



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΑΘΗΝΩΝ  
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ  
εισ. 79870  
Αρ.  
ταξ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ  
ΔΗΜΟΥΣ

ΦΩΤΙΟΣ Δ. ΣΤΑΜΟΣ

Εργασία υποβληθείσα στο

Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση

Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης

Αθήνα

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ  
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ



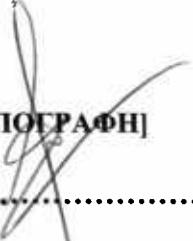
0 000000 572026

{ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ, 2005}

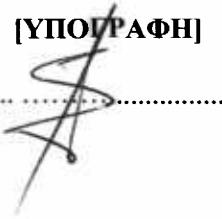


**Εγκρίνουμε την εργασία του  
[ΦΩΤΙΟΥ ΣΤΑΜΟΥ]**

[ΣΑΝΔΡΑ ΚΟΕΝ, ΛΕΚΤΟΡΑΣ ΤΟΥ Ο.Π.Α.]

[ΥΠΟΓΡΑΦΗ]  


[ΓΕΩΡΓΙΑ ΣΙΟΥΓΛΕ, ΛΕΚΤΟΡΑΣ ΤΟΥ Ο.Π.Α.]

[ΥΠΟΓΡΑΦΗ]  




[ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ]



## **EΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Πριν την έναρξη της ανάλυσης της διπλωματικής, θεωρώ σημαντικό να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε ορισμένους ανθρώπους που συνέδραμαν τόσο στην εκτέλεση της διπλωματικής, όσο και στην στήριξη μου κατά την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος, του οποίου η διπλωματική είναι η κατακλείδα. Πρωτίστως πρέπει να ευχαριστήσω Θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια κ. Σάνδρα Κοέν (λέκτορα του Ο.Π.Α.) για το ενδιαφέρον, την υπομονή και την συμβολή της με δημιουργικές παρεμβάσεις στην διπλωματική εργασία, χωρίς τις οποίες δεν θα κατέληγα στο επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Ακολούθως, θα ήθελα να ευχαριστήσω την συνεξετάστρια καθηγήτρια κ. Σιουγλέ Γεωργία (λέκτορα του Ο.Π.Α.) για τον χρόνο της και την συμβολή της στην ολοκλήρωση της διαδικασίας της εκπόνησης της εργασίας αυτής.

Κλείνοντας, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους ανθρώπους με στήριξαν όλη την διάρκεια του έτους και κατά την εκτέλεση της διπλωματικής. Αρχικά τον πατέρα μου και την μητέρα μου, Δημήτρη Στάμο & Παναγιώτα Στάμου για την υλική και ψυχική υποστήριξη και φυσικά τα αδέρφια μου, Χρήστο Στάμο & Σοφία Στάμου για την ένθερμη συμπαράστασή τους. Τέλος δεν θα ήθελα να παραβλέψω και να μην ευχαριστήσω δύο καλούς φίλους που με στήριξαν με υπομονή κατανοώντας το δύσκολο του εγχειρήματος.



# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΟΥ ΚΕΙΜΕΝΟΥ (EXECUTIVE SUMMARY).....	6
ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....	8
ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ & ΔΗΜΩΝ .....	10
i) Μη Κερδοσκοπικοί (Not-for-Profit Organizations) .....	10
ii) Δήμοι .....	13
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΟΙ ΔΗΜΟΙ.....	16
i) ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΥΟ ΒΑΣΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ .....	16
a) Σύστημα Απλογραφικής Λογιστικής Ταμειακής Βάσης .....	16
b) Σύστημα Διπλογραφικής Λογιστικής δεδουλευμένων .....	17
c) Διαφορές των (a) και (b) .....	19
ii) ΛΟΙΠΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ .....	20
a) Σύστημα Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης .....	21
b) Σύστημα Προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης .....	21
c) Δύο Ακόμη Συστήματα .....	22
iii) ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ.....	23
a) Ανάλυση των Τριών Κυριότερων Σωμάτων Λογιστικών Προτύπων για Δήμους .....	23
b) Αιτιολογείται η χρήση των Λογιστικών Προτύπων (του Ιδιωτικού Τομέα) σε δήμους; .....	24
c) Παράγοντες προς εξέταση για την εφαρμογή των προτύπων από τους δήμους .....	25
d) Τα βήματα που πρέπει να ακολουθούν οι δήμοι για την εφαρμογή των προτύπων .....	26
e) Κίνδυνοι που μπορεί να υποσκάψουν την ορθή εφαρμογή των προτύπων ....	27
ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΩΡΩΝ .....	28
i) Ισπανία .....	28
ii) Αυστραλία .....	30
iii) Βέλγιο .....	31
iv) Γερμανία .....	32
v) Μεγάλη Βρετανία .....	33
vi) Ιταλία .....	34
vii) Σουηδία .....	35
viii) Ελβετία .....	36
ix) Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής .....	37
x) Ιαπωνία .....	38
xi) Ινδία .....	39



<b>Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ</b>	42
i) Το Π.Δ. 315/99 .....	42
ii) Η λειτουργία του λογιστικού συστήματος των δήμων πριν το 2000 .....	42
iii) Προτάσεις με αλλαγές στο Β.Δ. 17.5/15.6.1959 για την προσαρμογή του και συνδρομή στην ορθότερη εφαρμογή του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων.....	44
iv) Παράγοντες που επηρεάζουν την μετάβαση προς το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων .....	45
v) Η οργάνωση της εφαρμογής του συστήματος διπλογραφική λογιστικής δεδουλευμένων .....	46
vi) Οργάνωση – Μηχανοργάνωση των Οικονομικών Υπηρεσιών των δήμων.....	48
vii) Το νευραλγικό σημείο του ελέγχου και η λογιστική των δήμων .....	48
<b>ΕΡΕΥΝΑ .....</b>	<b>50</b>
i) ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	50
a) Δομή ερωτηματολογίου .....	50
b) Δείγμα .....	51
ii) ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΕΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΕΣ .....	52
a) Οικονομικές Καταστάσεις (Πρώτες 5 ερωτήσεις) .....	52
b) Τεχνολογία και νέο διπλογραφικό σύστημα (ερωτήσεις 6 ως 8) .....	56
c) Εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος (ερωτήσεις 9 ως 12) .....	60
d) Το νέο διπλογραφικό σύστημα (ερωτήσεις 13, 14) .....	66
ii) ΥΠΟΛΟΙΠΕΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΕΣ .....	69
a) Independent – Samples T – Test .....	69
b) Non-parametric Test (Two Independent Samples Tests) .....	76
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>84</b>
Παράρτημα I .....	88
Παράρτημα II .....	90
Παράρτημα III .....	100



(1)  
**ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΟΥ ΚΕΙΜΕΝΟΥ (EXECUTIVE SUMMARY)**

Οι εξελίξεις των τελευταίων δεκαετιών στα δημόσια οικονομικά σε διάφορες χώρες ανά τον κόσμο, κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη για καλύτερη καταγραφή, παρακολούθηση και έλεγχο των οικονομικών των δημοσίων φορέων<sup>1</sup>. Ο δημόσιο τομέας και οι δήμοι κατ’ επέκταση, διέπονται από ένα ιδιαίτερο καθεστώς, όσον αφορά το σύνολο των δραστηριοτήτων και λειτουργιών τους, που επηρεάζει φυσικά και την λογιστική διαχείρισή τους. Η τελευταία, γινόταν παραδοσιακά με το σύστημα απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης – και συνεχίζει να γίνεται σε ορισμένες περιπτώσεις – που δυστυχώς άρχισε να παρουσιάζεται ανεπαρκές τις τελευταίες δεκαετίες όσον αφορά το λειτουργικό του πλαίσιο και την χρησιμότητα των πληροφοριών που παρείχε. Έτσι, προτάθηκε το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων ως αντικαταστάτης του. Επειδή όμως η αυτούσια μεταφορά του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων από τον ιδιωτικό τομέα παρουσίαζε ασυμβατότητες, λόγω των προαναφερθέντων ιδιαιτεροτήτων των δήμων, αναπτύχθηκαν πολλές παραλλαγές του, που είτε χρησιμοποιήθηκαν για την παρακολούθηση των δήμων στο καθεξής είτε για την μετάβασή τους προς το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Το επόμενο βήμα για την εξέλιξη του λογιστικού συστήματος των δήμων, που ήδη εφήρμοζαν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, ήταν η νιοθέτηση λογιστικών προτύπων προσαρμοσμένων στα δεδομένα των δήμων.

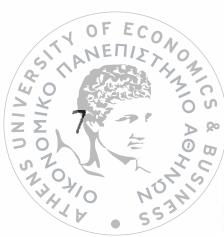
Η λογιστική παρακολούθηση και εξελικτική πορεία των λογιστικών συστημάτων στους δήμους διαφόρων χωρών, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον τόσο από την πλευρά της κατανόησης της εξέλιξης των λογιστικών συστημάτων, των προβλημάτων που παρουσίασε η εφαρμογή τους και των ωφελειών, όσο και από την πλευρά της σύγκρισης των εξελίξεων σε διάφορες χώρες διεθνώς με την πορεία στην Ελλάδα. Οι χώρες που έδειξαν έντονο ενδιαφέρον και προώθησαν την ταχεία αλλαγή από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων ήταν η Ισπανία, η

<sup>1</sup> Οι οποιεσδήποτε αλλαγές που αναφέρονται σε όλη την έκταση του κειμένου έχουν συντελεστεί στον ευρύτερο δημόσιο τομέα και κατά επέκταση στους δήμους. Δεν έχουν γίνει δηλαδή σε αποκλειστικότητα για τους δήμους αλλά στα ευρύτερα πλαίσια μιας αλλαγής του δημόσιου τομέα. Εμείς προκειμένου να επικεντρωθούμε στην εργασία αναφερόμαστε ως αλλαγές σε δήμους, γνωστοποιώντας στον αναγνώστη ότι έχουν συντελεστεί για τον ευρύτερο δημόσιο τομέα στον οποίο ανήκουν οι δήμοι.

Αυστραλία, το Βέλγιο, η Μεγάλη Βρετανία, η Σουηδία, η Ελβετία και οι Η.Π.Α.. Ακολουθούν η Γερμανία, η Ιταλία και η Ιαπωνία και έπειτα οι αναπτυσσόμενες χώρες που κατά κανόνα δεν έχουν αναπτύξει τα λογιστικά συστήματα των δήμων τους, αν και τις περισσότερες φορές αυτό είναι θέμα υποδομής.

Η Ελλάδα θεωρείται από τις χώρες που δεν έχουν εκδηλώσει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την ανάπτυξη του λογιστικού συστήματος των δήμων. Η μετάβαση από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα στο διπλογραφικό έγινε καθυστερημένα το 1999 με το Π.Δ. 315/99 που συμπλήρωσε και αντικατέστησε το Β.Δ. 17.5/15.6.1959. Αξιοσημείωτοι είναι οι παράγοντες που επηρέασαν αυτή την προσπάθεια για μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων καθώς και κάποιες προσπάθειες μεμονωμένων ατόμων με προτάσεις για την βελτίωση του απλογραφικού συστήματος ταμειακής βάσης και την μετάβαση στο διπλογραφικό. Ιδιαίτερη έμφαση για την μετάβαση αυτή, πρέπει να δοθεί στην οργάνωση της εφαρμογής του όλου συστήματος, αλλά και της μηχανοργάνωσης που αποτελεί σε αυτές τις περιπτώσεις νευραλγικό σημείο. Τέλος, αξιοσημείωτο είναι το θέμα του ελέγχου, χωρίς την σοβαρή παρακολούθηση του οποίου, η οποιαδήποτε προσπάθεια για εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων έχει σαθρές βάσεις και δεν αποφέρει ουσιαστικά αποτελέσματα.

Πολύ σημαντικό τμήμα της έρευνας είναι οι περιγραφικές στατιστικές που καλύπτουν ένα μεγάλο δείγμα (47 δήμων) και που δίνουν στοιχεία για τις οικονομικές καταστάσεις των δήμων, την δημοσίευση και τους χρήστες τους, την τεχνολογία σε σχέση με το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων και το σύστημα καθεαυτό. Επίσης ο διαχωρισμός των δήμων σε μικρούς και μεγάλους και η διενέργεια του independent samples t – test και του non – parametric (two independent samples t – test) μας παρέχουν σημαντικά συμπεράσματα για την ύπαρξη διαφοροποιήσεων στα στοιχεία των δήμων – όσον αφορά το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων – ανάλογα με το μέγεθός τους.



(2)

## **ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Η βιβλιογραφία ανά τον κόσμο έχει να δείξει πολύ υλικό σχετικό με την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων σε δήμους. Στην Ελλάδα, όμως, είναι ελάχιστοι εκείνοι που έχουν ασχοληθεί με το θέμα αυτό. Στην παρούσα εργασία δίνεται η ευκαιρία να εντρυφήσει σε συγκεντρωτικά δεδομένα που αφορούν κυρίως στο θέμα των λογιστικών συστημάτων σε δήμους και κοινότητες όπως αυτό παρουσιάζεται σε διάφορες χώρες του κόσμου ώστε να έχει μια πληρέστερη και σφαιρική εικόνα για το θέμα αυτό. Επίσης, σημαντική είναι και η συγκεντρωτική αναφορά για την κατάσταση που επικρατεί στην Ελλάδα σε θεωρητικό επίπεδο. Τέλος, η πρωτογενής έρευνα που έχει γίνει, αποτελεί μια από τις λίγες προσπάθειες για συγκέντρωση στοιχείων στο θέμα της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων στους δήμους της Ελλάδας και αναλύει κάποιες πτυχές που κεντρίζουν το ενδιαφέρον του αναγνώστη. Τόσο οι περιγραφικές στατιστικές σε ένα αξιοσημείωτο δείγμα απαντήσεων μέσα από την έρευνα, όσο και δύο στατιστικές που διαχωρίζουν τους δήμους σε μικρούς και μεγάλους, αποτελούν μια από τις λίγες προσπάθειες προσέγγισης του συγκεκριμένου θέματος.



(3)

## **ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ & ΔΗΜΩΝ**

### **I) ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ (NOT-FOR-PROFIT ORGANIZATIONS)**

Όπως είναι γνωστό, οι δήμοι ανά τον κόσμο ανήκουν στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, που διέπεται όχι μόνο από μια διαφορετική νοοτροπία αλλά και από διαφορετικές λειτουργίες και σκοπούς. Η ένταξη τους σε αυτό το ευρύτερο σύνολο – πέρα από τα όποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που έχουν – επηρεάζει το σύνολο των δραστηριοτήτων τους και κατά συνέπεια τα οικονομικά τους. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια, τις τελευταίες δεκαετίες και σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα ανά τον κόσμο – μετά από μια σειρά πιέσεων που ασκήθηκαν από διάφορους φορείς για καταγραφή, έλεγχο, παρακολούθηση και προσπάθεια για εύρυθμη λειτουργία των οικονομικών του δημοσίου τομέα - αναπτύχθηκαν και εφαρμόστηκαν διάφορες θεωρίες για τα οικονομικά των δήμων. Για να φτάσουμε όμως στο σημείο να εξετάσουμε τα οικονομικά των δήμων, πρέπει αφενός να γνωρίζουμε τις ιδιαιτερότητες που διέπουν τον δημόσιο τομέα<sup>2</sup> και αφετέρου ορισμένες ιδιαιτερότητες που σχετίζονται αποκλειστικά με τους ίδιους τους δήμους. Γνωρίζοντας αυτά τα δύο στοιχεία μπορούμε με σαφήνεια και αντικειμενικότητα να μελετήσουμε, να αξιολογήσουμε και να κρίνουμε οποιεσδήποτε θεωρίες και πρακτικές που ακολουθούνται ή έχουν προταθεί ανά τον κόσμο όσον αφορά τα οικονομικά των δήμων.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί και κατά επέκταση και οι δήμοι, που υπάγονται στο ευρύτερο φάσμα των δημόσιων μη κερδοσκοπικών οργανισμών, διέπονται από ιδιαίτερα χαρακτηριστικά σε σχέση με τους ιδιωτικούς-κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όσον αφορά ένα μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων τους. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι η μέτρηση των κέρδους, οι νομικοί παράγοντες, η διακυβέρνηση, οι περιορισμοί σε στόχους και στρατηγικές, οι πηγές της χρηματοοικονομικής υποστήριξης που έχουν, οι επαγγελματίες του τομέα, οι πολιτικές επιρροές και τέλος η παράδοση (Anthony & Young, 2003).

<sup>2</sup> αναφερόμαστε στο μη κερδοσκοπικό μέρος του δημοσίου τομέα, καθότι οι δήμοι δεν έχουν σε καμία περίπτωση σκοπό το κέρδος

Η μέτρηση του κέρδους αποτελεί ένα από τα κυριότερα χαρακτηριστικά που διέπουν τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς και καθορίζουν πολλές άλλες πλευρές της δραστηριότητάς τους. Οι οργανισμοί αυτής της κατηγορίας, έχουν αρχικά ένα κριτήριο για να συγκεντρώθουν οι δραστηριότητες τους σε ένα σκοπό ή στόχο. Το στοιχείο αυτό απονιστάζει από τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, οι οποίοι δεν έχουν έτσι την ευκαιρία να αναλύσουν διαφορετικές εναλλακτικές προτάσεις ή να προβούν σε εναλλακτικούς τρόπους δράσης. Επιπλέον η μέτρηση του κέρδους αποτελεί ένα βασικό χαρακτηριστικό για την ποσοτική ανάλυση, όπου ο κερδοσκοπικός οργανισμός συγκρίνει τα κέρδη με τα κόστη και καταλήγει σε συμπεράσματα για επενδύσεις, ακολουθούμενες πρακτικές και σχεδιασμό. Εκείνοι που διοικούν τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς δεν διαθέτουν αυτό το απλό εργαλείο και περιορίζεται έτσι η δύναμή τους για την λήψη αποφάσεων. Επιπρόσθετα το κέρδος αποτελεί ένα μέσο μέτρησης της απόδοσης των διοικούντων και των εργαζομένων, που επίσης δεν γίνεται να χρησιμοποιηθεί από μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Ακόμη μια τροχοπέδη για τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, λόγω της μη δυνατότητας μέτρησης του κέρδους, αποτελεί η αδυναμία αποκέντρωσης-ανάθεσης εξουσιών. Όταν ένας οργανισμός έχει πολλαπλούς σκοπούς και δεν έχει παράλληλα την δυνατότητα να μετρήσει το κέρδος ή όφελος που ανακύπτει από αυτούς, δεν μπορεί να αναθέσει σημαντικές δραστηριότητες στην κατώτερη διοίκηση. Τέλος, η μέτρηση του κέρδους παρέχει μια μονάδα σύγκρισης για οργανισμούς διαφορετικών δραστηριοτήτων και σκοπών, όπως για παράδειγμα μιας επιχείρησης κατασκευής υπολογιστών και μιας κατασκευής τροφίμων. Αυτή η δυνατότητα δεν παρέχεται σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Όσον αφορά τους νομικούς περιορισμούς πρέπει αρχικά να τονιστεί ότι οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί δεν φορολογούνται, εκτός εάν έχουν κάποια τμήματα που ενέχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, τα οποία και υπόκεινται σε φορολογία. Το γεγονός αυτό επηρεάζει και την οικονομική διαχείρισή τους. Κατόπιν πρέπει να αναφέρουμε ότι ο τρόπος διοίκησης των κερδοσκοπικών οργανισμών – διοικητικό συμβούλιο, μέτοχοι, μερίσματα κ.τ.λ. – διαφέρει από εκείνο των μη κερδοσκοπικών και επηρεάζει την οικονομική διαχείρισή τους – δεν υπάρχουν μέτοχοι που πρέπει να ικανοποιηθούν, δεν υπάρχουν κέρδη προς διανομή κ.τ.λ. –. Το γεγονός αυτό μας οδηγεί και στην επόμενη ιδιαιτερότητα που είναι η διακυβέρνηση. Στους μη

κερδοσκοπικούς οργανισμούς όχι μόνο δεν υπάρχει το συμβούλιο των μετόχων, που αποτελεί ένδειξη ελέγχου των πράξεων της διοίκησης στους κερδοσκοπικούς, αλλά πολλές φορές δεν υπάρχει καν ενημέρωση του διοικητικού τους συμβουλίου για διάφορα ανακύπτοντα θέματα. Έτσι το διοικητικό τους συμβούλιο, είτε έχει ένα τυπικό ρόλο, είτε δρα μόνο σε περιπτώσεις κρίσεων. Εδώ εισέρχεται επιπλέον και ο επόμενος παράγοντας που είναι *οι πολιτικές επιρροές*. Έτσι στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς οι αποφάσεις λαμβάνονται μέσα από πολύπλοκες οδούς επιρροής και πολλών δυνάμεων που ασκούνται στους διοικούντες. Αυτό δεν συμβαίνει σε τόσο μεγάλο βαθμό στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, στους οποίους ασκείται έλεγχος κυρίως από τους μετόχους.

Ένα ακόμη χαρακτηριστικό που διαφοροποιεί τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι *οι στόχοι και οι στρατηγικές τους*. Οι περισσότεροι οργανισμοί αυτού του είδους, δεν μπορούν να επιλέξουν ούτε τον τομέα, ούτε την περιοχή στην οποία θα δραστηριοποιηθούν, σε αντίθεση με τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Έτσι δημιουργούνται διαφορετικές συνθήκες λειτουργίας, διαχείρισης, καθορισμού στόχων και οικονομικών πολιτικών και πρακτικών. Το προαναφερθέν έχει άμεση σχέση και με τον επόμενο παράγοντα που είναι *οι πηγές χρηματοοικονομικής υποστήριξης* των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Οι οργανισμοί αυτοί δεν έχουν πρόσοδο από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών με σκοπό το κέρδος, αλλά μάλλον τις κρατικές επιχορηγήσεις και τις ιδιωτικές τοποθετήσεις – δωρεές. Έτσι υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση και διαχείριση των οικονομικών τους.

Τέλος αξιοσημείωτες είναι οι ιδιαιτερότητες της *παράδοσης* και των *επαγγελματιών* που διέπουν τον μη κερδοσκοπικό τομέα. Η πρώτη αναφέρεται στην ηθική υποχρέωση που υπήρχε παλαιότερα για την σωστή διαχείριση και χρήση του δημόσιου χρήματος για το κοινό καλό. Η δεύτερη αναφέρεται στον μεγάλο ρόλο που διαδραματίζουν οι *επαγγελματίες*<sup>3</sup> του κάθε μη κερδοσκοπικού τομέα. Αυτές οι κατηγορίες ανθρώπων υποκινούνται κυρίως από την φύση των εγχειρημάτων τους – ηθικοί λόγοι – και από τους συναδέλφους τους, σε αντίθεση με τους επαγγελματίες του κερδοσκοπικού τομέα που υποκινούνται κυρίως από τα χρηματικά ποσά που λαμβάνουν.

<sup>3</sup> Ως επαγγελματίες εννοούνται για παράδειγμα οι γιατροί που διοικούν στα μη κερδοσκοπικά νοσοκομεία, οι επιστήμονες σε συμβουλευτικές επιτροπές μη κερδοσκοπικών οργανισμών κ.ο.κ.

## II) ΔΗΜΟΙ

Οι προαναφερθείσες ιδιαιτερότητες του δημοσίου τομέα, που κατά επέκταση βρίσκουν και εφαρμογή στους δήμους, έρχονται να συμπληρωθούν από τις ιδιαιτερότητες που σχετίζονται αποκλειστικά με την τοπική αυτοδιοίκηση. Αυτές περιλαμβάνουν τον σκοπό τους, τις πηγές των χρηματοοικονομικών πόρων τους, τους μηχανισμούς κατανομής των πόρων στους διάφορους χρήστες, τις ευθύνες<sup>4</sup> και τέλος την πολυσύνθετη φύση της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (Shoulders, 1999).

Ένας από τους σκοπούς των δήμων είναι να παρέχουν υπηρεσίες στους δημότες της εκάστοτε περιοχής που δραστηριοποιούνται και να διεκπεραιώνουν κάθε άλλου είδους υποχρεώσεις που τους έχουν ανατεθεί δίχως να εξετάζουν την ικανότητα του κάθε πολίτη να πληρώσει για την παροχή αυτών των υπηρεσιών. Ο σκοπός αυτός και μόνο έρχεται σε αντίθεση με εκείνους των κερδοσκοπικών οργανισμών και επιβάλλει την διαφορετική αντιμετώπιση των οικονομικών και λογιστικών στοιχείων των δήμων, από την στιγμή που δεν επιδιώκεται κέρδος, ούτε γίνεται επιλεκτική εξυπηρέτηση των πελατών ανάλογα με την ικανότητά τους να πληρώσουν τις προσφερόμενες υπηρεσίες ή αγαθά.

Οι πηγές των χρηματοοικονομικών πόρων είναι άλλη μια σημαντική ιδιαιτερότητα των δήμων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι σε αντίθεση με κερδοσκοπικούς οργανισμούς, οι οποίοι διαθέτουν ως πηγή τα έσοδα από τις δραστηριότητές τους, οι δήμοι έχουν ως κύρια πηγή εσόδων τις κρατικές επιχορηγήσεις. Έτσι υπάρχει εντελώς διαφορετική αντιμετώπιση, χρήση και παρουσίαση των οικονομικών τους στοιχείων. Ως προέκταση έχουμε και διαφορετικούς μηχανισμούς κατανομής πόρων. Οι διαφορετικοί αυτοί μηχανισμοί στηρίζονται σε δύο πλάνους, που είναι ο περιορισμός στην χρήση και ο προϋπολογισμός. Οι περιορισμοί στην χρήση προέρχονται από τους δωρητές και άλλες παράπλευρες πηγές χρηματοδότησης, ενώ ο προϋπολογισμός τίθεται ως περιορισμός από την κάθε φορά κρατική πηγή

<sup>4</sup> χρησιμοποιούμε τον όρο «ευθύνες» ως μετάφραση του αγγλικού όρου *accountabilities*, σύμφωνα με το λεξικό οικονομικών όρων των Χρυσοβιτσιώτη Ι., Ι. Σταυρακόπουλου, που παρέχει περαιτέρω τις ερμηνείες: υπευθυνότητα, συνέπεια και υποχρέωση λογοδοσίας ή απολογισμού. Από πολλούς συγγραφείς θεωρείται ότι ο όρος περιλαμβάνει και την αξιοπιστία, την κατανόηση, την προσβασιμότητα και ότι έχει ένα πολύ γενικό νόημα που δεν αποδίδεται με μια λέξη.

χρηματοδότησης, όπως το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.<sup>5</sup> (ΥΠουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης & Αποκέντρωσης)

Ένα ακόμη σημαντικό σημείο που διαφοροποιεί τους δήμους, είναι *οι ευθύνες*. Εδώ διακρίνουμε δύο κατηγορίες αυτής της έννοιας. Η πρώτη κατηγορία αναφέρεται στα άτομα ή τις ομάδες στις οποίες είναι υπεύθυνος για τις πράξεις του ένας δήμος. Δεν έχουμε δηλαδή την ευθύνη κυρίως απέναντι στους πελάτες, όπως συμβαίνει στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, αλλά σε ένα τρίπτυχο φορέων. Η πρώτη πτυχή αφορά τους εκλογείς οι οποίοι για να προωθήσουν τα τοπικά συμφέροντά τους, εξέλεξαν τα συγκεκριμένα άτομα, των οποίων η δύναμη και θέση πηγάζει από τους εκλογείς. Ακολουθεί η πτυχή της ευθύνης απέναντι σε άλλους φορείς οριζοντίως – δηλαδή σε άλλους δήμους ή υπηρεσίες δήμων – και καθέτως – δηλαδή σε υπουργεία ή κυβερνήσεις –. Τέλος έχουμε την ευθύνη απέναντι σε νομικά και εκτελεστικά σώματα, όσον αφορά την απόδειξη ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού, της ευθυγράμμισης των πράξεων του δήμου με τον αναφερόμενο θεωρητικό σκοπό και της προώθησης του κοινού συμφέροντος. Η δεύτερη κατηγορία, που είναι προέκταση της πρώτης, αφορά την εστίαση της ευθύνης. Έχουμε δηλαδή να εξετάσουμε στην ευθυγράμμιση με ποια ή ποιες ευθύνες θα εστιάσει ο δήμος. Οπότε διακρίνουμε στην εστίαση στην σωστή χρήση των πόρων, στην συμμόρφωση με τον προϋπολογισμό και στην διατήρηση και συντήρηση των παγίων του δήμου. Συνοψίζοντας τις ευθύνες, βλέπουμε διάφορους τομείς στους οποίους μπορεί να εστιάσει ένας δήμος αλλά και πολλαπλές κατηγορίες ευθυνών, που προσδίδει ένα διαφορετικό χαρακτήρα στους δήμους σε σχέση με τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Τελευταία ιδιαιτερότητα των δήμων είναι η *πολυσύνθετη φύση* της παρουσίασης των οικονομικών τους καταστάσεων. Οι δήμοι πρέπει να δείξουν συμμόρφωση με τους περιορισμούς στις χρησιμοποιούμενες πηγές, κατάλληλη παρουσίαση του προϋπολογισμού, την επίδραση των περιορισμών στην χρήση των πηγών στα έσοδα, την – σε πολλές περιπτώσεις δύσκολη – μέτρηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, την αποφυγή και τον έλεγχο για παράνομες δραστηριότητες ή συναλλαγές με άλλους δήμους, την έλλειψη συγκρισιμότητας των στοιχείων με άλλους φορείς και τέλος τους περιορισμούς στην χρηματοδότηση. Έτσι βλέπουμε ότι

<sup>5</sup> Όλες οι βραχυγραφίες (ελληνικές και ξένες) που θα χρησιμοποιηθούν σε όλη την έκταση του κειμένου αναλύονται στο Παράρτημα I.

τα φλέγοντα χαρακτηριστικά των δήμων όσον αφορά τις οικονομικές τους καταστάσεις, διαφοροποιούνται αρκετά από εκείνα των κερδοσκοπικών οργανισμών προσδιδόντας έτσι στους δήμους την ανάγκη για ιδιαίτερη αντιμετώπιση και παρακολούθηση.

(4)

## **ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΟΙ ΔΗΜΟΙ**

Έχοντας υπόψιν όλες τις ιδιαιτερότητες που διέπουν τους δήμους και κινούμενοι μέσα στα όρια που τίθενται από τα προαναφερθέντα αυτά χαρακτηριστικά τους, μπορούμε πλέον να αναλύσουμε τα διάφορα λογιστικά συστήματα που εφαρμόζουν ή θα μπορούσαν να εφαρμόζουν οι δήμοι. Όπως αναφέραμε, η ιδιαιτερη φύση των δήμων επηρεάζει άμεσα και την οικονομική διαχείρισή τους. Κατά συνέπεια, τα λογιστικά συστήματα που αναπτύχθηκαν για τον ιδιωτικό τομέα δεν θα ήταν θεμιτό να έχουν την ίδια δομή και λειτουργία εκείνων του δημοσίου. Έτσι, οι όποιες προσπάθειες για αυτούσια μεταφορά των λογιστικών συστημάτων του ιδιωτικού τομέα στους δήμους προκαλεί διάφορα προβλήματα. Παρά το γεγονός αυτό, τα βασικά συστήματα λογιστικής παρακολούθησης είναι και πάλι εκείνα του ιδιωτικού τομέα, προσαρμοσμένα σε ορισμένα στοιχεία τους για το καλύτερο συνταίριασμα με τις ανάγκες των δήμων. Έτσι έχουμε τα δύο βασικά συστήματα που είναι το *απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης* και το *διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων*.

### *I) ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΥΟ ΒΑΣΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ*

#### *a) Σύστημα Απλογραφικής Λογιστικής Ταμειακής Βάσης*

Το βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης είναι ότι αναγνωρίζει τα γεγονότα και τις συναλλαγές όταν γίνεται η είσπραξη ή η πληρωμή τους. Εδώ έχουμε την ύπαρξη βιβλίων εσόδων και εξόδων. Στο πρώτο βιβλίο καταγράφονται τα έσοδα όταν εισπράττονται τα μετρητά από αναδρομικές συναλλαγές – δηλαδή συναλλαγές που οι πράξεις που είχαν παρασχεθεί αλλά δεν είχαν εισπραχθεί –, από τρέχουσες συναλλαγές άμεσης είσπραξης, από χρηματοδοτικές εισροές, όπως εισπράξεις επιτοκίου και τέλος από δωρεές ή παραχωρήσεις. Στο δεύτερο βιβλίο έχουμε τα αντίστοιχα έξοδα, δηλαδή αναδρομικά καθώς και τρέχοντα έξοδα και πληρωμές επιτοκίων. Αυτά είναι τα κυριότερα έσοδα και έξοδα της μεθόδου, των οποίων η διαφορά στο τέλος της περιόδου

χρησιμοποιείται για να βρούμε το αποτέλεσμα. Η μέθοδος αυτή, που εφαρμοζόταν και εφαρμόζεται ακόμη σε ορισμένες περιπτώσεις, έχει διάφορα πλεονεκτήματα. Ένα σημαντικό είναι ότι προετοιμάζεται μόνο μια οικονομική κατάσταση η οποία δείχνει τις πληρωμές και τις εισπράξεις μετρητών στην περίοδο. Επίσης, παραδοσιακά η μέθοδος που χρησιμοποιούνταν από τις κυβερνήσεις και όλες τις υπηρεσίες τους ήταν η απλογραφική, με άμεση απόρροια και τα ποσά των δήμων που εφαρμόζουν αυτή την μέθοδο, είναι συγκρίσιμα με των υπολοίπων δημοσίων υπηρεσιών. Επιπλέον, η μέθοδος αυτή παρέχει οικονομικές καταστάσεις που είναι απλές και κατανοητές αφού αφορούν μόνο έσοδα και έξοδα. Ως προέκταση, δεν χρειάζεται μεγάλο πλήθος εξειδικευμένου προσωπικού για την διεκπεραίωση αυτών των οικονομικών υποθέσεων. Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν διάφορα μειονεκτήματα. Το σύστημα αυτό δεν καλύπτει πλέον τις ανάγκες των αναλυτών με το μικρό πλήθος πληροφοριών που παρέχει. Επίσης αγνοεί την επίδραση άλλων πηγών εισροών που μπορεί να επηρεάσουν τις μελλοντικές συναλλαγές. Ακόμη περιορίζει την δυνατότητα των εκλογέων να ελέγξουν τον δήμο για στοιχεία όπως η χρήση των παγίων ή των υποχρεώσεων του (IFAC Public Sector Committee, 2000).

#### b) Σύστημα Διπλογραφικής Λογιστικής δεδουλευμένων

Το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, που θεωρείται η εξέλιξη του προηγούμενου συστήματος, λειτουργεί με πολύ διαφορετικό τρόπο. Σε αυτό το σύστημα έχουμε καταγραφή των γεγονότων όταν εμφανίζονται, όχι απαραίτητα με την βεβαίωση εσόδου ή εξόδου. Έτσι υπάρχει αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ύπαρξη καθαρής θέσης και ιδίων κεφαλαίων καθώς και των εννοιών των προσόδων και εξόδων. Ακόμη υπάρχει η τήρηση βιβλίων όπως το ημερολόγιο, το γενικό καθολικό, βιβλία παγίων και αποθήκης καθώς και η ύπαρξη καταστάσεων όπως ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, το Προσάρτημα κ.ο.κ. (I.F.A.C. Public Sector Committee, 2000). Ένα ολοκληρωμένο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, σύμφωνα με τον Guthrie, περιλαμβάνει τέσσερις γενικές κατηγορίες. Η πρώτη αναφέρεται στην Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων (Accrual Financial Reporting) και περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται και οι κερδοσκοπικοί οργανισμοί. Η δεύτερη αφορά τα Συστήματα Διοίκησης με βάση την

Αρχή των Δεδουλευμένων (Accrual Management Systems) και αφορά τα εσωτερικά συστήματα πληροφόρησης για έννοιες όπως τα έσοδα, έξοδα, κεφάλαια και υποχρεώσεις. Η επόμενη κατηγορία αποτελείται από την δημιουργία ενοποιημένων καταστάσεων και τίτλοφορείται Πληροφόρηση του Συνόλου της Κυβέρνησης ή Δήμου (Whole of Government Reporting). Τέλος έχουμε τον Προϋπολογισμό με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων (Accrual Budgeting). (Guthrie, 1998)

Τα πλεονεκτήματα του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων είναι αρκετά. Αρχικά παρέχει την δυνατότητα για παρουσίαση μιας γενικότερης συνολικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης του δήμου και όχι μόνο των εσόδων και εξόδων του. Επιπλέον, έχουμε την δυνατότητα για την ανάπτυξη δεικτών απόδοσης και συστημάτων λογιστικών πληροφοριών (Accounting Information Systems) . Φυσικά το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων απαιτεί από τους λογιστές μεγαλύτερη υπευθυνότητα και παρέχει περισσότερες πληροφορίες. (Montesinos & Vela, 2000). Επιπρόσθετα, θεωρείται απαραίτητο να έχουν οι δήμοι πλήρη στοιχεία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων τους, οπότε γίνεται και καλύτερη διαχείριση των προαναφερθέντων. Ακόμη με το σύστημα αυτό, δίνεται η δυνατότητα για την ανάπτυξη ενός πλαισίου για τον εντοπισμό των τρεχουσών ή ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ώστε να γνωρίζουν οι δήμοι ποιες και πότε καθίστανται απαιτητές και εισπράξιμες ή πληρωτέες. Επίσης δίνεται η δυνατότητα για την μέτρηση του συνολικού κόστους του δήμου, των εργατικών εξόδων και της αποτελεσματικότητας των παγίων. Ακολούθως, υπάρχει η δυνατότητα για πιο εύκολη αντιπαράθεση προϋπολογισθέντων και πραγματικών στοιχείων κόστους (I.F.A.C. Public Sector Committee, 2003). Τέλος, παρουσιάζονται άλλα δύο αξιοσημείωτα πλεονεκτήματα. Το πρώτο αφορά την αποτελεσματικότερη παρακολούθηση των κεφαλαίων που παρέχει καλύτερη συσχέτιση μεταξύ πηγών που έχουν καταναλωθεί και πηγών που έχουν παραχθεί, συμβάλλοντας έτσι στον περιορισμό των δημοσίων εξόδων και κόστους, στην συστηματική κοστολόγηση των υπηρεσιών και στην διευκόλυνση της λήψης αποφάσεων. Το δεύτερο αφορά το γεγονός της καλύτερης συσχέτισης και σύγκρισης των στοιχείων που παράγουν και δημοσιεύουν οι δήμοι που εφαρμόζουν το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων με εκείνα των κερδοσκοπικών επιχειρήσεων. (Cohen et al., 2004)

**Φυσικά υπάρχουν και λόγοι εναντίον του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων σε δήμους.** Ένας εύλογος λόγος είναι ότι ο σκοπός των δήμων δεν είναι η επίτευξη κέρδους, οπότε η κερδοφορία που προάγει το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων δεν είναι σχετική με την φύση των δήμων. Η χρηματοοικονομική δομή δεν είναι επίσης σχετική, από την πλευρά του ότι η μόχλευση δεν αποτελεί ένδειξη αδυναμίας του δήμου όπως στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, καθότι στην περίπτωση των δήμων υποστηρίζεται πάντα από την κυβέρνηση. Η φερεγγυότητα σαν έννοια που προάγεται από το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, δεν είναι σχετική με τους δήμους, καθότι το κεφάλαιο κίνησης δεν αποτελεί θετικό ή αρνητικό στοιχείο για την δυνατότητα συνέχισης της λειτουργίας του δήμου. Η ικανότητα για προσαρμογή δεν είναι δυνατή, από την στιγμή που ένα τμήμα δεν μπορεί να πωλήσει πάγια, να αναπροσαρμοστεί ή να αλλάξει αντικείμενο αν δεν είναι κερδοφόρο, όπως συμβαίνει στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, καθότι στους δήμους σημασία έχει η εξυπηρέτηση του πολίτη ανεξαρτήτως κόστους (Guthrie, 1998). Τέλος, έρχονται να προστεθούν δύο ακόμη τύποι προβλημάτων. Αρχικά εντοπίζουμε το πρόβλημα της λογιστικής νομοθεσίας και ανάπτυξης που εκφέρεται με την αυτούσια μεταφορά των λογιστικών προτύπων και κανόνων στους δήμους, που δημιουργούν έτσι προβλήματα με έννοιες όπως οι αποσβέσεις ή οι προβλέψεις. Έπειτα, ερχόμαστε σε προβλήματα που δεν αφορούν άμεσα την λογιστική πρακτική, αλλά επικεντρώνονται σε τομείς όπως ο οργανωσιακός – έλλειψη υποδομής για την ανάπτυξη του διπλογραφικού – και ο τομέας της εξειδικευμένης γνώσης που απαιτείται για την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος (Cohen et al.).

### c) Διαφορές των (a) και (b)

Το σύστημα της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, που παρουσιάζεται κάποιες φορές με πολλές διαφοροποιήσεις, τείνει να εφαρμοστεί και να εδραιωθεί τις τελευταίες δεκαετίες και σε διαφορετικές χρονικές περιόδους, σε όλες σχεδόν τις ανεπτυγμένες άλλα και σε ορισμένες αναπτυσσόμενες χώρες του πλανήτη. Αξίζει λοιπόν να δούμε τις διαφορές του σε σχέση με το σύστημα απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης, ώστε να κατανοήσουμε τους λόγους που τείνει να υιοθετηθεί και από τους δήμους. Η σημαντικότερη διαφορά που προκύπτει από τις περιγραφές των

δύο συστημάτων, είναι η αρχή των δεδουλευμένων που ισχύει στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και που διαχωρίζει τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από εκείνα που πρόκειται να εισπραχθούν, κάτι που δεν ισχύει στο σύστημα απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης. Μια ακόμη, είναι ότι τα κόστη που παρουσιάζονται μπορούν να καταγραφούν από το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης μόνο εφόσον υπάρχει η κατάλληλη πρόβλεψη για δαπάνη στον προϋπολογισμό. Φυσικά αυτό δεν συνάδει με την φύση του συστήματος όπου πρέπει να γίνεται πλήρης καταγραφή, αλλά είναι σύμφωνο με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης που απλά το κόστος καταγράφεται στο βιβλίο εξόδων εφόσον είναι σύμφωνο με το αντίστοιχο κονδύλι του προϋπολογισμού. Επίσης διαφορά υπάρχει όσον αφορά τις επισφαλείς απαιτήσεις, όπου με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης δεν είναι υποχρεωτικό να καταγραφούν σε αντίθεση με το διπλογραφικό όπου η καταγραφή είναι υποχρεωτική (Christiaens, 2001). Επιπλέον η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών, σε αντίθεση με το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Στο τελευταίο έχουμε κίνηση των λογαριασμών μέσω χρεωπίστωσης, ενώ στο απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης αθροιστική κίνηση των λογαριασμών. Στο απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της λειτουργίας του δήμου, σε αντίθεση με το διπλογραφικό που παρέχεται τέτοια ενημέρωση. Τέλος σαν σύστημα, το διπλογραφικό είναι ενιαίο λογιστικό σύστημα, επιστημονικό και αξιόπιστο (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α. & Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., 2001).

## II) ΛΟΙΠΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ

Είναι φανερό ότι το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων αποτελεί, προς στιγμήν, το καλύτερο λογιστικό σύστημα για τους δήμους, παρά τις όποιες αδυναμίες του, καθότι δεν έχει αναπτυχθεί κάποιο άλλο που να ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες των δήμων. Έτσι, όπως θα δούμε, πολλά από τα συστήματα που έχουν προταθεί αποτελούν παραλλαγές ή βελτιώσεις του βασικού συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων. Επίσης παρατηρούμε σε ορισμένες περιπτώσεις συνδυασμό ή χρήση στοιχείων και του απλογραφικού συστήματος

ταμειακής βάσης. Σε γενικές γραμμές μπορούν να αναπτυχθούν διάφορα συστήματα προσαρμόσιμα στις εκάστοτε περιστάσεις, αλλά εδώ θα αναφερθούμε στα πιο σημαντικά.

#### a) Σύστημα Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης

Το *σύστημα προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης*<sup>6</sup> αποτελεί την πρώτη παραλλαγή. Σε αυτό το σύστημα, διατηρούμε την απλογραφική μέθοδο όσον αφορά τον προϋπολογισμό, από την πλευρά της τήρησής του και της αναγνώρισης των εξόδων που προβλέπονται από αυτόν. Επίσης διατηρούμε στοιχεία του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων καταγράφοντας απαιτήσεις και υποχρεώσεις και αναγνωρίζοντας τα δεδουλευμένα και μη έσοδα και έξοδα. Συνδυάζοντας αυτά τα δύο στοιχεία καταλήγουμε στο γεγονός ότι αναγνωρίζουμε δεδουλευμένα μόνο για στοιχεία που έχουν καταγραφεί στον προϋπολογισμό (Vela, 1996). Με αυτή την μέθοδο έχουμε ταυτόχρονα διατήρηση του απλογραφικού συστήματος ταμειακής βάσης και σταδιακή εισαγωγή στο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, στοχεύοντας έτσι στην σταδιακή αποκλειστική εισαγωγή του - τελευταίου, αποτελώντας το κυριότερο πλεονέκτημά του συστήματος προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης. Στα μειονεκτήματα απαριθμούμε το γεγονός ότι χρειάζονται πολλοί συμβιβασμοί για να λειτουργήσει αυτό το σύστημα, αλλά και το γεγονός ότι ανεπιτυχείς συνδυασμοί λογαριασμών οδηγούν με μαθηματική ακρίβεια σε συγκρούσεις και αντιφατικούς στόχους και πράξεις (Christiaens & Vanhee, 2001).

#### b) Σύστημα Προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης

Ως δεύτερη παραλλαγή μπορεί να θεωρηθεί το *σύστημα προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης*<sup>7</sup>. Σύμφωνα με αυτό το σύστημα, διατηρούμε τις βασικές αρχές του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων με δύο διαφορές. Τα βασικά περιουσιακά στοιχεία του δήμου, όταν χρησιμοποιούνται απευθείας από τους δημότες, αναγνωρίζονται ως επενδύσεις κεφαλαίου κατά την κατασκευή τους και

<sup>6</sup> Εδώ γίνεται ελεύθερη μετάφραση. Ο Αγγλικός όρος όπως αναφέρεται στην βιβλιογραφία είναι «modified cash basis»

<sup>7</sup> Έχουμε ελεύθερη μετάφραση του αγγλικού όρου «modified accrual basis»



εξοδοποιούνται όταν ολοκληρωθούν. Αυτό συνήθως εφαρμόζεται σε πάγια στοιχεία. Οι επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις αναγνωρίζονται χρησιμοποιώντας το σύστημα προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης και μεταφέροντας το εισόδημα όταν συγκεντρώθει ή όταν καταστεί εισπράξιμο εντός τριών περίπου μηνών. Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου παραθέτουμε τον χειρισμό κάποιων επιπλέον βασικών στοιχείων. Τα προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται όταν οι αντίστοιχεις διοικητικές αποφάσεις έχουν ληφθεί, ανεξάρτητα με τον χρόνο παρουνσίασης του γεγονότος. Ακόμη, οι επισφαλείς απαιτήσεις, διαγράφονται από τις καταστάσεις εκτέλεσης του προϋπολογισμού, μόνο αν υπάρξει νομική απόφαση όπου βεβαιώνεται η μη είσπραξή τους. Επιπλέον, οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις συγκαταλέγονται κανονικά στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων. Τέλος, οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καταγράφονται στις σημειώσεις του προϋπολογισμού και σε ορισμένες περιπτώσεις αναφέρονται σαν μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. (Montesinos & Vela, 2000)

### c) Δύο Ακόμη Συστήματα

Τέλος αξίζει να σημειώσουμε άλλα δύο συστήματα. Το πρώτο αφορά την διατήρηση ενός συστήματος απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης και τον εμπλουτισμό του με ένα ξεχωριστό σύστημα λογιστικών προσαρμογών και ανακατατάξεων που λαμβάνουν χώρα στο τέλος της περιόδου ώστε να προσαρμόσουν τα στοιχεία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων και να παράγουν ή να δημιουργήσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση την διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένων. Εδώ έχουμε τα πλεονεκτήματα του ότι διατηρούμε το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης, ότι είναι εύκολο στην χρήση και ότι παράγει διαφορετικές καταστάσεις για διαφορετικές ανάγκες. Το σημαντικότερο μειονέκτημα είναι ότι δεν είναι δυνατόν να παρέχει ουσιαστικές πληροφορίες στην διοίκηση του δήμου κατά την διάρκεια του έτους.

Στο δεύτερο σύστημα οι διαφορετικές δραστηριότητες του δήμου διαχωρίζονται και τυγχάνουν διαφορετικής λογιστικής μεταχείρισης. Έτσι επιτυγχάνονται διαφορετικές προσεγγίσεις και παραγωγή διαφόρων οικονομικών καταστάσεων για διαφορετικούς σκοπούς, από την άλλη πλευρά όμως πρέπει να διαχωρίσουμε και να εντοπίσουμε



εννοιολογικά τις διαφορετικές δραστηριότητες, αλλά και να λάβουμε υπόψιν ότι με αυτό το σύστημα είναι μάλλον αδύνατη η ενοποίηση των οποιωνδήποτε οικονομικών καταστάσεων (Christiaens & Vanhee, 2001).

### III) ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ

Πέρα από τα οποιαδήποτε συστήματα εφαρμόζουν οι δήμοι, τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει προσπάθειες για την δημιουργία και προσαρμογή Λογιστικών Προτύπων στους δήμους για την πιο εύρυθμη και διαφανή λειτουργία του λογιστικού συστήματος των δήμων. Τρία από τα σημαντικότερα σώματα που έχουν συσταθεί για την ανάπτυξη, εξέλιξη, παρακολούθηση και έλεγχο των λογιστικών προτύπων σε δήμους είναι η P.S.C. (Public Sector Committee) του I.F.A.C. (International Federation of Accountants), το INT.O.S.A.I. (INTernational Organization of Supreme Audit Institutions) και το I.I.A. (the Institute of Internal Auditors). Ο κάθε οργανισμός έχει τα δικά του χαρακτηριστικά και στόχους και τα δικά του μέσα προς πραγματοποίηση αυτών. Επίσης, υπάρχει ένα πλαίσιο αλλά και μια ενδεικνύμενη διαδικασία για την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων στους δήμους.

#### a) Ανάλυση των Τριών Κυριότερων Σωμάτων Λογιστικών Προτύπων για Δήμους

Η P.S.C. του I.F.A.C. είναι η πιο διαδεδομένη επιτροπή, που έχει αναπτύξει και εξελίξει μια σειρά από πρότυπα – τα I.P.S.A.S (International Public Sector Accounting Standards) – που αναλύουν την παρουσίαση και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων των δήμων, τις απαιτούμενες δημοσιεύσεις και τον χειρισμό διαφορετικών συναλλαγών, παγίων και υποχρεώσεων. Έτσι, έχουν αναπτυχθεί 20 πρότυπα με βάση την αρχή των δεδουλευμένων και ένα περαιτέρω για προετοιμασία των λογιστικών καταστάσεων με βάση το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης, μιας και πολλοί δήμοι, όπως προαναφέραμε, είτε δεν εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων, είτε εφαρμόζουν κάποιον συνδυασμό με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Τα πρότυπα αυτά φαίνονται στον πίνακα 1 του παραρτήματος II. . Το INT.O.S.A.I. ασχολείται περισσότερο με τον εξωτερικό

έλεγχο των οικονομικών των δήμων και έχει αναπτύξει μια σειρά Προτύπων Ελέγχου. Αυτά περιλαμβάνουν τις βασικές αρχές (basic principles) που αφορούν σημαντικά σημεία της λειτουργίας των δήμων που συμβάλουν στην υπεύθυνη και ορθή διαχείριση των οικονομικών τους – όπως επαρκής πληροφόρηση, υιοθέτηση και εφαρμογή των λογιστικών προτύπων –. Επίσης, περιλαμβάνουν τα γενικά πρότυπα (general standards) που ασχολούνται με την ορθή διαδικασία πρόσληψης και ανάπτυξης εξειδικευμένου προσωπικού για τους δήμους, ώστε να είναι πιο πιθανή η επιστημονική και ολοκληρωμένη διαχείριση των οικονομικών τους. Ακόμη, συγκαταλέγουμε τα πρότυπα πεδίου (field standards) που αποτελούν λεπτομερείς υποδείξεις για την σύναψη, διαχείριση και ανάπτυξη της εργασίας του ελέγχου. Τέλος, έχουμε τα πρότυπα δημοσίευσης (reporting standards) που καλύπτουν την ανάγκη για ανάπτυξη γραπτών γνωμών και αναφορών καθώς και της φύσης τους, αλλά και τις απαιτούμενες δράσεις για την καταπολέμηση φαινομένων απάτης και ατασθαλιών. Τελικά έχουμε το I.I.A., που αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των δήμων και έχει αναπτύξει τρεις κατηγορίες προτύπων. Η πρώτη είναι τα πρότυπα ιδιαίτερων χαρακτηριστικών (attribute standards), που αναφέρονται στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν τον δήμο για να εφαρμοστεί ο εσωτερικός έλεγχος. Η δεύτερη αναφέρεται στα πρότυπα λειτουργίας (performance standards) που αφορούν την διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου και πως αυτή πρέπει να διεκπεραιώνεται. Η τρίτη αποτελεί ένα συνονθύλευμα των δύο προηγουμένων και αφορά την περαιτέρω ανάλυση τους καθώς και την κάλυψη ειδικών περιστάσεων και φέρει τον τίτλο πρότυπα εφαρμογής (implementation standards). Μια γενικότερη εικόνα των τριών οργανισμών μας δίνει ο πίνακας 2 του παραρτήματος II (P.E.F.A., 2003).

b) Αιτιολογείται η χρήση των Λογιστικών Προτύπων (τον Ιδιωτικό Τομέα) σε δήμους;

Σε αυτό το σημείο ανακύπτει ως ερώτημα η εύλογη απορία για την δικαιολόγηση της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του ιδιωτικού τομέα στην ουσία – αφού και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα αποτελούν προσαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στα δεδομένα του δημοσίου τομέα – και όχι της χρήσης άλλων προτύπων από κάποιον νέο εξωτερικό φορέα. Οι Jones & Pendlebury, εύσχημα στηρίζουν την πρώτη πλευρά με τρία επιχειρήματα. Αρχικά υποστηρίζεται

ότι η οποιαδήποτε ανάμειξη με δημιουργία νέας αρχής θα προκαλέσει πιο έντονες πολιτικές παρεμβάσεις και παρεμβολές, ενώ η ήδη υπάρχουσα αρχή – το ειδικό τμήμα του I.F.A.C. – έχει αδιαμφισβήτητο κύρος και ικανότητα για ένα τόσο δύσκολο έργο, την εμπειρία του ιδιωτικού τομέα και ένα ήδη ανεπτυγμένο πλαίσιο. Το δεύτερο επιχείρημα αναφέρεται στην υποστήριξη που έχει, από ένα μεγάλο τμήμα εκείνων που ασχολούνται με την λογιστική παρακολούθηση των δήμων, η μεταφορά των λύσεων του ιδιωτικού τομέα στους δήμους για την επίλυση των προβλημάτων τους. Τέλος, από την στιγμή που δεν υποχρεώνονται οι δήμοι από την συγκεκριμένη αρχή – τουλάχιστον προς το παρόν – για την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων, δίνεται η δυνατότητα και η ευελιξία να χρησιμοποιηθούν τα πρότυπα αυτά κατά το δοκούν και σύμφωνα με τις ικανότητες και το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο κάθε δήμος όσον αφορά το λογιστικό του σύστημα. (Jones & Pendlebury, 2004)

c) Παράγοντες προς εξέταση για την εφαρμογή των προτύπων από τους δήμους

Προκειμένου να περάσει ένας δήμος στην εφαρμογή των προαναφερθέντων λογιστικών προτύπων, πρέπει να εξετάσει ορισμένους παράγοντες. Ο πρώτος παράγοντας αναφέρεται στην εξέταση της επίδρασης που θα έχει η μετάβαση προς τα λογιστικά πρότυπα στις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές σύνταξης και δημοσίευσης των λογιστικών καταστάσεων. Ακολούθως είναι πολύ σημαντικό να μπορεί να καθορίσει ο δήμος το χρονικό σημείο στο οποίο σκοπεύει να συμμορφωθεί και να ακολουθήσει πλήρως τα λογιστικά πρότυπα. Μετά θα πρέπει να αποφασίσει αν θα κάνει χρήση των μεταβατικών πλεονεκτημάτων<sup>8</sup> που παρέχονται από τα I.P.S.A.S. Φυσικά το τελικό στάδιο πριν την εφαρμογή, είναι η απόφαση για το πώς θα χειρίστεί ο δήμος τις προσαρμογές που αφορούν τους λογαριασμούς ανοίγματος, την αρχική καταγραφή και συγκριτικά δεδομένα που θα βοηθήσουν στην εφαρμογή των λογιστικών προτύπων. (IFAC Public Sector Committee, 2003)

<sup>8</sup> Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για να περιγράψει την δυνατότητα που παρέχεται στους δήμους, σε μεταβατικό στάδιο για την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων, να αναγνωρίσουν και να εφαρμόσουν συγκεκριμένα πρότυπα και λογιστικές πρακτικές και όχι το σύνολό τους.

d) Τα βήματα που πρέπει να ακολουθούν οι δήμοι για την εφαρμογή των προτύπων

Από εκεί και πέρα, έχοντας εξετάσει τους πιο πάνω παράγοντες και έχοντας αποφασίσει για την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων, πρέπει να ξεκινήσει μια διαδικασία που περιλαμβάνει έξι βήματα για την πλήρη εφαρμογή τους<sup>9</sup>. Το πρώτο αναφέρεται στον εντοπισμό όλων εκείνων των δραστηριοτήτων του δήμου που δημιουργούν κέρδος ή αποφέρουν λειτουργία στο νεκρό σημείο. Όλες αυτές πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμόζονται με βάση το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και να έχουν συμμορφωθεί με τις αρχές των λογιστικών προτύπων. Το δεύτερο βήμα επιτάσσει τον εντοπισμό όλων των λοιπών δραστηριοτήτων που εφαρμόζονται με βάση το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης και προετοιμασία μιας Κατάστασης Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών για κάθε διαφορετική δραστηριότητα ή μονάδα. Στο τρίτο βήμα πρέπει να προετοιμάσουμε μια Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών όλων των δραστηριοτήτων ή μονάδων. Στο τέταρτο βήμα, που έχει ως βάση και το I.P.S.A.S. 1 πρέπει να προετοιμάσουμε μια Κατάσταση σύγκρισης Προϋπολογισθέντων και Πραγματικών και να την δημοσιεύσουμε τον ίδιο χρόνο με την ενοποιημένη κατάσταση του προηγούμενου βήματος. Στο πέμπτο βήμα αρχίζουμε, αν μας το επιτρέπει το χρονικό διάστημα και οι δυνατότητες μας, να προετοιμάζουμε μια Κατάσταση Ταμειακών Ροών σύμφωνα με το I.P.S.A.S.2, να αποκαλύψουμε την αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων στις σημειώσεις της Κατάστασης Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών σύμφωνα με τα I.P.S.A.S. 9 & 15, να αποκαλύψουμε την αξία των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στις σημειώσεις της Κατάστασης Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών σύμφωνα με τα I.P.S.A.S. 5, 13, 15 & 19 και τέλος να αποκαλύψουμε την αξία των μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στις σημειώσεις της Κατάστασης Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών σύμφωνα με τα I.P.S.A.S. 7, 8, 12, 13, 16 & 17. Στο έκτο και τελευταίο στάδιο οφείλουμε, εφόσον έχουν εφαρμοστεί τα πιο πάνω, να εφαρμόσουμε και τα υπόλοιπα λογιστικά πρότυπα - I.P.S.A.S. 1,2,3,6,10,11,14 & 20 – (Hughes & Minovski, 2004).

<sup>9</sup> Πρέπει να τονίσουμε ότι η συγκεκριμένη διαδικασία αναφέρεται σε δήμους που κατέχουν και κερδοσκοπικά τμήματα, που συμβαίνει σε χώρες όπως η Αμερική.

e) Κίνδυνοι που μπορεί να υποσκάψουν την ορθή εφαρμογή των προτύπων

Κλείνοντας την ανάλυση των Λογιστικών Προτύπων σε Δήμους, αξίζει να αναφερθούμε σε διάφορους κινδύνους<sup>10</sup>, που ελλοχεύουν στην εφαρμογή των προτύπων και μπορούν να υποσκάψουν την ορθή εφαρμογή τους. Ο πρώτος κίνδυνος που είναι μέτριου επιπέδου, αναφέρεται στην αδυναμία των δήμων να κατανοήσουν ότι συνήθως οι αλλαγές προέρχονται από την Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα και όχι από την κεντρική κυβέρνηση ή το αρμόδιο Υπουργείο. Αν πιστέψουν ότι η αλλαγή προέρχεται από τους τελευταίους δύο φορείς, τότε λανθασμένα θα περιμένουν άρτια υποστήριξη από αυτούς, που ούτως ή άλλως δεν διαθέτουν την εξειδικευμένη γνώση που διαθέτει η Επιτροπή. Ο δεύτερος κίνδυνος που είναι χαμηλής επικινδυνότητας, αναφέρεται στην αναστάτωση που μπορούν να προκαλέσουν οι περαιτέρω αλλαγές που μπορεί να επιφέρει το νέο σύστημα, ειδικά όταν οι δήμοι βρίσκονται ήδη σε μεταβατικό στάδιο από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Ένας ακόμη κίνδυνος ίδιας επικινδυνότητας αφορά τις αλλαγές στην νομοθεσία και το χάσμα που μπορεί να προέρχεται μεταξύ των απαιτήσεων του Υπουργείου ή της Κεντρικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής των Λογιστικών Προτύπων, αναγκάζοντας τους εργαζόμενους να συντάσσουν διαφορετικές καταστάσεις για την κάθε ομάδα ενδιαφερομένων. Υψηλού επιπέδου κίνδυνος θεωρείται η τήρηση του χρονοδιαγράμματος για την εφαρμογή των προτύπων. Συνήθως είναι αρκετά δύσκολο οι δήμοι να υπάρξουν ακριβείς στα χρονοδιαγράμματα αυτά, οπότε υπονομεύεται το ίδιο το σύστημα και η ορθή λειτουργία του. Τέλος έναν κίνδυνο μετρίου επιπέδου αποτελεί η συμβούλευση και υποστήριξη των δήμων για την εφαρμογή των προτύπων, από εξειδικευμένο προσωπικό της ίδιας της επιτροπής (Project plan, 2005).

<sup>10</sup> Στην συγκεκριμένη ανάλυση η διαβάθμιση των κινδύνων έχει την εξής κλίμακα: χαμηλός- μέτριος- υψηλός κίνδυνος

(5)  
**ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΧΩΡΩΝ**

Έχοντας εξετάσει τα διάφορα λογιστικά συστήματα που έχουν αναπτυχθεί για τους δήμους, μπορούμε να περάσουμε στην εξέταση της ιστορικής εξέλιξης της εφαρμογής των συστημάτων αυτών ανά τον κόσμο, ώστε να έχουμε μια καλύτερη εικόνα για την κατάσταση που επικρατεί στο συγκεκριμένο θέμα. Η πιο κάτω ανάλυση μας δίνει μια ευρύτερη εικόνα και ένα πλαίσιο για την περαιτέρω ανάλυση που αφορά την ελληνική πραγματικότητα. Έχοντας ως βάση και μέτρο σύγκρισης τα συστήματα των διαφόρων χωρών, μπορούμε, όχι μόνο να κατανοήσουμε το επίπεδο στο οποίο βρίσκεται η Ελλάδα στο ζήτημα αυτό, αλλά και να αποκομίσουμε σημαντικά εφόδια και σκέψεις για την εξέλιξη του συστήματος και την προσαρμογή του στα ελληνικά δεδομένα.

### I) ΙΣΠΑΝΙΑ

Μια από τις χώρες που έχουν εφαρμόσει και εξελίξει το λογιστικό σύστημα των δήμων και συνεχίζει να δείχνει έντονο ενδιαφέρον για την διαρκή ανάπτυξή του, είναι η *Ισπανία*. Το πρώτο στάδιο στην ιστορική εξέλιξη, που χρονικά ορίζεται μέχρι και το 1973, αναφέρεται σε μια περίοδο όπου το λογιστικό σύστημα των δήμων ήταν εκείνο της απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης που διέπονταν από ελάχιστους λογιστικούς κανόνες. Επίσης οι όποιες οικονομικές καταστάσεις ήταν δυσνόητες και ελάσσονος πληροφοριακής σημασίας. Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος δεν ήταν υποχρεωτικός και σπάνια λάμβανε χώρα σε δήμους. Κατά την διάρκεια του δευτέρου σταδίου, που έχει βαθιές επιρροές από την φορολογική νομοθεσία της περιόδου, παρατηρούμε την εισαγωγή λογαριασμών στην λογιστική των δημοσίων οργανισμών και κατ' επέκταση την εισαγωγή της χρηματοοικονομικής λογιστικής στους δήμους. Στο τελευταίο στάδιο στις αρχές της δεκαετίας του 1990 και έχοντας ως εφαλτήριο και τις Ευρωπαϊκές Οδηγίες – την 4<sup>η</sup>, 7<sup>η</sup> και 8<sup>η</sup> – καθώς και με την έντονη ενασθητοποίηση και συνδρομή ακαδημαϊκών κύκλων, έχουμε την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων και των Λογιστικών Προτύπων για δήμους. Η κυριότερη κατηγορία παραγόντων που έδωσαν ώθηση στο νέο σύστημα ήταν οι διοικητικοί παράγοντες (administrative variables), παρά το γεγονός ότι

συνήθως αυτοί είναι οι παράγοντες που κωλυσιεργούν στην εκτέλεση τέτοιων έργων. Ίδια βαρύτητα μπορούμε να προσδώσουμε και στους πολιτικούς παράγοντες (political variables) που παρείχαν κάθε είδους υποστήριξη, ανεξάρτητα από τα βαθύτερα ελατήρια που ήταν λόγοι πολιτικού ανταγωνισμού και αντιπαράθεσης. Ακόμη, δεν μπορούμε να παραλείψουμε το γεγονός ότι το υπάρχον νομικό πλαίσιο δεν αποτελούσε εμπόδιο και λόγο καθυστέρησης για την ταχεία ανάπτυξη του συστήματος, όπως συμβαίνει σε διάφορες άλλες χώρες. Τέλος αξίζει να σημειώσουμε την αρνητικότητα του γεγονότος, ότι στην Ισπανία, όπως και στις περισσότερες χώρες, δεν παρουσιάστηκε έντονη η συνδρομή των κοινωνικών παραγόντων (social variables) που σίγουρα δείχνει κάποιο βαθμό αδιαφορίας των κοινωνικών ομάδων και των πολιτών (Montesinos & Vela, 2000).

Έτσι, είναι σίγουρο ότι δεν θα μπορούσε κάποιος να κατατάξει τους πολίτες ως τους πιο ένθερμους ενδιαφερόμενους για τις πληροφορίες που παρέχει το νέο σύστημα. Οι κυριότεροι, λοιπόν, χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με έρευνα του Alijarde, είναι οι εταιρίες ελέγχου, οι οικονομικοί διευθυντές και η διοίκηση των δήμων, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και άλλοι χρηματοοικονομικοί φορείς. Πιο χαμηλά ως προς το ενδιαφέρον, τοποθετούνται τα πολιτικά κόμματα – κυβέρνηση και αντιπολίτευση – και τέλος οι πολίτες, όπως όπως αναφέρθηκε, το ενδιαφέρον τους είναι μηδαμινό. Οι κατηγορίες αυτές θεώρησαν ως τις πιο σημαντικές καταστάσεις για την πληροφόρησή τους, την Κατάσταση Εκτέλεσης Προϋπολογισμού, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και την Κατάσταση Δανειακής Επιβάρυνσης. (Alijarde, 1997) Ολοκληρώνοντας την ανάλυσή μας για την Ισπανία, αξίζει να αναφερθούμε στα πιο σημαντικά στοιχεία του νέου συστήματος. Από τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά, διακρίνουμε την απομάκρυνση του κέντρου βαρύτητας από τον προϋπολογισμό, την καταγραφή του προϋπολογισμού και της χρηματοοικονομικής λογιστικής με βάση το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων, καθώς και την περάτωση του έργου για την εναρμόνιση των δύο. Πιο αναλυτικά, γίνεται χρήση του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων όσον αφορά την χρηματοοικονομική λογιστική και χρήση του συστήματος προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης. Τέλος το όλο σύστημα διαρθρώνεται γύρω από τέσσερις κύριες οικονομικές καταστάσεις: την Κατάσταση Εκτέλεσης Προϋπολογισμού, τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Κερδών και Ζημιών και την Κατάσταση των Πηγών Άντλησης και Χρήσης Κεφαλαίων. (Vela, 1996)



## II) ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ

Η Αυστραλία θεωρείται ίσως, ο πρωτοπόρος των εξελίξεων στο θέμα της λογιστικής παρακολούθησης σε δήμους. Η πρώτη φάση της εξελικτικής πορείας αφορά την περίοδο 1976 ως 1983. Στις αρχές της δεκαετίας του 1970 οι κυβερνήσεις της περιόδου αναγκάστηκαν να θέσουν τον δημόσιο τομέα υπό αυστηρή επιτήρηση και εξονυχιστική ανάλυση λόγω δημοσιονομικών δυσχερειών που είχαν παρουσιαστεί εκείνη την περίοδο καθώς και έλλειψης διαφάνειας στον τομέα των δήμων. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, διάφοροι κύκλοι – ακαδημαϊκοί ή το P.S.A.B.(Public Sector Accounting Standard Board) – ξεκίνησαν την διαδικασία των γνωμοδοτήσεων και του συμβουλευτικού έργου προς την κυβέρνηση, με την έκδοση ορισμένων αναφορών, για την έναρξη των διαδικασιών της εφαρμογής του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων στους δήμους, ως το καλύτερο σύστημα υπό τις επικρατούσες συνθήκες. Επίσης τόνισαν την σπουδαιότητα του να εφαρμοστούν τα λογιστικά πρότυπα προσαρμοσμένα στις ανάγκες των δήμων. Στο επόμενο στάδιο, μέχρι το 1988, άρχισαν να αναπτύσσονται οι λογιστικές μονάδες, με την υλικοτεχνική υποδομή αλλά και το κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό, για την εφαρμογή του σχεδίου. Οι πρώτοι δήμοι που εφάρμοσαν το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και τα λογιστικά πρότυπα οφείλουν την πρώιμη επιτυχία τους και στην έντονη συμβολή των παραγόντων του P.S.A.B. σε όλα τα στάδια της εφαρμογής. Στο τρίτο στάδιο μέχρι το 1996, ολοκληρώθηκε ο αριθμός των δήμων που εφάρμοσαν το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Επίσης άρχισε να αναπτύσσεται ο έλεγχος των λογιστικών των δήμων για την καλύτερη λειτουργία τους και την επίλυση του προβλήματος που υπήρχε με την διαφάνεια των οικονομικών των δήμων. Τέλος αναπτύχθηκε το πλαίσιο για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των δήμων ή των δραστηριοτήτων τους (Ryan, 1998).

Όσον αφορά το τελευταίο στάδιο, αξίζει να αναφερθεί η μελέτη των Jones & Puglisi για το A.A.S. 29 (Australian Accounting Standard ) που τίτλοφορείται “Financial Reporting on Government Departments” και αφορά την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων των δήμων. Εδώ διακρίνουμε δύο κύρια σημεία. Το πρώτο αφορά τους χρήστες, που είναι με σειρά σπουδαιότητας, το Κοινοβούλιο, ειδικά τμήματα ενδιαφερομένων – όπως τα Μέσα Μαζικής Ενημέρωσης – , οι ρυθμιστές, άλλα κυβερνητικά τμήματα ή Υπουργεία και προς το τέλος της λίστας βρίσκονται και στην

Αυστραλία οι πολίτες. Το πρόβλημα λοιπόν που παρουσιάζεται εδώ, αφορά το γεγονός ότι οι περισσότεροι από τους κύριους χρήστες είναι φορείς που είναι υποχρεωμένοι να εξετάσουν τις καταστάσεις ή και συμμετέχοντες στην διαμόρφωσή τους, ενώ οι πολίτες – προς τους οποίους απευθύνεται το A.A.S. 29, αναφερόμενο στην διαφάνεια της ενημέρωσης προς τους πολίτες – εμφανίζονται μάλλον αδιάφοροι. Το δεύτερο τμήμα έχει σχέση με την εσωτερική πληροφόρηση, όπου πάλι η έρευνα βρίσκει ότι υπάρχει μικρή συσχέτιση μεταξύ εσωτερικής ανάγκης για τέτοιου είδους πληροφόρηση και της σπουδαιότητας που είχε προσδοθεί στο A.A.S. 29 για την συμβολή του σε αυτό τον τομέα. (Jones & Puglisi, 1997)

### III) ΒΕΛΓΙΟ

Όπως και οι δύο χώρες που μελετήσαμε προηγουμένως, έτσι και το Βέλγιο είναι από τις χώρες που έχουν δείξει έντονο ενδιαφέρον για το λογιστικό σύστημα σε δήμους. Πριν το 1991 ίσχυε και εδώ το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Οι λόγοι που ώθησαν το Βέλγιο σε αλλαγή ήταν αρχικά ο έλεγχος και ο περιορισμός των δημοσιονομικών εξόδων όπως εκείνα εκφράζονταν με τις δαπάνες των δήμων και όχι ως μια μέθοδος μέτρησης και αξιολόγησης της διοίκησης τους. Επίσης, υπήρχαν ανησυχίες για την έλλειψη επαρκούς πληροφόρησης προς την διοίκηση αλλά και για την γενικότερη έλλειψη μιας χρηματοοικονομικής εικόνας των δήμων. Έτσι αποφασίστηκε η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων – με αρχές όμως που χρησιμοποιήθηκαν αυτούσιες από τον ιδιωτικό τομέα – σε εθελοντική βάση για τέσσερα χρόνια. Ο νόμος, που άρχισε να εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το 1995, ήταν δύσκαμπτος και αναπτυγμένος σε αυστηρό πλαίσιο, γεγονός που δεν διευκόλυνε ιδιαίτερα την ορθή εφαρμογή του. Όσον αφορά τον έλεγχο, περιοριζόταν σε επήσιες αναφορές από την περιφέρεια και όχι από κάποιο εξειδικευμένο σώμα, οπότε δεν μπορούμε να δώσουμε ιδιαίτερη βαρύτητα στα αποτελέσματά του. Τα τελευταία χρόνια έχουν διορθωθεί κάποια στοιχεία που αφορούσαν την δυσκαμψία του συστήματος και έχουμε ένα συνδυασμό του συστήματος προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης – στο σκέλος του προϋπολογισμού – και του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων όσον αφορά τους άλλους τομείς, τα οποία συνδέονται με κοινούς κωδικούς λογαριασμών. Εδώ αξίζει να αναφέρουμε την σχέση της ταχύτητας και ορθότητας της συμμόρφωσης του δήμου με το νέο

σύστημα και κάποιων μεταβλητών. Αρχικά η υποστήριξη των επαγγελματιών συμβούλων λογιστών ήταν θετικά συσχετισμένη με τον προς εξέταση παράγοντα. Ακόμη, το επίπεδο της μόρφωσης και η εκπαίδευση πάνω στο λογιστικό σύστημα του δήμου συσχετίζονται θετικά με τον πιο πάνω παράγοντα. Τέλος, το μέγεθος του δήμου είχε θετική σχέση με τον παράγοντα αναφοράς (Christiaens, 1999). Αξίζει να σημειωθεί ότι το Βέλγιο είναι η μόνη χώρα που προσπαθεί να εξελιχθεί περαιτέρω εφαρμόζοντας ένα σύστημα που αναφέρεται ως «Μέγα Γενικό Καθολικό»<sup>11</sup>. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, για να επεξεργαστούμε σωστά τις συναλλαγές, πρέπει να διακρίνουμε μεταξύ των λογιστικών δραστηριοτήτων εντός της περιόδου και εκείνων που λαμβάνουν χώρα ακριβώς στο τέλος της περιόδου. Κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης όλες οι συναλλαγές καταγράφονται ταυτόχρονα ως απλογραφικές συναλλαγές όσον αφορά τον προϋπολογισμό με την χρήση ecocodes<sup>12</sup>, ως συναλλαγές του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων στο ημερολόγιο και τέλος στην αναλυτική λογιστική. Μέχρι αυτό το σημείο το λογιστικό σύστημα είναι ενημερωμένο όσον αφορά την πλευρά του προϋπολογισμού. Για να παρουσιαστεί όμως η δίκαιη εικόνα, γίνονται οι απαραίτητες προσαρμογές όσον αφορά τα δεδουλευμένα στοιχεία σε συνδυασμό με τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής. (Christiaens & Vanhee, 2001)

#### IV) ΓΕΡΜΑΝΙΑ

Η Γερμανία θεωρείται από τις χώρες που είχαν καθυστερήσει ως προς την εφαρμογή των εξελίξεων στο λογιστικό σύστημα των δήμων, αλλά ακολούθησε μεθοδικά βήματα που της επέτρεψαν μια γρήγορη και αποτελεσματική προσαρμογή στα νέα δεδομένα. Μέχρι το 1997 εφαρμοζόταν το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Από το 1997 και μετά άρχισε να εφαρμόζεται το σύστημα προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης, που παρείχε κάποια ευελιξία στην τοπική αυτοδιοίκηση και επέτρεπε την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, χωρίς όμως την εγκατάλειψη του συστήματος προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης. Ακολούθως ξεκίνησαν σε πιλοτικό στάδιο οι προσπάθειες για εξέλιξη του συστήματος προς την

<sup>11</sup> Πρόκειται για ελεύθερη μετάφραση του «Mega General Ledger»

<sup>12</sup> Ο όρος είναι σύντμηση του «economic codes» και είναι κωδικοί του προϋπολογισμού που έχουν τα πρώτα τρία ψηφία κοινά με τους πιο αναλυτικούς χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς. Δυστυχώς η εφαρμογή τους είναι μέχρι στιγμής περίπλοκη και προβληματική.

διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένων (Luder, 2003). Η τελευταία αυτή προσπάθεια είχε τριπλό στόχο που συνοψίζεται στην ύπαρξη περισσότερης διαφάνειας στα οικονομικά των δήμων, την υποστήριξη προς την διοίκηση για τον έλεγχο της βραχυπρόθεσμης κατανομής πόρων και την ενθάρρυνση των πολιτικών για την λήψη πιο στρατηγικών αποφάσεων. Η προσπάθεια αυτή, είχε επίσης τρεις κατεύθυνσεις<sup>13</sup>, με την μορφή πιλοτικών σχεδίων σε τρεις διαφορετικές περιοχές. Το σχέδιο αυτό βασίζεται στο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων και έχει χρονικό ορίζοντα εφαρμογής τα τέσσερα έτη. Για την επίτευξη του στόχου, δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση σε τρεις παράγοντες κλειδιά που είναι η στρατολόγηση και εκπαίδευση ανθρωπίνων πόρων, το λογισμικό και η τεχνική υποστήριξη, και η διαχείριση έργου και ο σχεδιασμός των διαδικασιών. Επίσης αναπτύχθηκαν τρεις διαφορετικές μορφές συνεργασίας που φαίνονται στο διάγραμμα 1 του παραρτήματος II (Ridder et al., 2005).

## V) ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ

Η Μεγάλη Βρετανία είναι από τα κράτη που έχουν ασχοληθεί διεξοδικά και για πολλά έτη με το ζήτημα των οικονομικών των δήμων. Κατά την διάρκεια της δεκαετίας του 1970 επικράτησε μια αρνητική δημοσιονομική κατάσταση, που ανάγκασε τους ιθύνοντες στην αναζήτηση μεθόδων για χαλιναγώγηση και έλεγχο των δημοσίων εξόδων και κατά επέκταση, των δήμων. Παρά το γεγονός αυτό, δεν συντελέστηκαν σημαντικά βήματα προς την κατεύθυνση αυτή. Όμως από το 1980, οι δήμοι ξεκίνησαν τις προσπάθειες, ακόμη και με τοπική πρωτοβουλία, για περιορισμό των εξόδων. Μέσα στα πλαίσια του συστήματος προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης που εφαρμοζόταν από την προηγούμενη δεκαετία – χωρίς όμως επαρκή έλεγχο και με πολλές προσαρμογές που τροποποιούν αρκετά το σύστημα που περιγράψαμε στην προηγούμενη ενότητα των λογιστικών συστημάτων – και με την βοήθεια τη συνδρομή της C.I.P.F.A.<sup>14</sup>, αναπτύχθηκε – στα τέλη του 1980 και τις αρχές του 1990 – το νέο σύστημα που απαιτούσε την δημιουργία λογαριασμών για την μέτρηση του

<sup>13</sup> Οι τρεις κατεύθυνσεις είναι : Το Νέο Σύστημα Προϋπολογισμού, Λογιστικής και Δημοσίευσης των Δήμων (New Local Budgeting, Accounting and Reporting System), Η Νέα Χρηματοοικονομική Διοίκηση των Δήμων (New Local Financial Management) και το Νέο Σύστημα Λογιστικής, Δημοσίευσης και Κατεύθυνσης των Δήμων (New Local Accounting, Reporting and Steering System). Το δεύτερο σύστημα αναλύεται διεξοδικά στο ενδιαφέρον άρθρο των Ridder H. et al., 2005

<sup>14</sup> Με την ανάπτυξη του Κώδικα Πρακτικής της Λογιστικής των Τοπικών Αρχών (Code of Practice on Local Authority Accounting) της C.I.P.F.A. (Chartered Institute of Public Finance & Accountancy)

κόστους των υπηρεσιών, την μέτρηση της δίκαιης αξίας των παγίων και τον διαχωρισμό τους σε αποσβέσιμα και μη, και τέλος την αντανάκλαση του πραγματικού κόστους του δήμου που βάρυνε τους φορολογούμενους πολίτες (Parkes, 1990). Από το 1996 οι τοπικές αρχές ήταν υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τις προαναφερθείσες αρχές μέσα από το σύστημα της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια και με ορίζοντα το 2006, αποφασίστηκε η πλήρης εφαρμογή των U.K. G.A.A.P. (Generally Accepted Accounting Principles) που περιλάμβανε και την παραγωγή ενοποιημένων καταστάσεων των δήμων. Φυσικά, για την προσαρμογή τους στους δήμους, επήλθαν μεταβολές στις έννοιες των παγίων – αναγνωρίζοντας τα οφέλη στον τομέα της παροχής υπηρεσίας προς τους δημότες και όχι ως ταμειακές ροές –, των αποσβέσεων, των οικονομικών καταστάσεων – που δεν καταρτίζονται με βάση τα συμφέροντα των επενδυτών –, και τέλος της συμπερίληψης του Προϋπολογισμού στις λογιστικές καταστάσεις – ο οποίος στους δήμους ίσως έχει μεγαλύτερη σημασία από τις λοιπές λογιστικές καταστάσεις που ενδιαφέρουν τις επιχειρήσεις – (Ellwood, 2003).

## *VI) ITALIA*

Στην Ιταλία μέχρι το 1990 είχε δοθεί έμφαση στην παροχή περισσότερων ελευθεριών στην τοπική αυτοδιοίκηση, όπως αυτή εκφράζονταν με τις ελευθερίες προς την διοίκηση των δήμων και την προσπάθεια για περισσότερη διαφάνεια. Παρά το γεγονός αυτό, μέχρι το 1995 το λογιστικό σύστημα των δήμων ήταν το σύστημα απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης. Ήτσι με ένα διάταγμα του 1995 αποφασίστηκε η υποχρεωτική αλλαγή και καθιέρωση τριών σημείων. Το πρώτο επέτρεπε την διατήρηση του υπάρχοντος απλογραφικού συστήματος ταμειακής βάσης. Το δεύτερο επέβαλε την δημοσίευση μιας Κατάστασης της Χρηματοοικονομικής Θέσης (Statement of Financial Position) του δήμου και μιας Κατάστασης Αποτελεσμάτων Εκμετάλλευσης (Operating Statement), χωρίς την απαραίτητη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, αλλά με την δυνατότητα προσαρμογών σε μια σειρά ετών<sup>15</sup>. Ακόμη, επιβλήθηκε η υιοθέτηση συστημάτων διοικητικού ελέγχου. Επίσης υπήρξε ενθάρρυνση για την δημοσίευση

<sup>15</sup> Αποτελεί το πρώτο από τα συστήματα που περιγράφηκε ως “δύο ακόμη συστήματα” στην προηγούμενη ενότητα.

μιας Κατάστασης Πεπραγμένων των εκάστοτε ιθυνόντων του δήμου (Term Statement). Πάντως μέχρι το 1998 δεν είχε παρουσιαστεί ιδιαίτερο ενδιαφέρον για το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και ακόμη και οι δημοσιευμένες καταστάσεις που αφορούσαν αυτό το σύστημα δεν ήταν ολοκληρωμένες και είχαν πολλές ελλείψεις. Επίσης η διαδικασία εσωτερικής λήψης αποφάσεων γινόταν με βάση το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Παρόλα αυτά, το 2002 και το 2003 με μια σειρά διαταγμάτων αποφασίστηκε η εισαγωγή των λογιστικών προτύπων σε δήμους. Τέλος αξίζει να αναφερθούμε στην έρευνα της Steccolini που μας δίνει στοιχεία για τρία σημαντικά θέματα. Το πρώτο είναι οι χρήστες των δημοσιευμένων στοιχείων των δήμων, που στην περίπτωση των μεγάλων δήμων της Ιταλίας είναι με σειρά σπουδαιότητας τα μέλη του δημοτικού συμβουλίου, οι δήμαρχοι ή οι μάνατζερ και ακολουθούν οι εργαζόμενοι. Για το δεύτερο στοιχείο που αφορά τον τρόπο δημοσίευσης, παρατηρούμε ότι επικρατεί η ταχυδρομική αποστολή στους ενδιαφερόμενους και ακολουθούν οι εφημερίδες και οι ιστοσελίδες. Τέλος, σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις, τονίζει ότι δεν περιέχουν στοιχεία για τα χαρακτηριστικά των δήμων, ότι γίνεται ευρύτατη χρήση της μεθόδου απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης, ότι οι πληροφορίες για την χρηματοοικονομική απόδοση είναι μηδαμινές και τέλος ότι πληροφορίες για την ποιότητα των πληροφοριών δεν υπάρχουν (Steccolini, 2004).

## VII) ΣΟΥΗΔΙΑ

Η Σουηδία θεωρείται από τις χώρες που φρόντισαν και ασχολήθηκαν πολλά χρόνια πριν, για την εξέλιξη του λογιστικού συστήματος στους δήμους. Μέχρι και το 1986 εφαρμόζονταν το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Τότε η Σουηδική Ένωση Τοπικών Αρχών (Swedish Association of Local Authorities) πρότεινε την αλλαγή του πλαισίου προς την διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένων. Ήτοι ξεκίνησαν βήματα για την συστηματική εφαρμογή του νέου συστήματος. Το 1988 και με ορίζοντα το 1996 ξεκίνησε να εφαρμόζεται μια προσαρμογή κάποιων στοιχείων, όπως των προβλέψεων, των δαπανών για τις άδειες του προσωπικού και λοιπών δαπανών και των αποσβέσεων, στα νέα δεδομένα. Το 1990 προτάθηκε οι σωρευμένες υποχρεώσεις για συνταξιοδοτικές ανάγκες να καταγράφονται ως υποχρέωση και τα ετήσια συνταξιοδοτικά δικαιώματα ως έξοδο. Το 1992 εκδόθηκαν οι πρώτες Οδηγίες για την

εφαρμογή λογιστικών προτύπων. Έτσι από το 1993 άρχισε η σταδιακή εφαρμογή τους, ξεκινώντας από τον χειρισμό των παγίων και το 1996 αποφασίστηκε πως ο χειρισμός των φόρων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων. Την ίδια χρονιά δημιουργήθηκε ένας νέος νόμος που αποτελούνταν από εννέα κεφάλαια και περιλάμβανε βελτιώσεις όσον αφορά τα πάγια, τα συνταξιοδοτικά και άλλα τέτοιου είδους θέματα. (Brorstrom, 1998)

### VIII) ΕΛΒΕΤΙΑ

Με την *Ελβετία*, κλείνει ο κατάλογος της ανάλυση των λογιστικών συστημάτων των Ευρωπαϊκών χωρών<sup>16</sup>. Η Ελβετία όχι μόνο ανέπτυξε πολύ νωρίς το λογιστικό σύστημα των δήμων της, αλλά εφάρμοσε και ένα ιδιότυπο, σε σχέση με τα συνηθισμένα, λογιστικό σύστημα. Μέχρι το 1970 ακολουθούσε τις αρχές του απλογραφικού συστήματος ταμειακής βάσης, αλλά στο τέλος της δεκαετίας άρχισε να δημιουργεί ένα νέο σύστημα, που ονόμασε H.A.M. (Harmonised Accounting Model) που κινούνταν στα πλαίσια του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Το σύστημα αυτό, του οποίου η εφαρμογή είχε συντελεστεί μέχρι το 1990 από όλους τους δήμους, περιλάμβανε και έδινε ιδιαίτερη έμφαση στον Ισολογισμό, την Κατάσταση Κερδών και Ζημιών και την Κατάσταση Επενδύσεων ή Κεφαλαιακών Δαπανών (Statement of Investments or Capital Expenditure). Παρατηρούμε ότι η τελευταία κατάσταση δεν εμφανίζεται συχνά στους δήμους. Το H.A.M. σε σχέση με τα λογιστικά πρότυπα του I.P.S.A.S., παρουσιάζει διαφορές όσον αφορά την εκτίμηση παγίων και υποχρεώσεων, ενοποιήσεων και δημοσιεύσεων. Οι κυριότερες διαφορές αφορούν τρεις τομείς. Πρώτα το H.A.M. συγκεντρώνεται περισσότερο σε κρίσιμα θέματα και όχι σε λεπτομέρειες. Ακόμη, υπάρχει έντονη διαφοροποίηση στο θέμα των αποσβέσεων. Τέλος εντοπίζουμε δύο στοιχεία για τα οποία υποστηρίζεται από κάποιους η εγκατάλειψη του H.A.M. και η υιοθέτηση των I.P.S.A.S.. Το πρώτο είναι ότι δεν αναφέρεται κάποια μέθοδος για την κατάρτιση ενοποιημένων καταστάσεων. Το δεύτερο αφορά την δημοσίευση πληροφοριών που βοηθούν στην εκτίμηση των κινδύνων και που δεν υποστηρίζονται από το H.A.M.. Επίσης η Ελβετία έχει εφαρμόσει ένα σύστημα για τον περιορισμό των ρυθμών ανάπτυξης του

<sup>16</sup> Η ανάλυση της Ελλάδας ακολουθεί στο επόμενο κεφάλαιο.

χρέους των δήμων, που φαίνεται στο διάγραμμα 2. του παραρτήματος II (Bergmann, 2004).

## IX) ΗΝΩΜΕΝΕΣ ΠΟΛΙΤΕΙΕΣ ΑΜΕΡΙΚΗΣ

Οι Η.Π.Α. και σε αυτό τον τομέα είχαν παρουσιάσει έντονο ενδιαφέρον και είχαν εξελιχθεί πολλές δεκαετίες πριν. Μέχρι την δεκαετία του 1970 εφαρμοζόταν το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Λόγω της οικονομικής κρίσης όμως, η A.A.A.(American Accounting Association) εργάστηκε για να προσδιορίσει τις λογιστικές ανάγκες των δήμων, ώστε να δημιουργηθεί το απαραίτητο λογιστικό σύστημα. Τον ίδιο δρόμο ακολούθησαν και πολλά Πανεπιστήμια, όπως το Πανεπιστήμιο του Σικάγο, για να φτάσουμε την δεκαετία του 1980 στην ανάμειξη του G.A.S.B. (Governmental Accounting Standards Board) που ανέπτυξε αρχές για την εφαρμογή του συστήματος προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης, την προσαρμογή των λογιστικών προτύπων στους δήμους και τις απαραίτητες δημοσιεύσεις. Από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 ο ίδιος οργανισμός πρότεινε την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων για την καλύτερη καταγραφή των υποχρεώσεων και της χρήσης των πηγών αλλά και για την προώθηση αποτελεσματικότερης ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων των δήμων (Copley et al., 1997). Περισσότερο μέσα στα πλαίσια του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, αλλά και κατά την διάρκεια του προηγούμενου, ανέκυψε έντονο ενδιαφέρον για την επίδραση της μορφής της διοίκησης των δήμων<sup>17</sup> στα λογιστικά στοιχεία και τις δημοσιεύσεις τους. Στις Η.Π.Α. έχει παρουσιαστεί ραγδαία εξέλιξη που εκφράζεται σε πολλές περιπτώσεις στον τρόπο διαχείρισης των δήμων. Οι δύο μορφές διαχείρισης φαίνονται στο διάγραμμα 3. του παραρτήματος II. Παρατηρείται ότι λαμβάνει χώρα σε ορισμένες περιπτώσεις, από επαγγελματίες, που αναφέρεται ως C-M (Council-Manager) αλλά και από τους δημάρχους σε άλλες, που αναφέρεται ως M-C (Mayor-Council), δημιουργώντας έτσι το δίλημμα για την προαναφερθείσα επίδραση στα λογιστικά στοιχεία. Η μελέτη των Giroux & McLelland που συγκρίνει διαχρονικά στοιχεία για την λειτουργία των δύο συστημάτων, μεταξύ των άλλων, καταλήγει στα εξής δύο συμπεράσματα: ότι και στα δύο συστήματα είχαμε αύξηση της λήψης πιστοποιητικού αναγνώρισης των οικονομικών καταστάσεων – στο M-C

<sup>17</sup> Φορείς διοίκησης θεωρούνται σε αυτή την περίπτωση οι δήμαρχοι και οι managers

από 18 σε 34% και στο C-M από 55 σε 88% – αλλά στο C-M έχουμε μεγαλύτερα ποσοστά επιτυχίας πέρα από την αύξηση που παρουσιάζει ο κάθε παράγοντας. Παρατηρούμε δηλαδή ανώτερου επιπέδου κατάρτιση και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων από το σύστημα C-M σε σχέση με το M-C. Παρά το γεγονός αυτό, το δεύτερο συμπέρασμα είναι ότι οι χρηματοοικονομικές συνθήκες των δήμων που εφαρμόζουν το σύστημα M-C είναι ανώτερες εκείνων που εφαρμόζουν το C-M. Βλέπουμε δηλαδή την διαφορετική επίδραση που έχει και η διοίκηση του δήμου, πέρα από το λογιστικό σύστημα, στα αποτελέσματά του και στον τρόπο με τον οποίο δημοσιοποιεί τα οικονομικά του στοιχεία. (Giroux & McLelland, 2003)

## X) ΙΑΠΩΝΙΑ

Το λογιστικό σύστημα των δήμων της Ιαπωνίας ακολουθεί μια σχετικά πολύπλοκη πρακτική που συνδυάζει διάφορες λογιστικές θεωρίες και έχει υπέρτατο στόχο την εξυπηρέτηση των πολιτών και την εύρυθμη λειτουργία των διαφόρων ευθυνών<sup>18</sup> των φορέων της διοίκησης. Μάλιστα σε γενικές γραμμές, οι ευθύνες και η αλυσίδα των λειτουργιών τους φαίνεται στο διάγραμμα 4. του παραρτήματος II. Από εκεί και πέρα, το λογιστικό σύστημα των δήμων στην Ιαπωνία συμπυκνώνεται σε τρεις κατηγορίες λογιστικών οντοτήτων που είναι η Γενική Λογιστική (General Accounting), η Ειδική Λογιστική (Special Accounting) και η Επιχειρησιακή Λογιστική (Enterprise Accounting). Οι πρώτες δύο βασίζονται στην απλογραφική λογιστική ταμειακής βάσης και η τελευταία στην διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένων. Έτσι απαιτείται η αυστηρή εφαρμογή των προϋπολογισμών της Κεντρικής Κυβέρνησης, αλλά και η λήψη πρωτοβουλίας όσον αφορά την τοπική χρηματοοικονομική διοίκηση. Λόγω του έντονου ενδιαφέροντος για τις υπηρεσίες που παρέχονται προς τους πελάτες, ζητήθηκε η συνδρομή του C.I.P.F.A. που πρότεινε τον υπολογισμό των κεφαλαιακών δαπανών με βάση το τρέχον κόστος για τον καθορισμό του πραγματικού κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών και την διατήρηση της τρέχουσας αξίας των επενδυμένων κεφαλαίων στην βάση των δεδουλευμένων. Η όλη προτεινόμενη διαδικασία φαίνεται στο διάγραμμα 5 του παραρτήματος II, ξεκινώντας από τον υπολογισμό του τρέχοντος κόστους και κινούμενοι δεξιά (Yoshida, 1990). Το σύστημα αυτό εφαρμοζόταν μέχρι και το 1998,

<sup>18</sup> κοίτα υποσημείωση 3. για την σημασία του όρου σε αυτό το κείμενο.

παρά το γεγονός ότι από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 άρχισαν να διαφαίνονται τα μειονεκτήματά του. Σε αυτά περιλαμβάνεται η μη σωστή εξυπηρέτηση των αναγκών των πολιτών, την αύξηση των χρεών των δήμων, τα διάφορα σκάνδαλα που παρουσιάστηκαν και τέλος η γραφειοκρατική διαφθορά. Έτσι το 1998 εφαρμόστηκε το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων για την προετοιμασία του Ισολογισμού, αλλά όχι και στο σύστημα αξιολόγησης των επενδυτικών σχεδίων όπου το κόστος υπολογίζεται με βάση το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης και δεν αναγνωρίζει την απόσβεση σαν έξοδο. Την ίδια χρονιά καθιερώθηκε μια σημαντική αλλαγή, που ήταν η υποχρεωτική άσκηση εξωτερικού ελέγχου στους δήμους, προσδοκώντας έτσι περισσότερη διαφάνεια και καλύτερη διαχείριση των πόρων. Επίσης πρέπει να τονίσουμε τον ετεροχρονισμό στην εφαρμογή του συστήματος λόγω των διαφορετικών συνθηκών που επικρατούν σε κάθε δήμο. (Yamamoto, 1999)

## XII) INDIA

Κλείνουμε την ανάλυση των χωρών με την μοναδική αναπτυσσόμενη χώρα που θα λάβουμε υπόψιν στην ανάλυσή μας. Η Ινδία έχει την ιδιαιτερότητα ότι είναι μια αχανής χώρα και ραγδαία εξελισσόμενη όσον αφορά τα οικονομικά της. Το λογιστικό σύστημα των δήμων μέχρι το 1998 ήταν το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης και σε πολλές περιπτώσεις συνεχίζει να είναι, παρά την αλλαγή που προσπάθησε να επιβάλλει το πρόγραμμα FIRE(D) (Financial Institutions Reform and Expansion Project-Debt Market Component). Το πρόγραμμα αυτό προσπαθεί να αναμορφώσει το λογιστικό σύστημα της Ινδίας και να εισάγει τα λογιστικά πρότυπα στους δήμους. Άλλη μια προσπάθεια που είχε ξεκινήσει το 1990 με την υποστήριξη της Διεθνούς Τράπεζας (World Bank) για την πιλοτική βελτίωση των λογιστικών συστημάτων έξι δήμων, δεν κατάφερε να οδηγήσει ούτε καν στην δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων μέχρι το 1998. Έτσι και αυτό το πρόγραμμα προσπαθεί σε βάθος χρόνου να προωθήσει το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων, τα λογιστικά πρότυπα και τον έλεγχο από εξωτερικούς ελεγκτές, αλλά χρειάζονται πολλές προσπάθειες ακόμη για την επίτευξη του συγκεκριμένου στόχου. (FIRE (D) Project, 1998)

Συνοψίζοντας την ανάλυση των χωρών, παρατηρούμε ότι η κάθε χώρα, επηρεαζόμενη από διαφορετικές συνιστώσες και με διαφορετικούς σκοπούς, εφαρμόζει τα διάφορα λογιστικά συστήματα στους δήμους της σε διαφορετικό χρονικό ορίζοντα και με διάφορες παραλλαγές. Στον πίνακα 3 του παραρτήματος II βλέπουμε συγκεντρωτικά τα συστήματα και τον χρονικό ορίζοντα της εφαρμογής του καθενός στις πιο πάνω προς εξέταση χώρες. Εδώ αξίζει να τονίσουμε ότι, ιδιαίτερα οι χώρες που εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων ή και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, προχωρούν συνήθως σε μια ευρύτερη αλλαγή της χρηματοοικονομικής διοίκησης των δήμων. Οι αλλαγές αυτές εμπίπτουν σε τρεις κατηγορίες. Η πρώτη είναι οι πρόδρομες αλλαγές (“precursor” reforms) που όπως αναφέραμε είναι η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων και των λογιστικών προτύπων για δήμους. Η δεύτερη είναι οι κεντρικές αλλαγές (“hub” reforms) που χαρακτηρίζουν όλες τις δραστηριότητες των δήμων ως το προϊόν μέτρησης σε όρους φυσικών και χρηματοοικονομικών διαστάσεων ταυτόχρονα – έχουμε δηλαδή την αναγνώριση των προϊόντων ως συγκεκριμένων μονάδων παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους δημότες και ταυτόχρονα τον ορθό καταλογισμό και τιμολόγησή τους – . Η τελευταία αφορά την προχωρημένη περίπτωση όπου τα αγαθά διαπραγματεύονται στις αγορές (Carlin, 2005). Το διάγραμμα 6 του παραρτήματος II μας δίνει μια συγκεντρωτική εικόνα των σταδίων αυτών, που αποτελούν στην ουσία το περιεχόμενο της τάσης που ονομάζεται Χρηματοοικονομική Διαχείριση του Δημοσίου Τομέα (Public Sector Financial Management)



(6)

## **Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΣ**

### **I) ΤΟ Π.Δ. 315/99**

Η Ελλάδα αποτελεί μια από τις χώρες που όχι μόνο δεν έχει κάνει εκτεταμένη έρευνα στο θέμα της οικονομικής διαχείρισης και των λογιστικών συστημάτων των δήμων, αλλά έχει καθυστερήσει και στην εφαρμογή των εξελίξεων που περιγράψαμε στην ανάλυση των χωρών της προηγούμενης ενότητας. Έτσι μέχρι το 1999 εφαρμοζόταν το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης και με ένα διάταγμα<sup>19</sup> στο τέλος του ίδιου έτους, τέθηκαν οι βάσεις για την έναρξη της ανάπτυξης και εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Το διάταγμα αυτό περιλάμβανε αρχές που αφορούσαν διάφορα λογιστικά θέματα, όπως τις αρχές μηχανογραφημένης τήρησης βιβλίων, τις προϋποθέσεις λειτουργίας λογισμικού, την λογιστικοποίηση εσόδων και εξόδων, την απογραφή και αποτίμηση έναρξης, διάφορες λεπτομέρειες για τον προϋπολογισμό, διάφορα υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων, έννοιες του κόστους και τέλος θέματα που αφορούσαν την εφαρμογή του. Όσον αφορά το τελευταίο σημείο, αξίζει να σημειώσουμε κάποιες παραμέτρους, που αποτέλεσαν και τους περιορισμούς της πρωτογενούς έρευνας που περιγράφεται στο επόμενο κεφάλαιο. Αρχικά πρέπει να τονίσουμε ότι η εφαρμογή του διατάγματος ήταν υποχρεωτική από 1/1/2000. Ακολούθως, η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική, σε πρώτο στάδιο για δήμους που έχουν πάνω από 10.000 κατοίκους ή με έσοδα άνω του ενός δισεκατομμυρίου δραχμών (τρία εκατομμύρια ευρώ) και σε επόμενο στάδιο σε δήμους άνω των 5.000 κατοίκων. Τέλος η μη ορθή εφαρμογή του, οδηγεί σε χρηματικά πρόστιμα που ποικίλουν ανάλογα με την περίπτωση.

### **II) Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΠΡΙΝ ΤΟ 2000**

Μέχρι και το 1999 εφαρμοζόταν το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης στους ελληνικούς δήμους. Για να κατανοήσουμε την σημασία και τις μεταβολές που επέφερε ή έπρεπε να επιφέρει το νέο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής

<sup>19</sup> Πρόκειται για το Π.Δ.315/30-12-99

δεδουλευμένων, είναι χρήσιμο να εξετάσουμε την λειτουργία του απλογραφικού συστήματος ταμειακής βάσης. Η εφαρμογή του λογιστικού των δήμων βασίζεται στο Β.Δ. 17.5/15.6.1959. που ισχύει και μετά την εφαρμογή του Π.Δ. 315/99. Το Β.Δ. περιλαμβανε *ζητήματα προϋπολογισμού, δαπανών και εσόδων, ταμείου, ευθυνών των νπαλλήλων και τέλος οργάνωσης των Οικονομικών Υπηρεσιών των δήμων*. Όσον αφορά των προϋπολογισμό των δήμων, που είναι το σημείο όπου δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα, αξίζει να σημειωθούν διάφορα χαρακτηριστικά. Οι αρχές από τις οποίες διέπεται ο προϋπολογισμός είναι η αρχή του ενιαυσίου – δηλαδή, η περίοδος σύνταξης του προϋπολογισμού είναι η 1/1 εως 31/12 κάθε έτους –, η αρχή της ενότητας εσόδων και εξόδων – τα έσοδα και τα έξοδα καταγράφονται σε ενιαίο προϋπολογισμό –, η αρχή της ειδικότητας πιστώσεων – που σημαίνει ότι κάθε πίστωση υπάρχει μόνο για τον σκοπό που προβλέπεται – και τέλος η αρχή της ακρίβειας – η προσπάθεια για την μικρότερη δυνατή απόκλιση στον προϋπολογισμό –. Όσον αφορά την διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού, αρχίζει με την σύνταξη σχεδίου προϋπολογισμού από την Δημαρχιακή Επιτροπή, ακολουθεί η ψήφισή του από το Δημοτικό Συμβούλιο και η υποβολή του στην Περιφέρεια του δήμου. Επίσης, σημειώνουμε ότι για την κατάρτιση του προϋπολογισμού, είναι θετικό το να υπάρχει συνεργασία και με τις λοιπές υπηρεσίες του δήμου, όπως την Τεχνική Υπηρεσία.

Από την πλευρά των εσόδων και εξόδων – και του ταμείου κατ' επέκταση –, έχουμε να εξετάσουμε την βεβαίωση και είσπραξη ή πληρωμή τους. Η διαδικασία βεβαίωσης των εσόδων είναι περίπλοκη και τα βήματά της φαίνονται στον πίνακα 4 του παραρτήματος II. Η διαδικασία είσπραξης ξεκινά με την είσπραξη των θεωρημένων διπλότυπων από τους εισπράκτορες, συνεχίζει με την παράδοση των εισπράξεων αυθημερόν στον ταμεία, την έκδοση γραμματίου παραλαβής από τον τελευταίο και τον έλεγχο των λογαριασμών των εισπρακτών από τον ίδιο, την πίστωση εκείνων που έχουν πληρώσει και τέλος την εισαγωγή των εισπράξεων στο ταμείο. Σε σχέση με τα έξοδα, η διαδικασία περιλαμβάνει την σύνταξη της έκθεσης από την αρμόδια υπηρεσία πριν την διενέργεια της δαπάνης, την υπογραφή της έκθεσης από τον δήμαρχο, τον έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης από την Οικονομική Υπηρεσία και τέλος την εντολή εκτέλεσης της δαπάνης προς το αρμόδιο όργανο. Ακολουθεί η εκκαθάριση της δαπάνης που γίνεται με την διαβίβαση των δικαιολογητικών στο λογιστήριο του δήμου, τον έλεγχο των δικαιολογητικών από το τελευταίο και

έχουν συντελεστεί όλα νομίμως, έχουμε την σύνταξη της πράξης της εκκαθάρισης  
την πληρωμή από τον ίδιο φορέα.



Καθότι οι ευθύνες των υπαλλήλων δεν μας ενδιαφέρουν στο συγκεκριμένο σημείο, θα περάσουμε στην οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών του δήμου. Σε γενικές γραμμές, οι οικονομικές υπηρεσίες του δήμου περιλαμβάνουν το λογιστήριο, την υπηρεσία δημοτικών προσόδων και δημοτικής περιουσίας και τέλος την ταμειακή υπηρεσία. Οι ευθύνες της κάθε υπηρεσίας φαίνονται στον πίνακα 5 του παραρτήματος II (Ομάδα Εργασίας της Ε.Δ.Ε.Χ.Υ. Α.Ε., 2001).

**III) ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΆΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ Β.Δ. 17.5/15.6.1959 ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ  
ΤΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΣΤΗΝ ΟΡΘΟΤΕΡΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ**

Όπως αναφέραμε πιο πάνω, το Β.Δ. 17.5/15.6.1959 χρειάζεται ορισμένες αλλαγές για να προσαρμοστεί στα νέα δεδομένα του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, οι οποίες είναι αλλαγές ουσίας – δηλαδή ακόμη και η διακοπή ισχύος του πιο πάνω Β.Δ. δεν επηρεάζει την ουσία των προτάσεων που θα αναφερθούν πιο κάτω – και επηρεάζουν την ορθή προσαρμογή των νέων δεδομένων στο λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα των δήμων. Οι προτάσεις που υποβλήθηκαν με την μορφή εισηγητικού σημειώματος προς το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., σε αντιστοιχία με την ανάλυση της πιο πάνω ενότητας, ξεκινούν με το προϋπολογισμό και κλείνουν με τα έσοδα και τις δαπάνες. Όσον αφορά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, που γίνεται από την δημαρχιακή επιτροπή και στην ουσία είναι εντελώς τυπική, από την στιγμή που συντάσσεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του δημάρχου και αντιδημάρχου, θα έπρεπε να ανατεθεί στην αποκλειστική αρμοδιότητα του δημάρχου για την γρηγορότερη διεκπεραίωσή του. Επειδή οι προθεσμίες για την κατάρτιση του προϋπολογισμού συνήθως παραβιάζονται κατά ένα ή δύο μήνες, θα ήταν καλύτερο να γίνουν αυστηρότερες οι διατάξεις και να επιβληθούν και πρόστιμα. Τέλος, η υποχρέωση αιτιολόγησης των εγγραφών του προϋπολογισμού έχει περιοριστεί σε απλή επανάληψη του τίτλου που έχει ο κωδικός και στην αναφορά του ποσού. Έτσι όμως δεν έχουμε την ορθή εικόνα των αναγκών του δήμου, οπότε θα ήταν χρήσιμη η υποχρέωση αιτιολόγησης των εγγραφών με συμπλήρωση ειδικού τεχνικού δελτίου για κάθε κεφάλαιο του προϋπολογισμού.



Σε σχέση με τις δαπάνες, παρουσιάζονται διάφορα προβλήματα που πρέπει να επιλυθούν. Το πρώτο πρόβλημα είναι ότι η διάθεση πιστώσεων ανήκει στην δημαρχιακή επιτροπή, ενώ η ανάληψη δαπανών στον δήμαρχο. Έχουμε δηλαδή, δύο διαφορετικά όργανα για αυτή την διαδικασία, ενώ θα ήταν ορθότερο να ανατεθεί σε ένα πρόσωπο για τον περιορισμό της γραφειοκρατίας και την ταχύτερη διεκπεραίωσή της. Επιπλέον, η εκκαθάριση των δαπανών αποτελεί αρμοδιότητα του δημάρχου. Επειδή όμως αποτελεί μια καθαρά τυπική διαδικασία, θα μπορούσε να ανατεθεί στην αρμόδια υπηρεσία. Σχετικά με τα έσοδα, θα ήταν χρήσιμο να εφαρμοστούν μια σειρά μέτρων που να περιλαμβάνουν αυστηρότερα μέτρα για την αναγκαστική είσπραξη των απαιτήσεων των δήμων και περισσότερους τρόπους αποπληρωμής των υποχρεώσεων των οφειλετών – μέχρι σήμερα αυτό γίνεται μόνο μέσω της είσπραξης από τα ταμεία του δήμου, που δεν είναι εύχρηστο για τους πολίτες και τους άλλους φορείς – (Εισηγητικό σημείωμα προς το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., 2002).

#### **IV) ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ**

Οι παράγοντες που επηρεάζουν την μετάβαση από το σύστημα απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης προς το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, σύμφωνα με την ομάδα έργου του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α που της ανατέθηκε το συγκεκριμένο θέμα, είναι επτά. Ο πρώτος είναι η συνύπαρξη απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, που σύμφωνα με την ομάδα έργου βιοθά στην ομαλότερη προσαρμογή στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Ο επόμενος παράγοντας είναι οι ανθρώπινοι πόροι. Εδώ πρέπει να τονίσουμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του προσωπικού των δήμων δεν διαθέτει γνώσεις διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων αλλά και όσοι διέθεταν, έχουν κατά κύριο λόγο αποξενωθεί από αυτό, από την στιγμή που εφάρμοζαν επί πολλά έτη το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Ο τρίτος παράγοντας είναι το επίπεδο μηχανοργάνωσης του δήμου<sup>20</sup>. Ο τέταρτος παράγοντας αφορά το μέγεθος του δήμου, όπου αναφέρεται ότι ένας μικρός δήμος μπορεί να ελέγξει καλύτερα τόσο τις διαδικασίες προϋπολογισμού, όσο και των διαφόρων προβλημάτων που μπορεί να

<sup>20</sup> Η ανάλυση του συγκεκριμένου θέματος γίνεται σε επόμενη υποενότητα.

ανακύψουν καθότι είναι προβλήματα περιορισμένης κλίμακας. Έπειτα, έχουμε το επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στη άλυσίδα των οικονομικών υπηρεσιών, που στις περισσότερες περιπτώσεις δεν τηρούνται ολοκληρωμένα. Η τήρηση αυτών των διαδικασιών είναι σημαντική και για την ορθή εφαρμογή του νέου συστήματος<sup>21</sup>. Ο έκτος παράγοντας είναι η ύπαρξη ταμειακής υπηρεσίας. Αν δεν υπάρχει ταμείο, δεν μπορούν να εφαρμοστούν λογιστικά οι ταμειακές εγγραφές που είναι απαραίτητες στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Τελευταίος παράγοντας είναι η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης. Ο βασικός λόγος για τον οποίο επιβάλλεται η ύπαρξη αποθήκης στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων είναι η παρακολούθηση των αποθεμάτων για την ορθή κατανομή κόστους στις παρεχόμενες υπηρεσίες (Ομάδα Διοίκησης Έργου, 2000).

#### *VI) Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ*

Η φύση της προσαρμογής των δήμων στο νέο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων επιβάλλει την λήψη μέτρων για την γρήγορη και ταχεία εφαρμογή του συστήματος. Έτσι θεωρείται απαραίτητη η συστηματική δημιουργία και εφαρμογή κάποιων σταδίων που θα οδηγήσουν στην επίτευξη του προαναφερθέντος στόχου. Σύμφωνα με μια ομάδα διοίκησης έργου που είχε αναλάβει το συγκεκριμένο θέμα, διακρίνουμε τα πιο κάτω βήματα. Το πρώτο βήμα είναι η δημιουργία ομάδας έργου, που έχει ως ρόλο την καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης, την οργάνωση του έργου, τις διάφορες ενέργειες για την επίλυση προβλημάτων και την αποστολή αναφορών προς το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α για την πορεία εξέλιξης του έργου. Το επόμενο βήμα είναι η καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης όσον αφορά τα οικονομικά στοιχεία του δήμου – ύψος προϋπολογισμού και βασικές οικονομικές δραστηριότητες –, την δομή και λειτουργία του δήμου – πόσοι και ποιοι υπάλληλοι θα ασχοληθούν με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων –, το επίπεδο λειτουργίας των διαδικασιών – όπως αυτό ορίστηκε στην προηγούμενη υποενότητα –, την εμπειρία του προσωπικού σε σχέση με το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και τέλος την καταγραφή της περιουσίας του δήμου. Ακολουθεί η απογραφή έναρξης.

<sup>21</sup> Για παράδειγμα η καταχώρηση ενός παραστατικού του προμηθευτή είναι βασικό σημείο του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής. Έτσι αν ο δήμος έχει σήμερα πρόβλημα με την λήψη και συγκέντρωση των παραστατικών των προμηθευτών, θα αντιμετωπίσει έντονη δυσκολία και στην αντίστοιχη λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων.

που περιλαμβάνει την καταγραφή του Ενεργητικού και του Παθητικού του δήμου. Το επόμενο βήμα είναι η δημιουργία λογιστικού σχεδίου και η αντιστοίχηση των κωδικών των λογιστικών των δήμων με τους κωδικούς του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Ακολούθως, είναι απαραίτητη η εξοικείωση με το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και η εκπαίδευση του προσωπικού. Επειτα η οργάνωση των υπηρεσιών – όπως ένα δομημένο γραφείο προμηθειών, λειτουργία αποθηκών και σύσταση ταμειακής υπηρεσίας όπου δεν υπάρχει –. Το τελευταίο βήμα είναι η μηχανοργάνωση – που παρέχει ολοκληρωμένη παρακολούθηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων, αντιστοίχηση των κωδικών της αποθήκης με τους κωδικούς Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής και εκτύπωση των λογιστικών βιβλίων – και η τήρηση των βιβλίων (Ομάδα Διοίκησης Έργου, 2000).

Αξιοσημείωτη είναι και η προσπάθεια που έγινε το 2002 – διότι το πρόγραμμα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων δεν προχωρούσε με τους επιθυμητούς ρυθμούς – για την εφαρμογή ενός Ολοκληρωμένου Προγράμματος Δράσης για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων στους δήμους. Σύμφωνα με εγκύλιο του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., το πρόγραμμα περιλάμβανε πέντε δράσεις. Η πρώτη ήταν ο εκσυγχρονισμός του οικονομικού – διαχειριστικού λογιστικού συστήματος των δήμων που θα εξασφάλιζε αναγκαία πληροφόρηση, έλεγχο, διαφάνεια και αποτελεσματική λειτουργία, από μια εκ νέου ομάδα εργασίας, με την αποτύπωση της υπάρχουσας κατάστασης και των διαδικασιών που θα οδηγούσε σε ενοποιήσεις και αλλαγές του θεσμικού πλαισίου καθώς και σε ένα νέο κανονισμό για το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Η δεύτερη ήταν η υποχρεωτική, πλέον, σύσταση και λειτουργία ταμειακής υπηρεσίας. Η τρίτη ήταν η αναβάθμιση του ανθρωπίνου δυναμικού μέσα από προσλήψεις εξειδικευμένου προσωπικού. Ακολούθει η χρηματοδότηση των δήμων για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων και τέλος η μηχανοργάνωση των υπηρεσιών μέσα από συγκεκριμένες προδιαγραφές που θα όριζε το Υπουργείο για το λογισμικό – η ανάλυση του τελευταίου παράγοντα γίνεται στην επόμενη υποενότητα – (εγκύλιος ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, 2002).

## *VI) ΟΡΓΑΝΩΣΗ – ΜΗΧΑΝΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ*

Μέσα στα πλαίσια του τελευταίου χαρακτηριστικού του Ολοκληρωμένου Προγράμματος Δράσης, έγινε μια σοβαρή και συστηματική προσπάθεια για βελτίωση του νευραλγικού θέματος της μηχανοργάνωσης των δήμων. Αξίζει να σημειωθεί ότι το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α. έδωσε στις ενδιαφερόμενες ιδιωτικές εταιρίες δημιουργίας λογισμικού, ένα λεπτομερές σχέδιο με τις απαιτήσεις που θα έπρεπε να πληρούν τα ζητούμενα συστήματα. Επίσης αποφασίστηκε, από την στιγμή που θα πληρούνταν τα κριτήρια που είχαν τεθεί, ότι θα αφήνονταν στην ευχέρεια το κάθε δήμου η επιλογή του συστήματος. Οι εταιρίες που συμμετείχαν και τα τελικά αποτελέσματα φαίνονται στον πίνακα 6 του παραρτήματος II (εγκύκλιος του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, 2003). Τα κυριότερα προβλήματα που παρουσιάστηκαν στην περίπτωση αυτή και απέκλεισαν κάποιες εταιρίες, όπως αυτό φαίνεται στον πίνακα 8, περιλαμβάνονταν την λανθασμένη περιγραφή και προσαρμογή των λογιστικών πακέτων στα ιδιαίτερα δεδομένα των δήμων, τις δυσκολίες στην παραγωγή ολοκληρωμένων λογιστικών πληροφοριών και οικονομικών καταστάσεων, την χρησιμοποίηση παλαιών τεχνικών ανάπτυξης λογισμικού και ελάχιστους αυτοματισμούς και τέλος το γεγονός ότι δεν υπήρχε ολοκληρωμένη γνώση των ιδιαιτεροτήτων του δημοσίου τομέα από τους σχεδιαστές των λογιστικών πακέτων. (Cohen et al., 2004 )

## *VII) ΤΟ ΝΕΥΡΑΛΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ*

Οι έλεγχοι που, τυπικά ή ουσιαστικά, εφαρμόζονταν με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης στους δήμους, γινόταν κυρίως από τέσσερις φορείς. Αρχικά είχαμε τον έλεγχο από την Περιφέρεια που ήταν έλεγχος νομιμότητας και ενείχε τον χαρακτήρα δημοσιονομικού ελέγχου, ελέγχοντας την δυνατότητα του δήμου να διενεργήσει τις εκάστοτε δαπάνες. Ο επόμενος έλεγχος γινόταν από το Υπουργείο Οικονομικών – με το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, με τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και τέλος με Οικονομικούς Επιθεωρητές. Ακολουθεί ο έλεγχος από το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α όταν συνέτρεχαν ειδικές περιπτώσεις. Τέλος είχαμε τον έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, που ήταν ο σημαντικότερος έλεγχος. Αυτός ο έλεγχος περιλάμβανε τον έλεγχο δαπανών για την διαπίστωση της νομιμότητας και κανονικότητας της διαχειρίσεως των δαπανών από τους υπεύθυνους του κάθε δήμου.

Επίσης περιλάμβανε τον έλεγχο του απολογισμού, που ήταν μάλλον διαδικαστικό θέμα, καθότι δεν γινόταν να αλλάξει κάποιο λανθασμένο ή μη νομότυπο δεδομένο εκ των υστέρων. Όλοι αυτοί οι έλεγχοι όμως, είτε είχαν τυπικό χαρακτήρα από την στιγμή που είτε γινόταν εκ των υστέρων για γεγονότα μη αναστρέψιμα, είτε δεν υπήρχε η γνώση για έλεγχο ή τα απαραίτητα κίνητρα προς τους ελεγκτές για την ορθή εκτέλεσή τους.

Οι προτάσεις από το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., που έρχονται να καλύψουν το κενό των ελέγχων του απλογραφικού συστήματος ταμειακής βάσης, είναι τρεις. Ο επίτροπος ελέγχου κάθε νομού θα ήταν ορθότερο να έχει αυξημένες αρμοδιότητες ελέγχου και σε συνδυασμό με την δυνατότητα συχνών ελέγχων στους περιορισμένους δήμους που του αναλογούν, θα μπορούσε να συμβάλει στην καλύτερη λειτουργία και υπευθυνότητα των υπαλλήλων που ασχολούνται με την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Επίσης θα μπορούσε να του δοθεί η ευθύνη προληπτικού ελέγχου εκτέλεσης μεγάλων δαπανών. Επιπλέον θα έπρεπε να προσαρμοστεί το νομικό πλαίσιο ώστε να καταλογίζει “βαριά αμέλεια” όχι μόνο στον δήμαρχο αλλά και στους λοιπούς μετέχοντες της διαδικασίας έγκρισης και εκτέλεσης δαπανών, όσον αφορά τις παράνομες δαπάνες. Φυσικά με την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, η εισαγωγή εξωτερικών ελεγκτών στο σύστημα των δήμων, θα συντελούσε στην ορθότερη λογιστική και οικονομική διαχείρισή τους (εγκύλιος ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, 2002).

(7)  
**ΕΡΕΥΝΑ**

Πέρα από τις οποιεσδήποτε θεωρητικές προσεγγίσεις που μπορούμε να ακολουθήσουμε για να αναλύσουμε την ελληνική πραγματικότητα, όπως στην προηγούμενη ενότητα, είναι χρήσιμο να δούμε και την πρακτική εφαρμογή, που στην περίπτωσή μας γίνεται με μια εκτενή έρευνα μέσω ερωτηματολογίων. Η έρευνα αυτή φιλοδοξεί να αναλύσει την πρακτική πλευρά της εξέλιξης του συστήματος της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων σε δήμους. Για τον σκοπό αυτό επιλέχθηκε μια σειρά ερωτήσεων που θίγουν σε αρκετές πτυχές το πολύπλευρο αυτό ζήτημα.

### I) ΕΙΣΑΓΩΓΗ

#### a) Δομή ερωτηματολογίου

Το ερωτηματόλογιο αποτελείτε από δεκατέσσερις ερωτήσεις απλού τύπου – επίλογή εκείνου που ισχύει – ή τύπου Likert ένα υπόδειγμά του οποίου φαίνεται στο παράρτημα III. Η πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου τίτλοφορείται “Οικονομικές Καταστάσεις”. Η ενότητα αυτή θίγει το θέμα των δημοσιεύσεων των λογιστικών καταστάσεων από τους δήμους. Επίσης αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο γίνονται οι δημοσιεύσεις των λογιστικών καταστάσεων των δήμων και τέλος αναλύεται το θέμα των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων καθώς και η χρησιμότητα για την κάθε κατηγορία χρηστών. Το επόμενο τμήμα αφορά την “τεχνολογία και το νέο (διπλογραφικό) σύστημα”. Εδώ περιλαμβάνονται τεχνικά προβλήματα σχετικά με την εφαρμογή του διπλογραφικού από τους δήμους της Ελλάδας καθώς και η φάση στην οποία βρίσκονται αναφορικά με την υλοποίηση του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων. Τέλος, έχουμε την ανάλυση των τρόπων με τους οποίους αποστέλλονται τα στοιχεία από τους δήμους στο ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.. Η τρίτη ενότητα αφορά την “εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος”. Εδώ εντοπίζονται οι φορείς που προκαλούν προβλήματα με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, κάποια βασικά σημεία που έχουν ή δεν έχουν συντελεστεί καθώς και

οι συμμετέχοντες στην εφαρμογή του. Η τελευταία ενότητα αφορά το “νέο διπλογραφικό σύστημα” και αφορά διάφορες πρακτικές έννοιες που ίσως προκαλούν σύγχυση στην εφαρμογή του καθώς και πόσο βοηθά το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης όσον αφορά την διεκπεραίωση κάποιων δραστηριοτήτων.

### b) Δείγμα

Οι δεκατέσσερις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου απευθύνονται σε δήμους της Ελλάδας με πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων, όπως επιτάσσει το Π.Δ.315/99 για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Οι δήμοι που κλήθηκαν να απαντήσουν ήταν 72 δήμοι της Αττικής και 95 δήμοι της επαρχίας, που πληρούσαν τα κριτήρια του διατάγματος. Οι μεν πρώτοι ειδοποιήθηκαν τηλεφωνικώς, και κατόπιν έλαβαν το ερωτηματολόγιο με fax κατ' απαίτηση ή προτιμήθηκε προσωπική επαφή και λήψη του ερωτηματολογίου, ενώ ελάχιστοι το έλαβαν με e-mail. Οι δεύτεροι, έλαβαν το ερωτηματολόγιο με e-mail χωρίς προηγούμενη τηλεφωνική ή άλλου είδους επικοινωνία, γεγονός που εξηγεί και το χαμηλότερο επίπεδο ανταπόκρισης σε σχέση με τους πρώτους όπως αναφέρεται πιο κάτω. Οι δήμοι που απάντησαν ήταν 47 από τους οποίους οι 31 από την Αθήνα και οι 16 από την επαρχεία. Η πληθυσμιακή βάση των δήμων κυμαίνεται από 10.001 μέχρι 725.514 κατοίκους σε σύνολο πληθυσμού (δείγμα) 2.607.646 κατοίκων. Οι αρμόδιες υπηρεσίες για την απάντηση του ερωτηματολογίου είναι οι Οικονομικές Υπηρεσίες του δήμου, η Ταμειακή Υπηρεσία, ή ο βέλτιστος φορέας, που είναι το Τμήμα Διπλογραφικού Συστήματος, όπου αυτό λειτουργεί. Η λήψη των ερωτηματολογίων από τους ενδιαφερόμενους έγινε με γραπτή αλληλογραφία, με fax, e-mail ή με επιτόπια συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Ο αριθμός των ερωτηματολογίων και ο τρόπος λήψης φαίνεται στον πιο κάτω πίνακα (1). Η επεξεργασία των στοιχείων για την εξαγωγή συμπερασμάτων γίνεται με το στατιστικό πακέτο SPSS 12.0. Τα συμπεράσματα της έρευνας φαίνονται στην πιο κάτω ενότητα.

<b><u>Πίνακας (1)</u></b>	
<b>Τρόπος Λήψης Απαντήσεων</b>	<b>Λήψη</b>
Αλληλογραφία (γραπτή)	6
Fax	24
e-mail	5
Επιτόπια συλλογή στοιχείων	12
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΩΝ</b>	<b>47</b>

## *II) ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΕΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΕΣ*

### *a) Οικονομικές Καταστάσεις (Πρώτες 5 ερωτήσεις)*

Η ανάλυση των περιγραφικών στατιστικών ξεκινά με την ερώτηση που αφορά την δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων από τους δήμους. Το αν δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις οι δήμοι είναι σημαντικό για την προώθηση της διαφάνειας και της άσκησης πίεσης για την ορθή διαχείριση των οικονομικών τους. Βέβαια, αξίζει να σημειώσουμε ότι η δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων καθίσταται υποχρεωτική με το Π.Δ. 315/99 που αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα και που είναι υποχρεωτικό από το 2000, οπότε μετά από σχεδόν πέντε έτη εφαρμογής, τα συμπεράσματα του πιο κάτω πίνακα (2) δεν εκπλήσσουν.

### **ΠΙΝΑΚΑΣ (2): ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

	<b>ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ</b>	<b>ΠΟΣΟΣΤΟ</b>
<b>Όχι</b>	5	10,6%
<b>Ναι</b>	42	89,4%
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>47</b>	<b>100,0%</b>

Η επόμενη ερώτηση 2, είναι προέκταση της πρώτης και αναφέρεται στα μέσα που χρησιμοποιούν οι δήμοι για να δημοσιεύσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Εδώ υπάρχει ένα μεγάλο εύρος, όπως φαίνεται στον πίνακα 3. Αξιοσημείωτο είναι πάντως το γεγονός ότι οι περισσότεροι δήμοι χρησιμοποιούν τις εφημερίδες – που τις περισσότερες φορές είναι τοπικές εφημερίδες ή εφημερίδα που εκδίδει ο δήμος – ως μέσο δημοσίευσης των λογιστικών καταστάσεων. Δυστυχώς όπως παρατηρούμε και στον πίνακα, οι νέες τεχνολογίες όπως το διαδίκτυο (internet) δεν χρησιμοποιείται σχεδόν καθόλου, σε μια εποχή που ένας μεγάλος όγκος πληροφοριών διακινείται μέσω του διαδικτύου, με όλα τα πλεονεκτήματα που αυτό συνεπάγεται. Επίσης, δεν είναι θετική η ανυπαρξία προσωπικής εξυπηρέτησης ή αποστολής προς διάφορες κοινωνικές ομάδες, χωρίς να παραβλέπουμε την έλλειψη ενδιαφέροντος που μπορεί να υπάρχει από τις τελευταίες, ώστε να μην καταλογίσουμε την αποκλειστική ευθύνη για αυτό το θέμα στους δήμους.

### **ΠΙΝΑΚΑΣ (3): ΣΗΜΕΙΟ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
<b>Ανάρτηση στον δήμο</b>	9	10,5%
<b>Σε εφημερίδα</b>	40	46,5%
<b>Στο διαδίκτυο (internet)</b>	1	1,2%
<b>Αποστολή στο ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ&amp;Α.</b>	31	36,0%
<b>Αποστολή σε κοινωνικές ομάδες</b>	1	1,2%
<b>Προσωπική εξυπηρέτηση σε ενδιαφερόμενους</b>	4	4,7%

Η επόμενη ερώτηση (3) κινείται, όπως και οι δύο προηγούμενες στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι διακρίνουμε τις περιπτώσεις παραγωγής και δημοσίευσης τριών ειδών λογιστικών καταστάσεων, του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης και τέλος του Προϋπολογισμού/ Απολογισμού. Εδώ παρατηρούμε, όπως φαίνεται και στον πίνακα (4) ότι ο Προϋπολογισμός/ Απολογισμός είναι η κατάσταση παράγεται και δημοσιεύεται λιγότερο αλλά και εκείνη που παράγεται αλλά δεν δημοσιεύεται. Το γεγονός αυτό πηγάζει από την γενικότερη αντίληψη ότι τα στοιχεία του προϋπολογισμού δεν πρέπει να

κοινοποιούνται, αλλά να γνωστοποιούνται μόνο σε συγκεκριμένα άτομα που τα διαχειρίζονται στον δήμο, καθότι αποτελεί την βάση των δραστηριοτήτων του δήμου και την πηγή των οποιωνδήποτε οικονομικών συναλλαγών του.



#### **ΠΙΝΑΚΑΣ (4): ΠΑΡΑΓΩΓΗ & ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ		ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ/ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Παράγει & δημοσιεύει	38	80,9%	34	72,3%	29	61,7%
Δεν παράγει	7	14,9%	10	21,3%	5	10,6%
Παράγει αλλά δεν δημοσιεύει	2	4,2%	3	6,4%	13	27,7%
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>47</b>	<b>100,0%</b>	<b>47</b>	<b>100,0%</b>	<b>47</b>	<b>100,0%</b>

Οι επόμενες δύο ερωτήσεις αφορούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και την χρησιμότητα για κάθε κατηγορία χρηστών. Έτσι, όπως φαίνεται στον πίνακα (5) οι σημαντικότεροι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι οι ίδιοι οι διοικούντες τους δήμους. Ακολουθεί το ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ.&Α. όπου θεωρείται υποχρεωτική η αποστολή στοιχείων από τους δήμους. Σημαντική είναι και η χρήση από τις τράπεζες που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις των δήμων για τον έλεγχο των οικονομικών τους και την παροχή δανείων. Οι υπόλοιποι φορείς της Κυβέρνησης, όπως το Υπουργείο Οικονομικών ή η Ε.Σ.Υ.Ε., χρησιμοποιούν αρκετές φορές τις οικονομικές καταστάσεις για εξαγωγή στατιστικών παρατηρήσεων. Ακολουθούν οι πολίτες και οι ομάδες κατοίκων που δεν δείχνουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τις οικονομικές καταστάσεις των δήμων. Ουραγοί είναι οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα που δεν δείχνουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για αυτό το θέμα καθότι η δραστηριότητά τους δεν επηρεάζεται άμεσα.

Όσον αφορά την χρησιμότητα για την πρώτη κατηγορία, που είναι οι πολίτες, έχουμε συγκέντρωση των αποτελεσμάτων σε μέτρια επίπεδα χρησιμότητας, ενώ για τις τράπεζες, το ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ.&Α. την Κυβέρνηση και ιδίως την διοίκηση του δήμου, που συγκεντρώνουν τα υψηλότερα απόλυτα ποσά απαντήσεων, διακρίνουμε και υψηλά

ποσοστά χρησιμότητας, καθώς θεωρούνται άλλωστε οι κυριότεροι αποδέκτες των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό διακρίνεται και από τον μέσο όρο της χρησιμότητας για αυτές τις κατηγορίες.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (5): ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΦΟΡΟΥΣ**

**ΧΡΗΣΤΕΣ**

	1 *	2	3	4	5	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΔΙΑΜΕΣΟΣ
<b>Πολίτες</b>	7,7%	30,8%	30,8%	23,1%	7,7%	100,0%	2,92	3,00
	(1) **	(4)	(4)	(3)	(1)	(14)		
<b>Ομάδες κατοίκων</b>	28,6%	0,0%	42,9%	28,6%	0,0%	100,0%	2,71	3,00
	(2)	(0)	(3)	(2)	(0)	(7)		
<b>Τράπεζες</b>	0,0%	0,0%	4,2%	0,0%	95,8%	100,0%	4,92	5,00
	(0)	(0)	(1)	(0)	(23)	(24)		
<b>Επιχειρήσεις</b>	0,0%	33,3%	16,7%	33,3%	16,7%	100,0%	3,33	3,50
	(0)	(2)	(1)	(2)	(1)	(6)		
<b>ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ.&amp;Α.</b>	2,5%	2,5%	0,0%	17,5%	77,5%	100,0%	4,65	5,00
	(1)	(1)	(0)	(7)	(31)	(40)		
<b>Κυβέρνηση</b>	0,0%	0,0%	0,0%	11,1%	88,9%	100,0%	4,89	5,00
	(0)	(0)	(0)	(2)	(16)	(18)		
<b>Διοίκηση του δήμου</b>	2,3%	0,0%	2,3%	4,7%	90,7%	100,0%	4,81	5,00
	(1)	(0)	(1)	(2)	(39)	(43)		
	* Όπου 1: καθόλου χρήσιμες, 5: πάρα πολύ χρήσιμες							
	**Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).							

Συνοψίζοντας τον πρώτο τομέα του ερωτηματολογίου – πρώτες πέντε ερωτήσεις – , παρατηρούμε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των δήμων δημοσιεύει λογιστικές καταστάσεις με την πλειοψηφία να χρησιμοποιεί τις εφημερίδες ως μέσο δημοσίευσης ή το ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ.&Α.. Βλέπουμε δηλαδή ότι δεν χρησιμοποιούνται ευρύτατα νέες τεχνολογίες στην δημοσίευση. Επίσης, οι περισσότεροι δήμοι παράγουν και δημοσιεύουν Ισολογισμούς, ένα μικρότερο ποσοστό παράγει Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και τέλος ένα μεγάλο ποσοστό παράγει αλλά δεν δημοσιεύει Προϋπολογισμό/ Απολογισμό, που οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι τα

στοιχεία της τελευταίας κατάστασης θεωρούνται μάλλον εμπιστευτικά. Οι χρήστες αυτών των καταστάσεων είναι κυρίως οι διοικήσεις των δήμων, το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α. και οι τράπεζες που συγκεντρώνουν το υψηλότερο επίπεδο χρησιμότητας (διάμεσος =5, Μέσος Όρος = 4.81, 4.65, 4.92 αντίστοιχα), ενώ οι υπόλοιποι χρήστες, όπως οι πολίτες, οι ομάδες πολιτών και οι ιδιωτικές επιχειρήσεις δεν συγκεντρώνουν μεγάλο πλήθος παρατηρήσεων, αλλά και εκείνες που συγκεντρώνουν είναι μέτριας ή χαμηλής χρησιμότητας.

b) *Τεχνολογία και νέο διπλογραφικό σύστημα (ερωτήσεις 6 ως 8)*

Η έκτη ερώτηση αφορά την σημαντικότητα τεσσάρων προβλημάτων σε σχέση με το νέο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων. Το πρώτο πρόβλημα είναι η ανεπαρκής ανάλυση των παραμέτρων του συστήματος και αφορά την έλλειψη ανάλυσης των παραμέτρων που πρέπει να έχουν τα λογιστικά συστήματα που είναι σχεδιασμένα για τους δήμους και που διαφοροποιούνται από εκείνα που σχεδιάζονται για τον ιδιωτικό τομέα, γιατί ενσωματώνουν στοιχεία όπως η παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Όσον αφορά τον προηγούμενο παράγοντα και τα τεχνικά προβλήματα – που είναι ο δεύτερος κατά σειρά – παρατηρούμε ότι δεν υπάρχουν σημαντικά προβλήματα. Σε σχέση με την υποστήριξη από εξειδικευμένο προσωπικό, που να γνωρίζει το λογιστικό σύστημα των δήμων και την διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένων παρατηρούμε μια κατανομή που διαφέρει από την προηγούμενη και προσδίδει κάποιο μερίδιο μεγάλης ευθύνης. Οι παρατηρήσεις αυτές κινούνται μέσα στα λογικά πλαίσια της εφαρμογής του διπλογραφικού, καθότι τα λογιστικά συστήματα βελτιώθηκαν, αλλά στην ύπαρξη του εξειδικευμένου προσωπικού δεν δόθηκε ιδιαίτερη βάση παρά κάποιους διορισμούς που έγιναν πριν από δύο έτη. Τα αποτελέσματα της ερώτησης φαίνονται στον πίνακα (6) πιο κάτω.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (6): ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

	1 *	2	3	4	5	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΔΙΑΜΕΣΟ
<b>Ανεπαρκής ανάλυση των παραμέτρων του συστήματος</b>	27,7%	34,0%	19,1%	14,9%	4,3%	100,0%	2,34	2,00
	(13) **	(16)	(9)	(7)	(2)	(47)		
<b>Τεχνικά προβλήματα</b>	29,8%	38,3%	14,9%	8,5%	8,5%	100,0%	2,28	2,00
	(14)	(18)	(7)	(4)	(4)	(47)		
<b>Έλλειψη υποστήριξης από εξειδικευμένο προσωπικό</b>	21,3%	17,0%	17,0%	23,4%	21,3%	100,0%	3,06	3,00
	(10)	(8)	(8)	(11)	(10)	(47)		
<b>Μη αποδοχή από το προσωπικό του δήμου</b>	36,1%	10,6%	31,9%	6,4%	14,9%	100,0%	2,53	3,00
	(17)	(5)	(15)	(3)	(7)	(47)		
* Όπου 1: δεν υπάρχει πρόβλημα, 5: υπάρχει μεγάλο πρόβλημα								
**Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).								

Η επόμενη ερώτηση αφορά την φάση στην οποία βρίσκονται οι δήμοι αναφορικά με την υλοποίηση του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων. Έτσι, ξεκινούμε με την μη ύπαρξη εφαρμογής του συστήματος. Ακολουθεί η αγορά hardware (H/Y, εκτυπωτών) και έπειτα η ολοκλήρωση της αγοράς hardware και λογισμικού που είναι απαραίτητα στοιχεία ως βάση για την λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Μετά από τα πρώτα βασικά στάδια, έχουμε την διόρθωση των σφαλμάτων του εγκατεστημένου προγράμματος και την εκπαίδευση του προσωπικού με την οποία ολοκληρώνεται η διαδικασία. Σε πολλές περιπτώσεις όμως, δεν έχουμε ολοκλήρωση του ενός από τα δύο στοιχεία. Επειδή όμως έχουν περάσει αρκετά χρόνια από την υποχρεωτική εφαρμογή του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, στις περισσότερες περιπτώσεις έχουμε πλήρη εφαρμογή και σε άλλες το μόνο που υπολείπεται είναι η εκπαίδευση του προσωπικού. Τα προαναφερθέντα φαίνονται στον πιο κάτω πίνακα (7).

**ΠΙΝΑΚΑΣ (7): ΦΑΣΗ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
<b>Δεν υπάρχει εφαρμογή</b>	3	6,4%
<b>Ολοκλήρωση αγοράς hardware</b>	1	2,1%
<b>Ολοκλήρωση αγοράς λογισμικού (software) και hardware</b>	10	21,3%
<b>Διόρθωση σφαλμάτων λογισμικού (software) όχι όμως εκπαίδευση προσωπικού</b>	11	23,4%
<b>Εκπαίδευση προσωπικού, όχι όμως διόρθωση σφαλμάτων λογισμικού (software)</b>	5	10,6%
<b>Ολοκλήρωση όλων των διαδικασιών</b>	17	36,2%
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	47	100,0%

Η τελευταία ερώτηση της ενότητας αφορά την αποστολή στοιχείων προς το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α. Εδώ μπορούμε να διακρίνουμε ποιους τρόπους και ποιες τεχνολογίες χρησιμοποιούν οι δήμοι για την αποστολή στοιχείων τους. Παρά το γεγονός ότι στην εποχή μας κυριαρχούν και διευκολύνουν τις συναλλαγές οι νέες τεχνολογίες, παρατηρούμε ότι η επικρατούσα μορφή αποστολής στοιχείων είναι η γραπτή αλληλογραφία, που δημιουργεί προβλήματα, όπως της ταχύτητας αποστολής, και της καταχώρισης των στοιχείων από έντυπο σε υπολογιστή. Οι μορφές που χρησιμοποιούν περισσότερο οι δήμοι φαίνονται στον πίνακα (8),

**ΠΙΝΑΚΑΣ (8): ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.**

	<b>ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ</b>	<b>ΠΟΣΟΣΤΟ</b>
<b>Αλληλογραφία (μόνο)</b>	24	53,3%
<b>E-mail (μόνο)</b>	1	2,2%
<b>Αλληλογραφία &amp; fax</b>	3	6,7%
<b>Αλληλογραφία &amp; δισκέτα</b>	8	17,8%
<b>Αλληλογραφία &amp; fax &amp; δισκέτα</b>	1	2,2%
<b>Αλληλογραφία &amp; e-mail</b>	3	6,7%
<b>fax &amp; δισκέτα &amp; e-mail</b>	1	2,2%
<b>Όλα μαζί</b>	4	8,9%
	<b>45</b>	<b>100,0%</b>

Συνοψίζοντας τον δεύτερο τομέα του ερωτηματολογίου, μπορούμε αρχικά να πούμε ότι τα θέματα που έχουν σχέση με το προσωπικό, δημιουργούν το μεγαλύτερο πρόβλημα για την προσαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Έτσι διακρίνουμε αρκετά μεγάλα ποσοστά στην έλλειψη υποστήριξης από εξειδικευμένο προσωπικό και ακολουθεί η όχι τόσο εύκολη αποδοχή του συστήματος από το προσωπικό. Όσον αφορά την όποια ανεπαρκή ανάλυση των παραμέτρων του συστήματος και τα τεχνικά προβλήματα, δεν φαίνεται να έχουν δημιουργήσει ιδιαίτερα προβλήματα για την λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Από την άλλη πλευρά, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι μόνο σε λίγους δήμους έχουμε πλήρη εφαρμογή του διπλογραφικού, από την πλευρά του hardware, του λογισμικού, της εκπαίδευσης του προσωπικού με το σύστημα και της διόρθωσης των όποιων σφαλμάτων. Τέλος, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι για την αποστολή των στοιχείων τους προς το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α. οι δήμοι χρησιμοποιούν κυρίως την γραπτή αλληλογραφία και λιγότερο το fax, το e-mail ή την δισκέτα από υπολογιστή.

c) Εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος (ερωτήσεις 9 ως 12)

Η ένατη ερώτηση αφορά λόγους για τους οποίους ίσως υπάρχει καθυστέρηση στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων σε δήμους. Έτσι θεωρήθηκε αρκετά ευαίσθητη ερώτηση και σε πολλές περιπτώσεις δεν απαντήθηκε από τους υπεύθυνους, μειώνοντας έτσι τον αριθμό των παρατηρήσεων. Το πρώτο θέμα που θίγεται είναι η έλλειψη προώθησης και αιτιολόγησης της αλλαγής από το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.. Αμέσως μετά έχουμε την έλλειψη κινήτρων, όπου οι περισσότεροι εργαζόμενοι θεωρούν ότι δεν υπήρχαν κίνητρα – χρηματικά ή άλλα – για μια μεγαλύτερη προσπάθεια που θα προωθούσε και την γρηγορότερη και πληρέστερη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Όσον αφορά την δυσκολία που προέρχεται από το λογιστικό πακέτο, αξίζει να σημειωθεί ότι χωρίς την υποβοήθηση ενός σωστά σχεδιασμένου λογιστικού πακέτου, ούτε λειτουργικότητα παρέχεται στους εργαζόμενους και στο σύστημα γενικότερα, ούτε ορθή ανάδραση (feedback) και πληροφόρηση προς την διοίκηση. Το χρονικό διάστημα για την προσαρμογή, ιδίως σε εγχειρήματα τόσο μεγάλου μεγέθους, πρέπει να είναι εύλογο για προσαρμογή και διορθώσεις. Η έλλειψη γνώσεων διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων διαδραματίζει μεγάλο ρόλο, καθότι χωρίς κάτι τέτοιο, το οποιοδήποτε σύστημα δεν μπορεί να λειτουργήσει – ο ανθρώπινος παράγοντας παίζει τον πιο σημαντικό ρόλο – και τέλος η νομοθεσία μπορεί να περιπλέξει ή να διαλευκάνει την λειτουργία του οποιοδήποτε συστήματος. Έτσι στον πίνακα (9) παρατηρούμε, πέρα των άλλων, ότι οι μέσοι όροι στις μεταβλητές του προσωπικού και των κινήτρων είναι οι μεγαλύτεροι, προσδίδοντας έτσι περισσότερη ευθύνη σε αυτούς τους παράγοντες.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (9): ΛΟΓΟΙ ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

	1 *	2	3	4	5	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΔΙΑΜΕΣΟ
Ελλιπής προώθηση/ αιτιολόγηση της αλλαγής από ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ&Α.	30,0%	10,0%	25%	17,5%	17,5%	100,0%	2,83	3,00
(12) **	(4)	(10)	(7)	(7)	(40)			
Έλλειψη κινήτρων	20,0%	12,5%	22,5%	12,5%	32,5%	100,0%	3,25	3,00
(8)	(5)	(9)	(5)	(13)	(40)			
Δυσκολία από το λογιστικό πακέτο	32,5%	25%	25%	5,0%	12,5%	100,0%	2,40	2,00
(13)	(10)	(10)	(2)	(5)	(40)			
Μικρή χρονική περίοδος προσαρμογής	24,4%	19,5%	34,1%	9,8%	12,2%	100,0%	2,66	3,00
(10)	(8)	(14)	(4)	(5)	(41)			
Έλλειψη γνώσεων διπλογραφικής λογιστικής από το προσωπικό	20,9%	4,7%	18,6%	14,0%	41,9%	100,0%	3,51	4,00
(9)	(2)	(8)	(6)	(18)	(43)			
Πολύπλοκη νομοθεσία/ γραφειοκρατία	11,9%	28,6%	26,2%	7,1%	26,2%	100,0%	3,07	3,00
(3)	(12)	(11)	(3)	(11)	(42)			
* Όπου 1: καμία καθυστέρηση, 5: πολύ μεγάλη καθυστέρηση								
**Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).								

Η επόμενη ερώτηση αφορά ορισμένα βασικά στοιχεία που πρέπει να ολοκληρωθούν για να θεωρήσουμε ότι υπάρχει κάποια βάση για την λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Έτσι θα αναλύσουμε έξι νευραλγικούς παράγοντες. Οι πρώτοι δύο παράγοντες είναι η καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης και η απογραφή έναρξης. Αν δεν έχουν συντελεστεί αυτοί οι παράγοντες, είναι δύσκολο να προχωρήσουμε για παράδειγμα στην κατάρτιση και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων από την στιγμή που δεν ξέρουμε ούτε την περιουσία του δήμου, ούτε κάποια άλλα στοιχεία που πρέπει να παρουσιάζουν αυτές. Το επόμενο ερώτημα που

τίθεται είναι το κατά πόσο έχει προχωρήσει η δημιουργία και αντιστοίχηση του λογιστικού σχεδίου, χωρίς το οποίο δεν είναι δυνατή η λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων καθότι αποτελεί βασική ραχοκοκαλιά μέσω της οποίας γίνονται όλες οι διαδικασίες. Φυσικά η εξοικείωση του προσωπικού με το νέο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων, είναι από τους σημαντικότερους παράγοντες, όπως αναφέραμε και σε προηγούμενη ερώτηση. Τα τελευταία βασικά στάδια, είναι η ενημέρωση και τήρηση των βιβλίων και κατά επέκταση η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι εξαιτίας της υποχρεωτικής εφαρμογής του Π.Δ.315/99 από τις αρχές του 2000, στις περισσότερες περιπτώσεις έχουμε μεγάλη εφαρμογή των προαναφερθέντων στοιχείων της τρέχουνσας ερώτησης. Έτσι παρατηρούμε ότι οι περισσότεροι μέσοι όροι είναι πάνω από 4 – πλην της εξοικείωσης του προσωπικού – που σημαίνει ότι υπάρχει μεγάλη εφαρμογή των στοιχείων. Όλα τα δεδομένα αναλύονται στον πιο κάτω πίνακα (10).

**ΠΙΝΑΚΑΣ (10): ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΙ ΜΕΧΡΙ ΣΤΙΓΜΗΣ**

	1 *	2	3	4	5	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΔΙΑΜΕΣΟΣ
Καταγραφή της υπάρχουνσας κατάστασης	10,6%	2,1%	10,6%	14,9%	61,7%	100,0%	4,15	5,00
	(5) **	(1)	(5)	(7)	(29)	(47)		
Απογραφή έναρξης	6,4%	0%	4,3%	17,0%	72,3%	100,0%	4,49	5,00
	(3)	(0)	(2)	(8)	(34)	(47)		
Δημιουργία & αντιστοίχιση λογιστικού σχεδίου	8,5%	0%	6,4%	2,1%	83,0%	100,0%	4,51	5,00
	(4)	(0)	(3)	(1)	(39)	(47)		
Εξοικείωση προσωπικού	10,6%	6,4%	29,8%	25,5%	27,7%	100,0%	3,53	4,00
	(5)	(3)	(14)	(12)	(13)	(47)		
Ενημέρωση/ τήρηση βιβλίων	19,1%	2,1%	8,5%	14,9%	55,3%	100,0%	3,85	5,00
	(9)	(1)	(4)	(7)	(26)	(47)		
Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων	14,9%	4,3%	4,3%	8,5%	68,1%	100,0%	4,11	5,00
	(7)	(2)	(2)	(4)	(32)	(47)		

\* Όπου 1: δεν υπάρχει εφαρμογή, 5: πλήρης εφαρμογή

\*\*Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).

Το επόμενο θέμα που απασχολεί την έρευνά μας είναι η υποστήριξη που προσφέρθηκε στους δήμους από διάφορους φορείς, για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Έτσι διακρίνουμε τα σεμινάρια που είχαν γίνει ή συνεχίζουν να γίνονται για την καλύτερη κατανόηση του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, το Π.Δ.315/99, που όπως και κάθε διάταγμα, δίνει μια κατεύθυνση, αλλά αποτελεί μόνο την βάση και τις εγκυκλίους που έχουν τον ίδιο ρόλο. Επίσης, υπήρξαν ορισμένα εγχειρίδια οδηγιών για το λογιστικό πακέτο, που έχουν περιορισμένη εφαρμογή. Τέλος, διακρίνουμε τις ομάδες υποστήριξης, για την επίλυση οποιωνδήποτε απορροιών αλλά και την συνδρομή των συναδέλφων που γνωρίζουν το σύστημα. Τα στατιστικά δεδομένα διακρίνονται στον πίνακα (11).

**ΠΙΝΑΚΑΣ (11): ΦΟΡΕΙΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

	1 *	2	3	4	5	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΔΙΑΜΕΣΟΣ
<b>Σεμινάρια</b>	10,9%	23,9%	71,4%	37,0%	10,9%	100,0%	2,92	3,00
	(5) **	(11)	(8)	(17)	(5)	(46)		
<b>Π.Δ.315/99</b>	4,3%	17,0%	14,9%	40,4%	23,4%	100,0%	2,71	3,00
	(2)	(8)	(7)	(19)	(11)	(47)		
<b>Εγκύκλιοι</b>	11,4%	15,9%	38,6%	22,7%	11,4%	100,0%	4,92	5,00
	(5)	(7)	(17)	(10)	(5)	(44)		
<b>Εγχειρίδια software</b>	22,7%	20,5%	29,5%	22,7%	4,5%	100,0%	3,33	3,50
	(10)	(9)	(13)	(10)	(2)	(44)		
<b>Ομάδες υποστήριξης</b>	18,2%	18,2%	22,7%	13,6%	23,7%	100,0%	4,65	5,00
	(8)	(8)	(10)	(6)	(12)	(44)		
<b>Συνάδελφοι</b>	18,6%	14,0%	27,9%	20,9%	18,6%	100,0%	4,89	5,00
	(8)	(6)	(12)	(9)	(8)	(43)		

\* Όπου 1: καθόλου, 5: πολύ

\*\*Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).

Η επόμενη ερώτηση αφορά την εμπλοκή ή συμμετοχή που έχουν κάποιοι φορείς στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Έτσι διακρίνουμε φορείς όπως το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α. που είναι και ο κεντρικός φορέας που προώθησε την αλλαγή, επίσης η Περιφέρεια στην οποία υπάγεται ο κάθε δήμος και φυσικά οι ίδιοι οι εργαζόμενοι που καλούνται να εφαρμόσουν το σύστημα και αντιμετωπίζουν τα οποιαδήποτε προβλήματα. Φυσικά εμπλέκονται και οι δήμαρχοι καθώς και οι υπόλοιποι κάθε φορά εκλεγμένοι και τέλος δύο σημαντικοί φορείς, η Ε.Ε.Τ.Α.Α. και η Ε.Δ.Ε.Χ.Υ. Η ιδιομορφία της συγκεκριμένης ερώτησης έγκειται στο γεγονός ότι έπρεπε να κατανεμηθεί το ποσοστό 100% στους πιο πάνω φορείς. Έτσι αν αθροίσουμε τους μέσους όρους (mean) του πιο κάτω πίνακα (12) έχουμε το 100% της εμπλοκής των φορέων. Ακόμη, ο πίνακας (12) μας δίνει τον αριθμό των δήμων για κάποιες κατηγορίες ποσοστών. Εδώ φυσικά μπορεί κάποιος να ισχυριστεί ότι υπάρχει κάποιος βαθμός υποκειμενικότητας, καθότι οι απαντούντες το ερωτηματολόγιο ήταν οι εργαζόμενοι του δήμου. Παρ' όλα αυτά, τα αποτελέσματα δείχνουν τι πιστεύουν εκείνοι που όντως ευθύνονται και έχουν επωμιστεί την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων στους δήμους.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (12): ΕΜΠΛΟΚΗ/ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΦΟΡΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΜΠΛΟΚΗΣ	ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ	ΔΗΜΑΡΧΟΣ/ ΕΚΛΕΓΜΕΝΟΙ	Ε.Ε.Τ.Α.Α./ Ε.Δ.Ε.Χ.Υ.
0,0%	11,1%(5)*	36,4%(16)	4,5%(2)	38,6%(17)	15,9%(7)
(0.0%,5.0%]	6,8%(3)	20,5%(9)	2,3%(1)	13,7%(6)	11,4%(5)
(5.0%,10.0%]	34,0%(15)	29,6%(13)	4,5%(2)	22,8%(10)	27,4%(12)
(10.0%,15.0%]	6,8%(3)	4,6%(2)	0,0%(0)	4,6%(1)	11,4%(5)
(15.0%,20.0%]	25,0%(11)	9,1%(4)	4,5%(2)	4,5%(2)	13,6%(6)
(20.0%,30.0%]	6,8%(3)	0,0%(0)	11,4%(5)	6,8%(3)	13,6%(6)

<b>(30.0%,50.0%)</b>	<b>6,8%(3)</b>	<b>0,0%(0)</b>	<b>22,8%(10)</b>	<b>6,8%(3)</b>	<b>6,8%(3)</b>
<b>(50.0%,70.0%)</b>	<b>2,3%(1)</b>	<b>0,0%(0)</b>	<b>27,3%(12)</b>	<b>0,0%(0)</b>	<b>0,0%(0)</b>
<b>(70.0%,100.0%)</b>	<b>0,0%(0)</b>	<b>0,0%(0)</b>	<b>22,6%(10)</b>	<b>0,0%(0)</b>	<b>0,0%(0)</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>100,0%(44)</b>	<b>100,0%(44)</b>	<b>100,0%(44)</b>	<b>100,0%(44)</b>	<b>100,0%(44)</b>
<b>Μέσος Όρος</b>	<b>0,1611</b>	<b>0,0632</b>	<b>0,5259</b>	<b>0,1048</b>	<b>0,1482</b>

\*Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).

Κλείνοντας τον τρίτο τομέα του ερωτηματολογίου, αξίζει να σημειώσουμε ότι η έλλειψη κινήτρων για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων καθώς και η έλλειψη γνώσεων διπλογραφικής λογιστικής από το προσωπικό, αποτελούν τους σημαντικότερους παράγοντες για την όποια καθυστέρηση της εφαρμογής του συστήματος. Σε σχέση με τα ορισμένα βασικά στοιχεία που πρέπει να εκτελεστούν προκειμένου να οδηγηθούμε στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, μετά το πέρασμα πέντε ετών, έχουν πραγματοποιηθεί τα περισσότερα, πλην της εξοικείωσης του προσωπικού, που βρίσκεται σε μέτριο επίπεδο. Ο φορέας που παρείχε την μεγαλύτερη υποστήριξη για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων ήταν κυρίως το Π.Δ. 315/99, χωρίς να παραβλέπουμε τις ομάδες υποστήριξης, τα σεμινάρια και τους συναδέλφους, που βρίσκονται πολύ κοντά στον κύριο παράγοντα όσον αφορά την χρησιμότητά τους. Τέλος οι φορείς που εμπλέκονται περισσότερο στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων είναι κυρίως οι εργαζόμενοι και ακολουθούν η Ε.Ε.Τ.Α.Α./ Ε.Δ.Ε.Χ.Υ. και το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α..

d) Το νέο διπλογραφικό σύστημα (ερωτήσεις 13, 14)

Η πρώτη ερώτηση του τομέα, επικεντρώνεται στα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν από την ερμηνεία κάποιων προβλημάτων που έχουν σχέση με το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων και προκαλούν σύγχυση. Τέτοιες έννοιες είναι οι αποσβέσεις, που η παρουσία τους στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήστης μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα καθότι οι δήμοι διαθέτουν και διαχειρίζονται μεγάλη περιουσία που δημιουργεί υψηλές αποσβέσεις. Επίσης οι έννοιες των επενδύσεων και των επιχορηγήσεων μπορούν να προκαλέσουν προβλήματα, καθότι στη μεν πρώτη πρέπει να διαλευκανθεί ο λόγος πραγματοποίησης της, οι χρήστες της και ο τρόπος απόσβεσής της από τους δήμους, στην δε δεύτερη πρέπει να βρεθεί ένας τρόπος για την καταγραφή και παρακολούθησή της από το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Επίσης, οι απαιτήσεις και τα μετρητά, που είναι θέματα που διαφοροποιούνται ριζικά σε σχέση με το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, δημιουργούν σύγχυση. Ο πιο κάτω πίνακας (13) αναφέρεται στο αν υπάρχει ή όχι πρόβλημα με τις έννοιες αυτές. Εδώ παρατηρούμε ότι στο θέμα των επενδύσεων και των αποσβέσεων δημιουργούνται κάποια προβλήματα, που είναι όμως μικρού βεληνεκούς. Έτσι, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι σε γενικές γραμμές τα οποιαδήποτε προβλήματα με την κατανόηση σημαντικών, για την λειτουργία του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, εννοιών, έχουν ξεπεραστεί.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (13): ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΜΕ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΚΑΠΟΙΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ**

	ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΣΥΝΟΛΟ
<b>Αποσβέσεις</b>	29,8%	70,2%	100,0%
	(14)*	(33)	(47)
<b>Επενδύσεις</b>	36,2%	63,8%	100,0%
	(17)	(30)	(47)
<b>Επιχορηγήσεις</b>	23,4%	76,6%	100,0%
	(11)	(36)	(47)
<b>Απαιτήσεις</b>	21,3%	78,8%	100,0%

	(10)	(37)	(47)
<b>Μετρητά</b>	12,8%	87,1%	100,0%
	(6)	(41)	(47)
*Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).			

Η τελευταία ερώτηση αφορά την αξιολόγηση του συστήματος της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων σε σχέση με το σύστημα απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης όσον αφορά ορισμένες έννοιες και χρήσεις. Έτσι εξετάζουμε κατά πόσο η εισαγωγή του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων έχει συνδράμει στην καλύτερη αξιολόγηση των επενδυτικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων, στην παρακολούθηση των ταμειακών ροών και της ρευστότητας, στην μέτρηση της αποτελεσματικότητας και τέλος σε ορισμένα στοιχεία του προϋπολογισμού, όπως στην μείωση των εξόδων και στην σύνταξη του προϋπολογισμού, όπου παρατηρούμε ότι μεγάλα ποσοστά πιστεύουν ότι δεν βοηθά καθόλου το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων. Τα αποτελέσματα φαίνονται στον πίνακα (14).

**ΠΙΝΑΚΑΣ (14): ΠΟΣΟ ΒΟΗΘΑ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΠΙΟ ΚΑΤΩ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

	1 *	2	3	4	5	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΔΙΑΜΕΣΟΣ
<b>Αξιολόγηση επενδυτικών/ χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων</b>	2,2%	2,2%	6,5%	34,8%	54,3%	100,0%	4,37	5,00
	(1) **	(1)	(3)	(16)	(25)	(46)		
<b>Παρακολούθηση ταμειακών ροών</b>	2,1%	4,3%	10,6%	17,0%	66,0%	100,0%	4,40	5,00
	(1)	(2)	(5)	(8)	(31)	(47)		
<b>Αξιολόγηση ρευστότητας</b>	2,2%	4,3%	15,2%	30,4%	47,8%	100,0%	4,17	4,00
	(1)	(2)	(7)	(14)	(22)	(46)		
<b>Μέτρηση αποτελεσματικότητας</b>	4,3%	2,2%	13,0%	23,9%	56,5%	100,0%	4,26	5,00
	(2)	(1)	(6)	(11)	(26)	(46)		

<b>Παρακολούθηση ορθής εκτέλεσης προϋπολογισμού</b>	2,1%	17,0%	19,1%	27,7%	34,0%	100,0%	3,74	4,00
	(1)	(8)	(9)	(13)	(16)	(47)		
<b>Μείωση εξόδων</b>	19,1%	17,0%	12,8%	25,5%	25,5%	100,0%	3,21	4,00
	(9)	(8)	(6)	(12)	(12)	(47)		
<b>Σύνταξη προϋπολογισμού</b>	0,0%	21,3%	25,5%	25,5%	27,7%	100,0%	3,60	4,00
	(0)	(10)	(12)	(12)	(13)	(47)		

\* Όπου 1: καθόλου, 5: πάρα πολύ

\*\*Στις παρενθέσεις βρίσκεται ο απόλυτος αριθμός των απαντήσεων (δήμων).

Κλείνοντας και την τελευταία ενότητα, παρατηρούμε ότι με τις περισσότερες έννοιες του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων δεν παρουσιάζεται πλέον κάποιο σοβαρό πρόβλημα, πέρα από τις επενδύσεις και τις αποσβέσεις που δημιουργούν μικρή σύγχυση. Επίσης παρατηρούμε ότι το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων βοηθά στην καλύτερη κατανόηση και εφαρμογή κάποιων λειτουργιών σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης που εφαρμοζόταν.



## II) ΥΠΟΛΟΙΠΕΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΕΣ

### a) *Independent – Samples T – Test*

Η ανάλυση των λοιπών στατιστικών ξεκινά με Independent – Sample T-test. Εδώ, διαχωρίζουμε πληθυσμιακά τους δήμους σε μικρούς και μεγάλους – όπου, δήμοι με πληθυσμό μικρότερο από 26.423 κατοίκους είναι μικροί ( $\mu$ ) και δήμοι με πληθυσμό μεγαλύτερο από 26.423 κατοίκους είναι μεγάλοι ( $M$ ) –. Σε αυτό το τεστ, μετά τον διαχωρισμό, αναλύουμε τις ερωτήσεις τύπου Likert, δηλαδή τις ερωτήσεις 5, 6, 9, 10, 11, 14, χωρίζοντάς τους δήμους με το πληθυσμιακό κριτήριο που αναφέραμε. Ακολούθως, παίρνουμε ως μεταβλητή ταξινόμησης (grouping variable) τον πιο πάνω διαχωρισμό σε ( $\mu$ ) και ( $M$ ) και ως μεταβλητή του τεστ (test variable) τα δεδομένα των προαναφερθέντων ερωτήσεων. Έτσι καταλήγουμε στα αποτελέσματα του T-test για να βρούμε αν υπάρχει σχέση στις απαντήσεις των ( $\mu$ ) και ( $M$ ).

Ο πρώτος πίνακας του τομέα (15) αναφέρεται στην ερώτηση (5), όπου εξετάζουμε αν η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των μικρών και των μεγάλων δήμων διαφέρει στατιστικά σημαντικά για την κάθε κατηγορία ενδιαφερόμενων. Εδώ παρατηρούμε ότι μόνο στην μεταβλητή της κυβέρνησης έχουμε στατιστικά σημαντική διαφορά σε επίπεδο 5% ( $t = 2.215$ ,  $sig. = 0,033$ ). Στις άλλες κατηγορίες παρατηρούμε ότι οι παρατηρήσεις δεν διαφοροποιούνται στατιστικά σημαντικά ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους, οπότε τα αποτελέσματά τους όσον αφορά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν διαφοροποιούνται ανάλογα με το μέγεθος του δήμους.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (15) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 5**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
Πολίτες	34	2,38	2,39	0,01	0,030	0,976
Ομάδες κατοίκων	31	2,21	2,35	0,14	0,304	0,763
Τράπεζες	38	4,32	3,81	-0,51	-1,000	0,324
Επιχειρήσεις	30	2,33	2,33	0,00	0,000	1,000
ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.	46	4,39	4,61	0,22	0,672	0,505
Κυβέρνηση	37	3,67	4,53	0,86	2,215	0,033*
Διοίκηση του δήμου	45	4,65	4,68	0,03	0,096	0,924
*επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%						

Ο επόμενος πίνακας (16) αναφέρεται στην ερώτηση (6) που αφορά την αξιολόγηση ορισμένων προβλημάτων αναφορικά με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Εδώ παρατηρούμε ότι κανένα από τα αποτελέσματα δεν είναι στατιστικά σημαντικό, οπότε δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους όσον αφορά τα προβλήματα της ερώτησης αυτής. Βέβαια κάποιος θα περίμενε ότι σε μικρούς δήμους θα ήταν ευκολότερο να ξεπεραστούν τα οποιαδήποτε προβλήματα λόγω του μικρότερου μεγέθους τους ή από την άλλη πλευρά ότι σε μεγαλύτερους δήμους, λόγω του μεγαλύτερου μεγέθους του προσωπικού, θα ήταν ευκολότερο να επιλυθούν τα προβλήματα μέσα σε ένα εύλογο χρονικό διάστημα, από την στιγμή μάλιστα που έχουν περάσει πέντε έτη από την έναρξη της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (16) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 6**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
Ανεπαρκής ανάλυση των παραμέτρων του συστήματος	46	2,35	2,35	0,00	0,000	1,000
Τεχνικά προβλήματα	46	2,48	2,09	-0,39	-1,071	0,290
Έλλειψη υποστήριξης από εξειδικευμένο προσωπικό	46	3,00	3,09	0,09	0,198	0,844
Μη αποδοχή από το προσωπικό του δήμου	46	2,35	2,70	0,35	0,815	0,419

Η επόμενη ερώτηση (9) που αναλύεται στον πίνακα (17) μας δίνει λόγους για τους οποίους μπορεί να υπάρχει καθυστέρηση στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος όπου παρατηρείται διαφοροποίηση ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους. Μόνο όσον αφορά την έλλειψη κινήτρων παρατηρούμε ένα στατιστικά σημαντικό αποτέλεσμα, που σημαίνει – όπως φαίνεται και από την διαφορά (0,93) – ότι οι μικροί δήμοι θεωρούν ότι η έλλειψη κινήτρων συμβάλει ουσιαστικότερα στην μη ορθή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων ( $t = 1.984$ , sig. = 0,055). Αντίθετα, οι μεγάλοι δήμοι δεν θεωρούν ότι η έλλειψη κινήτρων είναι σημαντικός λόγος για την οποιαδήποτε δυσκολία στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Σε σχέση με όλους τους άλλους παράγοντες, δεν υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους, οπότε υπάρχει ταύτιση αποτελεσμάτων με μικρές, μη στατιστικά σημαντικές παρατηρήσεις.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (17) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 9**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
Ελληνής προώθηση/ αιτιολόγηση της αλλαγής από ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ&Α.	40	2,63	3,00	0,37	0,781	0,440
Έλλειψη κινήτρων	40	2,81	3,74	0,93	1,984	0,055*
Δυσκολία από το λογιστικό πακέτο	40	2,24	2,58	0,34	0,802	0,427
Μικρή χρονική περίοδος προσαρμογής	41	2,37	2,91	0,54	1,345	0,186
Έλλειψη γνώσεων διπλογραφικής λογιστικής από το προσωπικό	43	3,59	3,43	-0,16	-0,333	0,741
Πολύπλοκη νομοθεσία/ γραφειοκρατία	40	3,05	3,00	-0,05	-0,110	0,913
*επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%						

Η επόμενη ερώτηση (10) έχει σχέση με την εφαρμογή κάποιων βασικών στοιχείων για την λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Ο πίνακας (18) αναλύει τα στοιχεία της ερώτησης αυτής. Εδώ παρατηρούμε ότι δεν υπάρχει καμία στατιστικά σημαντική παρατήρηση, κατανοώντας έτσι ότι τα αποτελέσματα των μικρών και μεγάλων δήμων δεν διαφέρουν σημαντικά όσον αφορά τα ουσιαστικά αυτά στοιχεία για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Λογικό βέβαια είναι να περίμενε κάποιος τα στοιχεία αυτά να είχαν τακτοποιηθεί γρηγορότερα από τους μικρούς δήμους, που έχουν λιγότερα στοιχεία προς καταγραφή και δημοσίευση.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (18) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 10**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
Καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης	46	3,96	4,35	0,39	0,983	0,331
Απογραφή έναρξης	46	4,35	4,61	0,26	0,824	0,414
Δημιουργία & αντιστοίχιση λογιστικού σχεδίου	46	4,35	4,83	0,48	1,514	0,137
Εξοικείωση προσωπικού	46	3,30	3,87	0,57	1,596	0,118
Ενημέρωση/ τήρηση βιβλίων	46	3,78	4,04	0,26	0,573	0,570
Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων	46	3,83	4,52	0,69	1,658	0,104

Η ερώτηση (11), που έχει να κάνει με την σημαντικότητα της υποστήριξης που υπήρχε από διάφορους φορείς για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, βρίσκει σύμφωνους τους μεγάλους και μικρούς δήμους σε όλους τους τομείς και δεν παρατηρούμε στατιστικά σημαντική διαφορά. Τα αποτελέσματα φαίνονται στον πιο κάτω πίνακα (19). Εδώ φυσικά θα πρέπει να τονίσουμε ότι δεν θα μπορούσε να υπάρχει κάποια ουσιώδης διαφορά, καθότι όλα τα στοιχεία του πιο κάτω πίνακα παρέχονται με τον ίδιο τρόπο και σε ίδια ένταση σε εργαζομένους μικρών και μεγάλων δήμων, ελαχιστοποιώντας τις οποιεσδήποτε διαφορές.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (19) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 11**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
Σεμινάρια	45	3,23	2,96	-0,27	-0,751	0,457
Π.Δ.315/99	46	3,30	3,87	0,57	1,707	0,095
Εγκύκλιοι	43	2,96	3,10	0,14	0,414	0,681
Εγχειρίδια software	43	2,68	2,62	-0,06	-0,168	0,868
Ομάδες υποστήριξης	43	3,27	2,90	-0,37	-0,822	0,416
Συνάδελφοι	42	3,24	2,86	-0,38	-0,813	0,377

Η ερώτηση (14) αφορά το ποσοστό εμπλοκής που έχουν διάφοροι φορείς για την υλοποίηση του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων (πίνακας 20). Εδώ παρατηρούμε ότι ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές, πλην για το θέμα των εργαζομένων, όπου οι μεγάλοι δήμοι θεωρούν ότι διαδραματίζουν μεγαλύτερο ρόλο – στατιστικά διαφοροποιημένο από εκείνο των μικρών δήμων – όσον αφορά στην εφαρμογή του διπλογραφικού.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (20) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 12**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ.&Α.	44	13,48%	18,52%	5,04%	1,273	0,223
Περιφέρεια	44	5,24%	7,30%	2,06%	1,093	0,283
Εργαζόμενοι Ο.Υ. του δήμου	44	60,71%	45,17%	-15,54%	-1,940	0,059*
Δήμαρχος & εκλεγμένοι	44	9,00%	11,83%	2,83%	0,655	0,516
E.E.T.A.A & E.D.E.X.Y.	44	11,76%	17,61%	5,85%	1,535	0,132

\*επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%

Η τελευταία ερώτηση (14) αφορά την χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων ως προς την υλοποίηση κάποιων δραστηριοτήτων σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Τα αποτελέσματα φαίνονται στον πίνακα 21. Εδώ παρατηρούμε ότι δεν υπάρχει καμία στατιστικά σημαντική παρατήρηση. Υπάρχει δηλαδή συμφωνία για την χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος όσον αφορά τις διάφορες δραστηριότητες, ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (21) : INDEPENDENT – SAMPLE T – TEST ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΩΤΗΣΗ 14**

	N	Mean (M)	Mean( $\mu$ )	Difference( $\mu$ -M)	t	Sig (2-tailed)
Αξιολόγηση επενδυτικών/ χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων	45	4,35	4,36	0,01	0,059	0,953
Παρακολούθηση ταμειακών ροών	46	4,43	4,35	-0,08	-0,292	0,772
Αξιολόγηση ρευστότητας	45	4,14	4,17	0,03	0,125	0,901
Μέτρηση αποτελεσματικότητας	45	4,05	4,43	0,38	1,228	0,226
Παρακολούθηση ορθής εκτέλεσης προϋπολογισμού	46	4,00	3,48	-0,52	-1,518	0,136
Μείωση εξόδων	46	3,35	3,13	-0,22	-0,489	0,627
Σύνταξη προϋπολογισμού	46	3,74	3,48	-0,26	-0,783	0,438

### b) Non-parametric Test (Two Independent Samples Tests)

Το επόμενο τεστ εξετάζει όπως και το προηγούμενο την ύπαρξη διαφοράς μεταξύ των δύο δειγμάτων που είχαμε διαχωρίσει στην προηγούμενη ενότητα – ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους –, μόνο που στην περίπτωση του non - parametric test δεν υπάρχει η υπόθεση της κανονικότητας στα δεδομένα του τεστ – δεν υποθέτει κανονική κατανομή στα δεδομένα –. Επιπλέον, το τεστ παρέχει την μέση διαβάθμιση (Mean Rank) που εξετάζει το κατά πόσο τα δεδομένα των δύο μεταβλητών –μικρός, μεγάλος δήμος – διαφέρουν σημαντικά, πέρα από τα αποτελέσματα που δίνει το z και το asymp. sig. (2 – tailed) που φαίνονται στην πιο κάτω ανάλυση. Εξετάζουμε λοιπόν, τις προαναφερθείσες στην προηγούμενη ενότητα ερωτήσεις με τις ίδιες υποθέσεις. Στην στήλη της μέσης διαβάθμισης (Mean Rank) βλέπουμε τις παρατηρήσεις των ( $\mu$ ) και ( $M$ ). Όταν τα δύο αυτά σημεία διαφέρουν κατά πολλές μονάδες, τότε έχουμε μια ακόμη ένδειξη ότι οι τιμές των δύο κατηγοριών – μεγάλων και μικρών δήμων – διαφέρουν σημαντικά.

Η ερώτηση (5) αναλύεται στον πιο κάτω πίνακα (22). Όπως και στο τεστ της προηγούμενης ενότητας, μόνο η κυβέρνηση αποτελεί μια στατιστικά σημαντική παρατήρηση ( $z = -1.985$ , asym. sig. (two – tailed) = 0,047). Το γεγονός αυτό ενισχύεται και από την μεγάλη διαφορά που παρατηρείται στο mean rank – όπου για  $\mu=22,13$  και για  $M=15,69$  – που είναι η μεγαλύτερη διαφορά σε σχέση με τις υπόλοιπες. Παρατηρούμε δηλαδή ότι υπάρχει συμφωνία στα αποτελέσματα των δύο τεστ.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (22): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΕΡΩΤΗΣΗ 5**

	N		Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)
<b>Πολίτες</b>	μ	18	17,64	-0,089	0,929
	M	16	17,34		
<b>Ομάδες κατοίκων</b>	μ	17	16,53	-0,367	0,714
	M	14	15,36		
<b>Τράπεζες</b>	μ	16	18,06	-0,826	0,409
	M	22	20,55		
<b>Επιχειρήσεις</b>	μ	15	15,30	-0,127	0,899
	M	15	15,70		
<b>ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&amp;Α.</b>	μ	23	23,85	-0,228	0,819
	M	23	23,15		
<b>Κυβέρνηση</b>	μ	19	22,13	-1,985	0,047*
	M	18	15,69		
<b>Διοίκηση του δήμου</b>	μ	22	22,95	-0,038	0,969
	M	23	23,04		
<i>*επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%</i>					

Τα αποτελέσματα της επόμενης ερώτησης (6) φαίνονται στον πίνακα (23). Εδώ παρατηρούμε ότι όπως και στο προηγούμενο τεστ για την ίδια ερώτηση, δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική παρατήρηση, οπότε τα αποτελέσματα των μικρών και μεγάλων δήμων δεν διαφέρουν σημαντικά. Παρά το γεγονός αυτό, βλέπουμε ότι στα τεχνικά προβλήματα, υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις όσον αφορά την μέση διαβάθμιση (Mean Rank) που δείχνει ότι υπάρχει αρκετά σημαντική διαφοροποίηση ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους ( $\mu=20.85$ ,  $M=26.15$ )

**ΠΙΝΑΚΑΣ (23): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΕΡΩΤΗΣΗ 6**

	N	Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)
Ανεπαρκής ανάλυση των παραμέτρων του συστήματος	μ	23	23,72	-0,114 0,909
	M	23	23,28	
Τεχνικά προβλήματα	μ	23	20,85	-1,400 0,162
	M	23	26,15	
Έλλειψη υποστήριξης από εξειδικευμένο προσωπικό	μ	23	23,85	-0,179 0,858
	M	23	23,15	
Μη αποδοχή από το προσωπικό του δήμου	μ	23	25,04	-0,815 0,415
	M	23	21,96	

Η ερώτηση (9), που σχετίζεται με τους λόγους για τους οποίους υπάρχει καθυστέρηση στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, αναλύεται στον πιο κάτω πίνακα (24). Εδώ, όπως και στο independent sample t test, η μοναδική στατιστική παρατήρηση είναι εκείνη που αφορά την έλλειψη κινήτρων, όπου υπάρχει σημαντική διαφορά ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους. Επιπλέον όμως, υπάρχει σημαντική διαφορά ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους όσον αφορά την μέση διαβάθμιση (Mean Rank) για την μεταβλητή της έλλειψης προώθησης της αλλαγής από το ΥΠ.Ε.Σ.Δ.Δ.&Α., που δείχνει ότι σύμφωνα με το Mann – Whitney test υπάρχει αξιοσημείωτη διαφοροποίηση στα δεδομένα, παρά το γεγονός ότι το z δεν δείχνει κάπι τέτοιο.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (24): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΕΡΩΤΗΣΗ 9**

	N	Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)	
Ελλιπής προώθηση/ αιτιολόγηση της αλλαγής από ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ&Α.	μ	21	24,16	-0,780	0,436
	M	19	17,19		
Έλλειψη κινήτρων	μ	19	22,66	-1,938	0,053*
	M	21	18,55		
Δυσκολία από το λογιστικό πακέτο	μ	19	23,64	-1,150	0,250
	M	21	17,95		
Μικρή χρονική περίοδος προσαρμογής	μ	22	21,57	-1,567	0,117
	M	19	22,41		
Έλλειψη γνώσεων διπλογραφικής λογιστικής από το προσωπικό	μ	21	20,70	-0,229	0,819
	M	22	21,29		
Πολύπλοκη νομοθεσία/ γραφειοκρατία	μ	20	25,83	-0,161	0,872
	M	21	21,17		
<i>*επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%</i>					

Η ερώτηση (10) σχετίζεται με κάποια βασικά στοιχεία που πρέπει να έχουν συντελεστεί για την ορθή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Τα αποτελέσματα για το τρέχον τεστ εμφανίζονται στον πίνακα (25). Εδώ, σε αντίθεση με το προηγούμενο t – test, βλέπουμε ότι υπάρχει μια στατιστικά σημαντική παρατήρηση, που είναι η δημιουργία και αντιστοίχηση λογιστικού σχεδίου ( $z = 1.952$ , asym. sig. = 0,051). Επίσης θεωρούνται αξιοσημείωτες δύο παρατηρήσεις, που κινούνται μεν σε επίπεδο σημαντικότητας 10%, αλλά είναι οριακά εκτός του επιπέδου του 5%, που δείχνει ότι η εξοικείωση του προσωπικού και ιδιαίτερα η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων αποτελούν στοιχεία στα οποία υπάρχει διαφορά ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους. Στο γεγονός αυτό συνηγορεί και η μέση διαβάθμιση (Mean Rank) των δύο μεταβλητών.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (25): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΕΡΩΤΗΣΗ 10**

	N		Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)
<b>Καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης</b>	μ	23	25,83	-1,362	0,173
	M	23	21,17		
<b>Απογραφή έναρξης</b>	μ	23	25,00	-0,958	0,338
	M	23	22,00		
<b>Δημιουργία &amp; αντιστοίχιση λογιστικού σχεδίου</b>	μ	23	25,91	-1,952	0,051*
	M	23	21,09		
<b>Εξοικείωση προσωπικού</b>	μ	23	26,85	-1,753	0,080 <sup>i</sup>
	M	23	20,15		
<b>Ενημέρωση/ τήρηση βιβλίων</b>	μ	23	25,11	-0,903	0,367
	M	23	21,89		
<b>Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων</b>	μ	23	26,46	-1,838	0,066 <sup>i</sup>
	M	23	20,54		
<p>*επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 5%</p> <p><sup>i</sup> οι συγκεκριμένες παρατηρήσεις θεωρούνται στατιστικά σημαντικές σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 10% και τις τονίζουμε γιατί είναι οριακά εκτός του επιπέδου 5%</p>					

Η ερώτηση που αναλύεται στον πίνακα (26) αφορά την σημαντικότητα της υποστήριξης που προσφέρθηκε από ορισμένους φορείς για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Εδώ, παρά το γεγονός ότι δεν υπάρχει παρατήρηση στατιστικά σημαντική σε επίπεδο 5%, αξέιδει να σημειώσουμε ότι στα πλαίσια του Π.Δ.315/99 υπάρχει μια στατιστικά σημαντική παρατήρηση σε επίπεδο 10%, που αναφέρεται για τον επιπλέον λόγο της αρκετά μεγάλης διαφοράς της μέσης διαβάθμισης (Mean Rank) διαφοροποιώντας έτσι τους μικρούς από τους μεγάλους δήμους.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (26): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΕΡΩΤΗΣΗ 11**

	N	Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)	
<b>Σεμινάρια</b>	μ	23	21,54	-0,791	0,429
	M	22	24,52		
<b>Π.Δ.315/99</b>	μ	23	26,72	-1,703	0,088 <sup>i</sup>
	M	23	20,28		
<b>Εγκύκλιοι</b>	μ	20	22,75	-0,381	0,703
	M	23	21,35		
<b>Εγχειρίδια software</b>	μ	21	21,43	-0,300	0,764
	M	22	22,55		
<b>Ομάδες υποστήριξης</b>	μ	21	20,43	-0,820	0,412
	M	22	23,50		
<b>Συνάδελφοι</b>	μ	21	19,98	-0,824	0,410
	M	21	23,02		
	<p><sup>i</sup> η συγκεκριμένη παρατήρηση θεωρείται στατιστικά σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 10% και την τονίζουμε γιατί είναι οριακά εκτός του επιπέδου 5%</p>				

Η ερώτηση (12) που αναλύεται στον πίνακα (27) αναφέρεται στην εμπλοκή του κάθε φορέα στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων. Εδώ, όπως και στο προηγούμενο τεστ που αφορούσε την συγκεκριμένη ερώτηση, η μοναδική παρατήρηση που είναι στατιστικά σημαντική – αν και σε επίπεδο 10% – είναι εκείνη των εργαζομένων του δήμου, για τα αποτελέσματα των οποίων, υπάρχει διαφορά ανάμεσα σε μικρούς και μεγάλους δήμους. Στο συγκεκριμένο τεστ βέβαια αναφέρεται και εξαιτίας της διαφοράς του Mann – Whitney test ( $\mu=19.09$ ,  $M=26.24$ ).

**ΠΙΝΑΚΑΣ (27): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΤΗΝ**

**ΕΡΩΤΗΣΗ 12**



	N	Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)
ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.	μ	23	24,37	-1,033 0,302
	M	21	20,45	
Περιφέρεια	μ	23	23,87	-0,769 0,442
	M	21	21,00	
Εργαζόμενοι Ο.Υ. του δήμου	μ	23	19,09	-1,853 0,064 <sup>1</sup>
	M	21	26,24	
Δήμαρχος & εκλεγμένοι	μ	23	23,07	-0,316 0,752
	M	21	21,88	
Ε.Ε.Τ.Α.Α & Ε.Δ.Ε.Χ.Υ.	μ	23	24,46	-1,071 0,284
	M	21	20,36	
	<p><sup>1</sup> η συγκεκριμένη παρατήρηση θεωρείται στατιστικά σημαντική σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας 10% και την τονίζουμε γιατί είναι οριακά εκτός του επιπέδου 5%</p>			

Ο πίνακας (28) αναφέρεται στην τελευταία ερώτηση (14) που σχετίζεται με το πόσο βιοηθά το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων για την διεκπεραίωση κάποιων δραστηριοτήτων. Εδώ, όπως και στο προηγούμενο τεστ δεν υπάρχει ούτε στατιστικά σημαντική παρατήρηση αλλά ούτε και σημαντική διαφορά στη μέση διαβάθμιση (Mean Rank), πέρα από την μεταβλητή της παρακολούθησης της ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού, που δεν είναι ιδιαίτερα μεγάλη. Έτσι διαπιστώνουμε ότι και σε αυτό το τεστ τα αποτελέσματα είναι σχεδόν όμοια με το προηγούμενο, πλην ορισμένων σημαντικών διαφοροποιήσεων που δείχνουν και την μοναδικότητα του τεστ αλλά και μια άλλη πτυχή στην προσέγγιση του προβλήματος.

**ΠΙΝΑΚΑΣ (28): NON-PARAMETRIC TEST (TWO INDEPENDENT SAMPLES TEST) ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΕΡΩΤΗΣΗ 14**

	N		Mean Rank	Z	Asym. sig. (two-tailed)
<b>Αξιολόγηση επενδυτικών/ χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων</b>	μ	22	21,73	-0,709	0,478
	M	23	24,22		
<b>Παρακολούθηση ταμειακών ροών</b>	μ	23	23,93	-0,260	0,795
	M	23	23,07		
<b>Αξιολόγηση ρευστότητας</b>	μ	23	22,63	-0,208	0,836
	M	22	23,39		
<b>Μέτρηση αποτελεσματικότητας</b>	μ	23	24,70	-0,983	0,326
	M	22	21,23		
<b>Παρακολούθηση ορθής εκτέλεσης προϋπολογισμού</b>	μ	23	20,48	-1,585	0,113
	M	23	26,52		
<b>Μείωση εξόδων</b>	μ	23	22,11	-0,721	0,471
	M	23	24,89		
<b>Σύνταξη προϋπολογισμού</b>	μ	23	22,07	-0,749	0,454
	M	23	24,93		

(8)  
**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

**ΒΙΒΛΙΑ**

Anthony R. & D. Young, 2003, Management Control in Non-Profit-Organizations, Seventh Edition, McGrawHill, ch. 2, p.54-73

Freeman R. & C. Shoulders, 1999, Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice, Sixth Edition, Prentice Hall, New Jersey, ch. 2, p.23-28

**ΑΡΘΡΑ (ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΑ)**

Alijarde I., 1997, Financial Accountability & Management, The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments, Volume 13, Issue 1, p. 23-26

Bergmann A. (proceedings from the speech at the Annual Conference), 2004, EGPA 2004 Annual Conference, Four Months After: Administering the New Europe, Accrual Budgeting – Lessons Learned from the Harmonised Accounting Model (HAM) in the Light of IPSAS, 1-4 September 2004

Brorstrom B., 1998, Financial Accountability & Management, Accrual Accounting, politics and politicians, Vol. 14, Issue 4, p.322-328

Carlin T., 2005, Financial Accountability & Management, Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector, Vol.21, Issue 3, p.319-321

Christiaens J., 1999, Financial Accountability & Management, Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation, Vol.15, Issue 1, p.21-24, 35-37

Christiaens J., 2001, Financial Accountability & Management, Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments, Vol 17, Issue 2, p.158-161

Copley P., R. Cheng, J. Harris, R. Icerman, W. Johnson, G. Smith, K. Smith, W. Wrege, R. Yahr, Accounting Horizons(American Accounting Association), The New Governmental Reporting Model: Is it a “Field of Dreams”?, Vol.11, Issue 3, p.91-97

Ellwood S., 2003, Accounting and Business Research, Bringing the GAAP across the UK public Sector, Vol.33, Issue2, p.106-109, 114-118

Giroux G., A. McLelland, 2003, Journal of Accounting and Public Policy, Governance Structures and Accounting at Large Municipalities, Vol. 22, p.204-228

Guthrie J., 1998, Financial Accountability & Management, Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality?, Vol 14, Issue 1, p.2-3

Hughes J., Z. Minovski, 2004, Public Fund Digest, A Plan for Implementation of International Public Sector Accounting Standards in Developing Countries and Economies in Transition, Vol.4, No 1, p. 40-41

IFAC (International Federation of Accountants) Public Sector Committee, 2000, Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices, Study 11, p. 21-25, 55-58

IFAC (International Federation of Accountants) Public Sector Committee, 2003, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), Study 14, p.7-10, 56-57

Jones R., M. Pendlebury, 2004, Financial Accountability & Management, A Theory of the Published Accounts of Local Authorities, Vol.20, Issue3, p.320

Jones S., N. Puglisi, 1997, Abacus, The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt?, Vol.33, No 1, p.5-12

Luder K. (proceedings from the speech at the International Congress), 2003, CIRAMAP(International Research Centre on the Administration and Management of Public Administration), (Accounting Standards for Public Administrations: Production, Legitimation, and Introduction in the Italian and International Context): State and Perspectives of Governmental Accounting Reform in Germany, Ferrara, Italy

Montesinos V.&J. M. Vela, 2000, Financial Accountability & Management, Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union:A Critical perspective, Vol. 16, Issue 2, p.132-141

Parkes J., 1990, Public Money and Management, A New Capital Accounting System for Local Government, Vol.10, Issue2, p. 35-39

PEFA secretarian, 2003, PEFA (Public Expenditure & Financial Accountability), Overview of International Public Sector Standards in Accounting, Auditing and Internal Control, March 2003, p.3-9

Project notes (note no. 11), 1998, Indo-US Financial Institutions Reform and Expansion Project-Debt Market Component (Funded by United States Agency for International Development, Municipal Accounting and Financial Reporting Standards in India, Promoting Reform at Both Policy and Practitioner Levels, Note 11, p. 1-3

Project plan, 2005, Service Nova Scotia and Municipal Relations, Municipal Government Compliance with PSAB-Handbook Standards, Project Plan,January 2005, p.8-11

Ridder H., Bruns H., Spier F., 2005, Public Administration, Analysis of Public Management Change Processes: The Case of Local Government Accounting Reforms in Germany, Vol. 83, No 2, p.446-450, 458-460,464

Ryan C., 1998, Accounting Auditing & Accountability Journal, The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An agenda setting explanation, Vol. 11, Issue 5, p.523-533

Steccolini I., 2004, Financial Accountability & Management, Is the Annual Report an Accountability Medium?An Empirical Investigation into Italian Local Governments, Vol.20, Issue 3, p.328-331, 338-343

Vela J.M., 1996, Financial Accountability & Management, Latest Developments in Local Government Accounting in Spain, Vol.12, Issue 3, p. 210-211, 215

Yamamoto K., 1999, Financial Accountability & Management, Accounting System Reform in Japanese Local Governments, Vol.15, Issues 3&4, p.296-301

Yoshida H., 1990, Financial Accountability & Management, Financial Sector Accounting in Japan Mainly Related to Municipality, Vol.6, Issue 1, p.4-5, 13-15

### WORKING PAPERS

Christiaens J., C. Vanhee, 2001/113, Innovations in Governmental Accounting Systems: the Concept of a "Mega General Ledger" in Belgian Provinces, Universiteit Gent, September, p.12-14 & 19-20

Cohen, S. Zorgios, Y., and E. Kaimenaki (2004), «Assessing the effectiveness of software applications as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities», EIASM PUBLIC SECTOR CONFERENCE, Oslo, Norway, 7-9 October.

### ΑΡΘΡΑ – ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΙΣ (ΕΛΛΗΝΙΚΑ)

Οικονόμου Α., Ι. Γούπιος, Ι. Τάκης, 2002, Εισηγητικό σημείωμα προς το ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., Διαμόρφωση πρότασης για αλλαγές στο Β.Δ.17/5-15/6/1959 και το οικονομικό κύκλωμα των ΟΤΑ, με στόχο την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, Αθήνα 22 Απρ.2002

Ομάδα Διοίκηση Έργου, 2000, ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., Οδηγός για τη βήμα-βήμα εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους, Οκτώβριος 2000, σελ.6-33,

Ομάδα Εργασίας της Ε.Δ.Ε.Χ.Υ. Α.Ε., 2001, Διαδικασίες Εφαρμογής του Λογιστικού των Ο.Τ.Α.(Β.Δ. 17.5/15.6.1959), Αθήνα Σεπτέμβριος 2001, σελ.7-9, 28-36, 69-70, 77-80, 96-101, 103

ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., Ε.Δ.Ε.Χ.Υ., 2001, Παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού:το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Ο.Τ.Α., Αθήνα Σεπτέμβριος 2001, σελ. 6-7

### ΝΟΜΟΙ - ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

Β.Δ. 17.5/15.6.1959 Περί Οικονομικής Διοικήσεως και Λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων.

Π.Δ. 315/30-12-1999 Περί Ορισμού του Περιεχομένου και του Χρόνου Ενάρξεως της Εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)

ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, 2002, Εγκύλιος των Γενικών Διευθύνσεων Τοπικής Αυτοδιοίκησης και Αναπτυξιακών Προγραμμάτων, Ολοκληρωμένο Πρόγραμμα Δράσης, για την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (Διπλογραφικού) από τους ΟΤΑ α' βαθμού, Αρ. Πρωτοκόλλου 29863, Αθήνα 19 Ιουλίου 2002

ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, 2003, Εγκύλιος του Υφυπουργού του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, «Ελεγχος Συμμόρφωσης» Εφαρμογών Λογισμικού με τις Προδιαγραφές του «Ενιαίου Οικονομικού Λογιστικού Συστήματος των Ο.Τ.Α.», Αρ.Πρωτοκόλλου 383, Αθήνα 28 Μαΐου 2003

### ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ (INTERNET)

- [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
- [www.edexy.gr](http://www.edexy.gr)
- [www.eetaa.gr](http://www.eetaa.gr)
- [www.ifac.org/PublicSector/](http://www.ifac.org/PublicSector/)
- [www.karagilanis.gr](http://www.karagilanis.gr)
- [www.kedke.gr](http://www.kedke.gr)
- [www.ypes.gr](http://www.ypes.gr)

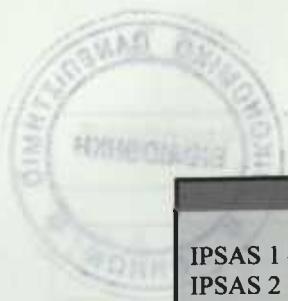
## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ I.**



<b>Βραχυγραφία</b>	<b>Ανάλυση της Βραχυγραφίας</b>	<b>Σελίδες όπου παρουσιάζεται</b>
A.A.A.	American Accounting Association	Σελ. 35
A.A.S.	Australian Accounting Standard	Σελ.28,29
C.I.P.F.A.	Chartered Institute of Public Finance & Accountancy	Σελ. 31,36
C-M	Council-Manager	Σελ. 35,36
E.R.P.	Enterprise Resource Planning	Σελ. 87
F.I.R.E. (D)	Financial Institutions Reform and Expansion Project-Debt Market Component	Σελ. 37
G.A.A.P.	Generally Accepted Accounting Principles	Σελ. 32
G.A.S.B.	Governmental Accounting Standards Board	Σελ. 35
H.A.M.	Harmonised Accounting Model	Σελ. 34
I.F.A.C.	International Federation of Accountants	Σελ. 15,16,21,22
I.I.A.	Institute of Internal Auditors	Σελ. 21,22
INT.O.S.A.I.	INTernational Organization of Supreme Audit Institutions	Σελ. 21
I.P.S.A.S.	International Public Sector Accounting Standards	Σελ. 23,24,34
M-C	Mayor-Council	Σελ. 35,36,83
P.S.A.B.	Public Sector Accounting Board	Σελ. 28
P.S.C.	Public Sector Committee	Σελ. 21
B.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα	Σελ. 6, 40, 41
E.E.T.A.A.	Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης	Σελ. 62,63,64
E.Δ.Ε.Χ.Υ.	Ελληνική Διαδημοτική Εταιρία Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών	Σελ. 62,63,64
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα	Σελ.6,39,40,48,59 61,63,70,71,75
ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α.	ΥΠουργείο ΕΣωτερικών Δημόσιας Διοίκησης & Αποκέντρωσης	σελ. 12,18,42,44 47,51,52,53,57,57 62,63,64,68,72

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II.**





**Πίνακας 1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανησφόρ Τομέα**

- IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements
- IPSAS 2 - Cash Flow Statements
- IPSAS 3 - Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
- IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- IPSAS 5 - Borrowing Costs
- IPSAS 6 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities
- IPSAS 7 - Accounting for Investments in Associates
- IPSAS 8 - Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
- IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions
- IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
- IPSAS 11 - Construction Contracts
- IPSAS 12 - Inventories
- IPSAS 13 - Leases
- IPSAS 14 - Events After the Reporting Date
- IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation
- IPSAS 16 - Investment Property
- IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment
- IPSAS 18 - Segment Reporting*
- IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*
- IPSAS 20 - Related Party Disclosures*
- CASH BASIS IPSAS – Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting*

Πηγή: (P.E.F.A., 2003)

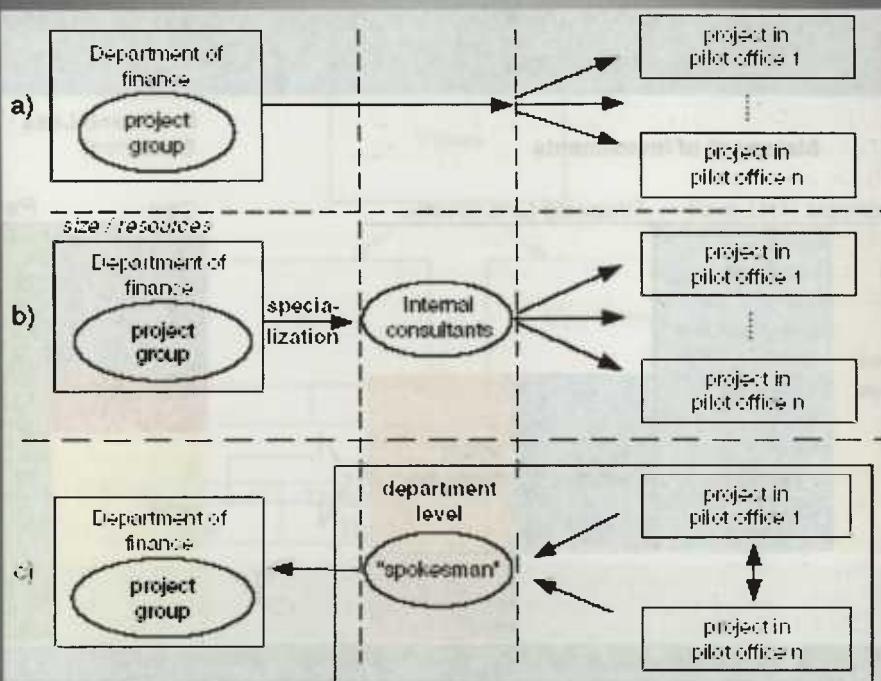
**Πίνακας 2: Τοις κυριότεροι οργανισμοί Λογιστικών Προτύπων του Ανησφόρ Τομέα**

Professional body	Financial reporting and accounting	External Auditing	Internal Auditing	Internal control
The International Federation of Accountants (IFAC), and its Public Sector Committee (PSC)	√	√		√
International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)		√		√
The Institute of Internal Auditors (The IIA)			√	√

Πηγή: (P.E.F.A., 2003)



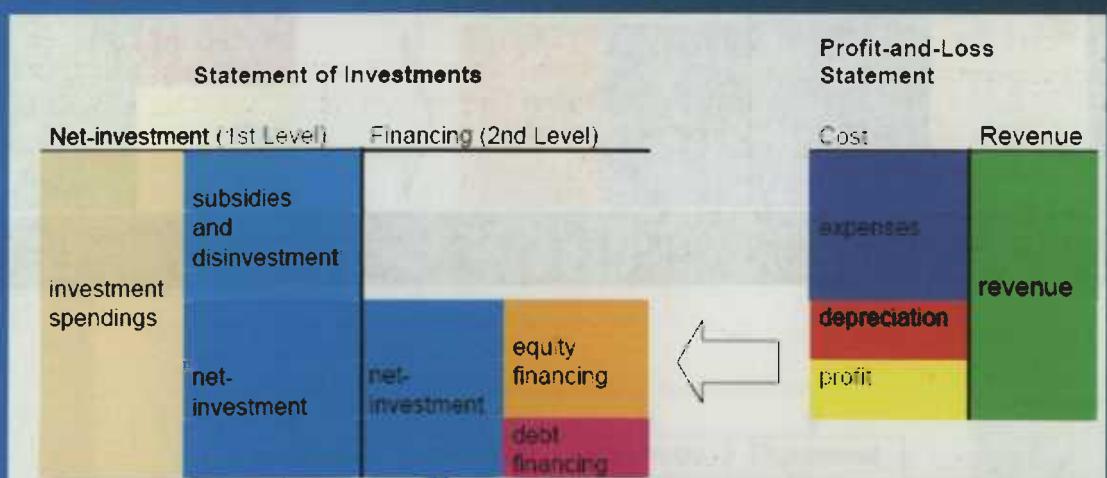
Διάγραμμα 1: Τρεις μορφές συνεργασίας για την ανάπτυξη του λογιστικού συστήματος της Γερμανίας



Πηγή: (Ridder et al., 2005)

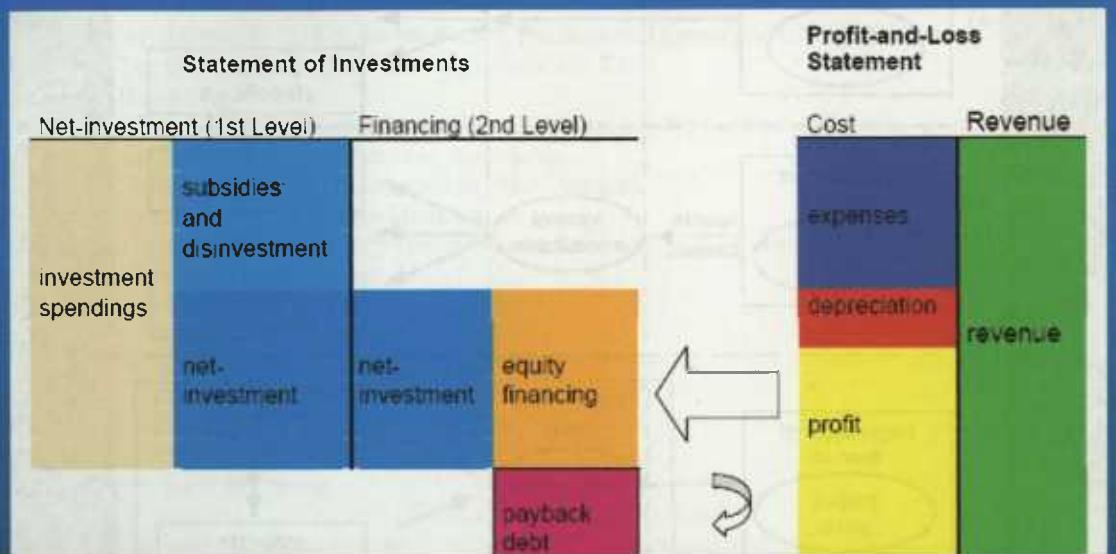
Διάγραμμα 2: Χειρισμός για τον περιορισμό των δημοσιονομικών εξόδων μέσω των έσων

i) Χρηματοδότηση εκνόσουν από αποθέσεις, κέρδη και ρόλος

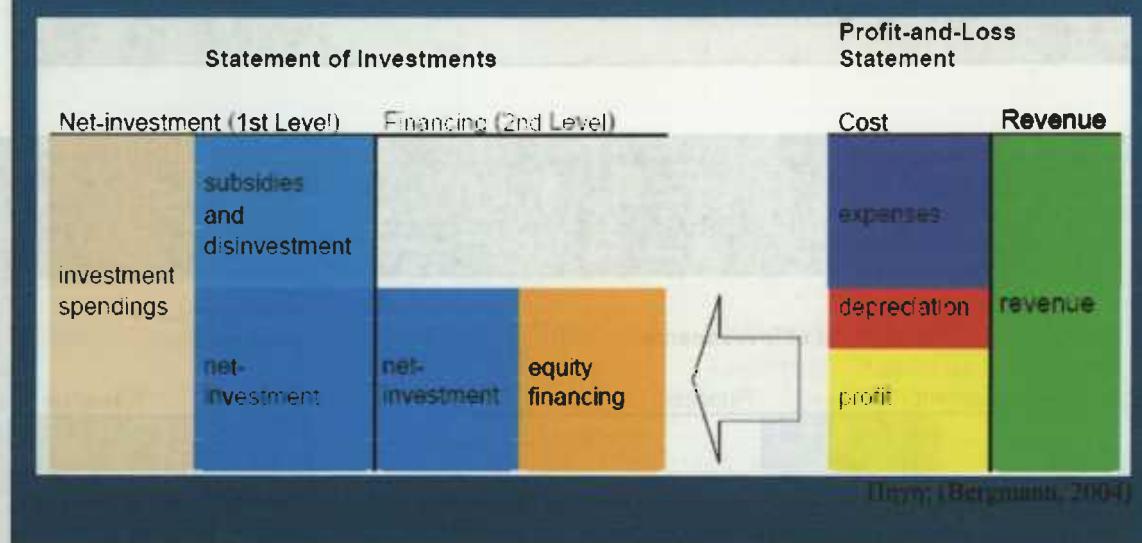


(συνέχεια)

ii) Χρηματοδότηση επενδύσεων από αποσβέσεις και κέρδη. Χρήση του πλεονάσματος για αποπληρωμή χρέους

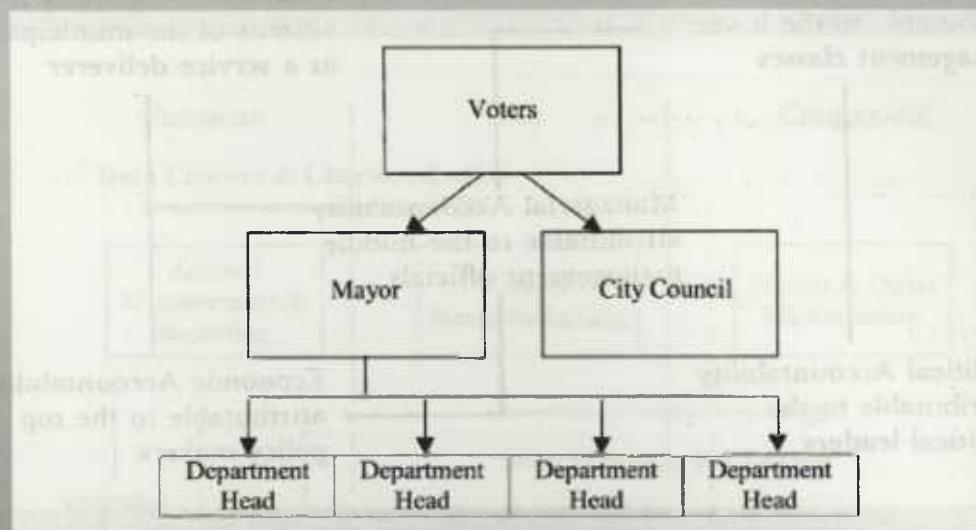


iii) Ιαυρούλιο. Χρηματοδότηση επενδύσεων από αποσβέσεις και κέρδη

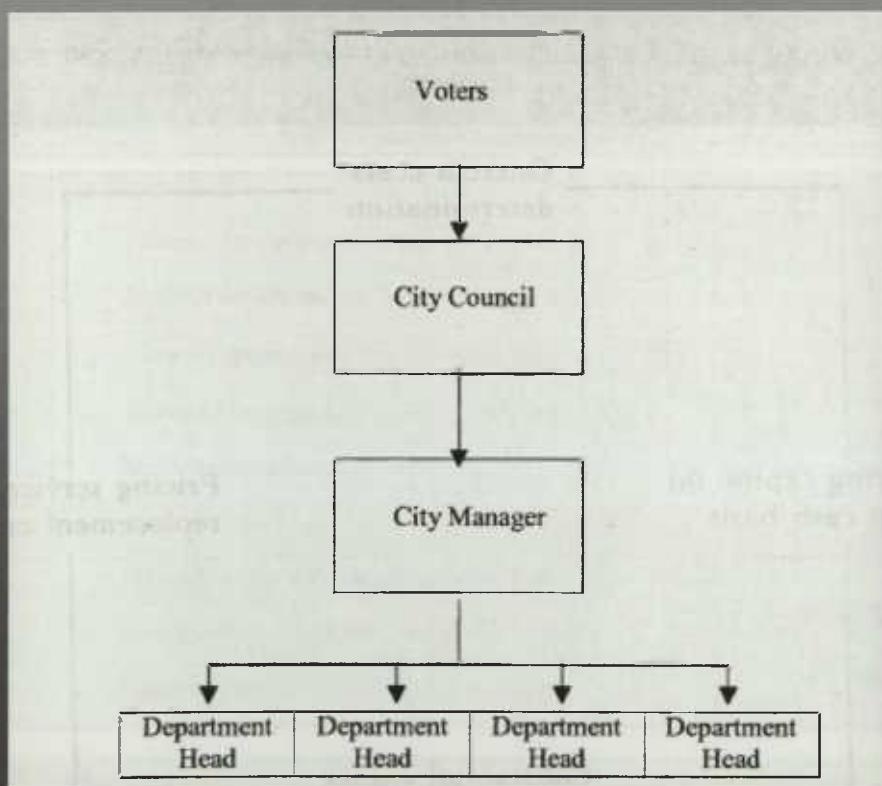


**Διάγραμμα 3: Δύο συστήματα διακυβέρνησης στους δήμους των Η.Π.Α.**

i) M-C

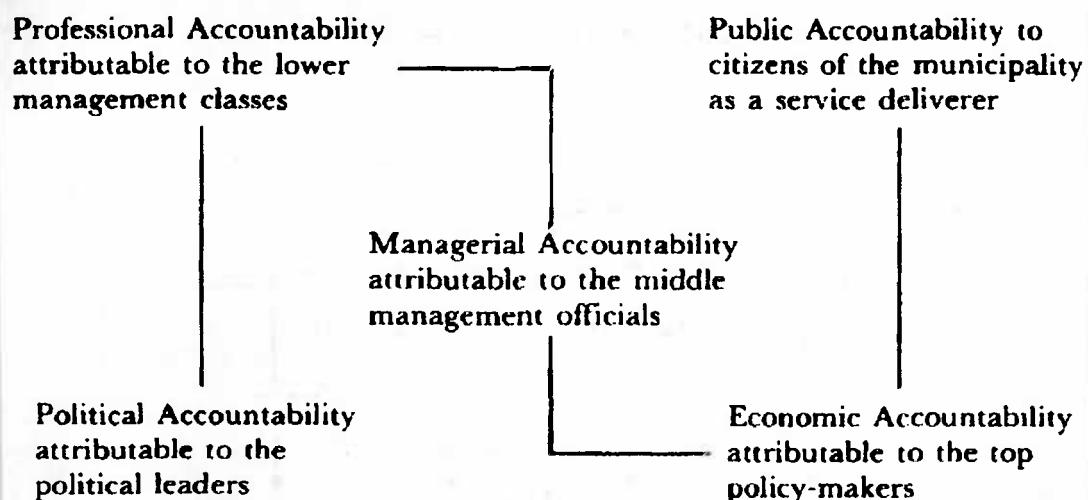


ii) C-M



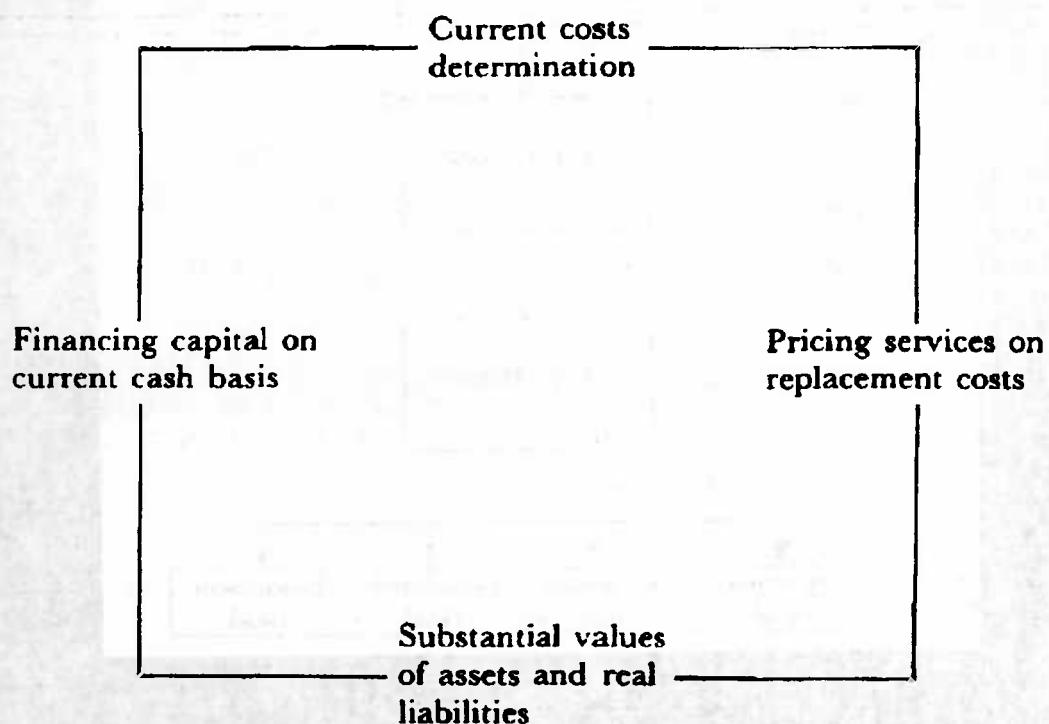
Πηγή: (Ginoux & McLeland, 2005)

Διάγραμμα 4: Υπευθυνότητες (accountabilities)



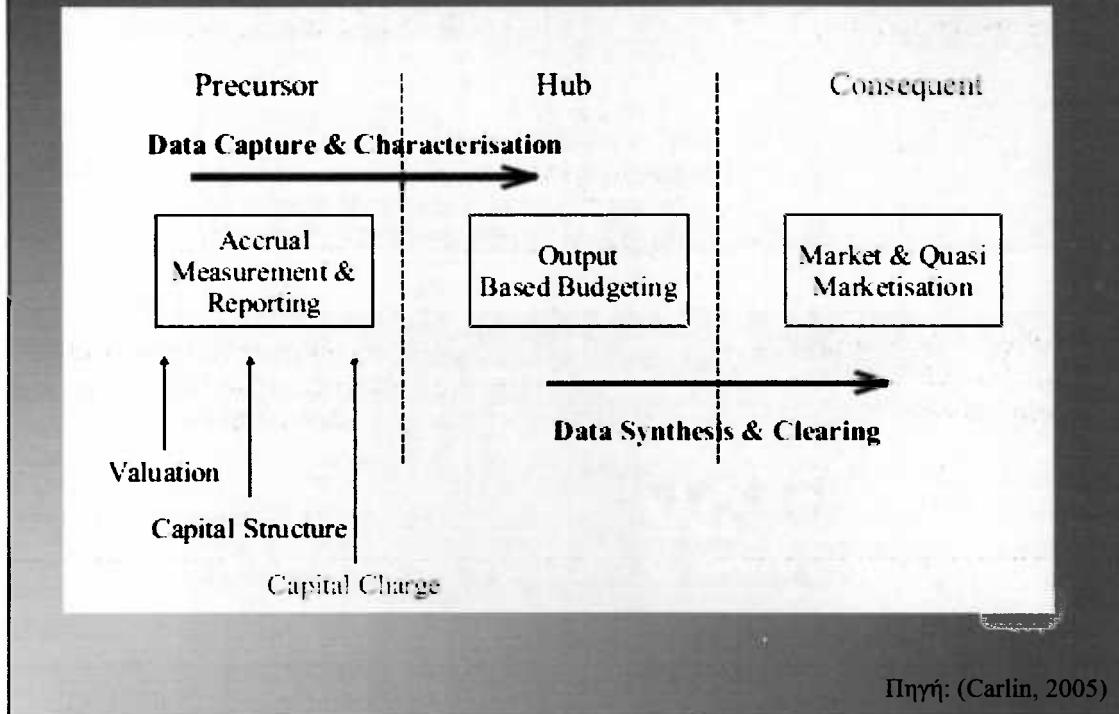
Πηγή: (Yoshida, 1990)

Διάγραμμα 5: Προτεινόμενη διαδικασία για τον καλύτερο υπολογισμό κόστους κεφαλαίων & χρήσης κεφαλαίων



Πηγή: (Yoshida, 1990)

Διάγραμμα 6: Χρηματοοικονομική Διαχείριση του Δημοσίου Τομέα



**Πίνακας 3: Εξέλιξη των λογιστικών συστημάτων στους δήμους - διεθνώς γνωστόν (Πίνακας Παράρτημα & Υποσημειώσεις)**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΥΜΒΟΛΩΝ

- |                |   |
|----------------|---|
| A              | Σύστημα Απλογραφικής Λογιστικής Ταμειακής Βάσης                       |
| Δ              | Σύστημα Διπλογραφικής Λογιστικής Δεδουλευμένων                        |
| A <sup>T</sup> | Σύστημα Προσαρμοσμένης Βάσης Μετρητών                                 |
| Δ <sup>T</sup> | Σύστημα Προσαρμοσμένης Βάσης Δεδουλευμένων                            |
| M              | Μέγα Γενικό Καθολικό  |
| P              | Λογιστικά Πρότυπα   |
| (...)          | Πιλοτική εφαρμογή/Προσαρμογή στο σύστημα που βρίσκεται στην παρένθεση |
| ←              | Εφαρμογή του Συστήματος τα προηγούμενα έτη                            |
| →              | Εφαρμογή του Συστήματος τα επόμενα έτη                                |

## ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Η Ιαπωνία εφαρμόζει ένα περίπλοκο σύστημα που περιλαμβάνει έναν συνδυασμό της Απλογραφικής και Διπλογραφικής λογιστικής σε όλη την διάρκεια της ιστορίας της
  2. Το σύστημα της Ελλάδος περιγράφεται στην επόμενη ενότητα

ΕΤΗ ΧΟΡΕΣ	1969 1970 1971 1972 1973 1974 1975 1976 1977 1978 1979 1980 1981 1982 1983 1984 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006																														
Ισπανία	(Δ)→ ↔A																														
Αυστραλία	(Δ)→ ↔A																														
Βέλγιο																															
Γερμανία																															
Μεγάλη Βρετανία	Δ <sup>T</sup> → ↔A																														
Ιταλία																															
Σουηδία																															
Ελβετία	(Π)→ (Δ)→ ↔A (Π)→ Δ <sup>T</sup> → ↔A																														
Η.Π.Α.																															
Ιαπωνία <sup>1</sup>																															
Ινδία																															
Ελλάδα <sup>2</sup>																															
ΕΤΗ	1969 1970 1971 1972 1973 1974 1975 1976 1977 1978 1979 1980 1981 1982 1983 1984 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006																														

**Πίνακας 4: Διαδικασία Βεβαίωσης Εσόδων**

ΒΗΜΑ	ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΟΡΓΑΝΟ
1	Συγκέντρωση τίτλων βεβαίωσης και σύνταξη καταλόγων	Υπηρεσίες Εσόδων
2	Γνωστοποίηση αποσπάσματος στον φορολογούμενο με απόδειξη	Υπηρεσίες Εσόδων
3	Αποστολή καταλόγου στον ταμεία μαζί με περιληπτική κατάσταση	Υπηρεσίες Εσόδων
4	Έλεγχος καταλόγου	Ταμείο
5	Έκδοση αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εντός μηνός	Ταμείο
6	Καταχώριση αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εντός μηνός	Ταμείο
7	Παράδοση αντιγράφου στην υπηρεσία βεβαίωσης και λογιστήριο	Ταμείο
8	Έκδοση ατομικών ειδοποιήσεων ή γενικών προσκλήσεων	Ταμείο
9	Παράδοση αντιγράφου καταλόγου στους εισπράκτορες με αποδεικτικό	Ταμείο

**Πίνακας 5: Δομή Οικονομικών Υπηρεσιών του δήμου**

ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΔΗΜΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ & ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
Γραφείο Τελών Α	Προϋπολογισμός	Εισπράξεις
Γραφείο Τελών Β	Μισθοδοσία	Πληρωμές
Γραφείο Τελών Γ	Εκκαθάριση Δαπανών	Διαχείριση
Περιουσία	Ενταλματοποίηση	Έλεγχος

**Πίνακας 6: Εταιρίες – συστήματα μηχανογράφησης των δήμων**

ΕΤΑΙΡΙΑ	ΣΥΣΤΗΜΑ	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ (RATING)
O.T.S.	Δημόσια Λογιστική	B
LogicDis	e-Δήμων	E
NeuroPublic	E.R.P. για Ο.Τ.Α.	B
InfoQuest	Q-Prime/Financials	A
Arrow	AC Finance	C
Singular	Genesis	D
Alfaware	Οικονομικό Διαχειριστικό Σύστημα Ο.Τ.Α.	C
MegaPlan	Οικονομική Διαχείριση Ο.Τ.Α.	A

**Υπόμνημα του πίνακα 6**

RATING	ΕΡΜΗΝΕΙΑ
A	Επιτυχής
B	Επιτυχής (με μικροπροβλήματα)
C	Επιτυχής (με μικροπροβλήματα από την πρώτη μέρα)
D	Επιτυχής (αλλά με σημαντικά προβλήματα)
E	Ανεπιτυχής



### **ПАРАРТНМА III**



# ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ



## «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΔΗΜΟΥΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ»

Αγαπητέ κύριε/ κυρία,

Οι εξελίξεις των τελευταίων ετών, που επέφεραν οι συνενώσεις δήμων, καθώς και η συνεχώς αυξανόμενη ανάγκη για έλεγχο των δημοσίων οικονομικών κατέστησαν επιτακτική την αλλαγή του απλογραφικού συστήματος και την εισαγωγή του νέου συστήματος διπλογραφικής λογιστικής.

Μέσα στα πλαίσια των αλλαγών αυτών, το παρόν ερωτηματολόγιο στοχεύει στην καλύτερη κατανόηση και σε βάθος μελέτη των συνθηκών που επικρατούν με το νέο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής. Επίσης καταβάλλεται προσπάθεια για καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης και των εξελίξεων που έχουν επέλθει με το πέρασμα του χρόνου, από την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του νέου συστήματος διπλογραφικής λογιστικής μέχρι σήμερα.

Μέσα σε αυτά τα πλαίσια, θα σας παρακαλούσαμε να διαθέσετε 10 λεπτά από τον χρόνο σας για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου που θα συμβάλει στην ορθή διεξαγωγή της έρευνάς μας. Οι απαντήσεις σας είναι απολύτως προσωπικές και δεν θα κοινοποιηθούν σε άλλα άτομα πλην της επιβλέπουσας καθηγήτριας (Σάνδρα Κοέν, Λέκτορας του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών) και του εκπονούντος την εργασία (Φώτης Στάμος, Μεταπτυχιακός φοιτητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών). Τα αποτελέσματα θα είναι συγκεντρωτικά και καμία αναφορά δεν θα γίνει σε κάποιον μεμονωμένο δήμο για οποιαδήποτε απάντηση δοθεί. Για οποιαδήποτε διευκρίνηση μπορείτε να επικοινωνήσετε με τον Φώτη Στάμο (τηλ. 6944732296, fax 2109825106, e-mail [Achinos@aueb.gr](mailto:Achinos@aueb.gr)). Εάν επιθυμείτε να λάβετε αποτελέσματα της έρευνας αυτής, παρακαλώ συμπληρώστε τα στοιχεία που βρίσκονται στην τελευταία σελίδα του ερωτηματολογίου. Ευχαριστούμε εκ των προτέρων για τον χρόνο που διαθέτετε και την συμμετοχή σας στην έρευνα αυτή.

Με εκτίμηση,

Σάνδρα Κοέν

Λέκτορας

Φώτης Στάμος

Μεταπτυχιακός φοιτητής



## Οικονομικές Καταστάσεις

1. Δημοσιεύετε οικονομικές καταστάσεις (σημειώστε αν δημοσιεύετε) ;
 


(α) Ναι  
      (β) Όχι
2. Αν ναι, σε ποιο μέσο τις δημοσιεύετε (σημειώστε με όποιο από τα πιο κάτω μέσα τις δημοσιεύετε -μπορείτε να δώσετε περισσότερες από μια απαντήσεις) ;
 


(α) Ανάρτηση σε κάποιο σημείο στις υπηρεσίες του δήμου  
      (β) Σε εφημερίδα  
      (γ) Στο internet  
      (δ) Αποστολή στο Υπουργείο Εσωτερικών (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.)  
      (ε) Αποστολή σε λοιπές κοινωνικές ομάδες  
      (στ) Προσωπική εξυπηρέτηση / εκτύπωση στους ενδιαφερόμενους
3. Ποιες είναι οι οικονομικές καταστάσεις που παράγετε/ δημοσιεύετε ;
 

Παράγετε	Δημοσιεύετε

(α) Ισολογισμός  
      (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήστης  
      (γ) Προϋπολογισμός/ Απολογισμός  
      (δ) Άλλες  
      (ε) Παρακαλώ προσδιορίστε:
4. Ποιοι νομίζετε ότι είναι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζετε ;  
 (σημειώστε τους χρήστες – μπορείτε να δώσετε περισσότερες από μια απαντήσεις)
 


(α) Πολίτες  
      (β) Ομάδες κατοίκων του δήμου (π.χ. πολιτιστικοί σύλλογοι)  
      (γ) Τράπεζες  
      (δ) Επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα  
      (ε) Υπουργείο Εσωτερικών (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.)  
      (στ) Κυβέρνηση  
      (ζ) Η διοίκηση του δήμου
5. Πόσο χρήσιμες θεωρείτε ότι είναι οι οικονομικές καταστάσεις για την κάθε κατηγορία χρηστών;  
 (1:καθόλου χρήσιμες, 5:πάρα πολύ χρήσιμες)
 

1	2	3	4	5

(α) Πολίτες  
      (β) Ομάδες κατοίκων του δήμου (π.χ. πολιτιστικοί σύλλογοι)  
      (γ) Τράπεζες  
      (δ) Επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα  
      (ε) Υπουργείο Εσωτερικών (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.)  
      (στ) Κυβέρνηση  
      (ζ) Η διοίκηση του δήμου

## Τεχνολογία και το νέο (διπλογραφικό) σύστημα

6. Αξιολογήστε την σημαντικότητα των παρακάτω προβλημάτων αναφορικά με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος ; (1: δεν υπάρχει πρόβλημα, 5: υπάρχει μεγάλο πρόβλημα)

1	2	3	4	5

7. Σε ποια φάση βρίσκεστε αναφορικά με την υλοποίηση του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής (σημειώστε όπου θεωρείτε ότι έχει ολοκληρωθεί) ;

- (α) Αγορά Hardware (Η/Υ, εκτυπωτές, άλλες απαραίτητες συσκευές)  
 (β) Αγορά Software (λογιστικό πρόγραμμα)  
 (γ) Εκπαίδευση προσωπικού  
 (δ) Διόρθωση σφαλμάτων που παρουσιάστηκαν στο (β)


8. Ποιες τεχνολογίες χρησιμοποιείτε για την αποστολή λογιστικών-οικονομικών στοιχείων για έλεγχο & παρακολούθηση από το Υπουργείο (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.) (σημειώστε όπου θεωρείτε ότι ισχύει – μπορείτε να δώσετε περισσότερες από μια απαντήσεις)

- (α) Άλληλογραφία (γραπτή)  
 (β) Fax  
 (γ) Δισκέτα  
 (δ) e-mail (ηλεκτρονικό ταχυδρομείο)  
 (ε) Συνδυασμός των πιο πάνω : Ποιος ;


## Εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος

9. Αν εκτιμάτε ότι υπάρχει καθυστέρηση στην εφαρμογή του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής, αξιολογείστε την καθυστέρηση(1: καμία καθυστέρηση, 5: πολύ μεγάλη καθυστέρηση) ;

- (α) Ελλιπής προώθηση και αιτιολόγηση της αλλαγής από το Υπουργείο  
 (β) Έλλειψη κινήτρων (χρηματικών ή άλλων)  
 (γ) Δυσκολία προερχόμενη από το λογιστικό πακέτο(software)  
 (δ) Μικρό χρονικό περιθώριο για προσαρμογή στα νέα δεδομένα  
 (ε) Έλλειψη γνώσεων διπλογραφικής λογιστικής από το προσωπικό  
 (στ) Πολύπλοκη νομοθεσία – γραφειοκρατία

1	2	3	4	5

10. Ποια από τα παρακάτω έχουν συντελεστεί/ εφαρμοστεί μέχρι σήμερα αναφορικά με το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής και σε ποιο επίπεδο ;(1: δεν υπάρχει εφαρμογή, 5: πλήρης εφαρμογή )

- (α) Καταγραφή της υπάρχουνσας κατάστασης
- (β) Απογραφή έναρξης
- (γ) Δημιουργία και αντιστοίχιση λογιστικού σχεδίου
- (δ) Εξουκείωση προσωπικού με το νέο σύστημα
- (ε) Ενημέρωση – τήρηση βιβλίων
- (στ) Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων

1	2	3	4	5

11. Αξιολογήστε την **σημαντικότητα της υποστήριξης** που σας προσφέρθηκε από τους ακόλουθους φορείς για την εφαρμογή του συστήματος διπλογραφικής λογιστικής

- (α) Σεμινάρια
- (β) Π.Δ. 315/99
- (γ) Εγκύκλιοι του υπουργείου
- (δ) Εγχειρίδια οδηγιών software
- (ε) Ομάδες υποστήριξης(π.χ.τηλεφωνική)
- (στ) Συνάδελφοι

καθόλου	λίγο	μέτρια	αρκετά	πολύ

12. Μοιράστε το 100% στους πιο κάτω φορείς ανάλογα με την **εμπλοκή/ συμμετοχή** που θεωρείτε ότι έχουν για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος

- (α) Υπουργείο Εσωτερικών (ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.)
- (β) Περιφέρεια
- (γ) Εργαζόμενοι της οικονομικής υπηρεσίας του δήμου
- (δ) Δήμαρχος και λοιποί κάθε φορά εκλεγμένοι
- (ε) Ε.Ε.Τ.Α.Α./Ε.Δ.Ε.Χ.Υ.

ΣΥΝΟΛΟ	100%

#### To νέο διπλογραφικό σύστημα

13. Εκτιμάτε ότι υπάρχει κάποιο πρόβλημα με την κατανόηση και χρήση των πιο κάτω εννοιών που εμφανίζονται στο νέο σύστημα (σημειώστε όπου θεωρείτε ότι υπάρχει – μπορείτε να δώσετε περισσότερες από μια απαντήσεις) ;

- (α) Αποσβέσεις (π.χ. συντελεστής απόσβεσης)
- (β) Επενδύσεις (π.χ. επενδύσεις των υπηρεσιών του δήμου)
- (γ) Επιχορηγήσεις
- (δ) Απαιτήσεις (π.χ. απαιτήσεις έναντι Ν.Π.Δ.Δ. ή επιχειρήσεων)
- (ε) Μετρητά


14. Πόσο βοηθά το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής σε σχέση με το σύστημα απλογραφικής λογιστικής στην διεκπεραίωση των πιο κάτω δραστηριοτήτων (1: καθόλου, 5: πάρα πολύ)

- (α) Αξιολόγηση χρηματοοικονομικών/ επενδυτικών δραστηριοτήτων
- (β) Παρακολούθηση ταμειακών ροών – μετρητών
- (γ) Αξιολόγηση ρευστότητας δήμου
- (δ) Μέτρηση αποτελεσματικότητας του δήμου
- (ε) Παρακολούθηση ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού
- (στ) Μείωση των εξόδων
- (ζ) Σύνταξη του προϋπολογισμού

1	2	3	4	5

**Στοιχεία του δήμου και του συμπληρωθέντος το ερωτηματολόγιο:**

Δήμος :

Κύριος/ κυρία:

Θέση:

Θα επιθυμούσατε να σας αποσταλούν συμπεράσματα της έρευνας ;

Ναι

Όχι

### **EYXARISTOUME ΓΙΑ THN SYMMETOXH SAS KAI TON XRONO SAS**

Παρακαλούμε επιστρέψτε το απαντημένο ερωτηματολόγιο μέχρι τις XX/XX/XX

- *Me fax στο 2109825106*
- *H με e-mail στο [Achinos@aueb.gr](mailto:Achinos@aueb.gr)*
- *H στην ταχυδρομική διεύθυνση: (υπόψιν κον Στάμον)  
Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών,  
Εργαστήριο Λογιστικών Εφαρμογών,  
Πατησίων 76, T.K. 10434,  
Αθήνα*

Δηρεα

