα ή για να πραγματοποιηθούν, μερικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, και στις εγγραφές των βιβλίων, όσο και στις λειτουργίες του λογισμικού. γ) Να κρατείτε σε ασφαλή μέρος το βιβλίο οδηγιών χρήσης λογισμικού για περισσότερα από 5 χρόνια από το πέρας της περιόδου διαχείρισης όπου θα παύσει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ή θα τροποποιήσει το βιβλίο οδηγιών. δ) Να αποθηκεύονται τα δεδομένα εξαγωγής του προγράμματος σε αρχείο μέχρι την εκτύπωση των πληροφοριών τους. ε) Να κρατούνται τα βιβλία και τα παραστατικά στοιχεία, με βάση τις απαιτούμενες διατάξεις.
- Οι φορείς που πραγματοποιούν τη μηχανογραφική διαδικασία των βιβλίων, έχουν υποχρέωση να κρατούν το αναλυτικό βιβλίο οδηγιών χρήσης του προγράμματος που χρησιμοποιούν και να κατέχουν το κατάλληλο προσωπικό κατά τη περίοδο του ελέγχου, για τη χρησιμοποίηση του προγράμματος. Ένα αντίγραφο του βιβλίου οδηγιών χρήσης πρέπει να έχει στην κατοχή του ο Δήμος (ή η Κοινότητα).
- Το λογισμικό που κάνει χρήση ο Δήμος για τη μηχανογραφική κράτηση των βιβλίων και την έκδοση των πληροφοριών του, πρέπει να καλύπτεται 100% από τις απαιτήσεις των νόμων του Π.Δ. 186/1992, όπως προκύπτουν κάθε φορά και επιπροσθέτως πρέπει να έχει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:
  - α) Το λογισμικό πρέπει να είναι διαμορφωμένο στο τελευταίο εν χρήση Λογιστικό Σχέδιο, έτσι ώστε να δίνει τη ευκαιρία βελτίωσης των κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών, με βάση τις νομοθεσίες του 1<sup>ου</sup>, 2<sup>ου</sup> και 3<sup>ου</sup> τμήματος του παρόντος. β) Πρέπει να δίνει στο Δήμο την ευκαιρία προσδιορισμού των μεταβλητών εσόδων του κλπ. σε περίπτωση τροποποίησης τους, χωρίς να γίνεται η παρέμβαση του υπευθύνου (ειδικού) του λογισμικού. γ) Πρέπει να εξασφαλίζει την χρονική προοδευτική αρίθμηση οποιασδήποτε ημερολογιακής εγγραφής, ξεχωριστά για το ημερολόγιο έτσι ώστε να μην επιτρέπεται να αλλάζει από το πάροχο. δ) Το λογισμικό πρέπει να παρέχει οπωσδήποτε την διαδικασία

ενημέρωσης των βιβλίων του Δήμου με το υλικό των δεδομένων που παρουσιάζονται μηχανογραφικά και αντίστοιχα να μην δίνεται η δυνατότητα στο πάροχο για επιλεκτική τοποθέτηση του υλικού μερικών στοιχείων, με αντίστοιχη διαδικασία στον ηλεκτρονικό υπολογιστή. ε) Το σύστημα λειτουργίας του ηλεκτρονικού υπολογιστή πρέπει να δίνει τη δυνατότητα παύσης του εσφαλμένου κοινού μηχανογραφικού παραστατικού δεδομένου και των στοιχείων που πραγματοποίησαν αντίστοιχα στους λογαριασμούς, με την μηχανογραφική έκδοση Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου. στ) Το λογισμικό πρέπει να δίνει στο χρήστη τη δυνατότητα διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών καταστάσεων της καινούργιας περιόδου διαχείρισης, αντίστοιχα με τις διοικητικές πράξεις και τις πράξεις τακτοποίησης της οργανωτικής χρήσης που έπαψε να ισχύει (σύνταξη ισολογισμού), όπως και της αυτόματης συναλλαγής των υπολοίπων στους λογαριασμούς της καινούργιας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται, πρέπει να είναι οριστικό και δεδομένο. ζ) Το πρόγραμμα πρέπει να πραγματοποιεί το χωρισμό των καταστάσεων του μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έπαψε να ισχύει, από τις διοικητικές πράξεις της χρήσης και τη χωριστή εκτύπωσή τους. η) Το πρόγραμμα που χρησιμοποιείται, πρέπει να παύει τη εντολή στο χρήστη για την μετέπειτα αλλαγή ή την τροποποίηση μιας εγγραφής, μετά την έλευση της ημερομηνίας ενημέρωσης, που προκύπτει σε μερικές ημέρες από την ημερομηνία κατάθεσης του δικαιολογητικού. θ) Σε περίπτωση αλλαγής του λογισμικού, αυτό πρέπει να παρέχει στο πάροχο για μεταγενέστερη εκτύπωση των στοιχείων που έχουν εισέλθει στον ηλεκτρονικό υπολογιστή, μέχρι την αλλαγή του. ι) Τα ποσά των καταγραφών, των λογαριασμών, των ισοζυγίων, των στοιχείων και των στηλών των βιβλίων πρέπει να υπολογίζονται αυτόματα και τα αποτελέσματα να μεταφέρονται από τη μία στήλη στη άλλη.

- Η μηχανογραφική κράτηση των βιβλίων γίνεται σε δύο επίπεδα. Το επίπεδο της ενημέρωσης και το επίπεδο της εκτύπωσης.
- Η διαδικασία ενημέρωσης των βιβλίων πραγματοποιείται με την έλευση των στοιχείων οποιασδήποτε διοικητικής πράξης που εφαρμόζει ο Δήμος, στο αρχείο του ηλεκτρονικού υπολογιστή και τη λογιστικοποίηση των δεδομένων στις προθεσμίες που αναγράφει το Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν. Η τοποθέτηση πραγματοποιείται με την πληκτρολόγηση ή αυτόματα όταν υπάρχει σύστημα διαδικτυακής ενημέρωσης των βιβλίων, με τα δεδομένα που παρουσιάζονται μηχανογραφικά.

- Η εκτύπωση είναι η μεταφορά από το έγγραφο του ηλεκτρονικού υπολογιστή και η τοποθέτηση σε μηχανογραφικά έντυπα των λογιστικών πράξεων. Η θεώρηση των βιβλίων πραγματοποιείται από την τον υπεύθυνο επόπτη κάθε Δήμου, πριν τη εφαρμογή τους.
- Κατά τη μηχανογραφική τακτοποίηση των λογαριασμών, ενημερώνονται και εκτυπώνονται ως εξής : α) Τα λογιστικά ημερολόγια όπου πραγματοποιούνται πρωτογενώς οι εγγραφές, ενημερώνονται στην ημερομηνία που αναγράφουν οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, δηλαδή λίγων ημερών από τη λήψη του δικαιολογητικού, και επί ταμιακών πράξεων από τη πραγματοποίησή τους. Η εκτύπωση τους πραγματοποιείται μέχρι τη λήξη του επόμενου μήνα, όπου έχουν να κάνουν οι λογιστικές πράξεις. β) Τα καθολικά εκτυπώνονται μία φορά στο τέλος της οικονομικής περιόδου και εντός της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού. γ) Το γενικό καθολικό και το τελικό ημερολόγιο, εκτυπώνονται μία φορά στο τέλος της οικονομικής περιόδου, μέσα στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. δ) Το ισοζύγιο του γενικού καθολικού, εκτυπώνεται στο τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που βγαίνουν οι λογιστικές καταστάσεις. Στο ισοζύγιο αυτό αναγράφονται οι τελικοί λογαριασμοί χρέωσης και πίστωσης των καταστάσεων του γενικού καθολικού μέχρι το πέρας του μήνα που αφορά, όπως και τα αποτελέσματα (χρεωστικά και πιστωτικά) των λογαριασμών, όπως στο σχετικό «Υπόδειγμα Ισοζυγίου Γενικού Καθολικού» του αντίστοιχου Π.Δ.. ε) Η κατάσταση της αποθήκης ενημερώνεται, αριθμητικά εντός μερικών ημερών από την αποδοχή ή την παράδοση και κατ' αξία εντός 10 ημερών από τη αποδοχή του στοιχείου αξίας. Εκτυπώνεται στο πέρας του επόμενου μήνα των λογιστικών πράξεων ή μία φορά στο πέρας της οικονομικής περιόδου μέσα στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με την λογική ότι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα των λογιστικών καταστάσεων, εκτυπώνεται κάθε μήνα (θεωρημένη) η κατάσταση αποτελέσματος της αποθήκης, όπως στο «Υπόδειγμα Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Αποθήκης» αυτού του Π.Δ. στ) Όταν ο Δήμος κατέχει ηλεκτρονικό υπολογιστή, όπου καταγράφει τα οικονομικά στοιχεία όλων των υποκαταστημάτων (εάν υπάρχουν), μπορεί να εκτυπώνει από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή, τα λογιστικά βιβλία και το εγχειρίδιο αποθήκης των υποκαταστημάτων, όταν η μεταφορά των αρχείων γίνεται από τα υποκαταστήματα, είτε με κατευθείαν σύνδεση είτε με άλλα μέσα αποθήκευσης (δισκέτες, CD, USB sticks κ.λ.π.) στις προβλεπόμενες ημερομηνίες. ζ) Τα εκτυπωμένα εγχειρίδια στέλλονται μέσα σε λίγες

ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας εκτύπωσης στο αντίστοιχο υποκατάστημα, όπου και διατηρούνται. η) Τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα εγχειρίδια, μπορεί να διατηρούνται στην μνήμη του ηλεκτρονικού υπολογιστή, μέχρι την επαναχρησιμοποίησή τους.

- Σε περίπτωση βλάβης του ηλεκτρονικού υπολογιστή ή παρούσας μη λειτουργίας του λογισμικού, η ενημέρωση και η εκτύπωση των εγχειριδίων και των παραστατικών μετά από την παρούσα γνωστοποίηση της Δημοτικής Αρχής, δίνεται προθεσμία για ακόμα 10 ημέρες από την ημέρα της βλάβης. Την περίοδο της βλάβης, τα δεδομένα καταγράφονται χειρόγραφα από συγκεκριμένη σειρά εντύπων.
- Μετά την αποκατάσταση της βλάβης του ηλεκτρονικού υπολογιστή, το έγγραφο του ηλεκτρονικού υπολογιστή ενημερώνεται διεξοδικά, για κάθε οικονομική πράξη που έχει πραγματοποιηθεί χειρόγραφα ή στα μηχανογραφικά βιβλία, αφετέρου δε με τα στοιχεία των πληροφοριών που έχουν πραγματοποιηθεί χειρόγραφα κατά την περίοδο της βλάβης και δεν έχουν καταγραφεί στα βιβλία.
- Τα θεωρημένα βιβλία και καταστάσεις, που πραγματοποιούνται μηχανογραφικά, μπορεί να εκτυπώνονται σε κοινό μηχανογραφικό χαρτί, με την προοπτική ότι το γενικό αυτό μηχανογραφικό χαρτί πρέπει να έχει, κατά τη θεώρησή του, γενική αυξητική αρίθμηση των σελίδων του και κατά την εκτύπωση να αναγράφεται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης και να παρέχεται κοινή εσωτερική αρίθμηση των σελίδων του βιβλίου ή κατάστασης. Με το σημείωμα θεώρησης του κοινού εντύπου, γίνεται γνωστό στην εποπτεύουσα Αρχή το είδος των βιβλίων και καταστάσεων που θα εκτυπωθούν από το κοινό έντυπο. Δεν δίνεται η δυνατότητα μετά την πάροδο του χρόνου να εκτυπωθεί το παρόν βιβλίο ή κατάσταση που δεν αναγράφεται στο σημείωμα θεώρησης.
- Είναι υποχρεωτική η έκδοση των παραστατικών δεδομένων από το θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλών χρήσεων, με την προοπτική ότι το κοινό αυτό έντυπο, πρέπει να κατέχει κατά τη θεώρησή του, προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και κατά τη μηχανογραφική έκδοση να αποτυπώνεται ο τίτλος και η

σειρά του παραστατικού στοιχείου και να παρέχεται κοινή εσωτερική αρίθμηση των σελίδων για οποιοδήποτε είδος και σειρά παραστατικού.

- Με τη θεώρηση του κοινού εντύπου, γίνεται γνωστό, στην εποπτεύουσα Αρχή το είδος και οι σειρές των παραστατικών δεδομένων που θα εκδίδονται από το συγκεκριμένο έντυπο.
- Επιτρέπεται η θεώρηση παραστατικών δεδομένων, όπου δεν προβλέπεται η συγκεκριμένη υποχρέωση, όταν τα δεδομένα εκδίδονται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή από θεωρημένο κοινό έντυπο, έτσι από το κοινό έντυπο εκδίδονται και θεωρημένα παραστατικά δεδομένα.
- Επιτρέπεται να εκτυπώνεται από το κοινό έντυπο και παρόμοιου είδους ή σειρά δεδομένων μετά τη θεώρησή του, εάν, πριν από την εκτύπωση, το δηλώσει εγγράφως στη εποπτεύουσα Αρχή που θεώρησε τα συγκεκριμένα δεδομένα.
- Αν ο Δήμος έχει στην κατοχή του δύο ή περισσότερους εκτυπωτές, τότε είναι δυνατόν να χρησιμοποιεί και θεωρεί όσο τον δυνατόν περισσότερες μηχανογραφικές στήλες εντύπων, δεδομένων μία για κάθε εκτυπωτή με αντίστοιχες αριθμήσεις, και να φέρουν διακριτικό γνώρισμα.
- Το βιβλίο οδηγιών χρήσης, πρέπει να δίνει οδηγίες και να περιέχει εκτενή ανάλυση των διαδικασιών του προγράμματος, έτσι ώστε να είναι βοήθημα για το χρήστη και σχετικά με αυτό να είναι δυνατόν να εκτελέσει το λογισμικό και επιπροσθέτως να είναι λειτουργία ελέγχου και επαλήθευσης για απροειδοποίητο ή προειδοποιημένο έλεγχο. Πιο αναλυτικά πρέπει : α) να έχει την επιλογή της γλώσσας στα Ελληνικά β) να δίνει οδηγίες χρήσης του ηλεκτρονικού υπολογιστή και των περιφερειακών εργαλείων του. γ) να περιέχει το σύνολο των εφαρμογών, τις οδηγίες χρήσης τους και τις δυνατότητές τους, έτσι ώστε να είναι αντίστοιχες με το τρέχον διάταγμα.
- Το βιβλίο οδηγιών χρήσης μπορεί να αναφέρεται και σε άλλα προγράμματα, χωρίς να είναι υποχρεωτικό.

- Για οποιαδήποτε τροποποίηση, πρέπει να γίνεται διαδικασία ενημέρωσης πρώτα στο αναλυτικό βιβλίο οδηγιών χρήσης του προγράμματος και μετά να αρχίζει η υλοποίηση του καινούργιου ή του αλλαγμένου λογισμικού.
- Όταν ο φορέας κατέχει μηχανογραφικό σύστημα για την επιτήρηση των λογαριασμών και από το σύστημα που εκδίδονται και τα δεδομένα (π.χ. συμψηφιστικά) με ενιαία ενημέρωση των λογαριασμών του, ηλεκτρονικά, και εάν δοθούν εσφαλμένες εντολές στον ηλεκτρονικό υπολογιστή με αποτέλεσμα να εκδοθεί εσφαλμένο δεδομένο (π.χ. συμψηφιστικό) ή το σωστό δεδομένο να εκδοθεί με εσφαλμένο υλικό, πρέπει το σύστημα του ηλεκτρονικού υπολογιστή να δίνει τη δυνατότητα εντολής ακύρωσης του λανθασμένου δεδομένου και των εγγραφών που πραγματοποιήθηκαν στους αντίστοιχους λογαριασμούς, με την άμεση μηχανογραφική έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου. Το σημείωμα αυτό μπορεί να υπάρχει από το πακέτο μηχανογραφικών εντύπων που υπάρχουν και τα υπόλοιπα στοιχεία. Στο ειδικό ακυρωτικό έγγραφο, θα υπάρχουν ακριβώς τα στοιχεία που γράφτηκαν και στις πληροφορίες όπου πρέπει να γίνει η ακύρωση, για να κλείσουν οι αντίστοιχες λανθασμένες εγγραφές, ο αριθμός του δεδομένου που ακυρώνεται και να υπάρξει αιτιολογία της ακύρωσης των δεδομένων.
- Οι διορίες που καταγράφονται στις παλιές περιπτώσεις της παραγράφου, αλλάζουν κάθε φορά σύμφωνα με τις παρούσες αλλαγές του Π.Δ. 186/1992.
- Η θεώρηση των βιβλίων, δεδομένων και καταστάσεων, που γίνονται στην συγκεκριμένη παράγραφο, γίνεται με βάση τις παρούσες διατάξεις.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

#### Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών

- Μετά από τη κατασκευή (π.χ. κατάρτιση μισθοδοτικής καταστάσεως) ή τη λήψη των απαραίτητων νόμιμων δικαιολογητικών, όπου δηλώνονται και οι αξίες των προϊόντων ή των υπηρεσιών που πήρε στην κατοχή τους ο Δήμος (ή η Κοινότητα), θα εκδίδονται Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής, όπου θα χρεώνονται οι απαραίτητοι λογαριασμοί

της ομάδας 1,2,5 και 6 ή οι λογαριασμοί 81-82, με ανάλογη πίστωση των απαραίτητων λογαριασμών της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου 45. Σε παρόμοια θέση των Δελτίων συμψηφιστικής εγγραφής θα καταγράφονται οι λογαριασμοί των απαραίτητων ενταλμάτων πληρωμής, αμέσως μετά την εκτύπωση και την έγκρισή τους, με βάση τις περιπτώσεις 3 και 4. Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής και/ή, με βάση τα προηγούμενα, πλήρης διενέργεια των αντίστοιχων εγγραφών, είναι απαραίτητη για τις περισσότερες περιπτώσεις, δηλαδή και για αυτές που η έκδοση του εντάλματος πληρωμής γίνεται κατευθείαν αμέσως με τη δημιουργία ή λήψη των απαραίτητων νομίμων δικαιολογητικών.

- Εάν προηγουμένως η λήψη του δικαιολογητικού που εξακριβώνει την αριθμητική μόνο παραλαβή ενσώματων προϊόντων, θα πραγματοποιούνται κατευθείαν οι εγγραφές αριθμητικής κίνησης των αποθηκών οι δε λογαριασμοί που έχουν να κάνουν με τις απαραίτητες αξίες, θα πραγματοποιούνται με βάση τα όσα αναγράφονται στην περίπτωση 1, όχι όμως μετά από το τέλος του έτους όπου γίνεται η παραλαβή του ενσώματου προϊόντος.
- Με την έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής, όπου εκτός από την αρίθμηση του Προϋπολογισμού, θα παρουσιάζεται και η απαραίτητη αρίθμηση της Γενικής Λογιστικής όπως και το νούμερο του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής, δεν θα πραγματοποιείται επαναλαμβανόμενη εγγραφή στη Γενική Λογιστική στις ομάδες 1 έως και 8, αλλά στο επίπεδο θα καταγράφονται μόνο οι λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού, που τακτοποιούνται σε ομάδα λογαριασμών τάξεως 02 και 06, με βάση τα απαραίτητα στο κεφάλαιο 3.3.
- Μετά την αποδοχή του εντάλματος πληρωμής, και τη ανάλογη εξόφλησή του, εκτός από τη πραγματοποίηση των απαραίτητων εγγραφών στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού, θα τακτοποιούνται στην χρέωση και οι λογαριασμοί της ομάδας 5 που έχουν ταχτοποιηθεί στην πίστωση με τις εγγραφές της περίπτωσης 1, με πίστωση των λογαριασμών στα ταμειακά διαθέσιμα.
- Για οποιαδήποτε εξόφληση αποδεικτικού πληρωμής που πραγματοποιείται από τα ταμειακά διαθέσιμα των τραπεζικών καταστάσεων του Δήμου ή της Κοινότητας, θα



εκτυπώνεται υποχρεωτικά και τραπεζική επιταγή, που θα συνδυάζεται από το απαραίτητο Ένταλμα Πληρωμής.

- Ο Δήμος είναι υποχρεωμένος να τηρεί ποικίλες εντολές Ενταλμάτων Πληρωμής, με βάση το χώρο ή το επίπεδο έκδοσής τους, το τρόπο πληρωμής (μετρητά, επιταγές κ.λ.π.), την υποχρεωτικότητα ή μη προληπτικού ελέγχου κ.λ.π. Τα Εντάλματα Πληρωμής, είναι αριθμημένα με σειρά.
- Η εφαρμογή των περιλαμβανόμενων στα προηγούμενα (όπως γίνεται στις περιπτώσεις από 1 έως 6) είναι απαραίτητη για τις περισσότερες περιπτώσεις, επιπροσθέτως και αυτών όπου η εντολή του εντάλματος πληρωμής και η εξόφλησή του πραγματοποιούνται κατευθείαν με τη λήψη των απαραίτητων νομίμων δικαιολογητικών.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

#### Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων

- Οι εισπράξεις του Δήμου ελέγχονται περιστασιακά στους ανάλογους λογαριασμούς της ομάδας 7.
- Οι εισπράξεις μετατρέπονται σε λογιστικά δεδομένα όταν γίνουν εκκαθαρισμένα, χωρίς να επηρεάζονται από το χρόνο εισπραξής τους. Το σίγουρο της ύπαρξης της εισπραξής εσόδου πρέπει να γίνεται από ανάλογο βεβαιωτικό τίτλο είτε αφορά τη απόδειξη της εισπραξής του εσόδου (π.χ. Extrait της τράπεζας) ή την απόδειξη της δημιουργίας της απαίτησης που προέρχεται από το έσοδο σύμφωνα με το αρχείο του Δήμου ή το αρχείο του οφειλέτη που λαμβάνει οφειλή και αναφέρει στον Δήμο την οφειλή του.
- Για τις περισσότερες περιπτώσεις γίνονται συμψηφιστικές εγγραφές, όπου πηγαίνουν στον λογαριασμό της χρέωσης του οφειλέτη και στον λογαριασμό της πίστωσης του εσόδου, οπότε με βάση την βεβαίωση πραγματοποιείται και η εξόφληση του χρέους.

Στη δεύτερη περίπτωση, θα γίνεται και συμπληρωματική εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με τα ταμειακά διαθέσιμα να πηγαίνουν στην χρέωση.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

#### Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό

- Το πλάνο των λογαριασμών έχει δημιουργηθεί, έτσι ώστε εναλλακτικά με τη εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής, να τακτοποιούνται και οι υποχρεώσεις των Δήμων για τη λογιστική τακτοποίηση του προϋπολογισμού τους.
- Οι λογαριασμοί της βαθμίδας τέλους του πλάνου, που έχουν να κάνουν με αγορές ή καταστάσεις παγίων, λοιπές επενδύσεις και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της Ομάδας 1, αγορές αποθεμάτων της Ομάδας 2, οργανικά έξοδα της Ομάδας 6, οργανικά έσοδα της Ομάδας 7 και μη οργανικά έσοδα και έξοδα της Ομάδας 8, όπως και μερικοί λογαριασμοί των ομάδων 3 και 5, έχουν μεταφερθεί με τους ανάλογους κωδικούς λογαριασμούς της κατάστασης του προϋπολογισμού.
- Η βελτίωση των λογαριασμών του προϋπολογισμού πραγματοποιείται στους λογαριασμούς της ομάδας 02 και 06 του Κεφαλαίου 3.1, όπου κατέχει το πλάνο των λογαριασμών τάξεως.
- Η διαδικασία λειτουργίας των λογαριασμών 02 και 06 γίνεται στο Κεφαλαίου 3.3. Οι προθεσμίες ενημέρωσης των λογαριασμών 02 και 06 είναι αυτοί που αναγράφονται στις παραγράφους 1.1.105 για τα πάγια, τα αποθέματα και τα έξοδα και 1.1.106 για τα έσοδα. Για τις υπόλοιπες ομάδες (3 και 5) η διαδικασία ενημέρωσης πραγματοποιείται κατευθείαν με την έκδοση των απαραίτητων Ενταλμάτων Πληρωμής ή Γραμματίων Είσπραξης.
- Σε περίπτωση που με το πέρας της εγγραφής μιας αξίας στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού, η κατάσταση ολοκλήρωσης της συναλλαγής ακυρωθεί, αυτόματα διαγράφεται και η εγγραφή του προϋπολογισμού, ταυτόχρονα με τις απαραίτητες εγγραφές ακύρωσης στη Γενική Λογιστική.

- Η μηχανογραφική υποστήριξη της παραγράφου 1.1.104, είναι υποχρεωτικό να δίνει την ευκαιρία παρακολούθησης των ομάδων του προϋπολογισμού, με βάση τις διατάξεις του ανάλογου Π.Δ.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

Το Σύστημα της Συλλειτουργίας αναλυτικής και γενικής λογιστικής.

Το πλάνο των λογαριασμών του Συστήματος της Συλλειτουργίας, της καταγραφής δηλαδή της Αναλυτικής Λογιστικής όπου πραγματοποιείται το οικονομικό σχέδιο της Γενικής Λογιστικής, γίνεται με την διατήρηση της αυτονομίας της, με βάση το άρθρο 5 της παραγράφου 1.1.100, όπως και με το υλικό και οι κανόνες λειτουργίας και συνδεσμολογίας των ομάδων της Αναλυτικής Λογιστικής στο λογισμικό αυτό πραγματοποιούνται διεξοδικά στο άρθρο 1 του ΠΔ 205/1998 (Α 163) και έχουν αντίστοιχη υλοποίηση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

### **3.2 Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων (Πρωτοβάθμιας Αυτοδιοίκησης)**

- Οι κανονισμοί του Κλαδικού Λογιστικού Πλάνου Δήμων και Κοινοτήτων (πρωτοβάθμιας αυτοδιοίκησης) του κανόνα 1 αυτού του Προεδρικού Διατάγματος, είναι ανώτεροι των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του κανόνα 1 του Προεδρικού Διατάγματος 1123/1980, για όσες καταστάσεις μεταβάλλονται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Για τα προβλήματα των Δήμων και Κοινοτήτων, που δεν μεταβάλλονται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του κανόνα 1 του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, υλοποιούνται με βάση τις ανάλογες διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του κανόνα 1 του Προεδρικού Διατάγματος 1123/1980, όπως είναι υποχρεωτικό.
- Στο προσεχές Προεδρικό Διάταγμα για λόγους εγρήγορσης παρουσιάζεται η λέξη «Δήμος» ή «Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' Βαθμού» και γίνονται αντιληπτό οι Δήμοι και οι Κοινότητες της Πρωτοβάθμιας Αυτοδιοίκησης.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

### 3.3 Η υποχρεωτική εφαρμογή

- Το Κλαδικό Λογιστικό Πλάνο του κανόνα 1 του υπάρχοντος Προεδρικού Διατάγματος, όπως αναφέρεται στο παρόν άρθρο 2, υλοποιείται από τους Δήμους και Κοινότητες της Πρωτοβάθμιας Αυτοδιοίκησης που ο πληθυσμός τους είναι άνω των 5.000 ανθρώπων με βάση την υπάρχουσα γενική απογραφή του πληθυσμού, είτε τα έσοδα του Δήμου να κυμαίνονται περίπου σε 15.000€ ευρώ ετησίως.

α) Αυτό ξεκίνησε να ισχύει για όλους του Δήμους από τη 1η Ιανουαρίου 2000.

β) Το τελευταίο μέρος, που έχει να κάνει με την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9), ξεκίνησε να υλοποιείται από τη 1η Ιανουαρίου 2001 από τους Δήμους και τις Κοινότητες που κατέχουν, είτε πληθυσμό περισσότερους από 10.000 κατοίκων με βάση την τελευταία γενική απογραφή είτε τα ετήσια έσοδα του Δήμου να κυμαίνονται περίπου σε 15.000€ ευρώ και προαιρετικά από τους Δήμους και τις Κοινότητες που καλύπτουν όλα τα παραπάνω κριτήρια.

γ) Η εσωλογιστική καταγραφή βραχύχρονων λογαριασμών δεν είναι υποχρεωτικός για όλους τους Δήμους και τις Κοινότητες.

- Με βεβαιώσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής δίνονται οι απαραίτητες οδηγίες με βάση το υλικό και τον τρόπο υλοποίησης των κανονισμών του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος.
- Ακυρώνονται τα όσα καταγράφηκαν για τους ΟΤΑ Α' βαθμού στην περίπτωση 3 της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Προεδρικού Διατάγματος 205/1998.
- Στην διαδικασία μη υλοποίησης ή μερικής εφαρμογής από τους παρόχους του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου που εφαρμόζεται με το υπάρχον Προεδρικό Διάταγμα, από την 1 Ιανουαρίου 2000 και έπειτα εφαρμόζονται πρόστιμα αξίας από 500 χιλιάδες έως 1500 ευρώ, για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού με κατοίκους έως 50.000, και από 15.000 ευρώ και άνω για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού με κατοίκους άνω των 50.000. Τα συγκεκριμένα πρόστιμα

υποβάλλονται με αιτιολογημένη διαδικασία του ασκούντος της εποπτείας στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού Γενικού Γραμματέα της οικείας Περιφέρειας, αφού καταγραφούν από τους υπόχρεους οι λόγοι όπου δεν υλοποιήθηκε ή εφαρμόσθηκε μερικώς το υπάρχον Κλαδικό Λογιστικό Πλάνο. Τα συγκεκριμένα πρόστιμα καταβάλλονται στο Ελληνικό Δημόσιο από την επικρατούσα Αρχή.

(πηγή : ΦΕΚ Α 302/30.12.1999)

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> : Ερευνητικό μέρος

### 4.1 Ο σκοπός και τα ερευνητικά ερωτήματα

Σκοπός της ερευνητικής μελέτης είναι να παρουσιαστούν και να αναλυθούν επισταμένως οι απόψεις των εργαζομένων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Δυτικής Ελλάδας, σχετικά με την διερεύνηση του βαθμού εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής.

Τα ερευνητικά ερωτήματα είναι τα εξής:

- Έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης;
- Λειτουργεί η Οικονομική Διαχείριση με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά);
- Έχει γίνει εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού;
- Υπάρχει προσωπικό που να ειδικεύεται σε θέματα Αναλυτικής Λογιστικής;
- Υπάρχει συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου Λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής;

## 4.2 Η μεθοδολογία και το δείγμα

Το ερευνητικό εργαλείο που χρησιμοποιήθηκε στην παρούσα εργασία είναι το ερωτηματολόγιο. Η επιλογή αυτού του εργαλείου έγινε καθώς είναι εύκολο στη χρήση του, εύληπτο, εξασφαλίζεται η ανωνυμία των ερωτηθέντων και συνεπώς η εμπιστευτικότητα προσφέρει πιο ρεαλιστικά και αληθή αποτελέσματα και απόψεις των ερωτηθέντων.

Το ερωτηματολόγιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας αποτελείται από 20 ερωτήσεις, που σχετίζονται με τις απόψεις των ερωτηθέντων την διερεύνηση του βαθμού εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Χρησιμοποιήθηκαν κλειστού τύπου ερωτήσεις και ερωτήσεις ανοικτού τύπου. Οι ερωτήσεις κλειστού τύπου είναι εύκολες στην συμπλήρωση, δεν είναι ιδιαίτερα χρονοβόρες και παρέχουν την δυνατότητα αντικειμενικών απαντήσεων.

Το ερωτηματολόγιο μοιράστηκε στους εργαζομένους που δουλεύουν σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Δυτικής Ελλάδας κατά την περίοδο του Απριλίου. Ο πληθυσμός της έρευνας αυτής της πτυχιακής εργασίας είναι οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Δυτικής Ελλάδας. Επιλέχθηκε τυχαίο δείγμα 100 ατόμων.

Το ερωτηματολόγιο αυτό προσαρμόστηκε έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις ανάγκες των ερευνητικών ερωτημάτων και σκοπών. Για καλύτερα αποτελέσματα της έρευνας θα παρατεθούν όλες οι λεπτομέρειες από την δημιουργία του ερωτηματολογίου μέχρι την καταγραφή των τελικών συμπερασμάτων έτσι ο αναγνώστης να μπορεί να κατανοήσει όλη την διαδικασία και να βγάλει τα δικά του συμπεράσματα για το θέμα.



### 4.3 Στατιστική ανάλυση

Το στατιστικό πρόγραμμα που χρησιμοποιήθηκε για την στατιστική ανάλυση των δεδομένων είναι το πρόγραμμα IBM SPSS (Statistical Package for Social Sciences) και πιο συγκεκριμένα η έκδοση 22. Στο φύλλο εργασίας του SPSS που χρησιμοποιήθηκε και περιλαμβάνει τα δεδομένα της εργασίας, κάθε στήλη αντιστοιχεί σε μία ερώτηση (μεταβλητή) του ερωτηματολογίου. Στις πολυθεματικές ερωτήσεις αντιστοιχούν τόσες στήλες όσες και οι επιμέρους ερωτήσεις. Κάθε γραμμή του φύλλου εργασίας αντιστοιχεί σε ένα ερωτηματολόγιο (υποκείμενο).

Πιο συγκεκριμένα, στην παρούσα εργασία, παρουσιάζονται τα ποσοστά που αντιστοιχούν στις απαντήσεις των ερωτώμενων σε κάθε μία ερώτηση ξεχωριστά μέσω γραφημάτων, πινάκων και διαγραμμάτων.

Η πρώτη ερώτηση έχει να κάνει σε ποιο δήμο σύμφωνα με την περιφερειακή ενότητα της Δυτικής Ελλάδας εργάζεται ο κάθε ερωτώμενος.

Όσον αφορά για την περιφερειακή ενότητα της Αιτωλοακαρνανίας και με βάση το 19% (n=19) που απάντησαν ότι εργάζονται στην συγκεκριμένη περιφέρεια οι ερωτώμενοι απάντησαν τα εξής :

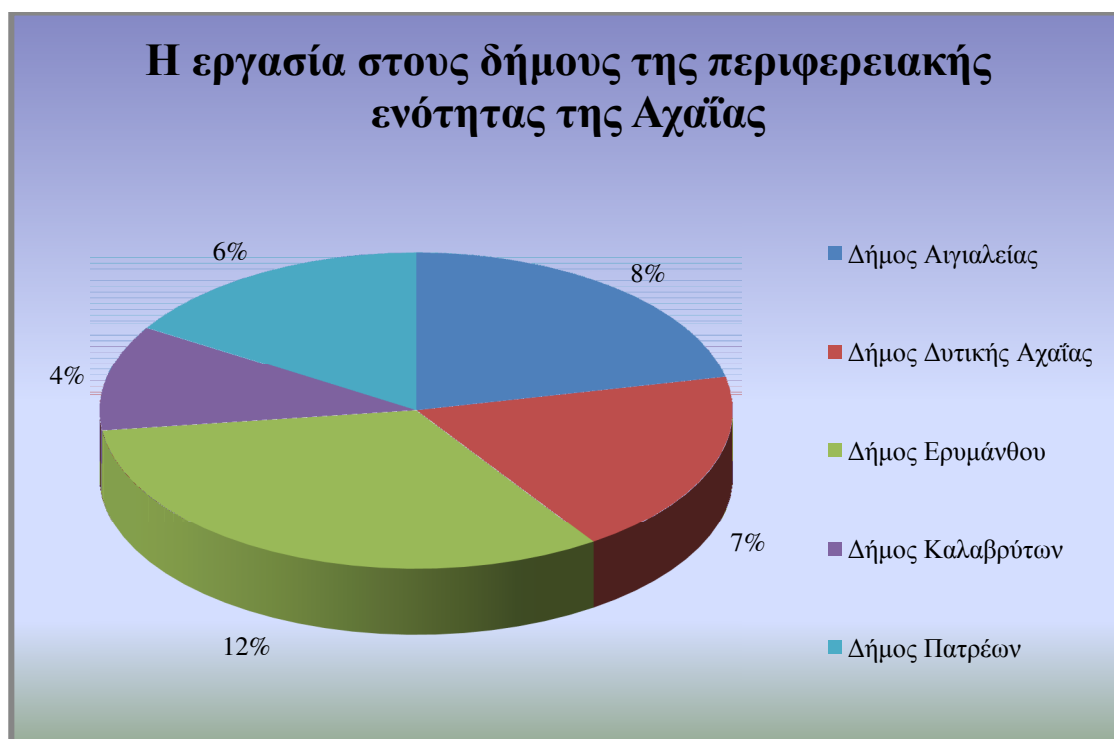
Με ποσοστό της τάξεως του 4% (n=4) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Αγρινίου. Με ποσοστό της τάξεως του 3% (n=3) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ακτίου-Βόνιτσας. Με ποσοστό της τάξεως του 1% (n=1) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Αμφιλοχίας. Με ποσοστό της τάξεως του 2% (n=2) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Θέρμου. Με ποσοστό της τάξεως του 3% (n=3) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ιεράς Πόλης Μεσολογγίου. Με ποσοστό της τάξεως του 3% (n=3) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ναυπακτίας. Με ποσοστό της τάξεως του 3% (n=3) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ξηρομέρου.



**Διάγραμμα 1 :** Η εργασία στους δήμους της περιφερειακής ενότητας της Αιτωλοακαρνανίας

Όσον αφορά για την περιφερειακή ενότητα της Αχαΐας και με βάση το 37% (n=37) που απάντησαν ότι εργάζονται στην συγκεκριμένη περιφέρεια οι ερωτώμενοι απάντησαν τα εξής :

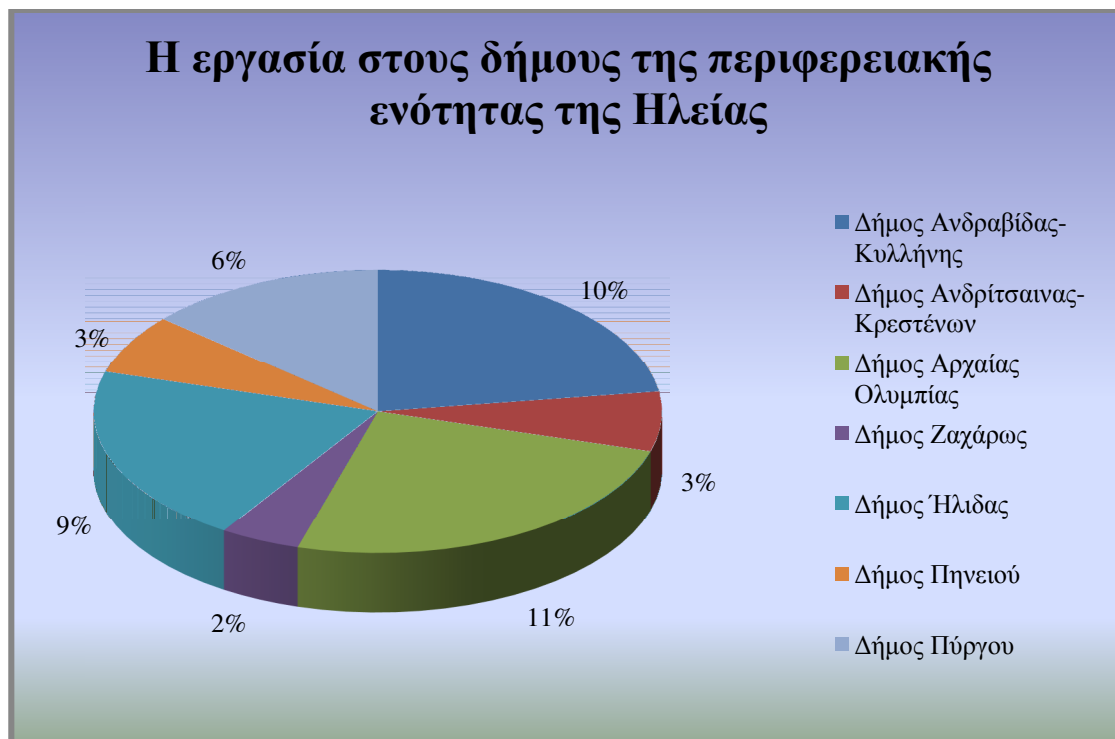
Με ποσοστό της τάξεως του 8% (n=8) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Αιγιαλείας. Με ποσοστό της τάξεως του 7% (n=7) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Δυτικής Αχαΐας. Με ποσοστό της τάξεως του 12% (n=12) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ερυμάνθου. Με ποσοστό της τάξεως του 4% (n=4) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Καλαβρύτων. Με ποσοστό της τάξεως του 6% (n=6) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Πατρέων.



**Διάγραμμα 2 :** Η εργασία στους δήμους της περιφερειακής ενότητας της Αχαΐας

Όσον αφορά για την περιφερειακή ενότητα της Ηλείας και με βάση το 44% (n=44) που απάντησαν ότι εργάζονται στην συγκεκριμένη περιφέρεια οι ερωτώμενοι απάντησαν τα εξής :

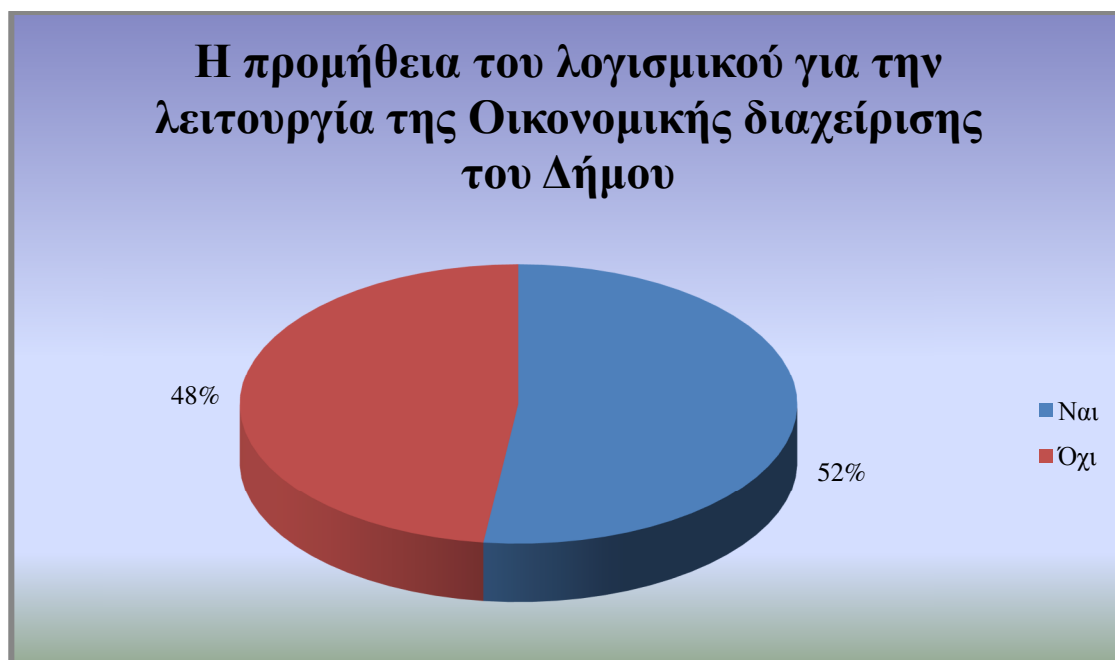
Με ποσοστό της τάξεως του 10% (n=10) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ανδραβίδας-Κυλλήνης. Με ποσοστό της τάξεως του 3% (n=3) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ανδρίτσαινας-Κρεστένων. Με ποσοστό της τάξεως του 11% (n=11) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Αρχαίας Ολυμπίας. Με ποσοστό της τάξεως του 2% (n=2) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ζαχάρως. Με ποσοστό της τάξεως του 9% (n=9) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Ήλιδας. Με ποσοστό της τάξεως του 3% (n=3) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Πηνειού. Με ποσοστό της τάξεως του 6% (n=6) απάντησαν ότι εργάζονται στο Δήμο Πύργου.



**Διάγραμμα 3 :** Η εργασία στους δήμους της περιφερειακής ενότητας της Ηλείας

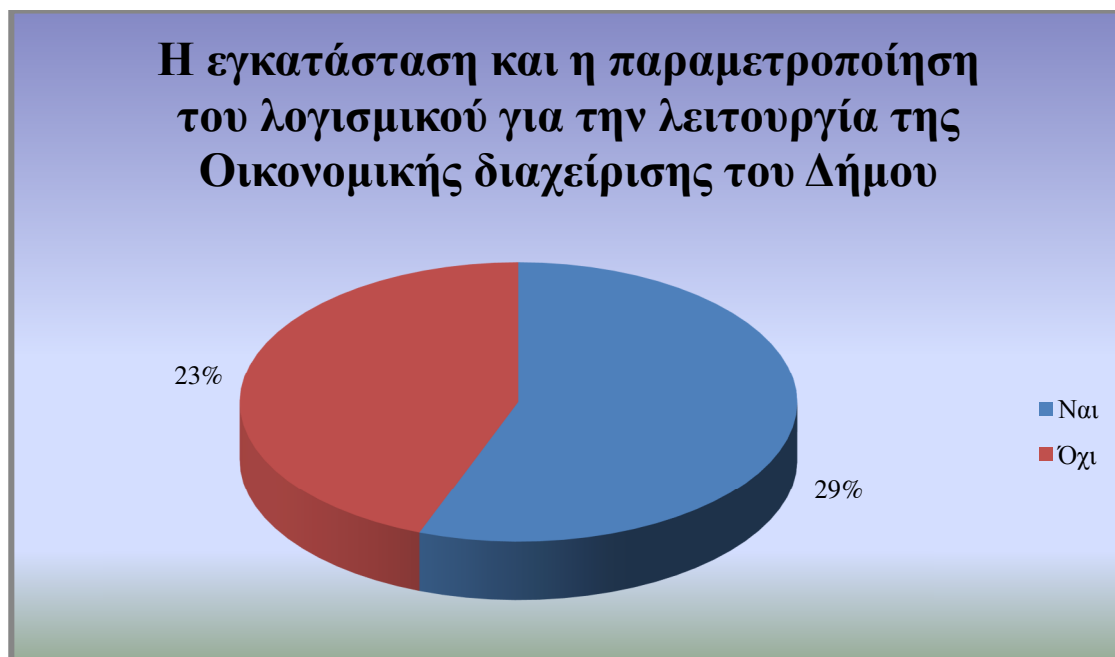
Η επόμενη ενότητα ερωτήσεων έχει να κάνει με τα στοιχεία για το λογισμικό που χρησιμοποιούν οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Αρχικά η ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 52% (n=52) απάντησε ότι έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται κατά κόρον. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 48% (n=48) απάντησε ότι δεν έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και ο Οργανισμός ή χρησιμοποιεί κάποιο άλλο μέσο για να μπορεί να κάνει την Οικονομική διαχείριση του Δήμου ή έχει κάποιον σύμβουλο που τους δίνει συμβουλές για αυτά τα θέματα.



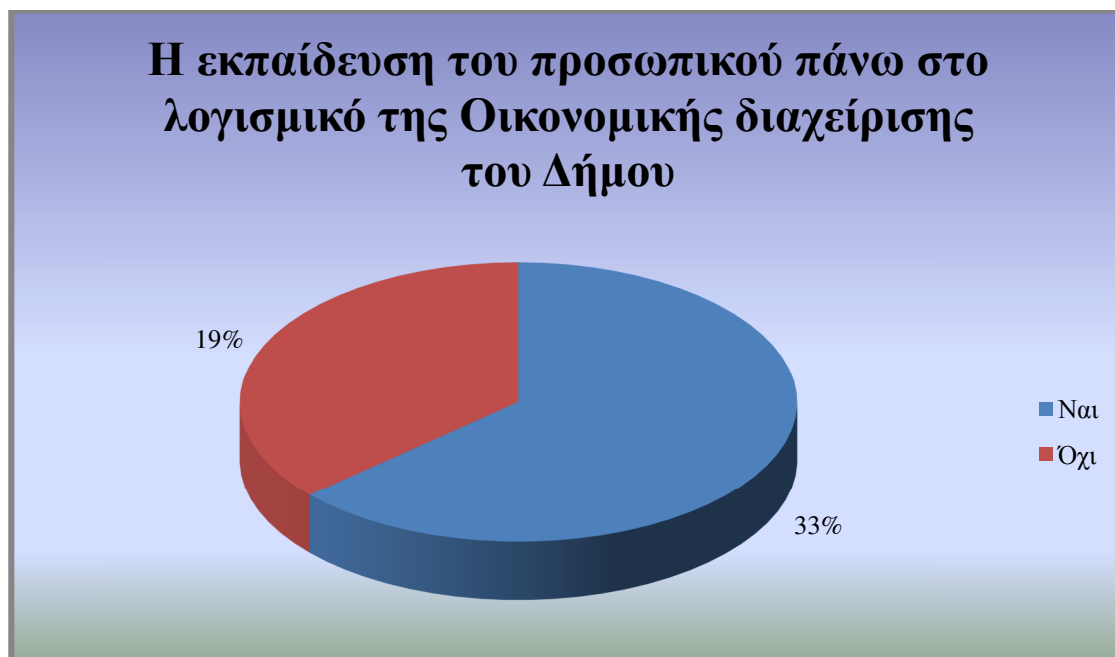
**Διάγραμμα 4 :** Η προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν έχει γίνει εγκατάσταση και παραμετροποίηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 29% (n=29) απάντησε ότι έχει γίνει εγκατάσταση και παραμετροποίηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 23% (n=23) απάντησε ότι έχει γίνει εγκατάσταση αλλά δεν έχει πραγματοποιηθεί η παραμετροποίηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.



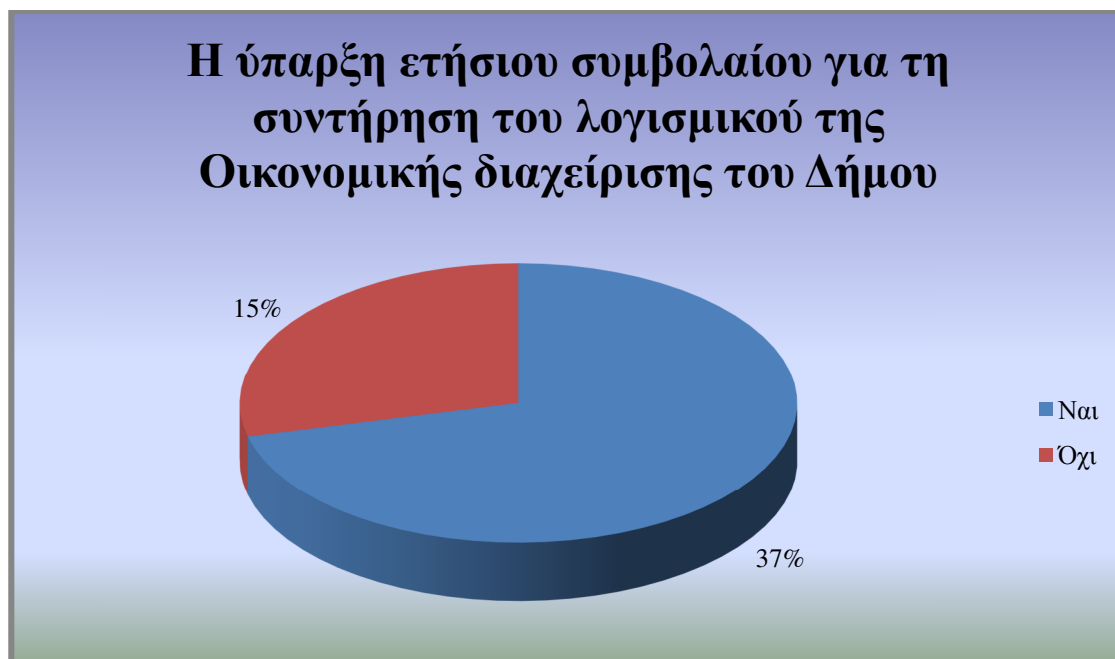
**Διάγραμμα 5 :** Η εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 33% (n=33) απάντησε ότι έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 19% (n=19) απάντησε ότι δεν έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.



**Διάγραμμα 6 :** Η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν υπάρχει ετήσιο συμβόλαιο για την συντήρηση του λογισμικού της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 37% (n=37) απάντησε ότι υπάρχει ετήσιο συμβόλαιο για την συντήρηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 15% (n=15) απάντησε ότι δεν υπάρχει ετήσιο συμβόλαιο για την συντήρηση του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.



**Διάγραμμα 7 :** Η ύπαρξη ετήσιου συμβολαίου για τη συντήρηση της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου



Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν λειτουργεί η Οικονομική Διαχείριση με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά). Με ποσοστό της τάξεως του 36% (n=36) απάντησε ότι λειτουργεί η Οικονομική Διαχείριση με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά). Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 10% (n=10) απάντησε ότι δεν λειτουργεί η Οικονομική Διαχείριση με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά). Ενώ μερικοί απάντησαν 6% (n=6) ότι λειτουργεί μερικώς η Οικονομική Διαχείριση με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά)



**Διάγραμμα 8 :** Η λειτουργία της Οικονομικής Διαχείρισης με τη βοήθεια του λογισμικού (μηχανογραφικά)

Η επόμενη ερώτηση έχει να κάνει με την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζεται ο κάθε ερωτώμενος. Με ποσοστό της τάξεως του 76% (n=26) απάντησε ότι εφαρμόζεται η αναλυτική λογιστική στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζονται. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 24% (n=24) απάντησε ότι δεν εφαρμόζεται η αναλυτική λογιστική στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζονται.



**Διάγραμμα 9 :** Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στους ΟΤΑ

Η επόμενη ερώτηση έχει να κάνει με τον λόγο της μη εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζεται ο κάθε ερωτώμενος. Με ποσοστό της τάξεως του 5% (n=5) απάντησε ότι συντρέχουν οικονομικοί λόγοι, γι αυτό και δεν εφαρμόζεται κάποιο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής. Με ποσοστό της τάξεως του 6% (n=6) απάντησε ότι λόγω έλλειψης ενημέρωσης από εξειδικευμένους φορείς δεν εφαρμόζεται κάποιο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής. Με ποσοστό της τάξεως του 7% (n=7) απάντησε ότι συντρέχουν εργασιακοί λόγοι (π.χ. φτηνό εργατικό δυναμικό), γι αυτό και δεν εφαρμόζεται κάποιο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής. Με ποσοστό της τάξεως του 4% (n=4) απάντησε ότι συντρέχουν προσωπικοί λόγοι των υπευθύνων της επιχείρησης, γι αυτό και δεν εφαρμόζεται κάποιο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής. Με ποσοστό της τάξεως του 2% (n=2) απάντησε ότι συντρέχουν άλλοι διάφοροι, γι αυτό και δεν εφαρμόζεται κάποιο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής.



**Διάγραμμα 10 :** Οι λόγοι μη εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής στους ΟΤΑ

Η επόμενη ενότητα ερωτήσεων έχει να κάνει με τα στοιχεία για το λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής που χρησιμοποιούν οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

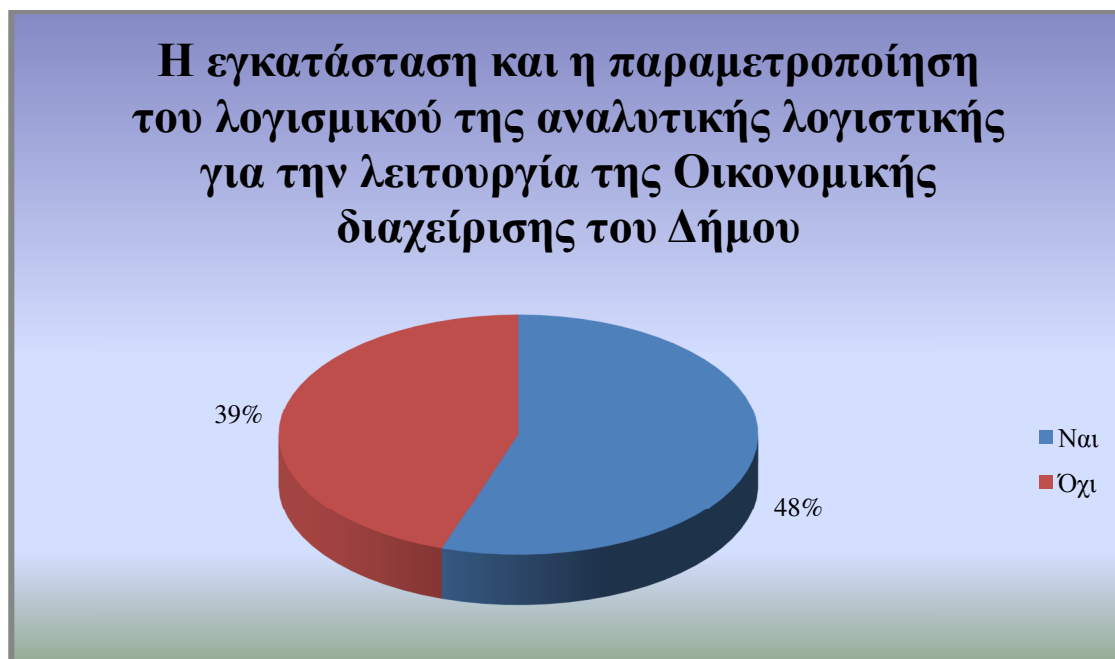
Αρχικά η ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 87% (n=87) απάντησε ότι έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται κατά κόρον. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 13% (n=13) απάντησε ότι δεν έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και ο Οργανισμός ή χρησιμοποιεί κάποιο άλλο μέσο για να μπορεί να κάνει την Οικονομική διαχείριση του Δήμου ή έχει κάποιον σύμβουλο που τους δίνει συμβουλές για αυτά τα θέματα.



**Διάγραμμα 11 :** Η προμήθεια του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

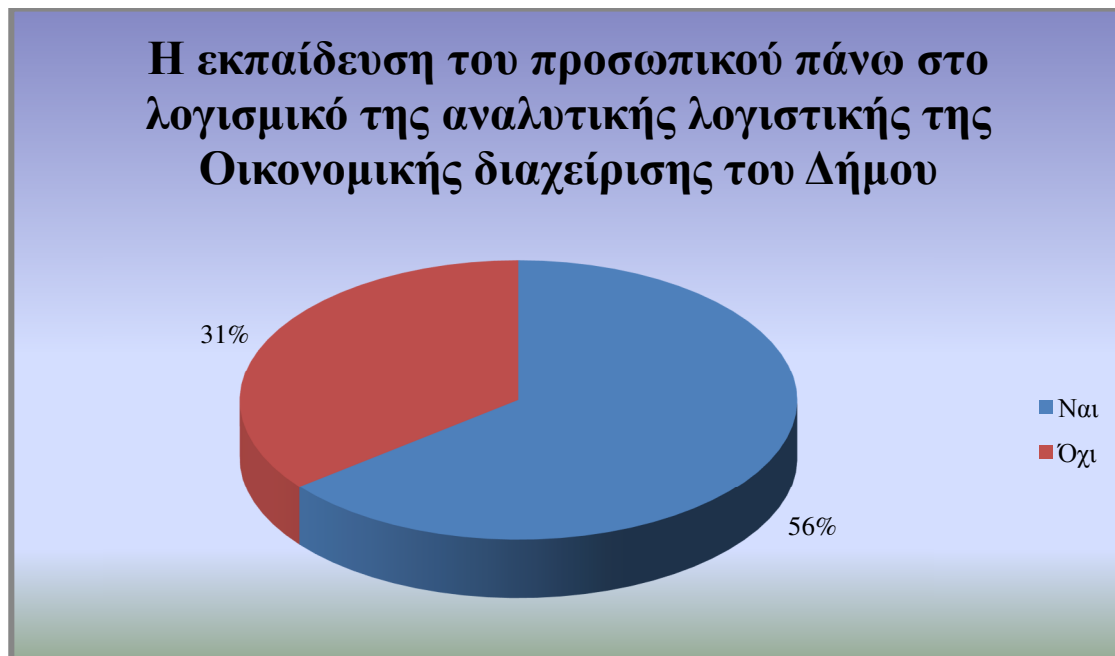
Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν έχει γίνει εγκατάσταση και

παραμετροποίηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 48% (n=48) απάντησε ότι έχει γίνει εγκατάσταση και παραμετροποίηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 39% (n=39) απάντησε ότι έχει γίνει εγκατάσταση αλλά δεν έχει πραγματοποιηθεί η παραμετροποίηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.



**Διάγραμμα 12 :** Η εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 56% (n=56) απάντησε ότι έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 31% (n=31) απάντησε ότι δεν έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.



**Διάγραμμα 13 :** Η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στο λογισμικό της αναλυτικής λογιστικής της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

Η επόμενη ερώτηση έχει να κάνει με το εάν υπάρχει προσωπικό που να ειδικεύεται σε θέματα αναλυτικής λογιστικής στην επιχείρηση ή τον οργανισμό του ερωτώμενου. Με ποσοστό της τάξεως του 69% (n=69) δήλωσαν ότι υπάρχει αρμόδιος που να ειδικεύεται σε θέματα αναλυτικής λογιστικής στον οργανισμό που εργάζονται. Με ποσοστό της τάξεως του 31% (n=31) δήλωσαν ότι δεν υπάρχει κάποιος που να ειδικεύεται σε θέματα αναλυτικής λογιστικής στον οργανισμό που εργάζονται.



**Διάγραμμα 14 :** Η ύπαρξη ειδικευμένου προσωπικού στους ΟΤΑ

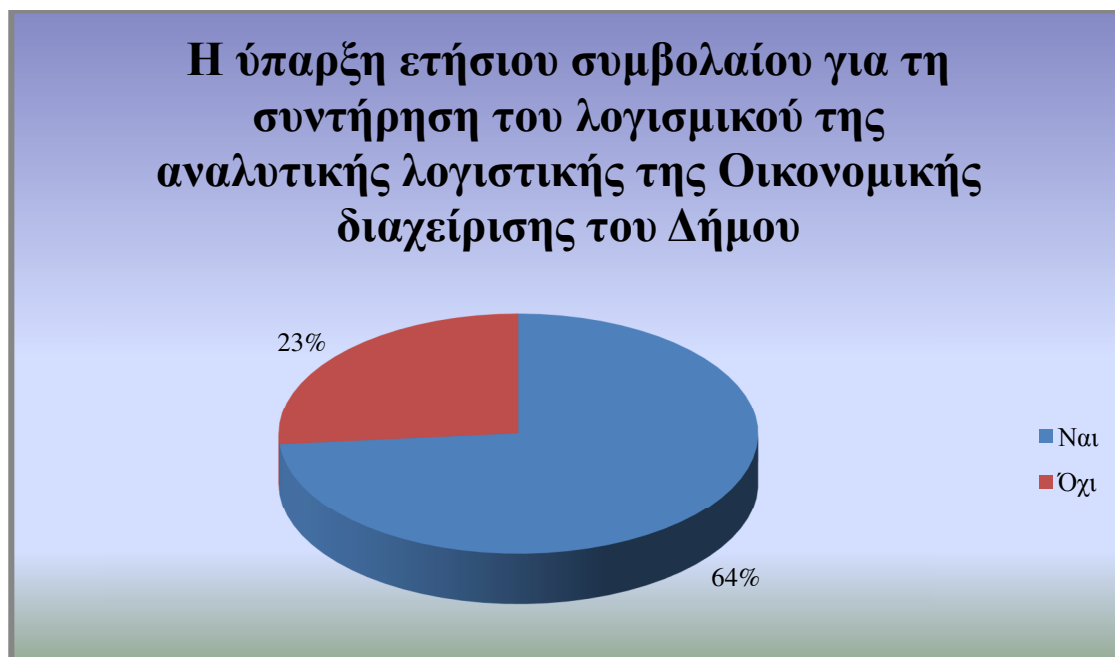
Η επόμενη ερώτηση έχει να κάνει με το γιατί δεν υπάρχει ειδικευμένο εργατικό δυναμικό στην επιχείρηση του κάθε ερωτώμενου. Με ποσοστό της τάξεως του 8% (n=8) δήλωσε ότι ο οργανισμός δεν έχει ειδικευμένο προσωπικό λόγω έλλειψης χρημάτων. Με ποσοστό της τάξεως του 13% (n=13) δήλωσε ότι ο οργανισμός δεν έχει ειδικευμένο προσωπικό λόγω συνταξιοδοτήσεων. Με ποσοστό της τάξεως του 6% (n=6) δήλωσε ότι ο οργανισμός δεν έχει ειδικευμένο προσωπικό λόγω μη αποδοχής από την επιχείρηση. Και τέλος, με ποσοστό της τάξεως του 4% (n=4) δήλωσε ότι ο οργανισμός δεν έχει ειδικευμένο προσωπικό λόγω άλλου λόγου.



**Διάγραμμα 15 :** Οι λόγοι για την μη ύπαρξη ειδικευμένου προσωπικού

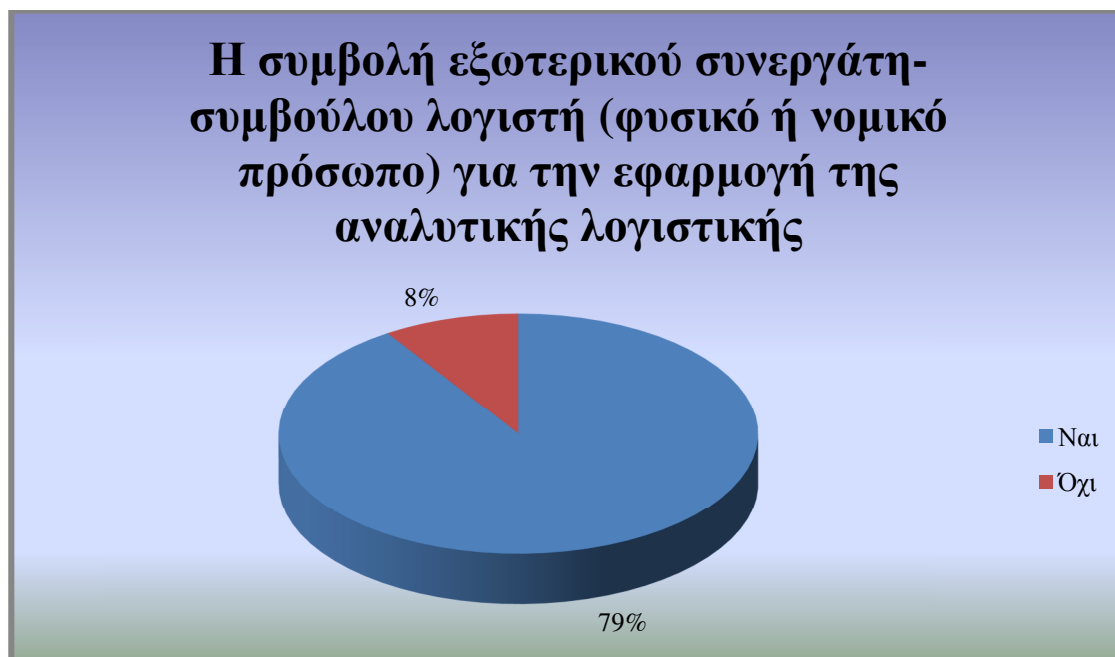


Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν υπάρχει ετήσιο συμβόλαιο για την συντήρηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ). Με ποσοστό της τάξεως του 64% (n=64) απάντησε ότι υπάρχει ετήσιο συμβόλαιο για την συντήρηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου και χρησιμοποιείται από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 23% (n=23) απάντησε ότι δεν υπάρχει ετήσιο συμβόλαιο για την συντήρηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου.



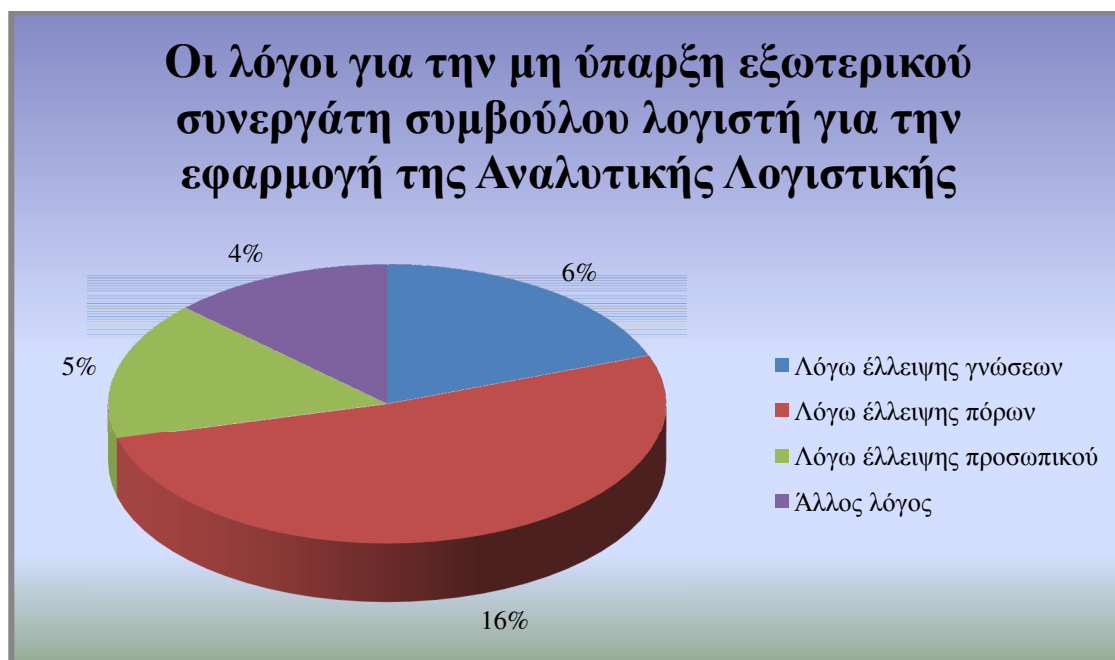
**Διάγραμμα 16 :** Η ύπαρξη ετήσιου συμβολαίου για τη συντήρηση του λογισμικού της αναλυτικής λογιστικής της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου

Η επόμενη ερώτηση που πρέπει να απαντήσουν οι εργαζόμενοι που δουλεύουν σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είναι το εάν υπάρχει συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής. Με ποσοστό της τάξεως του 79% (n=79) απάντησε ότι υπάρχει συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής. Από την άλλη πλευρά, με ποσοστό της τάξεως του 8% (n=8) απάντησε ότι δεν υπάρχει συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής.



**Διάγραμμα 17 :** Η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής

Η τελευταία ερώτηση έχει να κάνει με τον λόγο του γιατί δεν υπάρχει η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής. Με ποσοστό της τάξεως του 6% (n=6) δήλωσε δεν υπάρχει η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής λόγω έλλειψης γνώσεων. Με ποσοστό της τάξεως του 16% (n=16) δήλωσε δεν υπάρχει η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής λόγω έλλειψης πόρων. Με ποσοστό της τάξεως του 5% (n=5) δήλωσε δεν υπάρχει η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής λόγω έλλειψης προσωπικού. Τέλος, με ποσοστό της τάξεως του 4% (n=4) δήλωσε δεν υπάρχει η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής λόγω άλλου λόγου.



**Διάγραμμα 18 :** Οι λόγοι για την μη ύπαρξη εξωτερικού συνεργάτη συμβούλου λογιστή για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής

## Κεφάλαιο 5ο : Συζήτηση αποτελεσμάτων

Όσον αφορά για τη διερεύνηση της αναλυτικής λογιστικής και κοστολόγησης στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, θα πρέπει να εφαρμόζεται γιατί βοηθάει σε πολλές λειτουργίες έναν οργανισμό και μπορεί να δει ο κάθε υπεύθυνος τι έσοδα και έξοδα υπάρχουν στον οργανισμό, όπως και τι άλλα στοιχεία υπάρχουν (θετικά ή αρνητικά) έτσι ώστε να διορθωθούν για την ομαλή λειτουργία του οργανισμού. Εννοείται ότι το λογισμικό που χρησιμοποιείται πρέπει να διαθέτει όσο το δυνατόν περισσότερες εντολές έτσι ώστε να υπολογίζει και την παραμικρή λεπτομέρεια του οργανισμού. Αυτό όμως είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστεί από έναν οργανισμό λόγω ότι τέτοιου είδους προγράμματα είναι πολύ δαπανηρά και χρειάζονται συχνή συντήρηση λόγω των ενημερώσεων που βγαίνουν ανά τακτά χρονικά διαστήματα.

Ένας οργανισμός μπορεί να οργανώσει και να διαχειριστεί διάφορες καταστάσεις λογιστικής, αλλά το καλύτερο θα ήταν να μπορεί να συμβουλέψει τους εκπροσώπους και ένας εσωτερικός ή εξωτερικός ελεγκτής έτσι ώστε να τους δώσει τις γνώσεις του και να τους τονίσει τι πάει καλά και τι όχι και τι διορθωτικές ενέργειες μπορεί να κάνει ένας οργανισμός έτσι ώστε να έχει καλύτερη λειτουργία των χρηματοοικονομικών του καταστάσεων. Αυτό ίσως μπορεί να κοστίζει όπως και την προηγούμενη μέθοδο αλλά μπορεί να αποφέρει πολύ καλά αποτελέσματα και δεν θα υπάρχουν ζημιές αλλά και να υπάρχουν ένας ειδικός θα μπορέσει να τις περιορίσει όσο το δυνατόν περισσότερο.

Κλείνοντας πρέπει να τονιστεί ότι κάθε επιχείρηση και περισσότερο οι οργανισμοί θα πρέπει να έχουν ένα σύστημα διερεύνησης αναλυτικής λογιστικής και κοστολόγησης έτσι ώστε να ελέγχουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους και να μπορούν ανά τακτά χρονικά διαστήματα να κάνουν διορθωτικές ενέργειες εκεί που πρέπει για να μην χάνουν τον έλεγχο τους. Θα πρέπει κάθε οργανισμός να χρησιμοποιεί κάποιο λογισμικό ή έναν ειδικό για τέτοια θέματα όπου θα μπορεί να επικοινωνεί συχνά με τους αρμόδιους για να τους ενημερώνει την κατάσταση που επικρατεί, όπως αντίστοιχα και το πρόγραμμα να τους ενημερώνει για την κατάσταση που υπάρχει στον οργανισμό και αν υπάρχει κάποιο πρόβλημα στα τμήματα ή σε ολόκληρο τον οργανισμό.

## Επίλογος

Από την άποψη της πολιτικής, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το μεταβαλλόμενο θεσμικό και οργανωτικό περιβάλλον (μεταρρυθμίσεις τοπικής αυτοδιοίκησης) δεν συνοδεύτηκε από την προσοχή και τη ρύθμιση των δομών υποβολής εκθέσεων που εξασφαλίζουν την υποβολή εξωτερικών εκθέσεων περί κάθετης ευθύνης. Αυτό συμβαίνει τόσο στο γενικό επίπεδο υπηρεσιών. Οι γενικές συνέπειες για τις μελλοντικές πολιτικές και τους κανονισμούς θα πρέπει συνεπώς να είναι η αναγνώριση της επιρροής διαφόρων οικονομικών και θεσμικών δυνάμεων και η ανάπτυξη μοντέλων λογοδοσίας που επιτρέπουν και διατηρούν τα οφέλη των μεταρρυθμίσεων και των δομών της τοπικής αυτοδιοίκησης χωρίς να χάσουν τη διαφάνεια και την υπευθυνότητα. Η αναλυτική λογιστική και ο έλεγχος του ελέγχου πρέπει να γεφυρώσουν το χάσμα μεταξύ δημόσιου και ιδιωτικού τομέα, να εξισορροπήσουν τους τομεακούς κανονισμούς και, ενδεχομένως, να συνδέσουν τη ρύθμιση και τη λογοδοσία με τον ενοποιημένο οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης. Αυτό θα μπορούσε να διατηρήσει την οργανωτική ελευθερία, ενώ παράλληλα θα εξασφάλιζε συμμορφούμενες πληροφορίες σχετικά με την υποχρέωση λογοδοσίας σε ενδιαφερόμενους φορείς. Η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης επηρεάζει τη λογιστική πρακτική. Δεδομένου ότι είναι όλο και πιο συνηθισμένη η εξωτερική παροχή υπηρεσιών, τα περιουσιακά στοιχεία και οι συναλλαγές σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και ομοσπονδίες υποδηλώνουν ότι απαιτείται περαιτέρω έρευνα για τη διερεύνηση της λογιστικής ποιότητας και του ρόλου των ενοποιημένων καταστάσεων. Τέλος, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τη λογιστική θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω. Ένας τρόπος θα ήταν να αναλυθεί άμεσα η ελεγκτική προσπάθεια (ή το κόστος) από τη λογιστική συμμόρφωση στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

## Βιβλιογραφία

Aisbitt, S.A. (2004). Why didn't the accountant cross the road? Towards a model of European enforcement of International Financial Reporting Standards. *Emerging Issues in International Accounting and Business Conference*.

Alford, A., Jones, J., Leftwich, R., Zmijewski, M. (1993). The relative informativeness of accounting disclosures in different countries. *Journal of Accounting Research*.

Ali, A. and Hwang, L. (2000). Country specific factors related to financial reporting and the relevance of accounting data. *Journal of Accounting Research*.

Argento, D. Grossi, G. Tagesson, T. and Collin, O. (2010). The 'externalisation' of local public service delivery: Experience in Italy and Sweden. *International Journal of Public Policy*. Vol. 5, No. 1, pp. 41–56.

Arnaboldi, M. and Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*. Vol. 18, No. 4, pp. 809–836.

Ashbaugh, H. and Pincus, M. (2001). Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings. *Journal of Accounting Research*.

Baber, R. Angela K. Gore, T. Rich, J. and Zhang, X. (2013). Accounting restatements, governance and municipal debt financing. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 56, No. 2–3, pp. 212–227.

Ball, R. (1989). The firm as a specialist contracting intermediary: Application to Accounting and Auditing.

Ball, R. (1995). Making accounting more international: why, how, and how far will it go. *Journal of Applied Corporate Finance*.

Ball, R. (2001). Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure'. *Brookings-Wharton Papers on Financial Services*.

Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. *Public Money & Management*. Vol. 32, No. 1, pp. 15–20.

Biondi, L. and Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*. Vol. 11, No. 2, pp. 146–164.

Βλάχος, Χ. και Λουκά Λ. (2008). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009*. Αθήνα : Παπαζήση.

Bolívar, R. Muñoz, A. and Hernández, L. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*. Vol. 16, No. 4, pp. 557–602.

Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. *West European Politics*. Vol. 33, No 5, pp. 946–967.

Broberg, P. Tagesson, T. and Collin, O. (2010). What explains variation in voluntary disclosure? A study of the annual reports of corporations listed on the Stockholm Stock Exchange. *J Manag Gov*. Vol 14, pp. 351–377.

Brusca, I. Caperchione, E. Cohen, S. and Manes-Rossi, F. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe : The Challenge of Harmonization*, Palgrave McMillan, UK.

Chandler, D. and Hwang, H. (2015). Learning from learning theory: a model of organizational adoption strategies at the microfoundations of institutional theory. *Journal Of Management*. Vol. 41, No. 5, pp. 1446–1476.

Christiaens, J. Vanhee, C. Manes-Rossi, F. Aversano, N. and van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*. Vol. 8, No. 1, pp. 158–177.

Cohen, S. and Kaimenakis, N. (2011). Assessing quality of financial reporting through audit reports: the case of Greek municipalities. *Global Business and Economics Review*. Vol. 13, No. 3/4, pp. 187–203.

Cohen, S. and Leventis, S. (2013). An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs. *Financial Accountability & Management*. Vol. 29, No. 1, pp. 74–98.

Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ν. 315/1999. Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού). (ΦΕΚ Α 302/30.12.1999).

Hay, C. (2013). Further Evidence from Meta-analysis of Audit Fee Research. *International Journal of Auditing*. Vol. 17, No. 1, pp. 162–176.

Hoque, Z. Covalleski, A. and Gooneratne, N. (2013). Theoretical triangulation and pluralism in research methods in organizational and accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 26, No. 7, pp. 1170–1198.

Grant Thornton, (2009). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S.* Τόμος Α. Αθήνα : Grant Thornton.

Καραμάνης, Κ. και Παπαδάκης, Β. (2008). Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές. Αθήνα : Καστανιώτη.

Libby, R. Rennekamp, M. and Seybert, N. (2015). *Regulation and the Interdependent Roles of Managers, Auditors, and Directors in Earnings Management and Accounting Choice*. Robert H. Smith School Research Paper No. RHS 2602742.

Leuz, C. (2003). 'IFRS versus US GAAP: information asymmetry-based evidence from Germany's new market. *Journal of Accounting Research*.

Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P.D. (2005). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*.

Leuz, C. and Oberholzer, F. (2006). Political relationships, global financing, and corporate transparency. *Journal of Financial Economics, forthcoming*.



Leuz, C. and Verrecchia, R. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*.

Luft, J. and Shields, D. (2014). Subjectivity in developing and validating causal explanations in positivist accounting research. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 39, No. 7, pp. 550–558.

Lev, B. (1989). ‘On the usefulness of earnings and earnings research: lessons and directions from two decades of empirical research. *Journal of Accounting Research*.

Murphy, Ann B. (2000). The impact of adopting international accounting standards on the harmonization of accounting practices. *The International Journal of Accounting*.

Nobes, C. (1992). *International Classification of Financial Reporting*. London: Routledge.

Nobes, C. and Parker, R. (1995). *Comparative International Accounting*. 4th edn. Englewood Cliffs.

Ντζανάτος, Δ. (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*. Αθήνα : Καστανιώτη.

Oulasvirta, J. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 25, No. 3, pp. 272–285.

Πετράκης, Π. (2010). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών. Αθήνα : Σταμούλη

Πρωτοβάλτης, Ν. (2008). *Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*. Αθήνα : Σταμούλη

Πρωτοβάλτης, Ν. και Βρουστούρης, Π. (2002). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες*. Αθήνα : ΣΟΕΛ.

## Παράρτημα

### ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

#### Προσωπικά στοιχεία των ερωτώμενων

1) Σε ποιο δήμο σύμφωνα με την περιφερειακή ενότητα της Δυτικής Ελλάδας εργάζεστε;

#### Περιφερειακή ενότητα Αιτωλοακαρνανίας

- Δήμος Αγρινίου
- Δήμος Ακτίου-Βόνιτσας
- Δήμος Αμφιλοχίας
- Δήμος Θέρμου
- Δήμος Ιεράς Πόλης Μεσολογγίου
- Δήμος Ναυπακτίας
- Δήμος Ξηρομέρου

#### Περιφερειακή ενότητα Αχαΐας

- Δήμος Αιγιαλείας
- Δήμος Δυτικής Αχαΐας
- Δήμος Ερυμάνθου
- Δήμος Καλαβρύτων
- Δήμος Πατρέων

#### Περιφερειακή ενότητα Ηλείας

- Δήμος Ανδραβίδας-Κυλλήνης
- Δήμος Ανδρίτσαινας-Κρεστένων
- Δήμος Αρχαίας Ολυμπίας

- Δήμος Ζαχάρως
- Δήμος Ήλιδας
- Δήμος Πηγειού
- Δήμος Πύργου

## **Στοιχεία για το λογισμικό Δημόσιου Λογιστικού του ΟΤΑ**

**2) Έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού για την λειτουργία της Οικονομικής διαχείρισης του Δήμου (Δημόσιο Λογιστικό των ΟΤΑ);**

- Ναι
- Όχι

**3) Έχει γίνει εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού;**

- Ναι
- Όχι

**4) Έχει ολοκληρωθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω σε αυτό;**

- Ναι
- Όχι

**5) Υπάρχει συμβόλαιο ετήσιας συντήρησης του λογισμικού;**

- Ναι
- Όχι

**6) Λειτουργεί η Οικονομική Διαχείριση με τη βοήθεια του λογισμικού αυτού (μηχανογραφικά);**

- Ναι
- Όχι
- Μερικώς

## **Στοιχεία για το λογισμικό της Αναλυτικής Λογιστικής του ΟΤΑ**

**7) Εφαρμόζεται η αναλυτική λογιστική στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζεστε;**

- Ναι
- Όχι

**8) Γιατί δεν εφαρμόζεται η αναλυτική λογιστική στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζεστε;**

- Οικονομικοί λόγοι
- Λόγοι έλλειψης ενημέρωσης
- Εργασιακοί λόγοι
- Προσωπικοί λόγοι των υπευθύνων της επιχείρησης
- Άλλοι λόγοι

**9) Έχει γίνει προμήθεια του λογισμικού για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής;**

- Ναι
- Όχι

**10) Έχει γίνει εγκατάσταση και η παραμετροποίηση του λογισμικού;**

- Ναι
- Όχι

**11) Έχει πραγματοποιηθεί η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω σε αυτό;**

- Ναι
- Όχι

**12) Υπάρχει προσωπικό που να ειδικεύεται σε θέματα Αναλυτικής Λογιστικής;**

- Ναι
- Όχι

**13) Γιατί δεν υπάρχει ειδικευμένο προσωπικό;**

- Λόγω έλλειψης χρημάτων
- Λόγω συνταξιοδοτήσεων
- Λόγω μη αποδοχής από την επιχείρηση
- Άλλο.....

**14) Υπάρχει συμβόλαιο ετήσιας συντήρησης του λογισμικού;**

- Ναι
- Όχι

**15) Υπάρχει συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου Λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής;**

- Ναι
- Όχι

**16) Εάν όχι, γιατί δεν υπάρχει η συμβολή εξωτερικού συνεργάτη-συμβούλου Λογιστή (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) για την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής;**

- Λόγω έλλειψης γνώσης
- Λόγω έλλειψης πόρων
- Λόγω έλλειψης προσωπικού
- Άλλο.....

**Σας ευχαριστούμε πολύ για τη συμμετοχή σας!!!**

**ΡΩΣΣΗ ANNA-MΑΡΙΑ  
ΛΕΚΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**