



**Ανάλυση των οικονομικών
στοιχείων των Καλλικρατικών
δήμων και της πορείας τους προς τη
λογιστική του δεδουλευμένου**

Περίληψη

Οι κρίσεις επί θεμάτων πολιτικής και οι προτάσεις που περιέχονται στην παρούσα ανάλυση εκφράζουν τις απόψεις των ερευνητών και δεν αντανακλούν, κατ' ανάγκη, τη γνώμη των μελών ή της Διοίκησης του ΙΟΒΕ.

Η μελέτη εκπονήθηκε από τους Νίκο Παρατσιώκα και Svetoslan Danchev, υπό τον συντονισμό του Νίκου Βέττα, Γενικού Διευθυντή του ΙΟΒΕ και Καθηγητή στο ΟΠΑ και της Σάνδρας Κοέν, Αναπληρώτριας Καθηγήτριας στο ΟΠΑ.

Οι ερευνητές επιθυμούν να ευχαριστήσουν τους Βανέσσα Βάθη, Ιωάννα Μαλκογιάννη, Διονύση Σιετή, Γιώργο Κινητή και Ιωάννη Λυμάξη για τη συνεισφορά τους στη συλλογή και την επεξεργασία των στοιχείων. Κάθε λάθος ή παράλειψη βαρύνει αποκλειστικά τους συγγραφείς.

Η μελέτη εκπονήθηκε με τη στήριξη και συνεργασία της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).



Το Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (Ι.Ο.Β.Ε.) είναι ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός, κοινωφελής, ερευνητικός οργανισμός. Ιδρύθηκε το 1975 με δύο σκοπούς: αφενός να προωθεί την επιστημονική έρευνα για τα τρέχοντα και αναδυόμενα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας, αφετέρου να παρέχει αντικειμενική πληροφόρηση και να διατυπώνει προτάσεις, οι οποίες είναι χρήσιμες στη διαμόρφωση πολιτικής.

Copyright © 2017 Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών

Απαγορεύεται η με οιονδήποτε τρόπο ανατύπωση ή μετάφραση οποιουδήποτε μέρους της μελέτης, χωρίς την άδεια του εκδότη.

Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (ΙΟΒΕ)
Τσάμη Καρατάσου 11, 117 42 Αθήνα
Τηλ.: (210 9211200-10), Fax: (210 9228130 & 210 9233977)
E-mail: info@iobe.gr - URL: <http://www.iobe.gr>

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι στόχοι της μελέτης είναι η διερεύνηση της μετάβασης των δήμων προς τα πρότυπα του δεδουλευμένου λογιστικού συστήματος και η εξέταση της επίδρασης της κρίσης στα οικονομικά των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) μέσω ανάλυσης λογιστικών καταστάσεων.

Εισαγωγή

Τα δημοσιονομικά περιθώρια της χώρας θα παραμείνουν ιδιαίτερα στενά στο προβλέψιμο μέλλον. Σε αυτό το περιβάλλον αυστηρής δημοσιονομικής πειθαρχίας, η ελαχιστοποίηση της σπατάλης και η μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας στη διαχείριση των δημόσιων πόρων αποτελούν απόλυτη προτεραιότητα για την ανάταξη της εθνικής οικονομίας. Η μετάβαση των δήμων, αλλά και γενικότερα όλων των φορέων της γενικής κυβέρνησης, προς τα πρότυπα και τις λογιστικές αρχές του δεδουλευμένου συστήματος αποτελεί ένα πολύ σημαντικό βήμα προς αυτή την κατεύθυνση.

Σε αυτό το πλαίσιο, εξετάζονται στη μελέτη η πορεία αυτής της μετάβασης, καθώς και η επίδραση της κρίσης στα οικονομικά των Καλλικρατικών δήμων της χώρας. Η μελέτη αποτελείται από τρεις εκθέσεις. Στην πρώτη έκθεση αναδεικνύονται τα αναμενόμενα οφέλη από τη μετάβαση, η διαθεσιμότητα των λογιστικών καταστάσεων των δήμων στο ευρύτερο κοινό και οι προϋποθέσεις για την επιτυχημένη μετάβαση άλλων δημόσιων φορέων στα πρότυπα του δεδουλευμένου λογιστικού συστήματος. Στη δεύτερη έκθεση εξετάζονται οι τάσεις σε χρηματοοικονομικούς αριθμοδείκτες των δήμων κατά τη διάρκεια της κρίσης. Τέλος, στην τρίτη έκθεση διερευνάται κατά πόσο γεωγραφικά και άλλα χαρακτηριστικά επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις των δήμων.

Η μετάβαση των δήμων προς τα πρότυπα του δεδουλευμένου λογιστικού συστήματος

Η ταμειακή βάση αποτελεί τη λογιστική βάση που χρησιμοποιείται παραδοσιακά στον δημόσιο τομέα. Η ταμειακή λογιστική διαθέτει ορισμένα πλεονεκτήματα που σχετίζονται κυρίως με την απλότητα της μεθόδου και την αντικειμενικότητά της. Η έμφαση στο σύστημα ταμειακής βάσης δίδεται στον έλεγχο νομιμότητας των δαπανών και στην παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού.

Ωστόσο, σε ένα τέτοιο πλαίσιο δεν παρέχεται κανένα κίνητρο για εξοικονόμηση πόρων και βελτίωση της αποδοτικότητας. Προωθείται η πολιτική της εξάντλησης του προϋπολογισμού προκειμένου ο φορέας να εξασφαλίσει αντίστοιχες τουλάχιστον πιστώσεις στο μέλλον. Επιπλέον, η χρήση της ταμειακής λογιστικής βάσης δεν επιτρέπει την καταγραφή όλων των παραμέτρων του κόστους εφόσον κατά τη διάρκεια μιας περιόδου το κόστος λειτουργίας δεν ταυτίζεται με τις αντίστοιχες πληρωμές.

Αντίθετα, στη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης έμφαση δίνεται στον υπολογισμό του κόστους των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η υιοθέτηση της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης επιτρέπει την αναγνώριση και καταγραφή στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων, την καταγραφή των δαπανών όταν καθίστανται δεδουλευμένα και των εσόδων όταν κερδίζονται και όχι όταν γίνεται η πληρωμή ή η είσπραξη τους αντίστοιχα. Η διεθνής εμπειρία έχει καταδείξει ότι ο συνδυασμός της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης με αποκεντρωμένες διοικητικές δομές

μπορεί να αποτελέσει τη βάση για ορθολογικότερη κατανομή πόρων και ορθότερη αξιολόγηση της αποδοτικότητας.

Η εφαρμογή της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης στους δημόσιους φορείς διεθνώς έρχεται αντιμέτωπη με ορισμένες δυσκολίες, όπως ασαφείς νομοθετικές διατάξεις αναφορικά με τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές αρχές και οργανωτικές δυσκολίες και προβλήματα που οφείλονται στην ανεπάρκεια πόρων και γνώσεων. Λόγω των δυσκολιών στην εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, σε αρκετές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφαρμόζεται τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση ή επιτρέπεται η χρήση και της ταμειακής βάσης. Ωστόσο, η τάση η οποία διαφαίνεται για το άμεσο μέλλον είναι η μετάβαση στη λογιστική του δεδουλευμένου.

Στην Ελλάδα, η λογιστική βάση του δεδουλευμένου εφαρμόζεται στους δήμους της χώρας ήδη με την έκδοση του Π.Δ. 315/1999. Αργότερα, με την εφαρμογή του Σχεδίου Καλλικράτη (Ν. 3852/2010), η εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου έγινε υποχρεωτική για όλους τους δήμους που προέκυψαν από την νέα αρχιτεκτονική της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Ωστόσο, η αναζήτηση στον ιστότοπο Διαύγεια ανέδειξε ότι το 42% των 325 Καλλικρατικών δήμων (137 δήμοι) της χώρας δεν είχαν αναρτημένη την έγκριση των λογιστικών τους καταστάσεων για το 2015 μέχρι τις 13 Μαρτίου 2017. Σε αυτούς τους δήμους κατοικεί το 31% του πληθυσμού της χώρας. Εν τω μεταξύ, σε 18 Καλλικρατικούς δήμους (5,5% των δήμων) δεν έχουν εγκριθεί οι λογιστικές καταστάσεις ούτε καν για την πρώτη διαχειριστική χρήση (2011).

Οι δυσκολίες τήρησης των υποχρεώσεων για έγκαιρη διεκπεραίωση της διαδικασίας σύνταξης και έγκρισης λογιστικών καταστάσεων είναι ιδιαίτερα αυξημένες σε νησιωτικούς δήμους με πολύ μικρό πληθυσμό. Ενδεικτικά, τρεις στους τέσσερις δήμους (68%) της Περιφέρειας Νότιου Αιγαίου δεν έχουν εγκρίνει τον ισολογισμό τους για το 2015, ενώ σχεδόν ένας στους τέσσερις (24%) δήμους της ίδιας περιφέρειας δεν έχει εγκρίνει κανέναν ισολογισμό από την έναρξη της εφαρμογής του Σχεδίου Καλλικράτης.

Επίδραση της οικονομικής κρίσης στα οικονομικά των δήμων: Ανάλυση με αριθμοδείκτες

Η βελτίωση της ρευστότητας, λόγω συσσώρευσης διαθεσίμων και υποχώρησης των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, καθώς και η απομόχλευση αποτελούν τις βασικές τάσεις στα στοιχεία ισολογισμού των δήμων με διαθέσιμους ισολογισμούς και για τα πέντε οικονομικά έτη 2011-2015 (110 δήμοι). Στην πλευρά των αποτελεσμάτων χρήσης, χαρακτηριστική είναι η πτώση τόσο των λειτουργικών εσόδων όσο και των αντίστοιχων εξόδων, με μεταβλητότητα στα καθαρά αποτελέσματα.

Αναλυτικότερα, η σημαντική μείωση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, σε συνδυασμό με την αύξηση της αξίας του κυκλοφορούντος ενεργητικού, είχε ως αποτέλεσμα τη βελτίωση των δεικτών ρευστότητας των δήμων. Αξιοσημείωτο στοιχείο από την ανάλυση των αριθμοδεικτών κυκλοφοριακής ταχύτητας αποτελεί η αύξηση των απαιτήσεων σε σχέση με τα λειτουργικά έσοδα.

Χαμηλή είναι η αναλογία των ξένων κεφαλαίων στο παθητικό των δήμων, η χρηματοδότηση των οποίων προέρχεται κυρίως από ίδια κεφάλαια. Κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, οι δήμοι που ήταν συνεπείς στην υποχρέωση δημοσίευσης ισολογισμών φαίνεται πως μείωσαν περαιτέρω τη μόχλευσή τους. Επιπλέον, η χαμηλή δανειακή επιβάρυνση των

ΟΤΑ αποτυπώνεται και στους δείκτες βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το σύνολο του ενεργητικού, οι οποίοι στην πλειονότητα των δήμων διαμορφώθηκαν σε επίπεδο χαμηλότερο από 0,1.

Ο μεγάλος αριθμός υποδομών που αναπτύσσουν οι δήμοι προκειμένου να υποστηρίξουν τις υπηρεσίες προς τους δημότες τους αποτυπώνεται στην υψηλή τιμή του αριθμοδείκτη παγίων στο σύνολο του ενεργητικού, ο οποίος διαμορφώθηκε στο 0,87 κατά μέσο όρο την περίοδο 2011-2015. Αναφορικά με τον αριθμοδείκτη λειτουργικών εσόδων προς λειτουργικά έξοδα μόνο 1 στους 10 δήμους κατάφερε να έχει λειτουργικά έσοδα υψηλότερα από τα λειτουργικά του έξοδα. Τέλος, στους περισσότερους αριθμοδείκτες αποδοτικότητας καταγράφονται μικρές διαφορές μεταξύ 2011 και 2015. Στην ενδιάμεση περίοδο, ωστόσο οι τιμές των δεικτών μεταβλήθηκαν αρκετά, αλλάζοντας συχνά πρόσημο, ανάλογα με το εάν οι δήμοι στο σύνολό τους είχαν έλλειμμα ή πλεόνασμα στα αποτελέσματα χρήσης τους.

Εν κατακλείδι, η οικονομική κατάσταση των δήμων που δημοσιεύουν με συνέπεια ισολογισμούς και καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως αρνητική. Τα έσοδα έχουν μειωθεί, ωστόσο δεν παρατηρείται όξυνση ελλειμμάτων και συσσώρευση υποχρεώσεων, καθώς αντίστοιχη υποχώρηση καταγράφεται και στις δαπάνες των δήμων. Η μείωση των δαπανών συσχετίζεται με αποτελεσματικότερη διαχείριση των πόρων, ωστόσο κατά πάσα πιθανότητα συνεπάγεται και μειωμένη δυνατότητα στήριξης κοινωνικών υπηρεσιών προς τους δημότες. Σε κάθε περίπτωση, από καθαρά χρηματοοικονομική άποψη παρατηρείται σταθερή εικόνα στο δείγμα των δήμων με δημοσιευμένους ισολογισμούς την πενταετία 2011-15.

Η χρηματοοικονομική κατάσταση των δήμων ανάλογα με γεωγραφικά και άλλα χαρακτηριστικά τους

Τα δημογραφικά και γεωγραφικά χαρακτηριστικά των δήμων φαίνεται να επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές τους επιδόσεις. Οι μικροί δήμοι τείνουν να έχουν τα μεγαλύτερα έσοδα και έξοδα ανά κάτοικο. Το μέγεθος των δήμων φαίνεται πως επηρεάζει και τη δομή των κεφαλαίων, με τους μικρότερους δήμους να βασίζονται σχετικά περισσότερα στα ίδια κεφάλαια σε σχέση με τους μεγαλύτερους δήμους. Στην πλευρά του ενεργητικού, οι μεγαλύτεροι δήμοι τείνουν να έχουν χαμηλότερο ποσοστό πάγιων στοιχείων και αυξημένη συμμετοχή κυκλοφορούντος ενεργητικού στα περιουσιακά τους στοιχεία.

Οι χρηματοοικονομικές επιδόσεις επηρεάζονται και από το εάν ένας δήμος φιλοξενεί την έδρα μιας περιφερειακής ενότητας. Οι δήμοι-πρωτεύουσες τείνουν να έχουν χαμηλότερα λειτουργικά έξοδα ανά κάτοικο και υψηλότερα λειτουργικά έσοδα ανά κάτοικο, εάν και το δεύτερο αποτέλεσμα οφείλεται σε αυξημένες επιχορηγήσεις, καθώς τα ίδια έσοδα ανά κάτοικο είναι μειωμένα σε σχέση με τους λοιπούς δήμους. Επιπλέον, οι δήμοι-πρωτεύουσες τείνουν να βασίζονται ελαφρώς περισσότερο σε ίδια κεφάλαια. Την τελευταία διετία (2014-2015), το ποσοστό του κυκλοφορούντος ενεργητικού εμφανίζεται αυξημένο, ενώ και οι δείκτες αποδοτικότητας βρίσκονται σε υψηλότερο επίπεδο σε σχέση με τους λοιπούς δήμους.

Όσον αφορά τη νησιωτικότητα, τα χρηματοοικονομικά μεγέθη ανά κάτοικο είναι σημαντικά υψηλότερα στους νησιωτικούς δήμους. Στην πλευρά των εσόδων, η εξέλιξη αυτή συνδέεται

σε σημαντικό βαθμό με τα έσοδα των νησιών λόγω του τουρισμού. Ωστόσο, και τα λειτουργικά έξοδα ανά κάτοικο κινούνται υψηλότερα σε σχέση με τους ηπειρωτικούς δήμους. Είναι σαφές ότι ο αριθμός των κατοίκων των νησιωτικών δήμων δεν ανταποκρίνεται στον πραγματικό αριθμό των ατόμων που εξυπηρετεί ο δήμος, ειδικά τους μήνες που υπάρχει αυξημένη τουριστική κίνηση.

Από τους αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας προκύπτει ότι η αποτελεσματικότητα με την οποία οι νησιωτικοί δήμοι διαχειρίζονται τα περιουσιακά τους στοιχεία για να συλλέξουν λειτουργικά έσοδα είναι μειωμένη σε σύγκριση με τους ηπειρωτικούς δήμους. Επιπλέον, οι νησιωτικοί δήμοι βασίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό στα ίδια κεφάλαια σε σύγκριση με τους ηπειρωτικούς δήμους.

Διαφορές τέλος εντοπίζονται και στη δομή των λειτουργικών εσόδων και δαπανών. Στους νησιωτικούς δήμους, τα έσοδα από ίδιες πηγές (όπως για παράδειγμα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών) αποτελούν την κυριότερη πηγή, σε αντίθεση με τους ηπειρωτικούς δήμους όπου οι επιχορηγήσεις υπερτερούν. Στην πλευρά των εξόδων, οι νησιωτικοί δήμοι τείνουν να έχουν αυξημένο ποσοστό εξόδων διοικητικής λειτουργίας στις λειτουργικές τους δαπάνες, αν και η αναλογία κινήθηκε πτωτικά την περίοδο 2011-2015.

Συμπεράσματα και προτάσεις πολιτικής

Η λογιστική του δεδουλευμένου δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μια αποτελεσματικότερη διαχείριση των πόρων. Επομένως, η εφαρμογή της στο σύνολο του δημόσιου τομέα είναι επιτακτική, λαμβάνοντας υπόψη την οξεία ανάγκη για ελαχιστοποίηση της σπατάλης και εξοικονόμηση κρατικών δαπανών σήμερα στην Ελλάδα καθώς και τη συστηματική παρακολούθηση των συναλλαγών βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Ωστόσο, η μετάβαση δημιουργεί ανάγκες για εξειδικευμένο προσωπικό και υπολογιστικά συστήματα. Αυτό το γεγονός δεν πρέπει να αγνοείται ή να υποβαθμίζεται. Ειδικά όσον αφορά τους μικρότερους οργανισμούς, η ανάγκη για πόρους μπορεί να μην επιτρέπει την έγκαιρη διεκπεραίωση της διαδικασίας σύνταξης και δημοσίευσης των λογιστικών καταστάσεων.

Επιπλέον, η ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων αναδεικνύει ότι οι χρηματοοικονομικές επιδόσεις των δήμων επηρεάζονται σημαντικά από χαρακτηριστικά που βρίσκονται εκτός ελέγχου των διοικήσεών τους (όπως μέγεθος και νησιωτικότητα). Συνεπώς, ένα σύστημα που αξιολογεί την οικονομική διαχείριση των δήμων θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη αυτές τις διαφοροποιήσεις. Αυτό θα μπορούσε να γίνει συγκρίνοντας τους αριθμοδείκτες των δήμων με τιμές αναφοράς (benchmarks) που διαφοροποιούνται ανάλογα με τα δημογραφικά και τα γεωγραφικά τους χαρακτηριστικά.

Σε κάθε περίπτωση, η συστηματική ανάλυση των χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών των δήμων κρίνεται απαραίτητη για την αξιολόγηση της οικονομικής τους κατάστασης. Για αυτό τον σκοπό, οι ηλεκτρονικές και όχι μόνο υποδομές που έχουν αναπτυχθεί για την παρακολούθηση των οικονομικών των δήμων σε ταμειακή βάση από τις κεντρικές υπηρεσίες της δημόσιας διοίκησης θα πρέπει να ενισχυθούν για να συλλέγονται τακτικά και τα στοιχεία από τους ισολογισμούς και ΚΑΧ.

Για να ξεπεραστούν τα προβλήματα αναφορικά με την παραγωγή και τη δημοσίευση των πληροφοριών της λογιστικής του δεδουλευμένου και των λογιστικών καταστάσεων, προτείνεται επιπλέον η εξέταση των εξής μέτρων:

1. Αυστηροποίηση των ποινών σε περίπτωση μη έγκαιρης διεκπεραίωσης της διαδικασίας σύνταξης και έγκρισης των λογιστικών καταστάσεων για τους μεγαλύτερους δήμους της χώρας.
2. Τεχνική υποστήριξη για τη διεκπεραίωση της διαδικασίας σύνταξης και έγκρισης των λογιστικών καταστάσεων στους μικρούς δήμους της χώρας.
3. Υποχρεωτική ανάρτηση των λογιστικών καταστάσεων στη Διαύγεια και στις ιστοσελίδες των δήμων.
4. Ανάπτυξη βάσης δεδομένων καταχώρησης των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης των δήμων.

Ευρύτερα, η πορεία μετάβασης των δήμων αποτελεί καλό οδηγό για την μετάβαση και των υπόλοιπων φορέων της γενικής κυβέρνησης προς τα πρότυπα του δεδουλευμένου συστήματος. Προτείνεται η μετάβαση των φορέων της γενικής κυβέρνησης να προτεραιοποιείται με βάση το μέγεθος των οργανισμών (σε όρους αριθμού προσωπικού ή σύνολο δαπανών), με τους μεγαλύτερους οργανισμούς να έχουν αυστηρότερα χρονικά όρια για την ολοκλήρωση της μετάβασης. Για τους μικρότερους οργανισμούς, προτείνεται να εξεταστεί η δυνατότητα παροχής τεχνικής βοήθειας, ακόμα και σε μόνιμη βάση, από κεντρικές δημόσιες υπηρεσίες, ακόμα και σε συνεργασία με ιδιωτικούς φορείς, εφόσον κριθεί σκόπιμο.

Το πλήρες κείμενο της μελέτης είναι διαθέσιμο στην ιστοσελίδα του IOBE (www.iobe.gr).