



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ
UNIVERSITY OF PATRAS

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής –

Μεσολόγγι)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : «Audit delay, η διερεύνηση στους ΟΤΑ του Νομού

Αιτωλοακαρνανίας».

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΓΑΛΑΝΗ ΜΑΡΙΑ

ΣΑΡΤΖΗ ΓΕΩΡΓΙΑ

Επιβλέπων καθηγητής

[Κος Σμαράϊδος Β.]

Μεσολόγγι 2019

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

**(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής –
Μεσολόγγι)**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ : «Audit Delay, η Διερεύνηση στους ΟΤΑ του
Νομού Αιτωλοακαρνανίας».**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΓΑΛΑΝΗ ΜΑΡΙΑ ΑΜ:16025

ΣΑΡΤΖΗ ΓΕΩΡΓΙΑ ΑΜ:16265

Επιβλέπων καθηγητής

[Κος Σμαράϊδος Β.]

Μεσολόγγι, 2019

Πνευματικά δικαιώματα Copyright © Γαλάνη Μαρία-Σαρτζή Γεωργία Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved. Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής και χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα από την εργασία αυτή θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον καθηγή μας κ. Σμαράιδο Βασίλειο για τις χρήσιμες συμβουλές του, προκειμένου να ολοκληρώσουμε την πτυχιακή μας εργασία.

Τέλος ένα μεγάλο ευχαριστώ στις οικογένειές μας που μας ενίσχυσαν συναισθητικά σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αντικειμενικός σκοπός της πτυχιακής μας εργασίας αποτελεί η μελέτη των καθυστερήσεων των οικονομικών ελέγχων στους ΟΤΑ. Οι καθυστερήσεις αυτές καθορίζονται σε μεγάλο βαθμό από τις απαιτήσεις δημοτικής δομής και υποβολής εκθέσεων. Ειδικότερα, η εργασία μας αναφέρεται στην καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Δήμων της Νομού Αιτωλοακαρνανίας. Είναι γεγονός ότι ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, αποτελούν ένα σημαντικό παράπτωμα, ωστόσο οι κυρώσεις δεν είναι υπαρκτές με αποτέλεσμα να εξαφανίζουν το νομικό πλαίσιο που τις διέπει. Σύμφωνα με το άρθρο της (Κοέν και Λεβέντη, 2013), στους δήμους, η καθυστέρηση ελέγχου, αποτελεί συνισταμένη πολλών παραμέτρων της πολιτικής λειτουργίας των Δήμων.

Περιγράφονται αναλυτικά οι σημαντικότεροι παράγοντες για τους δήμους του Νομού Αιτωλοακαρνανίας και γίνεται ανάλυση των αποτελεσμάτων των χαρακτηριστικών τους ξεχωριστά.

Εάν η έκδοση έγκαιρης οικονομικής έκθεσης είναι σημαντική για τους δήμους, οι υπεύθυνοι πρέπει να κατανοήσουν τους παράγοντες που πρέπει να λάβουν υπόψη τους σχετικά με την οργάνωση τους. Τα αποτελέσματά από έρευνες και διάφορες υποθέσεις αποδεικνύουν ότι πολλά δημοτικά χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν την καθυστέρηση του δημοτικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, τα κίνητρα διαχείρισης για έγκαιρη αναφορά, συμπεριλαμβανομένης της μορφής διακυβέρνησης από τον δήμαρχο της πόλης, την ύπαρξη υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς τείνουν να μειώνουν την καθυστέρηση του ελέγχου.

Οι κρατικοί κανονισμοί σχετικά με τη διαδικασία προμηθειών ελέγχου αυξάνουν την καθυστέρηση του ελέγχου. Πρέπει να ληφθούν υπόψη η οργάνωση δήμου, η διαδικασία εισαγωγής προμηθειών εξωτερικού και χαρακτηριστικά για επιλογή εξωτερικού ελεγκτή.

Η διοίκηση της πόλης καθώς και τα προβλήματα που αντιμετωπίζει όπως τα χρέη, προβλήματα δήμου, πολυάσχολη και πολύχρονη απασχόληση εξωτερικού ελεγκτή λόγω μεγάλου μεγέθους του δήμου, αποτελούν ένα σημαντικό λόγο καθυστέρησης με αποτέλεσμα να μην μπορεί ο Δήμος να ανταπεξέλθει και να κυριαρχεί η αβεβαιότητα. Ακόμη, απαραίτητη είναι η έγκαιρη χρηματοοικονομική

πληροφόρηση του πολίτη για να υπάρχει ανάπτυξη της οικονομίας, έγκαιρη υποβολή εκθέσεων, δημοτικού ελέγχου, και συστήματα με χαμηλό κόστος ελέγχου.

Λέξεις κλειδιά: Audit Delay, Εσωτερικός Έλεγχος, Ελεγκτής, Δημοτικές Επιχειρήσεις

ABSTRACT

The objective of our thesis is to study the delays of financial audits in local governments. These delays are largely determined by the requirements of municipal structure and reporting. In particular, our work refers to the delay in the audit of the financial statements of the Municipalities of Aitolokarnania. It is a fact that checking the financial statements of the Municipalities is an important misconduct, however, the sanctions are not in place, thus eliminating the legal framework that governs them. According to her article (Cohen and Leventis, 2013), in municipalities, delay in control is a constituent of many parameters of the political functioning of Municipalities.

The most important factors for the municipalities of Aitolokarnania are described in detail and the results of their characteristics are analyzed separately.

If issuing a timely financial report is important to municipalities, those responsible should understand the factors they should take into account in their organization. The results of investigations and various cases show that many municipal internal control features influence the delay of municipal control. Specifically, management incentives for timely reporting, including the form of governance by the mayor of the city, the existence of high quality financial reporting tend to reduce control delays.

State regulations on the audit procurement process increase audit delay. Consideration should be given to the organization of the municipality, the process of importing external procurement, and features for selecting an external auditor.

The city administration and the problems it faces such as debt, municipal problems, busy and long time external auditor due to the large size of the municipality, are a major reason for the delay and as a result the Municipality cannot cope and dominate uncertainty. , timely financial information of the citizen is essential for economic growth, timely reporting, municipal control, and low cost control systems

Keywords: Audit Delay, Internal Audit, Auditor, Municipal Enterprises

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT.....	7
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	9
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	12
ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΩΝ	13
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	14
Κεφάλαιο 1ο Τι είναι η Λογιστική	15
1.1 Τι είναι η Λογιστική.....	15
1.2 Διακρίσεις της Λογιστικής.....	16
1.2 Λογιστικά συστήματα στους Δήμους	17
1.2.1 Προϋπολογισμός.....	19
1.2.2 Λογιστική βάση του δεδουλευμένου	19
1.3 Οι σημαντικότερες Λογιστικές καταστάσεις.....	22
1.4 Ποιοι είναι οι στόχοι των καταστάσεων που δημοσιεύονται	22
1.5 Νόμος Π.Δ. 315/1999	23
Κεφάλαιο 2ο Καθυστέρηση στους Δήμους. Επίλυση - επιπτώσεις.....	25
2.1 Αποκεντρωμένη Διοίκηση	25
2.1.1 Καθυστέρηση στην αποκεντρωμένη Διοίκηση	25
2.1.2 Επίλυση καθυστέρησης	26
2.2 Οικονομικές υπηρεσίες των Δήμων.....	27
2.2.1 Καθυστέρηση στην οικονομική υπηρεσία.....	27
2.2.2 Επίλυση καθυστέρησης της οικονομικής υπηρεσίας	28
2.3 Άλλου είδους καθυστέρηση.....	29
2.3.1 Καθυστέρηση σε διαγωνισμούς.....	29
2.3.2 Καθυστέρηση λόγω διοικητικών δικαστηρίων.....	29
2.3.3 Καθυστέρηση είσπραξης εσόδων	29
2.3.4 Καθυστέρηση λόγω αιρετών	30

2.4 Επιπτώσεις του δημοσίου ελέγχου και της καθυστέρησής του	30
2.4.1 Επιπτώσεις Στην αξιοπιστία των θεσμών.....	30
2.4.2 Επιπτώσεις στη δικαιοσύνη.....	31
2.4.3 Επιπτώσεις στα έσοδα	31
2.5 Κυρώσεις.....	31
2.5.1 Κυρώσεις από το υπουργείο στο δήμο	31
2.5.2 Κυρώσεις στους υπαλλήλους	32
2.5.3 Κυρώσεις στον διευθυντή της οικονομικής υπηρεσίας του Δήμου.	32
2.6 Πληροφορίες για τον πολίτη.....	33
Κεφάλαιο 3 ^ο Εσωτερικός Ελεγκτής	34
3.1 Ορισμός του ελεγκτή από τον Δήμο	35
3.1.2 Σκοπός Εσωτερικού Ελέγχου	35
3.1.3 Κατηγοριοποίηση Ελέγχων	36
3.2 Χαρακτηριστικά του ελεγκτή	38
3.4 Κώδικας Δεοντολογίας Ελεγκτή.....	38
Κεφάλαιο 4ο Μεθοδολογία της έρευνας	40
4.1 Η διοικητική διαίρεση της περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος	42
4.2. Μέθοδος Ανάλυσης	44
4.3.1. Οι παράγοντες που σχετίζονται με τους Δήμους.....	45
4.3.2 Οι παράγοντες που σχετίζονται με τα Δημοτικά χαρακτηριστικά ..	47
4.3.3 Οι παράγοντες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή	48
4.4 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2016 του Δήμου Αγρινίου.....	49
4.5 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2013 του Δήμου Μεσολογίου	51
4.6 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2016 του Δήμου Ναυπάκτου.....	54
4.7 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2019 του Δήμου Θέρμου.....	56

4.8	Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2013 του Δήμου Ξηρομέρου	57
4.9	Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2018 του Δήμου Ακτίου-Βόνιτσας	58
4.10	Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2011 του Δήμου Αμφιλοχίας	60
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	61
	ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	63
	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	65
	ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	67
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Αγρινίου.....	49
Πίνακας 2: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Μεσολογγίου.....	51
Πίνακας 3: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Ναυπάκτου.....	54
Πίνακας 4: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Θέρμου.....	56
Πίνακας 5: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Ξηρομέρου.....	57
Πίνακας 6: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Ακτίου-Βόνιτσας.....	58
Πίνακας 7: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Αμφιλοχίας.....	60

ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΩΝ

ΚΗΜΔΗΣ	Κεντρικό Ηλεκτρονικό Μητρώο Δημοσίων Συμβάσεων
ΕΣΗΔΗΣ	Εθνικό Σύστημα Ηλεκτρονικών Δημοσίων Συμβάσεων

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα οικονομικά των ΟΤΑ αποτελούν τα τελευταία χρόνια μία πολύ σημαντική λειτουργία που χαρακτηρίζεται από διαφάνεια σχετικά με την οικονομική διαχείριση καθώς πλέον υπάρχουν αξιόπιστα στοιχεία για την αξιολόγησή τους. Στην παρούσα πτυχιακή γίνεται μία προσπάθεια αξιολόγησης των παραγόντων που καθυστερούν τον εσωτερικό έλεγχο των Λογιστικών καταστάσεων των ΟΤΑ και δημιουργούνται προβλήματα.

Πρέπει να τονιστεί ότι οι ΟΤΑ αποτελούν την πολυπληθέστερη ομάδα εφαρμογής της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και δημοσιεύουν Καταστάσεις Τέλους Χρήσης (δηλαδή, Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) στο δημόσιο τομέα. Σύμφωνα με το ΠΔ 315/1999, όλοι οι Δήμοι που διαθέτουν έσοδα πάνω από 1,5 εκατ. ευρώ ή πληθυσμό πάνω από 5.000 κατοίκους, πρέπει υποχρεωτικά να ακολουθούν τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης ή τη διπλογραφική λογιστική, όπως έχει επικρατήσει να λέγεται παρόλο που ο όρος δεν είναι δόκιμος. Η πληροφόρηση που υπάρχει για τους ΟΤΑ είναι πολύ καλύτερη και πολύ περισσότερη από εκείνη που υπάρχει για άλλες μεγάλες κατηγορίες ΝΠΔΔ (π.χ., Πανεπιστήμια, Νοσοκομεία κ.λπ.) παρόλο που οι οργανισμοί που ανήκουν σε αυτές έχουν τις ίδιες νομικές υποχρεώσεις. (Κοέν και Λεβέντη, 2013),

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται γενικά η Λογιστική, οι διακρίσεις και τα Λογιστικά συστήματα στους Δήμους. Επιπλέον, αναφέρονται οι σημαντικότερες Λογιστικές καταστάσεις.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφεται αναλυτικά η αποκεντρωμένη διοίκηση, οι οικονομικές υπηρεσίες των δήμων και οι λόγοι των διαφόρων καθυστερήσεων καθώς και οι κυρώσεις.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται ο εσωτερικός ελεγκτής, πως ορίζεται από τον Δήμο και τα χαρακτηριστικά του.

Η μεθοδολογία της έρευνας για τη διερεύνηση της καθυστέρησης ελέγχου στους Ο.Τ.Α του νομού Αιωλοακαρνίας γίνεται το τέταρτο κεφάλαιο. Τέλος, ακολουθούν τα συμπεράσματα και η βιβλιογραφία.

Κεφάλαιο 1ο Τι είναι η Λογιστική

1.1 Τι είναι η Λογιστική

Η Λογιστική δημιουργήθηκε από την ανάγκη παρακολούθησης οικονομικών γεγονότων μίας επιχείρησης. Η Επιτροπή ορολογίας του Αμερικάνικου Ινστιτούτου των Ορκωτών Λογιστών(ICPA στο Ρεβανόγλου & Γεωργόπουλος, 2003) αναφέρει ότι η «Λογιστική αποτελεί την καταχώρηση και την συστηματική κατάταξη, ταξινόμηση και τη συνοπτική απόδοση, κατά εύληπτο τρόπο, των συναλλαγών και γεγονότων που είναι εν μέρει τουλάχιστον οικονομικού χαρακτήρα και της επεξηγήσεως των αποτελεσμάτων από αυτά.»

Ως Λογιστική ορίζεται ο επιστημονικός κλάδος, ο οποίος ασχολείται με τις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων όπως η συγκέντρωση, ο υπολογισμός, η καταχώρηση και η μετάδοση οικονομικών πληροφοριών, οι οποίες πρόκειται να βοηθήσουν τους ενδιαφερομένους να πάρουν καλύτερες οικονομικές αποφάσεις. Η Λογιστική ως επιστήμη ενδιαφέρεται για την ακριβή ανάλυση, μέτρηση και καταχώρηση των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης, με αποτέλεσμα να εξάγονται χρήσιμες πληροφορίες ώστε να λαμβάνονται υπόψη πριν τη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων (Φραγκανδρέα, 2013).

Ο Baccouche(1992) αναφέρει ότι η Λογιστική αποτελεί την τεχνική απεικόνισης των οικονομικών επιδόσεων μίας επιχείρησης η οποία είναι χρήσιμη σε όσους έχουν οφέλη από την επίδοσή της και συγκεκριμένα οι μέτοχοι της εταιρείας, οι τράπεζες χρηματοδότησης, το δημόσιο. Σε έναν παρόμοιο ορισμό, η Λογιστική αναφέρεται ως ένα σημαντικό εργαλείο παροχής σημαντικών πληροφοριών για την επιχείρηση σε όσους ενδιαφέρονται για την οικονομική της πορεία της, με σκοπό το δημόσιο συμφέρον.

Η Λογιστική θεωρείται ότι βοηθά πιο πολύ στη λήψη αποφάσεων τους χρήστες που βρίσκονται εντός της επιχείρησης παρά αυτούς που βρίσκονται εκτός της

(Gallhofer et al, 1999). Στους χρήστες των λογιστικών πληροφοριών περιλαμβάνονται ιδιοκτήτες, διευθυντές, πελάτες, και άλλοι που εργάζονται στις ξενοδοχειακές μονάδες.

Τέλος, στον ορισμό των Lewellyn et al (2007) η Λογιστική αναφέρεται ως ένα μέσο απεικόνισης του χρηματοοικονομικού κόσμου το οποίο περιγράφει τα υλικά αλλά και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει στη κατοχή του ένα φυσικό ή ένα νομικό πρόσωπο.

Η Λογιστική στηρίζεται πάνω σε συγκεκριμένους κανόνες οι οποίοι κατευθύνουν τους λογιστές για τη διαδικασία της αριθμητικής απεικόνισης των πληροφοριών. Σε αυτό το πλαίσιο χρησιμοποιεί ορισμένα πρότυπα, τα οποία είναι γνωστά ως Λογιστικές Αρχές, για να είναι σε θέση να πληροφορήσει τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς χρήστες της επιχείρησης για τις δραστηριότητες της. Οι Λογιστικές Αρχές σε συνδυασμό με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνουν στην επιχείρηση τη δυνατότητα να λειτουργεί μέσα σε ένα πλαίσιο κανονισμών όπου εναρμονίζεται ολόκληρος ο κλάδος στον οποίο ανήκει η επιχείρηση. Η γνώση για τις βασικές Λογιστικές αρχές είναι πολύ χρήσιμη για τους λήπτες αποφάσεων (Καραγιώργος, 2006).

Με τη χρήση των Λογιστικών Αρχών, η επιχείρηση μπορεί να συγκρίνει τα αποτελέσματά της με αυτά άλλων επιχειρήσεων και να λάβει τις κατάλληλες αποφάσεις έτσι ώστε να αυξήσει τη δυναμικότητά της στον κλάδο. Επιπλέον, οι αναγνώστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης μπορούν να έχουν μια πλήρη και αξιόπιστη εικόνα για την οικονομική θέση της εταιρείας (Παππάς, 2017).

1.2 Διακρίσεις της Λογιστικής

Βασικός στόχος της Λογιστικής αποτελεί η παροχή στα στελέχη των επιχειρήσεων, απαραίτητα στοιχεία σχετικά με τις οικονομικές αποφάσεις. Για το λόγο αυτό απαιτούνται διάφοροι κλάδοι λογιστικών πληροφοριών. (Παπαδέας, 2015, CIMA, 1996, Πασχαλίδης, 2009):

- **Χρηματοοικονομική ή Γενική Λογιστική:** Κύριο αντικείμενο του κλάδου αυτού αποτελεί ο προσδιορισμός ουσιαστικών στοιχείων που θα εμφανίσουν με ορθό τρόπο τα αποτελέσματα της κίνησης μίας Ξενοδοχειακής μονάδας. Αυτή η παροχή πληροφοριών αφορά κυρίως τους χρήστες εκτός

της επιχειρηματικής μονάδας ευρισκόμενους που θέλουν να έχουν γνώση των αποτελεσμάτων της έρευνας.

- **Διοικητική Λογιστική:** Σκοπός της είναι η παροχή πληροφόρησης έτσι ώστε να βοηθήσει τα στελέχη των επιχειρήσεων να πάρουν καλύτερες αποφάσεις.

- **Φορολογική ή Φοροτεχνική Λογιστική:** Αντικείμενό της αποτελεί η φορολογική δραστηριότητα και οι συνέπειές της στην επιχείρηση.

- **Ελεγκτική Λογιστική:** Ασχολείται με τον έλεγχο της ορθότητας και πληρότητας των Λογιστικών βιβλίων και εκθέσεων, με βάση τις Λογιστικές αρχές και την υπάρχουσα νομοθεσία καθώς και με την πρόληψη και την ανακάλυψη λαθών μέσω της ανάπτυξης μεθόδων και τεχνικών οι οποίες καθιστούν τον έλεγχο συντομότερο και αποτελεσματικότερο. Διακρίνεται σε Εσωτερική Ελεγκτική, η οποία αφορά εσωτερικό έλεγχο από την ίδια την επιχειρηματική μονάδα, και σε Εξωτερική Ελεγκτική η οποία διενεργείται από ανεξάρτητους Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές.

- **Δημόσια ή Κυβερνητική Λογιστική:** Ασχολείται τον προϋπολογισμό και τον απολογισμό των εσόδων και εξόδων του κράτους, των δήμων και των κοινοτήτων. Στόχος της είναι η αποφυγή της οικειοποίησης και της κατασπατάλησης των χρημάτων του κράτους καθώς και η καταπολέμηση της διαφθοράς.

- **Διεθνής Λογιστική:** Ασχολείται με θέματα τα προβλήματα τα οποία προκύπτουν από τις διεθνείς συναλλαγές των επιχειρηματικών μονάδων.

- **Ξενοδοχειακή Λογιστική:** Παρουσιάζει ορισμένες ιδιομορφίες, οι οποίες προέρχονται από τον τρόπο λειτουργίας και διαχείρισης της Ξενοδοχειακής εκμετάλλευσης, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η χρηματοοικονομική δομή των αντιστοίχων μονάδων.

1.2 Λογιστικά συστήματα στους Δήμους

Οι αρχές που ορίζουν τα θέματα λογιστικής και προϋπολογισμού των Δήμων περιλαμβάνονται σε διάφορους νόμους. Η έκδοση του Π.Δ. 315/1999, αποτέλεσε την υποχρεωτική πλέον χρήση της λογιστικής του δεδουλευμένου για τους περισσότερους

δήμους της χώρας. Με βάση τη λογιστική αυτή, οι δήμοι έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν υπηρεσίες με δύο ανεξάρτητα συστήματα διευκολύνοντας από τη σύνδεση των λογαριασμών λογιστικής και προϋπολογισμού. Από το 2011 ο αριθμός των δήμων μειώθηκε λόγω του σχεδίου Καλλικράτη, και οι 325 νέοι δήμοι υποχρεούνται να εφαρμόζουν το διπλό αυτό σύστημα. <http://iobe.gr/>.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. ακολουθεί τις ανάγκες των δήμων σύμφωνα με τις δραστηριότητές του και τις λειτουργίες του. Το διπλογραφικό σύστημα των ΟΤΑ χρησιμοποιεί ως λογιστικό σχέδιο τους λογαριασμούς του Π.Δ./315/99 για την γενική λογιστική, την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως και τους λογαριασμούς τάξεως.

Το Γ.Λ.Σ. επιδιώκει τον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών με ομοιόμορφο τρόπο, την αληθινή και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και την περιουσιακή διάρθρωση των οικονομικών μονάδων, την ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς τους, τη διευκόλυνση των συναλλασσόμενων και του επενδυτικού κοινού στην κατανόηση των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την παροχή αξιόπιστων πληροφοριακών και στατιστικών στοιχείων σε κάθε ενδιαφερόμενο, την απλούστευση και διευκόλυνση του επιχειρηματικού ελέγχου, την αύξηση της αποδοτικότητας και παραγωγικότητας με τη Λογιστική τυποποίηση, την ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος και τη διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων (Μακρινός, 2011).

Τέλος το άρθρο 49 αναφέρεται :

- στο περιεχόμενο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και το κατανέμει σε τρία χωριστά μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο σύστημα Λογιστικής δηλαδή (ο.π., 2011):
- στη Γενική Λογιστική, η οποία παρακολουθεί τα πάντα στην οικονομική μονάδα, δηλαδή τις συναλλαγές και δοσοληψίες με κάθε τρίτο, εμφανίζει την δομή της περιουσιακής συγκρότησής της και διάρθρωσης, παρακολουθεί την διαχείριση ή εκμετάλλευση κατά είδος εσόδων και εξόδων και προσδιορίζει τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της,
- στην αναλυτική Λογιστική που σκοπό έχει την παραπέρα ανάλυση και προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και

- στους λογαριασμούς τάξης που δίνουν σημαντικές πληροφορίες και παρέχουν χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

1.2.1 Προϋπολογισμός

Το σύστημα του προϋπολογισμού στους Δήμους βρίσκεται σε ταμειακή βάση που ελέγχει κάθε δαπάνη και έσοδα από κάθε λειτουργία του δήμου μέσω των ανάλογων εγγραφών στους λογαριασμούς τάξεως. Λειτουργεί με βάση τις αρχές της νομιμότητας του προϋπολογισμού, και στη συνέχεια ακολουθεί η έγκριση του προϋπολογισμού και η δέσμευση ποσών για αγορές, πληρωμές, εισπράξεις και προπληρωμές, πάλι μέσω των κατάλληλων εγγραφών τάξεως. Ο έλεγχος των δεσμεύσεων γίνεται από τα μητρώα δεσμεύσεων, με τη συμβολή ελέγχου του Παρατηρητήριου Οικονομικής Αυτοτέλειας ΟΤΑ(Ν.4113/2013). Επιπρόσθετα, οι Δήμοι καταχωρούν τα οικονομικά τους στοιχεία καθώς και τα στοιχεία των επιχειρήσεων τους στη Βάση Δεδομένων με τίτλο "Οικονομικά στοιχεία δήμων". Αυτά αναφέρονται στον προϋπολογισμό του δήμου καθώς και επιλεγμένα στοιχεία κεφαλαίου κίνησης.

Κυριότερες ιδιότητες τον Προϋπολογισμού:

- ✓ Περιοδική πράξη επαναλαμβανόμενη κατά σαφώς ορισμένα τακτικά χρονικά διαστήματα.
- ✓ Πράξη πρόβλεψης, αφού προβλέπει για ένα οικονομικό έτος τα έσοδα και τα όρια των εξόδων.
- ✓ Πράξη προκαταβολικής εξουσιοδότησης για την είσπραξη των προβλεπόμενων εσόδων και την πραγματοποίηση των δαπανών <http://www.eclass.teipel.gr/modules/document/file.php/DEO190/Παρουσίαση%204η%20και%205η%20ΕΒΔΟΜΑΔΑ%20ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ%20ΔΙΟΙΚΗΣΗ%20ΟΤΑ.pdf>

1.2.2 Λογιστική βάση του δεδουλευμένου

Η Λογιστική βάση του δεδουλευμένου καταχωρεί κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται παρόμοια με τον τρόπο καταχώρησης των λογιστικών προτύπων των ιδιωτικών επιχειρήσεων που δεν ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Χρηματοοικονομικών Αναφορών. Το σχέδιο λογαριασμών που εφαρμόζεται στους δήμους βασίζεται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ-ΠΔ 1123/1980).

Η εφαρμογή του Καλλικρατικού Σχεδίου Καλλικράτη (Ν. 3852/2010), εισήγαγε την λογιστική του δεδουλευμένου υποχρεωτικά σε κάθε Δήμο όπως αυτός προέκυψε με το νέο στρατηγικό σχεδιασμό της τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι Δήμοι, εμφανίζονται υπερχρεωμένοι, βάσει του Ν. 3852/2010, να έχουν τη δυνατότητα λήψης δανείου, ώστε να δρολολογήσουν κάθε διαδικασία που θα διαχειριστεί τα χρέη τους, σύμφωνα με το Σχέδιο Καλλικράτη (Ν. 3852/2010) και το Π.Δ. 169/2013, που αναφέρει ρητά ότι οι δήμοι μπορούν να συνάψουν δάνεια με αναγνωρισμένα πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς της Ελλάδας και του εξωτερικού εφόσον πληρούν τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

«α) το ετήσιο κόστος εξυπηρέτησης της δημόσιας πίστης κάθε δήμου ή περιφέρειας δεν υπερβαίνει το 20% των ετήσιων τακτικών του εσόδων

ή β) το συνολικό χρέος του δήμου και της περιφέρειας που προβαίνει σε δανεισμό δεν υπερβαίνει ποσοστό των συνολικών εσόδων του, όπως αυτό καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, μετά από γνώμη της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας και της Ένωσης Περιφερειών»..

<https://www.kallikratis.org/oikonomika-themata-pistoliptiki-politiki-diadikasia-synomologisis-daneiou-apo-dimous-kai-perifereies-pro-potheseis-kai-oroi-daneismou/>

Σύμφωνα με την Υ.Α. 43093/2010, θεωρείται ως ανώτατο όριο του συνολικού χρέους του δήμου που προβαίνει σε δανεισμό ποσοστό 60% επί των συνολικών εσόδων του, ενώ ως συνολικό χρέος του Δήμου, χαρακτηρίζονται όλες οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, των τριών τελευταίων ισολογισμών τους, και ως συνολικά έσοδα του Δήμου, αποτελεί ο αριθμητικός μέσος των συνολικών εσόδων των τριών τελευταίων εγκεκριμένων ισολογισμών τους.

Επιπρόσθετα, με την Υ.Α 74712/2010 (ΦΕΚ Β' 2043/30.12.2010) θεσπίστηκαν αριθμοδείκτες με βάση τις οικονομικές καταστάσεις του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων, ώστε να υπάρχει άμεση και σωστή αξιολόγηση της χρηματοοικονομική θέσης των Δήμων, μέσω της αξιοποίησης πληροφοριών που προκύπτουν από τη λογιστική του δεδουλευμένου.

Οι αριθμοδείκτες θεωρούνται ένα πολύ σημαντικό στοιχείο που ενισχύει την διαδικασία της σύγκρισης των οικονομικών συναλλαγών των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων. Βάση των δεδομένων που αναλύονται με τη χρήση τους, εκδίδονται αναφορές και μία έκθεση για την οικονομική πορεία των Δήμων από τη στιγμή που δημιουργήθηκε, την πορεία της στο παρόν και το μέλλον. (Γκίκας, 2009).

Όμως επειδή οι αριθμοδείκτες στην πραγματικότητα αλληλοεξαρτώνται μεταξύ τους, η εξέταση είναι καλύτερα να γίνεται ως σύνολο. Αυτό βέβαια συνεπάγεται και το αντίστροφο, καθώς η βελτίωση ενός αριθμοδείκτη, οδηγεί και στην βελτίωση κάποιου άλλου στο σύνολο. «Επιπρόσθετα, ανάλυση και ερμηνεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με αριθμοδείκτες, είναι αναγκαίο να συγκριθεί και με άλλους αντίστοιχους αριθμοδείκτες και άλλων χωρών που αφορούν τον ίδιο κλάδο». (Γκίκας, 2009).

Η επίτευξη των παραπάνω επιβάλλει την ουσιαστική χρήση και ερμηνεία τους κάτω από κάποιες προϋποθέσεις και ισχύουσες συνθήκες: (Φίλιος, 2013):

- Πάντα θα υπάρχει σχετική σύγκριση με τα προηγούμενα έτη για να υπάρχει μία ολοκληρωμένη εικόνα πριν τη διεξαγωγή των συμπερασμάτων.
- Η σύγκριση θα επεκτείνεται και στους ίδιους αριθμοδείκτες άλλων χωρών.
- Να γίνεται σύγκριση με τους μέσους δείκτες του κλάδου, στον οποίο ανήκει η μονάδα.

Σύμφωνα με τον (Διακομιχάλη, 2015) ο Δείκτης αποτελεί τη σχέση ανάμεσα στο ποσοτικό οικονομικό μέγεθος προς ένα άλλο. Με τον αριθμοδείκτη εκφράζεται η συσχέτιση ανάμεσα σε δύο στοιχεία είτε πρόκειται για λειτουργικά μεγέθη είτε για οικονομικά. Έτσι οι αριθμοδείκτες διακρίνονται σε:

1) Αριθμοδείκτες δομής των οικονομικών καταστάσεων (κατάσταση κοινών μεγεθών ενεργητικού, παθητικού, αποτελεσμάτων χρήσεως και γενικής εκμετάλλευσης),

2) Αριθμοδείκτες ανά κάτοικο (λειτουργικά έσοδα-έξοδα ανά κάτοικο ίδια έσοδα ανά κάτοικο, αποτέλεσμα χρήσης ανά κάτοικο, πάγιο ενεργητικό ανά κάτοικο, σύνολο ενεργητικού ανά κάτοικο και ίδια κεφάλαια ανά κάτοικο),

3) Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας (αριθμοδείκτες αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων, αποδοτικότητας ενεργητικού και αποδοτικότητας επί του συνολικά απασχολούμενου κεφαλαίου),

4) Αριθμοδείκτες ρευστότητας (αριθμοδείκτες γενικής, ειδικής και ταμειακής ρευστότητας),

5) Αριθμοδείκτες δομής κεφαλαίων (ξένα προς ίδια κεφάλαια, ξένα προς συνολικά κεφάλαια και ίδια προς συνολικά κεφάλαια),

6) Αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας (κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε φορές, κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε ημέρες, κυκλοφοριακής ταχύτητας συνολικού ενεργητικού και κυκλοφοριακής ταχύτητας πάγιου ενεργητικού). (Διακομιχάλης, 2015).

1.3 Οι σημαντικότερες Λογιστικές καταστάσεις

Κάθε Δήμος είναι υποχρεωμένος να δημιουργεί και να δημοσιεύει κάθε χρόνο τις παρακάτω χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Μαζί με τους παραπάνω λογαριασμούς δημοσιεύουν και την Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης καθώς και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, που συνοδεύονται πάντα από σημειώσεις χωρίς όμως λεπτομέρειες. Ο έλεγχος αυτών των καταστάσεων γίνεται από τους ορκωτούς λογιστές των οποίων τα καθήκοντα περιγράφονται παρακάτω:

Αρχικά εφαρμόζουν όλους τους κανόνες και τις αρχές του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών–Λογιστών που ισχύουν για τον έλεγχο των Ο.Τ.Α.

Η έκθεση ελέγχου θα περιέχει αναφορά σχετικά με την εφαρμογή του κώδικα του Π.Δ. 315/1999, και άλλες νομοθετικές απαιτήσεις. Ο σκοπός αυτών των ελέγχων δεν αποτελεί έλεγχο απόδοσης αλλά ένα τυπικό έλεγχο σχετικά με την σωστή εφαρμογή ή όχι. Σύμφωνα με τη νομοθεσία, η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου των Δήμων ακολουθεί το αντίστοιχο των ελέγχων για τον ιδιωτικό τομέα. Οι Δήμοι ορίζουν τον ελεγκτή που ανήκει στα μέλη του Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών –Λογιστών Ελλάδος.

1.4 Ποιοι είναι οι στόχοι των καταστάσεων που δημοσιεύονται

Σκοπός της εφαρμογής των λογιστικών καταστάσεων στους Ο.Τ.Α αποτέλεσε η χρήσιμη ενημέρωση με κάθε πληροφορία που αφορά τα οικονομικά του Δήμου και αποτελεί μία σημαντική πηγή πληροφοριών για τους τωρινούς και τους μελλοντικούς

επενδυτές και πιστωτές και άλλους χρήστες, για την λήψη ορθολογικών επενδυτικών, πιστωτικών και άλλων παρόμοιων αποφάσεων. Με βάση αυτές τις λογιστικές καταστάσεις τα αποτελέσματα που προκύπτουν αφορούν οικονομικές και κάθε άλλου είδους επιχειρηματικές δραστηριότητες σχετικές με τις ταμειακές ροές της επιχείρησης του δήμου. Αυτοί οι στόχοι επιτυγχάνονται μέσα από την δημοσίευση καταστάσεων που πληροφορούν για τα εξής:

- τους οικονομικούς πόρους της επιχείρησης και τα δικαιώματα διαφόρων επί των πόρων αυτών
- τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης στο διάστημα μιας περιόδου.
- τις πηγές και τις χρήσεις των κεφαλαίων της επιχείρησης.

Επιπλέον οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν επεξηγηματικές και ερμηνευτικές σημειώσεις και σχόλια που θα διευκολύνουν τους χρήστες στην κατανόηση των εμφανιζομένων σ' αυτές πληροφοριών. Αυτός ο τελευταίος στόχος επιτυγχάνεται με το προσάρτημα και άλλες καταστάσεις που μπορούν να συνοδεύουν τις βασικές καταστάσεις. <http://iobe.gr/>.

Η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης των οργανισμών του δημόσιου τομέα είναι πιο περίπλοκη από την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας μιας ιδιωτικής επιχείρησης, η οποία βασίζεται στην ανάλυση των δικών τους κερδών. Τα συμπεράσματα σχετικά με πολύπλοκες αλληλεπιδράσεις κοινωνικών, οργανωτικών και οικονομικών παραγόντων, προκύπτουν μέσα από κάποια κριτήρια που αποτελούν σημαντικοί και καθοριστικοί παράγοντες της ικανότητας των τοπικών αρχών να είναι συνεπείς με τις οικονομικές τους υποχρεώσεις και τις υποχρεώσεις παροχής υπηρεσιών. Παράγοντες πέρα από τον έλεγχο της διαχείρισης δήμων όπως η τοποθεσία, ο πληθυσμός και το μέγεθος του δήμου έχει αποδειχθεί ότι επηρεάζει τις τιμές των αναλογιών (Venieris - Cohen, 2010).

1.5 Νόμος Π.Δ. 315/1999

Σκοπός των Ο.Τ.Α, αποτελεί η παραγωγή δημοτικού και κοινωνικού έργου με αντικειμενικό στόχο την ικανοποίηση των τοπικών συμφερόντων, ώστε να ανταποκριθούν στα συμφέροντα της τοπικής κοινωνίας του δήμου καθώς και της ευρύτερης πειφέρειας που ανήκει ο Δήμος. Πριν την εφαρμογή του Π.Δ. 315/1999, κανένας σχεδόν δήμος δεν μπορούσε να ικανοποιήσει αυτές τις ανάγκες και αυτό ήταν

η αφορμή για την εισαγωγή του συστήματος της διπλογραφικής λογιστικής, ώστε να αντιμετωπιστούν οι αδυναμίες του Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος και κάθε Δήμος να μπορεί να διαχειριστεί τα οικονομικά τους με επιστημονικό και ορθολογικό τρόπο. Όπως καθορίζει το Π.Δ. 315/1999,

«Κάθε Δήμος, που έχει πληθυσμό πάνω από 5.000 κατοίκους, ή έσοδα άνω των δρχ. 500 εκατομμυρίων είτε άνω των 10.000 κατοίκων ή έσοδα άνω του ενός δισεκατομμυρίου δρχ. ετησίως και προαιρετικά από τους Δήμους και τις Κοινότητες που δεν υπερβαίνουν κανένα από τα κριτήρια αυτά (δηλαδή και ο πληθυσμός τους είναι κάτω των 10.000 κατοίκων και τα ετήσια έσοδα τους κάτω του ενός δισεκατομμυρίου δρχ.

Σε περίπτωση μη εφαρμογής ή πλημμελούς εφαρμογής από τους υπόχρεους του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου που θεσπίζεται με το παρόν Π.Δ. από 1ης Ιανουαρίου 2000 και μετά επιβάλλονται χρηματικά πρόστιμα ύψους από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) έως είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, για τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού με πληθυσμό μέχρι πενήντα χιλιάδες (50.000) κατοίκους, και από πέντε εκατομμύρια (5.000.000) έως πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές για τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού με πληθυσμό άνω των πενήντα χιλιάδων (50.000) κατοίκων.».

Όταν παραβιάζεται κάθε λόγος που αναφέρθηκε υποβάλλεται γραπτά στον Γενικό Γραμματέα της οικείας Περιφέρειας, ο λόγος για τον οποίο δεν εφαρμόστηκε ή εφαρμόστηκε πλημμελώς το παρόν Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο. Τα εν λόγω χρηματικά πρόστιμα βεβαιώνονται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου από την επιβάλλουσα Αρχή. Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος έφερε στην αυτοδιοίκηση την απόκτηση Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και τη δυνατότητα στους Ο.Τ.Α. να γνωρίζουν ανά πάσα στιγμή για την περιουσία τους, τις απαιτήσεις τους, το ταμείο τους και τις υποχρεώσεις τους.

<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/651>

Κεφάλαιο 2ο Καθυστέρηση στους Δήμους. Επίλυση - επιπτώσεις

2.1 Αποκεντρωμένη Διοίκηση

Η αποκεντρωμένη διοίκηση ελέγχει τον προϋπολογισμό του Δήμου αλλά και κάθε αναμόρφωση και διαφοροποίηση καθώς οι κωδικοί που διαθέτει κάθε προϋπολογισμός μπορεί να αλλάξουν κατά την εκτέλεση ενός έργου. Με τους κωδικούς των προϋπολογισμών μπορεί να εκτελέσει κάποιο άλλο έργο σε περίπτωση που πάει σε έναν άλλο. Επιπρόσθετα, αναγράφεται και ο λόγος που θα ξοδευτούν τα χρήματα σε άλλο έργο και με απόφαση βέβαια του δημοτικού συμβουλίου. Το δημοτικό συμβούλιο, ασκεί πρώτο τον έλεγχο τόσο στην υπηρεσία όσο και στον αντιδήμαρχο, που υποβάλλουν τέτοιου είδους προτάσεις και ζητάνε γραπτά αναφορές για την πράξη αυτή. Η αποκεντρωμένη διοίκηση περνάει τον έλεγχο των αναμορφώσεων και στους προϋπολογισμούς κανονιστικού χαρακτήρα όπως τα τεχνικά προγράμματα καθαρισμού και λαϊκών αγορών και δίνεται συγκεκριμένος τρόπος που θα υλοποιηθούν.

Η αποκεντρωμένη διοίκηση, εποπτεύει στην πραγματικότητα τα πάντα και κάθε παράνομη πράξη, από δημότη γιατί θεωρεί ότι τίγεται ή για να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία, βρίσκεται υπό την επιμέλιά της, αφού βασικός λόγος ύπαρξής της είναι η άσκηση του ελέγχου νομιμότητας, με επαρκή νομική κατάρτιση, ώστε να υλοποιείται έγκαιρα και έγκυρα κάθε περίπτωση αμφίβολης νομιμότητας. Κάποιες φορές μάλιστα, έχει διαπιστωθεί ότι επιδεικνύουν απροθυμία ή διστακτικότητα να ενεργοποιήσουν τις κυρωτικές αρμοδιότητές τους.

2.1.1 Καθυστέρηση στην αποκεντρωμένη Διοίκηση

Και για την αποκεντρωμένη διοίκηση, υπάρχει ένα όριο ελέγχου, καθώς αν μέσα σε διάστημα τουλάχιστον 15 ημερών, αν ένας Δήμος θέλει να προχωρήσει σε αναμόρφωση, πρέπει να στείλει την απόφαση στο Δημοτικό συμβούλιο, και αυτό

αφού λάβει την απόφαση, να τη στείλει ή αφού καθαρογραφεί στην αποκεντρωμένη. Εάν η αποκεντρωμένη καθυστερήσει 15 μέρες, χωρίς να δώσει απάντηση για την έγκριση, θεωρείται ότι ο Δήμος εκμαιεύει τη σύμφωνη γνώμη. Αυτή είναι η μέγιστη καθυστέρηση στο να ξεκινήσει η υλοποίηση κάποιου έργου σε περίπτωση που δεν απαντήσει η αποκεντρωμένη.

Αιτία καθυστέρησης μπορεί να δημιουργηθεί και από την πλευρά της αποκεντρωμένης διοίκησης σε περίπτωση που αυτή ζητήσει πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία, σχετικά με τον λόγο που ο Δήμος θέλει να εκτελέσει αυτό το έργο. Στην περίπτωση που ζητάει διευκρινήσεις δεν ισχύει το όριο των 15 ημερών.

Επιπρόσθετα, καθυστέρηση μπορεί να υπάρξει μετά από παρέμβαση δημότη. Ο ίδιος έχει η δυνατότητα να προσβάλει οποιαδήποτε απόφαση στην αποκεντρωμένη μέσα στο χρονικό περιθώριο που έχει για να απαντήσει. Η αποκεντρωμένη έχει ένα όριο ελέγχου. Αν μέσα σε δεκαπέντε μέρες δεν έχει αποφανθεί, θεωρείται ότι εκμαιεύει τη σύμφωνη γνώμη. Από τη στιγμή που υπάρχει αλληλογραφία ενστάσεων δεν μπορεί να προχωρήσει και καθυστερεί η υλοποίηση του έργου.

2.1.2 Επίλυση καθυστέρησης

Όλες οι υπηρεσίες των αποκεντρωμένων διοικήσεων αποτελούνται από άτομα που διαθέτουν επαρκή νομική κατάρτιση. Σε περίπτωση δήμων που η νομική κατάρτιση δεν θεωρείται επαρκής για να ανταποκριθεί στις ανάγκες πρέπει να στελεχωθεί για να λυθεί κάθε καθυστέρηση μέσω αυτού του εξειδικευμένου προσωπικού.

Οι ενώσεις των ΠΟΕ-ΟΤΑ, ζητούν πλέον τον προληπτικό έλεγχο να επανέλθει καθώς καταργήθηκε την 1η Ιανουαρίου 2019 βάσει ψηφισμένης νομοθεσίας από το 2014-2015 και πλέον η ευθύνη για τη νομιμότητα και ορθότητα των δαπανών αποτελεί διαδικασία των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου. Εξαιτίας των νέων διαδικασιών μπορεί να υπάρξουν και καθυστερήσεις που θα επηρεάσουν αρνητικά τη συνολική λειτουργία των δήμων σε κάθε τομέα.

<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/651>

Οι Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας Ο.Τ.Α. με το άρθρο 215 του ν. 3852/2010 (Καλλικράτης), είχαν θεσπιστεί με σκοπό τον οικονομικό έλεγχο των Δήμων, άρα θα λύνονταν το πρόβλημα της καθυστέρησης της αποκεντρωμένης διοίκησης. Εξαιτίας

όμως του προβλήματος του εξειδικευμένου προσωπικού, καθώς και των μη προσλήψεων δεν υπήρξε η ανάλογη στελέχωση. Μεταβατικά, στο άρθρο 238 αυτού του νόμου, ορίζεται, ότι μέχρι την έναρξη λειτουργίας αυτών των Υπηρεσιών, τα καθήκοντά τους ως προς τον έλεγχο νομιμότητας (υποχρεωτικός, αυτεπάγγελτος ή ασκούμενος μετά από άσκηση ειδικής διοικητικής προσφυγής του έχοντος έννομο συμφέρον) ασκούνται από το Συντονιστή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και τις Ειδικές Επιτροπές του άρθρου 152 του ΚΔΚ.

Τέλος, η δυνατότητα παρακολούθησης από τους Συντονιστές των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων της εφαρμογής των αποφάσεών τους, αποτελεί ένα πολύ σωστό εγχείρημα για την αποφυγή των καθυστερήσεων.

2.2 Οικονομικές υπηρεσίες των Δήμων

2.2.1 Καθυστέρηση στην οικονομική υπηρεσία

Η αναλυτική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, ενίσχυσε σημαντικά την κοστολόγηση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ώστε ο έλεγχος να γίνει καλύτερα καθώς δεν υπήρχαν θεσμικά πλαίσια που κάλυπταν την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων στους Δήμους. Ο έλεγχος επομένως, απέδειξε ότι οι «ελεγχόμενοι έχουν μεγαλύτερη επίγνωση των νέων λογιστικών προτύπων από τους ελεγκτές», γεγονός που υποδεικνύει σημαντικά προβλήματα εάν ο έλεγχος υποτίθεται ότι υποστηρίζει τη συμμόρφωση (Hoque, et al. 2013).

Οι οικονομικές υπηρεσίες είναι υποστελεχομένες. Πολλές φορές παρατηρείται μία σημαντική ασάφεια των νόμων με επιπρόσθετες υπουργικές αποφάσεις και εγκυκλίους. Αυτό συνεπάγεται μελέτη από τους υπαλλήλους, ενημέρωση και στη συνέχεια εκτέλεση της λειτουργίας του ελέγχου. Όμως η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου που προαναφέρθηκε, δημιουργεί προβλήματα στην ανάθεση των οικονομικών υπηρεσιών στους ίδιους τους υπαλλήλους και απομένως στρέφεται στην οικονομική υπηρεσία ελέγχου που στηρίζεται από ιδιώτες.

Τέλος, μία ακόμη σημαντική καθυστέρηση μπορεί να οφείλεται και στον οικονομικό διευθυντή της υπηρεσίας, που από την 1η Ιανουαρίου 2019 βάσει νόμου, θεωρείται υπόλογος της οικονομικής διαχείρισης. Μέχρι τότε τα εντάλματα πάνω από πέντε χιλιάδες ευρώ, ελέγχονταν από τον επίτροπο που με τη σειρά του εξέδιδε την σχετική πράξη για τη νομιμότητα ή όχι του έργου. Αυτή η δουλειά μετατέθηκε στην οικονομική υπηρεσία του Δήμου. Επομένως, σε κάθε υπόθεση ο προϊστάμενος της

οικονομικής υπηρεσίας, προκειμένου να αποτελεί ένα όργανο που εκτελεί με κάθε μονιμότητα τέτοιες διαδικασίες, πρέπει να έχει στη διάθεσή του κάθε αναλυτική διευκρίνιση με αποτέλεσμα να καθυστερεί σημαντικά την εκτέλεση των έργων. Στην πραγματικότητα στους δήμους, οι οικονομικές πληροφορίες πρέπει να είναι χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων και η εσωτερική χρήση υποστηρίζεται στην αναλυτική λογιστική του δημόσιου τομέα (Argento, et al. 2010).

2.2.2 Επίλυση καθυστέρησης της οικονομικής υπηρεσίας

Για να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα της καθυστέρησης, εκδίδονται νόμοι και εγκύκλιοι που η κατανόησή τους και η εφαρμογή τους από τους υπαλλήλους, απαιτεί διαρκή επιμόρφωσή τους σχετικά με τις οικονομικές διαδικασίες των δήμων. Επειδή ακριβώς παρατηρείται αυτή η έλλειψη κατανόησης από τους υπαλλήλους του Δήμου, οι περισσότεροι Δήμοι χρεώνονται με υπηρεσίες εξωτερικών συνεργατών επ' αμοιβή οργανώνοντας σεμινάρια στους υπαλλήλους, είτε μέσω παροχής υπηρεσιών υποστήριξης εξ αποστάσεως είτε δια ζώσης. Σε περίπτωση που αυτό γίνεται από απόσταση τότε οι υπάλληλοι σε κάθε απορία τους, επικοινωνούν τηλεφωνικά και η εταιρεία που αναλαμβάνει την Εκπαίδευση τους καθώς και την οργάνωση των επιμορφωτικών σεμιναρίων Κάνει μια ερώτηση ένας υπάλληλος του Δήμου για το πως θα χειριστεί ένα ζήτημα και αυτοί λένε τη γνώμη τους τηλεφωνικά.

Επιπρόσθετα, για να αποφευχθεί το πρόβλημα των διάσπαρτων διατάξεων, οι Δήμοι πληρώνουν εταιρίες που έχουν κωδικοποιήσει τους νόμους, όπως το nomotelia.gr ή το dimosnet.gr. Οι εταιρίες αυτές προσφέρουν τους νόμους που ισχύουν για κάθε διαδικασία. Προσφέρουν μια περίληψη διευκολύνοντας πάρα πολύ την υπηρεσία ενώ τα άρθρα που επικολλούνται προσφέρουν με σύνδεσμο (link), βοήθεια ώστε ο υπάλληλος να μπορεί να τα διαβάσει αναλυτικά και να τα μελετήσει.

Την επαναφορά του προληπτικού ελέγχου στις δαπάνες των δήμων ζητά η ΠΟΕ-ΟΤΑ. Όπως αναφέρεται στη σχετική ανακοίνωση της ΠΟΕ-ΟΤΑ:

«Στα πλεονεκτήματα του Προληπτικού Ελέγχου συγκαταλέγεται το γεγονός ότι ο σχετικός έλεγχος διενεργείτο επί των εκδοθέντων τίτλων πληρωμής και πριν την εξόφληση αυτών. Αν μια ελεγχόμενη δαπάνη έχει κριθεί ως σύννομη, με την έκδοση της Πράξης άρνησης θεώρησης η δαπάνη αυτή δεν μπορούσε πλέον να εκτελεσθεί (πληρωθεί) και καμία ευθύνη δεν θα βάρυνε τις Οικονομικές Υπηρεσίες».

2.3 Άλλου είδους καθυστέρηση

2.3.1 Καθυστέρηση σε διαγωνισμούς

Η καθυστέρηση σε έργα που συμμετέχουν σε διαγωνισμούς έγκειται στο χρονικό διάστημα που είναι απαραίτητο για να υλοποιηθεί η διαδικασία και οι διάφορες φάσεις του διαγωνισμού. Όταν αποσφραγιστεί ο φάκελος, η οικονομική επιτροπή του δήμου, επικυρώνει το πρώτο αποτέλεσμα. Στη διαδικασία αυτή συμμετέχουν όσοι υπέβαλλαν συμμετοχή με τα ανάλογα δικαιολογητικά, και σε περίπτωση που κάποιος δεν είναι εντάξει με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, αποκλείεται. Ανακοινώνεται το αποτέλεσμα και υπάρχει η περίοδος πέντε ημερών για τις ενστάσεις. Εάν κάνει ένσταση κάποιος που αποκλείστηκε πρέπει να γίνει νέα επιτροπή να εξετάσει την ένσταση. Αν τώρα γίνει δεκτή μπορεί να κάνει κάποιος άλλος ένσταση γιατί τον δέχθηκε. Γίνονται δηλαδή τέτοιου είδους καθυστερήσεις οι οποίες υπάρχουν και στις άλλες φάσεις του διαγωνισμού.

2.3.2 Καθυστέρηση λόγω διοικητικών δικαστηρίων

Σε συνέχεια της προηγούμενης περίπτωσης, μπορεί να φτάσει μέχρι και τα διοικητικά δικαστήρια. Σε περίπτωση που κάποιος πολίτης προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια αν θεωρεί ότι μια απόφαση του δήμου τον θίγει ακόμα και αν έχει εγκριθεί από την αποκεντρωμένη, τότε σίγουρα θα υπάρξει καθυστέρηση. Υπάρχουν μάλιστα περιπτώσεις που η καθυστέρηση έργων έφτασε τα δύο ή και τα τρία χρόνια καθώς δεν βγήκε η απόφαση των δικαστηρίων.

2.3.3 Καθυστέρηση είσπραξης εσόδων

Πολύ σημαντικός λόγος για την είσπραξη των εσόδων των δήμων είναι και το πρόβλημα της έλλειψης μητρώου κατοικίας των συναλασσομένων με τους δήμους, με αποτέλεσμα η αναζήτηση οφειλετών συχνά να αποβαίνει άκαρπη. Όταν λοιπόν οι πράξεις αυτές δεν επιδίδονται σε υπαρκτές ή σωστές διευθύνσεις ο εντοπισμός των οφειλετών είναι αδύνατος και έτσι καθυστερεί την γνώση των πολιτών σχετικά με τις οικονομικές υποχρεώσεις τους, γεγονός που εμποδίζει την

εκτέλεση των διοικητικών πράξεων αλλά και το έργο της διοίκησης. Η άγνοια δε, των οφειλετών για την ύπαρξη βεβαιωμένων οφειλών τους, αποτελεί λόγο απαλλαγής τους από τις προσαυξήσεις.

Έσοδα μπορεί να έχει ο Δήμος και από τα πρόστιμα, που επιβάλλονται στους πολίτες είτε για παραβίαση νόμιμων υποχρεώσεών του, όπως η καθαριότητα που επιβάλλεται να κάνει στο χώρο του, το χωράφι του ή το οικόπεδό του, για λόγους πυροπροστασίας, πρόστιμα για τα σκουπίδια που ενδέχεται να αφήσει κάποιος δημότης καθώς και αρκετά άλλα. Όλα αυτά αν δεν τα πληρώσει βεβαιώνονται στην εφορία. όταν βέβαια δεν υπάρχει το αφμ, τότε υπάρχει καθυστέρηση στην πληρωμή και επομένως και στην είπραξη εσόδων από τον δήμο.

Τέλος, υπάρχει μεγάλη καθυστέρηση στην είπραξη των εσόδων από τους δήμους, καθώς στα κτίσματα δεν υπάρχουν τα σωστά τετραγωνικά. Όταν έγινε σε δήμο μια πρόσκληση και ζητήθηκαν οι άδειες το ποσό είσπραξης διπλασιάστηκε αφού υπήρχαν κτίσματα που δεν πλήρωναν, ενώ πολλά ήταν τα τετραγωνικά που ήταν λάθος. <http://www.opengov.gr/ypoiian/?p=6210>

2.3.4 Καθυστέρηση λόγω αιρετών

Σε πολλούς δήμους οι αιρετοί δυστυχώς δεν διαθέτουν επαρκή ενημέρωση σχετικά με την ισχύουσα νομοθεσία και έτσι μπορεί να εφαρμόσουν μη νόμιμες αποφάσεις και αυτό συνεπάγεται την αντίδραση των υπαλλήλων που προτιμούν να καθυστερούν μία απόφαση ώστε να αντιμετωπίσουν σωστά κάθε κατάσταση.

2.4 Επιπτώσεις του δημοσίου ελέγχου και της καθυστέρησής του

2.4.1 Επιπτώσεις Στην αξιοπιστία των θεσμών

Πολλές φορές και στο παρελθόν έχουν υπάρξει καταστάσεις που η αξιοπιστία των θεσμών αναδείχτηκε ως μεγάλο ζήτημα. Ο Συνήγορος του Πολίτη δυστυχώς δεν κατάφερε να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά και ολοκληρωμένα πολλές κανονιστικές αποφάσεις μη νόμιμες αποδυναμώνοντας έτσι τη λειτουργία των Δήμων. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα να πλήττεται η αξιοπιστία των θεσμών και να διακυβεύεται η έννοια του κράτους δικαίου.

2.4.2 Επιπτώσεις στη δικαιοσύνη

Οι δυσλειτουργίες των εποπτικών μηχανισμών, σε κανονιστικού περιεχομένου πράξεις της διοίκησης, επιφέρουν ανταποδοτικά τέλη. Όμως χαρακτηριστικό αυτών των αποφάσεων αποτελεί, η ανομοιομορφία, η ανεπαρκής ή ελλιπής αιτιολογία που αναφέρεται στις διατάξεις των Ο.Τ.Α. και οι πολίτες διαμαρτύρονται ότι οι αποφάσεις αυτές με τις οποίες επεβλήθησαν τα τέλη, είτε έχουν σιωπηρά νομιμοποιηθεί είτε έχουν εγκριθεί με πράξη της αρμόδιας Αποκεντρωμένης Διοίκησης παράνομα. Αυτό βέβαια αφορά τη δικαιοσύνη και παράλληλα στερεί από τον Δήμο κάθε περιθώριο να διορθώσει τέτοιους μηχανισμούς δράσης, καταστρατηγώντας ταυτόχρονα το συνταγματικό δικαίωμα του αναφέρεσθαι στις αρχές (Σύνταγμα, άρθρο 10).

2.4.3 Επιπτώσεις στα έσοδα

Με την ισχύουσα νομοθεσία, κάθε φορολόγηση εις βάρος των συμφερόντων των δήμων δημιουργεί εμπόδια και αποτελεί αιτία κωλυσιεργίας αλλά και πολλές φορές αδυναμία ελέγχου στερώντας από το Δήμο σημαντικά έσοδα. Έτσι ελαττώνονται τα έσοδα του δήμου, δυσχεραίνεται η εκτέλεση του προϋπολογισμού, αυξάνονται περισσότερο οι φορολογήσεις των δημοτών σε Δήμους που δεν μπορούν να ανταποκριθούν με επιτυχία στο Πρόγραμμα Εξυγίανσης

2.5 Κυρώσεις

2.5.1 Κυρώσεις από το υπουργείο στο δήμο

Ο έλεγχος της καθυστέρησης των οικονομικών καταστάσεων των Ο.Τ.Α , προσδιορίζει και συμβάλλει σε μια αξιόπιστη σχέση μεταξύ του ελεγχόμενου και των ενδιαφερομένων φορέων του οργανισμού για κάθε χρηματοοικονομική κατάσταση που εκτελείται σε κάθε έργο. Επιπρόσθετα, καθορίζεται και η λογιστική ποιότητα και μια κατευθυντήρια γραμμή βάσει της οποίας μπορούν να βασίσουν την κρίση τους. Η εφαρμογή του Σχεδίου «Καλλικράτης» (Ν. 3852/2010), εφάρμοσε την λογιστική του δεδουλευμένου, και αποτέλεσε υποχρεωτική για όλους τους δήμους που προέκυψαν από την νέα αρχιτεκτονική της τοπικής αυτοδιοίκησης

Μετά τα μνημόνια οι δήμοι, συνέχισαν να εφαρμόζουν αυτόν τον κώδικα αξιολόγησης με τη δημιουργία τριμηνιαίων εκθέσεων προόδου ή ελέγχου των προϋπολογισμών τους, που στη συνέχεια περνούσαν από τον έλεγχο του υπουργείου

εσωτερικών. Δυστυχώς ο μικρός αριθμός των υπαλλήλων στο υπουργείο, οδηγούσε σε δειγματοληπτικό έλεγχο, και αν παρατηρούνταν απόκλιση στον προϋπολογισμό έσοδα – έξοδα, αν τα έξοδα είναι πάνω από ένα ποσοστό το οποίο υπερβαίνει το 10% και δεν υπάρχουν αντίστοιχα έσοδα, το υπουργείο ζητούσε με ανάλογη έκθεση συμμόρφωση της οικονομικής συμπεριφοράς του εκάστοτε Δήμου. Τότε ο Δήμος, λαμβάνοντας αυτή την αναφορά από το υπουργείο, άλλαζε τις ενέργειές του και παρακολουθούνταν από επιτροπές του υπουργείου. Η παρακολούθηση αυτή, αν δεν επέφερε τα ανάλογα αποτελέσματα που περίμενε το υπουργείο και στο επόμενο τρίμηνο τότε, επιβάλλονταν πρόστιμο, που ήταν η μείωση της τακτικής επιχορήγησης. Εκτός από τα έσοδα που έχουν οι δήμοι από τους δημότες, παίρνουν μια τακτική επιχορήγηση από το κράτος. Το κράτος δηλαδή επιχορηγεί τους δήμους και στην περίπτωση προστίμου δίνει λιγότερα από αυτά που του αναλογούν.

Αν αυτές οι παραβάσεις των δήμων γίνονταν επανειλημμένα τότε το υπουργείο έστελνε μία τριμελή επιτροπή από υπαλλήλους του υπουργείου, με αντικειμενικό σκοπό την άμεση διαχείριση του προϋπολογισμού. Στην περίπτωση αυτή ουσιαστικά φεύγει από το δήμαρχο η κυριότητα του προϋπολογισμού. Η επιτροπή θα ασκεί τον έλεγχο των οικονομικών του Δήμου και θα λογοδοτούν κατευθείαν στον υπουργό χωρίς ούτε καν ο δήμαρχος να έχει το δικαίωμα να τους πει τίποτα.

2.5.2 Κυρώσεις στους υπαλλήλους

Κάθε παράνομη ενέργεια από υπάλληλο του Δήμου ελέγχεται και από τον ελεγκτή δημόσιας διοίκησης αλλά από τον ίδιο τον δήμαρχο επβάλλοντάς του τις σχετικές συνέπειες και αυτές μπορεί να είναι μέχρι και ποινικές. Στην περίπτωση αυτή, αν ο υπάλληλος καταδικαστεί, μπορεί να αποβληθεί από την υπηρεσία ή να βγει σε διαθεσιμότητα ή να στερηθεί το μισθό για κάποιους μήνες.

2.5.3 Κυρώσεις στον διευθυντή της οικονομικής υπηρεσίας του Δήμου

Σύμφωνα με τον (Φουστανάκη, 2011), ο έλεγχος των Ο.Τ.Α στην Ελλάδα βρίσκεται ακόμη σε στάδια εφαρμογής επειδή δεν έχει εφαρμοστεί σωστά και δεν μπορούν να υπάρξουν βάσιμα συμπεράσματα ως προς το ρόλο και τη σπουδαιότητα αυτού του ελέγχου. Για αυτό και οι διευθυντές των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, απαιτείται να είναι προσεκτικοί με την εκάστοτε νομοθεσία και να γνωρίζουν

ότι η μη τήρηση της νομιμότητας του ελέγχου θα οδηγήσει και τους ίδους σε ανάλογες κυρώσεις με τους υπαλλήλους.

Για παράδειγμα έστω ότι ένας δήμος διαθέτει δύο απορριμματοφόρα της ανακύκλωσης. Τα απορριμματοφόρα αυτά, παραχωρήθηκαν στον Δήμο από τον χυτά για να κάνει ανακύκλωση, που στην πραγματικότητα πρέπει να γίνει από τον ίδιο τον φορέα που παραχωρήθηκαν τα οχήματα στον Δήμο. Επειδή όμως δεν υφίσταται πλέον ο χυτά, και η ανακύκλωση είναι υποχρεωτική, τότε την κάνει ο δήμος. Το καύσιμο που πληρώνεται για αυτά τα αυτοκίνητα είναι παράνομο. Κανονικά ο δήμος δεν μπορεί να πληρώνει καύσιμα αυτοκινήτων τα οποία ανήκουν στον χυτά. Τα πληρώνουν γιατί πρέπει να γίνει ανακύκλωση. Αν δεν γίνει ανακύκλωση ο δήμος, θα υποστεί κάποια στέρηση περίπου 10%. Επομένως, κάθε πληρωμή από τον δήμο σε καύσιμα και επισκευές αυτοκινήτων τα οποία δεν είναι δικά του, θεωρείται παράνομη πράξη.

2.6 Πληροφορίες για τον πολίτη

Οι περισσότερες πληροφορίες για διαγωνισμούς βρίσκονται στο κανονιστικό πλαίσιο είτε πρόκειται για απλούς, είτε συνοπτικούς, είτε διεθνείς, ή ηλεκτρονικούς διαγωνισμούς. Οι απλοί είναι μέχρι 24.800 με Φ.Π.Α, γίνονται οι αναθέσεις κατευθείαν, χωρίς κάποια ανάρτηση. Όταν είναι μέχρι 60.000 και το ΦΠΑ, χαρακτηρίζονται συνοπτικοί και αναρτώνται σε μια ημερήσιας κυκλοφορίας εφημερίδα του νομού συν στην ιστοσελίδα του δήμου. Από εκεί και πάνω και μέχρι τα 300000 είναι ηλεκτρονικός διεθνής ο οποίος αναρτάται στο ΚΗΜΔΗΣ.

http://www.promitheus.gov.gr/webcenter/faces/oracle/webcenter/page/scope:dMD/sd0cb90ef_26cf_4703_99d5_1561ceff660f/Page119.jspx?_afzLoop=6442647771812324#%40%3F_afzLoop%3D6442647771812324%26_adf.ctrl-state%3D6sx16ju8v_4

Το Κεντρικό Ηλεκτρονικό Μητρώο Δημοσίων Συμβάσεων (ΚΗΜΔΗΣ), αποτελεί μία ιστοσελίδα που βρίσκεται τη διεύθυνση www.promitheus.gov.gr. Το Κεντρικό Ηλεκτρονικό Μητρώο Δημοσίων Συμβάσεων («ΚΗΜΔΗΣ») του άρθρου 11 του ν. 4013/2011 (Α` 204) αποτελεί μέρος του ΕΣΗΔΗΣ και αντικειμενικός του στόχος αποτελεί η συγκέντρωση, επεξεργασία και δημοσιοποίηση στοιχείων σχετικά με τις συμβάσεις των Βιβλίων Ι και ΙΙ, που επισυνάπτονται γραπτά, προφορικά ή με ηλεκτρονικά μέσα από αναθέτουσες αρχές, αναθέτοντες φορείς και κεντρικές αρχές αγορών, εκτιμώμενης αξίας ίσης ή ανώτερης του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ και

ανεξαρτήτως διαδικασίας ανάθεσης. Ειδικότερα, δίνεται η δυνατότητα, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού και του καθ' ύλην συναρμόδιου Υπουργού, να ορίζονται οι συμβάσεις που εξαιρούνται από το καθεστώς αυτό.

Κεφάλαιο 3^ο Εσωτερικός Ελεγκτής

3.1 Ορισμός του ελεγκτή από τον Δήμο

Ο εσωτερικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων σε κάθε Δήμο, επηρεάζεται από διαφορετικούς παράγοντες και μπορεί να οφείλεται και στην αρμοδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή του Δήμου, καθώς αποτελεί διαδικασία ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Μέσω του εσωτερικού ελέγχου, βελτιώνονται οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων, και λειτουργεί ο Δήμος κάτω από καλύτερες οικονομικά συνθήκες.

3.1.2 Σκοπός Εσωτερικού Ελέγχου

Αντικειμενικός σκοπός ενός τέτοιου ελέγχου αποτελεί η καλύτερη λειτουργία της γενικής γραμματείας δημοσίων εσόδων, αφού επιτυγχάνονται οι στόχοι της και αποφεύγονται σφάλματα και κίνδυνοι που θα αποτελέσουν τροχοπέδη στην αποδοτικότητά της. Επομένως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από μία σειρά βημάτων που καταγράφονται αναλυτικά ως εξής:

1. Αξιολόγηση και επίβλεψη όλων των διοικητικών και λειτουργικών διαδικασιών.
2. Συμμόρφωση με την επιβολή προστίμου σε περίπτωση που δεν εφαρμόζονται ορθά οι κανόνες και οι διαδικασίες που διέπουν ένα ελεγχόμενο σύστημα.
3. Ελέγχει την ποιότητα και την ποσότητα του παραγόμενου έργου σε συνάρτηση με τους πόρους που διατέθηκαν για την παραγωγή.
4. Είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο και την ακεραιότητα πληροφόρησης που παρέχεται σε θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης και επιχειρησιακής λειτουργίας.
5. Εξασφάλιση της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων.
6. Δημιουργεί νέες επενδύσεις με σκοπό την οικονομική επέκταση και την απόδοση του Δήμου
7. Ερευνά την πιθανότητα ύπαρξης απάτης με τους προκαθορισμένους και ενδεδειγμένους τρόπους που σύμφωνα με τις οδηγίες της Γ.Γ.Δ.Ε. περί απάτης.

Συμπερασματικά σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών απεναντι στη Διοίκηση, μέσω οικονομικών καταστάσεων, για την αξιολόγηση του Δήμου ή κάθε συστήματος και τον περιορισμό των οικονομικών (Karagiorgos et al.,2006; Karagiorgos et al., 2009).

3.1.3 Κατηγοριοποίηση Ελέγχων

Οι έλεγχοι ταξινομούνται με βάση κάποια κριτήρια και διαχωρίζονται ανάλογα με:

- A) το άτομο που τους εκτελεί,
- B) την έκταση τους,
- Γ) το σκοπό τους,
- Δ) την διάρκειά τους.

Οι έλεγχοι που ταξινομούνται σύμφωνα **A) με το άτομο που τους διενεργεί** μπορεί να είναι:

1. **Εσωτερικοί έλεγχοι**, που διενεργούνται από τον ίδιο τον οργανισμό μέσω εξειδικευμένου προσωπικού, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι του οργανισμού. Σκοπός κάθε εσωτερικού ελεγκτή, αποτελεί η εξασφάλιση της επιχείρησης του Δήμου καθώς και των περιουσιακών του στοιχείων.

2. **Εξωτερικοί**, είναι οι έλεγχοι που γίνονται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας ή υπαλληλική ιδιότητα με το φορέα που καλούνται να ελέγξουν. Αυτοί πληρώνονται από τον δήμο για το χρονικό διάστημα που θα σκήσουν τον έλεγχο και με προκαθορισμένη αμοιβή.

3. **Μικτοί έλεγχοι**, που συντονίζονται από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

B. Την έκταση τους

1. Ειδικοί έλεγχοι, χαρακτηρίζονται αυτοί που ασχολούνται με ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο, όπως προμήθειες, εισπράξεις, πληρωμές, διαχείριση αποθεμάτων, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας από το σύνολο των δραστηριοτήτων του Οργανισμού.

2. Γενικοί είναι εκείνοι οι έλεγχοι, που υλοποιούνται καθόλη τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Γ. Τον σκοπό τους

1. **Προληπτικοί**, θεωρούνται όλοι οι έλεγχοι που στοχεύουν στην πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις οργανωτικές μονάδες οι οποίες εμπλέκονται κάθε φορά. Για τον εσωτερικό έλεγχο, ο προληπτικός έλεγχος είναι πολύ σημαντικός καθώς επιχειρεί να αποτρέψει πιθανό ακούσιο ή εκούσιο σφάλμα, αναλαμβάνοντας ουσιαστικά την ενίσχυση της δομής, της εσωτερικής διακυβέρνησης του φορέα που υπηρετούν, με το να προαξιολογούν-αξιολογούν την οργανωτική δομή (σύστημα εσωτερικού ελέγχου-λειτουργίες).

2. **Κατασταλτικοί** έλεγχοι, διενεργούνται εκ των υστέρων. Διεκπεραιώνουν τους στόχους με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο,

Δ. Διάρκεια

1. **Μόνιμοι ή διαρκείς** έλεγχοι, θεωρούνται αυτοί που γίνονται συνεχώς κατά την υλοποίηση μίας οικονομικής πράξης, συναλλαγής ή παραγωγικής λειτουργίας.

2. **Τακτικοί ή περιοδικοί** έλεγχοι είναι αυτοί που διενεργούνται σε τακτές χρονικές περιόδους.

3. **Έκτακτοι ή περιστασιακοί** έλεγχοι, χαρακτηρίζονται όσοι γίνονται σε έκτακτες περιπτώσεις από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είτε με εντολή της Διοίκησης είτε κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών. Πρόκειται για ελέγχους που διενεργούνται μετά από εκτίμηση ότι υπάρχουν υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις, κλοπές, ατασθαλίες και γενικότερα όπου εντοπίζονται αδυναμίες στις λειτουργίες και απαιτείται άμεση διαπίστωση του μεγέθους τους για λήψη διοικητικών μέτρων.

Ως εργαλείο καθοδήγησης της προσοχής, η ταξινόμηση βελτιώνει την εκτίμηση του κινδύνου από τον ελεγκτή και έτσι διευκολύνει την κατάλληλη κατανομή των πόρων του ελεγκτή στην αξιολόγηση και τη δοκιμή των σχετικών ελέγχων σε επίπεδο εταιρείας. Εκτός από τη βελτίωση της ποιότητας υποβολής εκθέσεων, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να μειώσει τους χρόνους ολοκλήρωσης του εξωτερικού ελέγχου (Abbott, Parker, & Peters, 2012a, Pizzini, Lin, & Ziegenfuss, 2015).

Ο χρόνος που χρειάζονται οι ελεγκτές για να ολοκληρώσουν τον έλεγχο των δημοσιονομικών καταστάσεων αυξήθηκε από 48 ημέρες το 2002 σε 62 ημέρες το 2004 (Bronson, Hogan, Johnson & Ramesh, 2011) και η καθυστέρηση της έκθεσης ελέγχου εξακολουθεί να είναι πολύ πάνω από τα κανονικά επίπεδα. Οι αδικαιολόγητες καθυστερήσεις των αναφορών υπονομεύουν την ιδέα της ισότιμης πρόσβασης των συμμετεχόντων στην αγορά και έχουν αρνητικές επιπτώσεις για τις επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων χαμηλότερων μη φυσιολογικών αποδόσεων και φτωχότερων

περιβαλλόντων πληροφόρησης (Pizzini et al., 2015). Τόσο η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου όσο και η βοήθεια προς τους εξωτερικούς ελεγκτές έχει αποδειχθεί ότι επηρεάζουν την καθυστέρηση της έκθεσης ελέγχου.

3.2 Χαρακτηριστικά του ελεγκτή

Ο ελεγκτής, αποτελεί ένα άτομο ενημερωμένο και ανεξάρτητο από κάθε πολιτική διοίκηση ώστε να είναι σε θέση να προσφέρει στον Δήμο ή σε κάθε οραγνισμό την κρίση του με αντικειμενικότητα και εμπιστευτικότητα των αναφορών του. Η επιβολή των ελέγχων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δήμων διενεργείται από τον εσωτερικό έλεγχο, που αρχικά υλοποιούνταν από εξωτερικούς πιστοποιημένους ελεγκτές. Στη συνέχεια, κάθε Ο.Τ.Α από τον ιδιώτη εσωτερικό ελεγκτή θα καταφύγει σε κάποιον υπάλληλο με τα ανάλογα προσόντα και ικανότητες και με αποκλειτικό στόχο την α) την διενέργεια ελέγχων και β) την προώθηση της επίτευξης των στόχων του Οργανισμού. Η ύπαρξη ασφαλιστικών δικλείδων σχετικά με την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή απέναντι στην διοίκηση του εκάστοτε ΟΤΑ, περιείχε τα ακόλουθα.

1. Μεθοδολογία αποτύπωσης της υφιστάμενης κατάστασης η οποία είναι πολύπλοκη.
2. Συνεργασία με τους Προϊσταμένους των οργανικών μονάδων
3. Συνεχείς έλεγχοι σε όλους τους τομείς και τμήματα.

3.4 Κώδικας Δεοντολογίας Ελεγκτή

Βασικός κανόνας του κώδικα δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών και να υπερασπίζουν τις αρχές τους αποτελούν τα παρακάτω στοιχεία:

α) **ανεξαρτησία**. Ο εσωτερικός έλεγχος, πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τη Διεύθυνση του ελεγχόμενου οργανισμού που δεν θα συνδέεται με κάποια άμεση υπευθυνότητα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Συνήθως οι ελεγκτές αναλαμβάνουν καθαρά συμβουλευτικό ρόλο στον καθορισμό των μεθόδων και συστημάτων ελέγχου τα οποία θα ενσωματώνονται σε οποιοδήποτε νέο σύστημα. Προκειμένου να

εξασφαλιστεί η ανεξαρτησία του εσωτερικού Ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν πρέπει να αναλαμβάνουν ή και να εγκαθιστούν συστήματα και διαδικασίες ούτε να αναμιγνύονται σε οποιαδήποτε δραστηριότητα την οποία ενδεχομένως θα απαιτηθεί να εξετάσουν.

β) **ακεραιότητα.** Αυτή δημιουργεί κλίμα εμπιστοσύνης και αντικειμενικότητας στην κρίση των ελεγκτών καθώς ο ελεγκτής πρέπει να χαρακτηρίζεται από τιμιότητα, ζήλο, και υπευθυνότητα, αποφυγή κάθε παράνομης πράξης που δυσφημούν την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, και είναι αναγκαίο να υπάρχει σεβασμός απέναντι στους έννομους στόχους της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

γ) **αντικειμενικότητα και αμεροληψία.** Συνάρτηση του προηγούμενου χαρακτηριστικού της ακεραιότητας αποτελεί και η αντικειμενικότητα και αμεροληψία των εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τη δραστηριότητα ή διαδικασία που εξετάζεται. Η αξιολόγηση όλων των καταστάσεων από τους ίδιους με αμερόληπτη κρίση αποτελεί βασική αρχή του κώδικα δεοντολογίας. Επιπρόσθετα, η άρνηση αποδοχής οτιδήποτε το οποίο μπορεί να επηρεάσει ή μπορεί να θεωρηθεί ότι θα επηρεάσει την επαγγελματική του κρίση καθώς και το γεγονός ότι θα γνωστοποιεί όλα τα ουσιώδη γεγονότα τα οποία γνωρίζει και που αν αυτά δεν γνωστοποιηθούν μπορεί να αλλοιώσουν την αναφορά των δραστηριοτήτων που εξετάζονται

δ) **εμπιστευτικότητα.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές διέπονται από σεβασμό απέναντι στην πληροφορία που λαμβάνουν και δεν δημοσιοποιούν αυτή ή άλλη πληροφορία χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση εκτός και αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση να το πράξουν. Επομένως ο εσωτερικός ελεγκτής μέσα σε αυτό το καθεστώς της εμπιστευτικότητας, θα προστατεύει με σύνεση τις πληροφορίες που λαμβάνει χωρίς να τις χρησιμοποιήσει για δικό του κέρδος και δεν θα αντιβαίνει τις διατάξεις του νόμου ή να είναι επιζήμιος στους ηθικούς στόχους της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

ε) **ικανότητα.** Χωρίς το προσόν της ικανότητας να εφαρμόζουν τη γνώση τους στα σχετικά θέματα που αναλαμβάνουν δεν θα επιτευχθεί ο στόχος τους. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια ο εσωτερικός ελεγκτής θα ασχολείται με θέματα στα οποία θα διακρίνεται από την απαραίτητη γνώση, προσόντα και εμπειρία εκτελώντας όλες τις

διαδικασίες σύμφωνα με τα Πρότυπα για Επαγγελματική Άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) και το Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Manual), θα βελτιώνει συνεχώς τον επαγγελματισμό, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα της εργασίας του.

Ο εσωτερικός ελεγκτής σε ένα Ο.Τ.Α θα αξασφαλίσει κάθε αξιοπιστία των πληροφοριών και δεδομένων των λογαριασμών που θα ελέγξει, καθώς και όλα τα βιβλία του Δήμου. Θα προσπαθήσει να μειώσει κάθε κίνδυνο διαφθοράς με τους ελέγχους και τις ένομες διαδικασίες, αναθεωρώντας τις συμβάσεις, τα συμβόλαια με σκοπό την αποφυγή πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων. Αν του γίνει κάποια καταγγελία για παρανομία, ο ίδιος είναι υποχρεωμένος αυτεπάγγελτα να συγκεντρώσει τα στοιχεία που θα οδηγήσουν σε αποφάσεις σχετικές με πειθαρχικές ενέργειες ή άλλες διαρθρωτικές κινήσεις. Τέλος, θα προσφέρει κάθε βοήθεια στον εκάστοτε δήμο, για να αντιμετωπίσει πιθανές κρίσεις προσφέροντας χρήσιμες πληροφορίες στον οργανισμό για την αξιολόγηση και τη διαχείριση των κινδύνων. (Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου , Κώδικας Δεοντολογίας , σύμφωνα με τα : Άρθρο 60: Θεμελιώδη καθήκοντα δημοσίων υπαλλήλων , Άρθρο 67: Επίσημες πληροφορίες, μαρτυρία και έγγραφα , Άρθρο 79: Πειθαρχικές ποινές)

Κεφάλαιο 4ο Μεθοδολογία της έρευνας

Η καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου των Ο.Τ.Α αποτέλεσε αντικείμενο ερευνών από πολλές απόψεις καθώς σε παγκόσμιο επίπεδο υπάρχουν εταιρείες ασχολούνται με τη διενέργεια τέτοιων ελέγχων και ανήκουν στα διεθνή χρηματιστήρια αξιών. Σε έρευνα των (Dwyer και Wilson. 1989) διαπιστώθηκαν σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ της καθυστέρησης ελέγχου και των ακόλουθων παραμέτρων: την βεβαίωση πιστοποίησης GFOA (δηλ. πιστοποιητικό συμμόρφωσης), την ανεξαρτησία των ελεγκτών, την ευθύνη του ελεγκτή για την έκθεση του λογιστικού ελέγχου και την ύπαρξη κρατικού κανονισμού για τις πρακτικές της δημοτικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ο Rubin (1992) σε λεπτομερή έρευνα σε πόλεις στο Οχάιο το 1986 σχετικά με την καθυστέρηση ελέγχου, αποφάνθηκε ότι η καθυστέρηση ελέγχου έχει σχέση με το πιστοποιητικό GFOA καθώς και τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή. Βασική παράμετρο για την καθυστέρηση ελέγχου σύμφωνα με τους (Deis και Giroux 1992), σε έρευνά τους στο Τέξας, διαπιστώθηκε και η ποιότητα του ελέγχου. Το άρθρο των (Payne και Jensen 2002), κάνει λόγο για την καθυστέρηση ελέγχου στους νοτιοανατολικούς δήμους των ΗΠΑ για το οικονομικό έτος 1992, και τα χαρακτηριστικά που αφορούν τον οικονομικό έλεγχο του δήμου. Διαπίστωσαν ότι, τα κίνητρα για την διαχείριση της έγκαιρης υποβολής εκθέσεων, ένα άριστο σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς και τα δάνεια των δήμων είναι όλα αρνητικά συνδεδεμένα με την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Η καθυστέρηση ελέγχου, κατά την διάρκεια απασχόλησης εξωτερικού ελεγκτή, έδειξε να έχει θετική σχέση με το μέγεθος του δήμου, με την παραλαβή της ειδικής ελεγκτικής γνωμάτευσης και τον κανονισμό. Βρήκαν ότι η εμπειρία και η φήμη του ελεγκτή μειώνουν την καθυστέρηση ελέγχου. Τέλος, οι Κοέν Σ. και Λεβέντης Σ. (2013), έλληνες ερευνητές αποδεικνύουν ότι οι επιπτώσεις της καθυστέρησης ελέγχου σχετίζονται με τους δήμους, τον οικονομικό έλεγχο και τους πολιτικούς παράγοντες. Η έρευνά τους υλοποιήθηκε σε ένα μικρό αριθμό ελληνικών δήμων, μη αντιπροσωπευτικό, όπου για πρώτη φορά εκτιμήθηκε ο τρόπος που η δημοκρατία επηρεάζει την καθυστέρηση ελέγχου.

4.1 Η διοικητική διαίρεση της περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος

Η έγκαιρη δημοτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την αποτελεσματική χρηματοοικονομική (Pizzini et al., 2015). Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν σημαντικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση ενός Δήμου. Οι πληροφορίες πρέπει να βρίσκονται στη διάθεση των ενδιαφερομένων εγκαίρως ώστε να μπορούν να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που αναφέρονται σε αυτές και να παίρνουν σημαντικές αποφάσεις.

Ανεξάρτητα από το πόσο ενημερωτική ή καλά είναι προετοιμασμένη μία οικονομική έκθεση υποτιμάται αν δεν παρέχεται εγκαίρως στους χρήστες, με τεκμηριωμένες αποφάσεις. Ως εκ τούτου, η χρησιμότητα των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων των δήμων, εξαρτάται από την έγκαιρη παρουσία τους καθώς και από την ακρίβειά τους. Η καθυστέρηση στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων έχει εντοπιστεί ως αποτέλεσμα συνολικής καθυστέρησης στη δημοσίευσή τους. Κατά τον έλεγχο είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση της ακρίβειας και της διαφάνειας των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, να αντιμετωπίζονται οι καθυστερήσεις που προκαλούνται από τον έλεγχο. Το πρόβλημα της καθυστέρησης του ελέγχου είναι ιδιαίτερα επιβλαβές στις αναπτυσσόμενες χώρες όπου κανονιστικά πρότυπα για την επικαιρότητα των ελέγχων δεν εφαρμόζονται σωστά και όπου η γενική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εναρμονίζεται με την τήρηση της ακρίβειας και της αποτελεσματικότητας σε θέματα όπως η χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Επιπλέον, υπάρχουν ελλείψεις στη διάρθρωση υποστήριξης του ελεγκτικού επαγγέλματος, είτε από την άποψη των ειδικευμένων επαγγελματιών είτε του αριθμού ελεγκτικών εταιρειών, οι οποίες συμβάλλουν περαιτέρω στο πρόβλημα της καθυστέρησης του ελέγχου. <https://acta-edu.gr/certificate/esoterikos-elegktis/>

Η καθυστέρηση του ελέγχου που προκαλείται από ανεπάρκειες ή εμπόδια κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ελέγχου είναι ένας σημαντικός παράγοντας στην επικαιρότητα της δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων. [https://www.sumerianz.com/pdf-files/sjef2\(4\)37-43.pdf](https://www.sumerianz.com/pdf-files/sjef2(4)37-43.pdf)

Με το σχέδιο Καλλικράτης, η κυβέρνηση αναμόρφωσε το διοικητικό τμήμα της Ελλάδας το 2011 και επαναπροσδιόρισε τα όρια των μονάδων αυτοδιοίκησης, τη μέθοδο εκλογής των θεσμικών οργάνων αλλά και τις ευθύνες τους. Ο τελικός στόχος αυτής της προσπάθειας ήταν μέσω της διοικητικής διαχείρισης, να βελτιώσουν το

λειτουργικό τους κόστος και να γίνουν πιο αποτελεσματικοί οι Δήμοι.

Στο νομό Αιτωλοακαρνανίας με την εφαρμογή του νόμου 3852/2010 ονομαζόμενος ως «Σχέδιο Καλλικράτης» α αρχιτεκτονική δομή των δήμων συστάθηκε ως εξής:

Ο Δήμος Αγρινίου προέκυψε από τους δήμους Αγγελόκαστρου, Αγρινίου, Αρακύνθου, Θεστιέων, Μακρυνείας, Νεάπολης, Παναιτωλικού, Παραβόλας, Παρακαμπυλίων και Στράτου με έκταση περίπου 1.246,65 km² και ο πληθυσμός του να ανέρχεται σε 106.053 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου είναι η μοναδική πόλη του, το Αγρίνιο.

Ο Δήμος Ακτίου-Βόνιτσας προέκυψε από τους δήμους Ανακτορίου, Μεδεώνος και Παλαίρου, με έκταση 662,94 km² και ο πληθυσμός του να ανέρχεται σε 17.370 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του νέου δήμου είναι η μεγαλύτερη κωμόπολή του, η Βόνιτσα.

Ο Δήμος Αμφιλοχίας προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αμφιλοχίας, Ινάχου και Μενιδίου. Καταλαμβάνει το βόρειο άκρο της περιφέρειας και σε μεγάλο βαθμό αντιστοιχεί στην παλαιότερη Επαρχία Βάλτου με έκταση 1.091,81 km² και ο πληθυσμός του να φτάνει τους 17.056 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου είναι η Αμφιλοχία.

Ο Δήμος Θέρμο, με έδρα το Θέρμο, με μεγάλη ιστορική σημασία, και σπουδαία θέση στην Αιτωλική Συμπολιτεία, έμεινε ανέπαφος από τον «Καλλικράτη», αφού πληρούσε το πληθυσμιακό κριτήριο (2.000 για ορεινούς δήμους) ώστε να αποφύγει τις αναγκαστικές συνενώσεις. Η έκτασή του, ανέρχεται σε 334 km² και ο πληθυσμό σε 8.242 κατοίκους όπως καταγράφηκε στην απογραφή το 2011.

Ο Δήμος Ιεράς Πόλεως Μεσολογγίου, προήλθε από τη συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αιτωλικού, Μεσολογγίου και Οινιάδων, με έκταση 674,13 km² και πληθυσμό περίπου 34.416 κατοίκους σύμφωνα με την απογραφή της ΕΣΥΕ του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε το Μεσολόγγι.

Ο Δήμος Ξηρομέρου προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αστακού, Φυτειών και Αλυζίας. Η έκτασή του είναι 584,82 km² και ο πληθυσμός 11.737 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε ο Αστακός.

Τέλος, ο **Δήμος Ναυπακτίας** προήλθε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αποδοτίας, Ναυπάκτου, Πλατάνου, Πυλλήνης, Αντιρρίου

και Χάλκειας. Η έκταση του νέου δήμου ανέρχεται σε 870,38 km² και ο πληθυσμός σε 27.800 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του είναι η Ναύπακτος.

Στον δημόσιο τομέα, η ανάλυση των ετήσιων δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων με σκοπό την αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης των οργανισμών, αποτέλεσε περίπλοκο θέμα καθώς η συγκέντρωση των συμπερασμάτων δεν ήταν εύκολη και υπήρχε θέμα συνάρτησης πολλών παραγόντων που θα οδηγούσαν σε ασφαλή συμπεράσματα

Συνήθως, αυτό που ουσιαστικά προσπαθούμε να εξετάσουμε μέσω της αναλυτικής ανάλυσης είναι τα ακόλουθα παραμέτρους μιας εταιρείας ή ενός οργανισμού (Athanasopoulos et al, 2007):

Σύμφωνα με την μελέτη στο άρθρο *An examination of municipal audit delay*, τα αποτελέσματα που προκύπτουν υποδεικνύουν ότι αρκετά χαρακτηριστικά των δημοτικών επιχειρήσεων επηρεάζουν την καθυστέρηση του δημοτικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, η έγκαιρη υποβολή των στοιχείων, ένα πολύ ενημερωμένο και ποιοτικό σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και η οικονομική κατάσταση του δήμου μειώνουν την καθυστέρηση του ελέγχου. Οι κανονιστικές διατάξεις που αφορούν την διαδικασία προμηθειών ελέγχου αυξάνουν την καθυστέρηση. Σημαντικά χαρακτηριστικά που συμβάλλουν στην καθυστέρηση του ελέγχου αποτελούν το μέγεθος του δήμου, οι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από τον εξωτερικό ελεγκτή, η λήψη ειδικής γνώμης ελέγχου και οι δήμοι που υποχρεώθηκαν να συμμορφωθούν με τον ενιαίο νόμο ελέγχου. Η διερεύνηση των χαρακτηριστικών του εξωτερικού ελεγκτή υποδεικνύει ότι οι ελεγκτές που εκτελούν διάφορες δημοτικές ελεγκτικές υποχρεώσεις παρέχουν ελέγχους σε πιο έγκαιρη βάση. Επιπροσθέτως, τα μεγαλύτερα γραφεία εταιρειών ελέγχου φαίνεται να είναι σε θέση να διαθέσουν πόρους με τέτοιο τρόπο ώστε να επιταχύνουν τον έλεγχο.

4.2. Μέθοδος Ανάλυσης

Το δείγμα μας αποτελείται από 7 δήμους, οι οποίοι ανήκουν στο νομό Αιτωλοακαρνανίας και θα εξετάσουμε τις οικονομικές καταστάσεις τους για τις διαχειριστικές χρήσεις. Η ένταξη των δήμων στο σχέδιο «Καλλικράτης» έφερε αλλαγές στον χάρτη καθώς μειώθηκαν οι δήμοι σε πολύ λιγότερους από τους αρχικούς. Οι οικονομικές καταστάσεις ανακτήθηκαν μέσα από τον ιστότοπο Διαύγεια που βρίσκεται στη διεύθυνση: <https://diavgeia.gov.gr/>.

4.3 Η ανάπτυξη των ερευνητικών υποθέσεων

Αντικειμενικός στόχος της πτυχιακής μας αποτελεί η ανάλυση τριών παραμέτρων που σχετίζονται άμεσα με την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Οι τρεις παράγοντες : (α) οι παράγοντες που σχετίζονται με τους δήμους, (β) οι παράγοντες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά του δήμου και (γ) οι παράγοντες που σχετίζονται με τον ελεγκτή. Έχουμε αναπτύξει υποθέσεις για τα νέα στοιχεία που προέρχονται από αυτή τη μελέτη.

Παρακάτω εξηγούνται με βάση τις τρεις διαστάσεις που προαναφέραμε η καθυστέρηση ελέγχου και οι υποθέσεις. Η καθυστέρηση ελέγχου, αποτελεί μία σημαντική μεταβλητή καθώς αναφέρεται στον υπολογισμό των ημερών από το τέλος του οικονομικού έτους του δήμου μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου. Αφού ολοκληρωθεί ο εσωτερικός έλεγχος τότε μόνο δημοσιεύονται οι ισολογισμοί και πρέπει να είναι υπογεγραμμένοι από τους ελεγκτές. Με αυτόν τον τρόπο ελέγχου καθυστέρησης έχει υλοποιηθεί στο δημόσιο και άλλος έλεγχος όπως επίσης και τον ιδιωτικό τομέα. (Johnson, 1998, McLelland & Giroux, 2000). Σύμφωνα με τις μελέτες του (Owusu-Ansah, 2000), προκειμένου να μειωθεί ο χρόνος υποβολής εκθέσεων, πρέπει να αυξάνεται ο αριθμός των οικονομικών καταστάσεων.

Η εφαρμογή από τους οργανισμούς αρχών και λογιστικών πρακτικών, βοηθά τους λογιστές να μαθαίνουν περισσότερα και να μειώνονται τα προβλήματα που μπορεί να προκαλέσουν οποιαδήποτε καθυστέρηση (Owusu-Ansah, 2000). Μαζί του συμφώνησαν οι Ryan, Stanley και Nelson (2002), μιλώντας για θετικά αποτελέσματα με τη χρήση των λογιστικών προτύπων. Στην πραγματικότητα, ένας δήμος με εμπειρία, αποκτά περισσότερες ικανότητες σε χρηματοοικονομικά θέματα πληροφόρησης και στην προθεσμία υποβολής εκθέσεων. Βασικός στόχος όλων των ελληνικών δήμων αποτελεί η σωστή παρουσίαση των δημοσιονομικών ισολογισμών μέσω της κατάρτισης σωστών και χωρίς λάθη πινάκων από τους υπαλλήλους που θα εκπαιδεύονται κατάλληλα. Άρα, κάθε δήμος με εμπειρία στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση, έχει τη δυνατότητα να δουλέψει καλύτερα από κάθε άλλο και να ξεπεράσει όλα τα προβλήματα που αντιμετωπίζει στην πρώτη εφαρμογή.

4.3.1. Οι παράγοντες που σχετίζονται με τους Δήμους

Τα Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά

Η δημοτική αρχή όταν έχει μεγαλύτερα κίνητρα προβαίνει σε έγκαιρο και γρήγορο εσωτερικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με αποτέλεσμα να υπάρχουν και καλύτερα αποτελέσματα από τη διαδικασία αυτή και είναι πιθανότερο να έχουν καλύτερο έλεγχο. Αυτό βέβαια υλοποιείται όταν διαθέτει συστήματα ανάλογα καθώς και προσωπικό και έτσι το κόστος είναι χαμηλότερο για κάθε Ο.Τ.Α μίας πόλης.

Ένας Δήμαρχος που αποτελεί και διεθνή σε μία δημοτικής διαχείριση της πόλης θα μειώσει την καθυστέρηση του ελέγχου.

Οι δήμαρχοι, τις περισσότερες φορές δεν είναι επαγγελματίες διαχειριστές και επομένως δεν μπορούν να κατέχουν άριστα τις χρηματολογιστικές καταστάσεις. Ωστόσο, η επανεκλογή ενός δημάρχου στον ίδιο Δήμο του δίνει τη δυνατότητα να αποκτήσει επαρκείς γνώσεις με τις λογιστικές απαιτήσεις και τα απαραίτητα μέτρα και γίνεται πιο εύκολη η διεξαγωγή του ελέγχου. Επομένως, η μάθηση είναι ευκολότερη και αυτό αποτελεί ένα θετικό σημείο μη καθυστέρησης εσωτερικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, ο δήμαρχος που εκλέγεται για πρώτη φορά θα αναζητήσει πλήρες έλεγχο για κάθε οικονομικό θέμα του Δήμου, από τους ελεγκτές. Οι νεοεκλεγέντες δήμαρχοι, επομένως αναζητούν μεγαλύτερη προετοιμασία στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, άρα θα μεγαλώσει η καθυστέρηση στον έλεγχο. Η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με τη δημοκρατική επανεκλογή. Αυτή η μεταβλητή αντιστοιχεί στην ύπαρξη ή μη του ίδιου δημάρχου που εκλέγεται σε δύο διαδοχικές εκλογικές αναμετρήσεις.

Οι Δήμοι που λαμβάνουν το Πιστοποιητικό Επιτυχίας της GFOA για την στο Βραβείο Δημοσιονομικής Αναφοράς, κατάφεραν να πετύχουν τη μείωση της καθυστέρησης ελέγχου.

Το Government Finance OfficerwAssociation (GFOA), απονέμει το Πιστοποιητικό Επιτυχίας για Αριστεία στην Οικονομική Αναφορά, εφόσον μόνο ο Δήμος κατάφερε να συμμορφωθεί σχετικά με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών αναφορών ενθαρρύνοντας κάθε κυβέρνηση να δημοσιεύει ανάλογες καταστάσεις και να παράγουν μία οικονομική κατάσταση σύμφωνα με τη γενικά αποδεκτή λογιστική (GFOA, 1993, σελ. 1, Raman and Wilson, 1992, σελ. 276). Αρχικά κάθε Δήμος δεσμεύεται σχετικά με τους πόρους για τη δημιουργία και τη διατήρηση λογιστικής και υποβολής εκθέσεων μέσω ενός ικανού συστήματος να δημιουργεί τις οικονομικές εκθέσεις που πληρούν τις απαιτήσεις του προγράμματος

Σε περιπτώσεις Δήμων που αναλαμβάνουν μεγάλα χρέη για την οικοδόμηση και τη συντήρηση υποδομών και υπηρεσιών στην πόλη τους, τότε υπάρχει η ανησυχία για την ικανότητα να ανταποκριθεί ο Δήμος στην εκπλήρωση των οικονομικών του υποχρεώσεων. Όταν ο Δήμος καταφέρει με τους πόρους που έχει δεσμευτεί να εκπληρώσει αυτές τις προσδοκίες του τότε καταφέρει και μία μείωση στον εσωτερικό έλεγχο. Επομένως, αυτό αποτελεί μία αρνητικά ασυνήθιστη καθυστέρηση στην σύνταξη οικονομικών αναφορών ενός Δήμου. Τα χρέη για την κατασκευή και τη συντήρηση της υποδομής τους και την παροχή υπηρεσιών σε μια πόλη αποτελούν φυσιολογικό χρέος και δεν θα καθυστερήσει η οικονομική αναφορά (δεν υπάρχει λόγος αλλά αντίθετα με καθυστέρηση μπορεί να ληφθεί αρνητικά ότι κάτι κρύβεται πίσω) επομένως θα γίνει πιο γρήγορα ο έλεγχος.

Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου.

Σύμφωνα με μία μελέτη GAO (1987, σελ. 22-30) διαπιστώθηκε ότι πολλά χαρακτηριστικά των υπηρεσιών προμηθειών στους Δήμους είναι κρίσιμα για την έγκαιρο εσωτερικό έλεγχο και χωρίς καθυστέρηση. Τέτοια στοιχεία παρέχονται κυρίως από πολυετείς συμφωνίες λογιστικού ελέγχου (κατά προτίμηση εντός της ΕΕ) εύρος 3-5 ετών) ώστε να δοθεί η δυνατότητα εσωτερικού ελέγχου.

Η γραπτή συμφωνία που διαθέτει τέτοια κριτήρια αποτελεί μία διαδικασία από τον Δήμο και τον ελεγκτή, καθώς η εφαρμογή των κανονισμών και η υψηλή ποιότητα παροχής τεχνικών παραγόντων έχει προσελκύσει ελεγκτές σε δημοτικές αποστολές ελέγχου. (GFOA, 1993, σελ. 1, Raman and Wilson, 1992, σελ. 276). Οι ειδικοί κρατικοί κανονισμοί σχετικά με την αναφορά των οικονομικών καταστάσεων αυξάνουν την καθυστέρηση ελέγχου. Οι ακόλουθες μεταβλητές επηρεάζουν την καθυστέρηση του δημοτικού ελέγχου:

- ✓ Η ύπαρξη κανονισμών που απαγορεύουν την άμεση πρόσκληση ή την ανταγωνιστική προσφορά σίγουρα θα επηρεάσει την καθυστέρηση του ελέγχου.
- ✓ Η παρουσία δημοτικών συμβούλων κατά την υποβολή προσφορών για πολυετή περίοδο δέσμευσης ελέγχου, τουλάχιστον τριών ετών θα επηρεάσουν την καθυστέρηση του ελέγχου.

4.3.2 Οι παράγοντες που σχετίζονται με τα Δημοτικά χαρακτηριστικά

Παλαιότερες έρευνες ανέφεραν ασυνεπή αποτελέσματα σχετικά με το αν το μέγεθος ενός δήμου επηρεάζει ή όχι την καθυστέρηση του εσωτερικού ελέγχου. Οι McLelland και Giroux (2000, σελ. 277) βρήκαν ότι υπάρχει μία σχέση καθυστέρησης του ελέγχου και του πληθυσμού. Ωστόσο, οι Dwyer και Wilson δεν βρήκαν σημαντική σχέση μεταξύ μεγέθους και καθυστέρησης του ελέγχου. Το μέγεθος ενός μεγαλύτερου δήμου από κάποιον μικρότερο ίσως μπορεί να αποτελεί μεγαλύτερη καθυστέρηση ελέγχου εξαιτίας των αυξημένων οικονομικών απαιτήσεων. Οι μεγάλες πόλεις θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν μικρότερη καθυστέρηση αν ο εσωτερικός έλεγχος, διέπονταν από κάποια χαρακτηριστικά όπως:

οι έλεγχοι να είναι σχετικά απλοί, ωστόσο ορισμένοι απαιτούν το συντονισμό λογιστικών πόρων διαφόρων κεφαλαίων και ειδικών υπολοίπων.

ένας άλλος παράγοντας που θα μπορούσε να οδηγήσει σε αύξηση της καθυστέρησης του ελέγχου είναι ένας δημοτικός έλεγχος που πρέπει να διενεργείται όχι σε πολυάσχολο χρονικό διάστημα για ένα δήμο.

Το τελικό δημοτικό χαρακτηριστικό που μειώνει κάθε καθυστέρηση του ελέγχου αποτελεί η συμμόρφωση του δήμου με τον ενιαίο νόμο ελέγχου. Ο νόμος για τον ενιαίο έλεγχο αύξησε σημαντικά το εύρος της ελεγκτικής ευθύνης με μια εκτεταμένη εστίαση στη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και αυξημένη εστίαση στην αξιολόγηση των εσωτερικών. Οι πρόσθετες απαιτήσεις, αυξάνουν τις εισροές ελέγχου που οδηγούν σε αυξημένη καθυστέρηση ελέγχου. Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει ότι:

- ✓ Οι μεγάλες κοινότητες θα έχουν αυξημένη καθυστέρηση ελέγχου.
- ✓ Η πολυπλοκότητα του ελέγχου θα είναι θετικά συνδεδεμένη με καθυστέρηση ελέγχου.
- ✓ Έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της πολυάσχολης περιόδου του ελεγκτή θα έχει αυξημένη καθυστέρηση ελέγχου.
- ✓ Δήμοι που συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του ενιαίου νόμου Εσωτερικού Ελέγχου θα παρουσιάζουν αύξηση της καθυστέρησης του ελέγχου.

4.3.3 Οι παράγοντες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή

Ο έλεγχος της παραγωγή της οικονομικής έκθεσης αποτελεί κοινή

προσπάθεια του δήμου και του ελεγκτή. Ο δήμος παρέχει τους πόρους και το λογιστικό σύστημα για να διευκολύνει το σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ο ελεγκτής, εξετάζει τις καταστάσεις ανεξάρτητα από την ποιότητα του συστήματος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου γίνεται στο τέλος του οικονομικού έτους του δήμου και όχι στο χρονοδιάγραμμα που επιλέγει ο ελεγκτής. Επομένως η εμπειρογνομosύνη των ελεγκτών, μπορεί να ολοκληρώσει τον δημοτικό έλεγχο σε μικρότερο χρονικό διάστημα χωρίς καθυστέρηση στον έλεγχο. Βασικό στοιχείο αποτελούν και οι διαθέσιμες πηγές ελέγχου καθώς η αποτελεσματικότητα εξαρτάται και από την παροχή στοιχείων από τις παραπάνω πηγές

Σήμερα οι πολυεθνικές και οι πιο αξιόπιστες εταιρείες λογιστικού ελέγχου χρειάζονται λιγότερο χρόνο για να υλοποιήσουν έναν σωστό εσωτερικό έλεγχο και χωρίς δυσκολία. Ορισμένοι παράγοντες όπως η υψηλή ποιότητα και το εκπαιδευμένο προσωπικό καθώς και η τεχνολογική υποδομή, αν συνδέεται με την καθυστέρηση ελέγχου οι διεθνώς συνδεδεμένες ελεγκτικές εταιρείες λόγω της ανώτερης τεχνολογίας ελέγχου ίσως να χρειαστούν λιγότερο χρόνο για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Οι Ο.Τ.Α χρησιμοποιούν μεγάλες λογιστικές εταιρείες, για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

- ✓ Η καθυστέρηση του ελέγχου σχετίζεται αντιστρόφως με την εμπειρογνομosύνη των ελεγκτών.
- ✓ η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται θετικά όπου το ελεγκτικό γραφείο είναι μια τοπική λογιστική εταιρεία.
- ✓ Ο παρακάτω πίνακας αναφέρει τα περιγραφικά στατιστικά των εξαρτημένων και ανεξάρτητων μεταβλητών.

4.4 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2016 του Δήμου Αγρινίου

Πίνακας 1: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Αγρινίου

Μεταβλητές: Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά

MANAGER(0,1)	1	Έτος οικονομικής κατάστασης 2016
CAFRE (0,1)	0	
DEBT (0,1)	0	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	1	
SINGLEA (0,1)	0	
OPINION (0,1)	0	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	
CONAUD (0,1)	>2	
ASST (0,1)	0	
EMP(0,1)	0	

Ο Δήμαρχος έχει περισσότερες από μια θητείες και επομένως βάζουμε τον κωδικό ένα στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βάζουμε 0. Ο Δήμος δεν έχει ζητήσει προσφορά για πολυετείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρώνω την μεταβλητή DEBT 0. Επίσης υπάρχει μόνο ένας λογιστής και βάζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βάζουμε 0 στην μεταβλητή FUND. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 1.

Επίσης δεν υπήρξε γνώμη του ελεγκτή που παριστάται άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 0. Ο Δήμος επίσης δεν βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο έρευνες EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή 0.

Ο έλεγχος αυτός, ανατέθηκε κατόπιν της από καταρτισθείσας σύμβασης μεταξύ του Δήμου και της «ΣΟΛ Α.Ε.». Οι Οικονομικές Καταστάσεις, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του Δήμου, καταρτίστηκαν από τα αρμόδια Οργανά του και ελέγχθηκαν, σε δειγματοληπτική βάση, για να τεκμηριωθούν τα περιλαμβανόμενα ποσά και πληροφορίες.

Κατά τον έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που κρίθηκαν κατάλληλες για τον περιορισμό πιθανότητας να υπάρξει κίνδυνος λαθών ή παράνομων ενεργειών. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου τέθηκαν στη διάθεση των ελεγκτών, όλα τα βιβλία που ζητήθηκαν επί των Οικονομικών Καταστάσεων της χρήσεως 2016 του Δήμου, που εκφράζεται με την Έκθεση Ελέγχου, την οποία χορηγήθηκε στις 4 Αυγούστου 2017 βάσει του άρθρου 9 παρ.1 του Ν.2880/2001. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Επίσης λάβαμε υπόψη μας και τις σχετικές διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Ν.3463/2006). .

4.5 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2013 του Δήμου Μεσολογγίου

Πίνακας 2: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Μεσολογγίου

Μεταβλητές: Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών		
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά		
MANAGER (0,1)	1	Έτος οικονομικής κατάστασης 2013
CAFRE(0,1)	0	
DEBT (0,1)	0	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	0	
SINGLEA (0,1)	0	

OPINION (0,1)	1	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	
CONAUD (0,1)	>2	
ASST (0,1)	0	
EMP (0,1)	0	

Ο Δήμαρχος στην Ιερά Πόλη Μεσολογγίου, έχει περισσότερες από μια θητείες και επομένως βάζουμε τον κωδικό ένα στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βάζουμε 0. Ο Δήμος δεν έχει ζητήσει προσφορά για πολυετείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρώνω την μεταβλητή DEBT 0.

Επίσης υπάρχει μόνο ένας λογιστής και βάζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βάζουμε 0 στην μεταβλητή FUND.

Ο έλεγχος δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 0. Επίσης υπήρξε γνώμη του ελεγκτή που παρ;ίσταται άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 1. Ο Δήμος επίσης ΔΕΝ βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και η μεταβλητή EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή 0.

Ο έλεγχος των παραπάνω καταστάσεων του του Δήμου Ι.Π. Μεσολογγίου οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 2013, την κατάσταση αποτελεσμάτων και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και το σχετικό προσάρτημα. Ευθύνη της Διοίκησης για

τις Οικονομικές Καταστάσεις έγινε με την ευθύνη της ελεγκτικής εταιρεία, σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης», όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Εγκράστηκε η γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχο της εταιρείας που διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Ο έλεγχος αυτός, ανατέθηκε κατόπιν της από καταρτισθείσας σύμβασης μεταξύ του Δήμου και της «Grant Thornton». Οι Οικονομικές Καταστάσεις, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του Δήμου, καταρτίστηκαν από τα αρμόδια Όργανά του και ελέγχθηκαν, σε δειγματοληπτική βάση, για να τεκμηριωθούν τα περιλαμβανόμενα ποσά και πληροφορίες. Λόγω της φύσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων και άλλων σύμφυτων περιορισμών ενός ελέγχου (δειγματοληπτική βάση), αλλά και της πιθανότητας ύπαρξης άλλων συμφυών περιοριστικών καταστάσεων (όπως π.χ. αλληλοσυγκρουόμενα καθήκοντα και αρμοδιότητες, πλαστογραφία κλπ) που μπορεί να συναντηθούν σε οποιοδήποτε λογιστικό ή διαχειριστικό σύστημα υπάρχει κάποιος κίνδυνος ότι ακόμα και ουσιαστικές ανακρίβειες ίσως να παραμείνουν ανεξιχνίαστες ή είναι πιθανό να μη γίνει δυνατή η ανεύρεση σημαντικών λαθών, παραλείψεων, ατασθαλιών ή ακόμη και παρανόμων ενεργειών.

Κατά τον έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που κρίθηκαν κατάλληλες για τον περιορισμό πιθανότητας να υπάρξει κίνδυνος λαθών ή παράνομων ενεργειών. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου τέθηκαν στη διάθεση των ελεγκτών, όλα τα βιβλία που ζητήθηκαν επί των Οικονομικών Καταστάσεων της χρήσεως 2016 του Δήμου, που εκφράζεται με την Έκθεση Ελέγχου, την οποία χορηγήθηκε στις 4 Αυγούστου 2017 βάσει του άρθρου 9 παρ.1 του Ν.2880/2001. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Επίσης λάβαμε υπόψη μας και τις σχετικές διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Ν.3463/2006). .

4.6 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2016 του Δήμου Ναυπάκτου

Πίνακας 3: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Ναυπάκτου

Μεταβλητές: Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών		
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά		
MANAGER (0,1)	0	Έτος οικονομικής κατάστασης 2017
CAFRE(0,1)	0	
DEBT (0,1)	0	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	0	
SINGLEA (0,1)	0	
OPINION (0,1)	1	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	
CONAUD (0,1)	>2	
ASST (0,1)	0	
EMP (0,1)	0	

Ο Δήμαρχος στην Ναύπακτο δεν έχει περισσότερες από μια θητείες και επομένως βάζουμε τον κωδικό 0 στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βάζουμε 0. Ο Δήμος δεν έχει ζητήσει προσφορά για πολυετείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρώνουμε την μεταβλητή DEBT 0.

Επίσης υπάρχει μόνο ένας λογιστής και βάζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία

χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βαζουμε 0 στην μεταβλητή FUND.

Ο έλεγχος δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 0. Επίσης υπήρξε γνώμη του ελεγκτή που παρ;ίσταται άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 1. Ο Δήμος επίσης ΔΕΝ βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και η μεταβλητή EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή 0.

Ο έλεγχος των παραπάνω καταστάσεων του Δήμου Ναυπάκτου, οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 2017, την κατάσταση αποτελεσμάτων και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και το σχετικό προσάρτημα. Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις έγινε με την ευθύνη της ελεγκτικής εταιρεία, σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης».

Ο έλεγχος αυτός, ανατέθηκε κατόπιν της από καταρτισθείσας σύμβασης μεταξύ του Δήμου και της «sol ΑΕ.». Οι Οικονομικές Καταστάσεις, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του Δήμου, καταρτίστηκαν από τα αρμόδια Όργανά του και ελέγχθηκαν, σε δειγματοληπτική βάση, για να τεκμηριωθούν τα περιλαμβανόμενα ποσά και πληροφορίες.

Ο Έλεγχος που διενεργήθηκε περιείχε και την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων. Τα ελεγκτικά τεκμήρια ήταν επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής γνώμης

4.7 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2019 του Δήμου Θέρμου

Πίνακας 4: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Θέρμου

Μεταβλητές: Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών		
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά		
MANAGER (0,1)	1	Έτος οικονομικής κατάστασης 2019
CAFRE(0,1)	0	
DEBT (0,1)	1	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	0	
SINGLEA (0,1)	0	
OPINION (0,1)	0	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	
CONAUD (0,1)	>2	
ASST (0,1)	0	
EMP (0,1)	0	

Ο Δήμαρχος στο Θέρμο έχει περισσότερες από μία θητεία και επομένως βάζουμε τον κωδικό 0 στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βάζουμε 0. Ο Δήμος έχει ζητήσει προσφορά για πολυετείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρώνουμε την μεταβλητή DEBT1.

Επίσης υπάρχει μόνο ένας λογιστής και βάζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βάζουμε 0 στην μεταβλητή FUND.

Ο έλεγχος δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η

μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 0. Επίσης δεν υπήρξε γνώμη του ελεγκτή που παρ;ίσταται άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 0. Ο Δήμος επίσης ΔΕΝ βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και η μεταβλητή EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή 0.

4.8 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2013 του Δήμου Ξηρομέρου

Πίνακας 5: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Ξηρομέρου

Μεταβλητές: Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών		
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά		
MANAGER (0,1)	1	Έτος οικονομικής κατάστασης 2013
CAFRE(0,1)	0	
DEBT (0,1)	0	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	1	
SINGLEA (0,1)	0	
OPINION (0,1)	0	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	

CONAUD (0,1)	>2	
ASST (0,1)	0	
EMP (0,1)	0	

Ο Δήμαρχος στο Ξηρόμερο δεν είχε περισσότερες από μία θητεία και επομένως βάζουμε τον κωδικό 0 στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βάζουμε 0. Ο Δήμος δεν έχει ζητήσει προσφορά για πολυτελείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρώνουμε την μεταβλητή DEBT 0..

Στην συνέλευση υπήρχε κάποιος ορκωτός λογιστής οπότε βάζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βάζουμε 0 στην μεταβλητή FUND.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 1. Επίσης δεν υπήρξε γνώμη του ελεγκτή άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 0. Ο Δήμος επίσης ΔΕΝ βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και η μεταβλητή EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή

4.9 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2018 του Δήμου Ακτίου-Βόνιτσας

Πίνακας 6: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Ακτίου-Βόνιτσας

Μεταβλητές: Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών		
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά		
MANAGER (0,1)	1	Έτος οικονομικής κατάστασης 2018
CAFRE(0,1)	0	
DEBT (0,1)	1	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	1	
SINGLEA (0,1)	0	
OPINION (0,1)	0	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	
CONAUD (0,1)	>1	
ASST (0,1)	0	
EMP (0,1)	0	

Ο Δήμαρχος Ακτίου βόνιτσας είχε περισσότερες από μία θητείες και επομένως βάζουμε τον κωδικό 1 στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βαζουμε 0. Ο Δήμος έχει ζητήσει προσφορά για πολυετείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρωνουμε την μεταβλητή DEBT1 .

Στην συνέλευση υπήρχε ένας ορκωτός λογιστής οπότε βαζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βαζουμε 0 στην μεταβλητή FUND.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 1. Επίσης δεν υπήρξε γνώμη του ελεγκτή άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 0. Ο Δήμος επίσης ΔΕΝ βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και η μεταβλητή EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο

έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή

4.10 Αποτελέσματα καταστάσεων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως οικονομικού έτους 2011 του Δήμου Αμφιλοχίας

Πίνακας 7: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία κατάστασης χρήσης Δήμου Αμφιλοχίας

Μεταβλητές Έλεγχος καθυστέρησης: αριθμός ημερών μεταξύ της λήξης της χρήσης και της ημερομηνίας αναφοράς των ελεγκτών		
Δημοτικά κίνητρα για έγκαιρη αναφορά		
MANAGER (0,1)	0	Έτος οικονομικής κατάστασης 2011
CAFRE(0,1)	0	
DEBT (0,1)	1	
Δημοτικό περιβάλλον ελέγχου		
COMP (0,1)	0	
FUND (0,1)	0	
BUSY (0,1)	1	
SINGLEA (0,1)	0	
OPINION (0,1)	0	
Χαρακτηριστικά του ελεγκτή		
EXPERT (0,1)	1	
CONAUD (0,1)	>1	
ASST (0,1)	0	
EMP (0,1)	0	

Ο Δήμαρχος Αμφιλοχίας δεν είχε περισσότερες από μία θητείες και επομένως βάζουμε τον κωδικό 0 στην πρώτη μεταβλητή. Ο Δήμος δεν έχει λάβει

κάποιο βραβείο για τα Αποτελέσματα στον τομέα των χρηματοοικονομικών αναφορών και βαζουμε 0. Ο Δήμος δεν έχει ζητήσει προσφορά για πολυετείς αναλήψεις υποχρεώσεων τουλάχιστον τρία έτη και συμπληρώνουμε την μεταβλητή DEBT1 .

Στην συνέλευση υπήρχε ένας ορκωτός λογιστής οπότε βαζουμε 0 στην μεταβλητή COMP. Δεν υπήρξαν επιχειρηματικά κεφάλαια και δεν υπήρχαν περισσότερα από τρία χωριστά κεφάλαια στις οικονομικές καταστάσεις και βαζουμε 0 στην μεταβλητή FUND.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Απριλίου και η μεταβλητή BUSY παίρνει την τιμή 1. Επίσης δεν υπήρξε γνώμη του ελεγκτή άρα η μεταβλητή OPINION παίρνει την τιμή 0. Ο Δήμος επίσης δεν βρίσκεται κάτω από τον νόμο για έλεγχο και η μεταβλητή SINGLEA παίρνει την τιμή 0. Ο Ελεγκτής επίσης έχει λάβει μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και η μεταβλητή EXPERT παίρνει την τιμή 1. Επίσης κανένας άλλος λογιστής δεν έκανε τον ίδιο έλεγχο, άρα η μεταβλητή ASST παίρνει την τιμή 0. Επίσης ο ελεγκτής δεν έχει λιγότερους από 10 υπαλλήλους στο γραφείο που πραγματοποίησε έλεγχο άρα η μεταβλητή παίρνει την τιμή

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στα τέλη του 2010 η ελληνική κυβέρνηση με το νόμο 3582, ο λεγόμενος Καλλικράτης, προσπάθησε να μεταρρυθμίσει τον διοικητικό διαχωρισμό και να επαναπροσδιορίσει τα όρια της αυτοδιοίκησης τις μεθόδους εκλογής των θεσμικών οργάνων και τις ευθύνες τους. Ο απώτερος στόχος αυτού ήταν η προσπάθεια μέσω της διοικητικής συρρίκνωσης να μειώσουν το λειτουργικό τους κόστος και να γίνουν πιο αποτελεσματικοί. Για παράδειγμα στο Νομό Αιτωλοακαρνανία 29 δήμοι

συγχωνεύθηκαν σε 7. Στις αρχές του 2011, το έργο Καλλικράτης δημιούργησε νέους δήμους μεγαλύτερους διοικητικά και οικονομικά.

Σήμερα θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο στόχος της κυβέρνησης επιτεύχθηκε. Η οικονομική ανάλυση των δήμων του Νομού Αιτωλοακαρνανίας δείχνει ότι έχουν κοινά προβλήματα παθογένειας. Τέλος, όλοι οι δήμοι της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης έχουν το υποχρέωση του 315/1999 για την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης για όλες τις δραστηριότητές τους.

Σε ευρωπαϊκό και σε παγκόσμιο επίπεδο οι δημοτικές αρχές κάνουν χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Κάθε Δήμος δημοσιεύει τις λογιστικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης. Πολλές έρευνες αναφέρουν ότι είναι πολλοί οι ενδιαφερόμενοι που χρειάζονται έγκαιρη πληροφόρηση με αποτέλεσμα η έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση να θεωρείται πλέον ένα σημαντικό γεγονός. Η παραπάνω εργασία είναι βασισμένη στην έρευνα Payne, J.L., & Jensen, K.L. (2002). An examination of municipal audit delay. *Journal of Accounting and Public Policy*.

Σε σύγκριση με την έρευνα αυτή τα δικά μας ευρήματα δεν διαφέρουν σε πολλά σημεία. Η καθυστέρηση ελέγχου, κατά την διάρκεια απασχόλησης εξωτερικού ελεγκτή, έδειξε να έχει θετική σχέση με το μέγεθος του δήμου, με την παραλαβή της ειδικής ελεγκτικής γνωμάτευσης και τον κανονισμό. Η εμπειρία και η φήμη του ελεγκτή μειώνουν την καθυστέρηση ελέγχου. Επίσης η επανεκλογή δημάρχων, αποτελεί ένα θετικό στοιχείο που δεν δημιουργεί προβλήματα καθυστέρησης.

Ο έλεγχος δεν πραγματοποιούνταν σε όλους τους Δήμους σε κανονικό διάστημα με αποτέλεσμα αυτό να δημιουργεί μία καθυστέρηση και σε περιπτώσεις που διαπιστώνονταν διαφορετική γνώμη στην έκθεση του ορκωτού λογιστή πάντα διατυπώνονταν. Οι ελεγκτές σε όλες τις περιπτώσεις έπαιρναν μέρος σε περισσότερες από δύο δημοτικές έρευνες και το πλήθος των υπαλλήλων της ελεγκτικής εταιρείας ήταν μεγαλύτερο των 10 ατόμων. Επομένως, υπήρχε μεγάλος αριθμός υπαλλήλων που θα βοηθούσαν στην διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου.

Στους δήμους του νομού Αιτωλοακαρνανίας, η επιλογή ελεγκτή θα μπορούσε να μην γίνεται με βάση το χαμηλότερο πλειοδότη μιας δημόσιας αναγγελίας. Ως εκ τούτου, οι δήμαρχοι δεν έχουν την διακριτική ευχέρεια στο να αποκλείουν τον χαμηλότερο πλειοδότη .

Τα ευρήματα της μελέτης μας παρέχουν σημαντικές νέες ιδέες για τους καθοριστικούς παράγοντες της καθυστέρησης του δημοτικού ελέγχου. Εάν η έκδοση έγκαιρης οικονομικής έκθεσης είναι σημαντική για τους δήμους, οι δημοτικοί υπάλληλοι πρέπει να κατανοήσουν τους παράγοντες αλλά και την οργανωτική μορφή των δήμων, και τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή του. Η διερεύνηση των χαρακτηριστικών του ελεγκτή δείχνει ότι οι ελεγκτές που εκτελούν δύο ή περισσότερες δημοτικές ελεγκτικές υποχρεώσεις, παρέχουν πιο έγκαιρους ελέγχους, και το αποτέλεσμα αυτό υποδηλώνει ότι υπάρχει μια συνεργιστική σχέση για τον Δήμο.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. (2010) *Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities*. Accounting Horizons, 24 (1), pp. 1-2.
2. Athanopoulos, K., Georgopoulos A., Bellas, A., 2007, *Accounting Statement Analysis*, University of Patras.
3. Bronson, N., Hogan, E., Johnson, F. and Ramesh, K. (2011), *The unintended consequences of PCAOB Auditing Standards Nos.2 and 3 on the reliability of*

- preliminary earnings releases*, Journal of Accounting and Economics 51, 95-114
4. COHEN, S. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Greece. In Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization. PALGRAVE MACMILLAN
 5. Deis Jr., D.R., Giroux, G.A., 1992. *Determinants of audit quality in the public sector*. *The Accounting Review* 67 (3), 462–481.
 6. Dwyer, P.D., Wilson, E.R., 1989. *An empirical investigation of factors affecting the timeliness of reporting by municipalities*. Journal of Accounting and Public Policy 8 (1), 29–55.
 7. Hoque, Z. Covalleski, A. and Gooneratne, N. (2013). Theoretical triangulation and pluralism in research methods in organizational and accounting research. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 26, No. 7, pp. 1170–1198.
 8. Hoque, Z. Covalleski, A. and Gooneratne, N. (2013). Theoretical triangulation and pluralism in research methods in organizational and accounting research. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 26, No. 7, pp. 1170–1198.
 9. Johnson, L.E., Davies, S.P., Freeman, R.S. (2002). *The effect of seasonal variations in auditor workload on local government audit fees and audit delay*. Journal of Accounting and Public Policy.
 10. Jones, D.B., Scott, R., Kimbro, L., Ingram, R., 1985. *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*. GASB Research Report, Stamford, Conn. Government Accounting Standards Board.
 11. McLelland, A.J., Giroux, G., 2000. *An empirical analysis of auditor report timing by large municipalities*. Journal of Accounting and Public Policy 19 (3), 263–281.
 12. Moody's Municipal and Government Manual, 1993. *Moody's Investors Service*. New York, NY.
 13. Municipal Year Book(1992).. *International City/County Management Association*, Washington, D.C
 14. Owusu-Ansah, S. (2000). *Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange*. Accounting and Business Research.

15. Payne, J.L., & Jensen, K.L. (2002). An examination of municipal audit delay. *Journal of Accounting and Public Policy*.
16. Smaraidos, V., Thanasas, G., Kontogeorga, G. () *The impact of Kallikratis Project on Accrual Basis Accounting of the First Degree Local Authorities: A Financial Analysis of the Municipalities of the Prefecture of Aitoloakarnania*

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Baccouche, C. (1992), *Towards an Accounting Science*, emerald backfiles
2. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (1996). *A Guide to Devolved Budgeting*. London.
3. Γκίκας, Δ., Παπαδάκη, Α. & Σιουγλέ, Γ. (2010). *Ανάλυση και Αποτίμηση Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.
4. Διακομιχάλης, Μ Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια- Ξενοδοχειακή Λογιστική, Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα στο ΤΕΙ Ηπείρου. Διαθέσιμο στο: <https://eclass.teiep.gr/modules/document/?course=ACC110>
5. Καραγιώργος, Θ. και Παπαδόπουλος, Δ. (2006), *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική*

6. & Λυκοπάντης, Π.,(2015. *Ξενοδοχειακή Λογιστική* (Διπλωματική εργασία).Κρήτη: ΑΤΕΙ Κρήτης.
7. Μακρινός, Β., (2011). *Ξενοδοχειακές Μονάδες. Κοστολόγηση ανά φάση* (Διπλωματική εργασία). Ηράκλειο: ΤΕΙ Κρήτης.
8. Μαρινάκος, Κ.,(2016) *Διοικητικό Μάνατζμεντ Τουριστικών Επιχειρήσεων*, Αθήνα: Κριτική.
9. Παπαδέας, Π., 2015. *Διοικητική Λογιστική*. [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. Διαθέσιμο στο: <http://hdl.handle.net/11419/2449>
10. Παππάς, Δ., (2017). *Ξενοδοχειακή Λογιστική* (Διπλωματική εργασία). Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
11. Πασχαλίδης, Α., 2009. *Η μελέτη της σύγχρονης Ξενοδοχειακής επιχείρησης από τη σκοπιά της χρηματοοικονομικής και Λογιστικής επιστήμης. Η πρακτική εφαρμογή της Ξενοδοχειακής επιχείρησης ELPIDA Α.Ξ.Τ.Ε.* (Διπλωματική εργασία). Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
12. Φουστανάκης, Ι. (2011). *Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης -Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά*, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ Εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης.
13. Φραγκανδρέα, Ε., (2013). *Ξενοδοχειακή Λογιστική: Πρακτική Εφαρμογή στην Ξενοδοχειακή Επιχείρηση GRECOTEL-ΦΑΙΑΞ-ΑΕΤΑ Α.Ξ.Τ.Ε.* (Διπλωματική εργασία). Καλαμάτα: ΤΕΙ Καλαμάτας.
14. Φίλιος, Β.,(2003). *Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων και (Εκτιμητική) Αποτιμητική*, Σύγχρονη Εκδοτική.
15. Φίλιος, Β., (2013). *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Σύγχρονη Εκδοτική

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών. Διαθέσιμο στη διεύθυνση <http://iobe.gr/>. Ανάκτηση 01/08/2019
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Διαθέσιμος τη διεύθυνση [:http://www.opengov.gr/ypoiap/?p=6210](http://www.opengov.gr/ypoiap/?p=6210) Ανάκτηση 01/08/2019
3. ΠΟΕ-ΟΤΑ: Να επανέλθουν οι προληπτικοί έλεγχοι στις δαπάνες των δήμων. Διαθέσιμο στη διεύθυνση: https://www.efsyn.gr/ellada/koinonia/187224_poe-ota-na-epanelthoyn-oi-proliptikoi-eleghoi-stis-dapanes-ton-dimon. Ανάκτηση 01/08/2019

4. Εσωτερικός Ελεγκτής. Διαθέσιμο στη διεύθυνση: <https://acta-edu.gr/certificate/esoterikos-elegktis/> Ανάκτηση 10/03/2019
5. Effect of Audit Delay on the Financial Statements Διαθέσιμο στη διεύθυνση: [https://www.sumerianz.com/pdf-files/sjef2\(4\)37-43.pdf](https://www.sumerianz.com/pdf-files/sjef2(4)37-43.pdf) Ανάκτηση 1/03/2019
6. <http://www.eclass.teipel.gr/modules/document/file.php/DEO190/Παρουσίαση%204η%20και%205η%20ΕΒΔΟΜΑΔΑ%20ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ%20ΔΙΟΙΚΗΣΗ%20ΟΤΑ.pdf> Ανάκτηση 12/01/2019
7. <https://www.kallikratis.org/oikonomika-themata-pistoliptiki-politiki-diadikasia-synomologisis-daneiou-apo-dimous-kai-perifereies-pro-potheseis-kai-oroi-daneismou/> Ανάκτηση 12/01/2019
8. nomotelia.gr Ανάκτηση 02/02/2019
9. dimosnet.gr. Ανάκτηση 02/02/2019
10. <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/651> Ανάκτηση 25/05/2019
11. Οπτικοποίηση δεδομένων (data visualization) Ηλεκτρονικών Διαγωνισμών ΕΣΗΔΗΣ (Προμηθειών, Υπηρεσιών και Δημοσίων Έργων) και Συμβάσεων ΚΗΜΔΗΣ http://www.promitheus.gov.gr/webcenter/faces/oracle/webcenter/page/scopedMD/sd0cb90ef_26cf_4703_99d5_1561ceff660f/Page119.jspx?_afLoop=6442647771812324#%40%3F_afrLoop%3D6442647771812324%26_adf.ctrl-state%3D6sx16ju8v_4