



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ**
UNIVERSITY OF PATRAS

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ

Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Τμήμα Διοίκησης Τουρισμού

Πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥ-
ΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙ-
ΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

Εποπτεύουσα Καθηγήτρια: Μπάλλα Βασιλική

Σπουδαστές

Ζούγρα Ζαχαρένια (ΑΜ: 17011)

Καραουλάνη Δήμητρα (ΑΜ: 17022)

Σωτηρόπουλος Δημήτρης (ΑΜ: 17130)

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2021

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Η Ζούγρα Ζαχαρένια, η Καραουλάνη Δήμητρα και ο Σωτηρόπουλος Δημήτρης βεβαιώνουμε ότι το έργο που εκπονήθηκε και παρουσιάζεται στην υποβαλλόμενη πτυχιακή εργασία είναι αποκλειστικά δικό μας. Όποιες πληροφορίες και υλικό που περιέχονται έχουν αντληθεί από άλλες πηγές, έχουν καταλλήλως αναφερθεί στη παρούσα διπλωματική εργασία. Επιπλέον τελούμε εν γνώσει ότι σε περίπτωση διαπίστωσης ότι δεν συντρέχουν όσα βεβαιώνονται από μέρος μας, μας αφαιρείται ανά πάσα στιγμή αμέσως ο τίτλος.

Οι Βεβαιούντες

Ζούγρα Ζαχαρένια

Καραουλάνη Δήμητρα

Σωτηρόπουλος Δημήτρης

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
SUMMARY	6
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	8
ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ	9
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	13
1.1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ.....	13
1.2 ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (Ο.Τ.Α.)	18
1.2.1 Βιβλία και στοιχεία των Ο.Τ.Α.	19
1.3 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ.....	21
1.4 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (Ν.Π.Δ.Δ.)	23
1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ	31
2.1 Η ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ (ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ).....	31
2.2 ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ	33
2.3 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	36
2.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	38
2.5 Η ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕ ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	43
3.1 Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ.....	43
3.1.2 Αποθέματα.....	49
3.1.3 Απαιτήσεις και Διαθέσιμα.....	52
3.1.4 Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	57
3.1.5 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.....	61
3.1.6 Οργανικά έξοδα κατά είδος.....	66
3.1.7 Οργανικά έσοδα κατά είδος.....	72
3.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	75
3.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ	79
3.4 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (ΟΜΑΔΑ 9)	80
3.5 Το Νέο Θεσμικό Πλαίσιο για τα Διπλογραφικά Βιβλία του Δημοσίου.....	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ	88
4.1 Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	88
4.2 ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	89
4.2.1 Βασικές Αρχές Κρατικού Προϋπολογισμού.....	92
4.2.2 Διακρίσεις Κρατικού Προϋπολογισμού.....	93
4.2.3 Βασικές Αρχές Κατάρτισης Προϋπολογισμού στο Δημόσιο Τομέα.....	97
4.2.4 Φάσεις Κρατικού Προϋπολογισμού	98
4.2.5 Προϋπολογισμοί των Ο.Τ.Α και Ν.Π.Δ.Δ.....	101
4.3 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	107

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ.....	113
5.1 Η ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	113
5.2 Η 1 ^η ΜΕΓΑΛΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ	114
5.3 Η 2 ^η ΜΕΓΑΛΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ – ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ	119
5.4 ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ	124
5.4.1 Μειονεκτήματα Απλογραφικής Μεθόδου	124
5.4.2 Μειονεκτήματα Διπλογραφικής Μεθόδου	125
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ	127
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	130

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΈΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 2018 ΑΘΗΝΑ, ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2017.....	28
ΠΙΝΑΚΑΣ 2 - Ι. ΡΑΛΛΗΣ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.	69
ΠΙΝΑΚΑΣ 3 - ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020	105
ΠΙΝΑΚΑΣ 4 - ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020	105
ΠΙΝΑΚΑΣ 5 - ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020	106

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ

ΕΙΚΟΝΑ 1 - ΒΑΣΙΛΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ, ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ, «ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ», ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΜΑΡΤΙΟΣ 2009»	34
ΕΙΚΟΝΑ 2 - ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ Ν.Π.Δ.Δ, ΚΑΡΑΓΙΛΑΝΗΣ ΣΤΕΛΙΟΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Γ. Μ. ΚΑΡΑΝΑΣΤΑΣΗ, ΑΘΗΝΑ 2006	37
ΕΙΚΟΝΑ 3 - ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 205/98 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	43
ΕΙΚΟΝΑ 4 - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2019 ΑΘΗΝΑ ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2018	101
ΕΙΚΟΝΑ 5 - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΝΟΜΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ ΔΗΜΟΣ ΜΕΓΑΡΕΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019	107
ΕΙΚΟΝΑ 6 - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν.Π.Δ.Δ., ΑΘΗΝΑ ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2001	109
ΕΙΚΟΝΑ 7 - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν.Π.Δ.Δ., ΑΘΗΝΑ ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2001	110
ΕΙΚΟΝΑ 8 - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν.Π.Δ.Δ., ΑΘΗΝΑ ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2001	111
ΕΙΚΟΝΑ 9 - ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2001 ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.....	112

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη παρούσα πτυχιακή, αναλύουμε τα βιβλία που υπάρχουν στο Δημόσιο τομέα και το πώς εφαρμόζονται. Επίσης αναφέρουμε τη μεταβατικότητα που υπήρξε και πώς αυτή επηρέασε τους δημόσιους φορείς μέχρι σήμερα.

Πιο συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο διαχωρίζουμε και αναλύουμε τις βάσεις που εφαρμόζονται στο Δημόσιο τομέα. Το κύριο μέρος όμως είναι τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης. Για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης συγκεντρώσαμε πληροφορίες για τα βιβλία και στοιχεία τα οποία αποτελούν τη βασική συμπλήρωση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων που γίνονται σε καθημερινή βάση. Ως κλείσιμο του κεφαλαίου περιγράφουμε τη φορολογία του Δημοσίου δηλαδή το πώς διαχωρίζεται και το πώς υπολογίζεται.

Στο δεύτερο κεφάλαιο μιλάμε για τα πιο βασικά συστήματα που υπάρχουν ακόμα και σήμερα και ονομάζονται απλογραφικό και διπλογραφικό. Με λίγα λόγια το απλογραφικό σύστημα είναι αυτό στο οποίο κατατάσσονται τα έσοδα και τα έξοδα που γίνονται σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Με την εφαρμογή όμως του διπλογραφικού συστήματος τα έσοδα και τα έξοδα παίρνουν άλλη διάσταση δηλαδή πιο αναλυτική που μας βοηθάει να βρίσκουμε την ακριβή προέλευση τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής που συνδέονται με τις εγγραφές που υπάρχουν στο διπλογραφικό σύστημα. Οι ομάδες αυτές διαχωρίζονται από την 1 έως την 8. Όμως υπάρχουν και άλλες δύο ομάδες που με αυτές ολοκληρώνεται πλήρως η διπλογραφική μέθοδος. Αυτές οι ομάδες είναι η Αναλυτική Λογιστική και οι λογαριασμοί τάξεως (ομάδα 9 και 10).

Τα δημόσια έσοδα και τα δημόσια έξοδα για να αναλυθούν και παρουσιαστούν με σωστό τρόπο χρησιμοποιούμε το πιο κύριο βασικό στοιχείο που υπάρχει στη Δημόσια λογιστική και αυτό είναι ο προϋπολογισμός. Όμως ο προϋπολογισμός δεν είναι αυτός ο οποίος θα δώσει την τελική έκβαση στο αποτέλεσμα. Το αποτέλε-

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

σμα κρίνεται στον απολογισμό ο οποίος δίνει τα καθαρά ποσά που έχουν πληρωθεί και εισπραχτεί αντίστοιχα.

Στο τέλος έχουμε τον ισολογισμό στον οποίο διαχωρίζουμε τις απαιτήσεις από τις υποχρεώσεις και βγάζουμε ένα τελικό αποτέλεσμα για τον κάθε δημόσιο φορέα ξεχωριστά. Όλα αυτά αναλύονται στο τέταρτο κεφάλαιο.

Το τελικό κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής είναι η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα και η δυσλειτουργία τους στο Δημόσιο τομέα, όταν το Δημόσιο άρχισε να αναπτύσσεται και να εξελίσσεται περισσότερο τότε με βάση τους νόμους δημιουργήθηκαν κάποιες μεταβάσεις οι οποίες άλλαξαν το απλογραφικό σε διπλογραφικό.

Παρόλο που διαπιστώνουμε ότι το απλογραφικό έχει τα περισσότερα μειονεκτήματα διαπιστώνουμε ότι με τη σειρά του το διπλογραφικό έχει μειονεκτήματα τα οποία δε μπορούν να λυθούν εύκολα.

SUMMARY

In this degree, we analyze the books that exist in the public sector and how they are applied. We also mention the transition that has existed and how it has affected public bodies to date.

More specifically, in the first chapter we separate and analyze the bases applied in the public sector. However, the main part is the legal personnel governed by laws and regulations of the public sector and municipal authorities. For the Municipalities, we have collected information on the books and data which are the basic completion of the requirements and obligations made on a daily basis. In conclusion in this chapter we describe the structure of the tax laws of the public sector i.e. how it is separated and how taxes are calculated.

In the second chapter we describe the most basic account systems that still exist today which are the simple-entry and the double-entry bookkeeping methods. In short, the simple-entry system is the one in which the revenues and expenses incurred over a certain period of time are classified. However, with the application of the double-entry bookkeeping system, revenues and expenses take on a different dimension, i.e. more detailed that enables us to find their exact origin.

In the third chapter we analyze the groups of the double-entry system from group 1 to 8 as we examine both the analytical accounting (group 9) and group 10 that make up the class accounts.

In process of reviewing public revenue and public expenditure to be analyzed and presented in a correct way, we use the budget which is the most important tool that exists in public accounting. But it is not the budget that will give the final result. The result is derived based on actuals per account which gives the net amounts paid and collected respectively.

In addition, we have the balance sheet in which we separate the claims from the liabilities and get a final result for each public entity separately. Referrals to this are discussed in chapter four.

The final chapter of this degree is the transition from the simple-entry system to the double-entry system. There are known dysfunctions within the public sector that existed from the beginning and through evolution on the basis of the applica-

ble laws some transitional applications were created which changed the simple-entry to the double-entry bookkeeping system.

Although we find that the simple-entry has numerous disadvantages, we find that in turn the double-entry system is more complex and weaknesses of this system cannot be corrected or overcome very easily.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΟΤΑ =	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΝΠΔΔ =	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Κ.Α.Χ =	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
Φ.Π.Α =	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Δ.Ο.Υ=	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΝΑΤ =	Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο
Ι.Κ.Α =	Ίδρυμα Κοινωνικής Ασφάλισης
Ο.Τ.Ε =	Οργανισμός Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος
Φ.Ε.Κ =	Εφημερίδα της Κυβερνήσεως
Π.Ο.Ε =	Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου
Ε.Φ.Κ =	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
Κ.Α.Ε =	Κώδικας Ανάλυσης Εξόδων
Ε.Γ.Λ.Σ =	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Κ.Β.Σ =	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Τ.Π.Δ =	Ταμείο Παρακαταθηκών Δανείων
Ξ.Ν =	Ξένο Νόμισμα
Ε.Λ.Π =	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Υ.Υ.Κ.Α =	Υπουργείο Υγείας & Κοινωνικής Αλληλεγγύης
Ο.Ε =	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε =	Ετερόρρυθμη Εταιρεία

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Ελληνικό Δημόσιο

Απλογραφικό Σύστημα

Διπλογραφικό Σύστημα

Προϋπολογισμός

Απολογισμός

Ισολογισμός

Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Μετάβαση

Δυσλειτουργία

Λογαριασμοί Τάξεως

Δημόσια Νοσοκομεία

Δημόσια Έσοδα

Δημόσια Έξοδα

Δημόσιοι Φορείς

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή αυτή εργασία την οποία αναλάβαμε έχει ως σκοπό να αναλύσει τα συστήματα που εφαρμόζονται στο Ελληνικό Δημόσιο. Το θέμα της εργασίας μας είναι «Η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο διπλογραφικό σύστημα και η δυσλειτουργία τους στο Δημόσιο Τομέα». Στο οποίο θα πρέπει να αναπτύξουμε και να διευκρινίσουμε για το πώς λειτουργούν ξεχωριστά ή μαζί οι λειτουργίες του Δημοσίου.

Πιο συγκεκριμένα και για την διευκόλυνση σας θα αναλύσουμε περαιτέρω τα κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στις τέσσερις λογιστικές βάσεις που είναι σημαντικές και είναι ένα αναπόσπαστο κομμάτι του Δημοσίου. Επίσης μιλάμε για τους Ο.Τ.Α., τα Ν.Π.Δ.Δ. και την φορολογία που υπόκειται στο κράτος.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύσαμε διεξοδικά την σπουδαιότητα των δύο λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά – διπλογραφικά) και για το πότε έγινε εφαρμογή τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο διακρίναμε σε κατηγορίες τους λογαριασμούς των ομάδων (1 – 8) με βάση τα Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης αναφερθήκαμε στο νέο θεσμικό πλαίσιο του νόμου 4308/2014 το λεγόμενο Ε.Λ.Π. και επισημάναμε την Αναλυτική Λογιστική (Ομάδα 9) η οποία από μόνη της είναι σημαντική για την πλήρης εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.

Στο τέταρτο κεφάλαιο ξεχωρίσαμε τα βασικά στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού (Προϋπολογισμός, Απολογισμός, Ισολογισμός) και επιπλέον δώσαμε έμφαση στις διαδικασίες για το πως δημιουργείται ένας προϋπολογισμός.

Τέλος στο κεφάλαιο πέμπτο που είναι και το τελευταίο για την ολοκλήρωση της πτυχιακής σχολιάσαμε τη μεταβατικότητα που έγινε ανάμεσα στα δύο συστήματα, αλλά και τη δυσλειτουργία που υπήρχε και υπάρχει μέχρι σήμερα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Δημόσιο λογιστικό είναι μια κατηγορία που ανήκει στο δημοσιονομικό δίκαιο. Δημόσιο λογιστικό ορίζουμε το σύστημα που αποτελείται από νομικούς κανόνες που αφορούν την διαρρύθμιση των εσόδων και των εξόδων του κράτους. Ο κύριος στόχος είναι η αποφυγή κατασπατάλησης των χρημάτων του κράτους και η καταπολέμηση των τάσεων διαφθοράς. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) εφαρμόζουν το δημόσιο λογιστικό σύστημα.

Σαν δεύτερο ορισμό, μπορούμε να πούμε ότι λογιστικό είναι: «Το σύνολο των νομικών κανόνων οι οποίοι καθορίζουν την διοίκηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων και γενικά το λογιστικό του κράτους. Ειδικότερα με τους κανόνες του δημόσιου λογιστικού καθορίζονται ο τρόπος με τον οποίο η πολιτεία συναλλάσσεται με τρίτους, οι σχέσεις των διαχειριστών του δημόσιου πλούτου προς την πολιτεία, οι ευθύνες αυτών, ο τρόπος πραγματοποίησης των εισπράξεων και των δαπανών και οι προβλέψεις αυτών (προϋπολογισμός)». (Μ. Στασινόπουλος, 1966)

Το Ελληνικό Δημόσιο απαρτίζεται από ένα σύνολο φορέων οι οποίοι συντελούν στην ομαλή λειτουργία του Δημόσιου Συστήματος καθώς περιλαμβάνει διάφορες οδηγίες και εγκυκλίους οι οποίοι λαμβάνονται από τα ανώτερα όργανα. Οι φορείς που περιλαμβάνονται στο Δημόσιο είναι οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι Δημόσιες επιχειρήσεις, τα Νοσοκομεία, οι Ασφαλιστικοί Οργανισμοί κ.α. Ο πιο σημαντικός φορέας που υπάρχει στο Δημόσιο είναι τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου τα οποία έχουν και το κύριο μέρος της διοίκησης.

Πριν το 1980 η μηχανογράφηση ήταν σχεδόν ανύπαρκτη, γεγονός που δημιουργούσε καθυστερήσεις στις διαδικασίες που αφορούσαν το λογιστικό σύστημα. Το λογιστικό σύστημα το οποίο εφαρμοζόταν είχε να κάνει με την καταγραφή των εσόδων και εξόδων των κάθε Δημοσίων Φορέων ξεχωριστά. Το σύστημα αυτό ονομάζεται απλογραφικό και είναι το λεγόμενο Δημόσιο Λογιστικό που τηρείτε ακόμα και σήμερα.

Με τον καιρό και με το πέρασμα των χρόνων το απλογραφικό σύστημα άρχισε να είναι δυσλειτουργικό εξαιτίας των τεχνολογικών αναγκών και του μεγάλου όγκου πληροφοριών που είχε το Δημόσιο. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την επιτακτική ανάγκη αλλαγής του συστήματος σε νέο το οποίο θα μπορούσε να διευκολύνει σημαντικά την οικονομική οργάνωση τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά. Το λεγόμενο αυτό σύστημα ονομάζεται διπλογραφικό και άρχισε με τον καιρό να εφαρμόζεται υποχρεωτικά σε όλους τους Δημόσιους Φορείς με βάση των διάφορων Προεδρικών Διαταγμάτων και Νόμων που εφαρμόζονται ακόμα και σήμερα.

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στο Δημόσιο καθιερώθηκε με τον νόμο 2362/1995. Ο νόμος αυτός αναφέρεται στις βασικές αρχές τήρησης του συστήματος οι οποίες στην συνέχεια ή δεν εφαρμόστηκαν ή εφαρμόστηκαν με ελλείπει τρόπο. Το σύστημα αυτό έχει αποδείξει ότι είναι το πιο αποδοτικό και το πιο αποτελεσματικό και αυτό όμως με τη σειρά του έχει φέρει διάφορα προβλήματα που απασχολούν ακόμα και σήμερα το Ελληνικό Δημόσιο.

Όσο αφορά τα λογιστικά συστήματα (Απλογραφικό, Διπλογραφικό) εμφανίζουν ένα χάσμα μεταξύ τους το οποίο επηρεάζει ακόμα και σήμερα την λειτουργία του Δημοσίου. Παρόλο αυτά όμως πρέπει να επισημάνουμε ότι το απλογραφικό σύστημα συλλειτουργεί με το διπλογραφικό ώστε να μπορέσουν οι υπάλληλοι που ελέγχουν και καταγράφουν κάθε γεγονός, να αποδίδουν καλύτερα και οργανωμένα στην μετάβαση αυτή.

Εκτός από τα ημερολόγια, τους ισολογισμούς, τα γενικά καθολικά και τα αναλυτικά αυτών τα οποία ανήκουν στις οικονομικές καταστάσεις, υπάρχουν οι προϋπολογισμοί και οι απολογισμοί. Αυτοί παίζουν καθοριστικό ρόλο για το μέλλον των οργανισμών (δημοσιών ή μη) καθώς προγραμματίζουν στο που θα επενδύσουν και με πιο κόστος.

Συμπερασματικά το Δημόσιο είναι η μεγαλύτερη “επιχείρηση” η οποία απασχολεί ένα ευρύ ανθρώπινο δυναμικό και συμμετέχει σε καθημερινή βάση στο μεγάλο φόρτο εργασίας. Επίσης διαμορφώνουν τους μεγαλύτερους ισολογισμούς που υπάρχουν σε γενικό επίπεδο στο κράτος, διότι τα ποσά τα οποία αναγράφονται πάνω σε αυτούς και σε κάθε οικονομικό έτος είναι αρκετά ογκώδη σε σχέση με άλλους μικρότερους οργανισμούς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Το Δημόσιο

1.1 Η Λογιστική στο Δημόσιο

Στις αρχές της δεκαετίας του 1980 και συγκεκριμένα στην Μεγάλη Βρετανία άρχισε ένα καινούργιο ρεύμα στο οποίο γινόντουσαν γενικευμένες αλλαγές στον Δημόσιο Τομέα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να καταστεί ο Δημόσιος Τομέας πιο ανταγωνιστικός και πιο αποτελεσματικός συντελώντας στην απάντηση των προβλημάτων που είχαν δημιουργηθεί σε διεθνές επίπεδο. Από αυτήν την μεγάλη αλλαγή τα οφέλη προς το Δημόσιο ήταν η μείωση του κόστους λειτουργίας των οργανισμών αυτών, η βελτίωση της αποτελεσματικότητας τους και η λογοδοσία των δημοσίων λειτουργιών (Κωστάρας, 1999).

Η εξέλιξη στην Νέα Δημόσια Διοίκηση αρχικά ξεκίνησε με μεταρρυθμίσεις που έγιναν στους Δημόσιους Τομείς του Ηνωμένου Βασιλείου, της Αυστραλίας και της Νέας Ζηλανδίας. Η σκοπιμότητά της είναι η βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών με ταυτόχρονη μείωση του μεγέθους των οργανισμών ώστε να είναι πιο αποτελεσματικοί οι Δημόσιοι Οργανισμοί (Κωστάρας, 1999).

Για την επίτευξη της αποτελεσματικής δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου, κρίνεται υποχρεωτική η μετάβαση των φορέων του Δημοσίου σε ένα νέο σύστημα λογιστικής το οποίο θα είναι τεχνολογικά αναπτυγμένο, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να αποδειχτούν με σαφή και ακριβή τρόπο καθώς και να εξακριβωθούν τα στοιχεία των οικονομικών δεδομένων για τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις του κάθε δημοσίου φορέα (Παγώνη, 2019).

Ο βασικότερος σκοπός της λογιστικής είναι ότι οι οντότητες του Δημοσίου δεν έχουν σκοπό το κέρδος άλλα έχουν σκοπό να προωθήσουν τις υπηρεσίες τους έτσι ώστε να διευκολυνθεί μεγάλος αριθμός πολιτών (Παγώνη, 2019).

Το Δημόσιο απαρτίζεται από πολλούς οργανισμούς και οντότητες. Οι οποίες είναι διαφορετικές στις μορφές και στις υπηρεσίες που παρέχουν και δημιουργούνται λογιστικά προβλήματα. Αυτά μπορεί να είναι διαφορετικά από εκείνα των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα οπότε επιβάλλεται η ανάγκη να καταρτιστεί ένα ενιαίο λογιστικό σχέδιο το οποίο θα εφαρμόζεται άμεσα σε όλο το Δημόσιο. Μέσω αυτού θα

μπορεί να πετύχει την εφαρμογή ίδιων λογιστικών αρχών και μεθόδων που θα μπορούν να επεξεργαστούν τα οικονομικά στοιχεία (Παγώνη, 2019).

Όπως αναφέραμε και πιο πάνω η λογιστική είναι ένα απαραίτητο κομμάτι που πρέπει να έχει ο Δημόσιος Τομέας ώστε να μπορούν να λυθούν και να ερμηνευτούν όλα τα πιθανά προβλήματα και λάθη τα οποία έχει ο κάθε δημόσιος οργανισμός. Μέσα από την λογιστική αναπτύχθηκαν κάποια συστήματα τα οποία με τον καιρό και με τον χρόνο άλλαζαν μεταξύ τους διότι διαπιστώθηκε ότι το καθένα από αυτά τα συστήματα ήταν ελλιπή και δεν μπορούσαν να αντεπεξέλθουν στις διάφορες απαιτήσεις που επέβαλε ο κάθε τομέας. Τα συστήματα αυτά διαχωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες την Ταμιακή Βάση, την Προσαρμοσμένη Ταμιακή βάση, την Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη Βάση και τελευταία την Δεδουλευμένη Βάση (Παγώνη, 2019)

Η Ταμιακή Βάση (Cash Basis) αρχικά εφαρμόστηκε από όλες τις χώρες. Ως ταμιακή βάση χαρακτηρίζονταν όλες οι ταμιακές κινήσεις, εισπράξεις και πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους. Επίσης είναι και οι ταμιακές κινήσεις που ορίζονταν σε ένα συγκεκριμένο διάστημα (όχι μεγαλύτερο από 60 ημέρες) μετά την λήξη της χρήσης. Στην συγκεκριμένη βάση, κάθε είσπραξη θεωρούνταν έσοδο και κάθε πληρωμή θεωρούνταν έξοδο (Παγώνη, 2019)

Επίσης η Ταμιακή βάση έχει κάποιες αρχές οι οποίες βοηθούν στο να καταρτιστεί πιο αποδοτικά, οι οποίες είναι (Παγώνη, 2019):

- Η Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
- Η Αρχή της συνέχειας
- Η Αρχή της συντηρητικότητας
- Η Αρχή της περιοδικότητας
- Η Αρχή της επαρκούς αποκαλύψεως
- Η Αρχή της αντικειμενικότητας
- Η Αρχή της λογιστικής μονάδας

Ιδιαίτερη περίπτωση αποτελεί η αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου (κάθε λογής πάγιο) το οποίο στην αρχή δεν μπορούσαν να το καταγράψουν στα βιβλία γιατί έπρεπε πρώτα να γίνει είσπραξη των χρημάτων μετά από έγκριση ώστε να μπορούσαν αργότερα να καταγράψουν την εγγραφή κανονικά. Η μέθοδος αυτή έλεγχε τα ταμειακά διαθέσιμα και βοηθούσε στην διαχείριση τους (Παγώνη, 2019).

Η ταμιακή βάση παρουσίαζε πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Τα πλεονεκτήματα της ήταν ότι μετρούσε με αξιοπιστία τα ποσοτικά στοιχεία όπως εισπράξεις και πληρωμές, η απλότητα στην εφαρμογή του, οι πληροφορίες που έδινε στους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την προέλευση των μετρητών που προέκυπταν στην διαχειριστική περίοδο και τέλος η χρησιμοποίηση και τα ταμιακά υπόλοιπα που υπάρχουν στις ημερομηνίες που προέκυπταν (Παγώνη, 2019)

Ένα από τα βασικά μειονεκτήματα της μεθόδου αυτής ήταν ότι στη προέλευση του εξόδου δεν μπορούσε να βρεθεί το ανάλογο έσοδο που το δημιούργησε, γεγονός που σημαίνει ότι υπάρχει αδυναμία ταυτοποίησης ώστε να αξιολογήσουμε το αποτέλεσμα καθώς δεν μπορούσε να συγκριθεί ο Προϋπολογισμός και ο Απολογισμός λόγω του ότι δεν απεικονίζονταν σωστά τα έσοδα και τα έξοδα (Παγώνη, 2019).

Επίσης δεν υπάρχει σωστή πληροφόρηση στα λογιστικά γεγονότα γιατί τα στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού δεν παρουσιάζονται ως υποχρεώσεις και απαιτήσεις αλλά ως ταμιακές εισροές και εκροές. Για παράδειγμα η εισροή ενός δανείου στον οργανισμό εμφανιζόταν ως έσοδο, αφού εισέπρατταν μετρητά στο ταμείο και δεν εμφανιζόταν ως υποχρέωση (Παγώνη, 2019).

Τέλος, το σύστημα αυτό θεωρούταν το πιο απλό λογιστικό χωρίς ιδιαίτερες δυσκολίες και ιδιαιτερότητες. Ήταν πολύ εύκολο στην εφαρμογή του και για αυτόν τον λόγο εφαρμοζόταν πλήρως στον Ελληνικό Δημόσιο Τομέα (Ηλιάδης, 2017).

Μετά από ένα χρονικό διάστημα παρατηρήθηκε ότι η ταμιακή βάση ήταν αρκετά ελλιπής στα έσοδα και στα έξοδα τα οποία υπήρχαν, δεν γινόταν κανείς να καταλάβει από που προερχόντουσαν οι αντίστοιχες εισπράξεις και πληρωμές. Επίσης δεν ήταν εφικτό να γνωρίζουν τι θα έπρεπε να πληρώσουν και να καταγράψουν. Όλο αυτό είχε ως αποτέλεσμα να υπάρξει δυσλειτουργία στο Δημόσιο και να δημιουργηθεί η Προσαρμοσμένη Ταμιακή Βάση (Ηλιάδης, 2017).

Το κεντρικό σημείο της Προσαρμοσμένης Ταμιακής Βάσης (Modified cash basis) είναι ότι δίνει έμφαση στις ταμιακές εισροές και τις ταμιακές εκροές, έχοντας υπόψη τις απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς. Στη συγκεκριμένη μέθοδο τα έξοδα που έχουν οι ταμιακές ροές δεν είναι μόνο έξοδα που υπάρχουν μέσα στη χρήση αλλά καθώς και έξοδα που υπάρχουν μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Για τα έσοδα ισχύει το ίδιο (Ηλιάδης, 2017).

Οι ταμειακές κινήσεις που γίνονταν στο πρώτο ημερολογιακό δίμηνο (Ιανουάριος-Φεβρουάριος) της τρέχουσας χρήσης αποτελούσαν έσοδα και έξοδα της προηγούμενης χρήσης και όχι της τρέχουσας. Όμως για να μπορούσαν να αναγνωριστούν και να απεικονιστούν όλοι οι εισπρακτέοι και πληρωτέοι λογαριασμοί θα έπρεπε στα βιβλία να μην είχε γίνει κλείσιμο αλλά να παρέμεναν ανοιχτά μετά το τέλος της χρήσης (Παγώνη, 2019)

Επίσης περιλάμβανε όλες τις δαπάνες που εκπληρώθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης και είχε να κάνει με την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών ασχέτως από τον χρόνο αποπληρωμής της υποχρέωσης. Η διαφορά σε αυτή την μέθοδο ήταν ότι η δαπάνη-έξοδο αναγνωριζόταν με την πραγματοποίηση της και όχι με τον χρόνο στον οποίο γινόταν η αποπληρωμή της (Ράλλης, 2015).

Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη Βάση (modified accrual basis) καθόριζε την αναγνώριση των εσόδων μόνο όταν εισπράττονταν αλλά έπρεπε να αφορούσαν λογιστικά την χρήση και να λαμβάνονταν εντός αυτής ή να λαμβάνονταν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά το πέρασμα της χρήσης. Αντίστοιχα το ίδιο ίσχυε και για τα έξοδα (πληρωμές). Σε αυτή την μέθοδο καταγράφονταν οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις οι οποίες διενεργούνταν μέσα στην χρήση (Παγώνη, 2019).

Σε αυτή την μέθοδο οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονταν όταν αυτές είχαν πραγματοποιηθεί. Υπάρχουν όμως κάποιες εξαιρέσεις οι οποίες αξίζει να αναφερθούν. Τα αποθέματα μπορούσαν να υπολογιστούν με λογιστική εγγραφή είτε κατά την αγορά είτε κατά την χρησιμοποίηση. Επίσης τα δάνεια μπορούσαν να αναγνωριστούν σε διαφορετική περίοδο καθώς και οι τόκοι που οφείλονταν σε μεγάλο διάστημα, μπορούσαν να εμφανιστούν την ημερομηνία που χρεώνονταν αντί για την περίοδο που αφορούσαν (Παγώνη, 2019).

Οι δαπάνες όχι όμως τα έξοδα θεωρούνταν βασικά στοιχεία. Ως δαπάνες καλούνται τα κόστη που περιλαμβάνονται μέσα στην διαχειριστική χρήση και έχουν να κάνουν με την απόκτηση προϊόντων και υπηρεσιών χωρίς όμως να έχει γίνει κάποια πληρωμή για την απόκτηση τους (Παγώνη, 2019).

Ως έσοδα θεωρούνται αυτά που αφορούν λογιστικά και εισπράττονται μέσα στην χρήση. Τέλος η βασική διαφορά ανάμεσα στην προσαρμοσμένη ταμιακή και προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση είναι ότι η προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση δεν λαμβάνει υπόψη της το χρόνο ενώ στην προσαρμοσμένη ταμιακή η βασική προϋπόθεση ήταν ο χρόνος (Παγώνη, 2019).

Τελευταία και πιο ολοκληρωμένη βάση είναι η Δεδουλευμένη στην οποία αποτυπώνονται όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού, οι Υποχρεώσεις, τα Έσοδα και τα Έξοδα του οργανισμού. Δίνεται προσοχή στο κόστος των αγαθών και υπηρεσιών που αναλώθηκαν καθ' όλη την διάρκεια της χρήσης. Σε αυτή την βάση υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και ενδέχεται να γίνονται αναπροσαρμογές στις αξίες αυτών λόγω αποτίμησης. Τα κέρδη και οι ζημίες υπολογίζονται από την εκποίηση των παγίων στοιχείων αφού πρώτα έχει υπολογιστεί η διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης και της καθαρής λογιστικής αξίας του παγίου (Παγώνη, 2019).

Ο Δημόσιος Τομέας συγκροτείται από μεγάλες οικονομικές μονάδες οι οποίες καταγράφουν, παρακολουθούν, ελέγχουν τα περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις. Για αυτό τον λόγο η πιο κατάλληλη μέθοδος για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων καθώς και την παρακολούθηση των λογαριασμών και τον έλεγχο γενικότερα της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης τόσο εξωτερικά όσο και εσωτερικά είναι η Διπλογραφική μέθοδος (Δεδουλευμένη Βάση) η οποία συνεχίζει να χρησιμοποιείται ακόμη και σήμερα (Ράλλης, 2015).

Το Διπλογραφικό σύστημα εφαρμόζεται σε αρκετούς οργανισμούς του Δημοσίου Τομέα. Όλοι οι οργανισμοί καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στις οποίες λαμβάνει σημαντική θέση ο προϋπολογισμός. Οι Ο.Τ.Α. Α' βαθμού, τα Νοσοκομεία και τα Ασφαλιστικά Ταμεία είναι εξαιρέσεις οργανισμών που ενώ εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα δεν υποχρεούνται να τηρήσουν και προϋπολογισμό αλλά είναι απαραίτητο και αναγκαίο να καταρτίζουν ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Κ.Α.Χ.) (Ράλλης, 2015)

Οι Δημόσιες μονάδες Υγείας, οι οργανισμοί κύριας και επικουρικής ασφάλισης και οι δημόσιες επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά μόνο όσες από αυτές εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα. Στο Ελληνικό Δημόσιο ο μέχρι σήμερα τρόπος τήρησης των διπλογραφικών βιβλίων δεν ανταποκρίνεται στις ανάγκες της σημερινής εποχής αλλά στηρίζεται σε διαδικασίες και πρότυπα (Ράλλης, 2015).

1.2 Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.)

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ορίζονται ως νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου που είναι εγκατεστημένα σε κάθε περιφέρεια της Ελλάδας και έχουν ως στόχο την επίλυση των τοπικών ζητημάτων. Η εκλογή των οργάνων αυτών γίνεται με καθολική ψηφοφορία από τους κατοίκους της κάθε περιφέρειας (Βικιπαίδεια, 2017).

Η τοπική αυτοδιοίκηση είναι αυτόνομη αλλά το κράτος την παρακολουθεί και την ελέγχει με σκοπό την τήρηση της νομιμότητας της όπως ορίζεται από τον νόμο (Lawspot, 1986)

Καθοριστικό ρόλο για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης συντέλεσε η Δημόσια Λογιστική. Από τα παλιά τα χρόνια οι οργανισμοί αυτοί άρχιζαν να τηρούν βιβλίο για την καταγραφή των εισπράξεων και των πληρωμών (Απλογραφικό σύστημα) καθώς και την σύνταξη του προϋπολογισμού και του απολογισμού.

Όμως με την εξέλιξη της τεχνολογίας, του γρήγορου ρυθμού μεταβολών και των νέων αναγκών οι δημόσιοι τοπικοί οργανισμοί δεν μπορούσαν να ανταπεξέλθουν στην οργάνωση της οικονομικής έκβασης με αποτέλεσμα το κράτος να επανεξετάσει και επαναπροσδιορίσει τους κανονισμούς που μέχρι τότε υπήρχαν, μεταρρυθμίζοντας το Απλογραφικό σύστημα σε Διπλογραφικό μέχρι σήμερα.

Με το Προεδρικό Διάταγμα (315/1999, Φ.Ε.Κ. 302/30-12-1999) καθιερώθηκε η τήρηση του Διπλογραφικού συστήματος (Ισολογισμός, Γενικό Καθολικό, Ημερολόγιο) με ισχύ έναρξης 01/01/2000. Με το πέρασμα των χρόνων το Διπλογραφικό σύστημα αποδείχτηκε αρκετά εμπιστευτικό, αποτελεσματικό και οργανωμένο σχετικά με τις ογκοβαρύτερες δαπάνες και τα έσοδα που προέκυπταν (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

1.2.1 Βιβλία και στοιχεία των Ο.Τ.Α.

Σύμφωνα με το Δημόσιο Λογιστικό δηλαδή το Απλογραφικό σύστημα τα βιβλία των Ο.Τ.Α. Α΄ Βαθμού κατηγοριοποιούνται σε Βιβλία Ταμείου (ή Ταμιακής Υπηρεσίας) και σε Βιβλία Λογιστηρίου. Τα πρώτα βιβλία διακρίνονται σε Καθημερινό όπου είναι ένα είδος ημερολογίου το οποίο παρακολουθεί ταμιακά σε καθημερινή βάση τα λειτουργικά έσοδα και έξοδα στους Δήμους το οποίο έχει ταυτιστεί με το Βιβλίο Τρεχούμενων Λογαριασμών (Ράλλης, 2015).

Επίσης υπάρχει το Καθολικό Εσόδων όπου δείχνει τα έσοδα που καταγράφηκαν από το Δήμο (Ο.Τ.Α.) με την μορφή «καρτέλας» με ανάλυση ανά κωδικό εσόδων, Τρεχούμενων Λογαριασμών όπου δείχνει τα στοιχεία του Καθολικού και του Καθημερινού με ανάλυση ανά κατηγορία εσόδου και εξόδου, Εισπρακτέων Εσόδων όπου φαίνονται οι απαιτήσεις του Δήμου για εισπραξη και η τελευταία κατηγορία των Βιβλίων Ταμείου είναι τα Τριπλότυπα αποδεικτικά εισπρακτέα που αφορά τα μπλοκ των εισπρακτέων εσόδων (Ράλλης, 2015).

Όσον αφορά τα Βιβλία Λογιστηρίου μπορούμε να τα διακρίνουμε στις εξής κατηγορίες, το Ημερολόγιο με το οποίο παρακολουθούνται με ημερολογιακή σειρά οι συναλλαγές του Δήμου και το δεύτερο και τελευταίο είναι το Καθολικό όπου παρακολουθεί τις δαπάνες του Δήμου με ημερολογιακή σειρά, απεικόνιση και του αντίστοιχου κωδικού προϋπολογισμού για κάθε δαπάνη. Επίσης το παραπάνω βιβλίο ονομάζεται και «Καθολικό Εξόδων» (Ράλλης, 2015).

Έκτος από τα παραπάνω βιβλία υπάρχουν επιπλέον βοηθητικά βιβλία δηλαδή το Πρωτόκολλο Παραλαβής Ενταλμάτων και το βιβλίο Καταχώρησης Ειδικών ή Γενικών Προσκλήσεων. Τα βιβλία αυτά τηρούνται μέχρι σήμερα μηχανογραφικά λόγω του ότι το επιβάλλει το Δημόσιο Λογιστικό. Το κύριο χαρακτηριστικό τους είναι ότι δείχνουν μόνο ταμιακά τις οικονομικές συναλλαγές των Ο.Τ.Α., χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συμψηφιστικής ενημέρωσης (Ράλλης, 2015).

Παράλληλα πρέπει να επισημάνουμε ότι τα στοιχεία των Ο.Τ.Α. αποτελούν τα παραστατικά των εσόδων δηλαδή τα Διπλότυπα εισπραξης στα οποία πραγματοποιούνται εισπράξεις από τους εισπράκτορες, το Γραμμάτιο εισπραξης με το οποίο ενη-

μερώνεται κατά κωδικό το ταμείο για τις εισπράξεις και οι Βεβαιωτικές καταστάσεις όπου χαρακτηρίζονται από τους νόμιμους τίτλους εισπράξεως εσόδων (Ράλλης, 2015).

Επιπλέον, υπάρχουν και τα παραστατικά των εξόδων δηλαδή το Ένταλμα πληρωμής που χαρακτηρίζεται από ένα θεωρημένο παραστατικό που δίνει την εντολή πληρωμής κάποιας δαπάνης και το Προένταλμα που στην συγκεκριμένη περίπτωση όταν το ένταλμα είναι ανέφικτο εκδίδεται το παραπάνω στο όνομα κάποιου υπαλλήλου για την πληρωμή μιας δαπάνης (I. Ράλλης, 2015).

Υπάρχει όμως μια τελευταία κατηγορία ως προς τις περιπτώσεις λογιστικών εκκρεμοτήτων και διακρίνεται σε μια μόνο κατηγορία που είναι τα Τακτικά ή συμψηφιστικά χρηματικά εντάλματα. (Ράλλης, 2015).

Σύμφωνα με την τήρηση των Διπλογραφικών βιβλίων τα βιβλία που πρέπει να τηρούνται είναι τα ακόλουθα: τα Ημερολόγια (Αναλυτικό και Γενικό Ημερολόγιο) που αποτυπώνονται με ημερολογιακή σειρά όλες οι οικονομικές πράξεις π.χ. αγορές, πωλήσεις, συμψηφιστικές πράξεις, τα Αναλυτικά Καθολικά στα οποία σημειώνονται οι οικονομικές πράξεις που εντάσσονται σε έναν αναλυτικό λογαριασμό με βάση την χρονική σειρά. Εκτυπώνονται μια φορά το έτος εκτός του κλεισίματος του Ισολογισμού, το Ισοζύγιο του Γενικού Καθολικού στο οποίο οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κινούνται σε Ισοζύγιο των Ο.Τ.Α., το Βιβλίο Απογράφης και Ισολογισμού που σε αυτό καταχωρείται η Απογραφή Τέλους Χρήσης και καταγράφεται ο Ισολογισμός, ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης και ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων (Ράλλης, 2015).

Επίσης στο Βιβλίο Απογράφων μπορούν να καταγραφούν και να αποτιμηθούν μετά βέβαια από κάθε καταμέτρηση που πρέπει να γίνει, όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας του υπόχρεου κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Επιπροσθέτως στο Βιβλίο Απογράφων καταγράφονται τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Ράλλης, 2015).

Εν συνεχεία τα λοιπά στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού που καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογράφων με τα ποσά μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αφού η ανάλυση του καθενός λογαριασμού απευθύνεται στον έλεγχο. Ειδικές περι-

πτώσεις είναι οι μετοχές, τα λοιπά χρεόγραφα, οι ομολογίες στις οποίες θα πρέπει να καταχωρείται οπωσδήποτε η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία κάθε (Ράλλης, 2015).

Ας σημειωθεί ακόμη ότι στα Διπλογραφικά υπάρχουν άλλα δύο βιβλία που πρέπει να εφαρμόζονται υποχρεωτικά. Το Μητρώο Παγίων στο οποίο ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών τηρεί διπλογραφικά βιβλία, τηρεί και το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ράλλης, 2015).

Στο Μητρώο Παγίων καταγράφονται τα έπιπλα και τα σκεύη ανά συντελεστή καθώς και στο Βιβλίο Αποθήκης. Στα Λογιστικά Βιβλία δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση των αρχείων στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα και αξία (Ράλλης, 2015).

Τα Διπλογραφικά βιβλία (Ημερολόγια, Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και Βιβλίο Απογράφων-Αποθεμάτων - Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων) ενημερώνονται ως εξής: το πρώτο βιβλίο ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή την είσπραξη του δικαιολογητικού επί των ταμιακών πράξεων από την επιτέλεσή τους. Τονίζουμε ότι η προθεσμία η συγκεκριμένη δεν μπορεί να υπερβεί την λήξη της δήλωσης του Φ.Π.Α. (Ράλλης, 2015).

Το Γενικό Καθολικό και τα Αναλυτικά Καθολικά ενημερώνονται και αυτά μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Το δεύτερο βιβλίο έχει την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού ενώ το τρίτο βιβλίο έχει προθεσμία μέχρι την λήξη της υποβολής της δήλωσης της φορολογίας εισοδήματος (Ράλλης, 2015).

Οι χρόνοι ενημέρωσης των τριών αυτών βιβλίων είναι απαραίτητοι να εφαρμόζονται ώστε να μην υπάρχουν κυρώσεις σε σχέση με την προθεσμία και να μην υφίστανται επιπλοκές στην ομαλή λειτουργία του Δημόσιου συστήματος (Ράλλης, 2015).

1.3 Νομικά Πρόσωπα

Νομικό Πρόσωπο μπορεί να οριστεί μια ένωση φυσικών προσώπων ή ομάδα περιούσιας που έχει ανεξάρτητα την ικανότητα δικαίου, είναι δηλαδή υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Το νομικό πρόσωπο μπορεί να λαμβάνει δικαιώματα

και υποχρεώσεις χωρίς να περιορίζονται τα μέλη του δηλαδή να πράττει στο ίδιο όνομα. Επίσης δεσμεύεται από τις πράξεις των οργάνων του και έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις με απόφαση τους (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

Όσον αναφορά τις σχέσεις που έχει το νομικό πρόσωπο διακρίνονται σε εξουσίες διαχείρισης (εσωτερικές σχέσεις) και σχέσεις εκπροσωπήσεις (σχέσεις με τρίτους). Ο νόμος, το καταστατικό ή ο κανονισμός εσωτερικής λειτουργίας του νομικού προσώπου ορίζει πιο όργανο έχει τις σχέσεις. Ο τρόπος με τον οποίο τα νομικά πρόσωπα μπορούν να αποφασίσουν και να αναλάβουν κάποιο δικαίωμα ή υποχρέωση εισέρχεται μέσα από τα παραπάνω έγγραφα (νόμος, καταστατικό, κανονισμός εσωτερικής λειτουργίας) τα όποια καθορίζονται βάση νόμου (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

Η σύσταση και η ίδρυση κάθε νομικού προσώπου υπόκεινται σε απαίτηση προηγούμενης εγγραφής της πράξης η οποία απαρτίζει την συστατική ή ιδρυτική πράξη, το καταστατικό ή τον οργανισμό στον οποίο αναφέρεται η επίσημη επωνυμία του. Η έδρα οποιουδήποτε νομικού προσώπου αναγράφεται στο καταστατικό. Η έδρα είναι η μόνιμη εγκατάσταση, πόλη που απορρέουν εντολές και περισυλλέγονται τα αποτελέσματα των διάφορων δραστηριοτήτων τους. Η διοίκηση του νομικού προσώπου αποτελείται από ένα η περισσότερα πρόσωπα (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

Στις πολυμελές διοικήσεις οι αποφάσεις διεξάγονται εκτός εάν το καταστατικό ορίζει κάτι διαφορετικό, με όλους τους παρόντες (δηλαδή 50% συν μια ψήφος). Επίσης στο παραπάνω καταστατικό καθορίζεται και ο ελάχιστος αριθμός παρόντων μελών της διοίκησης για την ύπαρξη απαρτίας. Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο δεν έχει διοίκηση, το Πρωτοδικείο της περιοχής που κατοικοεδρεύει το νομικό πρόσωπο πρέπει να διορίσει προσωρινή διοίκηση κατόπιν υποχρεωτικής αίτησης (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

Σε περίπτωση διάλυσης του νομικού προσώπου όπως ορίζεται από το καταστατικό ή τους άλλους νόμους επέρχεται σε εκκαθάριση της περιουσίας δηλαδή εξόφληση των χρεών (π.χ. προμηθευτών-πιστωτών), είσπραξη οφειλών (π.χ. πελάτες-χρεώστες) κ.λπ., κατά την διάρκεια της οποίας το νομικό πρόσωπο παραμένει υπαρκτό χωρίς όμως να έχει ευθύνες και ανάληψης δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

Επιπλέον η περιουσία κινητή και ακίνητη του διαλυθέντος νομικού προσώπου αφού δεν καθορίζεται διαφορετικά από τον νόμο, το καταστατικό, την συστατική του πράξη ή από το αρμόδιο αυτό όργανο τότε η περιουσία παρακρατείται από το Δημόσιο (Κράτος) (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

Τα νομικά πρόσωπα διαχωρίζονται σε δύο κατηγορίες οι οποίες είναι (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια):

1. Τα Νομικά Πρόσωπα του Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ): ονομάζονται εκείνα που ιδρύονται από τους ιδιώτες και εφαρμόζουν τους κανονισμούς του Ιδιωτικού Δικαίου. Σύμφωνα με το Αστικό Δίκαιο και το Εμπορικό Δίκαιο οι κατηγορίες που υφίστανται είναι τα Σωματεία (Σύλλογοι), τα Ιδρύματα, οι Εταιρείες και οι Συνεταιρισμοί. Επίσης υπάρχουν και νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, μπορεί να περιλαμβάνονται στο καταστατικό όμως ο έλεγχος προέρχεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν διανέμουν κέρδη αλλά κατέχουν οικονομικά πλεονάσματα ώστε να εξυπηρετηθεί ο σκοπός τους.
2. Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.): σκοπό έχουν την εξυπηρέτηση, την εκτέλεση, τον έλεγχο, την οργάνωση και την διαχείριση κάποιας κρατικής λειτουργίας ή υπηρεσίας. Το πιο βασικό υπόδειγμα νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου είναι η πολιτεία (το Κράτος) άλλα μπορούμε να προσθέσουμε μέσα σε αυτά τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Δήμοι, Περιφέρειες), η Εκκλησία της Ελλάδος, το Ν.Α.Τ. (Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο), το Ι.Κ.Α. κ.λπ..

Παρακάτω θα αναφερθούμε αναλυτικότερα για τα Ν.Π.Δ.Δ. το οποίο μας αφορά για την ανάλυση του Δημόσιου Λογιστικού Συστήματος (Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια).

1.4 Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.)

Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου έχουν την άσκηση της δημόσιας εξουσίας και την επιδίωξη κάποιου δημόσιου σκοπού. Ο σκοπός τους εμπεριέχεται μέσα από κάποιες κατηγορίες οι οποίες επιδιώκουν την επίτευξη πιο ιδιαίτερων σκοπών

δημοσίου χαρακτήρα. Οι κατηγορίες αυτές είναι το Κράτος ως Ελληνικό Δημόσιο, οι Ο.Τ.Α., η Εκκλησία της Ελλάδος (όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω) και πιο ειδικά μπορούμε να αναφέρουμε τα Επιμελητήρια, τα Ασφαλιστικά Ταμεία και τέλος τους Επαγγελματικούς Συλλόγους. Είναι απαραίτητο να σημειώσουμε ότι τα Ν.Π.Δ.Δ. εγκαθιδρύονται με πράξη της πολιτείας ώστε να επιτευχθούν οι δημόσιοι σκοποί (Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου, 2009).

Άλλη μια κατηγορία των Ν.Π.Δ.Δ. που θα μπορούσαμε να αναλύσουμε μιας και περιλαμβάνει μεγάλο μέρος αυτών είναι οι δημόσιες επιχειρήσεις. Το κράτος έχει στην κατοχή του δημόσιες ή μικτές επιχειρήσεις με δημόσια και ιδιωτικά κεφάλαια αλλά με βάση τον κρατικό έλεγχο (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Στόχος αυτών των επιχειρήσεων είναι να επιδιώξουν την βοήθεια του δημόσιου συμφέροντος και να καλυτερεύσουν την κοινωνική ευημερία σε διάφορους τομείς παραγωγής, στους οποίους οι ιδιωτικές επιχειρήσεις δεν μπορούν ή δεν θέλουν να συνεισφέρουν τις υπηρεσίες και τα εμπορεύματα τους (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Στις δημόσιες επιχειρήσεις πληρώνουμε αντίτιμο σε περίπτωση που θέλουμε να ανταποκριθούμε στις υπηρεσίες τους όπως βέβαια και στις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Το κόστος λειτουργίας καλύπτεται από το αντίτιμο αυτό και το μικρό κέρδος διευκολύνει στην τεχνολογική ανάπτυξη και την καλύτερη οργάνωση αυτών στο μέλλον. Κάποιες φορές η κυβέρνηση πιστεύει ότι το κόστος λειτουργίας στις δημόσιες επιχειρήσεις είναι αρκετά υψηλό και ότι το αντίτιμο που οι καταναλωτές πληρώνουν είναι ακριβό όμως η κυβέρνηση επιβάλλει τον περιορισμό της τιμής ώστε να καλύψει τα ελλείμματα από τον δημόσιο προϋπολογισμό (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Ένας λόγος που οδηγούν μερικούς να δημιουργήσουν δημόσια επιχείρηση είναι η παραγωγή εμπορευμάτων η οποία είναι αναγκαία για τους κατοίκους της χώρας με βάση την γεωγραφική θέση που βρίσκονται, στην οποία ανήκουν οι επιχειρήσεις που συμμετέχουν στους τομείς της ενέργειας, των επικοινωνιών και των μεταφορών. Για παράδειγμα στις περιπτώσεις του δικτύου διανομής ηλεκτρικού ρεύματος της Δ.Ε.Η.,

του δικτύου του Ο.Τ.Ε. κλπ (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Άλλος ένας λόγος είναι η παραγωγή δαπανηρών πολιτιστικών προϊόντων χωρίς να έχει αυξημένη ζήτηση ώστε να καλύπτονται οι δαπάνες αλλά αποτελεί ανάγκη για την ανάπτυξη του πολιτιστικού επιπέδου ή κληρονομιάς π.χ. Εθνική Λυρική Σκηνή, Εθνικό Θέατρο, Κρατική Τηλεόραση, Εκπαιδευτικές Δραστηριότητες κλπ. Και ένας ακόμα και τελευταίος λόγος είναι η εξασφάλιση της Εθνικής Άμυνας - Τηλεπικοινωνίες, Βιομηχανίες Παραγωγής Οπλικών Συστημάτων κ.α. (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Τα Ν.Π.Δ.Δ. είναι οι σημαντικότεροι δημόσιοι οργανισμοί που εμπεριέχονται μέσα στο κράτος. Ο λόγος ο οποίος καθιστά τα Ν.Π.Δ.Δ. ως κύριους οργανισμούς είναι ότι υπάρχει αρκετά μεγάλος όγκος εσόδων και εξόδων. Με βάση τον νόμο (Ν.Δ 496/1974 (ΦΕΚ Α' 204)) «Περί λογιστικού των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», μπορούμε να συμπεράνουμε, να κατανοήσουμε και να εκτιμήσουμε για το πώς γίνεται η εφαρμογή του λογιστικού συστήματος στα Ν.Π.Δ.Δ και να προσδιορίσουμε τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις τις οποίες έχουν (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Αξίζει να σημειωθεί ότι σημαντικό ρόλο έχει ο προϋπολογισμός τους, τον οποίο θα αναλύσουμε παρακάτω και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 4 (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Επίσης το οικονομικό έτος έχει κύριο λόγο διότι περιλαμβάνονται οι διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με την διαχείριση του χρήματος, το οποίο αρχίζει από την 1 Ιανουαρίου και τελειώνει στις 31 Δεκεμβρίου του τρέχοντος οικονομικού έτους. Τα Ν.Π.Δ.Δ. προσδιορίζουν για το πώς θα διοικούνται τα έσοδα, τα έξοδα και τα κεφάλαια τα οποία καταγράφονται αναλυτικά στα λογιστικά βιβλία και στον προϋπολογισμό (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Πιο συγκεκριμένα τα έσοδα είναι τα βεβαιωμένα ποσά που υπάρχουν καθώς και τα μη εισπραχθέντα έσοδα προηγούμενων οικονομικών ετών. Έσοδα τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί στο τρέχον οικονομικό έτος διαγράφονται λογιστικά και ξανά καταγράφονται στο επόμενο οικονομικό έτος. Η είσπραξη κάθε εσόδου προϋποθέτει την

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

κατοχή ενός αποδεικτικού εισπράξεως. Αν δεν ακολουθήσει το αποδεικτικό της κάθε εισπράξης που γίνεται δεν μπορεί να εγκριθεί ούτε να πραγματοποιηθεί. Επίσης οι εισπράξεις γίνονται από πιστωτικούς οργανισμούς, δημόσιες επιχειρήσεις και από δημόσια ταμεία τραπεζών (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Επιπροσθέτως τα έξοδα είναι οι πληρωμές που γίνονται με βάση των πιστώσεων ανεξαρτήτως του χρόνου εφόσον η πληρωμή έχει γίνει πια προς υποχρέωση. Αναγνωρίζονται, ελέγχονται και εκκαθαρίζονται μόνο με βάση το συνοδευτικών τους δηλαδή των παραστατικών στοιχείων που με αυτά αποδεικνύονται οι απαιτήσεις τους. (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Η πληρωμή για κάθε έξοδο που δημιουργείται από τα Ν.Π.Δ.Δ. απαιτεί την έκδοση χρηματικού εντάλματος. Τα χρηματικά εντάλματα καθορίζουν το συνολικό χρηματικό ποσό της κάθε οφειλής. Σε κάθε χρηματικό ένταλμα ή σε κάθε τίτλο πληρωμής έχει ευθύνη αυτός ο οποίος τα εκδίδει (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Υπάρχουν ειδικοί λογαριασμοί όπως αποδοχές, συντάξεις, βοηθήματα, μερίσματα τα οποία αφορούν την τακτοποίηση των λογαριασμών αυτών για την συμψηφιστική εξόφληση μετά την έναρξη του οικονομικού έτους τα οποία όμως αποτελούν χρηματικά εντάλματα σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Οι λογαριασμοί των Ν.Π.Δ.Δ. χωρίζονται στην καταγραφή της εκτελέσεως του προϋπολογισμού και στους λογαριασμούς εκτός προϋπολογισμού όπου απεικονίζουν την λοιποί χρηματική διαχείριση (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Οι εγγραφές στα βιβλία καταγράφονται με βάση τους τίτλους εισπράξεων και πληρωμών και διενεργούνται με ταμιακές εγγραφές. Τα βιβλία τα οποία τηρούνται είναι το ημερολόγιο και το βιβλίο ταμείου, όμως επειδή η ταμειακή διαχείριση στηρίζεται μέσω πιστωτικών οργανισμών υπάρχει και ένα ακόμα βιβλίο όπου ονομάζεται βιβλίο επιταγών και εντολών μεταφοράς (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Τα Ν.Π.Δ.Δ. υποχρεώνονται να καταρτίζουν απολογισμό και ισολογισμό. Στον απολογισμό καταχωρούνται τα έσοδα, τα έξοδα και οι κινήσεις των κεφαλαίων. Απεικονίζονται σε αυτόν τα αποτελέσματα του προϋπολογισμού του τρέχοντος οικονομικού έτους. (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Πιο ιδιαίτερα εμφανίζονται τα αρχικά, τα πραγματικά και τα λοιπά έσοδα και έξοδα, οι διάφορες μελλοντικές συμπληρώσεις και τροποποιήσεις και τελευταίο και σημαντικότερο εμφανίζεται το πλεόνασμα ή το έλλειμμα που έχει δημιουργηθεί. Στον ισολογισμό καταγράφονται, αναλύονται και ταξινομούνται όλοι οι λογαριασμοί με διαχωρισμό κατά το ενεργητικό και το παθητικό τους με τις αντίστοιχες απαιτήσεις και υποχρεώσεις (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Ιδιαίτερη σημασία για τα Ν.Π.Δ.Δ. έχει η περιουσιακή κατάσταση η οποία καταρτίζεται στον ισολογισμό ώστε να μπορούν να ρυθμίζονται και να ελέγχονται οι απογραφές που γίνονται για τα περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον μπορεί να αναλυθεί περαιτέρω ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης (Κ.Α.Χ.) (Νομικό Διάταγμα 496/1974)

Στον ισολογισμό εμφανίζονται τα τελικά υπόλοιπα των υπαρχόντων κεφαλαίων, η ταμειακή διαχείριση, και η κίνηση των λογαριασμών που δεν συμπεριλαμβάνονται στον προϋπολογισμό. Τέλος ο απολογισμός και ο ισολογισμός πρέπει να έχει υποβληθεί μέχρι τέλος Ιουνίου του επόμενου ημερολογιακού έτους (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

1.5 Φορολογία Δημοσίου

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα απαρτίζεται από κάποιες κατηγορίες φόρων. Οι φόροι αυτοί άλλοτε έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι την περιουσία ενώ άλλοι έχουν ως βάση την δαπάνη και ιδίως την καταναλωτική δαπάνη. Οι περισσότεροι φόροι είναι αναγκαστικοί υπέρ του κράτους, ενώ κάποιοι άλλοι είναι αναγκαστικοί από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ή από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Γεωργακοπούλου, 2012)

Στον παρακάτω πίνακα 1 αναλύεται η ποσοστιαία συμμετοχή βασικών φορολογιών στα συνολικά φορολογικά έσοδα (ποσά εκατομμύρια σε €).

Πίνακας 1: Ποσοστιαία συμμετοχή βασικών φορολογιών στα συνολικά φορολογικά έσοδα

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ (ΣΕ €)	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ (ΣΕ ΠΟΣΟΣΤΟ)
ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	21.839,00€	45,96%
Φόρος Εισοδήματος	13.379,00€	28,15%
Φυσικών Προσώπων	8.171,00€	17,20%
Νομικών Προσώπων	3.969,00€	8,35%
Ειδικών Κατηγóriων	1.238,00€	2,61%
Φόροι στην Περιουσία	3.604,00€	7,58%
Άμεσοι Φόροι ΠΟΕ	1.765,00€	3,71%
Λοιποί Άμεσοι Φόροι	3.091,00€	6,51%
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	25.680,00€	54,04%
Φόροι Συναλλαγών	15.540€	32,70%
ΦΠΑ	15.010€	31,59%
Πετρελαιοειδών	1.649,00€	3,47%
Καπνού	711,00€	1,50%
Λοιπών	12.650,00€	26,62%
Λοιποί Φόροι Συναλλαγών	530,00€	1,12%
Μεταβίβαση Κεφαλαίων	232,00€	0,49%
Χαρτόσημο	294,00€	0,62%
Φόροι Κατανάλωσης	9.033,00€	19,01%
Φόρος Ασφαλιστρών	408,00€	0,86%
Τέλος Ταξινόμησης Οχημάτων	180,00€	0,38%
ΕΦΚ ενεργειακών προϊόντων	4.093,00€	8,61%
Λοιποί ΕΦΚ (καπνού κλπ)	2.964,00€	6,24%
Τέλη Κυκλοφορίας Οχημάτων	1.114,00€	2,34%
Λοιποί Φόροι Κατανάλωσης	275,00€	0,58%
Έμμεσοι Φόροι ΠΟΕ	753,00€	1,58%
Λοιποί Έμμεσοι	354,00€	0,75%
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	47.519,00€	100%

Πίνακας 1 - Ελληνική Δημοκρατία Υπουργείο Οικονομικών, Έκθεση Φορολογικών Δαπανών 2018 Αθήνα, Νοέμβριος 2017

Ο Φόρος είναι το χρηματικό πόσο που πληρώνουν αναγκαστικά οι πολίτες μιας χώρας στο κράτος, ανεξαρτήτως από τις υπηρεσίες που παραχωρεί το κράτος μεμο-

νωμένα σε κάθε πολίτη. Οι Φόροι είναι ένα μέσω εσόδου για το Κράτος όπου καλύπτουν τα έξοδα και βοηθούν χρηματικά τις δημόσιες υπηρεσίες προσφέροντας αυτές στο κοινωνικό σύνολο συλλογικά (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω οι φόροι χωρίζονται σε 3 κατηγορίες οι όποιοι μπορούν να διαχωριστούν σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Πιο συγκεκριμένα μέσα στους άμεσους φόρους εμπεριέχεται ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος περιουσίας ενώ στους έμμεσους εμπεριέχονται οι φόροι καταναλωτικών δαπανών (π.χ. ΦΠΑ).

Άμεσοι φόροι ονομάζονται οι φόροι όπου ο φορολογούμενος καθίσταται να πληρώσει απευθείας το χρηματικό πόσο στην εφορία, ενώ οι έμμεσοι φόροι καλούνται εκείνοι όπου ο φόρος περιλαμβάνεται στην τιμή του εμπορεύματος που το αγοράζει ο φορολογούμενος από τον πωλητή ο οποίος δεσμεύεται να δώσει το ποσό (φόρος) στην εφορία (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Επίσης οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, πρώτον είναι αναγκαστικοί διότι μετατίθενται πόροι από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα και δεύτερον είναι μονομερείς γιατί αποτελούν μέσω παροχής από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς να ισχύει το αντίστροφο (Γεωργακοπούλου, 2012).

Επιπλέον οι φόροι απαρτίζονται από 3 βασικές λειτουργίες την ταμειυτική, την κοινωνική και την οικονομική. Η ταμειυτική λειτουργία ή αλλιώς ο ταμειυτικός σκοπός των φόρων είναι η βασικότερη λειτουργία που έχουν οι φόροι γιατί χρησιμοποιείται από τους δημόσιους φορείς ως μέσω για να ασκηθεί η οικονομική και κοινωνική πολιτική (Γεωργακοπούλου, 2012).

Η κοινωνική λειτουργία των φόρων προσδιορίζει την χρησιμοποίηση των μέσων για την άσκηση της κοινωνικής πολιτικής δηλαδή στην ανάπτυξη της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου (Γεωργακοπούλου, 2012).

Η οικονομική λειτουργία περιλαμβάνει τους φόρους οι οποίοι χρησιμοποιούνται ως μέσω για την άσκηση της οικονομικής πολιτικής π.χ. στην ταξινόμηση των πόρων στατικά, δηλαδή στα διάφορα αγαθά και υπηρεσίες, στην ισορροπία της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης, την αντιμετώπιση της ανεργίας και του πληθωρι-

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

σμού και στην ακμή της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας (Γεωργακοπούλου, 2012).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Απλογραφικά και Διπλογραφικά Βιβλία

2.1 Η Τήρηση του Απλογραφικού Συστήματος στο Δημόσιο (Δημόσιο Λογιστικό)

Το απλογραφικό σύστημα είναι το παλιότερο σύστημα που εφαρμόζει το Δημόσιο και είναι με λίγα λόγια η καταγραφή που γίνεται στα έσοδα και τα έξοδα. Το σύστημα αυτό αποτελεί τη ταμιακή βάση στην οποία καταχωρούνται και εγγράφονται τα έσοδα και τα έξοδα που έχει το Ελληνικό Δημόσιο σε κάθε φορέα του. Η παρακολούθηση αυτή στηρίζεται στον κώδικα κατάταξης εσόδων και εξόδων (Κ.Α.Ε.) (Αρβανιτάκης, 2015).

Το απλογραφικό σύστημα εφαρμόζεται γενικά εν μέρει σε μερικούς φορείς του Δημοσίου, σε συνδυασμό του συστήματος αυτού με το διπλογραφικό σύστημα ή και μόνο του, εξαιτίας του μικρού όγκου πληροφοριών που απαρτίζουν έναν οργανισμό (Καλησπεράτη, 2018)

Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κτλ), έχουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κύκλο εργασιών μέχρι 1.500.000€.

Όπως γνωρίζουμε το απλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι μονογραφικό και τηρεί το λεγόμενο βιβλίο εσόδων και εξόδων. Όταν λέμε μονογραφικό εννοούμε ότι κάθε πράξη γίνεται μονοδιάστατα είτε σαν έξοδο είτε σαν έσοδο. Με αυτόν τον τρόπο μπορούμε να πούμε ότι η λειτουργία αυτή αυξάνει συνεχώς τους κωδικούς (Θεοδωσιάδου & Καγιαβάς, 2013).

Με λίγα λόγια το βιβλίο εσόδων εξόδων διαιρείται σε δύο σκέλη. Στο σκέλος που καταγράφονται τα έσοδα στις δύο πρώτες στήλες καταγράφονται τα στοιχεία του δικαιολογητικού πώλησης δηλαδή χρονολογία, είδος και αριθμός δικαιολογητικού. Ο Φ.Π.Α. από τις πωλήσεις καταχωρείται σε ξεχωριστή στήλη. Επίσης σε αυτή τη στήλη παρουσιάζονται τα πάσης φύσεως κέρδη από πώληση παγίων, συναλλαγματικές διαφορές και άλλα (Γερμανού, 2015).

Στο σκέλος που καταχωρούνται τα έξοδα οι τρεις πρώτες στήλες συμπληρώνονται από τα στοιχεία του δικαιολογητικού αγοράς – εξόδων. Δηλαδή σε αυτή πρέπει να

εγγραφούν η χρονολογία, το είδος, ο αριθμός δικαιολογητικού, το όνομα, το επώνυμο του εκδότη ή αιτιολογία. Σε ξεχωριστές στήλες καταχωρούνται τα έξοδα για αγορά αγαθών, τα έξοδα λήψης υπηρεσιών, οι δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης και μη, η πάσης φύσεως ζημιές κ.α. Επίσης μαζί με αυτά καταχωρείται και ο ανάλογος Φ.Π.Α. τους (Γερμανού, 2015).

Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εκεί που πάει να κλείσει η διαχειριστική χρήση πρέπει να γίνει οπωσδήποτε ανάλυση των εσόδων και των εξόδων. Η ανάλυση των εσόδων μπορεί να είναι για χονδρικές ή λιανικές πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών ενώ η ανάλυση των εξόδων μπορεί να είναι οι αμοιβές προσωπικού και τρίτων, τα ενοίκια, οι τόκοι και λοιπά έξοδα (Γερμανού, 2015).

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι η υιοθέτηση ταμειακής βάσης η οποία προέρχεται από τους προϋπολογισμούς του κάθε οργανισμού. Η μέθοδος αυτή βοήθησε με ουσιαστικό τρόπο τη μείωση των απατών και των λοιπών λογιστικών ανωμαλιών στους κάθε φορείς. Το πρότυπο της ταμειακής βάσης έχει εκδοθεί από τον Ιανουάριο του 2003 και έχει αναθεωρηθεί το 2006 και το 2007. Η εφαρμογή αυτή απαρτίζεται σε δύο μέρη, το πρώτο μέρος εφαρμόζεται υποχρεωτικά από όλο το Δημόσιο και παρουσιάζεται σε αυτό όλες οι συνοδευτικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Το δεύτερο μέρος δεν είναι υποχρεωτικό και αναγνωρίζει και άλλες λογιστικές μεθόδους για την οικονομική αποτελεσματικότητα (Μανωλάκου & Μπόρος, 2013).

Όπως καταλαβαίνουμε από τα παραπάνω το απλογραφικό σύστημα παρουσιάζει σε μια απλή κάθετη ανάλυση όλα τα έσοδα και τα έξοδα σε μηνιαίο βαθμό, ετήσιο αλλά και ημερήσιο. Επίσης το σύστημα αυτό δεν αναγνωρίζει την έννοια του πληρωτέου ή εισπρακτέου λογαριασμού οι οποίοι καθορίζουν και την κάθε απαίτηση ή υποχρέωση που θα έχει το Δημόσιο. Βέβαια οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν βασικό συστατικό για το διπλογραφικό σύστημα το οποίο θα το αναλύσουμε στα παρακάτω κεφάλαια (Μανωλάκου & Μπόρος, 2013).

Επιπλέον η ταξινόμηση των βεβαιωμένων εσόδων και εξόδων από το προϋπολογισμό γίνεται με βάση του δεκαδικού κωδικού συστήματος. Στην Γενική Λογιστική έσοδο αποτελεί κάθε αύξηση ενώ έξοδο θεωρείται κάθε μείωση της καθαρής θέσης

της οικονομικής μονάδας που προέρχεται από κάποια δραστηριότητα (Μανωλάκου & Μπόρος, 2013).

Κάθε εισπραξη είναι έσοδο και κάθε πληρωμή είναι έξοδο. Με αυτόν τον τρόπο όταν ένας δημόσιος φορέας εισπράττει ένα έσοδο πρέπει υποχρεωτικά να εκδώσει το γραμμάτιο της αντίστοιχης εισπραξης με το οποίο πρέπει να ενημερωθούν οι αντίστοιχες εγγραφές και ο προϋπολογισμός. Όταν όμως ένας δημόσιος φορέας είναι υποχρεωμένος να πληρώσει κάποιο έξοδο τότε πρέπει να ενημερωθούν οι σχετικές εγγραφές εξόδων αλλά και ο προϋπολογισμός (Αρβανιτάκης, 2015).

Η απλογραφική μέθοδος είναι η πιο απλή αλλά παράλληλα και η πιο δυσλειτουργική μέθοδος που υπάρχει διότι το Δημόσιο δεν μπορεί να ελέγξει τις πηγές που προέρχονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές ως αποτέλεσμα να μην έχει τη δυνατότητα να συγκεντρώσει πληροφορίες ώστε να μπορέσει να προβεί σε διορθώσεις που αφορούν την οικονομική διαχείριση (Αρβανιτάκης, 2015).

2.2 Βιβλία και Στοιχεία της Απλογραφικής Μεθόδου

Οι δημόσιοι οργανισμοί που τηρούν βιβλίο εσόδων εξόδων πρέπει να καταχωρούν το είδος του δικαιολογητικού, την χρονολογία έκδοσης ή λήψης τους καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. Επίσης πρέπει να καταχωρούν τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις από παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις. Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, λήψη υπηρεσιών και λοιπές πράξεις πρέπει να καταχωρούνται και αυτές στο βιβλίο εσόδων εξόδων (Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 "Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων").

Ιδιαίτερη καταγραφή έχουν οι επιστροφές και οι εκπώσεις που γίνονται στις παραπάνω καταχωρήσεις οι οποίες εγγράφονται να μεν σε διαφορετική στήλη αλλά σε αντιστοιχία με τις στήλες που αφορούν τις πράξεις αυτές. Με τον ίδιο τρόπο εγγράφεται και ο Φ.Π.Α. (Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 "Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων").

Επιπλέον, σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται τα έσοδα και έξοδα που γίνονται για λογαριασμό τρίτου, οι αυτοπαραδώσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων καθώς και οι αποσβέ-

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

σεις και τελευταίο οι καταθέσεις, οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια αλλά και οι εισπράξεις που γίνονται για μερική ή ολική εξόφληση των δανείων (Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 "Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων").

ΕΣΟΔΑ		ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ										ΕΞΟΔΑ				
ΧΡΟΝ.	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΠΟΛΟΓΙΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΩΝΔΡΙΚΕΣ			Φ.Π.Α. εννοείται με 18%	ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ		ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ Φ.Π.Α. ΜΕ 18%	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΥΡΡΥΣΟΜΕΝΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.		
				ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕ 18%	ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕ 18%	ΕΜΠΟΡΕΥΜ. ΜΕ 18%					ΕΜΠΟΡΕΥΜ. ΜΕ 18%	ΕΜΠΟΡΕΥΜ. ΜΕ 18%			α' & β' ολών με 18%	
25.1.04	Τμ.Δ.	12	Κοινοπραξία	33.000	-	-	5.940	2.1.04	ΑΥΡΟΛ				300			
23.1.04	Τμ.Δ.	13	Κοινοπραξία	2.622,14	-	-	1.372,88	18.1.04	ΤΜ.Δ	10	Προσπόν Δ.Ε.			20.000	5.300	
29.1.04	Π.Τ	9	Εκκαθαρισ.	-762,72	-	-	-137,28	18.1.04	ΤΜ.Δ	20	ΝΗΜ Α.Ε.		85.000	5.300		
17.2.04	Δ.Δ.Π	7	Διακαιός		677,97	1.355,93	366,10	20.1.04	ΤΜ.Δ	84	Λαζαρίδης Α.Ε.		10.169,49	1.800,54		
								31.1.04	Μεθ.		Αμοιβές Ιαν. 2004			5.000		
								10.2.04	ΤΜ.Δ	78	Εκκαθαρισ. καταρ. α.α.α.α.			1.402		
								16.2.04	Π.Τ	20	Καθολικός & Σία Ε.Ε.	3.200		576		
											Καθολικός & Σία Ε.Ε.	-640		-115,20		
				39.864,46	677,97	1.355,93	7.541,79					2.560	25.169,49	6.903	20.000	12.101,34
								31.12.04			Αποβέσεις			2.400		

ΣΗΜ.: Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων καταχωρούνται οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται.

Εικόνα 1 - Βασιλάκη Αικατερίνη, Πτυχιακή Εργασία, «Βιβλίο εσόδων εξόδων», Ηράκλειο Μάρτιος 2009»

Εφόσον οι δημόσιοι οργανισμοί τηρούν το βιβλίο εσόδων εξόδων είναι υποχρεωτικό να εκδίδουν και τα παρακάτω παραστατικά (Καραγιλάνης, 2006):

- Δελτία Αποστολής – Δελτία εσωτερικής Διακίνησης
- Τιμολόγια – Εκκαθαρίσεις
- Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών – Αποδείξεις λιανικής πώλησης
- Αποδείξεις Αυτοπαραδώσεις
- Αποδείξεις Δαπανών

Από τα παραπάνω παραστατικά το πιο ιδιαίτερο θεωρείται το τιμολόγιο το οποίο παρέχεται στο Δημόσιο από τους προμηθευτές αλλά το παρέχει και το ίδιο το Δημόσιο. Αναλυτικότερα υπάρχει το τιμολόγιο πωλήσεων, αγορών, τεχνικών έργων και το πιστωτικό τα οποία θα αναλυθούν με σαφή και ακριβή τρόπο παρακάτω (Καραγιλάνης, 2006).

Το τιμολόγιο γενικά εκδίδεται όταν υπάρχει η υποχρέωση να εκδοθεί με βάση τις συναλλαγές που γίνονται και διακρίνεται ανάλογα με το χαρακτήρα και τη φύση στην οποία προέρχεται. Για αυτό το λόγο τα τιμολόγια πρέπει να εκδίδονται όταν υπάρχει πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, αγορές αγροτικών προϊόντων κ.α. (Καραγιλάνης, 2006).

Κάθε επιτηδευματίας είναι υπόχρεος να εκδίδει τιμολόγιο προς το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, Ο.Τ.Α κ.α. ανεξάρτητα από τη κατηγορία βιβλίων που τηρεί από τη τήρηση

βιβλίων. Το τιμολόγιο που θα εκδώσει εκτός από τα παραπάνω μπορεί να είναι και για την είσπραξη επιδοτήσεων οικονομικών ενισχύσεων αποζημιώσεων, επιστροφών έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων (Καραγιάνης, 2006).

Εκτός από το ότι ο προμηθευτής προς το Δημόσιο πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο πρέπει σε μερικές περιπτώσεις να εκδώσει και ο ίδιος ο οργανισμός. Οι περιπτώσεις αυτές είναι σε περίπτωση αγοράς αγαθών ή λήψη υπηρεσιών εφόσον δεν έχει εκδοθεί από τον υπόχρεο τιμολόγιο, επί ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου, επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, αγοράς αγαθών, πώληση αγαθών κτλ. (Καραγιάνης, 2006).

Όταν γίνεται παράδοση αγαθών χωρίς αυτά να απομακρύνονται από το σημείο στο οποίο έγινε η παραγγελία εκδίδεται στο χρονικό περιθώριο της παράδοσης δελτίο αποστολής το οποίο αφορά συγκεκριμένα αγαθά που δόθηκαν στο σημείο του πωλητή όπου παραμένουν εκεί για κάποιο συγκεκριμένο και ιδιαίτερο λόγο. Τα συγκεκριμένα αγαθά είναι για τον πωλητή εμπορεύματα τρίτων και παρακολουθούνται ανάλογα με το τι βιβλία τηρούν οι συμβαλλόμενοι (Καραγιάνης, 2006).

Άλλη μια περίπτωση που εκδίδεται τιμολόγιο είναι για τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις είτε τα υλικά όταν είναι του κατασκευαστή είτε του ιδιοκτήτη του έργου. Το τιμολόγιο αυτό δεν θεωρείται θεωρημένο εάν τα υλικά που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή είναι αποκλειστικά του εργολάβου στην περίπτωση που κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Ξεκαθαρίζεται ότι εκεί αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο αλλά δεν είναι υποχρεωτικό να εκδοθεί και δελτίο αποστολής. Σε διαφορετική περίπτωση σε ότι αφορά τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που εμπεριέχονται στο έργο, πρέπει να εκδίδεται δελτίο αποστολής (Καραγιάνης, 2006).

Σε διαφορετική περίπτωση όταν τα υλικά είναι από τον εργοδότη τότε ο κατασκευαστής είναι υποχρεωμένος να εκδίδει τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών. Για επισκευές, βελτιώσεις, συντηρήσεις τεχνικών έργων και εγκαταστάσεων, εφόσον τα υλικά είναι του εργολάβου, το κόστος των υλικών εξετάζεται σε σχέση με την συνολική αμοιβή (Καραγιάνης, 2006).

2.3 Η Εφαρμογή του Διπλογραφικού στο Δημόσιο

Στη προηγούμενη ενότητα αναλύσαμε την απλογραφική μέθοδο (δημόσιο λογιστικό) στην οποία τονίσαμε ότι είναι η χρήση της ταμιακής βάσης. Με τα χρόνια διαπιστώθηκε ότι έπρεπε η μέθοδος αυτή να γίνει πιο λεπτομερείς και ακριβείς, εξαιτίας το ότι παρουσιάζονταν κάποιες δυσκολίες στο να διευκρινίζονται και να διαπιστώνονται οι προελεύσεις των λογαριασμών που εμπεριέχονται στα έσοδα και τις δαπάνες.

Με άλλα λόγια δημιουργήθηκε ανάγκη για ένα νέο σύστημα το οποίο θα τακτοποιούσε και θα ταξινομούσε με κατάλληλο τρόπο όλες τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις που έχει το Δημόσιο. Το σύστημα αυτό είναι η εξέλιξη της απλογραφικής μεθόδου (ταμιακής βάσης) και ονομάζεται διπλογραφικό σύστημα το οποίο αποτελεί την αρχή του δεδουλευμένου (δεδουλευμένη βάση).

Το Διπλογραφικό σύστημα αρχικά άρχισε να τηρείται υποχρεωτικά με το Προεδρικό Διάταγμα 205/98 «Περί Ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου» και είχε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου του 2000 ενώ οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης όλων των βαθμίδων (Α', Β') άρχιζαν να τηρούν υποχρεωτικά το σύστημα από την 1^η Ιανουαρίου του 2001 (Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 "Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ.").

Το διπλογραφικό σύστημα έχει στόχο στην αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων πόρων και την απόκτηση των πληροφοριών προς αξιοποίηση. Επίσης περιορίζει το φαινόμενο της κακής διαχείρισης και της διαφθοράς στον Δημόσιο Τομέα και εμποδίζει την παραπληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις του κάθε δημόσιου φορέα (Μπέσκος, 2015).

Τα βιβλία που τηρεί ο Δημόσιος Τομέας για την σωστή διαχείριση του με βάση το διπλογραφικό σύστημα είναι: το Γενικό Αναλυτικό Ημερολόγιο, το Αναλυτικό Ημερολόγιο Εγγραφών τάξεως – προϋπολογισμού, το Γενικό Καθολικό, το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, το Ημερολόγιο Πράξεων Ισολογισμού, το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού και το Μητρώο Παγίων (Τεπετώφ, 2017).

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Στον παρακάτω πίνακα αναλύεται ένα παράδειγμα Γενικού Ημερολογίου.

Ημερομηνία	Παραστατικό	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Απολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
5/1/2005	ΛΟΙΔΑ 7247	50.00.20	Προμηθευτές εσωτερικού	ΣΤΕΓΑΣΗ ΦΟΙΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΝΜΙΟΥ	0,00	12.000,00
5/1/2005	ΛΟΙΔΑ 7247	62.04.29	Λοιπά ενόικια	ΣΤΕΓΑΣΗ ΦΟΙΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΝΜΙΟΥ	12.000,00	0,00
Σύνολα Ημέρας :					12.000,00	12.000
Στ Μεταφορά :					12.000,00	12.000
Ημερομηνία	Παραστατικό	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Απολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
Από Μεταφορά	12.000,00	12.000,00				
11/1/2005	TIMPPO 102	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	23.106,00	0,00	
11/1/2005	TIMPPO 102	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	23.111,00	0,00	
11/1/2005	TIMPPO 102	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	24.265,00	0,00	
11/1/2005	TIMPPO 102	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	32.354,00	0,00	
11/1/2005	TIMPPO 102	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	0,00	102.636,00	
11/1/2005	TIMPPO 106	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	843,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 106	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	2.527,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 106	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	2.948,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 106	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	37.908,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 106	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	0,00	44.226,00
11/1/2005	TIMPPO 108	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	6.928,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 108	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	0,00	6.928,00
11/1/2005	TIMPPO 105	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	26.783,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 105	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	0,00	26.783,00
11/1/2005	TIMPPO 107	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	139.380,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 107	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	0,00	139.380,00
11/1/2005	TIMPPO 103	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	19.582,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 103	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	0,00	19.582,00
11/1/2005	TIMPPO 104	14.30.01	Βιβλία περιοδικά εφημερίδες	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	41.132,00	0,00
11/1/2005	TIMPPO 104	50.00.00	Προμηθευτές εσωτερικού	προμήθεια ξυνόγκωστων βιβλίων	0,00	41.132,00
Σύνολα Ημέρας :					380.867,00	380.867,00

Εικόνα 2 - Οικονομική Διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ, Καραγιάννης Στέλιος Εκδόσεις Γ. Μ. Καραναστάση, Αθήνα 2006

Η ενημέρωση όσο αφορά το ημερολόγιο διενεργείται μέχρι της 15 του επόμενου μήνα από την έκδοση ή την παραλαβή του δικαιολογητικού ή όταν γίνονται ταμειακές εισπράξεις. Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά ενημερώνονται μέσα στον επόμενο μήνα. Το βιβλίο αποθήκης ενημερώνεται εντός 10 ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση. Επίσης η αξία του αγαθού συμπληρώνεται μέχρι της 15 του επόμενου μήνα από την έκδοση ή απόκτηση του δικαιολογητικού (Τεπετώφ, 2017).

- ✓ Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και το ιδιαίτερο φορολογικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων ενημερώνεται μέχρι να κλείσει ο ισολογισμός (Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων»)

Στο διπλογραφικό σύστημα εκτός από τα βιβλία που τηρούνται υπάρχουν και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταμερίζουν διαφόρους λογαριασμούς καθώς άλλα έσοδα και έξοδα. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται και αναλύονται σε (Τεπετώφ, 2017):

- 1) Γενικός Προϋπολογισμός
- 2) Κρατικός Ισολογισμός
- 3) Απολογισμός του Κράτους

- 4) Μηνιαία κατάσταση εσόδων – εξόδων
- 5) Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Όσο αφορά την τήρηση του συστήματος στους Ο.Τ.Α. αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχουν αρκετά πλεονεκτήματα τα οποία βοηθούν στην καλύτερη διαχείριση και παρακολούθηση αυτών (Τεπετώφ, 2017).

Πιο συγκεκριμένα στις οικονομικές καταστάσεις των Ο.Τ.Α., απεικονίζεται η πραγματική οικονομική κατάσταση που έχουν, η οποία θα μπορεί να δημοσιευθεί ώστε να υπάρχει σύγκριση παλαιότερων δημοσιευμένων στοιχείων. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται και δημοσιεύονται είναι ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Επίσης οι Ο.Τ.Α. έχουν την δυνατότητα να γνωρίζουν έγκαιρα με αξιόπιστο και ακριβή τρόπο ανά πάσα στιγμή τα πάγια, τις απατήσεις και τις υποχρεώσεις, ανά μονάδα χρόνου τα αποτελέσματα από τις οικονομικές τους δραστηριότητες και ανά τμήμα το κόστος λειτουργίας και το αποτέλεσμα το οποίο έχουν (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Το διπλογραφικό σύστημα βοηθάει στην καλύτερη χρονική ταξινόμηση των πληρωμών και των εισπράξεων για την πραγματοποίηση διάφορων έργων. Είναι ο καλύτερος οικονομικός διαχειριστικός και διοικητικός έλεγχος που μπορούν να έχουν οι Ο.Τ.Α. Επιπλέον με αυτόν τον τρόπο οι Ο.Τ.Α. περνάνε σε μια νέα φάση για τον λόγο ότι οι αλλαγές που γίνονται σε κάθε λογιστική παρακολούθηση δεν είναι ξεκομμένες από τις νέες απαιτήσεις τους (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

2.4 Γενικές Αρχές του Διπλογραφικού Συστήματος

Για την καλύτερη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος υπάρχουν κάποιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται σε όλους τους Δημόσιους φορείς, είναι σημαντικές για την διασφάλιση των διάφορων πληροφοριών και για την σωστή και ευκρινή σύνταξη των στοιχείων.

Οι αρχές που διέπουν το σύστημα αυτό είναι οχτώ και αναλύονται ως εξής (Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 "Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ."):

1. Η αρχή της αυτονομίας: η αρχή αυτή λειτουργεί διαφορετικά από την Γενική Λογιστική δηλαδή η Γενική Λογιστική περιλαμβάνει τους λογαριασμούς από την ομάδα 1 έως 8 ενώ η Αναλυτική Λογιστική περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της ομάδας 9. Επίσης υπάρχει και η ομάδα τάξεως 10^η δηλαδή η ομάδα 0 η οποία λειτουργεί ανεξάρτητα από τις άλλες ομάδες.
2. Η αρχή της κατά είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων: στην αρχή αυτή τα έξοδα καταχωρούνται στην ομάδα 2 (λογαριασμοί αποθεμάτων), ομάδα 6 (λογαριασμοί εξόδων), ομάδα 7 (λογαριασμοί εσόδων) και ομάδα 3 (λογαριασμοί εκτατών και ανόργανων αποτελεσμάτων). Αυτοί οι λογαριασμοί ανοίγουν και λειτουργούν σύμφωνα με το κριτήριο του είδους και όχι τον προορισμό για τον οποίο έχουν οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων καθώς και για τα έσοδα και τα έξοδα. Επιπλέον τα έσοδα δέχονται μόνο πιστώσεις ενώ τα έξοδα και τα αποθέματα δέχονται μόνο χρεώσεις καθώς και οι διάφοροι αντιλογισμοί που γίνονται. Κατά την διάρκεια της χρήσεως δεν επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων ενώ στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης δηλαδή στον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης με αποτέλεσμα οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί να κλείσουν.
3. Η αρχή της κατάρτισεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές: ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τους λογαριασμούς των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατά είδος έπειτα από μεταφορά. Η ανάλυση του προκύπτει από την συνολική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως.
4. Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών: η ύπαρξη παραστατικού είναι αναγκαία για την ενημέρωση των λογαριασμών. Τα παραστατικά αυτά είναι συνοδευτικά για κάθε έσοδο, έξοδο, πληρωμή ή είσπραξη που υπάρχει σε κά-

θε περίπτωση. Στην αναγραφή των παραστατικών περιλαμβάνονται οι αύξοντες αριθμοί οι οποίοι είναι αναγκαίοι για το διαχωρισμό και την ταξινόμηση των δικαιολογητικών. Ακόμα σε αυτό αναγράφεται μια σύντομη αιτιολογία καθώς το πόσο το οποίο θα εισπραχθεί ή θα πληρωθεί. Το ίδιο ισχύει και για τις εγγραφές των λογαριασμών στα βιβλία.

5. Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων: στην αρχή αυτή δίνεται η δυνατότητα τήρησης βιβλίων με μηχανογραφική ή χειρόγραφη μέθοδο. Όμως δεν γίνεται τα βιβλία να είναι γραμμένα άλλοτε με μηχανογραφικό τρόπο και άλλοτε με χειρόγραφο. Πρέπει να τονιστεί ότι οι δημόσιοι φορείς που τηρούν τα βιβλία με μηχανογραφικό τρόπο θα πρέπει να υπάρχει αναλυτικό βιβλίο με οδηγίες χρήσης του λογισμικού αυτού το οποίο αναφέρεται στην εφαρμογή του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ενημερώνεται κάθε φορά για κάθε μεταβολή που συμβαίνει. Είναι απαραίτητο να υπάρχει κατάλληλο προσωπικό για οποιοδήποτε εξωτερικό έλεγχο ώστε να μπορούν να ελεγχθούν οι εγγραφές των βιβλίων με τις δυνατότητες του λογισμικού. Ο χρόνος χρήσης των οδηγιών του λογισμικού θα πρέπει να διαφυλάσσεται 10 χρόνια. Εκτός από αυτό θα πρέπει και να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα στοιχεία.
6. Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών: σε αυτή την αρχή περιλαμβάνονται τα Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής όπου οι λογαριασμοί των ομάδων 1, 2, 5 και 6 ή λογαριασμοί 81 και 82 θα χρεώνονται και οι λογαριασμοί της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου 45 θα πιστώνονται.
7. Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων: όπως αναφέραμε τα έσοδα ανήκουν στην ομάδα 7 και εγγράφονται εκκαθαρισμένα ανεξάρτητα από πότε εισπράττονται.
8. Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό: σύμφωνα με αυτή την αρχή οι λογαριασμοί που αφορούν αγορές ή προσθήκες 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

ανόργανα έσοδα και έξοδα της ομάδας 8 καθώς και κάποιους λογαριασμούς των ομάδων 3 και 5 έχουν συγκριθεί με τους κωδικούς των λογαριασμών του προϋπολογισμού. Οι αντίστοιχοι λογαριασμοί στον προϋπολογισμό είναι οι ομάδες 02 και 06. Σε περίπτωση που ακυρωθεί μια συναλλαγή ακυρώνεται η εγγραφή του προϋπολογισμού και εν συνεχεία ακυρώνονται οι εγγραφές στην γενική λογιστική (Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 "Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ.")

2.5 Η Ταυτόχρονη Λειτουργία του Προϋπολογισμού με το Διπλογραφικό

Ορισμένοι θεωρούν ότι δε μπορεί να συμβαδίσει η ταυτόχρονη λειτουργία του προϋπολογισμού με το διπλογραφικό σύστημα, ενώ στο μέλλον θεωρούν ότι πρέπει να καταργηθεί το Δημόσιο Λογιστικό. Σύμφωνα με αυτούς θα πρέπει όλη η οικονομική διαχείριση να στηρίζεται πάνω στη διπλογραφία, φυσικά όμως δε γίνεται αυτό (Καραγιάνης, 2006).

Το Δημόσιο Λογιστικό αποτελείται από δύο σκέλη. Πρώτον το διαχειριστικό το οποίο είναι μια διαδικασία όπου εκτελείται ο προϋπολογισμός, καθώς αποτελεί και σύστημα προμήθειας και εκκαθάρισης δαπανών και γενικά είναι ένα σύστημα για να λειτουργήσει η οικονομική διαχείριση. Δεύτερον το λογιστικό όπου είναι η αποτύπωση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού μέσω κάποιων κωδικών των εσόδων και των εξόδων (Καραγιάνης, 2006).

Το πρώτο σκέλος είναι απαραίτητο γιατί υποχρεώνει το φορέα να εναρμονιστεί με κάποιες διαδικασίες για την τακτοποίηση των οικονομικών του. Υπάρχουν αρκετές ασάφειες και κάποιες δυσκολίες σε αυτό το σύστημα, σε ορισμένα δηλαδή σημεία του αλλά είναι απαραίτητο σε αυτόν που διαχειρίζεται το δημόσιο χρήμα. Το δεύτερο σκέλος όπου αφορά την χρήση της κωδικοποίησης στον προϋπολογισμό θα πρέπει να βελτιωθεί και να εναρμονιστεί με τις ανάγκες της διπλογραφικής μεθόδου (Καραγιάνης, 2006).

Σημαντικό είναι να τονιστεί ότι στην οικονομική λειτουργία των οργανισμών του Δημοσίου είναι πως η λειτουργία του οικονομικού διαχειριστικού συστήματος είναι ενιαία. Δηλαδή το ενιαίο αυτό σύστημα προκύπτει από διάφορες λειτουργίες τις οποίες εξυπηρετεί καθώς και τις ενιαίες λειτουργίες των οικονομικών υπηρεσιών (Καραγιλάνης, 2006).

Όμως στα αλήθεια τι σκοπούς έχουν οι οικονομικές υπηρεσίες; Πράγματι οι υπηρεσίες αυτές έχουν πολλές λειτουργίες και σκοπούς αντίστοιχα και θα πρέπει όλα να λειτουργούν με προγραμματισμό και να υπάρχει σωστό οργανόγραμμα των τμημάτων καθώς των υπαλλήλων και των εργαζομένων. Τα παραπάνω θα συντελέσουν στην επίτευξη ώστε να λειτουργήσει αποτελεσματικά το Δημόσιο (Καραγιλάνης, 2006).

Επίσης οι σκοποί των οικονομικών υπηρεσιών είναι να διαχειριστούν τα οικονομικά του οργανισμού, να προγραμματίσουν (προϋπολογισμός), να διαχειριστούν τα έσοδα (καταγραφή και βεβαίωση), να δαπανηθούν νόμιμα (προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών) και να πληρωθούν (ταμειακές λειτουργίες). Εκτός από τα παραπάνω πρωταρχικό ρόλο είναι ότι θα πρέπει να τηρηθούν τα απαραίτητα βιβλία, να εκδοθούν τα απαιτούμενα στοιχεία και να ενημερωθούν τις οικονομικές καταστάσεις (Καραγιλάνης, 2006).

Οι παραπάνω λειτουργίες χωρίζονται σε δύο επίπεδα. Τις διαχειριστικές, οι οποίες πραγματοποιούνται, είναι εμφανείς στη λειτουργία τους και εκτελούνται πρώτα:

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

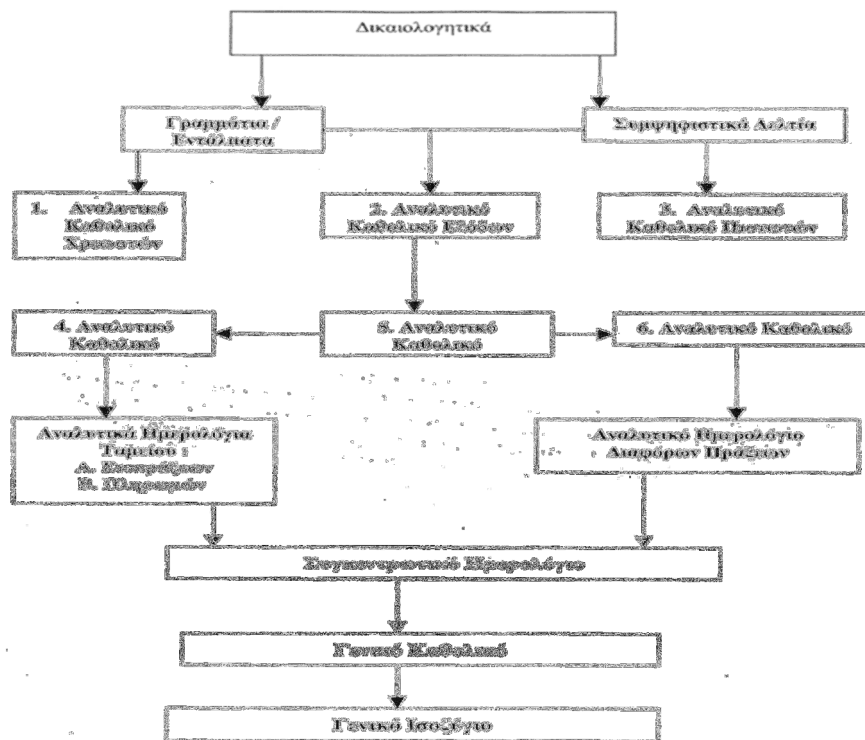
Τις λογιστικές, ελεγκτικές οι οποίες πραγματοποιούνται δευτερογενή.

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

Οι πρώτες και οι δεύτερες λειτουργίες συνυπάρχουν αμφίδρομα δηλαδή οι πρώτες λειτουργίες έχουν εξάρτηση από τις δεύτερες και αντίστροφα. Κάθε διαχωρισμός σε

διαχειριστικό και διπλογραφικό δεν έχει σημασία στο μέλλον. Για να διεκπεραιωθεί το ενιαίο σύστημα θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ο προϋπολογισμός σαν εργαλείο προγραμματισμού (Καραγιλάνης, 2006).

ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΟΛΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ



Εικόνα 3 - Προεδρικό Διάταγμα 205/98 Περιορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Λογαριασμοί του Διπλογραφικού Συστήματος στο Δημόσιο Τομέα

3.1 Η Ανάλυση των Λογαριασμών

Οι φορείς του Δημοσίου τομέα όπως Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α. αλλά και άλλοι οργανισμοί χρησιμοποιούν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) ώστε να μπορούν να καταγραφούν και αναλύουν με σωστό και σαφή τρόπο τα λογιστικά γεγονότα που γίνονται σε κάθε οικονομικό έτος.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει 10 ομάδες λογαριασμών οι οποίοι αναλύονται από την ομάδα 1 έως την 9 και την ομάδα 0 (10^η). Πιο αναλυτικά από την ομάδα 1 έως 8 είναι οι λογαριασμοί οι οποίοι βοηθάνε και ικανοποιούν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής ενώ η ομάδα 9 είναι για την ικανοποίηση των αναγκών της Αναλυτικής Λογιστικής. Τέλος και πιο σημαντικοί είναι ομάδα 0 δηλαδή η 10^η ομάδα η οποία αναλύει τους λογαριασμούς τάξεως (Γερμανού, 2015).

Οι ομάδες 1 έως 3 είναι οι λογαριασμοί οι οποίοι χρησιμοποιούνται για το Ενεργητικό, οι ομάδες 4 και 5 είναι οι λογαριασμοί του Παθητικού. Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τα οργανικά έσοδα και έξοδα ενώ η ομάδα 8 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσης (Γερμανού, 2015).

Τους λογαριασμούς αρχικά μπορούμε να τους αναλύσουμε σε πρωτοβάθμιους π.χ. 30 Πελάτες ο οποίος ανήκει στην ομάδα 3. Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναλυθεί σε δευτεροβάθμιο και αυτός με την σειρά του να αναλυθεί σε τριτοβάθμιο λογαριασμό. Για παράδειγμα ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 30 Πελάτες έχει ως δευτεροβάθμιο τον λογαριασμό 30.00 Πελάτες Εσωτερικού και ο οποίος με την σειρά του έχει τον τριτοβάθμιο 30.00.00 που μπορεί να ονομάζεται 30.00.00 Ανδρέου Δ. (Γερμανού, 2015).

Πιο ειδικότερα οι ομάδες από 1 ως 8 είναι (Γερμανού, 2015):

1. Ομάδα 1^η Πάγιο Ενεργητικό
2. Ομάδα 2^η Αποθέματα
3. Ομάδα 3^η Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις-διαθέσιμα
4. Ομάδα 4^η Καθαρή Θέση- Προβλέψεις-Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
5. Ομάδα 5^η Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
6. Ομάδα 6^η Οργανικά έξοδα κατά είδος
7. Ομάδα 7^η Οργανικά έσοδα κατά είδος
8. Ομάδα 8^η Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

3.1.1 Πάγιο Ενεργητικό

Ομάδα 1^η Πάγιο Ενεργητικό

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια , κτιριακές εγκαταστάσεις και τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα και Μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά Μέσα

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων

16 Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

17-18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

19 Πάγιο Ενεργητικό υποκαταστημάτων και λοιπών κέντρων

Τα περιουσιακά στοιχεία που εντάσσονται στο πάγιο ενεργητικό έχουν ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό το οποίο είναι ότι παραμένουν μακροχρόνια στην ίδια μορφή. Σημαντικό για τα περιουσιακά στοιχεία είναι οι αποσβέσεις οι οποίες αναγνωρίζονται ως έξοδο και βαραίνουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποτελέσματα χρήσης όταν όμως πρόκειται για αποσβέσεις που δεν είναι μέσα στο λειτουργικό κόστος (Ράλλης, 2015).

Το ποσό το οποίο δημιουργείται μειώνει την αξία του παγίου λόγω της χρήσης του, της οικονομικής περιόδου. Οι παράγοντες οι οποίοι επιδρούν στην μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων διακρίνονται σε δυο κύριες κατηγορίες δηλαδή σε φυσικούς και σε οικονομικούς. Οι φυσικοί παράγοντες μπορεί να είναι η φθορά των περιουσιακών στοιχείων από την πάροδο του χρόνου και την χρησιμοποίησή τους και από φθορές όπως ατυχήματα ή καταστροφές αυτών. Οι οικονομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την μείωση αυτή είναι από την εξέλιξη που υπάρχει στην τεχνολογία και στην επιστήμη γενικότερα δηλαδή αυτό έχει ως συνέπεια την μείωση των παλαιών ή αυτών που υπάρχουν είδη περιουσιακών στοιχείων, λόγω παραγωγής καλύτερων α-

ποδοτικότερων ελεγχόμενων και τεχνολογικά εξελιγμένων περιουσιακών στοιχείων (Ράλλης, 2015).

Ένα ακόμα σημαντικό στοιχείο που υπάρχει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι η απόκτηση αυτών μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης δηλαδή το λεγόμενο leasing.

Το leasing είναι μια σύμβαση όπου η εταιρία μπορεί να παρέχει και να παραχωρεί την χρήση κάποιου κινητού πράγματος που προορίζεται για μια άλλη οντότητα στην συγκεκριμένη περίπτωση το Δημόσιο, παρέχοντας το δικαίωμα να μπορεί να το αγοράσει είτε να μπορεί αν θέλει να ανανεώσει την μίσθωση αυτή για ένα συγκεκριμένο και ορισμένο χρόνο (Ράλλης, 2015).

Επίσης οι συμβαλλόμενοι έχουν την δυνατότητα και το δικαίωμα να ορίσουν ότι η αγορά του πάγιου αυτού μπορεί να γίνει πριν την λήξη της μίσθωσης του.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορούν να υφίστανται σε βελτίωση, επέκταση, συντήρηση και επισκευή. Η επέκταση μπορεί να είναι η αύξηση του όγκου σε μια κτιριακή εγκατάσταση ή σε κάποιο τεχνικό έργο. Η βελτίωση μπορεί να είναι κάποια τεχνολογική εξέλιξη η οποία θα βελτιώσει την παραγωγικότητα και θα μειώσει το κόστος λειτουργίας (Ράλλης, 2015).

Η συντήρηση μπορεί να είναι και αυτή μια τεχνολογική διεργασία η οποία θα έχει ως στόχο να διατηρεί το πάγιο στην αρχική του μορφή και με τον ίδιο παραγωγικό σκοπό. Η επισκευή είναι η επιδιορθώσει και η αντικατάσταση σε ένα συγκεκριμένο μέρος του παγίου το οποίο έχει δημιουργήσει βλάβη (Ράλλης, 2015).

Στο πάγιο ενεργητικό όπως αναγράφεται και παραπάνω υπάρχουν οι λογαριασμοί από τον 10 έως τον 18 οι οποίοι θα αναλυθούν παρακάτω με σκοπό την χρησιμότητα τους, την κατηγοριοποίηση τους και την εμφάνιση τους (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 10 «Εδαφικές εκτάσεις» καταχωρούνται τα γήπεδα, τα οικόπεδα τα ορυχεία ,οι φυτείες και γενικότερα οποιαδήποτε έκταση γης ανήκει στο Δημόσιο. Για παράδειγμα να ανήκει κάποια επέκταση γης με πλήρη κυριότητα στους Ο.Τ.Α. (δήμοι - κοινότητες).

Σε αυτήν την κατηγορία υπάρχουν τα περιουσιακά στοιχεία εντός εκμεταλλεύσεως και τα εκτός εκμεταλλεύσεως. Ως προς τα γήπεδα, τα οικόπεδα, οι αγροί, τα λατομεία και τα ορυχεία έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής.

Πρέπει να προστεθεί ότι τα οικόπεδα καθώς και άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν αποσβένονται (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 11 «Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα» καταχωρούνται κτίρια όπως οικοδομές για στέγαση υπηρεσιών, αποθήκες, βιομηχανοστάσια και διάφορες άλλες στεγάσεις κτιρίων (Ράλλης, 2015).

Οι εγκαταστάσεις κτηρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται σε αυτόν τον λογαριασμό. Με την έννοια εγκαταστάσεις κτηρίων εννοούμε κάθε είδος εγκατάστασης η οποία δεν μπορεί να αφαιρεθεί εύκολα χωρίς να υπάρχει κάποια βλάβη ή του κτιρίου (Ράλλης, 2015).

Οι εγκαταστάσεις μπορεί να είναι ηλεκτρολογικές, μηχανολογικές, αποχετεύσεως, υδραυλικές και κ.α. Τεχνικά έργα όμως είναι οι δρόμοι, οι σήραγγες, οι γέφυρες, τα λιμάνια κ.α. τα οποία έχουν ως σκοπό την εξυπηρέτηση διάφορων δραστηριοτήτων (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 12 «Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός» καταχωρούνται τα μηχανήματα όπως μηχανήματα για την επεξεργασία κάποιων υλικών, μηχανήματα για την παροχή υπηρεσιών κ.α. Τεχνικές εγκαταστάσεις που είναι όμως δυνατή η αφαίρεση τους και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός ο οποίος είναι ξεχωριστός από τον μηχανολογικό εξοπλισμό πρέπει να ανήκουν κατά κυριότητα στο Δημόσιο και να είναι λειτουργικά και μη λειτουργικά αντίστοιχα (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 13 «Μεταφορικά μέσα» είναι κάθε είδους όχημα για παράδειγμα αυτοκίνητα, Ι.Χ., απορριμματοφόρα, λεωφορεία κ.α. Στον λογαριασμό 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός παρακολουθούνται τα κινητά και τα ακίνητα αντικείμενα όπως οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, γραφεία, εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών, μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς κ.α. (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων» παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία είναι για κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων και ποσά τα οποία είναι προς προκαταβολή π.χ. για προμηθευτές (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 16 «Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» παρακολουθούνται οι ασώματες ακίνητοποιήσεις δηλαδή τα άυλα πάγια στοιχεία. Άυλα πάγια στοιχεία θεωρούνται τα οικονομικά αγαθά που έχουν ως σκοπό να χρησιμοποιηθούν λειτουργικά για διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους. Για να καταχωρηθούν στα βιβλία ως άυλα πρέπει να έχουν γίνει διάφορα έξοδα ή να έχουν αποκτηθεί με κάποια χρηματική καταβολή (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 17 «Πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσης» στον συγκεκριμένο λογαριασμό παρακολουθούνται οι πάγιες μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσης δηλαδή αυτές που δεν ανήκουν στην περιουσία του δημοσίου τομέα. Για παράδειγμα πεζοδρόμια κοινής χρήσης, πάρκα-παιδότοποι κοινής χρήσης κ.α. (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 18 «Τίτλοι πάγιας επένδυσης και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις». Σε αυτόν παρακολουθούνται μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, τίτλοι με χαρακτήρα ακίνητοποιήσεων, δοσμένες εγγυήσεις κ.α.

Τελευταίος λογαριασμός για το Πάγιο Ενεργητικό είναι ο λογαριασμός 19 «Πάγιο ενεργητικό άυλων κέντρων» σε αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθείται η δραστηριότητα άλλων κέντρων, για παράδειγμα στους Ο.Τ.Α. μπορεί να είναι καταστήματα, πρατήρια, εργοτάξια κ.α. τα οποία όμως δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια. Επίσης οι λογαριασμοί λοιπών κέντρων παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09 από τις άλλες κύριες ομάδες (Ράλλης, 2015).

3.1.2 Αποθέματα

Ομάδα 2^η Αποθέματα

- 20 Εμπορεύματα
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 24 Υλικά κατασκευής και επισκευής τεχνικών έργων
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
- 27
- 28 Είδη συσκευασίας
- 29 Αποθέματα άλλων κέντρων

Τα αποθέματα που μπορεί να έχει ένα Δημόσιος τομέας προέρχονται από συγκεκριμένες πηγες προέλευσης. Αυτές οι πηγες προέλευσης είναι η απογραφή, η αγορά, η ιδιοπαραγωγή, η μεταποίηση, η εισφορά σε είδος και η δωρεά (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 20 «Εμπορεύματα» παρακολουθούνται τα εμπορεύματα που κατέχει το Δημόσιο με σκοπό να πωληθούν στην κατάσταση που δόθηκαν χωρίς να υπάρχει καμία παραπάνω επεξεργασία. Για παράδειγμα τα είδη βιομηχανικής ή βιοτεχνικής εκμετάλλευσης και τα αγαθά πρωτογενούς παραγωγής (κτηνοτροφική, δασική, γεωργική κ.α.) (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» χωρίζονται τα έτοιμα προϊόντα τα οποία χρησιμοποιούνται και παρακολουθούνται από το Δημόσιο αφού έχει προηγηθεί κάποιας μορφής επεξεργασίας. Η δεύτερη κατηγορία όπου είναι τα ημιτελή προϊόντα καλούνται τα υλικά αγαθά που βρίσκονται στο στάδιο της επεξεργασίας πριν καταλήξουν στην δημιουργία έτοιμων προϊόντων (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα» παρακολουθούνται τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και συνήθως δεν χρησιμεύουν κάπου. Τα υποπροϊόντα που υφίσταται επεξεργασία έχουν την λεγόμενη φύρα η οποία και πωλείται στην μορφή που βρίσκεται (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα – υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)», ονομάζουμε παραγωγή σε εξέλιξη τα αποθέματα (πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα) και λοιπά στοιχειά κόστους τα οποία βρίσκονται εν συνεχεία στην παραγωγική διαδικασία και τα οποία εγγράφονται στο τέλος της χρήσης δηλαδή στην απογραφή (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 24 «Υλικά κατασκευής ή επισκευής τεχνικών έργων» εγγράφονται τα υλικά που έχει το Δημόσιο ώστε να τα χρησιμοποιήσει στην επισκευή και την κατασκευή τεχνικών έργων και άλλων εργασιών (Ράλλης, 2015).

Τα Αναλώσιμα υλικά που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 25 είναι τα υλικά αγαθά που στοχεύουν στην συντήρηση του εξοπλισμού και γενικότερα είναι σημαντικά για τις λειτουργικές ανάγκες.

Στον λογαριασμό 26 «Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται τα υλικά τα οποία χρειάζονται για την συντήρηση ή την επισκευή του πάγιου εξοπλισμού. Στον λογαριασμό 28 «Είδη συσκευασίας» εγγράφονται και ονομάζονται οι συσκευασίες που περιέχουν τα αγαθά (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 29 «Αποθέματα άλλων κέντρων» που είναι και ο τελευταίος για αυτή την ομάδα λειτουργεί όπως λειτουργεί και ο λογαριασμός 19 από την ομάδα 1. Όμως στην περίπτωση που γίνει χρήση των κονδυλίων του λογαριασμού αυτού αθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα κονδύλια των λογαριασμών από 20 ως 28 (Ράλλης, 2015).

Η αξία των αποθεμάτων κατά την αρχή της χρήσης εγγράφεται στα βιβλία χρεώνοντας τον λογαριασμό 25.01 Αποθέματα απογραφής έναρξης χρήσης και πιστώνοντας τον λογαριασμό 89.00 Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης. Τονίζεται ότι η αξία των παραπάνω αποθεμάτων ανήκει στην προηγούμενη χρήση.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
25.01 Αποθέματα απογραφής έναρξης χρήσης	
89.00 Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης	

Όσο αναφορά την διάρκεια της χρήσης ο λογαριασμός 25.10 όπου αφορά τις αγορές χρήσης των αναλώσιμων υλικών χρεώνεται ενώ ο ίδιος λογαριασμός πιστώνεται με διορθωτικές εγγραφές και τις επιστροφές των αγορών καθώς και τις εκπτώσεις. Στο τέλος κάθε χρονιάς τα χρεωστικά υπόλοιπα του 25.10 θα μεταφερθούν στον λογαριασμό 80 (Γενική εκμετάλλευση) που θα πιστωθεί.

Στο τέλος κάθε χρήσης γίνονται οι εξής διαδικασίες: μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών αρχικά αποθέματα 25.01 και των αγορών χρήσης 25.10 στην χρέωση του λογαριασμού 80 Γενική εκμετάλλευση. Επίσης γίνεται απογραφή τέλους χρήσης όπου αποτυπώνεται η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων τέλος χρήσης (Ράλλης, 2015).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
25.01 Αποθέματα απογραφής έναρξης χρήσης	
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	

Πολύ σημαντικό για το Δημόσιο τομέα είναι η έννοια της προμήθειας η οποία ορίζεται ως η σύμβαση που συνάπτεται εγγράφως μεταξύ ενός προμηθευτή και των φορέων του Δημοσίου και έχει ως αντικείμενο την αγορά, την χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) και την μίσθωση αγαθών. Ως προμήθειες είναι οι συμβάσεις ανάθεσης, οι εκτελέσεις εργασιών, συντηρήσεις, εγκαταστάσεις ή άλλων εργασιών που σχετίζονται με την προμήθεια αγαθών (Ράλλης, 2015).

3.1.3 Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

Ομάδα 3^η Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

30 Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσίες και λοιπά έσοδα

31.....

32 Παραγγελίες εξωτερικού

33 Χρεώστες Διάφοροι

34 Χρεόγραφα

35 Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και πιστώσεων

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

37

38 Χρηματικά Διαθέσιμα

39 Απαιτήσεις και Διαθέσιμα άλλων κέντρων

Οι απαιτήσεις διακρίνονται στις μακροπρόθεσμες και στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ονομάζονται εκείνες όπου η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει στο τέλος της επόμενης χρήσης. Επίσης παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 18.02 έως 18.16 της ομάδας 1.

Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις όπου έχουν προθεσμία εξόφλησης μέχρι την ημερομηνία λήξης της επόμενης χρήσης και παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 3 του κυκλοφορούντος ενεργητικού (Ράλλης, 2015).

Σύμφωνα με τον βαθμό φερεγγυότητας υπάρχουν οι εξής κατηγορίες απαιτήσεων:

- Οι Απαιτήσεις Ασφαλούς Εισπράξεως οι οποίες είναι κατά την σύνταξη του ισολογισμού και σύμφωνα με τα δεδομένα είναι βέβαιη η είσπραξη τους.
- Οι Απαιτήσεις Επισφαλούς Εισπράξεως οι οποίες δημιουργούν αβεβαιότητα στην είσπραξη τους. Για τις επισφαλείς απαιτήσεις δημιουργείται πρόβλεψη επισφάλειας.

- Οι Απαιτήσεις Ανεπίδεκτης Είσπραξης είναι οι απαιτήσεις κατά τις οποίες οι εισπράξεις θεωρούνται ότι δεν θα δοθούν. Οι περιπτώσεις για τις οποίες είναι ανεπίδεκτες είναι στην περίπτωση που πτωχεύσει ο οφειλέτης, σε περίπτωση θανάτου του οφειλέτη χωρίς την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων ή ασκήσεων όλων των ενδίκων μέσων εναντίον του οφειλέτη χωρίς την ύπαρξη αποτελέσματος (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 30 «Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δημοσίου και συγκεκριμένα οι πωλήσεις αγαθών, υπηρεσιών και άλλων εσόδων που εντάσσονται στην ομάδα 7. Αναλυτικότερα στον λογαριασμό 30 αναφέρονται οι απαιτήσεις που έχει ο Δημόσιος τομέας από τους ιδιώτες, ιδιώτες δηλαδή που έχουν αλλοδαπή προέλευση για την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών. Ακόμα αναφέρονται και απαιτήσεις που αναπτύσσονται για τις διάφορες ανάγκες που υπάρχουν και προκύπτουν (Ράλλης, 2015).

Εκτός από αυτούς τους λογαριασμούς οι οποίοι εντάσσονται στον 30 είναι οι λογαριασμοί που παρακολουθούνται για τα λοιπά Ν.Π.Δ.Δ., οι απαιτήσεις από τις Δημόσιες επιχειρήσεις, οι απαιτήσεις από τον Ο.Τ.Α., οι προκαταβολές πελατών, οι πελάτες – παρακρατημένες εγγυήσεις, οι απαιτήσεις από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη τακτικά έσοδα όπου πρέπει να σημειωθεί ότι με το άνοιγμα κάθε νέας χρήσης γίνεται επαναβεβαίωση των απαιτήσεων που έχουν αναγραφεί από προηγούμενες χρήσης. Η επαναβεβαίωση των απαιτήσεων ενώ υπάρχει στο σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού δεν πρέπει να εμφανίζεται λογιστικά στο διπλογραφικό ή αν εμφανιστεί θα πρέπει να αντिलογιστεί (Ράλλης, 2015).

Τέλος ως τελευταίοι λογαριασμοί υπάρχουν οι απαιτήσεις από βεβαιωθέντα κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη έκτακτα έσοδα, χρεώστες διάφοροι επισφαλείς και χρεώστες διάφοροι επίδικοι (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό. Όταν παραλειφθεί το εισαγόμενο αγαθό και με την ολοκλήρωση της διαμόρφωσης του κόστους κτήσης του, το κόστος μεταφέρεται στους υπολογαριασμούς της ομάδας 1 ή 2 ανάλογα με το τι αφορά η εισαγωγή (Ράλλης, 2015).

Επιπλέον μέσα στον λογαριασμό 32 εντάσσονται οι παραγγελίες για πάγια στοιχεία, οι παραγγελίες για κυκλοφορούντα στοιχεία, τα προεμβάσματα μέσω τραπεζών όπου παρακολουθούνται προσωρινά που γίνονται για πολλές παραγγελίες μαζί, όταν ο άμεσος διαχωρισμός τους κατά παραγγελία είτε είναι αδύνατος είτε είναι δυσχερές. Εν συνεχεία υπάρχουν οι ανέκκλητες πιστώσεις μέσω τραπεζών και τα δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής σχετικά με τα προϊόντα του εξωτερικού (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 33 «Χρεώστες Διάφοροι» αναλύεται ο λογαριασμός στον οποίο οι απαιτήσεις είναι διαφορετικές από τους άλλους πρωτοβάθμιους τις ομάδας 3. Ο λογαριασμός 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα» έχει τώρα ενταχθεί στον είδη υπάρχον λογαριασμό 33 εξαιτίας στο ότι αυτός ο λογαριασμός σπάνια χρησιμοποιείται (Ράλλης, 2015).

Υπάρχουν και άλλοι υπολογαριασμοί οι οποίοι εντάσσονται στον κύριο λογαριασμό αναφορικά είναι οι προκαταβολές προσωπικού που υπάρχει στην εγγραφή της μισθοδοσίας και χρεώνεται. Επίσης υπάρχει και ο υπολογαριασμός χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού και δάνεια προσωπικού όπου παρακολουθούνται τα χρηματικά ποσά και τα δάνεια που δίνονται στο προσωπικό του Δημοσίου.

Στον υπολογαριασμό 33.10 εντάσσονται τα γραμμάτια εισπρακτέα τα οποία εγγράφονται μόνο στους Ο.Τ.Α. γιατί μόνο εκεί υπάρχει επιχειρηματική δραστηριότητα π.χ. έσοδα από σφαγεία, έσοδα από εμπορία πόσιμου νερού κ.α..

Επιπροσθέτως άλλοι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί είναι το Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβεβλημένοι και παρακρατούμενοι φόροι οι οποίοι προέρχονται από τους φόρους που προκαταβάλλονται ή παρακρατούνται κατά την είσπραξη μερισμάτων ή άλλων εισοδημάτων, ο λογαριασμός δεσμευμένων καταθέσεων όπου υπάρχουν τα ποσά τα οποία δεσμεύει το Δημόσιο συνήθως στις τράπεζες π.χ. για την έκδοση εγγυητικών επιστολών κ.α. (Ράλλης, 2015).

Συνοπτικά υπάρχουν και απαιτήσεις από πληρωμές για λογαριασμό τρίτων, βραχυπρόθεσμα δάνεια, λοιποί χρεώστες, χρεώστες διάφοροι επισφαλείς και επίδικοι διάφοροι χρεώστες.

Στον λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα» ανήκουν τα αξιόγραφα τα οποία είναι έγγραφα ονομαστικά ή ανώνυμα που έχουν ορισμένο δικαίωμα και η μεταβίβαση του δικαιώματος προϋποθέτει πρώτα την κατοχή του τίτλου. Τα χρεόγραφα είναι ανώνυμα ή ονομαστικά έγγραφα που έχουν χρηματικό ποσό και είναι διαπραγματεύσιμα στο χρηματιστήριο ή εισάγονται προς διαπραγμάτευση όπου ρυθμίζεται η αξία τους η οποία είναι διαφορετική από την αξία που αναγράφεται πάνω στο χρεόγραφο (Ράλλης, 2015).

Επίσης αναφέρονται οι μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού, μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού και αντίστοιχα ή η μη εισηγμένες τους, οι μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εσωτερικού – εξωτερικού, οι ομολογίες Ελληνικών δανείων και οι ομολογίες αλλοδαπών δανείων οι οποίες παρακολουθούνται στο μητρώο χρεογράφων βάση τον αύξοντα αριθμό τους, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίου εξωτερικού και εσωτερικού, τα τραπεζικά ομόλογα, τα ομόλογα του Δημοσίου, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα λοιπά χρεόγραφα εσωτερικού και εξωτερικού, τα χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση και οι προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 35 «Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του Δημοσίου από τους υπαλλήλους οι οποίες είναι καταβολές ποσών που γίνονται από το Δημόσιο προς τους ιεραρχικά ανώτερους για κάποιο συγκεκριμένο έργο ή υπηρεσία. Οι υπολογαριασμοί του πρωτοβάθμιου 35 είναι προσωπικό – λογαριασμοί προς απόδοση και λοιποί συνεργάτες τρίτοι – λογαριασμοί προς απόδοση όπου χρεώνονται με τα ποσά που δίνει το Δημόσιο προς το προσωπικό του. Περεταίρω είναι οι λογαριασμοί πάγιες προκαταβολές, πιστώσεις υπέρ τρίτων όπου παρακολουθούνται οι πιστώσεις που υπάρχουν στις τράπεζες που αφορούν συνεργάτες του Δημοσίου και τελευταίος ο λογαριασμός υπόλογοι ενταλμάτων προ πληρωμής. Αξιοσημείωτο είναι ότι ο λογαριασμός 35 εμφανίζεται στον ισολογισμό στις απαιτήσεις με το τίτλο Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού» αφορά τους λογαριασμούς αυτούς που υπάρχουν στο τέλος κάθε χρήσης με σκοπό να τακτοποιηθούν τα έσοδα και τα έξοδα έτσι ώστε να εμφανίζονται στα αποτελέσματα του μόνο έσοδα

και έξοδα που είναι στην συγκεκριμένη χρήση με την τακτοποίηση τους πραγματοποιούνται τα πραγματικά ποσά του ισολογισμού καθώς και ημερομηνία λήξη της χρήσης (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 36 περιλαμβάνει τρεις υπολογαριασμούς τα έξοδα επόμενων χρήσεων όπου είναι τα έξοδα που πληρώνονται από το Δημόσιο μέσα στην χρήση αλλά ανήκουν στην επόμενη π.χ. ενοίκια, ασφάλιστρα κ.τ.λ., τα έσοδα χρήσης εισπρακτέα όπου ανήκουν στην τρέχουσα χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σε αυτή και επίσης εμφανίζουν το χαρακτηριστικό ότι δεν απαιτούνται κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσης.

Την επόμενη χρήση όπου πλέον θα είναι απαιτητά θα χρεωθούν άλλοι λογαριασμοί απαιτήσεων και ο συγκεκριμένος λογαριασμός θα κλείσει στην πίστωση. Επιπλέον ο τελευταίος λογαριασμός αγορές υπό παραλαβή δεν εμφανίζεται είναι δηλαδή κενός.

Στον ισολογισμό ο 36 εμφανίζεται στο Ενεργητικό με τίτλο Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού και περιλαμβάνει τους παραπάνω υπολογαριασμούς καθώς και τους λοιπούς μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού.

Στον 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» αναλύονται τα περιουσιακά στοιχεία του Δημοσίου δηλαδή τα μετρητά ή αυτά που σε σύντομο χρονικό διάστημα γίνονται μετρητά. Στην κατηγορία αυτή υπάρχουν οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμό όψεως, τα ληγμένα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως κ.α. (Ράλλης, 2015).

Άλλο ένα χαρακτηριστικό είναι ότι οι καταθέσεις προθεσμίας θεωρούνται και αυτές διαθέσιμα αφού η ανάληψη τους είναι πάντοτε διαθέσιμη αλλά στην περίπτωση που η ανάληψη για κάποιους λόγους είναι απαγορευτική τότε καταχωρούνται στον λογαριασμό 33.17 (Λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων). Το περιεχόμενο του λογαριασμού 38 αναλύεται στους δευτεροβάθμιους ταμείο, ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη, καταθέσεις όψεως σε €, καταθέσεις προθεσμίας σε €, καταθέσεις όψεως σε ξένο νόμισμα και καταθέσεις προθεσμίας σε ξένο νόμισμα (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός χρηματικά διαθέσιμα εμφανίζεται στον ισολογισμό στην κατηγορία κυκλοφορούν ενεργητικό στα διαθέσιμα.

Ο λογαριασμός 39 «Απαιτήσεις και διαθέσιμα άλλων κέντρων» έχει το ίδιο χαρακτηριστικό με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς που λήγουν σε 9. Στην περίπτωση που το Δημόσιο χρησιμοποιήσει τον λογαριασμό 39, τα κονδύλια του Ισολογισμού στο τέλος της χρήσης προσθέτονται και εμφανίζονται μαζί με τα άλλα κονδύλια των λογαριασμών από 30 έως 38 (Ράλλης, 2015).

3.1.4 Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Ομάδα 4^η Καθαρή θέση – Προβλέψεις- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

40 Κεφάλαιο

41 Αποθέματα/Διαφορές αναπροσαρμογής

42 Αποτελέσματα εις νέο

43 Επιχορηγήσεις επενδύσεων

44 Προβλέψεις

45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

46

47.....

48 Λογαριασμοί Συνδέσμου

49 Προβλέψεις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις άλλων κέντρων

Η ομάδα τέσσερα περιλαμβάνει τους λογαριασμούς Καθαρής Θέσης, Προβλέψεων, Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων και συνδέσμους με άλλα κέντρα. Σημαντικό είναι για το Δημόσιο η Καθαρή Θέση η οποία με βάση το διπλογραφικό σύστημα μπορεί να απεικονιστεί και να αναλυθεί με συγκεκριμένους υπολογισμούς.

Το ενεργητικό όπως γνωρίζουμε είναι το σύνολο όλων των περιουσιακών στοιχείων ενώ το σύνολο των υποχρεώσεων ίδιο και ξένο κεφάλαιο μπορεί να χαρακτηριστεί το παθητικό. Οι μεταβολές που μπορούν να γίνουν στα στοιχεία του ενεργητικού επηρεάζουν με τον ίδιο τρόπο τα στοιχεία του παθητικού. Αυτές οι αυξομειώσεις που

γίνονται στα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται και εγγράφονται από την Γενική Λογιστική με βάση το διπλογραφικό σύστημα το οποίο αποτελεί τον κύριο λόγο στην λογιστική επιστήμη.

Η καθαρή Θέση στο Δημόσιο περιλαμβάνει τους λογαριασμούς του καταβεβλημένου ιδίου κεφαλαίου, του κάθε είδους αποθεματικού, τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων και διάφορους διορθωτικούς λογαριασμούς που έχει η καθαρή θέση.

Με τους παρακάτω τύπους μπορούμε να προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα που έχει το ενεργητικό και τα ίδια κεφάλαια ώστε να ελέγξουμε αν όλα είναι σωστά καταγεγραμμένα (Ράλλης, 2015).

$$\begin{aligned} \text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} &= \text{ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ} + \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} \text{ ή} \\ \text{ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ} &= \text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} - \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} \end{aligned}$$

Ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο» είναι όλη η Καθαρή Περιουσία που έχει δημιουργηθεί στο Δημόσιο Τομέα. Στον συγκεκριμένο λογαριασμό δεν υπάρχουν έννοιες, λέξεις όπως αύξηση του κεφαλαίου, μείωση, κάλυψη, καταβολή και απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου. Οι λέξεις ισχύουν μόνο σε Ανώνυμες Εταιρίες και γενικότερα στις μεγάλες οντότητες (Ράλλης, 2015).

Το κεφάλαιο και συγκεκριμένα στους Ο.Τ.Α. είναι δείγμα της μακροχρόνιας ιστορίας που έχει ο κάθε δήμος ξεχωριστά η οποία όμως αντιστοιχεί στην διαφορά των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των χρηματικών διαθεσίμων από το σύνολο των υποχρεώσεων.

Ο λογαριασμός 41 «Αποθεματικά- Διαφορές αναπροσαρμογής» περιλαμβάνει τα αποθεματικά τα οποία όμως δεν συμπεριλαμβάνονται στον λογαριασμό 40. Πιο αναλυτικά τα αποθεματικά αυτά μπορεί να έχουν προέλθει από πλεονάσματα που έχουν δημιουργηθεί στο τέλος της χρήσης, από έκτακτα αποθεματικά, από κάλυψη τίτλων πάγιας περιουσίας και από διάφορες άλλες χορηγήσεις (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 41 παρουσιάζει και αναλύει τους εξής υπολογαριασμούς τακτικό αποθεματικό, τα νομοθετημένα αποθεματικά, τα ειδικά αποθεματικά, τα έκτακτα αποθεματικά και τα αποθεματικά για κάλυψη υποτιμήσεως τίτλων τα οποία σχηματίζονται από το καθαρό πλεόνασμα χρήσης χρεώνοντας τον λογαριασμό 88.99 «πλεόνασμα προς διάθεση».

Επιπλέον υπάρχουν οι δευτεροβάθμιοι, διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας τίτλων, διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων (υπεραξία), διαφορά αποτίμησης τίτλων της τρέχουσας αξίας τους και αποθεματικά από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων και λοιπών πάγιων στοιχείων όπου στον συγκεκριμένο λογαριασμό δεν παρακολουθούνται οι χρηματικές και λοιπές δωρεές διότι παρακολουθούνται στον λογαριασμό 75.10 «έσοδα από δωρεές κληροδοτήματα - κληροδοσίες» (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 42 «Αποτελέσματα εις νέο» είναι αρκετά ιδιαίτερος διότι σε αυτόν παρακολουθούνται τα αποτελέσματα που έχει κάθε οικονομικό έτος. Τα αποτελέσματα αυτά μπορεί να είναι ή πλεονασματικά ή ελλειμματικά. Πιο ιδιαίτερα ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 42.02 είναι τα πλεονάσματα εις νέο ο οποίος μεταφέρεται στον λογαριασμό 88.99 (πλεονάσματα προς διάθεση) το τελικό όμως ποσό που απομένετε σε αυτόν από το πλεόνασμα που έχει μείνει μετά την διάθεση (Ράλλης, 2015).

Ενώ ο δευτεροβάθμιος 42.01 «Έλλειμμα χρήσης εις νέο» λειτουργεί αντίστροφα από τον λογαριασμό 42.00 και το υπόλοιπο που εμφανίζεται παραμένει ακάλυπτο. Άλλοι επιπλέον υπολογαριασμοί είναι τα ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 43 «επιχορηγήσεις επενδύσεων» απεικονίζει χορηγούμενες επιχορηγήσεις που γίνονται προς τους φορείς του Δημοσίου που έχουν ως σκοπό την χρηματοδότηση παγίων στοιχείων ή παγίων κοινής χρήσης. Οι επιχορηγήσεις μπορεί να είναι μέσω τακτικού προϋπολογισμού ή μέσω προγράμματος δημόσιων επενδύσεων.

Τονίζουμε ότι οι επιχορηγήσεις οι οποίες έχουν δοθεί σε Δήμους και πρέπει να εξοφληθούν γίνονται μέσω του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων (Τ.Π.Δ.).

Επιπλέον υπάρχουν επιχορηγήσεις που έχουν προέλθει από την Ευρωπαϊκή Ένωση, επιχορηγήσεις από περιφερειακά προγράμματα και διάφορες χρηματοδοτήσεις έργων από Διεθνείς Οργανισμούς. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο λογαριασμός 43.99 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων που δεν απορροφήθηκαν- αντίθετος λογαριασμός» λειτουργεί ως αντίθετος και παρακολουθούνται σε αυτόν τα κονδύλια των επιχορηγήσεων τα οποία δεν έχουν απορροφηθεί και δεν έχουν επιστραφεί (Ράλλης, 2015).

Οι Προβλέψεις αναφέρονται στον λογαριασμό 44 και είναι οι κρατήσεις οι οποίες γίνονται για κάλυψη ζημιών ή ενδεχόμενης υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού. Οι κρατήσεις αυτές που γίνονται εκτελούνται κατά την διαδικασία κλεισίματος του ισολογισμού εις βάρος του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης.

Οι Προβλέψεις έχουν δυο κύριες κατηγορίες, τις προβλέψεις για κίνδυνους εκμετάλλευσης οι οποίες εμφανίζονται και χρεώνονται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεων», πιστώνοντας τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 44. Επίσης οι Προβλέψεις που γίνονται για την κάλυψη των εξόδων της χρήσης προορίζονται για να μην αυξηθούν τα έξοδα της ομάδας 6 (Ράλλης, 2015).

Η δεύτερη κατηγορία είναι οι Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους οι οποίες προορίζονται για την αντιμετώπιση έκτακτων ζημιών ή έκτακτων εξόδων τα οποία αν είχαν πραγματοποιηθεί θα είχαν καταχωρηθεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 81 και 82. Οι Προβλέψεις αυτές χρεώνουν τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» πιστώνοντας τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 4 και συγκεκριμένα από τον 44.10 έως τον 44.99 (Ράλλης, 2015).

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες της Μακροπρόθεσμες οι οποίες έχουν προθεσμία εξόφλησης μετά το τέλος της χρήσης και τις Βραχυπρόθεσμες οι οποίες έχουν ημερομηνία εξοφλήσεως ως το τέλος της χρήσης. Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις θα αναλυθούν στην υποενότητα (3.3.5) διότι ανήκουν στην ομάδα 5 ενώ οι Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αναλύονται στην ομάδα 4 και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 45 ο οποίος θα αναλυθεί παρακάτω (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 45 που είναι οι Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις έχουν το εξής χαρακτηριστικό μπορούν να μετατραπούν σε Βραχυπρόθεσμη Υποχρέωση η οποία μετατροπή παρακολουθείται διακεκριμένα στον Ισολογισμό.

Υπάρχουν Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις που είναι σε ξένο νόμισμα και πρέπει να έχουν αποτιμηθεί στο τέλος της χρήσης με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Μερικοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί μπορεί να είναι τα Ομολογιακά δάνεια σε €, Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν., δάνεια για κάλυψη λειτουργικών δαπανών, λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € και λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε Ξ.Ν..

Αναφορικά υπάρχουν οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 48 «Λογαριασμοί Συνδέσμου με άλλα κέντρα» και ο λογαριασμός 49 «Προβλέψεις- Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις άλλων κέντρων» (Ράλλης, 2015).

3.1.5 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Ομάδα 5^η Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

50 Προμηθευτές

51 Γραμμάτια Πληρωτέα

52 Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

53 Πιστωτές Διάφοροι

54 Υποχρεώσεις από φόρους

55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

56 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

57

58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής

59 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις άλλων κέντρων

Όπως αναφερθήκαμε και στην ομάδα 4 στον λογαριασμό 45 υπάρχει η δεύτερη κατηγορία που ονομάζεται Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις και ανήκει στην ομάδα 5. Είναι αυτές οι υποχρεώσεις οι οποίες πρέπει να εξοφλούνται σε μικρό χρονικό διάστημα δηλαδή μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης. Ένα μέρος μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων εμπεριέχεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις οι οποίες είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 50 αναφέρονται οι προμηθευτές όπου είναι σημαντικοί για το Δημόσιο και αποτελούν μεγάλο μέρος σε ότι αφορά τις διάφορες δοσοληψίες. Οι προμηθευτές με τους οποίους συναλλάσσεται το κράτος συντελεί στο να αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες (Ράλλης, 2015).

Παρακάτω αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού προμηθευτές:

- Προμηθευτές εσωτερικού
- Προμηθευτές εξωτερικού
- Ελληνικό Δημόσιο
- ΝΠΔΔ και Δημόσιες επιχειρήσεις
- Ο.Τ.Α
- Προμηθευτές εσωτερικού, λογαριασμός παγίων στοιχείων όπου παρακολουθούνται διάφορες δοσοληψίες με τους προμηθευτές ή κατασκευαστές παγίων στοιχείων για την απόκτηση ή κατασκευή παγίων στοιχείων
- Προκαταβολές σε προμηθευτές
- Προμηθευτές – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας όπου κάποιος Δημόσιος φορέας (π.χ. Ο.Τ.Α.) δίνει ποσό εγγύηση στους προμηθευτές για την επιστροφή των ειδών συσκευασίας και αναλαμβάνει την υποχρέωση να τα επιστρέψει.
- Προμηθευτές- παρακρατούμενες εγγυήσεις
- Προμηθευτές-αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας όπου εγγράφεται στις περιπτώσεις παραλαβής, επιστροφής ή είδη που είναι επιστρεπτέα σε ότι αφορά την συσκευασία.
- Τρίτοι λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογαριασμό τους, αυτός ο λογαριασμός χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων από ένα δημόσιο φορέα για λογαριασμό τρίτων. Επίσης χρησιμοποιείται σε σπάνιες περιπτώσεις.

Στον ανήκουν δευτεροβάθμιοι οι προκαταβολές σε προμηθευτές στις περιπτώσεις όπου δεν εκτελείται η παραγγελία στην οποία έχει δοθεί συγκεκριμένη προκαταβολή στον προμηθευτή, η προκαταβολή αυτή επιστρέφεται εξ ολοκλήρου από τον προμηθευτή (Ράλλης, 2015).

Στην περίπτωση που υπάρχουν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα χρεώνονται οι συναλλαγματικές διαφορές και πιστώνονται οι συναλλαγματικές διαφορές με διαφορετικό τριτοβάθμιο κωδικό του 81. Η κτήση παγίων στοιχείων χρεώνεται με το λογαριασμό 16.15 ενώ πιστώνονται οι συναλλαγματικές διαφορές. Σε ότι αφορά το λογαριασμό 50 εμφανίζεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις με τον τίτλο προμηθευτές (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 51 «Γραμμάτια πληρωτέα» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις του δημοσίου οι οποίες αποτελούνται από τίτλους συναλλαγματικών γραμματίων σε διαταγή ή και υποσχετικών. Οι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 51 αναλύονται παρακάτω (Ράλλης, 2015):

- Γραμμάτια πληρωτέα σε €
- Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.
- Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε €
- Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.
- Υποσχετικές πληρωμές σε €
- Υποσχετικές πληρωμές σε Ξ.Ν.
- Μη δεδουλευμένοι τόκοι υποσχετικών σε €
- Μη δεδουλευμένοι τόκοι υποσχετικών σε Ξ.Ν.

Σε ότι αφορά τις εγγραφές στη περίπτωση που υπογράφεται κάποιος τίτλος ή την αποδοχή αυτού χρεώνεται ο λογαριασμός των προμηθευτών ή πιστωτών και πιστώνεται ο λογαριασμός γραμμάτια πληρωτέα. Επιπλέον, ο λογαριασμός γραμμάτια πληρωτέα χρεώνεται όταν πληρώνονται οι τίτλοι ενώ στην ίδια εγγραφή πιστώνεται ο υπολογαριασμός των χρηματικών διαθεσίμων.

Όταν υπάρχουν συναλλαγματικές διαφορές στην εξόφληση των συναλλαγματικών γραμματίων σε διαταγή ή υπόσχεση σε ξένο νόμισμα καθώς επίσης και η αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσης ισχύει σε αυτή τη περίπτωση ότι προαναφέραμε για το λο-

γαριασμό προμηθευτές. Στους λογαριασμούς 51.03, 51.04, 51.92 και 51.93 αποτυπώνονται οι τόκοι οι οποίοι καταγράφονται στο τέλος της χρήσης και χρησιμοποιούνται στους παραπάνω τίτλους. Στον ισολογισμό ο λογαριασμός 51 εμφανίζεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Ράλλης, 2015).

Σε ότι αφορά το λογαριασμό 52 «Τράπεζες - Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις ενός δημοσίου φορέα από βραχυπρόθεσμες χρηματοδοτήσεις τραπεζών και άλλους πιστωτικούς οργανισμούς. Παρακάτω αναλύονται οι κυριότεροι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 52 (Ράλλης, 2015):

- Τράπεζες εσωτερικού
- Τράπεζες εξωτερικού
- Λυπεί πιστωτικοί οργανισμοί

Οι ανωτέρω λογαριασμοί πιστώνονται όταν υπάρχει χορήγηση δανείων και χρεώνονται όταν υπάρχει εξόφληση με πίστωση όμως των χρηματικών διαθεσίμων. Στην περίπτωση που υπάρχουν χρεωστικοί τόκοι λογαριάζονται στη χρέωση του λογαριασμού 65 ενώ σε πίστωση εγγράφεται ο λογαριασμός 52.

Ο λογαριασμός 52 εμφανίζεται στον ισολογισμό σαν κονδύλι στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις με τίτλο τράπεζες – λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 53 «Πιστωτές Διάφοροι» αναφέρονται οι λογαριασμοί οι οποίοι εντάσσονται σε κατηγορίες διαφορετικών υποχρεώσεων από ότι γενικά ισχύει στις υποχρεώσεις.

Στον ισολογισμό ο λογαριασμός 53 εμφανίζεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις με την ονομασία πιστωτές διάφοροι. Σημαντικό είναι να τονιστεί ότι οι υπολογαριασμός 53.17 και 53.18 που εμφανίζονται στη κατηγορία συγκεκριμένων υποχρεώσεων έχουν τίτλο μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση (Ράλλης, 2015).

Ένας από τους σημαντικότερους λογαριασμούς της ομάδας 5 είναι ο λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη». Στον λογαριασμό αυτό αναλύονται οι υπο-

χρεώσεις ενός δημοσίου φορέα (π.χ. Ο.Τ.Α.) που έχει υποχρεώσεις από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Το Δημόσιο σε ότι αφορά τους φόρους και τα τέλη είναι έσοδα όπως φόροι που εισπράττει το κράτος από τους πολίτες ενώ άλλοτε είναι έξοδα όταν το Δημόσιο έχει την υποχρέωση να αγοράσει κάποιο μηχάνημα. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός εμφανίζεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις με τον τίτλο υποχρεώσεις – τέλη.

Οι ασφαλιστικοί οργανισμοί όπου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 55 είναι υποχρεώσεις του Δημοσίου προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς για εργοδοτικές εισφορές και κρατήσεις που προέρχονται από τη μισθοδοσία του προσωπικού. Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 56 « Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού» αναφέρεται η χρονική τακτοποίηση και η αναμόρφωση των εσόδων και των εξόδων κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού τέλος χρήσης. Οι υπολογαριασμοί της κατηγορίας 56 είναι τα Έσοδα επόμενων χρήσεων όπου σε αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην τρέχουσα χρήση τα οποία όμως αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις. Αυτός ο λογαριασμός έχει παρόμοια ερμηνεία με το λογαριασμό 36 (έξοδα επόμενων χρήσεων). Δηλαδή μπορεί να πιστωθεί είτε με την είσπραξη των εσόδων στη χρήση είτε στο τέλος της χρήσης με χρέωση όμως τον λογαριασμό των εσόδων (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός Έξοδα χρήσης δουλευμένα αφορούν την χρήση που θα κλείσει αλλά δεν πληρώθηκαν εντός της χρήσης αυτής επειδή δεν απαιτούνται από αυτούς τους οποίους συναλλάσσονται και για το λόγο αυτό δεν θεωρείται σωστό να φαίνονται στη πίστωση των λογαριασμών των υποχρεώσεων δηλαδή του λογαριασμού 50 ή 53.

Οι πωλήσεις ανεγειρομένων οικοδομών, υπό διακανονισμούς ο οποίος απευθύνεται κυρίως σε τεχνικές επιχειρήσεις και όταν πωλείται ημιτελές κτίριο με βάση το συμβολαιογραφικό έγγραφο τότε χρεώνεται ο λογαριασμός πελάτες και πιστώνεται ο οικείος λογαριασμός. Εν συνεχεία στον οικείο λογαριασμό γίνονται οι μεταφορές των

ποσών στον λογαριασμό 71. Τελευταίο η εμφάνιση του λογαριασμού 56 στον ισολογισμό εμφανίζεται σε μια ιδιαίτερη κατηγορία παθητικού (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 58 «Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» χρησιμοποιείται για την εύρεση των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων και στη περίπτωση όπου δε λειτουργεί η αναλυτική λογιστική στο δημόσιο αλλά και όταν λειτουργεί αυτή. Με αυτό τον τρόπο ελέγχεται η χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών αγορών, εσόδων, εξόδων. Τονίζεται ότι ο παραπάνω λογαριασμός δεν ανήκει στη κατηγορία του να τηρείται υποχρεωτικά.

Η λειτουργία του λογαριασμού αυτού είναι ότι αναλύεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς και αναλύεται από τον 58.20 έως το 58.84. Μέσα στους λογαριασμούς αυτούς είναι κάποιοι λογαριασμοί των ομάδων 2, 6, 7 και 8. Καταληκτικά οι λογαριασμοί των παραπάνω ομάδων αναλύονται στο δευτεροβάθμιο όπου τα τελευταία ψηφία καταλήγουν σε 99.

Τέλος ο λογαριασμός 59 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις άλλων κέντρων» έχει παρόμοια κατάληξη με τους λογαριασμούς των ομάδων που λήγουν σε 9 (Ράλλης, 2015).

3.1.6 Οργανικά έξοδα κατά είδος

Ομάδα 6^η Οργανικά έξοδα κατά είδος

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων και αιρετών αρχόντων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι-τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις παγίων

67 Παροχές Χορηγίες Επιχορηγήσεις Επιδοτήσεις

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεων

69 Οργανικά έξοδα κατά είδος άλλων κέντρων

Στην ομάδα 6 εντάσσονται όλοι οι λογαριασμοί εξόδων και είναι αρκετά σημαντική για το λογιστικό σύστημα για το λόγο ότι ο συνδυασμός της με την ομάδα 7 (λογαριασμοί εσόδων) προσδιορίζουν το οργανικό αποτέλεσμα για κάθε οικονομική μονάδα σε κάθε οικονομικό έτος (Ράλλης, 2015).

Υπάρχουν τρεις εννοιολογικοί χαρακτηρισμοί που μπορούν να θεωρηθούν για το τι είναι έξοδο. Ως έξοδο ορίζεται το κάθε χρηματικό ποσό που δίνεται για τη πραγματοποίηση κάποιου αντίστοιχου εσόδου. Επίσης έξοδο μπορούμε να πούμε ότι είναι η ανάλωση που γίνεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση και την επέκταση των εσόδων. Δηλαδή με λίγα λόγια έξοδο είναι η χρησιμότητα κάποιου τομέα για να πραγματοποιηθεί μια ανάγκη. Όμως για να πραγματοποιηθεί ένα έξοδο πρέπει να έχει γίνει πρώτα η διενέργεια της δαπάνης (Ράλλης, 2015).

Επιπλέον, το κόστος είναι και αυτό ένα έξοδο το οποίο όμως γίνεται για την απόκτηση κάποιων αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν ως σκοπό να επεκτείνουν την πηγή των εσόδων. Η πηγή των εσόδων που θα μεγιστοποιηθεί μπορεί να γίνει από διάφορες πωλήσεις.

Τα έξοδα μπορούν να διακριθούν σε τέσσερις βασικές κατηγορίες οι οποίες μας δίνουν τον ακριβή τρόπο για να ξεχωρίζουμε το τι είναι και που εντάσσονται τα έξοδα που πραγματοποιεί το Δημόσιο. Οι τέσσερις βασικές κατηγορίες είναι (Ράλλης, 2015):

1. **Οργανικά έξοδα:** Είναι εκείνα τα οποία γίνονται στην καθημερινή λειτουργία του Δημοσίου (π.χ. ενοίκια).
2. **Ανόργανα έξοδα:** Είναι εκείνα τα οποία γίνονται σε έκτακτο χρονικό διάστημα (π.χ. αντικατάσταση κάποιου μηχανήματος)
3. **Ομαλά έξοδα:** Είναι το έξοδο το οποίο συνδέεται με το οργανικό έξοδο και ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας
4. **Ανώμαλο έξοδο:** Είναι το πιο σημαντικό έξοδο διότι δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος επειδή δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με τη λειτουργία

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

την οποία πρέπει να γίνει. Το έξοδο αυτό κρίνεται ότι εμφανίζει την πιο έντονη και έκτακτη μη οργανική ζημιά. Τέτοιου είδους έξοδα μπορούν χαρακτηριστεί οι προσαυξήσεις των φόρων, οι ποινικές ρήτρες, οι απόλυες από πυρκαγιές κ.λπ.

Τα έξοδα για να φτάσουν στο σημείο πληρωμής τους πρέπει πρώτα να προηγηθούν φάσεις οι οποίες θα δείχνουν την δημιουργία των εξόδων και αναλύονται με τον εξής τρόπο: Τα έξοδα πρώτα προϋπολογίζονται μετά αναλαμβάνονται ύστερα ενταλματοποιούνται και τέλος πληρώνονται.

Παρακάτω θα αναλυθούν όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 6 και αντίστοιχα και οι δευτεροβάθμιοι τους.

Αρχικώς λογαριασμός είναι ο λογαριασμός 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» στον οποίο εγγράφονται και παρακολουθούνται οι αμοιβές προσωπικού είτε το προσωπικό είναι μόνιμο είτε είναι έκτακτο είτε είναι με σύμβαση αορίστου χρόνου. Οι αμοιβές προσωπικού είναι οι αποδοχές, οι εργοδοτικές εισφορές, οι αποζημιώσεις όταν αποχωρούν οι υπάλληλοι κ.α. (Ράλλης, 2015)

Για την καλύτερη κατανόηση της καταγραφής των κινήσεων της μισθοδοσίας ο παρακάτω πίνακας δείχνει την συγκεκριμένη ροή ως παράδειγμα για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΕΩΝ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ)	ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ	ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟ- ΓΙΣΤΙΚΗΣ
1 ^η Προϋπολογίζεται το σύνολο της πίστωσης της μισθοδοσίας	ΝΑΙ	ΟΧΙ
2 ^η Δέσμευση του συνόλου της πίστωσης της μισθοδοσίας	ΝΑΙ <u>χρέωση</u> Αναληφθείσες υπο- χρεώσεις δαπανών <u>πίστωση</u> Εκτέλεσης προϋπολογισμού εξόδων	ΟΧΙ
3 ^η Έκδοση μισθοδοτικής κα- τάστασης	ΟΧΙ	ΝΑΙ 60.01.03 Αμοιβές προσωπικού 60.05 Εργοδοτικές εισφορές 55.00 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί 54.03 Φόροι -Τέλη

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

		53.00 Αποδοχές πληρωτέες
4^η Έκδοση εντάλματος	ΝΑΙ <u>χρέωση</u> Εντάλματος δαπανών <u>πίστωση</u> Αναληφθείσες υπο- χρεώσεις για δαπάνες	-
5^η Εξόφληση εντάλματος μισθοδοσίας	ΝΑΙ <u>Χρέωση</u> Πραγματοποιηθέντα έξοδα <u>πίστωση</u> Ενταλματοποιημένες δαπάνες	ΝΑΙ 53.00 Αποδοχές πληρωτέες 38.03 Χρηματικά διαθέσιμα
6^η Βεβαίωση κρατήσεων	ΝΑΙ <u>χρέωση</u> Εκτελεσθέντα έσοδα <u>πίστωση</u> Βεβαιωθέντα έσοδα	ΟΧΙ
7^η Απόδοση κρατήσεων	ΝΑΙ <u>χρέωση</u> Πραγματοποιηθέντα έσοδα <u>πίστωση</u> Ενταλματοποιημένες δαπάνες	ΝΑΙ 55.00 Ασφαλιστικοί οργανισμοί 54.03 Φόροι – Τέλη 38.03 Καταθέσεις όψεως

Πίνακας 2 - 1. Ράλλης, Η Λογιστική των Ο.Τ.Α.

Οι πιο βασικοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του λογαριασμού 60 είναι:

- Αποδοχές μόνιμων υπαλλήλων
- Αποδοχές τακτικών υπαλλήλων με σύμβαση αορίστου χρόνου
- Αποδοχές υπαλλήλων ειδικών θέσεων
- Αποδοχές έκτακτων υπαλλήλων
- Εργοδοτικές εισφορές
- Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού
- Δαπάνες πρόσληψης, εκπαίδευσης και επιμόρφωσης προσωπικού

Άρα από τις παραπάνω κατηγορίες των δευτεροβαθμίων μπορούμε να διακρίνουμε ότι οι υπάλληλοι κατηγοριοποιούνται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες (Ράλλης, 2015):

1. Μόνιμοι υπάλληλοι
2. Τακτικοί υπάλληλοι με σύμβαση αορίστου χρόνου
3. Υπάλληλοι ειδικών θέσεων
4. Έκτακτοι υπάλληλοι (επί σύμβαση, ημερομίσθιοι, ωρομίσθιοι)

Στον λογαριασμό 61 «Αμοιβές και έξοδα αιρετών αρχόντων και τρίτων» περιλαμβάνονται και παρακολουθούνται κάθε είδος δαπάνης που γίνεται από τρίτους οι οποίοι όμως δεν έχουν σχέση εξαρτημένης απασχόλησης με το Δημόσιο (Ράλλης, 2015).

Ο 61 και αυτός με τη σειρά του έχει βασικούς υπολογαριασμούς οι οποίοι αναλύονται ως εξής:

- Αμοιβές νομικών και συμβολαιογράφων
- Αμοιβές μεταφραστών
- Αμοιβές καλλιτεχνών
- Λοιπές αμοιβές νομικών προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου
- Δικαιώματα ΔΕΗ και τρίτων από είσπραξη τελών και φόρων
- Λοιπά έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης

Ο λογαριασμός 62 αφορά τις Παροχές τρίτων και με βάση τους δευτεροβάθμιους του μπορούν να καταχωρηθούν σε διάφορες κατηγορίες όπως έξοδα σε παροχές κοινής ωφέλειας (Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ε.Υ.Δ.Α.Π.), μισθώματα παγίων στοιχείων, κόστος επισκευής και συντήρησης παγίων στοιχείων κ.α.

Με βάση τα παραπάνω οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 62 μπορούν να αναλυθούν σε ταχυδρομικά τέλη, λοιπές επικοινωνίες, μισθώματα κτιρίων – τεχνικών έργων ακινήτων, μισθώματα μεταφορικών μέσων, ασφάλιστρα, επισκευή και συντήρηση αγαθών διαρκούς χρήσης από τρίτους, φωτισμός και κίνηση με ηλεκτρισμό ή φωταέριο για δικές τους υπηρεσίες και ως τέλος είναι οι δαπάνες καθαρισμού γραφείων (Ράλλης, 2015).

Όσο αφορά το λογαριασμό 63 «Φόροι τέλη» καταχωρούνται και εγγράφονται όλοι οι φόροι και όλα τα τέλη οι οποίοι αφορούν τον κάθε ξεχωριστό φορέα που έχει το Δημόσιο. Στον συγκεκριμένο λογαριασμό καταχωρείται ο φόρος εισοδήματος, διάφοροι φόροι τέλη, προϋπολογιζόμενοι – προπληρωμένοι φόροι κ.α. Όμως είναι απαραίτητο να τονιστεί ότι σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ. σε αυτόν το λογαριασμό δε καταχωρούνται οι φόροι που αφορούν προηγούμενες χρήσεις, το χαρτόσημο μισθοδοσίας, το χαρτόσημο δαπανών και τα φορολογικά πρόστιμα (Ράλλης, 2015).

Στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς 63.00.00 «Φόροι χρεογράφων», ο 63.00.11 «Φόροι τόκων» και ο 63.00.12 «Λοιποί φόροι» καταχωρούνται τα ποσά που έχουν

χρεωθεί στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι» ο οποίος λογαριασμός αφορά έσοδα από χρεόγραφα ή τόκους.

Ο λογαριασμός 64 «Διάφορα έξοδα» καταχωρούνται όλα τα έξοδα τα οποία δεν ήταν δυνατόν λόγο περιεχομένου να καταχωρηθούν στους λοιπούς λογαριασμούς της ομάδας 6. Τα διάφορα έξοδα μπορεί να είναι έξοδα για μεταφορικά, για συνδρομές, για γραφική ύλη, για δαπάνες προβολής και διαφημίσεις, για υλικά άμεσης ανάλωσης και έξοδα όπως για ταξίδια και διάφορες εκθέσεις (Ράλλης, 2015).

Μερικοί υπολογαριασμοί είναι τα έξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων, έξοδα διαφήμισης – δημοσίευσης, δαπάνες εκθέσεων στο εσωτερικό και εξωτερικό, συνδρομές σε περιοδικά, εφημερίδες και ηλεκτρονικά μέσα, δικαστικά έξοδα εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων ή συμβιβαστικών πράξεων (Ράλλης, 2015).

Οι τόκοι και συναφή έξοδα ανήκουν στον λογαριασμό 65 στον οποίο παρακολουθούνται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα όπου υπάρχουν στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών δαπανών. Υπάρχουν εννέα κυριότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι αναλύονται ως εξής (Ράλλης, 2015):

- Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων
- Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων δανείων
- Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Ειδικός φόρος τραπεζών εργασιών και χαρτόσημων συμβάσεων δανείων
- Έξοδα εμπράγματων και λοιπών ασφαλειών δανείων και χρηματοδοτήσεων και συμβολαιογραφικά
- Προμήθειες εγγυητικών επιστολών
- Λοιποί τόκοι και έξοδα
- Αμοιβές και προμήθειες τρίτων
- Προϋπολογισμένη, προπληρωμένοι τόκοι

Στον λογαριασμό 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» εγγράφονται οι αποσβέσεις που επιβαρύνουν τις βασικές λειτουργίες και είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος. Οι αποσβέσεις αυτές παρουσιάζονται και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Κ.Α.Χ.).

Στον λογαριασμό 67 «Παροχές – χορηγίες – επιχορηγήσεις και δωρεές» καταχωρούνται σε αυτόν επιδοτήσεις, εμβάσματα, παραχωρήσεις πάγιων στοιχείων, χορηγήσεις για εθνικούς, κοινωνικούς, εκπαιδευτικούς σκοπούς.

Πρέπει να τονιστεί και να σημειωθεί ότι στον παρόντα λογαριασμό δεν καταχωρούνται οι συμμετοχές σε αυξήσεις κεφαλαίου δημοτικών επιχειρήσεων οι οποίες λογαριάζονται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 18 της ομάδας 1 και τις συνδρομές σε δημοτικές επιχειρήσεις οι οποίες λογαριάζονται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 64.

Ως τελευταίο μπορεί να σημειωθεί ότι ο λογαριασμός αυτός δεν παρακολουθείται από τα Ε.Γ.Λ.Σ. (δηλαδή παρακολουθείται μόνο στους Ο.Τ.Α.) και υπάρχει ως κενός (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» παρακολουθούνται οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, οι λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, οι προβλέψεις για υποτίμηση τίτλων πάγιας επένδυσης και τις προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων.

Οι λογαριασμοί αποζημίωση προσωπικού και λοιπών προβλέψεων χρεώνονται με πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ενώ οι λογαριασμοί για την υποτίμηση χρεογράφων και τίτλων πάγιας επένδυσης χρεώνονται με πίστωση των αντίθετων λογαριασμών 18 και 34.

Η ομάδα 6 ως τελευταίο λογαριασμό έχει των 69 «Οργανικά έξοδα κατά είδος άλλων κέντρων» ο οποίος λειτουργεί σαν το λογαριασμό 19 της ομάδας 1 και στην περίπτωση που γίνει η χρήση του συναθροίζεται και εμφανίζεται με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών από 60 έως 68 (Ράλλης, 2015).

3.1.7 Οργανικά έσοδα κατά είδος

Ομάδα 7^η Οργανικά έσοδα κατά είδος

70 Πωλήσεις αγαθών και λοιπών αποθεμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων

72 Έσοδα από φόρους, τέλη, εισφορές πρόστιμα και προσαυξήσεις

- 73 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών
- 74 Έσοδα επιχορηγήσεων
- 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- 76 Έσοδα κεφαλαίων
- 77
- 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
- 79 Οργανικά έσοδα κατά είδος άλλων κέντρων

Σε ότι αφορά τις πωλήσεις και ιδιαίτερα τα έσοδα που προέρχονται από πωλήσεις αποθεμάτων θεωρείται ως η σύμβαση στην οποία ο πωλητής είναι υποχρεωμένος να δώσει απόθεμα ή ένα οποιοδήποτε πράγμα το οποίο έχει και να το παραδώσει στον αγοραστή, ενώ με τη σειρά του ο αγοραστής θα πληρώσει το τίμημα που προκύπτει (Ράλλης, 2015).

Σε ότι αφορά τα παραστατικά πώλησης προς το Ελληνικό Δημόσιο (περιφέρειες, νομαρχίες, δήμοι, κοινότητες και λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου) δεν υποχρεούνται να εκδώσουν τιμολόγιο για τις δραστηριότητες τους, έστω και αν από αυτές τις δραστηριότητες εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις. Δηλαδή όταν ασκούν δημόσια εξουσία. Όμως υπό διαφορετικές συνθήκες εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης σε περιπτώσεις χονδρικής πώλησης για διακίνηση πραγμάτων ή υπηρεσιών (Παραστατικά πωλήσεων – Τιμολόγια & Αποδείξεις, 11 Ιανουαρίου 2018 ΝΟΜΟΣ 4308/2014).

Ο λογαριασμός 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων» αναφέρονται υπολογαριασμοί του οικείου λογαριασμού οι οποίοι έχουν κωδικό 70.00 έως 70.99 που εκεί παρακολουθούνται τα εμπορεύματα τα οποία πωλούνται χωρίς καμία επεξεργασία. Συνήθως ο λογαριασμός αυτός εμφανίζεται περισσότερο σε άλλου είδους επιχειρήσεις. Φυσικά η καθαρή αξία πώλησης προκύπτει αφού αφαιρεθούν οι εκπτώσεις και επιστροφές.

Ο λογαριασμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός από τα Ε.Γ.Λ.Σ. ενώ εμφανίζεται στο λογαριασμό 72 με την ονομασία «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστων υλικών».

Στη περίπτωση όπου καταστραφεί ή κλαπεί απόθεμα καταχωρείται ο λογαριασμός 70.92.40 ο οποίος μέσω του 90.07 μεταφέρεται στη πίστωση του αντίστοιχου υπολογαριασμού 96 (Έσοδα – μεικτά αποτελέσματα), ενώ στη χρέωση μεταφέρεται το κόστος καταστροφής των αποθεμάτων από την αποθήκη και γράφεται στο λογαριασμό 94 που θα προσδιοριστεί το αποτέλεσμα στον λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης». Η παραπάνω εγγραφή ισχύει στη περίπτωση όπου εισπράττεται από ασφαλιστική αποζημίωση (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 71 «Πωλήσεις προϊόντων» χρησιμοποιείται σπάνια και οι κύριοι δευτεροβάθμιοι του είναι:

- Έσοδα από διάθεση δασικών προϊόντων του Δημοσίου
- Έσοδα πωλήσεων πόσιμων και μη ιαματικών υδάτων
- Λοιπά έσοδα από την εμπορία πόσιμων υδάτων
- Επιστροφές πωλήσεων
- Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων
- Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
- Εκπτώσεις πωλήσεων
- Προϋπολογισμένες πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

Στον λογαριασμό 72 «Έσοδα από φόρους - εισφορές – πρόστιμα – προσ αυξήσεις» εμπεριέχονται οι κυριότεροι υπολογαριασμοί του λογαριασμού αυτού (Ράλλης, 2015).

- Φόροι αυτοτελής
- Φόροι προσθέτει
- Εισφορές

Στον λογαριασμό 73 «Έσοδα από τέλη και δικαιώματα (παροχή υπηρεσιών)» στον οποίο παρακολουθούνται τα έσοδα ενός δημοσίου φορέα κυρίως από παροχή υπηρεσιών. Ο κυριότερος υπολογαριασμός είναι έσοδα από υπηρεσίες καθαριότητας και ηλεκτροφωτισμού.

Στον λογαριασμό 74 ανήκουν τα έσοδα από επιχορηγήσεις οι οποίες αναφέρονται ως τακτικές επιχορηγήσεις για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών που στοχεύουν στην ασφάλεια και την καλύτερευση των πολιτών (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 75 «Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες και δωρεές» παρακολουθούνται έσοδα που πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες. Επίσης ως υπολογαριασμοί αναφέρονται τα προϊόντα δωρεών και τα έσοδα κληρονομίας και κληροδοσίας.

Ο λογαριασμός 76 «Έσοδα κεφαλαίων» εντάσσονται τα έσοδα που προέρχονται οι τόκοι καταθέσεων δανείων, τα μερίσματα, τα τοκομερίδια από κινητές αξίες του κράτους και Ν.Π.Δ.Δ. και έσοδα από πώληση τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων.

Στον λογαριασμό 78 η ιδιοπαραγωγή παγίων – γενικά έσοδα αναφέρονται οι υπολογαριασμοί της ιδιοπαραγωγής και της βελτίωσης των παγίων στοιχείων, της ιδιοχρησης και βελτίωσης παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσης και της λογιστικοποίησης της διαφοράς αποτίμησης τίτλων πάγιας επένδυσης (Ράλλης, 2015).

3.2 Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

Ομάδα 8^η Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

80 Γενική εκμετάλλευση

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

86 Αποτελέσματα χρήσεως

87

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

89 Ισολογισμός

Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί ουσίας όπως τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, τα έξοδα και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (Ράλλης, 2015).

Επίσης περιλαμβάνονται οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί προσδιορισμού όπως ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης, τα μη προσδιοριστικά έσοδα και έξοδα και τα τελικά ολικά αποτελέσματα χρήσης και διάθεσης.

Ένας ακόμα λογαριασμός που περιλαμβάνεται στην ομάδα 8 είναι ο λογαριασμός κλεισίματος ισολογισμού που στον οποίο οι υπολογαριασμοί του είναι μόνο για τις εγγραφές κλεισίματος ή ανοίγματος στο τέλος και την αρχή του κάθε οικονομικού έτους (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 80 «Γενική εκμετάλλευση» καταρτίζεται μόνο στο τέλος της χρήσης. Επίσης πρέπει να τονιστεί ότι ο λογαριασμός αυτός δεν δημοσιοποιείται όπως δημοσιοποιείται ο ισολογισμός ή κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Ο λογαριασμός αυτός είναι ο πιο κύριος διότι δίνει αρκετές χρήσιμες πληροφορίες οι οποίες δεν εμφανίζονται σε άλλες οικονομικές καταστάσεις (Ράλλης, 2015).

Επιπλέον, με λογιστικές εγγραφές μεταφέρονται τα ποσά των ομάδων 2, 6 και 7 με σκοπό να λογαριαστεί το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (κέρδος ή ζημιά). Το αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει είναι το συνολικό οργανικό αποτέλεσμα γιατί τα έσοδα ή τα έξοδα που συμπεριλαμβάνονται σε αυτόν είναι τα δουλεμένα και τα οργανικά που έχουν γίνει από τακτικές δραστηριότητες.

Μερικοί από τους κυριότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς είναι:

- Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης
- Μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης ο οποίος χρεώνεται με το έλλειμμα εκμετάλλευσης και πιστώνεται με το πλεόνασμα εκμετάλλευσης
- Έξοδα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων

- Έσοδα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι δαπάνες της ομάδας 6 οι οποίες κατανέμονται στους παραπάνω υπολογαριασμούς προϋποθέτουν την κατάρτιση φύλλου μερισμού. Οι λογαριασμοί 80.98 «Έξοδα και έσοδα κύριας δραστηριότητας» και 80.99 «Έξοδα και έσοδα παρεπόμενων δραστηριοτήτων» στοχεύουν στον προσδιορισμό της γενικής λογιστικής όταν όμως δεν τηρείται η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευση (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» τηρείται ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός έκτακτα και ανόργανα έξοδα του οποίου οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις, οι καταπτώσεις εγγυήσεων, ρητρών, κλοπών, χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι υπερημερίας και οι προσαυξήσεις εισφορών και ασφαλιστικών ταμείων (Ράλλης, 2015).

Επιπλέον, τηρείται ο λογαριασμός έκτακτα και ανόργανα έσοδα στον οποίο συμπεριλαμβάνονται οι υπολογαριασμοί όπως καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών, οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, οι αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων, τα έσοδα από παραγραφή απαιτήσεων τρίτων και τα διάφορα έκτακτα έσοδα. Άλλοι δύο δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί είναι οι έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα κέρδη.

Τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων ανήκουν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 82 στον οποίο εγγράφονται τα έξοδα και τα έσοδα τα οποία να μην έχουν γίνει μέσα στη χρήση ο χρόνος τους όμως και η αιτία που δημιουργήθηκαν αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Οι πιο κύριοι σημαντικοί υπολογαριασμοί του πρωτοβαθμίου 82 είναι έξοδα προηγούμενων χρήσεων, έσοδα προηγούμενων χρήσεων, έσοδα από δωρεές, κληρονομίες κληροδοσίες και έσοδα από επιστροφές αχρεωστίτων εισπραχθέντων λοιπών εσόδων (Ράλλης, 2015).

Στον λογαριασμό 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» ο οποίος λογαριασμός λογιστικοποιείται όπως λειτουργεί ο λογαριασμός 44 προβλέψεις. Στους υπολογαριασμούς του συγκεκριμένου λογαριασμού περιλαμβάνονται:

- Οι προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων

- Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια
- Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
- Οι προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

Όπως λειτουργεί ο 83 έτσι λειτουργεί και ο 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» δηλαδή συλλειτουργεί και αυτός με αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 44.

Οι δύο και οι πιο κυριότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του συγκεκριμένου λογαριασμού είναι τα έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους. Στον λογαριασμό έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων καταγράφονται οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων. Ενώ στον λογαριασμό έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους καταγράφονται σε αυτόν προβλέψεις οι οποίες έχουν δημιουργηθεί στο παρελθόν (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» συλλειτουργεί με τους λογαριασμούς του 66 όμως ο λογαριασμός αυτός εγγράφεται μόνο για τις πρόσθετες αποσβέσεις (Ράλλης, 2015).

Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» εγγράφεται στο τέλος της χρήσης και είναι απαραίτητος για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων.

Στον λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» συγκεντρώνονται τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης, το πλεόνασμα ή τα πλεονάσματα της προηγούμενης χρήσης, το έλλειμμα ή τα ελλείμματα της προηγούμενης χρήσης και τα προς διάθεση αποθεματικά. Στον λογαριασμό αυτό προσδιορίζονται τα πλεονάσματα προς διάθεση ή το έλλειμμα εις νέο.

Τέλος ο λογαριασμός 89 «Ισολογισμός» εγγράφεται μόνο στο τέλος της χρήσης διότι τότε καταρτίζεται υποχρεωτικά και ο ισολογισμός. Υπάρχουν δύο δευτεροβάθ-

μοι λογαριασμοί που γίνονται κατά το άνοιγμα και το κλείσιμο της χρήσης. Ο ισολογισμός ανοίγματος χρήσης είναι ο λογαριασμός 89.00 στον οποίο πιστώνονται οι ομάδες 0,1,2,3,4 και 5 ενώ χρεώνονται τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του ισολογισμού. Αφού έχει διενεργηθεί η παραπάνω εγγραφή ο λογαριασμός αυτός μηδενίζεται (Ράλλης, 2015).

Ο ισολογισμός κλεισίματος χρήσης είναι ο λογαριασμός 89.01 και λειτουργεί αντίστροφα από τον 89.00.

3.3 Λογαριασμοί τάξεως

Ομάδα 0 (10^η) Λογαριασμοί τάξεως

00.....

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού

03 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων εμπράγματων και αμφοτεροβαρών συμβάσεων

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (χρεωστικοί)

05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί παθητικού

07 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων εμπράγματων και αμφοτεροβαρών συμβάσεων

08 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών (παθητικοί)

09 Λογαριασμοί τάξεως υποκαταστημάτων άλλων κέντρων

Στην ομάδα 10 υπάρχουν λογαριασμοί τάξεως όπου είναι ζεύγη λογαριασμών οι οποίοι δίνουν σημαντικές πληροφορίες και στοιχεία. Επίσης εμφανίζουν σημαντική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και απεικονίζουν λογιστικά γεγονότα. Η λογιστική αυτή ομάδα είναι αυτόνομη και οι υπολογαριασμοί που έχει λειτουργούν πάντα

μαζί κατά ζεύγη. Σημαντικό είναι να σημειωθεί ότι οι λογαριασμοί 02 και 06 που αναπτύσσονται στον προϋπολογισμό εντάσσονται στην ομάδα 10 (Ράλλης, 2015).

Η ομάδα τάξεως εμφανίζεται στον ισολογισμό σε ένα ιδιαίτερο σημείο του ενεργητικού και του παθητικού. Παρακάτω αναλύονται οι λογαριασμοί έτσι όπως κατατάσσονται στον ισολογισμό (Ράλλης, 2015).

A) Λογαριασμοί Τάξεως Χρεωστικοί

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί Προϋπολογισμού

03 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων εμπράγματων και αμφοτεροβαρών συμβάσεων

04 Λοιποί λογαριασμοί τάξεως

B) Λογαριασμοί Τάξεως Πιστωτικοί

05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί προϋπολογισμού

07 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων εμπράγματων ασφαλειών και αμφοτεροβαρών συμβάσεων

08 Λοιποί λογαριασμοί τάξεως

3.4 Αναλυτική Λογιστική (Ομάδα 9)

Ομάδα 9^η Αναλυτική Λογιστική

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

91 Ανακατάταξη εξόδων – ενδιάμεσα κέντρα κόστους

92 Κέντρα θέσης κόστους

93 κόστος παραγωγής – κόστος ιδιοκατασκευής παγίων εγκαταστάσεων

94 Αποθέματα

96 Έσοδα – Μικτά αποτελέσματα

97 Διαφορές απογραφών και καταλογισμού

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

Η Αναλυτική Λογιστική είναι η ολοκλήρωση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Είναι μια προέκταση της διοικητικής λογιστικής για την υλοποίηση της. Πιο συγκεκριμένα η Αναλυτική Λογιστική εφαρμόζεται μόνο όταν εφαρμόζεται ολοκληρωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ..

Όσο αφορά την εφαρμογή της στο Δημόσιο είναι βέβαιο ότι την εφαρμόζουν οι Ο.Τ.Α. διότι με αυτόν τον τρόπο έχουν την πλήρη και ορθή κοστολόγηση των έργων και των υπηρεσιών τους προς τους πολίτες. Επίσης δίνεται η δυνατότητα σημαντικής μείωσης του κόστους και εξοικονόμησης των διαθέσιμων πόρων (Ράλλης, 2015).

Είναι γνωστό ότι η αναλυτική λογιστική έχει ισχύ για τους Ο.Τ.Α. από την 1/1/2001 μόνο με την προϋπόθεση ότι ο δήμος είχε συντάξει τον ισολογισμό της χρήσης 2000. Όμως πρέπει να τονιστεί ότι εφαρμόζεται μόνο από τους δήμους και τις κοινότητες που έχουν πληθυσμό μεγαλύτερο των 10.000 κατοίκων ή τα έσοδα τους είναι μεγαλύτερα των 3.000.000€.

Τέλος μπορούν να την εφαρμόζουν οι δήμοι που δεν υπερβαίνουν κανένα από αυτά τα ποσά (Ράλλης, 2015).

3.5 Το Νέο Θεσμικό Πλαίσιο για τα Διπλογραφικά Βιβλία του Δημοσίου

Για την καταγραφή και την ανάλυση διαφόρων στοιχείων στο Δημόσιο Τομέα χρησιμοποιούνται λογαριασμοί και ιδίως από το νεότερο σύστημα δηλαδή με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) τα οποία βοηθούν στο να ξεχωρίζονται εύκολα οι λογαριασμοί ανάλυσης διάφορων ομάδων.

Ο νόμος 4308/2014 εμπεριέχει την διασφάλιση, την διαφύλαξη καθώς και το χρόνο ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων. Επίσης αναφέρει ποία είναι τα παραστατικά πωλήσεων και το περιθώριο έκδοσης τους. Σε ότι αφορά τις αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τους ορισμούς και τις γενικές αρχές σύνταξης αυτών. Τελευταίο και κυριότερο περιλαμβάνει τους κανόνες επιμέτρησης δη-

λαδή αναλύει ανά άρθρο τους λογαριασμούς ομάδων από 1 έως 8 (Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»).

Πιο ειδικότερα οι 8 ομάδες που εντάσσονται στα Ε.Λ.Π. υποδιαιρούνται η κάθε μια ξεχωριστά σε πρωτοβάθμιους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί από το 10 έως το 82 (κύριοι λογαριασμοί) κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός κατατάσσεται σε δευτεροβάθμιους οι οποίοι αναλύονται από 10.01 έως 82.99 κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός και αυτός με την σειρά του υποδιαιρείται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς οι οποίοι απαρτίζονται από τον 10.01.00 έως τον 82.99.99. Ακολούθως ο κάθε τριτοβάθμιος μπορεί να αναλυθεί σε περεταίρω υποκατηγορίες (Καραγιάννης, Αικατερίνη, & Καραγιάννης, 2016)

Επίσης με το νέο αυτό νόμο οι κωδικοί των λογαριασμών των ομάδων αλλάζουν μεταξύ τους και ιδιαίτερα η ομάδα 1 η οποία αποτελούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα ο λογαριασμός 12 που παλαιότερα ήταν τα μηχανήματα έχουν μεταφερθεί στον λογαριασμό 13 (που πριν ήταν τα μεταφορικά μέσα) με τους ίδιους δευτεροβάθμιους σε ότι αφορά την ανάλυση τους.

Άλλο ένα χαρακτηριστικό γνώρισμα είναι ότι με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα έκτατα και ανόργανα έσοδα και έξοδα άνηκαν στην ομάδα 8 ενώ με τα Ε.Λ.Π. ανήκουν στην ομάδα 7 στον λογαριασμό 79 με την ονομασία ασυνήθη έσοδα και κέρδη καθώς η ομάδα 8 αποτελεί πλέον κατά κύριο λόγο μόνο τα αποτελέσματα.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4308/2014

Ομάδα 1^η – Πάγια περιουσιακά στοιχεία

10 Γη

11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση

12 Κτίρια – Τεχνικά έργα

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

14 Μεταφορικά Μέσα

15 Λοιπός εξοπλισμός

16 Επενδύσεις σε ακίνητα

17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

18 Άυλα

Ομάδα 2^η – Αποθέματα

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα

22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (Κυκλοφορούντα)

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

24 Πρώτες ύλες και υλικά

25 Υλικά συσκευασίας

26 Ανταλλακτικά παγίων

27 Λοιπά αποθέματα

Ομάδα 3^η – Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

30 Πελάτες

31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων

32 Χορηγηθέντα δάνεια

33 Λοιπές απαιτήσεις

34 Επενδύσεις

35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία και αντιστάθμιση

36 Συμμετοχές

37 Προπληρωμένα έξοδα και δεδουλευμένα έσοδα περιόδου

38 Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

39 Αναβαλλόμενη φόροι ενεργητικού

Ομάδα 4^η – Καθαρή θέση

40 Κεφάλαιο

41 Υπέρ το άρτιο

42 Καταθέσεις ιδιοκτητών

43 Ίδιοι τίτλοι

44 Διαφορές εύλογης αξίας

45 Συναλλαγματικές διαφορές

46 Αποθεματικά νόμων

47 Αφορολόγητα αποθεματικά

48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά

49 Αποτελέσματα εις νέο

Ομάδα 5^η – Υποχρεώσεις

50 Προμηθευτές

51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων

52 Τραπεζικά δάνεια

53 Λοιπές υποχρεώσεις

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς

56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

57 Προβλέψεις

58 Κρατικές επιχορηγήσεις

59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού

Ομάδα 6^η – Έξοδα και ζημιές

60 Παροχές σε εργαζομένους

61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές

63 Ζημιές από διάθεση – απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις

67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα

68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)

69 Φόρος εισοδήματος

Ομάδα 7^η - Έσοδα και κέρδη

70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

71 Λοιπά συνήθη έσοδα

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές

74 Έσοδα συμμετοχών

75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων

77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία

78 Φόρος εισοδήματος έσοδο

79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη

Ομάδα 8^η – Ιδιοπαραγωγή , υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

81 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης

82 Αποτέλεσμα (Κέρδη ή ζημιές) περιόδου (Ιωάννης Καραγιάννης, Αικατερίνη Καραγιάννη, Δημήτριος Καραγιάννης, 2016)

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. σε ότι αφορά τη τήρηση λογιστικών βιβλίων έχει να κάνει με την εύρεση των μισθώσεων, των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των αποσβέσεων την επιμέτρηση των αποθεμάτων και τελευταίο τον αναβαλλόμενο φόρο (Γερμανού, 2015).

Σε ότι αφορά τα αποθέματα αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων απαρτίζεται από το σύνολο των δαπανών που απαιτείται ώστε να φτάσουν τα αποθέματα στη τελική κατάσταση τους ενώ το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας ονομάζεται η μέθοδος κοστολόγησης και περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, των αναλώσιμων υλικών, της εργασίας και ότι άλλο σχετίζεται με το στοιχείο αυτό, καθώς και τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα που σχετίζεται έμμεσα με τα έξοδα που αναφέρονται στη παραγωγή (Γερμανού, 2015).

Πρέπει να σημειωθεί ότι εκτός από τα ενσώματα πάγια υπάρχουν και τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγνωρίζονται και αυτά ως πάγια αλλά είναι άυλα δηλαδή δεν έχουν υλική υπόσταση.

Όσο αναφορά τις αποσβέσεις, γενικά σχεδόν όλα τα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται γιατί έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή καθώς επίσης ο εν λόγω λογαριασμός θεωρείται έξοδο και υπολογίζεται σύμφωνα με το πάγιο. Οι μέθοδοι απόσβεσης γίνονται σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο, τη φθίνουσα μέθοδο ή τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. (Γερμανού, 2015).

Δεν αποσβένεται η γη, δηλαδή ότι αφορά οικόπεδα, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα στοιχεία που δεν φθείρονται, η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή. Επιπλέον, δεν αποσβένονται οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία όταν σε αυτά δε μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή με αξιοπιστία.

Αξία απομείωσης θεωρούνται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία υφίστανται σε έλεγχο λόγω του ότι υπάρχουν σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων, όταν η λογιστική αξία είναι κατά πολύ υψηλότερη από την εύλογη αξία (όταν υπάρχει εύλογη αξία) ή σε δυσμενής τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες όπου υπάρχουν δεσμεύσεις σε ότι αφορά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Γερμανού, 2015).

Τέλος η ζημιά απομείωσης μπορεί να καθοριστεί όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα προβλέπει ότι θα πάρει από αυτό. Επίσης οι ζημιές αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σαν έξοδο (Γερμανού, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Προϋπολογισμοί

4.1 Η Έννοια του Προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός διεξάγει στόχους και σκοπούς της διοίκησης και συμμετέχει σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης ή ενός κράτους σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Επίσης είναι εργαλείο που παρέχει στόχους, κατεύθυνση και έλεγχο του περιβάλλοντος καθώς και έλεγχο των οικονομικών δεδομένων ενός τμήματος για την λύση των προβλημάτων μελλοντικά (Προϋπολογισμός).

Με άλλα λόγια θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο προϋπολογισμός είναι η ακριβής καταγραφή και αναλυτική πρόβλεψη των εσόδων και των εξόδων που καθορίζονται σε μια συγκεκριμένη οικονομική περίοδο από έναν οργανισμό δημόσιο ή ιδιωτικό.

Η ταξινόμηση των προϋπολογισμών χωρίζεται σε δύο κατηγορίες (Προϋπολογισμός):

1. Ο Λειτουργικός Προϋπολογισμός (Operating Budget) ή Λειτουργικά Προγράμματα : όπου περιλαμβάνει τους προϋπολογισμούς εσόδων και εξόδων που απεικονίζουν ποσά αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την εκμετάλλευση αυτών κατά την διάρκεια μιας περιόδου.
2. Ο Χρηματικός Προϋπολογισμός (Financial Budget): παρουσιάζει τα ποσά των χρημάτων τα οποία ξοδεύονται κατά την διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου καθώς και τις πηγές από τις οποίες προέρχονται προμήθειες.

Επιπλέον υπάρχουν και άλλοι τύποι προϋπολογισμού ανάλογα με το τι σκοπό έχουν και διαχωρίζονται ως εξής (Προϋπολογισμός).

1. Γενικός Προϋπολογισμός (Master Budget): όπου απαρτίζεται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (ΚΑΧ), τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Ταμιακής Ρευστότητας.
2. Ταμιακός Προϋπολογισμός (Cash Budget): ο οποίος αναγράφει τις προβλεπόμενες εισπράξεις και πληρωμές κατά την διάρκεια της περιόδου.

3. Προϋπολογισμός Δαπανών Κεφαλαίου (Capital Budget) που αφορά τις διάφορες αποφάσεις οι οποίες παίρνονται για συγκεκριμένες επενδυτικές επιλογές και για το συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο προς επενδύσεις.

Ο προϋπολογισμός μπορεί να αναλυθεί σε τρία είδη από τα οποία μπορούμε να καταλάβουμε εάν ένας οργανισμός ή μια επιχείρηση θα έχει κέρδος ή ζημία καθώς και εάν παρουσιάζει ίδιο αποτέλεσμα στα έσοδα και στα έξοδα. Οι διακρίσεις είναι συγκεκριμένα τρεις (Προϋπολογισμός):

1. Πλεονασματικός Προϋπολογισμός: ονομάζεται ο προϋπολογισμός στον οποίο τα έσοδα είναι περισσότερα από τις δαπάνες.
2. Ελλειμματικός Προϋπολογισμός: ονομάζεται ο προϋπολογισμός ο οποίος παρουσιάζει τις δαπάνες μεγαλύτερες από τα έσοδα .
3. Ισοσκελισμένος Προϋπολογισμός: στον οποίο τα έσοδα είναι ίσα με τις δαπάνες σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Αξίζει να σημειωθεί και να διευκρινιστεί ότι ο προϋπολογισμός έχει εννέα βασικές αρχές όπου προέρχονται από την δημοσιονομική πολιτική έτσι ώστε να εκτελεστεί και να καταρτιστεί με ευκρίνεια και ακρίβεια. Οι εννέα βασικές αρχές παρουσιάζονται παρακάτω ως εξής: (α) η αρχή της ενότητας, (β) η αρχή της ακρίβειας του προϋπολογισμού, (γ) η αρχή της ενιαυσιότητας, (δ) η αρχή της ισοσκελίσης της, (ε) η αρχή της ενιαίας λογιστικής μονάδας, (στ) η αρχή της καθολικότητας, (ζ) η αρχή της ειδικότητας, (η) η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, (θ) η αρχή της διαφάνειας (Οι Δαπάνες της Ένωσης από Θεματολογικά Δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση).

Οι παραπάνω γενικές αρχές του προϋπολογισμού προσδιορίζουν εν μέρει τις βασικές αρχές του κρατικού προϋπολογισμού ώστε να διεκπεραιωθεί με ορθότητα και ακεραιότητα.

4.2 Κρατικός Προϋπολογισμός

Ο Κρατικός Προϋπολογισμός ανήκει στο αυτόνομο δίκαιο του Δημοσιονομικού Δικαίου. Μέσα σε αυτόν εμπεριέχονται όλα τα έσοδα και τα έξοδα που προβλέπονται να εισπραχθούν και να πληρωθούν αντίστοιχα σε ένα οικονομικό έτος. Ο Κρατικός προϋπολογισμός δείχνει με μεγάλη ακρίβεια και λεπτομέρεια τον τρόπο με τον οποίο

κατανέμονται τα δημόσια έσοδα και τα δημόσια έξοδα (Λιανός, Αντώνιος, & Χατζηανδρέου).

Τα δημόσια έσοδα τα οποία απαρτίζονται στον προϋπολογισμό είναι οι φόροι , τα τέλη και τα πρόστιμα, η απόδοση της δημόσιας περιουσίας και τα κέρδη των δημόσιων επιχειρήσεων. Θα μπορούσε να τονιστεί ότι για τις κρατικές δαπάνες οι κυριότερες πηγές χρηματοδότησης ώστε να ανταπεξέλθει το κράτος στις υποχρεώσεις του είναι οι φόροι και ο δημόσιος δανεισμός (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Αναλυτικότερα τα τέλη είναι η τιμή που απαιτεί το δημόσιο για κάποιες ορισμένες υπηρεσίες που προσφέρει στο κοινό. Για παράδειγμα όταν κάποιος αγοράζει και κυκλοφορεί ένα αυτοκίνητο ή ένα δίκυκλο και κινείται σε δημόσιο δρόμο υποχρεούται να πληρώνει τέλη κυκλοφορίας.

Εκτός από αυτό ειδικό τέλος πληρώνουμε για την λειτουργία της κρατικής τηλεόρασης και του ραδιοφώνου το οποίο πληρώνεται μέσα στον λογαριασμό της Δ.Ε.Η.. Επίσης υπάρχει και ένα ακόμα τέλος που εισπράττουν τα ταχυδρομεία με την μορφή των γραμματοσήμων για την μετακίνηση της αλληλογραφίας (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Τα πρόστιμα είναι χρηματικές ποινές που επιβάλλει το δημόσιο σε περίπτωση διάφορων κυρώσεων από τους πολίτες.

Το δημόσιο έχει στην κατοχή του ακίνητη περιουσία. Αυτή η δημόσια περιουσία αποτελείται από εδαφικές εκτάσεις, δάση, κτήματα, κατοικίες και κτλ. Το δημόσιο έχει την δυνατότητα να πουλήσει και να νοικιάσει την περιουσία την οποία κατέχει και μέσα από αυτή να αποκτήσει έσοδα.

Καταληκτικά το δημόσιο ασκεί επιχειρηματική δράση πάνω στις δημόσιες υπηρεσίες με αποτέλεσμα τα έσοδα και τα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών σε μερικές περιπτώσεις μπορούν να εμφανιστούν σαν δημόσια έσοδα.

Οι δημόσιες δαπάνες (έξοδα) έχουν δύο κατηγορίες, η πρώτη είναι δημόσιες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες και η δεύτερη είναι οι μεταβιβαστικές πληρωμές. Οι δημόσιες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες έχουν να κάνουν με δαπάνες που έχουν

σχέση με αγορές διάφορων υλικών προϊόντων και υπηρεσιών όπως γραφική ύλη, θρανία, μισθούς, την θέρμανση, το φωτισμό κτιρίων και δημόσιων χώρων, αεροπλάνα κτλ ή για κατασκευές δημοσίων έργων όπως λιμάνια, δρόμοι, σχολικά κτίρια κτλ (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Η παραπάνω κατηγορία δαπανών διακρίνεται σε δύο υποκατηγορίες τις δημόσιες δαπάνες για επενδύσεις οι οποίες είναι δαπάνες που γίνονται για να αγοραστούν κεφαλαιουχικά αγαθά με σκοπό την ικανοποίηση των αναγκών για πολλά χρόνια και τις δημόσιες δαπάνες κατανάλωσης οι οποίες είναι για την άμεση ικανοποίηση αναγκών.

Η δεύτερη κατηγορία των δημοσίων δαπανών (μεταβιβαστικές πληρωμές) είναι για την στήριξη των ατόμων ορισμένων κατηγοριών όπως επιδόματα ανεργίας, συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, υποτροφίες των σπουδαστών κτλ.

Εν τέλει όμως η πιο γνωστή κατηγορία των δημοσίων δαπανών είναι ανάλογα με το σκοπό που εξυπηρετούν δηλαδή τις δαπάνες για την παιδεία, την εθνική άμυνα, την υγεία, την δικαιοσύνη κτλ (Δεδουσόπουλος, Γιαλέρης, Σχίστου, Τέντες, & Χατζηανδρέου, 2010).

Τα δημόσια έσοδα και τα δημόσια έξοδα εγγράφονται στον προϋπολογισμό και συντάσσονται σε αυτόν. Για αυτόν το λόγο είναι σημαντική η λογιστική παρακολούθηση του που παρέχει μια λεπτομερή και αναλυτική καταγραφή.

Σε αυτήν αναγράφονται όλα τα στάδια εκτέλεσης του προϋπολογισμού ως προς τα έσοδα και έξοδα.

Πιο αναλυτικά το σύστημα λογιστικής παρακολούθησης πρέπει να περιέχει έντεκα βασικές πληροφορίες (Προεδρικό Διάταγμα 54/2018, 2018):

1. Τον εγκεκριμένο αναλυτικό προϋπολογισμό εσόδων και τυχόν αναμόρφωση του.
2. Τα βεβαιωθέντα έσοδα αν πρόκειται για φορείς κεντρικής διοίκησης και Ν.Π.Δ.Δ. και έσοδα νομότυπων παραστατικών ή άλλων εγγράφων.
3. Τα εισπραχθέντα κατά την διάρκεια οικονομικού έτους, καθώς και τα ανείσπρακτα έσοδα.
4. Τις επιστροφές εσόδων

5. Τον εγκεκριμένο αναλυτικό προϋπολογισμό εξόδων, τυχόν αναμορφώσεις του και τα όρια διάθεσης των πιστώσεων του.
6. Τις ανειλημμένες δεσμεύσεις
7. Τις υπολειπόμενες προς διάθεση πιστώσεις
8. Τα ποσά των υποχρεώσεων βάσει νομότυπων παραστατικών ή ισοδύναμων εγγράφων.
9. Τα ποσά των πληρωμών
10. Τις απλήρωτες υποχρεώσεις
11. Τις εκκρεμείς δεσμεύσεις

Τέλος ο προϋπολογισμός με βάση την παραπάνω λογιστική παρακολούθηση καταρτίζεται και εκτελείται με τον κατάλληλο τρόπο και σκοπό.

4.2.1 Βασικές Αρχές Κρατικού Προϋπολογισμού

Ο κρατικός προϋπολογισμός έχει κάποιες βασικές αρχές που διευκολύνουν την κατάρτιση του. Πιο συγκεκριμένα ο προϋπολογισμός αυτός έχει τέσσερις αρχές οι οποίες συμπίπτουν και με τις γενικές αρχές που έχει γενικά ο προϋπολογισμός.

Αναλυτικότερα εφαρμόζεται η αρχή της ετήσιας διάρκειας, η αρχή της ενότητας και της καθολικότητας, η αρχή της ειδικεύσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων και τελευταία η αρχή της ειλικρίνειας, ακρίβειας και σαφήνειας του προϋπολογισμού (Παναγόπουλος, 2015).

Η αρχή της ετήσιας διάρκειας είναι ότι οι πράξεις που γίνονται σε ένα οικονομικό έτος καταγράφονται στον προϋπολογισμό (1 Ιανουαρίου-31 Δεκεμβρίου) του ίδιου ημερολογιακού έτους (Νόμος 2362/1995 "Περί Δημοσίου Λογιστικού Ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις").

Σύμφωνα με την αρχή της ενότητας τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να εγγράφονται σε ενιαίο προϋπολογισμό. Δηλαδή για ορισμένες κατηγορίες εσόδων ή εξόδων δεν πρέπει να γίνεται κατάρτιση σε ξεχωριστούς προϋπολογισμούς. Η αρχή αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι καταγράφονται όλα τα οικονομικά στοιχεία μαζί, οι προβλέψεις τους και οι αντίστοιχες επεξεργασίες για τη πορεία της υλοποίησής τους (Καραγιάνης, 2006).

Ενώ η αρχή της καθολικότητας έχει ως στόχο όλα τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού να εμφανίζονται αναλυτικά και όχι συμπηφιστικά και περιληπτικά. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να εμφανίζονται με πρώτη ματιά τα έσοδα και τα έξοδα και να ελέγχονται καλύτερα (Καραγιλάνης, 2006).

Η αρχή της ειδικεύσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων είναι η πιο βασική και σημαίνει ότι κάθε πίστωση υπάρχει μόνο για το σκοπό για τον οποίο έρχονται με συνέπεια οι δαπάνες οι οποίες δεν συμπίπτουν με το περιεχόμενο του συγκεκριμένου κωδικού αριθμού και θεωρούνται παράνομες. Επίσης τα έσοδα και τα έξοδα που εντάσσονται στο προϋπολογισμό πρέπει να είναι συγκεκριμένα και για αυτό το λόγο θα πρέπει να ταξινομούνται κατά είδος, ομάδες, κατηγορίες και υποκατηγορίες ανάλογα με την αιτία και τη φύση τους. Σκοπός αυτής της αρχής είναι να βοηθάει στην σωστή διαχείριση των χρημάτων και να δείχνει την πηγή των εσόδων καθώς και για ποιόν σκοπό τελικά θα γίνουν. Το μειονέκτημα είναι ότι αυτές οι δύο αρχές για να είναι αποτελεσματικές θα πρέπει να είναι σε ενδιάμεσα πλαίσια δηλαδή ούτε αυξημένα αλλά ούτε μειωμένα γιατί η αυξημένη ειδικεύση των εσόδων και των εξόδων μπορεί να δημιουργήσει περισσότερα προβλήματα από τις λύσεις που δίνει (Καραγιλάνης, 2006).

Η αρχή της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και σαφήνειας αναφέρεται στα ποσά των εσόδων και των εξόδων που γράφονται στον προϋπολογισμό. Δηλαδή τα ποσά αυτά θα πρέπει να είναι όσο το πιο δυνατόν με μεγαλύτερη σαφήνεια και ειλικρίνεια έτσι ώστε να αποφεύγονται η λάθος εκτιμήσεις και οι κακές παρερμηνείες γιατί αλλιώς ο προϋπολογισμός θα είναι με λάθος στοιχεία και στο τέλος του οικονομικού έτους τα ποσά αυτά θα είναι διαφορετικά από ότι τα πραγματικά (Καραγιλάνης, 2006).

Τέλος, για να το αποφύγουμε αυτό θα πρέπει τα έσοδα και τα έξοδα να εγγράφονται όχι μόνο με τρόπο λεπτομερή αλλά εάν υπάρχουν ίδια η παρόμοια έσοδα ή έξοδα να γράφονται σε μια κατηγορία ώστε να αποφεύγετε το μπέρδεμα και να μην αποκρύπτονται στοιχεία του προϋπολογισμού (Καραγιλάνης, 2006).

4.2.2 Διακρίσεις Κρατικού Προϋπολογισμού

Οι Κρατικοί Προϋπολογισμοί εκτός από τις βασικές αρχές έχουν και κάποιες συγκεκριμένες διακρίσεις οι οποίες διακρίνονται σε πέντε κατηγορίες με σκοπό την κα-

λύτερη κατανόηση προς το ευρύ κοινό. Οι πέντε κατηγορίες αναλύονται παρακάτω και είναι:

- Ανάλογα με την φύση των κονδυλίων διακρίνονται σε:
 - i. Τακτικούς και Έκτακτους Προϋπολογισμούς

Ο τακτικός προϋπολογισμός συντάσσεται υποχρεωτικά μια φορά κάθε οικονομικό έτος για την πρόβλεψη του επόμενου οικονομικού έτους, ενώ ο έκτακτος περιλαμβάνει τα έκτακτα έσοδα και έξοδα όποτε ζητηθεί δηλαδή σε έκτακτες μόνο καταστάσεις για παράδειγμα σε περίπτωση πολέμου ή επιδημίας (Παπαδόπουλος, 2009).

- ii. Προϋπολογισμούς Εκμετάλλευσης και Προϋπολογισμούς Κεφαλαίου

Ο προϋπολογισμός εκμετάλλευσης αποτελεί τα τρεχούμενα έσοδα και έξοδα που κρατάνε σταθερή την αξία της περιουσίας του κράτους για παράδειγμα έσοδα από φορολογία, συντάξεις, μισθοί κ.α.. Αντίθετα ο προϋπολογισμός κεφαλαίου που περιλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία αλλάζουν την αξία της περιουσίας του κράτους. Ο προϋπολογισμός αυτός μας βοηθάει να παρακολουθήσουμε εκτενώς τις μεταβολές της καθαρής περιουσιακής κατάστασης του κράτους ενώ ταυτόχρονα παρέχει πληροφορίες για το πώς αποδίδει στον εθνικό πλούτο (Παπαδόπουλος, 2009).

- Ανάλογα με την έκταση των εσόδων των εξόδων διακρίνονται σε:
 - i. Ακαθάριστους και Καθαρούς Προϋπολογισμούς

Στον ακαθάριστο προϋπολογισμό αναλύονται όλα τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους καθαρά και μη, ενώ στον καθαρό προϋπολογισμό περιλαμβάνονται μόνο τα καθαρά έσοδα δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα στα οποία έχουν αφαιρεθεί οι δαπάνες που έγιναν για την πραγματοποίησή τους και επίσης τα καθαρά έξοδα δηλαδή τα ακαθάριστα έξοδα στα οποία έχουν αφαιρεθεί το πόσο των εσόδων που συνδέονται μεταξύ τους.

- Ανάλογα με την χρονική περίοδο που καλύπτουν διακρίνονται σε:
 - i. Ετήσιους και Πολυετείς (ή Κυκλικούς) Προϋπολογισμούς

Ο ετήσιος προϋπολογισμός καθορίζεται αποκλειστικά για ένα μόνο οικονομικό έτος, ενώ οι πολυετείς (ή κυκλικοί) προϋπολογισμοί αποτελούν μια μεγάλη χρονική περίοδο δηλαδή παραπάνω από ένα οικονομικό έτος. Από την μια ο ετήσιος προϋπο-

λογισμός έχει το πλεονέκτημα ότι σε αυτόν προβλέπονται τα έσοδα και οι δαπάνες που είναι προγραμματισμένες για ένα έτος αλλά από την άλλη μειονεκτεί στο ότι το δημόσιο δεν μπορεί να προβλέψει έσοδα και έξοδα για μεγαλύτερη χρονική περίοδο γεγονός που προκαλεί μείζον θέμα για την σταθεροποίηση της οικονομικής δραστηριότητας (Παπαδόπουλος, 2009).

ii. Ταμιακούς και Διοικητικούς Προϋπολογισμούς

Ο ταμιακός προϋπολογισμός αποτελεί την είσπραξη των εσόδων και την καταβολή των δαπανών σε μια χρονική περίοδο. Ο διοικητικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει τα βεβαιωμένα έσοδα και τις δαπάνες οι οποίες είναι προς υποχρέωση στον δημόσιο φορέα μέσα όμως στην περίοδο την οποία έχουν πραγματοποιηθεί.

➤ Ανάλογα με την μέθοδο κατάταξης των εσόδων και των εξόδων διακρίνονται σε:

i. Κλασικούς Προϋπολογισμούς και Προϋπολογισμούς Προγραμμάτων

Στους κλασικούς προϋπολογισμούς τα έσοδα κατηγοριοποιούνται σε διάφορες κατηγορίες, κάθε κατηγορία διαιρείται σε επιμέρους υποκατηγορίες, η κάθε υποκατηγορία που υποδιαιρείται σε επιμέρους ομάδες και κάθε ομάδα υποδιαιρείται σε διάφορα είδη εσόδων.

Για παράδειγμα μια κατηγορία εσόδων του κλασσικού προϋπολογισμού είναι οι άμεσοι φόροι και οι έμμεσοι φόροι. Οι υποκατηγορίες αυτών μπορεί να είναι οι φόροι φυσικών προσώπων και οι φόροι νομικών προσώπων. Οι ομάδες των υποκατηγοριών αυτών μπορεί να είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων που πληρώνεται μέσω προκαταβολής. Η ομάδα η συγκεκριμένη μπορεί να έχει είδη εσόδων την ίδια κατηγορία (Παπαδόπουλος, 2009).

Αντίστοιχα τα έξοδα που έχει ο προϋπολογισμός αυτός κατατάσσονται κατά φορείς γενικούς για παράδειγμα (υπουργεία) ή ειδικούς για παράδειγμα (διευθύνσεις υπουργείων). Επίσης κατατάσσονται κατά κατηγορίες και κατά είδη εξόδων.

Η ταξινόμηση αυτή που γίνεται διευκολύνει την σύγκριση αυτών αλλά η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων που πραγματοποιείται είναι ελλιπείς. Αυτό συμβαίνει γιατί τα έξοδα που υπάρχουν σε ένα δημόσιο φορέα στον προϋπολογισμό εμφανίζονται

μόνο οι εισροές και όχι οι εκροές δηλαδή είναι δύσκολη η σύγκριση του κόστους – οφέλους που έχει κάθε δραστηριότητα. Σημαντικό είναι ότι σε αυτή την συγκεκριμένη κατηγορία τα έσοδα και οι δαπάνες δεν εξετάζονται συνολικά αλλά αξιολογούνται μόνο οι μεταβολές από έτος σε έτος. (Παπαδόπουλος, 2009).

Αυτό είναι ένα μεγάλο μειονέκτημα το οποίο όμως αποφεύγεται με τους προϋπολογισμούς προγραμμάτων.

Οι προγραμματισμοί προγραμμάτων κατατάσσουν τα έσοδα και τα έξοδα κατά πρόγραμμα δηλαδή κατά τελικό επιδιωκόμενο σκοπό. Με αυτόν τον τρόπο είναι εφικτό να ελεγχθεί η αποδοτικότητα των διάφορων μέσων δράσης και να υπάρχει μεγαλύτερη αξιολόγηση των διάφορων προγραμμάτων.

Σε αυτόν τον προϋπολογισμό καταρτίζεται ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης στον οποίο αξιολογείται το σύνολο των δαπανών και όχι μόνο οι μεταβολές που έχουν από έτος σε έτος.

Τελευταίο και σημαντικότερο είναι ότι οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων καλύπτουν μια μεγάλη χρονική περίοδο ώστε να μπορεί να είναι εφικτή η αξιολόγηση μεγάλων έργων που μπορεί να διαρκέσουν παραπάνω από ένα έτη (Παπαδόπουλος, 2009).

Τελευταία κατηγορία που έχουν οι κρατικοί προϋπολογισμοί είναι:

- Ανάλογα με την θέση τους διακρίνονται σε:
 - i. Κύριους και Προσαρτημένους Προϋπολογισμούς

Σε έναν δημόσιο φορέα καταρτίζεται ένας κύριος προϋπολογισμός στον οποίο μπορεί να εμπεριέχονται και άλλοι διάφοροι προϋπολογισμοί που βρίσκονται σε στενή σχέση με αυτόν. Οι προϋπολογισμοί αυτοί που εμπεριέχονται μέσα στον κύριο ονομάζονται προσαρτημένοι. Το πλεόνασμα τους μεταφέρεται σαν έσοδο ενώ το έλλειμμα τους καλύπτεται από τον κύριο προϋπολογισμό (Παπαδόπουλος, 2009).

4.2.3 Βασικές Αρχές Κατάρτισης Προϋπολογισμού στο Δημόσιο Τομέα

Αφού αναλύσαμε τις βασικές αρχές που εφαρμόζονται στο κρατικό προϋπολογισμό πρέπει να σημειωθεί ότι τηρούνται επιπλέον άλλες 3 βασικές αρχές οι οποίες υπάρχουν στο Δημόσιο Τομέα και είναι οι εξής (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

- **Η Αρχή της Δημοσιότητας:** Σύμφωνα με αυτή την αρχή πρέπει να δημοσιεύονται οι φάσεις της κατάρτισης, της υποβολής και της ψήφισης. Θα πρέπει λοιπόν οι πολίτες να γνωρίζουν την οργάνωση και τη διαχείριση που κάνουν τα όργανα αλλιώς αν γίνεται μυστικά όλο αυτό σε ότι αφορά δηλαδή τη διαχείριση του χρήματος, θα οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι πίσω από αυτό κρύβεται μια κακή διαχείριση (Παναγόπουλος, 2015).

- **Η Αρχή της Οριστικότητας του Προϋπολογισμού και της Απαγόρευσης Μεταφοράς Πιστώσεων:** μετά την έγκριση του προϋπολογισμού οι πιστώσεις χρησιμοποιούνται μόνο για τις αιτίες που έχουν αναφερθεί και γραφεί. Όμως υπάρχουν κάποιες εξαιρέσεις οι οποίες επιτρέπονται και να αναφέρονται παρακάτω:
 - i. Στην περίπτωση που εκπληρωθεί ο σκοπός για τον οποίο έχει γίνει πίστωση
 - ii. Όταν δεν είναι δυνατόν να εκπληρωθεί ο σκοπός για τον οποίο προβλέφθηκε η πίστωση, τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται σε άλλο κωδικό ή δημιουργείται άλλος κωδικός που αφορά την πίστωση σε περίπτωση αντιμετώπισης έκτακτων αναγκών.
 - iii. Όταν σε κάποιο έργο υπάρχει αδυναμία εκτέλεσης για το οποίο έχει γίνει ανάλογη πίστωση αλλά για την εκτέλεση αλλού έργου και μόνο.

- **Η Αρχή Ενιαυσίου:** Ο προϋπολογισμός συντάσσεται για ένα οικονομικό έτος. Μέσα σε αυτό το χρόνο, υπάρχουν οι διαχειριστικές, οικονομικές και λογιστικές πράξεις. Το διάστημα αυτό αρχίζει από την 1/1 και τελειώνει την 31/12 κάθε έτους.

4.2.4 Φάσεις Κρατικού Προϋπολογισμού

Για την καλή εκτέλεση του προϋπολογισμού απαιτείται μια σειρά από φάσεις οι οποίες έχουν στόχο την αναλυτική προϋπολογιστική ενημέρωση για κάθε οικονομικό έτος (π.χ. για το 2019). Οι συγκεκριμένες φάσεις αποτελούνται από τέσσερα στάδια, η φάση της κατάρτισης, η φάση της έγκρισης, η φάση της εκτέλεσης και η φάση του ελέγχου οι οποίες θα αναλυθούν παρακάτω (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι πολύ σημαντική και αποτελεί αρμοδιότητα του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Πριν την έναρξη του νέου οικονομικού έτους δηλαδή περίπου έξι μήνες πριν αναγράφονται κάποιες οδηγίες με σκοπό την κατάρτιση του σχεδίου του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων τους και ορίζεται ο χρόνος που θα πρέπει να δοθούν οι προϋπολογισμοί στο Γενικό Λογιστήριο του κράτους. Στον προϋπολογισμό καταγράφονται και αναλύονται τα αποθεματικά, οι εγγυήσεις και οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Η αρχή της ενότητας και της καθολικότητας οι οποίες εφαρμόζονται με την κατάρτιση και την έγκριση του προϋπολογισμού, προϋποθέτουν την βασική τήρηση δυο κανόνων. Ο πρώτος κανόνας μας δείχνει ότι πρέπει να παρουσιαστούν όλα τα γενικά έσοδα ενώ ο δεύτερος κανόνας μας δείχνει ότι δεν πρέπει να γίνετε συμψηφισμός των εσόδων με τις δαπάνες (έξοδα). Για την ανάγκη όμως της λογιστικής τακτοποίησης πρέπει να υπάρξει συμψηφισμός.

Επιπλέον σύμφωνα με την αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων τα έσοδα και οι δαπάνες πρέπει να παρουσιάζονται με αναλυτική και κωδικοποιημένη ταξινόμηση. Επίσης οι πιστώσεις δεν γίνετε να χρησιμοποιηθούν για άλλη ανάγκη από αυτήν που παρουσιάζετε και καταγράφεται στον προϋπολογισμό (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Ο Κρατικός Προϋπολογισμός κατατίθεται στην Βουλή για ψήφιση. Πριν την κατάθεση του προϋπολογισμού για ψήφιση παραδίδεται ο προϋπολογισμός σε τρία μέρη: α. τον Τακτικό Προϋπολογισμό των Κεντρικών Υπηρεσιών, β. τον Τακτικό Προϋπολογισμό των Περιφερειακών Υπηρεσιών, γ. τις Δημόσιες Επενδύσεις και τους προσαρτημένους λογαριασμούς. Εκτός από αυτά τα έγγραφα συνοδεύεται μαζί τους και μια αιτιολογική έκθεση (Γέροντας, 2005).

Σε περίπτωση που δεν γίνει η ψήφιση του προϋπολογισμού για κάποιους σημαντικούς λόγους, τότε η ισχύς του προϋπολογισμού με Προεδρικό Διάταγμα μπορεί να παραταθεί έως και τέσσερις μήνες του προηγούμενου οικονομικού έτους που έληξε ή πρόκειται να λήξει.

Όταν ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός ψηφίζεται οι πιστώσεις οι οποίες έχουν σχέση με τις δαπάνες ανά Κεντρική Διοίκηση και κάποιες άλλες κατηγορίες είναι υποχρεωτικές. Πρέπει να τονιστεί ότι οι πιστώσεις που υπάρχουν στον προϋπολογισμό δεν μεταφέρονται στο επόμενο οικονομικό έτος (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Στους ετήσιους ή στους συμπληρωματικούς προϋπολογισμούς δεν υπάρχει καμία δαπάνη που να μπορεί να δεσμευθεί ή να καταβληθεί χωρίς να έχει εγγραφτεί σε αυτούς (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Μετά την ψήφιση ή αλλιώς την έγκριση του προϋπολογισμού υπάρχει η εκτέλεση του προϋπολογισμού η οποία και ανήκει στην τρίτη φάση. Στην εκτέλεση πρέπει να αναγράφονται και να καθορίζονται οι ακριβείς υποχρεώσεις και απαιτήσεις που υπάρχουν στο κράτος.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού γίνεται με βάση την εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων. Η εκτέλεση των εσόδων αποτελείται από δυο στάδια την βεβαίωση και την είσπραξη ενώ η εκτέλεση των εξόδων αποτελείται από πέντε στάδια την ανάληψη της υποχρέωσης, την αναγνώριση της δαπάνης, την εκκαθάριση της δαπάνης, την εντολή για την πληρωμή της δαπάνης και τελευταία την πλη-

ρωμή της δαπάνης. Με αυτόν τον τρόπο εκτελείται ο κρατικός προϋπολογισμός (Ράλλης, 2015).

Ο έλεγχος που είναι και η τελευταία φάση γίνεται με το να ελεγχθούν τα δημόσια έσοδα και έξοδα ενός οικονομικού έτους.

Για την κατάρτιση, την εκτέλεση και την παρακολούθηση του προϋπολογισμού χρησιμοποιούνται οι παρακάτω ομάδες λογαριασμών:

- Ομάδα λογαριασμών 1: Έσοδα
- Ομάδα λογαριασμών 2: Έξοδα
- Ομάδα λογαριασμών 3: Ενσώματα πάγια, Άυλα πάγια (Αγορές-Πωλήσεις)
- Ομάδα λογαριασμών 4: Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Αγορές-Πωλήσεις)
- Ομάδα λογαριασμών 5: Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (Εισροές- Εκροές)

Η οικονομική αυτή ταξινόμηση αναπτύσσεται σε έξι βαθμούς ανάλυσης, ο πρώτος δηλώνει την ομάδα λογαριασμών ενώ ο δεύτερος αντιστοιχεί στις μεγαλύτερες κατηγορίες εσόδων και εξόδων. Σημαντικός είναι ο έκτος βαθμός ο οποίος περιλαμβάνει τους αναλυτικούς λογαριασμούς εσόδων και εξόδων (Προεδρικό Διάταγμα 54/2018, 2018).

Στον παρακάτω πίνακα 2 αναλύεται συνοπτικά ο Κρατικός Προϋπολογισμός για το έτος 2018:

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
 Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
 ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Πίνακας 2: Κρατικός Προϋπολογισμός οικονομικού έτους 2018

1. ΕΣΟΔΑ	Ευρώ	704.876.218.000
11. Φόροι	»	46.423.000.000
12. Κοινωνικές εισφορές	»	57.000.000
13. Μεταβιβάσεις	»	4.049.000.000
14. Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	»	765.000.000
15. Λοιπά τρέχοντα έσοδα	»	1.393.000.000
31. Πωλήσεις Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων	»	335.000.000
43. Χρεωστικοί τίτλοι	»	285.000.000
45. Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων	»	1.124.000.000
52. Υποχρεώσεις από Νόμισμα και καταθέσεις	»	12.000.000
53. Χρεωστικοί τίτλοι (υποχρεώσεις)	»	33.800.000.000
54. Δάνεια	»	600.000.000.000
Μεταβολή Ταμειακών Διαθεσίμων	»	16.633.218.000
2. ΕΞΟΔΑ	»	704.876.218.000
21. Παροχές σε εργαζομένους	»	13.016.364.000
22. Κοινωνικές Παροχές	»	246.205.000
23. Μεταβιβάσεις	»	26.103.611.500
24. Αγορές αγαθών και υπηρεσιών	»	1.324.122.990
25. Επιδοτήσεις	»	150.360.000
26. Τόκοι	»	5.600.100.000
27. Λοιπές Δαπάνες	»	51.419.000
29. Πιστώσεις υπό κατανομή	»	9.686.816.500
31. Αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων	»	617.285.010
33. Αγορές τιμαλφών	»	59.000
45. Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων	»	331.980.000
52. Υποχρεώσεις από Νόμισμα και καταθέσεις	»	7.765.000
53. Χρεωστικοί τίτλοι (υποχρεώσεις)	»	43.749.000.000
54. Δάνεια	»	602.991.130.000
57. Χρηματοοικονομικά παράγωγα	»	1.000.000.000
ΑΠΟΤΕΛΣΜΑ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΕΣΟΔΑ - ΕΞΟΔΑ)	»	0

Εικόνα 4 - Ελληνική Δημοκρατία Υπουργείο Οικονομικών Κρατικός Προϋπολογισμός 2019 Αθήνα Νοέμβριος 2018

4.2.5 Προϋπολογισμοί των Ο.Τ.Α και Ν.Π.Δ.Δ

Στον Δημόσιο τομέα και συγκεκριμένα στον τομέα της τοπικής αυτοδιοίκησης ο προϋπολογισμός έχει την μέγιστη σημασία, γιατί η διαδικασία της σύνταξης και της έγκρισης του αποτελείται από ορισμένους νόμους που αφορούν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του. Επίσης από λογιστική και οικονομική πλευρά ο προϋπολογισμός αποτελεί βασικό εργαλείο ώστε να επιτευχθεί σωστά το σύστημα του Κυβερνητικού τομέα (Ράλλης, 2015).

Οι προϋπολογισμοί των Ο.Τ.Α. είναι ένα υποσύνολο του γενικού προϋπολογισμού της Γενικής Κυβέρνησης συνολικά δηλαδή όλου του κράτους. Οι Ο.Τ.Α. έχουν οικονομική αυτοτέλεια ιδίως στην διαχείριση του προϋπολογισμού τους δηλαδή έχουν αυτοδύναμη διαχείριση.

Κυριότερα για τους Ο.Τ.Α. ως ορισμός που θα μπορούσαμε να πούμε είναι ότι θεωρείται η διοικητική πράξη με την οποία εμφανίζονται και καταγράφονται τα έσο-

δα και τα έξοδα για ένα συγκεκριμένο οικονομικό έτος τα οποία διαιρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς κατά κεφάλαιο και άρθρα (κωδικούς αριθμούς εσόδων - εξόδων Κ.Α.Ε.).

Όσο αναφορά την διαχείριση των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και ειδικότερα στην Ελλάδα η οικονομική διαχείριση των Δήμων καταγράφεται, παρακολουθείται και ελέγχεται από τους ισχύουσους νόμους των μέχρι τώρα Δήμων (Ράλλης, 2015).

Τα οικονομικά μεγέθη των Δήμων καταγράφονται προϋπολογιστικά με την απλογραφική μέθοδο και αντίστοιχα καταγράφονται και στον απολογισμό των εσόδων και εξόδων. Επίσης βασικό χαρακτηριστικό στον προϋπολογισμό και στον απολογισμό είναι ότι τα έσοδα και τα έξοδα ταυτίζονται με τις εισπράξεις και πληρωμές (Ράλλης, 2015).

Με την καθιέρωση της διπλογραφικής μεθόδου γίνεται η προσπάθεια να ενσωματωθούν οι πράξεις του προϋπολογισμού στο διπλογραφικό σύστημα το οποίο πλεονεκτεί στην ανάλυση των αριθμητικών δεδομένων σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα.

Σημαντικό γεγονός αποτελούν τα ζεύγη των λογαριασμών τάξεως 02 (χρεωστική) και 06 (πιστωτική) όπου υπάρχουν στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού το οποίο και αποτελείται στο διπλογραφικό σύστημα (Ράλλης, 2015).

Στον προϋπολογισμό των Ο.Τ.Α. ως έσοδα καταχωρούνται τόσο τα έσοδα που βεβαιώνονται στην διάρκεια του οικονομικού έτους όσο και τα έσοδα που είναι βεβαιωμένα αλλά αφορούν προηγούμενα οικονομικά έτη. Ως προς τα έξοδα καταγράφονται οι υποχρεώσεις των Δήμων προς τρίτους που είναι απαραίτητες κατά την διάρκεια του οικονομικού έτους ασχέτως από το χρόνο που έγινε η σχετική υποχρέωση.

Τα έξοδα που δεν πληρώνονται μέχρι το τέλος του έτους για διάφορους λόγους καταγράφονται στον προϋπολογισμό του επόμενου οικονομικού έτους (Ράλλης, 2015).

Οι δαπάνες του προϋπολογισμού διακρίνονται σε υποχρεωτικές και προαιρετικές. Οι υποχρεωτικές καταγράφονται στην αρχή του προϋπολογισμού ενώ οι προαιρετικές καταχωρούνται στην περίπτωση που δεν διαθέτεται υπόλοιπο εσόδων.

Σαν υποχρεωτικές δαπάνες αναφέρονται: οι αποδοχές προσωπικού, τα έξοδα παράστασης αιρετών, τα μισθώματα ακινήτων, η γραφική ύλη, οι εισφορές σε ταμεία και οι επιχορηγήσεις δημοτικών ιδρυμάτων (Ράλλης, 2015).

Στον παρακάτω πίνακα 3 καταρτίζεται ο προϋπολογισμός του Δήμου Μεγαρέων στον οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα έσοδα και τα έξοδα τα όποια έχουν υπολογιστεί για το οικονομικό έτος 2019.

Οι αρχές του προϋπολογισμού αφορούν τόσο τους Ο.Τ.Α. όσο και τα Ν.Π.Δ.Δ. οι αρχές αυτές πρέπει να τηρούνται τόσο κατά την κατάρτιση και την ψήφιση όσο και για την εκτέλεση του. Αναφορικά οι αρχές που διέπουν τους Ο.Τ.Α. είναι οι ακόλουθες (Ράλλης, 2015):

- Αρχή της Δημοσιότητας
- Αρχή της Ενότητας
- Αρχή της Καθολικότητας
- Αρχή της Ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων
- Αρχή της Οριστικότητας του προϋπολογισμού και της απαγόρευσης μεταφοράς των πιστώσεων
- Αρχή της Ακρίβειας, ειλικρίνειας και σαφήνειας
- Αρχή του Ισοσκελισμού

Ο προϋπολογισμός των Ν.Π.Δ.Δ. αφορά μια οικονομική κατάσταση όπου παρουσιάζει τα έσοδα και τα έξοδα αναλυτικά σε ένα οικονομικό έτος. Η ταξινόμηση τους στην οποία υπόκεινται είναι με βάση το είδος, την ομάδα, την κατηγορία και βέβαια ανάλογα με την αιτία και την φύση τους.

Οι προϋποθέσεις τις οποίες έχει η κατάρτιση του είναι αρκετά ευκρινής και συγκεκριμένες δηλαδή τα ποσά τα οποία καταγράφονται παρουσιάζονται αναλυτικά με τους λογαριασμούς τους.

Ο προϋπολογισμός πρέπει να παραδίδεται ένα μήνα πριν την έναρξη του νέου οικονομικού έτους. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού παίρνει παράταση έως δυο μήνες για την είσπραξη των εσόδων και την πληρωμή των εξόδων. Οι εγγραφές οι οποίες εμφανίζονται ως συμψηφιστικές και εμπεριέχουν τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού επεξεργάζονται μέχρι τέσσερις μήνες από την λήξη του τρέχοντος οικονομικού έτους (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Σημαντικό είναι να προστεθεί ότι ο προσδιορισμός του δημοσιονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από τον προϋπολογισμό των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων (ταμιακό ισοζύγιο), χωρίς τα έσοδα και τις δαπάνες από τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές και επιπλέον (+/-) τις διακυμάνσεις του ύψους των υποχρεώσεων δεν έχουν ακόμα πληρωθεί προς τρίτους εντός του οικονομικού έτους (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Στον προϋπολογισμό των Ν.Π.Δ.Δ. υπάρχει και ο αναλυτικός προϋπολογισμός. Σε αυτόν περιλαμβάνονται έσοδα και έξοδα λειτουργικής, επενδυτικής και χρηματοοικονομικής φύσεως.

Επίσης οι αναλυτικοί προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης εγκρίνονται από τον Υπουργό έως της 31 Δεκεμβρίου του τρέχοντος έτους.

Τα όργανα της διοίκησης και το Υπουργείο δεν εγκρίνουν τους αναλυτικούς προϋπολογισμούς παρά μόνο εάν συμπίπτουν με τα σχέδια των συνοπτικών προϋπολογισμών που αποτελούν στόχους οι οποίοι είναι δεσμευτικοί ώστε να επιτευχθεί το δημοσιονομικό αποτέλεσμα (Νομικό Διάταγμα 496/1974).

Για την καλύτερη κατανόηση του προϋπολογισμού παρουσιάζονται στους παρακάτω (πίνακες Α', Β' και Γ') τα οικονομικά στοιχεία καθώς και το αποτέλεσμα του ταμιακού ισοζυγίου και ο προσδιορισμός του δημοσιονομικού αποτελέσματος (Κατάρτιση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης Έτους 2020, 2020).

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ Α'

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΠΟΣΑ
Σύνολο εσόδων συμπεριλαμβανομένων και των εσόδων από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	1500
-εκ των οποίων έσοδα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	200
Σύνολο εξόδων συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	1400
-Εκ των οποίων έξοδα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	300
Απλήρωτες υποχρεώσεις σε φορείς εκτός Γενικής Κυβέρνησης: -Στην αρχή του έτους 31.12 προηγούμενου έτους	250
-Προβλεπόμενες στο τέλος του έτους	150

Πίνακας 3 - Κατάρτιση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης οικονομικού έτους 2020

ΠΙΝΑΚΑΣ Β':

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΑΜΙΑΚΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ	ΠΟΣΑ
Σύνολο εσόδων συμπεριλαμβανομένων και των εσόδων από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	1500
Μείον	
Σύνολο εξόδων συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	1400
ΤΑΜΙΑΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΧΡΗΣΗΣ (Πλεόνασμα)	100

Πίνακας 4 - Κατάρτιση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης οικονομικού έτους 2020

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ':

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ
Σύνολο εσόδων (συμπεριλαμβανομένων και των εσόδων από χρηματοοικονομικές συναλλαγές)	1500	

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
 Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
 ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Μείον		
Έσοδα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	-200	
Σύνολο εσόδων χωρίς έσοδα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές		1300
Σύνολο εξόδων (συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων από χρηματοοικονομικές συναλλαγές)	1400	
Μείον		
Έξοδα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές	-300	

Σύνολο εξόδων χωρίς έξοδα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές		1100
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (έσοδα μείον έξοδα)		200
Προβλεπόμενες απλήρωτες υποχρεώσεις τέλους του έτους	150	
Μείον		
Απλήρωτες υποχρεώσεις αρχής του έτους (31.12 προηγούμενου έτους)	250	
Μεταβολή απλήρωτων υποχρεώσεων σε φορείς εκτός Γενικής Κυβέρνησης	-100	
+/- Μεταβολή απλήρωτων υποχρεώσεων σε φορείς εκτός της Γενικής Κυβέρνησης		100
ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ		300

Πίνακας 5 - Κατάρτιση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης οικονομικού έτους 2020

Παράδειγμα Προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α (Δήμος Μεγάρων)

ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019		
Κωδικοί Αριθμοί	Έσοδα και Εισπράξεις	Προϋπολογισμός σε ευρώ
0	Τακτικά Έσοδα	8.353.220,24
1 (πλην 13)	Έκτακτα έσοδα (πλην επιχορηγήσεις για επενδύσεις)	1.058.782,72
2	Έσοδα παρελθόντων ετών	1.595.900,00
31	Εισπράξεις από δάνεια	0,00
32	Εισπρακτέα υπόλοιπα από βεβαιωθέντα έσοδα κατά τα παρελθόντα έτη	8.737.300,00
4	Εισπράξεις υπέρ Δημοσίου, Ασφ. Φορέων και Τρίτων	7.354.340,86
5	Χρηματικό Υπόλοιπο προηγούμενου έτους	3.500.849,00
13	Επιχορηγήσεις για επενδύσεις	11.553.589,25
	Σύνολο Πόρων	42.153.982,07
Κωδικοί Αριθμοί	Έξοδα και Πληρωμές	Προϋπολογισμός σε ευρώ
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	5.767.212,60
61,62	Αμοιβές και παροχές τρίτων	2.404.578,58
63,64	Λοιπά γενικά έξοδα	476.001,00
651	Τοκοχρεολύσια δανείων λειτουργικών δαπανών	162.600,00
66	Προμήθειες - Αναλώσεις υλικών	1.353.406,19
67,68	Μεταβιβάσεις σε τρίτους	3.936.625,00
81	Πληρωμές για υποχρεώσεις Π.Ο.Ε.	2.909.305,00
82,85	Λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις	11.517.770,00
Κωδικοί Αριθμοί	Επενδύσεις	Προϋπολογισμός σε ευρώ
71	Αγορές	2.017.843,00
73	Έργα	10.510.938,36
74	Μελέτες	732.270,72
75	Συμμετοχή σε επιχειρήσεις	0,00
652	Τοκοχρεολύσια δανείων επενδύσεων	244.500,00
9111	Αποθεματικό	120.931,62
	Σύνολο εξόδων και πληρωμών :	42.153.982,07

Εικόνα 5 - Ελληνική Δημοκρατία Νομός Αττικής Δήμος Μεγαρέων, Οικονομική Κατάσταση Προϋπολογισμού έτους 2019

4.3 Απολογισμός και Ισολογισμός

Μετά την εκτέλεση του προϋπολογισμού ακολουθεί ένα με δύο μήνες πριν την λήξη του έτους ο απολογισμός. Ο απολογισμός είναι τα αποτελέσματα που τελικά προέκυψαν από την πρόβλεψη του προϋπολογισμού για το τρέχον οικονομικό έτος.

Όμως τα αποτελέσματα αυτά μερικές φορές μπορεί να μην είναι τα προβλεπόμενα και κάπου να εμφανίζουν διαφορές. Ο απολογισμός συντάσσεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, υποβάλλονται σε αυτό και οι αρμόδιες υπηρεσίες και έχει περιθώριο σύνταξης μέχρι τέλος Αυγούστου (Νόμος 2362/1995 "Περί Δημοσίου Λογιστικού Ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις").

Ο απολογισμός εμφανίζει τα έσοδα με κωδικό αριθμό δηλαδή τα έσοδα τα οποία προϋπολογίστηκαν, βεβαιώθηκαν, διαγράφηκαν, τα υπόλοιπα που βεβαιώθηκαν με-

τά την αφαίρεση των διαγραμμένων, αυτών που εισπράχθηκαν και τέλος των υπολοίπων που παρέμειναν για είσπραξη.

Όσο αφορά τα έξοδα που διακρίνονται σε κατά σύνολο φορέα , ειδικό φορέα και είδος δαπάνης με κωδικό αριθμό εμπεριέχεται σε αυτούς οι πιστώσεις που έχουν προϋπολογιστεί, οι πιστώσεις όπως έχουν διαμορφωθεί, τα έξοδα που έχουν πληρωθεί, οι πιστώσεις που δεν είναι προς διάθεση και οι τυχόν αυξήσεις από τις πιστώσεις που έχουν διαμορφωθεί (Νόμος 2362/1995 "Περί Δημοσίου Λογιστικού Ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις").

Τα έσοδα και τα έξοδα όπως καταγράφονται στον προϋπολογισμό έτσι καταγράφονται και στον απολογισμό δηλαδή με τον ίδιο τρόπο (Νόμος 2362/1995 "Περί Δημοσίου Λογιστικού Ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις").

Εκτός από τον απολογισμό ο οποίος είναι αρκετά σημαντικός απαραίτητος για τον δημόσιο τομέα είναι η κατάρτιση του ισολογισμού. Ο ισολογισμός είναι υποχρεωτικός για το κράτος διότι σε αυτόν καταγράφονται αναλυτικά και με σαφή τρόπο όλα τα περιουσιακά στοιχεία καθώς οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις της κεντρικής διοίκησης (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Ο ισολογισμός συντάσσεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους αφού πρώτα έχουν υποβληθεί σε αυτό οι δημόσιες υπηρεσίες δηλαδή τα πόσα των διαφόρων υπηρεσιών του κράτους και έχει προθεσμία σύνταξης μέχρι το τέλος Μαΐου του έτους.

Για παράδειγμα ο ισολογισμός που πρέπει να πραγματοποιηθεί για το οικονομικό έτος 2018 έχει προθεσμία έως το τέλος Μαΐου του οικονομικού έτους 2019. Επίσης σε αυτόν καταρτίζονται οι μεταβολές που έχουν προέλθει από το ελεγκτικό συνέδριο για τις διαχειριστικές πράξεις τις οποίες έχουν ελέγξει.

Επιπλέον σε αυτόν αναγράφονται πληροφορίες και λογαριασμοί που συνθέτουν το ενεργητικό και το παθητικό και επίσης διαμορφώνεται το ύψος του καθαρού ενεργητικού του δημοσίου.

Καταληκτικά μπορούμε να πούμε ότι οι πληροφορίες αυτές που δημοσιεύονται βοηθούν άτομα τα οποία έχουν την ανάγκη να μάθουν για το τι συμβαίνει στην καθη-

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

μερινή λειτουργία του δημόσιου τομέα. Δηλαδή να κατανοήσουν και να εκτιμήσουν την ικανότητα του Δημοσίου για το πως αντιμετωπίζει τις υποχρεώσεις του (Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις", 2014).

Τέλος με τις πληροφορίες αυτές μπορούν να προβλέψουν τόσο τις δανειακές ανάγκες του Δημοσίου όσο και την ικανότητα για το από πού θα αποκτήσουν δανειακά κεφάλαια.

Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζονται τα έσοδα και τα έξοδα ενός προϋπολογισμού.

ΕΣΟΔΑ

κατά γενικές Κατηγορίες και Υποκατηγορίες

Αριθμός Κώδικα	Ονομασία	Παλαιοί Κωδικοί
0000 } 5000 }	Τακτικά Έσοδα.	0000 5000
0000	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ.	0000
0100	Επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό.	0100
0200	Επιχορηγήσεις και εισφορές από Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., Οργανισμούς, Ιδρύματα και Ειδικούς Λογαριασμούς Εσωτερικού.	0200
0300	Επιχορηγήσεις προερχόμενες από το εξωτερικό.	0300
1000	ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΥΠΕΡ Ν.Π.Δ.Δ.	1000
1100	Φόροι.	1100
1200	Έσοδα από τέλη και δικαιώματα.	1200
2000	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ.	2000
2200	Εισφορές Εργοδότη και Ασφαλισμένου	νέα
3000	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ Ν.Π.Δ.Δ.	3000
3100 } 3200 }	Έσοδα από προσφορά υπηρεσιών.	3100 3200
3300	Έσοδα από πώληση αγαθών.	3300
3400	Έσοδα από εκμίσθωση κινητής ή ακίνητης περιουσίας.	3400
3500	Πρόσοδοι του Ν.Π.Δ.Δ. από κεφάλαια, κινητές αξίες και λοιπές περιπτώσεις.	3500
3900	Λοιπά έσοδα από την επιχειρηματική δράση του Ν.Π.Δ.Δ.	3900
4000	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ, ΠΡΟΣΤΙΜΑ, ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΟΛΑ.	4000
4100	Προσαυξήσεις.	4100
4200	Πρόστιμα – χρηματικές ποινές και παράβολα.	4200
5000	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ.	5000
5100	Απολήψεις για έξοδα που έγιναν.	5100
5200	Έσοδα υπέρ Δημοσίου και Τρίτων.	5200
5300	Έσοδα από συνεισφορά υπαλλήλων και συνταξιούχων για την υγειονομική περιθαλψή τους και των μελών των οικογενειών τους.	5300
5400	Έσοδα από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες.	5400
5500	Επιστροφές χρημάτων.	5500
5600	Έσοδα από λοιπές περιπτώσεις.	5600

Εικόνα 6 - Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών Κώδικας Κατάταξης εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., Αθήνα Αύγουστος 2001

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
 Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
 ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Αριθμός Κώδικα	Όνομασία	Παλαιοί Κωδικοί
6000	Έκτακτα έσοδα.	6000
6000	ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ.	6000
6100	Επιχορηγήσεις.	6100
6200	Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα.	6200
6300	Ασφαλιστικές Εισφορές.	6300
6400	Έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του Ν.Π.Δ.Δ.	6400
6500	Προσαυξήσεις, Πρόστιμα, Χρηματικές Ποινές και Παράβολα.	6500
6600	Λοιπά έσοδα.	6600
7000	Έσοδα από Δάνεια.	7000
7000	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ.	7000
7100	Έσοδα προερχόμενα από δάνεια που έχουν συναφθεί.	7100
7200	Έσοδα προερχόμενα από την επιστροφή δανείων που χορηγήθηκαν.	7200
8000	Έσοδα από παρελθόντα έτη.	8000
8000	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΑ ΕΤΗ.	8000
8100	Επιχορηγήσεις.	8100
8200	Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα.	8200
8300	Ασφαλιστικές Εισφορές.	8300
8400	Έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του Ν.Π.Δ.Δ.	8400
8500	Προσαυξήσεις, πρόστιμα, χρηματικές ποινές και παράβολα.	8500
8600	Λοιπά έσοδα.	8600
8700	Έσοδα από δάνεια.	8700
9000	Έσοδα από επιχορηγήσεις κ.λπ. για επενδύσεις.	9000
9000	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ Κ.Λ.Π. ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ.	9000
9100 } 9200 }	Επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό για επενδύσεις.	9100 9200
9300 } 9400 }	Επιχορηγήσεις από τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων για επενδύσεις.	9300 9400
9500 } 9600 }	Επιχορηγήσεις από τον Προϋπολογισμό Ν.Π.Δ.Δ., Οργανισμών ή Ειδικών Λογαριασμών για επενδύσεις.	9500 9600
9700 } 9800 }	Έσοδα από δάνεια που χορηγήθηκαν για επενδύσεις. Λοιπά έσοδα από Δημόσιες Επενδύσεις.	9700 9800
9900	Λοιπά έσοδα για επενδύσεις.	9900

Εικόνα 7 - Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών Κώδικας Κατάταξης εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., Αθήνα Αύγουστος 2001

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
 Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
 ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

ΕΞΟΔΑ

κατά γενικές Κατηγορίες και Υποκατηγορίες

Αποθεματικά: Τακτικό Αποθεματικό
 Έκτακτο Αποθεματικό
 Ειδικό Αποθεματικό

Αριθμός Κώδικα	Ονομασία	Παλαιοί Κωδικοί
0000	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ.	0000
0100 0200	Αμοιβές υπαλλήλων, εργατοτεχνικού και λοιπού προσωπικού.	0100 0200
0400 0500	Αμοιβές όσων εκτελούν ειδικές υπηρεσίες. Συμμετοχή του Ν.Π.Δ.Δ. στην Κοινωνική Πρόνοια, ασφάλιση, εκπαίδευση και υγεία των υπαλλήλων, των συνταξιούχων και των οικογενειών τους καθώς και σπουδαστών γενικά.	0400 0500
0600 0700 0800 0900	Ασφαλιστικές παροχές. Πληρωμές για μετακίνηση υπαλλήλων ή μη. Πληρωμές για μη προσωπικές υπηρεσίες. Φόροι-Τέλη-Εξόδα βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων.	0600 0700 0800 0900
1000	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ.	1000
1100 1200 1300 1400 1500 1600 1700 1800	Προμήθεια σκευών μαγειρίου, κλινοστρωμάτων, ειδών κατασκήνωσης και υλικών κτηνών. Εξοπλισμός γραφείων, εργαστηρίων κ.λπ. (εκτός από την προμήθεια επίπλων και σκευών). Προμήθεια ειδών υγιεινής, καθαριότητας και ευπρεπισμού. Προμήθεια ειδών συντήρησης και επισκευής αγαθών διαρκούς χρήσης. Προμήθεια ειδών διατροφής, ιματισμού, υπόδησης και υλικών εξάρτησης. Προμήθεια καυσίμων και λιπαντικών. Προμήθεια υλικού εκτυπωτικών, τυπογραφικών και λοιπών εργασιών. Λοιπές προμήθειες που δεν περιλαμβάνονται στις παραπάνω κατηγορίες.	1100 1200 1300 1400 1500 1600 1700 1800
2000	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ.	2000
2100	Επιδοτήσεις.	2100
2200 2300 2400	Επιχορηγήσεις και συνδρομές σε Ν.Π.Δ.Δ., Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και λοιπούς Δημόσιους Οργανισμούς.	2200 2300 2400
2500 2600	Επιχορηγήσεις και συνδρομές σε Οργανισμούς Ιδιωτικού Δικαίου του εξωτερικού και εσωτερικού. Χορηγίες για εθνικούς, κοινωνικούς, εκπαιδευτικούς και λοιπούς συναφείς σκοπούς.	2500 2600
2800	Μεταβιβάσεις εισοδήματος για σκοπούς κοινωνικής αλληλεγγύης και λοιπούς σκοπούς	2800

Εικόνα 8 - Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών Κώδικας Κατάταξης εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., Αθήνα Αύγουστος 2001

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
 Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
 ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Αριθμός Κώδικα	Όνομασία	Παλαιοί Κωδικοί
3000	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ.	3000
3100	Επιστροφές όσων εισπράχτηκαν χωρίς να οφείλονται.	3100
3300	Αποδόσεις εσόδων που εισπράχθηκαν υπέρ τρίτων.	3300
3400	Αποδόσεις στο Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. των πληρωμών που έγιναν απ' αυτά επί απολήψει.	3400
3500	Απόδοση στο Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. του εισπραττομένου αντιπίμου από την εκποίηση κινητών πραγμάτων ιδιοκτησίας τους.	3500
4000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΥΝΘΕΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΔΑΠΑΝΕΣ Ν.Π.Δ.Δ. ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΝΤΑΧΘΕΙ ΣΕ ΚΑΠΟΙΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ.	4000
4100	Καλλιτεχνική, επιστημονική, εκπαιδευτική δραστηριότητα.	4100
4200	Τουρισμός.	4200
4300	Γεωργία-Κτηνοτροφία-Δάση κ.λπ.	4300
4400	Συμμετοχή σε δαπάνες άλλων Ν.Π.Δ.Δ.	4400
4500	Τρεχούμενες χρηματοδοτήσεις προμηθειών.	4500
4600	Κατασκηνώσεις – Εξοχές – Συσσίτια.	4600
6000	ΚΙΝΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.	6000
6100	Τόκοι – Χρεολύσια.	6100
6200	Χορήγηση δανείων.	6200
6300	Χρηματοδοτήσεις.	6300
6400	Πληρωμές λοιπών υποχρεώσεων του Ν.Π.Δ.Δ.	6400
7000	ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.	7000
7100	Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης.	7100
ΕΚΤΑΚΤΑ (Κ.Α. 05)		
9000	Πληρωμές για επενδύσεις.	9000
9100	Επενδύσεις που εκτελούνται μέσω του Τακτικού Κρατικού Προϋπολογισμού.	9100
9200		9200
9300	Επενδύσεις που εκτελούνται μέσω του Προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων.	9300
9400		9400
9500	Επενδύσεις που εκτελούνται μέσω του Προϋπολογισμού άλλων Ν.Π.Δ.Δ. ή Οργανισμών ή Ειδικών Λογαριασμών.	9500
9600		9600
9700	Επενδύσεις που εκτελούνται με τα έσοδα των Ν.Π.Δ.Δ.	9700
9800		9800
9900	Λοιπές επενδύσεις.	9900

Εικόνα 9 - Υπουργείο Οικονομικών Αύγουστος 2001 Κώδικας Κατάταξης εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η Μεταβατικότητα από το Απλογραφικό στο Διπλογραφικό Σύστημα και η Δυσλειτουργία τους

5.1 Η Μεταβατικότητα στο Δημόσιο

Όπως γνωρίζουμε το διπλογραφικό σύστημα είναι το πιο αξιόπιστο και παρέχει την πιο πλήρη και αξιόλογη εικόνα για τους δημόσιους φορείς. Για αυτό το λόγο απαιτείται να πραγματοποιηθούν δράσεις ώστε όλοι οι δημόσιοι φορείς να προσαρμοστούν και να ακολουθήσουν τα δεδομένα τους στην μετάβαση αυτή. Η πιο σημαντική και καθολική εφαρμογή είναι αυτή που θα γίνει σε όλους τους φορείς της γενικής κυβέρνησης δηλαδή την κεντρική διοίκηση, τους Ο.Τ.Α., τα Ν.Π.Δ.Δ., τις δημόσιες μονάδες υγείας, τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης κ.α. (Παγώνη, 2019).

Το έργο αυτό είναι το πιο πολυδιάστατο σχέδιο το οποίο απαιτεί τη διάθεση ανθρώπινων και χρηματικών πόρων. Επίσης απαιτεί το συντονισμό και τον κατάλληλο σχεδιασμό ώστε να πετύχει την υλοποίηση αυτής της μετάβασης (Παγώνη, 2019).

Πρέπει να τονιστεί ότι η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα στο διπλογραφικό είχε ως συνέπεια την άσκηση μεγάλης πίεσης για την οριοθέτηση του στα ασφαλιστικά ταμεία στα Ν.Π.Δ.Δ., στους Ο.Τ.Α. και στις μονάδες υγείας που ως γνωστό διαχειρίζονται προϋπολογισμούς δισεκατομμυρίων € (Αρβανιτάκης, 2015).

Ωστόσο το διπλογραφικό σύστημα παρά τις δυσκολίες και τις απαιτήσεις που είχε για την εφαρμογή του ήταν εκείνο το σύστημα που ακόμα και μέχρι σήμερα βοηθάει στη καλύτερευση των οικονομικών καταστάσεων (Αρβανιτάκης, 2015).

Όσο αφορά τα Ν.Π.Δ.Δ. θα μπορούσαν να τηρούν το διπλογραφικό σύστημα προαιρετικά με το Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 αλλά υποχρεωτικά έπρεπε να το τηρούν από 1/1/2000. Επίσης η προσπάθεια για τη μετάβαση αυτή στα Ν.Π.Δ.Δ. ξεκίνησε από το 1997 από μια ομάδα εργασίας υπό την καθοδήγηση του καθηγητή του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών Κ. Δενιέρη Γ.. Από εκείνη τη στιγμή άρχισε να θέτεται σε εφαρμογή (Καλησπεράτη, 2018).

Αξίζει να σημειωθεί ότι η εφαρμογή και η καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος δεν καταργούσε το απλογραφικό αλλά συλλειτουργούσαν για τη καλύτερη προσαρμογή στο Δημόσιο.

Θέτοντας σε ισχύ το διπλογραφικό σύστημα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημοσίων φορέων θα ήταν πιο κατανοητές και πιο εύκολες προς τους χρήστες που είχαν το ενδιαφέρον να πληροφορηθούν για το κάθε δημόσιο φορέα ξεχωριστά (Παγώνη, 2019).

5.2 Η 1^η Μεγάλη Μετάβαση στους Δημοτικούς Φορείς

Το Δημόσιο εφάρμοξε αρχικά το απλογραφικό σύστημα το οποίο όμως κατά την διαχείριση του και την εφαρμογή του διαπιστώθηκαν αρκετά προβλήματα στους φορείς του Δημοσίου τα οποία ήταν δύσκολο να επιλυθούν. Ένα από τα πιο κύρια προβλήματα ήταν ο διαχωρισμός των εισπράξεων και των πληρωμών. Εξαιτίας αυτού δημιουργήθηκε με τη πάροδο του χρόνου μια νέα μέθοδος της Λογιστικής η οποία θα επέλυε με συστηματικό και ακριβή τρόπο τη διαχώριση των εσόδων και των εξόδων σε απαίτηση ή υποχρέωση αντίστοιχα. Η μέθοδος αυτή όπως γνωρίζουμε και από τα προηγούμενα κεφάλαια ονομάζεται διπλογραφική και εφαρμόστηκε σταδιακά σε όλους τους φορείς του Δημοσίου.

Οι πιο σημαντικοί φορείς που ακολούθησαν τη μεταβατικότητα είναι τα νοσοκομεία, οι Δήμοι και οι Ο.Τ.Α.. Οι αλλαγές που έγιναν ήταν κατευθυντήριες για ένα πιο ολοκληρωμένο σύστημα.

Όπως αναφέραμε και στο (κεφάλαιο 1.2) το διπλογραφικό σύστημα για τους Δήμους αρχικά ψηφίστηκε το 1999 αλλά άρχισε να τηρείται από το 2000. Πιο συγκεκριμένα οι Δήμοι οι οποίοι έχουν πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ή έσοδα άνω 500.000.000 δραχμών με τη διπλογραφική μέθοδο θα επέλυε τα μειονεκτήματα και τις αδυναμίες που παρουσίαζε το απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Ο.Τ.Α. έγινε πιο συστηματική κατά τις περιόδους από το 2002 μέχρι το 2006. Η ολοκλήρωση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος που είναι μαζί με την ομάδα 9 είναι κύρια και βοηθητική για τους Ο.Τ.Α. πριν την εφαρμογή της Καλλικρατικής περιόδου. Ενδιαφέρον είναι να πούμε ότι μετά την εφαρμογή του προγράμματος Καλλικράτη το διπλογραφικό σύστημα ήταν αυτό που βοήθησε περισσότερο τους Δήμους και τις Κοινότητες αφού συγχωνεύτηκαν. (Αρβανιτάκης, 2015).

Με την εφαρμογή του νέου συστήματος οι Δήμοι δεν ήξεραν αν αυτό το σύστημα θα ταιριάζει στη διαχείριση και στον προγραμματισμό του φορέα ή όχι. Αυτό διεκπεραιώθηκε και τελικά διαπιστώθηκε ότι το σύστημα ήταν σωστό αφού δημιουργήθηκε η αναγκαιότητα ύπαρξης προσωπικού που θα έκανε καταχωρήσεις και που θα μπορούσε να ελέγξει και να καταγράψει τις διάφορες οικονομικές καταστάσεις (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Υπάρχουν κάποιοι παράγοντες που είναι κοινοί για όλους τους Δήμους παρά τις διαφορετικότητες τους οι οποίοι επηρεάζουν τη γρήγορη ή αργή μετάβαση τους και είναι (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000):

- **Το ισχύον νομικό πλαίσιο** καθορίζει τη συλλειτουργία του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. και του διπλογραφικού συστήματος. Επίσης το λογιστικό των Ο.Τ.Α. λειτουργεί παράλληλα με το διπλογραφικό σύστημα για παράδειγμα η παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου θα γίνεται και με την τήρηση διπλότυπων βιβλίων μέσω των λογαριασμών τάξεως. Ο συνδυασμός των δύο λογιστικών συστημάτων βοηθά στην ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών και παράλληλα βοηθάει στην ομαλή μετάβαση του διπλογραφικού συστήματος.
- **Η κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού** όπου σε αυτή μπορούν να εκτιμηθούν δύο παράμετροι. Πρώτον το υπαλληλικό προσωπικό των Δήμων δεν έχει την εμπειρία στο να γνωρίζει πως λειτουργεί το διπλογραφικό σύστημα ενώ όσοι το γνωρίζουν εν μέρει δεν έχουν εξοικειωθεί με αυτό αφού στη δουλεία τους λειτουργούν σύμφωνα με το Δημόσιο Λογιστικό. Δεύτερον το ήδη υπάρχον υπαλληλικό προσωπικό αποτελεί τη κεντρική βάση για να εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα και για αυτό το λόγο πρέπει να γίνει κάθε προσπάθεια στο να δοθεί βοήθεια σε αυτούς.
- **Το επίπεδο μηχανογράφησης του Δήμου** είναι η ύπαρξη για τη μηχανογραφική παρακολούθηση των οικονομικών διαδικασιών των τομέων που έχουν καθοριστικό ρόλο στη πορεία υλοποίησης του προγράμματος. Είναι απαραίτητο να υπάρχει καταγραφή στις προμήθειες για τη καταχώρηση των υποχρεώσεων και των τιμολογίων έτσι ώστε να ενημερώνεται το διπλογραφικό σύστημα. Ο συνδυασμός του επιπέδου μηχανογράφησης των τμημάτων με την ταμειακή υπηρεσία, καθορίζει αυτόματα την ενημέρωση του διπλο-

γραφικού. Επίσης η συνύπαρξη στην μεταξύ ενημέρωση όλων των τμημάτων της μηχανογραφικής παρακολούθησης δίνει τη δυνατότητα τα έσοδα να βεβαιώνουν τους Δημότες καθώς και το ταμείο με την είσπραξη των οφειλών να ξεχρεώνει τους Δημότες. Ο προϋπολογισμός ενημερώνεται από το ταμείο για τις πληρωμές που εξοφλεί τους προμηθευτές.

- **Το μέγεθος του Δήμου** έχει καθοριστικό ρόλο διότι με αυτό μπορούν να διακριθούν τα διάφορα προβλήματα που υπάρχουν σε αυτούς ανάλογα βέβαια με το μέγεθος τους.
- **Το επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στην αλυσίδα των οικονομικών υπηρεσιών** απαιτεί τη λειτουργία τήρησης ορισμένων διαδικασιών που σχετίζονται με τον έλεγχο των δαπανών αλλά και με τις διαδικασίες που έχει ο κάθε έλεγχος ξεχωριστά. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι πολλές από τις διαδικασίες ελέγχου δε τηρούνται με ολοκληρωμένο τρόπο στους Δήμους. Επίσης για τη σωστή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος πρέπει να τηρούνται υποχρεωτικά οι διαδικασίες αυτές.
- **Η ύπαρξη ταμιακής υπηρεσίας** είναι απαραίτητη διότι χωρίς αυτή δε μπορούν γίνονται εγγραφές πληρωμών και εισπράξεων. Η σύσταση ταμιακής υπηρεσίας βοηθάει εξ' ολοκλήρου τους Δήμους για το σωστό και ακριβή οικονομικό προγραμματισμό τους.
- **Η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης** είναι ο τελευταίος και ο πιο σημαντικός παράγοντας διότι με αυτόν μπορούν να παρακολουθούνται τα αποθέματα και να εγγράφονται με σωστό τρόπο. Παρόλα αυτά ο συγκεκριμένος παράγοντας δεν είναι απαραίτητος για την έναρξη του διπλογραφικού συστήματος.

Επιπροσθέτως για την καλύτερη κατανόηση της μεταβατικότητας των Δήμων υπάρχουν οχτώ βήματα τα οποία βοηθούν στην μετάβαση αυτή.

Το πρώτο βήμα είναι η δημιουργία ομάδας εργασίας η οποία βοηθάει στην αποτελεσματική και παράλληλη λειτουργία του λογιστικού συστήματος του Ο.Τ.Α. και του διπλογραφικού. Πιο ιδιαίτερα η λειτουργία των Δήμων συνεχίζεται με τον ίδιο τρόπο και οι διαδικασίες εκτέλεσης του προϋπολογισμού, των προμηθειών και κ.λπ.

Επίσης για να υπάρξει σωστή εκτέλεση ανάμεσα στην μετάβαση αυτή πρέπει το συγκεκριμένο “έργο” να εφαρμοστεί από μια ειδική ομάδα υπαλλήλων. Η ομάδα εργασίας αποτελείται από τους υπαλλήλους των αντίστοιχων τμημάτων των οικονομικών υπηρεσιών οι οποίοι όμως είναι συνδεδετικοί κρίκοι ανάμεσα σε αυτά τα δυο συστήματα (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Με λίγα λόγια η ομάδα εργασίας αναλαμβάνει να τηρεί και να εκτυπώνει τα βιβλία του διπλογραφικού συστήματος, να αποστέλλει αναφορές προόδου κατά την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, να καταγράφει την υπάρχουσα κατάσταση του Δήμου και να σχεδιάζει την εφαρμογή του “έργου” αυτού.

Το βήμα δεύτερο είναι η καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης η οποία αποτελεί την βάση για τον σχεδιασμό και την καταγραφή του πλάνου αυτού. Τα στοιχεία που πρέπει να συγκεντρωθούν είναι τα εξής: Τα οικονομικά στοιχεία του Δήμου δηλαδή το ύψος του προϋπολογισμού, οι βασικές και ειδικές οικονομικές δραστηριότητες του Δήμου και τα έσοδα του.

Η δομή και η λειτουργία του Δήμου δηλαδή όλο το οργανόγραμμα που υπάρχει στις υπηρεσίες του Δήμου, το επίπεδο λειτουργίας των διαδικασιών δηλαδή για το πόσο τηρούνται οι βεβαιώσεις των εσόδων και η εκτέλεση του προϋπολογισμού, η εμπειρία του προσωπικού στο διπλογραφικό σύστημα και τελευταίο τα στοιχεία που βοηθούν στην καταγραφή της περιουσίας του Δήμου (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Το βήμα τρίτο είναι η απογραφή έναρξης και είναι το πιο κύριο διότι με αυτό αρχίζει και η εφαρμογή έναρξης του διπλογραφικού συστήματος. Η απογραφή έναρξης με άλλα λόγια είναι ο ισολογισμός έναρξης στον οποίο θα πρέπει να καταγράφονται τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού.

Στο ενεργητικό του Δήμου θα πρέπει να καταχωρούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα, οι απαιτήσεις που έχει προς τρίτους και τα χρηματικά διαθέσιμα ενώ στο παθητικό θα πρέπει να καταχωρηθούν οι υποχρεώσεις του Δήμου και η καθαρή του θέση.

Ο Δήμος με το που αρχίζει να εφαρμόζει το διπλογραφικό πρέπει να παρουσιάζει την οικονομική του κατάσταση την συγκεκριμένη χρονική στιγμή διότι το αποτέλεσμα της είναι μιας μακροχρόνιας οικονομικής πορείας. (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Κατά την έναρξη της απογραφής υπάρχουν κάποια πρακτικά θέματα τα οποία θα αντιμετωπίσει ο Δήμος μέχρι την ολοκλήρωση αυτής. Με την σειρά τα θέματα αυτά είναι η οργάνωση της απογραφής, η καταγραφή όλης της πάγιας περιουσίας, η νομική επεξεργασία των απογραμμένων στοιχείων, η αποτίμηση της πάγιας περιουσίας, καταγραφή και αποτίμηση των πάγιων στοιχείων κοινής χρήσης, η καταγραφή χωρίς αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που δεν ανήκουν ιδιοκτησιακά στον Δήμο αλλά σε τρίτους, η ομαδοποίηση των πάγιων στοιχείων κατά λογαριασμό (π.χ. 10 γήπεδα, 13 μεταφορικά μέσα), η έγκριση της απογραφής από το δημοτικό συμβούλιο και ως τέλος είναι η καταχώρηση των παγίων στοιχείων στο μητρώο παγίων (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Το βήμα τέταρτο είναι η δημιουργία λογιστικού σχεδίου και αντιστοίχιση. Στο συγκεκριμένο βήμα ο κάθε Δήμος θα πρέπει να αντιστοιχίσει τους κωδικούς του λογιστικού των Ο.Τ.Α. με τους κωδικούς του διπλογραφικού συστήματος. Η διαμόρφωση του συγκεκριμένου λογιστικού σχεδίου έχει ως αποτέλεσμα την εξοικείωση του δυναμικού του Δήμου με πρακτικά θέματα και αφομοίωση βασικών θεμάτων του συστήματος αυτού.

Το βήμα πέμπτο είναι η εξοικείωση και η εκπαίδευση με το νέο σύστημα. Μερικές κύριες διαφορές ανάμεσα στο απλογραφικό και στο διπλογραφικό των Ο.Τ.Α. είναι ότι στο απλογραφικό η υποχρέωση καταχωρείται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης ενώ στο διπλογραφικό με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου. Επιπλέον το έσοδο στο απλογραφικό πραγματοποιείται όταν εισπράττεται ενώ στο διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Οι παραπάνω διαφορές και άλλες συναφή θα πρέπει να αναγνωρίζονται από το ανθρώπινο δυναμικό του Δήμου που με την πάροδο του χρόνου θα εξοικειωθούν σε αυτές τις αλλαγές με την κατάλληλη όμως μηχανογράφηση του.

Το βήμα έκτο είναι η οργάνωση υπηρεσιών η οποία είναι απαραίτητη για την λειτουργία του νέου συστήματος. Οι αλλαγές που πρέπει να γίνουν είναι υποχρεωτικές για να υπάρξει σύσταση ταμειακής υπηρεσίας, τήρηση των διαδικασιών προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών, πύλες εισόδου και κέντρα συγκέντρωσης των παραστατικών, δομημένο γραφείο προμηθειών και λειτουργία αποθηκών. Με την οργάνωση αυτή ο

Δήμος θα έχει την δυνατότητα να κοστολογεί και να παρακολουθεί με έγκυρο τρόπο τις δραστηριότητες του (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Το βήμα έβδομο είναι η οργάνωση της αποθήκης η οποία μέχρι σήμερα έχει καθαρά διαχειριστικό χαρακτήρα. Η οργάνωση της αποθήκης έχει στόχο την παρακολούθηση των υλικών και των κινητών περιουσιακών στοιχείων. Για να γίνει σωστός ο εσωτερικός έλεγχος για την οργάνωση της αποθήκης θα πρέπει να γίνεται σωστή καταγραφή των υλικών, να κωδικοποιούνται όλα τα είδη που παρακολουθούνται, να υπάρχει οργάνωση της απογραφής των αξιών και των ποσοτήτων των υπαρχόντων υλικών και να οργανώνεται με προσοχή η καταχώρηση των παραστατικών.

Ως τελευταίο βήμα είναι η μηχανοργάνωση και η τήρηση βιβλίων. Όπως αναφέραμε και στο κεφάλαιο 1.1.2 τα νέα βιβλία που υπάρχουν με την τήρηση του συστήματος αυτού είναι το γενικό αναλυτικό ημερολόγιο, το αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών τάξεως προϋπολογισμού, το γενικό καθολικό, το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού, το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού και το μητρώο παγίων (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

Τα βιβλία αυτά πρέπει να τονίσουμε ότι δεν θα εκτυπωθούν ξεχωριστά αλλά ενιαία με τις παραπάνω χρήσεις. Το ενιαίο αυτό έντυπο δεν θεωρείται από την Δ.Ο.Υ. αλλά από τις ίδιες υπηρεσίες που θεωρούν τα βιβλία των Ο.Τ.Α..

Με λίγα λόγια η μετάβαση από το απλογραφικό των Ο.Τ.Α. στο διπλογραφικό απαιτεί μεγάλη προσπάθεια στο να προσαρμοστούν όλοι οι Δήμοι στη λειτουργία αυτού του μεγάλου έργου με σκοπό στο να γνωρίζουν μελλοντικά και διαχρονικά τις οικονομικές τους καταστάσεις για τυχόν μεγάλα και σοβαρά προβλήματα (ΥΠΕΣΔΔΑ, 2000).

5.3 Η 2^η Μεγάλη Μετάβαση στα Νοσοκομεία – Μονάδες Υγείας

Μια από τις κυριότερες μεταβάσεις είναι αυτή που υπάρχει στα νοσοκομεία, τα οποία αποτελούν το μεγαλύτερο κλάδο της Δημόσιας οικονομίας καθώς και των υπηρεσιών που παρέχει προς το κοινωνικό σύνολο. Τα νοσοκομεία πολλές φορές έχουν τεράστιες δαπάνες εξαιτίας το ότι νοσηλεύουν πολλά άτομα αλλά έχουν και άλλα έξοδα όπως τα πολλά πάγια στοιχεία τους (π.χ. αξονικός τομογράφος, κρεβάτια), τα

αναλώσιμα υλικά τους (π.χ. γάζες, χαρτικά) και επίσης έχουν μεγάλο όγκο προμηθειών.

Με τα χρόνια τα νοσοκομεία εξαιτίας της τεχνολογικής ανάπτυξης, της ταυτόχρονης εξυπηρέτησης και των τεράστιων όγκων που παρουσίαζε στα έσοδα και τα έξοδα, εμφανίστηκε η επιτακτική ανάγκη να χρησιμοποιήσουν ένα νέο λογιστικό σύστημα (διπλογραφικό) με το οποίο θα καλυτέρευε την γενική κατάσταση που υπάρχει στα νοσοκομεία και θα τα απαλλάσσουν από διάφορες ανακρίβειες σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα το οποίο δε βοηθούσε γιατί όλα τα έσοδα και όλα τα έξοδα που περιείχαν ήταν μαζί χωρίς να γνωρίζουμε την προέλευση τους (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

Όπως αναφέραμε και πιο επάνω η διπλογραφική μέθοδος είναι κατάλληλη για την έγκυρη και αξιόπιστη απεικόνιση της οικονομικής θέσης μιας οντότητας, η οποία σε καθημερινή βάση καταγράφει τις οικονομικές συναλλαγές ενώ παλαιότερα με την απλογραφική μέθοδο καταγράφονταν και παρακολουθούνταν μόνο οι ταμιακές συναλλαγές (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

Με το νέο σύστημα παρακολουθούνται και λειτουργούν τρία ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα και ιδιαίτερα:

1. Της Γενικής Λογιστικής η οποία πληροφορεί τρίτους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους, σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία της οντότητας.
2. Της Δημόσιας Λογιστικής όπου παρέχει και κάνει χρήση τους λογαριασμούς τάξεως και μέσα από αυτούς παρακολουθείται ο προϋπολογισμός του δημόσιου νοσοκομείου.
3. Της Αναλυτικής Λογιστικής η οποία καταγράφει και κοστολογεί τα διάφορα τμήματα του νοσοκομείου και συμβάλλει με την εσωτερική πληροφόρηση στο έργο της διοίκησης.

Στις χρονιές 2010 – 2011 σε ότι αφορά το διπλογραφικό σύστημα και συγκεκριμένα το 1^ο εξάμηνο του 2010 οι οικονομικές υπηρεσίες του υπουργείου υγείας (Υ.Υ.Κ.Α.) συγκέντρωσαν οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων 2007 – 2008 σε ποσοστό 57% του συνόλου των δημόσιων νοσοκομείων. Στο 2^ο εξάμηνο της ίδιας χρονιάς εξετάστηκαν κάποια θέματα που υπάρχουν για την εφαρμογή του συστήμα-

τος στα νοσοκομεία ιδίως για θέματα της Γενική Λογιστικής, την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2009 και επίσης η καταγραφή ελλείψεων στον εσωτερικό έλεγχο (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

Κατά τη διάρκεια των διάφορων επισκέψεων που έγιναν στα διάφορα νοσοκομεία της Ελλάδας από κάποια κλιμάκια του υπουργείου καταγράφηκαν κάποια σημαντικότερα προβλήματα στον εσωτερικό έλεγχο των νοσοκομείων για τα οποία δόθηκαν κάποιες οδηγίες ώστε να επιλυθούν κάποιες λειτουργικές αδυναμίες με γρήγορες ενέργειες. Τα σημαντικότερα προβλήματα που περιελάμβαναν οι οδηγίες αφορούσαν (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012):

- Στην οργάνωση των νοσοκομειακών φαρμακείων και στη εποπτεία της διάλυσης και χορήγησης των ογκολογικών φαρμάκων.
- Στις παρενέργειες που δημιουργούνται από την ύπαρξη άτυπων παρακαταθηκών, έτσι για πρώτη φορά τέθηκε η εποπτεία στη διαχείριση του υλικού και στο διοικητικό συμβούλιο του νοσοκομείου.
- Στη συντόμευση της διενέργειας και ολοκλήρωσης των διαγωνισμών προμήθειας του υγειονομικού υλικού και υπηρεσιών στα νοσοκομεία.
- Στην επίλυση των καθυστερήσεων στη τιμολόγηση των νοσηλείων προς τους ασφαλιστικούς φορείς.
- Στη συμφωνία του χρέους των προμηθευτών ενόψει της διενέργειας της ρύθμισης της 31/12/2009.
- Στον έλεγχο μέσω των συστημάτων μηχανογράφησης L.I.S των διαγνωστικών εργαστηρίων των νοσοκομείων.

Τονίζεται ότι για τη κατάρτιση και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των νοσοκομείων τέθηκαν χρονικά όρια στη χρήση 2009. Οι παραπάνω ενέργειες βοήθησαν το Φεβρουάριο του 2011 να ολοκληρωθεί η κατάρτιση και ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων για το 2009 σε ποσοστό 86% (ελέγχθηκαν 113 δημόσια νοσοκομεία από τα 131). Σημαντικό είναι επίσης ότι τα 113 νοσοκομεία είχαν ήδη εγκαταστήσει προγράμματα για τη λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος καθώς και για την επεξεργασία των οικονομικών καταστάσεων.

Σημαντικός στόχος του υπουργείου υγείας εκείνη την εποχή ήταν να τεθεί σε ολοκλήρωση η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και για τα 131 νοσοκομεία της χώρας ιδίως στο τομέα της Γενικής Λογιστικής και για τις καταρτίσεις των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2010. Εκτός από αυτά άλλο ένα ήταν να τεθεί το διπλογραφικό σύστημα σε εφαρμογή από τον Ιανουάριο του 2011 στο σκέλος του δημοσίου λογιστικού, σε συνδυασμό με την εφαρμογή του μητρώου δεσμεύσεων στο σύνολο των νοσοκομείων (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

Περιληπτικά στα πλαίσια του έργου που έγινε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2011, πραγματοποιήθηκαν κυρίως τα παρακάτω (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

- Ολοκληρώθηκε η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων για το 2010 για το σύνολο των νοσοκομείων.
- Υλοποιήθηκε η μετάπτωση σχεδόν του συνόλου των υπολοίπων των λογαριασμών του διπλογραφικού από τη χρήση 2010 στα βιβλία και στους λογαριασμούς 2011.
- Έγινε η ενημέρωση σε ικανοποιητικό βαθμό των λογαριασμών του διπλογραφικού συστήματος χωρίς όμως τη συμφωνία αυτών με τις διαχειρίσεις αλλά και την εξωτερική πληροφόρηση.
- Ολοκληρώθηκε η εκπόνηση οδηγιών εφαρμογής διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και ανάπτυξη και εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής με κοινό τρόπο σε όλα τα νοσοκομεία.
- Επιτεύχθηκε μερική αλλά μη ικανοποιητική σε σύγκριση με το στόχο οριστικοποίηση των μηνιαίων ενημερώσεων των λογαριασμών του διπλογραφικού συστήματος.

Τα νοσοκομεία πλέον έχουν εφαρμόσει το διπλογραφικό σύστημα οικονομικής πληροφόρησης βασισμένα στη Γενική Λογιστική και του απλογραφικού συστήματος όπου όλα τα νοσοκομεία στηρίζονται από τα πληροφοριακά υποσυστήματα που εφαρμόζουν με επιτυχία τη Γενική Λογιστική, η οποία οδηγεί στη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

Στο μέλλον θα γίνει προσπάθεια ώστε η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος να γίνεται με περισσότερο αξιόπιστο τρόπο και σε συντομότερο χρονικό διάστημα. Με τη διπλογραφική μέθοδο όλα τα νοσοκομεία καταρτίζουν ισοζύγιο λογαριασμών με τρέχουσα ημερομηνία στα οποία έχουν εμπελιέθει όλες οι οικονομικές πληροφορίες που προέρχονται από τη προηγούμενη χρήση, και με τις αντίστοιχες εντός της οικονομικής περιόδου. Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται μια ξεκάθαρη εικόνα σχετικά με τα βασικά οικονομικά μεγέθη και για το πώς λειτουργούν οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα πάγια, τα διαθέσιμα και τα κεφάλαια (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

Σε ότι αφορά το μητρώο δεσμεύσεων από τις αρχές Ιανουαρίου του 2011 όπου περιήλθε η μετάβαση, η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων – εξόδων παρακολουθείται εσωλογιστικά μαζί με το μητρώο δεσμεύσεων.

Για τις ανάγκες της πληροφόρησης στο συγκεκριμένο μητρώο εφευρέθηκε ένας ειδικός λογαριασμός (02.19) όπου μέσω αυτού καταγράφεται και συμφωνείται σε καθημερινή βάση το σύνολο των κινήσεων σε επίπεδο δέσμευσης προϋπολογισμού.

Αξιοσημείωτο είναι ότι σύμφωνα με το συγκεκριμένο μητρώο το οποίο παρακολουθούν είναι ότι τα 101 νοσοκομεία χρησιμοποιούν μηχανογραφημένο πληροφοριακό σύστημα ενώ τα υπόλοιπα 30 νοσοκομεία διατηρούν το μητρώο δεσμεύσεων σε αρχείο excel (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

Σε ότι αφορά την Αναλυτική Λογιστική, η οποία αποτελεί το 3^ο σκέλος του διπλογραφικού συστήματος έχει ήδη ολοκληρωθεί η διενέργεια της σχετικής μελέτης με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα νοσοκομεία, η οποία εφαρμόστηκε τη περίοδο από την 1^η Ιανουαρίου του 2012. Η διαδικασία της εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής στα νοσοκομεία έχει σχεδιαστεί να γίνει με βάση τα παρακάτω στάδια (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012):

- Προμήθεια για όσα νοσοκομεία δε διαθέτουν ήδη το σχετικό μηχανογραφημένο πρόγραμμα.
- Παραμετροποίηση αυτού σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003 και τις οδηγίες της μελέτης που έχει ήδη διανεμηθεί.

- Δοκιμαστική λειτουργία αυτού καθώς και της διαλειτουργικότητας του με το γενικότερο πρόγραμμα του διπλογραφικού συστήματος το 1^ο τρίμηνο του 2012.
- Έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας του, στο 2^ο τρίμηνο του 2012 στο σύνολο των νοσοκομείων.

Με βάση την Αναλυτική Λογιστική και το οργανόγραμμα του κάθε νοσοκομείου που δίνεται σε μηνιαία βάση περιέχει το κόστος παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας, το αντίστοιχο έσοδο τους και το αντίστοιχο λειτουργικό αποτέλεσμα. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τα κόστη των παρεχόμενων υπηρεσιών να γνωρίζονται με μεγάλη ακρίβεια (Εκθεση Αποτελεσμάτων ΥΥΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011, 2012).

5.4 Τα Μειονεκτήματα της Απλογραφικής και Διπλογραφικής Μεθόδου

5.4.1 Μειονεκτήματα Απλογραφικής Μεθόδου

Στη σημερινή εποχή και με τα σημερινά δεδομένα η απλογραφική μέθοδος αποτελεί ένα δυσλειτουργικό σύστημα επειδή απαρτίζεται από αρκετά μειονεκτήματα που αφορούν τη λειτουργία του Δημόσιου Τομέα. Με απλά λόγια και συνοπτικά δεν μπορούν να διαχωριστούν τα έσοδα από τα έξοδα και τα έξοδα δεν μπορούν να διαχωριστούν και αυτά σε βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις με αποτέλεσμα να υπάρχει ελλιπής παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών εξόδων. Αυτό είναι και από τα πιο κύρια μειονεκτήματα που έχει η απλογραφική μέθοδος. Μερικά επιπλέον μειονεκτήματα που μπορούν να αποτελέσουν τον λόγο που θεωρείται ελλιπής είναι (Μούγρη, 2010):

- Δεν γίνεται να προβάλουν την οικονομική τους κατάσταση σε μια συγκεκριμένη στιγμή.
- Ο προϋπολογισμός τους δεν εξυπηρετεί τις καθημερινές ανάγκες διότι δεν μπορεί να το ελέγξει η διοίκηση.
- Ο εξισωτικός χαρακτήρας του προϋπολογισμού, δεν αφήνει περιθώρια ώστε να δούμε και να αξιολογήσουμε τις πραγματικές δυνατότητες τους καθώς και τη σύνταξη του προϋπολογισμού σε πραγματική βάση.

- Τα πολλά βιβλία που προβλέπονται από τη νομοθεσία, δεν μπορούν να τα παρακολουθήσουμε και αυτό έχει ως συνέπεια το Δημόσιο να μη τα τηρεί ή να τα τηρεί εν μέρη δηλαδή τα περισσότερα από αυτά.
- Οι μακροχρόνιες υποχρεώσεις δεν μπορούν να παρακολουθηθούν καθώς και οι απαιτήσεις των δημοτικών επιχειρήσεων.
- Δεν γίνεται να διαγνωστεί η παρακολούθηση των υποχρεώσεων των δημοτών κυρίως στη περίπτωση όπου υπάρχουν πολλές απαιτήσεις του Δήμου.
- Μερικοί Δήμοι οι οποίοι δεν έχουν αυτόνομη ταμειακή υπηρεσία και δεν γνωρίζουν το υπόλοιπο που υπάρχει αυτό έχει ως συνέπεια να δίνουν εντολές πληρωμής οι οποίες συμπυκνώνονται στα Δημόσια ταμεία γιατί δεν υπάρχει υπόλοιπο.
- Δεν έχει σύστημα παρακολούθησης και αξιοποίησης της πάγιας περιουσίας των δημοτικών επιχειρήσεων.
- Είναι αδύνατη η παρακολούθηση των έργων διαχρονικά.
- Μη ολοκλήρωση του συστήματος των προμηθειών και της παρακολούθησης των υλικών και αποθήκης.
- Δεν υπάρχει σύστημα ταμειακού προγραμματισμού και οικονομικής πληροφόρησης με αποτέλεσμα να μη λειτουργεί αποτελεσματικά η διοίκηση.
- Υπάρχει απουσία απαραίτητων οικονομικών και λογιστικών εννοιών στη λειτουργία των Ο.Τ.Α. (π.χ. ισολογισμός, κέντρα κόστους κ.α.).
- Τα έξοδα δεν διακρίνονται σε κατηγορίες όπως δαπάνες που αφορούν την εξυπηρέτηση των πολιτών και δαπάνες που αφορούν τη κάλυψη λειτουργικών αναγκών και υπηρεσιών.

5.4.2 Μειονεκτήματα Διπλογραφικής Μεθόδου

Εκτός από τα μειονεκτήματα του απλογραφικού συστήματος τα οποία ήταν σημαντικά και για αυτό υπήρξε η μετάβαση που αναφερθήκαμε σε αυτή, υπάρχουν και μειονεκτήματα και στη διπλογραφική μέθοδο αλλά δεν είναι τόσο σημαντικά. Τα μειονεκτήματα αυτά είναι ότι το διπλογραφικό έχει γενικά ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα κάτι που το απλογραφικό έχει εν μέρει τη δυνατότητα να παρακολουθείται η

κάθε γενική δραστηριότητα του οργανισμού. Επίσης τα διπλογραφικά βιβλία δεν μπορούμε να τα τηρήσουμε με χειρόγραφο τρόπο, λόγω του ότι έχει μεγάλο όγκο πληροφοριών και οικονομικών δεδομένων. Με άλλα λόγια η έννοια του διπλογραφικού συστήματος είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με το μηχανογραφικό σύστημα.

Δυστυχώς στη διπλογραφία επειδή όπως αναφέραμε έχει πολλές πληροφορίες τόσο όσο σε ημερολογιακές εγγραφές όσο και σε διάφορες οικονομικές καταστάσεις απαιτεί μεγάλη δουλειά, προσοχή και στενή παρακολούθηση. Για αυτό το λόγο οι επιχειρήσεις δημόσιες και μη χρειάζονται ολοένα και περισσότερα τεχνολογικά νέα μηχανήματα (Η/Υ, ειδικό λογισμικό σύστημα, κ.α.) που αυτό επιφέρει υψηλότερο κόστος τήρησης αυτών καθώς και αρκετό αποθηκευτικό χώρο. Φυσικά τα παραπάνω μειονεκτήματα δεν αποτελούν ογκώδη προβλήματα σαν αυτά της απλογραφικής μεθόδου αλλά παραμένει και αυτό ένα σύστημα που θέλει πολλή δουλειά και χρόνο στο να κατανοηθεί και να εφαρμοστεί με τον πλήρες τρόπο (Γερμανού, 2015).

Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα και Διευκρινήσεις

Από τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν και συγκεντρώθηκαν για την παρούσα πτυχιακή, διαπιστώθηκε ότι ο Δημόσιος τομέας είναι ο κεντρικός άξονας της Κυβέρνησης και γενικά όλου του Κράτους. Αρχικά, οι καθημερινές λειτουργικές εργασίες που έχει ο συγκεκριμένος τομέας είναι αρκετά δύσκολες ώστε να μπορέσουν να λυθούν γρήγορα και αποτελεσματικά με σαφή τρόπο.

Για παράδειγμα, η αποθήκη που φυλάσσονται τα έγγραφα πρέπει να υπάρχει τακτικός έλεγχος και σωστή ταξινόμηση ώστε να μην υπάρξει μελλοντικό πρόβλημα. Πρωτεύοντα ρόλο στο παραπάνω παράδειγμα και γενικά για τη σωστή λειτουργία του κάθε φορέα (Ο.Τ.Α, Νοσοκομεία κ.α.) είναι η εξειδίκευση του ανθρώπινου δυναμικού. Χωρίς αυτήν το υπαλληλικό προσωπικό δεν μπορούσε να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις που έχει το Δημόσιο.

Από τα παλιά τα χρόνια έως και σήμερα, τα λογιστικά βιβλία που ενημερώνονται διαρκώς έχουν καθοριστικό ρόλο διότι με αυτά ο καθένας μπορεί να συμπεράνει και να αντιμετωπίσει τις διάφορες καταστάσεις κατά τις οποίες οι εργαζόμενοι μπορούν να αντιμετωπίσουν.

Όπως διαφαίνεται και μέσα από την πτυχιακή, το διπλογραφικό σύστημα είναι αυτό το οποίο μπορεί να διευκολύνει την ομαλή λειτουργία όλων των φορέων όπως για παράδειγμα στα Ν.Π.Δ.Δ. στους Ο.Τ.Α. και στις Δημόσιες Επιχειρήσεις.

Ένα μεγάλο κομμάτι που αφορά την σωστή λειτουργία είναι οι διάφοροι νόμοι που προήλθαν με τον καιρό ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Με βάση λοιπόν του νόμους, το σύστημα αυτό άρχισε να λειτουργεί πιο υπεύθυνα απέναντι στις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις που υπήρχαν. Επιπλέον παρατηρούμε ότι για να γίνει πιο αντικειμενική η μετάβαση που υπήρξε ανάμεσα στα δύο προαναφερθέντα βιβλία (απλογραφικά, διπλογραφικά) έπρεπε να συμβαδίζουν και να συνυπάρχουν μεταξύ τους.

Βέβαια είναι απαραίτητο να τονιστεί ότι πολλά άτομα του Δημοσίου παρατηρούσαν ότι το Απλογραφικό Σύστημα μπορούσαν να το διαχειρίζονταν εύκολα αλλά παρόλο αυτά είχε πολλά μειονεκτήματα και για αυτό το λόγω παρατηρήθηκε ότι το

διπλογραφικό μπορεί να είχε πολλά στάδια για να εκτελεστεί μια εγγραφή όμως τους βοηθούσε στο να ανταπεξέλθουν στις τεράστιες απαιτήσεις που είχε ο φορέας.

Ένα άλλο θέμα που μας ενδιαφέρει είναι το κομμάτι των λογιστικών στοιχείων και ιδιαίτερα ο προϋπολογισμός. Με βάση αυτών μπορούν να προβλεφθούν οικονομικά στοιχεία που αφορούν την λειτουργία του κάθε τομέα. Σύμφωνα με τα συμφραζόμενα κατανοούμε ότι είναι ένας συνδυαστικός κρίκος για την οικονομία του Δημοσίου.

Όμως από διάφορα παραδείγματα που έχουμε αναφέρει στην παρούσα πτυχιακή, διαπιστώνουμε ότι ο προϋπολογισμός δεν είναι και ο πιο σημαντικός αφού καταγράφει τι περίπου θα ξοδέψει σε υποδομές και άλλες παροχές αλλά και τι έσοδα θα πάρει από αυτές και από άλλες επενδύσεις που έχει κάνει.

Τελικά το παραπάνω σχετίζεται μόνο με πρόβλεψη και όχι με το τελικό αποτέλεσμα πράγμα που κάνει πολύ σημαντικό τον απολογισμό ο οποίος δίνει την τελική έκβαση κάθε φορά.

Το κύριο κομμάτι που ήταν το πιο περίπλοκο είναι αυτό της μεταβατικότητας με το οποίο ολοκληρώνεται η πτυχιακή εργασία. Η μετάβαση αυτή δυσκόλεψε αρκετούς φορείς και ιδιαίτερα τα Νοσοκομεία. Αυτό στηρίζεται στο ότι τα Νοσοκομεία είχαν και έχουν ακόμα αρκετό μεγάλο όγκο πληροφοριών και αποθήκευσης δεδομένων που ακόμα στην σημερινή εποχή στην οποία έχει εξελιχθεί η τεχνολογία καθίσταται δύσκολο με βάση όμως τις σωστές προδιαγραφές που πρέπει να τηρούνται τα βιβλία.

Σε γενικό επίπεδο η μετάβαση πήρε αρκετό χρόνο στο να μπορούν οι Δημόσιοι φορείς να ανταπεξέρχονται στις καθημερινές υποχρεώσεις και να επανέλθει γενικά το σύστημα στην κανονική του ροή. Χαρακτηριστικό κομμάτι της μετάβασης είναι ότι το απλογραφικό σύστημα δεν σταματάει να υπάρχει αλλά συλλειτουργεί με το διπλογραφικό.

Με όλες τις πληροφορίες που έχουν συλλεχθεί συμπεραίνεται ότι η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο διπλογραφικό σύστημα και η δυσλειτουργία τους στο Δημόσιο τομέα είναι το σημαντικότερο κομμάτι που αφορά το Δημόσιο για το λόγο ότι το ένα σύστημα και συγκεκριμένα το απλογραφι-

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

κό έχει περισσότερα μειονεκτήματα αλλά δεν παύει να έχει προβλήματα και το διπλογραφικό. Όμως έχει αποδειχτεί το πιο αναλυτικό και έγκυρο σύστημα.

Βιβλιογραφία

- Lawspot. (1986, Μάρτιος 14). Ανάκτηση Απρίλιος 14, 2020, από Lawspot:
<https://www.lawspot.gr>
- Αρβανιτάκης, Α. (2015). *Ανάλυση της εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς (ΕΣΔΔΑ)*. Αθήνα.
- Βικιπαίδεια. (2017, Ιανουάριος 6). Ανάκτηση Απρίλιος 15, 2020, από Βικιπαίδεια:
<https://el.wikipedia.org>
- Γερμανού, Τ. (2015). *ΕΓΛΣ και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Χρηματοοικονομική Λογιστική)*. Αθήνα.
- Γέροντας, Α. (2005). *Δημοσιονομικό Δίκαιο*.
- Γεωργακοπούλου, Θ. Α. (2012). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική Δ' Έκδοση*. Αθήνα: Μπένου.
- Δεδουσόπουλος, Α., Γιαλέρης, Π., Σχίστου, Γ., Τέντες, Π., & Χατζηανδρέου, Α. (2010). *Αρχές Οικονομίας Α' Λυκείου*. Αθήνα.
- Έκθεση Αποτελεσμάτων ΥΓΚΑ και των μονάδων του ΕΣΥ 2011. (2012, Μάρτιος). Ανάκτηση από moh.gov.gr: <http://www.moh.gov.gr>
- Ηλιάδης, Κ. (2017). *Διπλωματική Εργασία "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα"*. Θεσσαλονίκη.
- Θεοδωσιάδου, Χ., & Καγιαβάς, Λ. (2013). *Πτυχιική Εργασία "Η Μετάβαση από το Απλογραφικό Σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο Διπλογραφικό Σύστημα και η συλλειτουργία τους στο Δημόσιο Τομέα*. Αθήνα.
- Καλησπεράτη, Θ. (2018). *Διπλωματική Εργασία "Η χρησιμότητα του Διπλογραφικού Συστήματος ως εργαλείο Διοίκησης, Διαφάνειας και Νομιμότητας στη Δημόσια Διοίκηση και τη Τοπική Αυτοδιοίκηση"*. Πειραιάς.
- Καραγιάννης, Ι., Αικατερίνη, Κ., & Καραγιάννης, Δ. (2016). *Λογιστικά, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στην Πράξη*. Θεσσαλονίκη.
- Καραγιάννης, Σ. (2006). *Η Οικονομική Διαχείριση των ΝΠΔΔ, Εφαρμογή της Διπλογραφικής μεθόδου (Π.Δ. 205/98-Π.Δ. 146/03)*. Αθήνα: Γ.Μ. Καρανασάση.
- Κατάρτιση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης Έτους 2020. (2020). Ανάκτηση 2020, από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr>
- Κωστάρας, Γ. Ν. (1999). *Η Νέα Δημόσια Διοίκηση Ένα Παγκόσμιο Φαινόμενο*. Στο Γ. Ν. Κωστάρας, *Η Νέα Δημόσια Διοίκηση Ένα Παγκόσμιο Φαινόμενο*.
- Λιανός, Θ., Αντώνιος, Π., & Χατζηανδρέου. (n.d.). *Αρχές Οικονομικής Θεωρίας Γ' Λυκείου*. Αθήνα.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

- Μανωλάκου, Μ., & Μπόρος, Ε. (2013). *Πτυχιακή Εργασία "Μέθοδοι και Λογιστικά Συστήματα. Πλεονεκτήματα-Μειονεκτήματα"*. Μεσολόγγι.
- Μούγρη, Γ. (2010). *Πτυχιακή Εργασία "Η Εισαγωγή του νέου Λογιστικού Συστήματος της Διπλογραφικής Μεθόδου στους Δήμους - Δημοτικές Επιχειρήσεις"*. Καβάλα.
- Μπέσκος, Σ. (2015, Απρίλιος 28). *Εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος από όλους τους φορείς του Δημοσίου*. Ανάκτηση 2020, από dikaiologitika.gr:
<https://www.dikaiologitika.gr/>
- Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου*. (2009, Μάιος 4). Ανάκτηση Απρίλιος 5, 2020, από capital.gr: <https://www.capital.gr/nomika-themata/727154/nomika-prosopa-dimosiou-kai-idiotikou-dikaiou>
- Νομικό Διάταγμα 496/1974*. (n.d.). Ανάκτηση 2020, από Karagilanis.gr:
https://www.karagilanis.gr/images/nodes/103/15289_nd_496_74.pdf
- Νομικό Πρόσωπο Βικιπαίδεια*. (n.d.). Ανάκτηση 2020, από Βικιπαίδεια:
<https://el.wikipedia.org>
- Νόμος 2362/1995 "Περί Δημοσίου Λογιστικού Ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις"*. (n.d.). Ανάκτηση 2020, από taxheaven.gr:
<https://www.taxheaven.gr/law/2362/1995>
- Νόμος 4270/2014 "Αρχες Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας Δημόσιο Λογιστικό και άλλες Διατάξεις"*. (2014). Ανάκτηση 2020, από taxheaven.gr:
<https://www.taxheaven.gr/law/4270/2014>
- Οι Δαπάνες της Ένωσης από Θεματολογικά Δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση*. (n.d.). Ανάκτηση 2020, από Ευρωπαϊκή Ένωση: <http://www.europarl.europa.eu>
- Παγώνη, Π. (2019). *Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία "Εισαγωγή νέου Λογιστικού πλαισίου στη Κεντρική Διοίκηση και η συμβολή σε μια αποδοτικότερη δημοσιονομική διαχείριση"*. Πάτρα.
- Παναγόπουλος, Ι. (2015). *Δημόσιο Λογιστικό Διδακτέα ύλη δεκατριών εβδομάδων Διαφάνειες και Συνοπτικές Σημειώσεις*. Ανάκτηση 2020, από teiwest.gr:
<http://www.ba.teiwest.gr>
- Παπαδόπουλος, Θ. (2009, Νοέμβριος 20). *Κατηγορίες Δημόσιων Προϋπολογισμών*. Ανάκτηση 2020, από kollintzas.gr: <http://www.kollintzas.gr>
- Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 "Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων"*. (n.d.).
- Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 "Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ."*. (n.d.).

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΔΥΣΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Προεδρικό Διάταγμα 54/2018. (2018, Ιούνιος 13). Ανάκτηση 2020, από minfin.gr:
<https://www.minfin.gr>

Προϋπολογισμός. (n.d.). Ανάκτηση 2020, από Βικιπαίδεια: <https://el.wikipedia.org>

Ράλλης, Ι. Π. (2015). *Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. 2η Έκδοση*. Αθήνα.

Τεπετώφ, Μ. (2017). *Διπλωματική Εργασία "Η Εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στα ΝΠΔΔ σε συνδυασμό με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα"*. Θεσσαλονίκη .

ΥΠΕΣΔΔΑ. (2000, Οκτώβριος). *ΕΕΤΑΑ*. Ανάκτηση 2020, από eetaa:
https://www.eetaa.gr/oikonomika/odhgos_vhma_vhma.pdf