

Ο.Τ.Α.

Η υπέρβαση του δημόσιου λογιστικού και η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού

Της κ. **Νικολίτσας ΡΑΠΤΗ-ΒΕΛΗ**

M. Sc. Περιφ. Ανάπτυξης, Υποψ. Διδ. Π.Π.Κ.Π.Ε.

Εισαγωγή

Από 1ης Ιανουαρίου 2001 η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος γίνεται υποχρεωτική σ' όλους σχεδόν τους Ο.Τ.Α.¹ της χώρας μας, όπως και η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής σε πολλούς από αυτούς.

Το Υπουργείο Οικονομικών έχει διαπιστώσει, ότι τα τελευταία χρόνια τα οικονομικά στοιχεία που διαβίβαζαν τα Ν.Π.Δ.Δ. (Δημόσια Νοσοκομεία, Ασφαλιστικά Ταμεία, Πανεπιστήμια) και οι Ο.Τ.Α. στην αρμόδια Διεύθυνση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους δεν παρείχαν την αναγκαία πληροφόρηση της οικονομικής τους κατάστασης. Η εκτεταμένη συσσώρευση των χρεών και η έλλειψη ενημέρωσης του Υπουργείου Οικονομικών για τις υποχρεώσεις των Ν.Π.Δ.Δ. και των Ο.Τ.Α. ωδήγησαν στο συμπέρασμα, ότι το εφαρμοζόμενο σύστημα της απλογραφικής λογιστικής ήταν ανεπαρκές και χρειάζονταν ανασχεδιασμό.

Στις αρχές του έτους 1997, το Υπουργείο Οικονομικών ανέθεσε στο Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών την εκπόνηση μελετών σχετικά με την δημιουργία κλαδικού λογιστικού σχεδίου στα Ν.Π.Δ.Δ. και στους Ο.Τ.Α., καθώς επίσης και την εφαρμογή από αυτούς της Διπλογραφικής Λογιστικής. Επιλέχθηκαν δύο δημόσια Νοσοκομεία (Λαϊκό και Γενικό Κρατικό), ένα Πανεπιστήμιο (Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών), ένα Ασφαλιστικό Ταμείο (Ο.Γ.Α.), ένα Ερευνητικό Ίδρυμα (Δημόκριτος) και ένας Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Δήμος Αμαρουσίου). Το έργο ολοκληρώθηκε εντός έξι μηνών.

Το έτος 1998 δημοσιεύθηκε το Π.Δ. 205/1998 (Φ.Ε.Κ. 163/Α'15-7-1998) Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του κλαδικού λογιστικού σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ., όπου η ευθύνη εφαρμογής περιέρχεται στο Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής. Τα Ν.Π.Δ.Δ., έχουν υποχρέωση εφαρμογής από 1/1/2000, με εξαίρεση τους Δήμους, που υποχρεούνται να το εφαρμόσουν από 1/1/2001. Επίσης, έχουν υποχρέωση εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής από 1/1/2001 τα Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α. με εξαίρεση εκεί-

1. Βλ. γενικά στοιχεία περί των Ο.Τ.Α. στο: Κωνστ. ΓΕ. ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ: *Περιφερειακή Διοίκηση και Τοπική Αυτοδιοίκηση: Αυστρία, Βέλγιο, Δανία, Ελλάδα, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιταλία. Τόμ. Β'. Αθήναι 2000.*

νους, που έχουν προϋπολογισμό μικρότερο από 5 δισεκατομμύρια. Παρ' όλα αυτά κρίθηκε αναγκαίο για τους Ο.Τ.Α. να υπάρξει ξεχωριστό κλαδικό σχέδιο. Το Φεβρουάριο του έτους 1999 με το Π.Δ. 315/1999 εκδόθηκε ο λογιστικός οδηγός για την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2000 στους Ο.Τ.Α. με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ή έσοδα άνω των 500.000.000 δραχμ. Η αναλυτική λογιστική γίνεται υποχρεωτική από 1/1/2001 για τους Ο.Τ.Α. με πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων ή τακτικά έσοδα άνω του 1.000.000.000 δραχμ..

Περιγραφή και αξιολόγηση του Δημόσιου Λογιστικού

Το σημερινό οικονομικό διαχειριστικό σύστημα των Ο.Τ.Α.², το οποίο καθορίζεται από το Β.Δ.17/1959, όπως τροποποιήθηκε με τα Β.Δ. 821/1970 και Β.Δ. 216/1971, είναι όχι μόνο απαρχαιωμένο ως προς την σύλληψη και την μορφή του, αλλά και δεν εξυπηρετεί πλέον τις ανάγκες των Ο.Τ.Α., οι οποίες προήλθαν από τις εκτεταμένες μεταβολές, τόσο στα έσοδα, όσο και στα έξοδά τους, αλλά και στις δραστηριότητες συνολικά της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, που πρέπει να απεικονίζονται στον προϋπολογισμό.

Τα απλογραφικό σύστημα μας τους απεικονίζει τον προϋπολογισμό, την ταμειακή παρακολούθηση και τον απολογισμό. Σύμφωνα με το λογιστικό των Ο.Τ.Α. έσοδα νοούνται όλες οι εισπράξεις, που πραγματοποιούνται σ' ένα Δήμο, ενώ έξοδα κάθε πληρωμή, που γίνεται από αυτόν στα πλαίσια της λειτουργίας του το συγκεκριμένο οικονομικό έτος (η διαχειριστική χρήση συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος και επεκτείνεται ένα μήνα ως προς τα έσοδα και δύο μήνες ως προς τα έξοδα). Τα έσοδα ενός Ο.Τ.Α. χωρίζονται σύμφωνα με το ισχύον λογιστικό σχέδιο σε τέσσερις πρωτοβάθμιους λογαριασμούς (με δύο μεγάλες κατηγορίες τακτικά - έκτακτα). Κάθε λογαριασμός εσόδων αναπτύσσεται σε λογαριασμούς μέχρι πέντε βαθμών. Τα έξοδα χωρίζονται σε έξι πρωτοβάθμιους λογαριασμούς (με δύο μεγάλες κατηγορίες γενικά - ειδικά) και καθ' ένας από αυτούς μπορεί να αναπτυχθεί μέχρι και επτά βαθμούς.

Τα στάδια προϋπολογισμού του Δήμου

ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ
1. Ψήφιση	1. Ψήφιση
2. Έγκριση	2. Έγκριση
3. Βεβαίωση	3. Ανάληψη δαπάνης
4. Είσπραξη	4. Ενταλματοποίηση
	5. Πληρωμή

2. Οι σχετικές διατάξεις που διέπουν το λογιστικό σύστημα των Ο.Τ.Α.:

α. Το Β.Δ. 17/5-15/6/1959 *Περί Οικονομικής Διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων.*

β. Τα Β.Δ. 821/70 και 216/71 που αφορούν στην κωδικοποίηση του συνόλου των εσόδων και δαπανών των Ο.Τ.Α., όπως είχαν καθοριστεί από το Υπουργείο Εσωτερικών.

γ. Το άρθρο 98/Ν.Δ. 321/69 *Περί κώδικα Δημοσίου Λογιστικού.*

δ. Τα άρθρα 97-101 του Β.Δ. 757/69 *Περί Εσωτερικού Οργανισμού Δημοσίων Ταμείων.*

ε. Τα άρθρα 211-214 του Π.Δ. 323/89 *Περί διεξαγωγής της Ταμειακής Υπηρεσίας, Εισπράξεων Εσόδων και Ελέγχου Ταμειακής διαχειρίσεως των Δήμων και Κοινοτήτων.*

στ. Το άρθρο 2 του Β.Δ. 763/69 *Περί διεξαγωγής της Ταμειακής Υπηρεσίας και Εισπράξεως εσόδων Νομικών Προσώπων και Τρίτων διά του δημοσίου ταμείου.*

Θάνος Κ. ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ
ΣΟΦΑΔΕΣ
Ο τόπος μας
Μέρος Β΄
Επαγγέλματα στην αχλύ του Μύθου
Αθήνα, 1998

Οι κωδικοποιημένοι λογαριασμοί έσοδων - εξόδων των Ο.Τ.Α.

ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ
0. Τακτικά 1. Έκτακτα 2. Έσοδα από περασμένα οικονομικά έτη 3. Χρηματικό υπόλοιπο	0. Γενικά έξοδα 1. Ειδικά έξοδα επί μέρους υπηρεσιών 2. Πληρωμές για μεταβιβάσεις εισοδημάτων σε τρίτους 3. Πληρωμές για εξυπηρέτηση δημόσιας πίστης 4. Λοιπές Δαπάνες 5. Αποθεματικό

Ο προϋπολογισμός, όπως συντάσσεται σήμερα από τους Ο.Τ.Α. δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο άσκησης οικονομικής πολιτικής. Δεν λειτουργεί ως εργαλείο για την άσκηση διοίκησης προγραμματισμού και παρακολούθησης των δραστηριοτήτων των Ο.Τ.Α., αλλά έχει σχεδιασθεί και λειτουργεί ως ένα σύστημα ταμειακής διαχείρισης, που καλύπτει τα τυπικά της νομοθεσίας του Δημόσιου λογιστικού. Η ισχύουσα μορφή του προϋπολογισμού έχει προ πολλού ξεπεραστεί, ενώ οι Δήμοι και οι Κοινότητες προκειμένου να το προσαρμόζουν στις ανάγκες τους, αυτοσχεδιάζουν, χωρίς την κατάλληλη καθοδήγηση από την Κεντρική Διοίκηση.

Συνέπεια της κατάστασης αυτής είναι:

Να παραβιάζονται βασικοί κανόνες, που διέπουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Να είναι ασαφής η εικόνα της διαχείρισης.

Να υπάρχουν αναξιόπιστα στοιχεία, που συνθέτουν την εικόνα της οικονομικής διοίκησης των Ο.Τ.Α..

Να είναι δυσχερέστατη η άντληση συμπερασμάτων, τόσο από τις Τοπικές Αρχές, όσο και από τα Κεντρικά Όργανα, για την δράση των Δήμων και συνεπώς την χάραξη ανάλογης πολιτικής.

Η χρήση του απλογραφικού συστήματος δημιουργεί σημαντικά κενά στην πληροφόρηση, όπως δεν εμφανίζεται πουθενά η κινητή και η ακίνητη περιουσία του Δήμου, καθώς επίσης και οι απαιτήσεις, υποχρεώσεις, αλλά και οι δεδουλευμένες υποχρεώσεις σε κάθε χρονική στιγμή. Ένα τιμολόγιο π.χ., που εστάλη στο Δήμο το έτος 1998, αλλά πλη-

ρώθηκε το 1999, θα εμφανισθεί στα βιβλία του Δήμου την ημερομηνία της εξόφλησής του και όχι την ημερομηνία, που δημιουργήθηκε πραγματικά η υποχρέωση. Το συμπέρασμα είναι, ότι το δημόσιο λογιστικό λειτουργεί μόνο ως ένα εργαλείο ταμειακής διαχείρισης και δεν έχει δυνατότητες ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

Χρειάζεται, λοιπόν, ένα πλήρες λογιστικό εργαλείο, το οποίο θα χρησιμοποιείται ως εργαλείο ελέγχου της διαχείρισης και προγραμματισμού της δράσης της διοίκησης του Δήμου.

Το διπλογραφικό λογιστικό

Το συνεχώς οικονομικά και τεχνολογικά μεταβαλλόμενο περιβάλλον μίας κοινωνίας μας επιβάλλει να δεχθούμε το γεγονός, ότι και οι Ο.Τ.Α. λειτουργούν μέσα σ' αυτό το περιβάλλον ως οικονομικές μονάδες, των οποίων ο στόχος είναι σωστή και ορθολογική διαχείριση, αλλά και η εκπλήρωση του κοινωνικού τους προορισμού. Ο Δήμος ως οικονομική μονάδα έχει ανάγκη να γνωρίζει σε κάθε χρονική στιγμή:

Την κινητή και ακίνητη περιουσία του και την αποτελεσματικότητα της αξιοποίησής της.

Τις υποχρεώσεις του προς προμηθευτές, ασφαλιστικά ταμεία κ.ά..

Τις απαιτήσεις από δημοτικούς φόρους, τέλη, μισθώματα κ.ά..

Τα έσοδα π.χ. του προηγούμενου μήνα, συγκρινόμενα με αυτά του αντίστοιχου μήνα του προηγούμενου χρόνου. Το κόστος των ανταποδοτικών υπηρεσιών (καθαριότητας, αποχέτευσης, αγορών κ.ά.), αλλά και κάθε υπηρεσίας.

Το κόστος απασχόλησης των υπηρεσιών, συνολικά και ανά εργαζόμενο.

Τον ταμειακό προγραμματισμό του Δήμου. Το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα, όπως διαμορφώνεται σε κάθε χρήση και την ανάλυσή του ανά υπηρεσία.

Τα στοιχεία αυτά περιλαμβάνονται στον νέο Λογιστικό Οδηγό των Δήμων, ο οποίος είναι ένα κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο και αποτελεί μερική τυποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου³.

Ιδιαίτερα η Γενική Λογιστική περιλαμβάνει:

Τις συναλλαγές του Δήμου με Τρίτους.

Τη δομή της περιουσίας του Δήμου. Τη διαχείριση ή εκμετάλλευση κατ' είδος των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων του Δήμου.

Τα συνολικά αποτελέσματα του Δήμου.

Σχέδιο λογαριασμών και αποτίμησης αυτών.

Αρχές και κανόνες συναλλάγματος.

3. Το Ελληνικό Γ.Λ.Σ. έχει γίνει κατά τρόπο τέτοιο ώστε να παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής του από όλες τις Μονάδες της χώρας, τόσο του Ιδιωτικού, όσο και του Δημόσιου τομέα. Συγκεκριμένα, το Ε.Γ.Λ.Σ. μπορεί να εφαρμόζεται από τις Ιδιωτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, από Δημόσιες επιχειρήσεις, από Οργανισμούς Ν.Π.Δ.Δ., που διέπονται από τις διατάξεις του Δημόσιου λογιστικού, από Συνεταιρισμούς, από Συλλόγους και άλλες Οργανώσεις, ακόμα και από δημόσιες Υπηρεσίες. Έτσι, οι ιδιορρυθμίες και τα ειδικά προβλήματα Μονάδων ορισμένων κλάδων του Ιδιωτικού τομέα (π.χ. Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες κ.λ.) και Μονάδων κλάδων του Δημόσιου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., Ασφαλιστικά Ταμεία κ.λ.) αντιμετωπίζονται από τα κλασικά σχέδια, που έχουν ως βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. Το πιο πρόσφατο κλασικό λογιστικό σχέδιο που συντάχθηκε είναι αυτό που αφορά στους Ο.Τ.Α. του οποίου η υποχρεωτική εφαρμογή ορίζεται από 1/1/2000 (άρθρο 3 Π.Δ. 315/99 ΦΕΚ/Α'/302).

Αρχές, κανόνες και σχέδιο Λογαριασμών και Λογαριασμών τάξεως.
Οικονομικές καταστάσεις των Δήμων.

Η αναλυτική Λογιστική περιλαμβάνει:

Τις αρχές λογισμού του κόστους.
Το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής.

Λογιστικός Οδηγός Δήμων

Ο Λογιστικός Οδηγός των Δήμων περιλαμβάνει δέκα ομάδες Λογαριασμών:

ΟΜΑΔΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
1	Πάγιο ενεργητικό	Ενεργητικό Ισολογισμού
2	Αποθέματα	Ενεργητικό Ισολογισμού
3	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Ενεργητικό Ισολογισμού
4	Καθαρή θέση, προβλέψεις	Παθητικό Ισολογισμού
5	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	Παθητικό Ισολογισμού
6	Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Αποτελέσματα χρήσης
7	Οργανικά έσοδα κατ' είδος	Αποτελέσματα χρήσης
8	Λογαριασμοί αποτελεσμάτων	Αποτελέσματα χρήσης
9	Αναλυτικοί λογαριασμοί εκμετάλλευσης (Λογαριασμοί κατά προορισμό)	Αποτελέσματα χρήσης
0	Λογαριασμοί Τάξεως	Ισολογισμός

Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει, ότι οι ομάδες Λογαριασμών 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής, από την οποία εξάγουμε τον Ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης από την συνολική δραστηριότητα του Δήμου, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής και δίνει το αποτέλεσμα ανά Υπηρεσία και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες του Λογιστικού και παρακολουθείται δι' αυτής η εκτέλεση του προϋπολογισμού και απολογισμού του Δήμου.

Τα τρία λογιστικά κυκλώματα του διπλογραφικού

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΛΟΓ. ΤΑΞΗΣ	ΑΝΑΛ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
Απεικόνιση Οικονομικής κατάστασης και αποτελεσμάτων	Προϋπολογισμός	Κοστολόγηση υπηρεσιών
Περιουσία	Πληροφορίες	Κόστος του Δήμου
Αποθέματα		
Απαιτήσεις	Παρακολούθηση του προϋπολογισμού	Αναλυτική κοστολόγηση ανά παρεχόμενη υπηρεσία
Υποχρεώσεις		
Έσοδα		
Έξοδα		
Αποτελέσματα		

Κωνσταντίνος ΓΕ. ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ

Καθηγητής Τμ. Οικ. και Περιφ. Ανάπτ. Π.Π.Κ.Π.Ε.

Ειδικά θέματα Διοίκησης Προσωπικού και Επικοινωνίας

Πανεπιστημιακές Παραδόσεις

Τόμος Α΄

Επιμέλεια

Δρος Β. Δ. ΔΕΛΗΘΕΟΥ

Αθήναι, 1999

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, βάσει των ομάδων Λογαριασμών του Λογιστικού Οδηγού των Δήμων, μας δίνει την εξής απεικόνιση:

Ισολογισμός

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Πάγιο Ενεργητικό	1 Ομάδα	Ίδια κεφάλαια	4 Ομάδα
Κυκλοφορούν Ενεργητικό:		Προβλέψεις	4 Ομάδα
1. Αποθέματα	2 Ομάδα	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	4 Ομάδα
2. Απαιτήσεις	3 Ομάδα	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	5 Ομάδα
3. Διαθέσιμα	4 Ομάδα	Λογαριασμοί Τάξης	0 Ομάδα

Αποτελέσματα Χρήσεως

Έσοδα Οργανικά	7 Ομάδα
Μείον: Έξοδα Οργανικά	6 Ομάδα
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	XXX
Πλέον: Έσοδα	8 Ομάδα
Μείον: Έξοδα	8 Ομάδα
Αποτελέσματα Χρήσεως	XXX

Οι σπουδαιότερες διαφορές στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, που διακρίνουμε μεταξύ λογιστικού των Δήμων και Ε.Γ.Λ.Σ.⁴ είναι οι ακόλουθες:

1. Ο κωδικός 17 με τίτλο «Πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσης», ο οποίος στο Ε.Γ.Λ.Σ. είναι κενός, χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των πάγιων εγκαταστάσεων κοινής χρήσης, δηλαδή για αυτές, που δεν ανήκουν στην περιουσία του Δήμου, ανεξάρτητα του τρόπου κατασκευής και χρηματοδότησής τους.

4. Ο θεσμός του Γ.Λ.Σ. καθιερώθηκε στην χώρα μας με τον Ν.1041/1980 και με το Π.Δ. 1123/1980 και είχε υποχρεωτική εφαρμογή. Η ημερομηνία προαιρετικής εφαρμογής είχε οριστεί η 1 Ιανουαρίου 1982. Η υποχρεωτική εφαρμογή του Γ.Λ.Σ. άρχισε με το Π.Δ. 148/1984 και ολοκληρώθηκε με τα άρθρα 7 του Ν.1882/1990. Το Ε.Λ.Σ. τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε στη συνέχεια με τα Π.Δ. 502/1986 και 367/1994. Συγχρόνως, είχε παρασχεθεί και η δυνατότητα έκδοσης Π.Δ. για την υποχρεωτική εφαρμογή Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Έτσι, μέχρι σήμερα έχει εκδοθεί το Π.Δ. 148/1984 για τις Ασφαλιστικές Επιχειρήσεις, το Π.Δ. 384/1992 για τις Τράπεζες, το Π.Δ. 80/1997 για τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης κ.λ..

2. Ο κωδικός 24 με τίτλο «Υλικά κατασκευής και επισκευής Τεχνικών Έργων» είναι τα υλικά αγαθά, που ο Δήμος αποκτά με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για κατασκευή ή επισκευή έργων (στους υπολογαριασμούς καταχωρούνται και τα αγαθά, που πρόκειται να υποστούν μόνο συσκευασία ή ανασυσκευασία).

Ο ίδιος κωδικός στο Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθεί τις πρώτες και βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας της οικονομικής μονάδας.

3. Ο πρωτοβάθμιος κωδικός 30 «Απαιτήσεις από πωλήσεις, Υπηρεσίες και λοιπά έσοδα» παρακολουθεί τις απαιτήσεις του Δήμου από Ιδιώτες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα), Ελληνικό Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Δημόσιες Επιχειρήσεις και Ο.Τ.Α., που προέρχονται από την πώληση αγαθών, υπηρεσιών και άλλων εσόδων, που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 70-75. Ο ίδιος κωδικός στο Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθεί τις απαιτήσεις, που έχει από πελάτες μία οικονομική μονάδα.

4. Ο λογαριασμός 31 παραμένει κενός, ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ. έχει τίτλο «Γραμμάτια εισπρακτέα» και παρακολουθεί τις απαιτήσεις από γραμμάτια.

5. Ο λογαριασμός 67 «Παροχές-Χορηγίες-Επιχορηγήσεις και Δωρεές» συγκεντρώνει όλες τις δαπάνες του Δήμου, που αφορούν παροχές, χορηγίες, επιδοτήσεις και δωρεές. Ο ίδιος κωδικός στο Ε.Γ.Λ.Σ. είναι κενός.

6. Ο λογαριασμός 72 με τίτλο «Έσοδα από φόρους, τέλη και εισφορές» παρακολουθεί τα έσοδα, που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, αποκτά ο Δήμος από φόρους, εισφορές, τέλη, πρόστιμα και προσανυξήσεις. Ο ίδιος λογαριασμός στο Ε.Γ.Λ.Σ. συγκεντρώνει τις πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστων υλικών.

Διαφορές μεταξύ δημόσιου και διπλογραφικού λογιστικού

Συνοπτικά οι διαφορές μεταξύ διπλογραφικού και δημόσιου λογιστικού θα μπορούσαν να επικεντρωθούν στις εξής:

1. Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις λογιστικές εγγραφές του απλογραφικού συστήματος.

2. Στο διπλογραφικό έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω χρεοπίστωσης. Στο απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται (των εσόδων ή των εξόδων).

3. Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο απλογραφικό αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών. Παρ' όλα αυτά η όλη λειτουργία του απλογραφικού είναι καθαρά ταμειακή λειτουργία.

4. Το διπλογραφικό λογιστικό είναι ένα ενιαίο σύστημα παράλληλης κίνησης εσόδων και δαπάνων σε αντίθεση με το απλογραφικό, το οποίο διαχωρίζει την λειτουργία των εσόδων-εξόδων.

5. Από το απλογραφικό σύστημα δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Δήμου, ενώ από το διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές και εμφανίζεται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών.

6. Το διπλογραφικό εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, ενώ το Δημόσιο λογιστικό απαιτεί γι' αυτό ξεχωριστό βιβλίο, άσχετο με το σύστημα οικονομικής διαχείρισης.

7. Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι επιστημονικό, άρα και αξιόπιστο. Το απλογραφικό είναι ένα αναχρονιστικό εργαλείο οικονομικής διαχείρισης μη ικανό να ανταποκριθεί στις τρέχουσες απαιτήσεις των Δήμων για διοίκηση και πληροφόρηση.

8. Το απλογραφικό δεν έχει την δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων ως λογισμou δεδοουλευμένων εσόδων-εξόδων και υπολογισμού του αποτελέσματος.

ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

Οικονομική Επιθεώρηση

Τεύχος 20/2000

Α θ ή ν α ι

Τα βήματα μετάβασης στο διπλογραφικό σύστημα

Η γνώση των βημάτων υλοποίησης θεωρείται αναγκαία για τον σχεδιασμό υλοποίησης του έργου. Κατ' αρχήν χρειάζεται η Διοίκηση του Δήμου αλλά και οι Αιρετοί να συνειδητοποιήσουν τον όγκο δουλειάς, που έχουν να αντιμετωπίσουν και να οργανώσουν τα βήματα εφαρμογής του. Τα πρώτα στάδια εφαρμογής του διπλογραφικού περιλαμβάνουν ενέργειες όπως:

Βοήθεια του ΥΠΕΣΔΔΑ προς τους Δήμους

Μέχρι σήμερα το Υπουργείο δεν έχει βοηθήσει στους Δήμους, πέραν της έκδοσης του Π.Δ. 315/1999, γεγονός, που δείχνει, ότι ελάχιστα ενδιαφέρεται για την σύντομη και σωστή εφαρμογή του.

Η βοήθεια του ΥΠΕΣΔΔΑ πρέπει να γίνει με την συγκέντρωση της εμπειρίας και την μεταφορά προς τα πάνω και προς τα κάτω, δηλαδή με την συγκρότηση Ομάδας στο ΥΠΕΣΔΔΑ με τη συμμετοχή ειδικών (Εκπαιδευτές του ΕΚΔΔ και Υπαλλήλων κάποιων Δήμων «κόμβων»). Η Ομάδα αυτή θα έχει ως ρόλο να συγκεντρώνει και να μεταφέρει την εμπειρία εφαρμογής από τους Δήμους «κόμβους» στους υπόλοιπους, να δίνει πληροφορίες, ακόμη και στα πιο στοιχειώδη ερωτήματα, και ακόμη να μεταφέρει τα ερωτήματα προς επεξεργασία στο Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, (όπου και θα εκδίδονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι). Για την πρόοδο της εφαρμογής, σε πανελλαδικό επίπεδο, είναι αναγκαία η συγκρότηση πιλοτικών (για το ΥΠΕΣΔΔΑ) Δήμων, και η συγκρότηση ενός Δήμου-καθρέπτη σε κάθε Νομό, όπου θα παρακολουθείται η πορεία σε αυτούς και θα μεταφέρεται η εμπειρία σε άλλους περιφερειακούς Δήμους.

Συγκρότηση ομάδας εφαρμογής του διπλογραφικού

Η ομάδα αυτή θα μπορούσε να περιλαμβάνει την Επιτροπή απογραφής αλλά και άλλα Στελέχη, που είναι ικανά να ανταποκριθούν στη πρόκληση της δουλειάς. Έτσι, η εφαρμογή του συστήματος δεν θα γίνεται από όλο το εμπλεκόμενο προσωπικό στις οικονομικές Υπηρεσίες, αλλά από μία, σχετικά μικρή, «Ομάδα διπλογραφικού», η οποία θα αναλάβει την υλοποίηση, τον έλεγχο και την δεκπεραίωση των υποχρεώσεων του νέου λογιστικού συστήματος.

Η ομάδα αυτή θα είναι το πιθανό μελλοντικό Γραφείο ή Τμήμα διπλογραφικού στον Δήμο.

Εξοικείωση και εκπαίδευση του Προσωπικού με τις έννοιες του νέου λογιστικού συστήματος

Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο οι Υπάλληλοι πρέπει να συμμετέχουν σε σεμινάρια, που οργανώνονται από το ΕΚΔΔ, αλλά και να οργανωθούν από τον Δήμο για όλο το Προσωπικό του Δήμου.

Απογραφή έναρξης

Η διαμόρφωση του ισολογισμού έναρξης απαιτεί την καταγραφή και αποτίμηση της περιουσίας του Δήμου. Με την εφαρμογή του διπλογραφικού χρειάζεται να γνωρίζουμε την περιουσία του Δήμου, η οποία αποτελείται από τα ακίνητα, τα μηχανήματα, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα και άλλο εξοπλισμό, την κοινόχρηστη περιουσία, τις συμμετοχές σε Δημοτικές επιχειρήσεις και επί πλέον να γνωρίζουμε την αξία της περιουσίας σε αξίες που την αποκτήσαμε και τις αποσβέσεις, που έχουν γίνει.

Η οργάνωση της απογραφής θα γίνει από την Επιτροπή απογραφής (η σύνθεσή της δεν προβλέπεται από το Π.Δ. 315/1999, χρειάζεται δε να δοθούν κατευθύνσεις από το Υπουργείο και το ΕΚΔΔ), η οποία θα αναλάβει να συντάξει χρονοδιάγραμμα και καταμερισμό των εργασιών, τα έντυπα της απογραφής, την οργάνωση συγκέντρωσης των στοιχείων και τον τρόπο αποτίμησης των παγίων.

Από αυτά δεν προκύπτει, ότι η Επιτροπή απογραφής θα είναι αυτή, που θα συντάξει και την απογραφή. Κάθε Υπηρεσία από μόνη της πρέπει να αναλάβει να καταγράψει τα περιουσιακά της στοιχεία και τις υποχρεώσεις της. Χρειάζεται δε να δοθεί βοήθεια από τη Διοίκηση του Δήμου προς τις Υπηρεσίες στη καταγραφή και αποτίμηση της περιουσιακής κατάστασης του Δήμου, η δε Επιτροπή απογραφής είναι υπόθεση όλου του δυναμικού των Δήμων, και όχι μόνο της Επιτροπής απογραφής.

Οργάνωση των αποθηκών και των προμηθειών του Δήμου

Η πληροφορία και ο έλεγχος της διαχείρισης των υλικών είναι από τα πρώτα μέτρα, που πρέπει να πάρει ο Δήμος ειδικά στις περιπτώσεις, που υποχρεούνται σε εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής από 1/1/2001. Η οργάνωση της αποθήκης προϋποθέτει την γενικότερη οργάνωση και τήρηση των διαδικασιών λειτουργίας, των προμηθειών και της αποθήκης, δηλαδή την κωδικοποίηση των υλικών την καταχώρηση των προμηθειών και την σύνδεσή με την γενική λογιστική. Η οργανωτική λειτουργία της αποθήκης στο σύστημα της οικονομικής διαχείρισης είναι σημαντική γιατί:

1. Επιτρέπει τον οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο.
2. Οργανώνει και παρακολουθεί τα υλικά.
3. Επιδρά στα οικονομικά αποτελέσματα.
4. Υπάρχει δυνατότητα σχεδιασμού των παραγγελιών σε σχέση με το κόστος των υλικών κ.ά..

Επίλογος

Είναι φανερό, ότι η όλη διαδικασία της απογραφής και εφαρμογής του διπλογραφικού, λαμβανομένων υπόψη και των ιδιοτεροτήτων, που παρουσιάζουν οι Ο.Τ.Α., θα απαιτήσει ένα αρκετά μεγάλο διάστημα, ανάλογα και με το βαθμό οργάνωσης, στελέχωσης, επάρκειας του κάθε Δήμου. Η πορεία εφαρμογής υλοποίησης του έργου φαίνεται, ότι παρουσιάζει κενά. Εκτιμάται πως η εφαρμογή της διπλογραφίας στην παρακολούθηση των οικονομικών των Ο.Τ.Α. δεν έχει γίνει πλήρως κατανοητή. Η επικέντρωση του θέματος στην υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2000 αδυνατίζει την όλη προσπάθεια και δεν δίνει τις διατάξεις του όλου έργου. Ακόμη, πρέπει να κατανοηθεί πως η εφαρμογή της διπλογραφίας δεν είναι απλά η προσπάθεια λογισμικού, αλλά ένα συνολικό έργο, που απαιτεί υποδομή, μεταφορά γνώσης για την λογιστική, αλλά και τομές στην διαχείριση των οικονομικών των Δήμων.