ΕΘΝΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΟΜΕΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΤΟΥ ΑΡΒΑΝΙΤΗ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΜ: 499 Γ.Σ. 31.5.2005

ΘΕΜΑ: «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ»

Τριμελής συμβουλευτική επιτροπή:

Κος Χλέπας Νικόλαος (επιβλέπων),

κος Υφαντόπουλος Ιωάννης,

κος Σωτηρέλης Γεώργιος.

ΕΠΤΑΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

1. Ν.-Κ. Χλέπας, Αν. Καθηγητής (επιβλέπων)
2. Ι. Υφαντόπουλος, Καθηγητής (μέλος τριμελούς)
3. Γ. Σωτηρέλης, Καθηγητής (μέλος τριμελούς)
4. Κ. Ζοπουνίδης, Καθηγητής (Τμ. Μηχανικών & Διοίκησης - Πολυτεχνείο Κρήτης)
5. Θ. Χατζηπαντελής, Καθηγητής (Τμ. Πολιτικών Επιστημών – ΑΠΘ)
6. Γ. Ψυχάρης, Αν. Καθηγητής (Τμ. Οικον. & Περιφ. Ανάπτυξης – Πάντειο Παν/μιο)
7. Ι. Μπασιάκος, Επικ. Καθηγητή (Τμ. Οικονομικών Επιστημών- ΕΚΠΑ)

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την περάτωση της παρούσας διδακτορικής διατριβής, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους εκείνους που συνέβαλλαν άμεσα ή έμμεσα, στην ολοκλήρωσή της.

Θεωρώ χρέος μου να εκφράσω τις ειλικρινείς ευχαριστίες μου προς τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Χλέπα για τη συνεχή υποστήριξη, συμπαράσταση και επίβλεψη καθ' όλη τη διάρκεια της συνεργασίας μας.

Επίσης, εκφράζω την ευγνωμοσύνη μου προς την οικογένειά μου για τη διαρκή συμπαράσταση, την αμέριστη κατανόηση και τη μεγάλη ανοχή που έδειξε όλο το διάστημα εκπόνησης της διατριβής, δημιουργώντας τις συνθήκες ολοκλήρωσης της προσπάθειας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ 4

ΕΙΣΑΓΩΓΗ 13

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ 24

1.1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ 24

1.2. ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ 28

1.3. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ MANATZMENT 32

1.4. ΝΕΟ ΔΗΜΟΣΙΟ MANATZMENT 38

1.5. ΚΡΙΤΙΚΗ 48

1.6. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ 49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ 54

2.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ 54

2.2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ 59

2.3. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ 65

2.4. ΧΡΗΣΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 73

2.4.1. ΠΟΙΟΤΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 87

2.5. ΣΥΝΔΕΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ 88

2.5.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ 93

2.6. ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ 101

2.7. ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ 108

2.7.1. ΠΟΡΟΙ ΚΑΙ ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ 109

2.8. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ 115

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ Δ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΩΝ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ 124

3.1. ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΤΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ 124

3.2. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ 133

3.3. ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ 143

3.4. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ 150

3.4.1 ΜΕΛΕΤΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ 157

3.5. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ 158

3.5.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ 159

3.5.2. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ 162

3.5.3. ΠΟΛΙΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ 166

3.5.4. ΣΧΕΣΕΙΣ ΚΡΑΤΟΥΣ ΠΟΛΙΤΩΝ 167

3.5.5. ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ 170

3.6. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΙΚΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ 172
3.6.1. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 173
3.6.1.1. ΕΡΕΘΙΣΜΑΤΑ – ΚΙΝΗΤΡΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ. 173
3.6.2. ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 181
3.6.3. ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ 187
3.6.3.1. ΚΑΘΟΔΗΓΗΤΕΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ 187
3.6.3.2. ΟΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΝΤΕΣ ΣΤΙΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ 189
3.6.4. ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 192
3.6.4.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΜΘΙΣΗΣ 192
3.6.4.2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ 193
3.7. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΣΤΑΔΙΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ 197
3.7.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΟΠΤΙΚΗ 197
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΗΜΩΝ 202
4.1. ΕΘΝΙΚΑ ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ 202
4.2. ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ 203
4.3. ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΗΜΩΝ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ 205
4.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ 206
4.5. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 210
4.5.1. ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 214
4.5.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 216
4.5.3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 216
4.5.4. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΤΑ ΕΓΓΡΑΦΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 217
4.5.5. ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ 221
4.5.6. ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ 226
4.5.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 228
4.6. ΓΕΝΙΚΗ (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ) ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ 229
4.6.1. ΔΑΠΑΝΕΣ 231
4.6.2. ΕΣΟΔΑ 232
4.6.3. ΚΛΕΙΣΙΜΟ 234
4.6.4. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ 237
4.7. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ 243
4.8. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΛΣΔΚ ΜΕΧΡΙ ΤΟ 2006 248
4.8.1. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ 254
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΧΡΗΜ/ΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ 260
5.1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΤΑ 260
5.1.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΚΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΤΑ 260
5.1.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ 264

5.1.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ 271
5.1.4. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΤΑ 273
5.2. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ 278
5.2.1. ΠΟΣΟΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 278
5.2.1.1. ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 278
5.2.1.2. ΕΣΟΔΑ 280
5.2.1.3. ΕΞΟΔΑ 288
5.2.1.4 ΔΕΙΚΤΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ 294
5.2.1.5. ΧΡΕΟΣ 301
5.2.2. ΠΟΙΟΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 311
5.2.2.1. ΤΟΠΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ 311
5.2.2.2. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ 312
5.2.2.3. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ 316
5.3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ 317
5.3.1. Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΕ ΚΥΡΙΕΣ ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ 317
5.3.2. ΜΕΘΟΔΟΣ PROMETHEE 322
ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ 330
5.5. ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ 333
5.6. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΕ ΚΥΡΙΕΣ ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ 341
5.7. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ PROMETHEE 345
5.7.1 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ 345
5.8. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 367
5.8.1. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΘΥΣΜΙΑΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΙΚΤΩΝ 367
5.8.2. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΙΚΤΩΝ 368
5.8.3. ΕΣΟΔΑ 371
5.8.4. ΕΞΟΔΑ 375
5.8.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΕΛΛΕΙΜΜΑ /ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ 377
5.8.6. ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ 378
5.8.7. ΧΡΕΟΣ 379
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 381
6.1. Η ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ, ΟΙ ΜΟΡΦΕΣ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 381
6.1.1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ 381
6.1.2. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ 382
6.1.3. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ 384
6.1.4. ΤΑ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ 386
6.2. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ 387
6.2.1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΟΥΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ 388
6.2.2. ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΗ Η ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ 390

6.2.3. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΜΕ ΛΑΘΟΣ ΣΤΟΧΟΥΣ 392
6.2.4. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΜΕ ΣΩΣΤΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ 392
6.2.5. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 393
6.3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ 394
6.3.1. ΟΙ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑ PARETO ΑΡΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ 396
6.3.1.1. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ 397
6.3.1.2. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ 397
6.3.1.3. ΚΑΤΑΝΕΜΗΤΙΚΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ 398
6.3.2. ΚΑΘΑΡΑ ΔΗΜΟΣΙΑ (ΣΥΛΛΟΓΙΚΑ) ΑΓΑΘΑ 399
6.3.2.1. ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΜΟΝΟΠΩΛΙΑ 400
6.3.2.2. ΑΤΕΛΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ 400
6.4. ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΩΝ ΤΟΠΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΑΓΑΘΩΝ 401
6.4.1. ΚΕΝΤΡΙΚΟΙ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΟΙ ΨΗΦΟΦΟΡΟΙ 401
6.4.2. ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΕΚΛΕΓΜΕΝΟΙ 403
6.4.3. ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΚΑΙ ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ 404
6.4.4. ΟΙ ΟΜΑΔΕΣ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΠΙΕΣΗΣ 405
6.5. ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΚΑΙ ΖΗΤΗΣΗ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ 406
6.5.1. Η ΖΗΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΤΟΠΙΚΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΑΓΑΘΑ 406
6.5.2. Η ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΤΟΠΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΑΓΑΘΩΝ 408
6.6. ΑΡΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΟΠΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΑΓΑΘΩΝ 410
6.6.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΡΙΣΤΟ 410
6.6.2. ΚΟΙΝΩΝΙΚΑ ΑΡΙΣΤΟ 411
6.7. ΕΜΠΟΔΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ 412
6.7.1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ 413
6.7.2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ 413
6.7.3. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ 414
6.8. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 415
6.8.1. ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ 420
6.8.2. ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (DATA ENVELOPMENT ANALYSIS) 426
6.8.2.1. ΓΡΑΦΙΚΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ DEA 427
6.8.3. ΤΑ ΚΛΑΣΙΚΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΗΣ Π.Α.Δ. 429
6.8.3.1. ΤΟ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΕΝΟ ΣΤΙΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΚΛΙΜΑΚΑΣ (CCR-I). 430
6.8.3.2. ΤΑ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΕΝΑ ΣΤΙΣ ΕΚΡΟΕΣ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (CCR-O) ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ. 434
6.8.3.3. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΚΛΙΜΑΚΑΣ (VRS) 436
6.8.4. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ 436
6.8.5. ΕΜΠΕΙΡΙΚΟΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ 438

6.9. ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ 440
6.9.1. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ 442
6.9.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ 443
6.9.3. ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΣΡΟΩΝ - ΕΚΡΟΩΝ 446
6.10. ΕΦΑΡΜΟΓΗ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 448
6.10.1 ΣΧΕΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ 457
6.10.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ 459
6.10.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΣΤΙΚΗΣ - ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΧΗΣ 461
6.10.4. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΗ ΤΑΞΗ 463
6.10.5. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 466
6.11. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 468
6.11.1. ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 468
6.11.2. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ 472
6.11.3. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 479
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΑΝΑΛΥΣΗ 482
7.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 482
7.2. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ 490
7.3. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ 494
7.4. ΕΠΙΛΟΓΟΣ 496
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 498
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ 498
ΕΛΛΗΝΙΚΗ 528

ΠΙΝΑΚΕΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.1: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ MANATZMENT 37
ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1: ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 117
ΠΙΝΑΚΑΣ 2.2: ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ... 119
ΠΙΝΑΚΑΣ 2.3: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, ΔΙΕΘΝΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗ. 122
ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1: ΜΕΛΕΤΕΣ ΣΤΗΡΙΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΟΥ LUDER 157
ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2: Η ΠΟΣΟΤΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΩΝ ΟΤΑ, (ΠΗΓΗ: ΈΣΟΔΑ – ΈΞΟΔΑ ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, ΕΛΣΤΑΤ). 176
ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ 196
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.1: ΣΤΑΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ 232
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΛΣΔΚ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ 2005, (ΠΗΓΗ: ΕΕΤΑΑ) 253
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.3: ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ 254
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.1: ΓΕΝΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ PROMETHEE 325
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.2: ΔΗΜΟΙ ΧΩΡΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ 329
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.3: ΤΟΠΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ... 331
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.4: ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ 334
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.5: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΤΩΝ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ 336
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.6: ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ 337
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.7: ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΣΩΡΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗ 341
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.8: ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΩΝ (Α) 342
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.9: ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΣΤΡΟΦΗΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΩΝ (Α)-1 343
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.10: ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΣΤΡΟΦΗΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΩΝ (Α)-2 343
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.11: ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ 345
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.12: ΒΑΘΜΟΙ PROMETHEE ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2003, 2004 & 2005 347
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.13: Μ.Ο. ΒΑΘΜΩΝ PROMETHEE 358
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.14: 15 ΠΡΩΤΟΙ ΚΑΙ 15 ΤΕΛΕΥΤΑΙΟΙ ΔΗΜΟΙ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2003 363
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.15: 15 ΠΡΩΤΟΙ ΚΑΙ 15 ΤΕΛΕΥΤΑΙΟΙ ΔΗΜΟΙ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2004 364
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.16: 15 ΠΡΩΤΟΙ ΚΑΙ 15 ΤΕΛΕΥΤΑΙΟΙ ΔΗΜΟΙ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2005 365
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.17: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΔΕΙΚΤΩΝ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΕΙΓΜΑ 366
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.18: ΠΛΗΘΥΣΜΙΑΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ 367
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.19: ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ 368
ΠΙΝΑΚΑΣ 5.20: ΚΑΤΑ ΚΕΦΑΛΗ ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ 372
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.1: ΤΕΣΣΕΡΕΙΣ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ 383
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.2: ΜΗΤΡΑ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ 447
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.3: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ 448

ΠΙΝΑΚΑΣ 6.4: ΒΑΘΜΟΙ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ DEA, 2003,2004 ΚΑΙ 2005, 1 ΕΙΣΡΟΗ ΚΑΙ 3 ΕΚΡΟΕΣ 449
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.5: ΜΕΣΟΙ ΟΡΟΙ ΒΑΘΜΩΝ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΔΕΙΓΜΑ ΤΩΝ 142 ΔΗΜΩΝ 453
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.6: ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΒΑΘΜΟΥΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 453
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.7: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΒΑΘΜΩΝ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 456
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.8: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΤΩΝ ΥΠΟΣΥΝΟΛΩΝ 458
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.9: T-TESTS ΓΙΑ ΤΗΝ ΙΣΟΤΗΤΑ ΜΕΣΩΝ ΤΙΜΩΝ 458
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.10: ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ (3 ΕΤΗ) ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ 459
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.11: ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΟΜΑΔΑ ΔΗΜΩΝ 462
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.12: T-TESTS ΙΣΟΤΗΤΑΣ ΜΕΣΩΝ ΤΙΜΩΝ (ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΑΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΧΗ) 462
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.13: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ 463
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.14: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΠΛΗΘΥΣΜΙΑΚΗ ΤΑΞΗ 464
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.15: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΤΩΝ ΒΑΘΜΩΝ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ 464
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.16: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΒΑΘΜΩΝ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ PROMETHEE 466
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.17: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΤΩΝ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ 472
ΠΙΝΑΚΑΣ 6.18: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ TOBIT (BOOTSTRAPPED) ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ 476

ΣΧΗΜΑΤΑ

ΣΧΗΜΑ 1.1: ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ Α ΣΕ Β 29
ΣΧΗΜΑ 2.1: ΠΡΟΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΔΟΜΗ ΕΝΟΣ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, (VELA BARGUES,1992, ΣΕΛ.120) 64
ΣΧΗΜΑ 2.2: ΣΥΜΒΑΤΟΤΗΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ 108
ΣΧΗΜΑ 3.1: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΞΑΡΤΗΣΕΩΝ ΤΟΥ LUDER ΓΙΑ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ, (LUDER, 1992, ΣΕΛ. 111). 138
ΣΧΗΜΑ 3.2: ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΞΑΡΤΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ, (LUDER, 1994B, ΣΕΛ. 9) 146
ΣΧΗΜΑ 3.3: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ. LUDER (2001, ΣΕΛ. 24). 155
ΣΧΗΜΑ 3.4: ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ (1990-2005), (ΠΗΓΗ: ΕΛΣΤΑΤ). 161
ΣΧΗΜΑ 3.5: ΈΛΛΕΙΜΜΑ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΩΣ % ΤΟΥ ΑΕΠ (1990-2004). 161
ΣΧΗΜΑ 3.6: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΧΡΕΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΩΣ % ΤΟΥ ΑΕΠ. 162
ΣΧΗΜΑ 3.7: ΈΣΟΔΑ – ΈΞΟΔΑ ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (ΠΗΓΗ: ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΡΧΗ). 176
ΣΧΗΜΑ 3.8: ΈΣΟΔΑ – ΈΞΟΔΑ ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (ΠΗΓΗ: ΕΛΣΤΑΤ) 177
ΣΧΗΜΑ 3.9: ΤΟΠΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΗΝ ΕΕ (ΠΗΓΗ : DEXIA BANK) 178

ΣΧΗΜΑ 3.10: ΣΧΕΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΤΑ ΠΡΟΣ ΑΕΠ (ΠΗΓΗ : DEXIA BANK). 178
ΣΧΗΜΑ 3.11: ΣΧΕΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΤΑ ΠΡΟΣ ΑΕΠ ΣΤΗΝ ΕΕ (ΠΗΓΗ : ΕΛΣΤΑΤ). 179
ΣΧΗΜΑ 3.12: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ..... 195
ΣΧΗΜΑ 4.1: ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ 231
ΣΧΗΜΑ 4.2: ΕΓΚΡΙΣΗ ΕΝΤΑΛΜΑΤΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ 232
ΣΧΗΜΑ 4.3: ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ..... 233
ΣΧΗΜΑ 4.4: ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗ 233
ΣΧΗΜΑ 4.5: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΒΕΒΑΙΩΣΕΩΣ ΕΣΟΔΟΥ 233
ΣΧΗΜΑ 4.6: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ ΕΣΟΔΟΥ 233
ΣΧΗΜΑ 4.7: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ..... 236
ΣΧΗΜΑ 4.8: ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ 243
ΣΧΗΜΑ 4.9: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ..... 246
ΣΧΗΜΑ 4.10: ΔΗΜΟΙ ΠΟΥ ΕΚΑΝΑΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ 254
ΣΧΗΜΑ 4.11: ΔΗΜΟΙ ΜΕ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ..... 255
ΣΧΗΜΑ 4.12: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΛΣΔΚ 255
ΣΧΗΜΑ 4.13. ΔΗΜΟΙ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΕΣ..... 256
ΣΧΗΜΑ 4.14: ΔΗΜΟΙ ΜΕ ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ..... 256
ΣΧΗΜΑ 4.15: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ 2005..... 257
ΣΧΗΜΑ 4.16: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΤΩΝ ΟΤΑ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ..... 258
ΣΧΗΜΑ 5.1: ΈΣΟΔΑ – ΈΞΟΔΑ ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, (ΠΗΓΗ:ΕΛΣΤΑΤ)..... 330
ΣΧΗΜΑ 5.2: ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΙΔΙΟΤΙΜΩΝ 342
ΣΧΗΜΑ 5.3: ΚΑΤΑ ΚΕΦΑΛΗ ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ..... 372
ΣΧΗΜΑ 5.4: ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ / ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ..... 374
ΣΧΗΜΑ 5.5: ΈΣΟΔΑ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ, ΦΟΡΟΙ, ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ, ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ) 375
ΣΧΗΜΑ 5.6: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ / ΠΛΗΘΥΣΜΟ, ΑΝΑ ΕΤΟΣ..... 376
ΣΧΗΜΑ 5.7: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΤΟ Μ.Ο. ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ 376
ΣΧΗΜΑ 5.8: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ - ΕΞΟΔΑ..... 377
ΣΧΗΜΑ 5.9: ΠΟΣΟΣΤΟ ΔΗΜΩΝ ΜΕ ΕΛΛΕΙΜΜΑ > ΤΟΥ 10% ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ..... 378
ΣΧΗΜΑ 5.10: ΠΟΣΟΣΤΟ ΔΗΜΩΝ ΜΕ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ <1.5 379
ΣΧΗΜΑ 6.1: ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΙΣΡΟΩΝ-ΕΚΡΟΩΝ. 385
ΣΧΗΜΑ 6.2: ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ..... 386
ΣΧΗΜΑ 6.3: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ, (ΠΗΓΗ: MANDL ET AL., 2008)..... 387
ΣΧΗΜΑ 6.4: ΓΡΑΦΙΚΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ .. 428
ΣΧΗΜΑ 6.5: ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΣΥΧΝΟΤΗΤΩΝ ΤΩΝ ΒΑΘΜΩΝ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ (Μ.Ο.) 457
ΣΧΗΜΑ 6.6: ΘΗΚΟΓΡΑΜΜΑ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2003,2004 ΚΑΙ 2005 460

ΣΧΗΜΑ 6.7: ΘΗΚΟΓΡΑΜΜΑ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΕ ΑΓΡΟΤΙΚΟΥΣ Η ΑΣΤΙΚΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ 461
ΣΧΗΜΑ 6.8: ΘΗΚΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑ ΠΛΗΘΥΣΜΙΑΚΗ ΤΑΞΗ 465

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο χώρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΤΑ) συνιστά μια από τις μεγαλύτερες προκλήσεις για τη μεταρρύθμιση του σύγχρονου κράτους. Οι σχετικές μεταρρυθμιστικές τάσεις στην Ελλάδα εκφράστηκαν συνταγματικά και νομοθετικά με τη δημιουργία του δεύτερου βαθμού τοπικής αυτοδιοίκησης, τη μείωση του αριθμού Δήμων και Κοινοτήτων με τα προγράμματα "Ι. Καποδίστριας" και «Καλλικράτης», τη μεταφορά αρμοδιοτήτων προς την ΤΑ, την ενθάρρυνση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας με το θεσμό των δημοτικών επιχειρήσεων και την ενίσχυσή της στο πλαίσιο της τελευταίας συνταγματικής αναθεώρησης. Οι μεταρρυθμιστικές αυτές διαδικασίες οδηγούν στην αποσυγκέντρωση των διοικητικών λειτουργιών και της πολιτικής εξουσίας, στην αναδιοργάνωση της ΤΑ, αλλά και στην απαίτηση για δημόσια αποκάλυψη με κατανοητό τρόπο και διαφάνεια της οικονομικής κατάστασης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ). Άλλωστε, η αρχή της διαφάνειας ως προς τη διαχείριση των πόρων της αυτοδιοίκησης, αποτυπώθηκε ρητά στο Σύνταγμα, μετά την αναθεώρηση του 2001. Η σοβαρή έλλειψη δημόσιων πόρων, τα μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα, σε συνδυασμό με την αυξανόμενη θέληση για βελτίωση της δημοκρατίας (και μέσω της πολιτικής συμμετοχής) ενισχύουν τις τάσεις για αλλαγές στο δημόσιο τομέα και τους φορείς του.

Η υποχώρηση των παλαιών μεθόδων διοίκησης του δημόσιου τομέα συνδέεται και με την τεχνολογική έκρηξη, που δημιουργεί ένα τελείως διαφορετικό τοπίο διοίκησης, το οποίο σχετίζεται με την ηλεκτρονική επεξεργασία των δεδομένων, τη λογιστική παρακολούθηση, τη μείωση του κόστους παροχής υπηρεσιών και αγαθών και τη βελτίωση της ποιότητας. Η ενσωμάτωση των τεχνολογικών νεωτερισμών, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας, θεωρείται απαραίτητη για την ανάπτυξη του δημόσιου τομέα.

Οι εξελίξεις των τελευταίων δεκαετιών στα δημόσια οικονομικά έχουν καταστήσει επιτακτική την ανάγκη για καλύτερη καταγραφή, παρακολούθηση και έλεγχο των οικονομικών των δημόσιων φορέων. Στο πλαίσιο αυτό, η Ελληνική δημόσια διοίκηση προώθησε καινοτομίες στο δημόσιο λογιστικό σύστημα και στο

λογιστικό σύστημα των Δήμων. Η αλλαγή του δημόσιου λογιστικού συστήματος αποτελεί μέρος μιας ευρύτερης διαδικασίας μεταρρυθμίσεων του δημόσιου τομέα σε πολλές χώρες. Η αξία αυτής της αλλαγής εντοπίζεται στην ουσιαστική συνεισφορά του νέου λογιστικού συστήματος στη λήψη αποφάσεων, καθώς και στη μεγαλύτερη δυνατότητα που παρέχει στους χρήστες για την κατανόηση των οικονομικών πληροφοριών. Χωρίς να αποτελεί τον πρωταρχικό σκοπό, η αλλαγή του δημόσιου λογιστικού συστήματος σε όλες τις χώρες συνιστά ένα σημαντικό βήμα στη διαδικασία μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα.

Οι λογιστικές μεταβολές αποτελούν μια μακρά διαδικασία, που όσο αναγκαία και εάν είναι, αποτελεί ένα μέρος μόνον της βελτίωσης της δημόσιας διοίκησης. Πράγματι, χωρίς αλλαγές στην εσωτερική διοίκηση των οργανισμών, με τις οποίες αυτή θα προσανατολίζεται προς την αποτελεσματική διοίκηση επιδόσεων, οι μεταβολές στο λογιστικό σύστημα θα έχουν ουσιαστικά μικρή ή καθόλου αξία, αφού η βελτιωμένη πληροφόρηση που θα παράγεται, δε θα χρησιμοποιείται κατάλληλα. Οι οργανισμοί, με την προσοχή τους στραμμένη στις εκροές, χρειάζεται να προσεγγίζουν περισσότερο στρατηγικά τα αποτελέσματα καθώς θα είναι προσανατολισμένοι στην αποδοτικότητα, στην αποτελεσματικότητα και στην ποιότητα των υπηρεσιών. Οι διοικητικές αλλαγές θεωρούνται θεμέλιος λίθος για την πετυχημένη υλοποίηση της λογιστικής μεταρρύθμισης στους δημόσιους οργανισμούς και για την επίτευξη των στόχων, στις οποίες αποσκοπούν οι μεταβολές αυτές.

Βασική παραδοχή της παρούσας διατριβής είναι ότι η δημόσια διοίκηση, το επίπεδο αποκέντρωσης και η λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης είναι συνάρτηση κοινωνικών και πολιτικών διαδικασιών. Η συγκεντρωτική λειτουργία του Ελληνικού Κράτους, η γραφειοκρατία, οι πελατειακές σχέσεις, η χαμηλή παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα, τα υψηλά διοικητικά βάρη, η σπατάλη του δημόσιου χρήματος και η διαφθορά, βρέθηκαν σε σχέση έντασης με τις αντίρροπες δυναμικές που προκαλούσε η δυσαρέσκεια των δυναμικών στρωμάτων της κοινωνίας, ο εξευρωπαϊσμός και η παγκοσμιοποίηση. Ο συνδυασμός όλων αυτών των αντιφατικών, πολλές φορές, παραγόντων οδήγησε σε αλλεπάλληλες και ατελέσφορες προσπάθειες μεταρρύθμισης της δημόσιας διοίκησης από τη μεταπολίτευση και μετά.

Η γενική κατεύθυνση των μεταρρυθμίσεων στη δημόσια διοίκηση προκύπτει ως συνισταμένη:

- των νέων συνθηκών στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) (διαδικασία σύγκλισης),

- της παγκοσμιοποίησης και των γενικότερων ανταγωνιστικών πιέσεων,
- των τεχνολογικών εξελίξεων,
- των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κοινωνικού, οικονομικού και πολιτικού συστήματος της χώρας (πολιτικοί θεσμοί, ιστορία, θρησκεία, μέγεθος, προβλήματα κλπ),
- της δυναμικής των ομάδων πίεσης.

Και στην ΤΑ, οι βασικές αιτίες για τις μεταρρυθμίσεις (περισσότερες αρμοδιότητες, συνενώσεις, Β' βαθμός, νέο λογιστικό σύστημα) ανιχνεύονται κυρίως στις διαδικασίες της Ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, που θεσμικά ωθεί στο συγχρονισμό των ΤΑ των κρατών μελών, αλλά και στις απαιτήσεις για αποτελεσματικότητα, οικονομία και αποδοτικότητα στη λειτουργία της, ζητήματα που παραπέμπουν στις προσεγγίσεις του νέου δημόσιου μάνατζμεντ.

Αυτό στηρίζεται στους κανόνες του λογιστικού συστήματος του ιδιωτικού τομέα. Η καταγραφή των συναλλαγών γίνεται με λογιστικά προγράμματα στη βάση των δεδουλευμένων, χρησιμοποιούνται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, συντάσσονται και δημοσιεύονται ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης, που αποτελούν και τον πυρήνα της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα. Στα πλαίσια του ορισμού του νέου δημόσιου μάνατζμεντ, η λογιστική κατέχει εξέχουσα θέση και σε πολλές μελέτες έχει εξετασθεί τόσο θεωρητικά όσο και πρακτικά ο ρόλος της στις νέες διαδικασίες διοίκησης, με έμφαση στα ζητήματα μέτρησης επιδόσεων και λογοδοσίας.

Σε αυτό το περιβάλλον, η λογιστική αναδεικνύεται σε βασικό στοιχείο της νέας αντίληψης περί λογοδοσίας και αντανακλά την εμπιστοσύνη στην αγορά και στις μεθόδους των επιχειρήσεων. Επίσης, ο έλεγχος αποτελεί μέρος των διαδικασιών και των εργαλείων που εφαρμόζει η δημόσια διοίκηση και συνεπάγεται την ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος και τη χρησιμοποίησή του για την καταγραφή και παρακολούθηση των διοικητικών διαδικασιών, τις οποίες βοηθά με τη διαθεσιμότητα, την ενοποίηση και την εκτίμηση των πληροφοριών. Στο σύστημα ελέγχου, η καταγραφή, η τεκμηρίωση και η ανάλυση του κόστους και των επιδόσεων έχουν καθοριστικό ρόλο στη λήψη αποφάσεων, γεγονός που αναδεικνύει τη διοικητική λογιστική στο εσωτερικό ενός οργανισμού σε σημαντικό εργαλείο διοίκησης.

Κατά τη δεκαετία του 1990, πολλές χώρες ξεκίνησαν μεταρρυθμίσεις στα λογιστικά συστήματα των ΤΑ, οι οποίες συνεχίζονται ακόμη και σήμερα. Αυτές οι

μεταρρυθμίσεις προσδίδουν ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο των τοπικών δημόσιων δαπανών και περιλαμβάνουν:

- **i.** Την επανεκτίμηση του ρόλου του συστήματος λογιστικής πληροφόρησης, το οποίο μπορεί να βοηθήσει τόσο εσωτερικά (τις διαδικασίες διοίκησης), όσο και εξωτερικά (βελτίωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας).
- **ii.** Την τάση καθιέρωσης της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων, αν και σε πολλές χώρες εμφανίζεται η τροποποιημένη βάση δεδουλευμένων.
- **iii.** Την αυξανόμενη ροπή προς την επιχειρηματική λογιστική, η οποία λειτουργεί ως σημείο αναφοράς για τις μεταρρυθμίσεις.
- **iv.** Την αναβάθμιση της σημασίας της χρηματοοικονομικής λογιστικής και των οικονομικών καταστάσεων, κάνοντας βήματα πέρα από το συνηθισμένο έλεγχο νομιμότητας του προϋπολογισμού.
- **v.** Τη σοβαρή προσπάθεια εισαγωγής και άλλων τύπων πληροφόρησης (δείκτες μέτρησης), με τους οποίους θα μπορεί να εκτιμηθεί καλύτερα η οικονομική διαδικασία παροχής τοπικών δημόσιων υπηρεσιών και τοπικών δημόσιων αγαθών.

Το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, που λειτουργεί με διαφορετικό τρόπο από ότι το απλογραφικό και τέθηκε σε ισχύ με το Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α'): “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΚΛΣΔΚ) (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)”, επέτρεψε στην Ελληνική ΤΑ να κινηθεί προς ένα περισσότερο πληροφοριακό σύστημα λογιστικής. Το νέο σχέδιο λογαριασμών του ΚΛΣΔΚ παρέχει πληροφόρηση για τους απαιτούμενους πόρους και τις πηγές τους και όχι μόνο για τη ροή χρήματος (εισπράξεις-πληρωμές). Έτσι, επιτυγχάνεται πληροφόρηση για τον καλύτερο προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής κατάστασης του οργανισμού και για το πως η χρήση των ποικίλων πόρων οδηγεί σε συγκεκριμένα αποτελέσματα.

Το ενδιαφέρον για την ανάπτυξη δεικτών επίδοσης στην ΤΑ αρχίζει να γίνεται συνεχώς εντονότερο. Το ζήτημα της μέτρησης της αποδοτικής χρήσης των δημόσιων πόρων και της αποτελεσματικής παροχής των δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών βρίσκεται πλέον σε όλα τα επίπεδα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης. Η εθνική προσπάθεια μεταρρυθμίσεων, που συνδέεται με τη βελτίωση της αποδοτικότητας και

αποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα, προσφέρει τη βάση για την ανάπτυξη δεικτών επίδοσης σε εθνική και τοπική κλίμακα. Η διαθεσιμότητα εθνικών δεικτών επιδόσεων για την ΤΑ, θα ωθήσει σε μέτρα σύγκρισης αλλά και σε διάφορες τεχνικές, που στοχεύουν στη βελτίωση της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας, της οικονομίας και της ποιότητας στην παροχή των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών. Η πλήρης εφαρμογή του ΚΛΣΔΚ και τα λογιστικά πρότυπα κατοχυρώνουν ότι οι χρηματοοικονομικοί δείκτες θα είναι αξιόπιστοι και θα παρουσιάζονται με εύληπτο τρόπο που θα διευκολύνει τις συγκρίσεις. Βέβαια, για την ανάπτυξη δεικτών επίδοσης, παραμένουν ακόμη αρκετά εννοιολογικά προβλήματα, αλλά και προβλήματα όπως: η έλλειψη συστηματοποιημένης τεκμηρίωσης, τα ανεπαρκή στατιστικά δεδομένα, η δυσκολία μέτρησης εισροών και εκροών και σαφώς το κόστος, που σχετίζεται με το πλαίσιο μέτρησης των επιδόσεων.

Ο νόμος ήταν θεμελιώδης για τον εκσυγχρονισμό του δημόσιου λογιστικού συστήματος, εισάγοντας τη διπλογραφική μέθοδο σε μονάδες της ΤΑ και καθιερώνοντας ομοιόμορφα πρότυπα λογιστικής, καθώς και τη δημοσίευση ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσης για τους Δήμους που πληρούσαν ορισμένα πληθυσμιακά κριτήρια. Έτσι, παρείχε τη δυνατότητα κατάλληλης πληροφόρησης για τη μέτρηση των επιδόσεων και τη σύγκρισή τους. Το διπλογραφικό σύστημα, που με το πρόγραμμα «Καλλικράτης» επεκτείνεται υποχρεωτικά σε όλους τους ΟΤΑ, μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για διοίκηση, έλεγχο, ανάλυση και διαφάνεια.

Σταδιακά, ο έλεγχος θα πρέπει να αρχίσει να επεκτείνεται και πέρα από τον απλό λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών και να εμπλουτίζεται τόσο με τον έλεγχο της απόδοσης, όσο και με την επιθεώρηση του τρόπου και την εκτίμηση του εάν οι δημοτικές επιτροπές και οι εκλεγμένοι σύμβουλοι ακολουθούν τους στόχους, τις αποφάσεις και τις πολιτικές προθέσεις του δημοτικού συμβουλίου. Η εξέλιξη αυτή θα υπογραμμίζει το ρόλο της λογιστικής σαν ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία άσκησης ελέγχου, εποπτείας και βελτιωμένης χρηματοοικονομικής διοίκησης, αλλά και αναγκαίο τμήμα του συστήματος της τοπικής δημοκρατίας. Το ενδιαφέρον μας στρέφεται προς τη λογιστική, όχι μόνο σαν εργαλείο κατανόησης του τρόπου λειτουργίας των πραγμάτων αλλά και σαν μέσο βελτίωσής τους. Στο μέλλον, οι πολυδύναμοι ΟΤΑ θα ωθούνται συνεχώς προς την υιοθέτηση ορθολογικότερων πρακτικών, βασισμένων σε μεγαλύτερη πληροφόρηση και στην άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης επιδόσεων, στηριγμένης στη μέτρηση και

παρακολούθηση δεικτών επίδοσης και στην αξιολόγησή τους. Οι ΟΤΑ θα πιέζονται ώστε να περιορίζουν την ασυμμετρία στην πληροφόρηση, τη δημοσιονομική ψευδαίσθηση (εσφαλμένη εικόνα για τα τοπικά δημόσια οικονομικά) και την περιορισμένη ορθολογικότητα.

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, η παρούσα διατριβή στο πρώτο μέρος έχει ως στόχο να αναλύσει τις μεταβολές του λογιστικού συστήματος των Δήμων, να εξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο αυτό εξελίχθηκε και να διερευνήσει τις αιτίες που το έφεραν στο σημερινό επίπεδο. Στο δεύτερο μέρος, η διατριβή υλοποιεί εμπειρική έρευνα που στηρίζεται στην αξιοποίηση των δημοσιευμένων στοιχείων σύμφωνα με το νέο ΚΛΣΔΚ. Η αξιολόγηση, ως γενικός σκοπός, προσδιορίζει δύο κύριους στόχους της παρούσας μελέτης: **α)** τη μέτρηση και σύγκριση της οικονομικής κατάστασης των Δήμων και **β)** τη μέτρηση της αποδοτικότητάς τους και την ανάλυση των παραγόντων που την προσδιορίζουν.

Οι υποθέσεις έρευνας βασίζονται περισσότερο στα ευρήματα της διεθνούς βιβλιογραφίας, καθόσον τα υπό διερεύνηση ζητήματα προσεγγίζονται για πρώτη φορά στην Ελλάδα, και αφορούν: **α)** τις ουσιαστικές αδυναμίες του παραδοσιακού λογιστικού συστήματος, στην ανάγκη κατανόησης των αλλαγών που έγιναν και ενίσχυσής τους προς την κατεύθυνση σύγκλισης με τα διεθνή πρότυπα, **β)** τα μεγάλα και δυσεπίλυτα οικονομικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ΟΤΑ, που καθιστούν επιτακτική τη συνεχή μέτρηση και αξιολόγηση της οικονομικής τους θέσης και **γ)** τη σημαντική έλλειψη αποδοτικότητας στη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών και ιδιαίτερα των Δήμων, που πρέπει να μετρηθεί και να αναλυθεί.

Για να ερμηνεύσουμε τις αλλαγές στο λογιστικό σύστημα των Δήμων, χρησιμοποιούμε το υπόδειγμα του Luder που στηρίζεται στην ενδεχομενική θεωρία και αποτελεί το κύριο πλαίσιο προώθησης της έρευνας στη διεθνή κυβερνητική λογιστική. Το υπόδειγμα περιγράφει το πλαίσιο μέσα στο οποίο συντελέστηκαν οι λογιστικές μεταβολές. Διαπραγματεύεται ποικίλα ιστορικά, οικονομικά και κοινωνικά ζητήματα που επηρέασαν την ανάδειξη και βελτίωση της λογιστικής, ώστε να κατανοηθεί ο τρόπος με τον οποίο το πολιτικοδιοικητικό περιβάλλον επιδρά στην πορεία της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας του λογιστικού συστήματος των Δήμων.

Για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των ΟΤΑ, σε πρώτο στάδιο, χρησιμοποιούμε τη μεθοδολογία της παραγοντικής ανάλυσης σε κύριες συνιστώσες. Από την πληθώρα αριθμοδεικτών που προκύπτουν από τα αριθμητικά δεδομένα των καταστάσεων, με την ανάλυση σε κύριες συνιστώσες, επιλέγουμε τους

κατάλληλους δείκτες, που μπορούν να διαχωρίσουν τους Δήμους, και παράλληλα να μην παρουσιάζουν έντονη συσχέτιση (πολυσυγγραμμικότητα). Όμως, η μέθοδος δεν αξιολογεί τον κάθε Δήμο, ούτε τον συγκρίνει με τους άλλους. Σε δεύτερο στάδιο, προκειμένου να έχουμε καλύτερη εικόνα, χρησιμοποιούμε τη πολυκριτήρια μέθοδο Promethee, η οποία βασίζεται στη θεωρία των σχέσεων υπεροχής και είναι κατάλληλα προσαρμοσμένη στην ανάπτυξη υποδειγμάτων σύνθεσης των κριτηρίων αξιολόγησης, έτσι ώστε να επιτευχθεί η κατάταξη των Δήμων. Η μέθοδος βασίζεται σε συναρτήσεις προτίμησης, οι οποίες συγκρίνουν ανά δύο τους υπό εξέταση οργανισμούς.

Η εκτίμηση της αποδοτικότητας, μεθοδολογικά, συνίσταται στη μέτρηση της απόστασης που χωρίζει τον εκτιμώμενο Δήμο από το σύνορο (καμπύλη) του ελάχιστου κόστους. Με δεδομένο πως αυτό το σύνορο είναι εξ ορισμού άγνωστο, προσεγγίζεται από μια εμπειρική εκτίμηση. Ανάμεσα στους δύο τύπους υποδειγμάτων, που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της καμπύλης ελάχιστου κόστους, επιλέγουμε τη μη στοχαστική και μη παραμετρική μέθοδο της *Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων* (ΠΑΔ) επειδή οι συνθήκες για τη χρήση της είναι λιγότερο περιοριστικές από αυτές που απαιτεί η χρήση των παραμετρικών υποδειγμάτων. Η περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων αποτελεί γενίκευση, σε περιβάλλον πολλών εισροών και πολλών εκροών, του τύπου που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της αποδοτικότητας: εισροές/εκροές. Ουσιαστική σημασία στην εφαρμογή της μεθόδου έχει η επλογή των κατάλληλων εισροών και εκροών, ώστε να περιγράφουν όσο το δυνατόν καλύτερα τη διαδικασία παραγωγής των οργανισμών και τους πόρους που καταναλώνουν. Η επιλογή βασίστηκε σε προηγούμενες εμπειρικές έρευνες και στα διαθέσιμα δεδομένα. Ο προσανατολισμός του υποδείγματος ΠΑΔ έγινε για να μετρηθεί η εφικτή μείωση των εισροών, στις μη αποδοτικές μονάδες, ώστε να παράξουν τις ίδιες εκροές (input oriented) σε μεταβαλλόμενες αποδόσεις κλίμακας (vrs). Στο δεύτερο στάδιο της ανάλυσης, με σκοπό να εξετάσουμε τις επιπτώσεις ορισμένων οικονομικών χαρακτηριστικών των Δήμων στη μεταβολή της αποδοτικότητας, εφαρμόσαμε σε μεταβλητές που θεωρητικά ερμηνεύουν την αποδοτικότητα, την Tobit παλινδρόμηση για φραγμένα δεδομένα. Το υπόδειγμα Tobit είναι ένα οικονομετρικό υπόδειγμα που περιγράφει τη σχέση μεταξύ μιας μη αρνητικής εξαρτημένης μεταβλητής Y_t (βαθμοί αποδοτικότητας) και ενός διανύσματος ανεξάρτητων μεταβλητών X_t. Για να αντιμετωπίσουμε τα αποτελέσματα της διαστρωματικής ή ατομικής ετερογένειας και

διαχρονικής συσχέτισης των σφαλμάτων επιλέξαμε το τυχαίων επιδράσεων (Random Effects) υπόδειγμα Tobit.

Το δείγμα που χρησιμοποιήσαμε περιλαμβάνει 151 Δήμους από όλους τους Νομούς της Ελλάδος. Είναι Δήμοι που έχουν δημοσιεύσει ισολογισμούς και αποτελέσματα χρήσης για τα έτη που καλύπτει η έρευνα, δηλαδή το 2003, 2004 και 2005. Ο περιορισμένος αριθμός των ΟΤΑ που δημοσίευσαν λογιστικές καταστάσεις με το νέο λογιστικό σύστημα το 2003 και 2004 μας οδήγησε στη συγκεκριμένη βάση δεδομένων, η οποία περιλαμβάνει τους τρεις μεγαλύτερους σε πληθυσμό Δήμους των 54 Νομών.

Η μελέτη διαρθρώνεται σε επτά κεφάλαια:

- Στο πρώτο κεφάλαιο, προσεγγίζει το θεωρητικό πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων. Αναλύει τις έννοιες των διοικητικών αλλαγών και των μεταρρυθμίσεων και ανιχνεύει την ροπή των αλλαγών σε διεθνές επίπεδο προς τις επιταγές του νέου δημόσιου μάνατζμεντ.
- Στο δεύτερο κεφάλαιο, περιγράφει το θεωρητικό πλαίσιο της λογιστικής του δημόσιου τομέα, το σύνολο των χρηστών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των ΟΤΑ και τις ανάγκες τους. Αναγνωρίζει την εγγύτητα του νέου λογιστικού συστήματος με την επιχειρηματική λογιστική και συνδέει τις διοικητικές μεταρρυθμίσεις με τις μεταβολές στη λογιστική και με την καθιέρωση λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα για τους διάφορους τομείς του Δημόσιου.
- Στο τρίτο κεφάλαιο της διατριβής, περιγράφεται το ευρύτερο πλαίσιο μέσα στο οποίο συντελέστηκαν οι μεταρρυθμίσεις. Προσπαθούμε να δώσουμε απάντηση στο γιατί το λογιστικό σύστημα της ΤΑ είναι στην παρούσα κατάσταση και ποια κατεύθυνση θα ακολουθήσουν τα επόμενα μεταρρυθμιστικά βήματα. Η μεθοδολογία για την ερμηνεία των λογιστικών καινοτομιών στην Ελληνική ΤΑ, βασίζεται στο υπόδειγμα Luder. Το υπόδειγμα ανιχνεύει το κοινωνικό, πολιτικό και διοικητικό περιβάλλον σε μια χώρα και προσδιορίζει τις επιδράσεις τους στην εξέλιξη της κυβερνητικής λογιστικής. Εξηγούμε ποιοι παράγοντες επηρέασαν τις αλλαγές και πως οι αλληλεπιδράσεις τους δημιούργησαν ευνοϊκό περιβάλλον για να μεταβληθεί το δημόσιο λογιστικό σύστημα των Δήμων. Χρησιμοποιούμε το ίδιο υπόδειγμα

και για την πρόβλεψη των πιθανών μελλοντικών σταδίων της λογιστικής μεταρρύθμισης.

- Στο τέταρτο κεφάλαιο, περιγράφεται η λειτουργία του παρόντος λογιστικού συστήματος των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ, επικεντρώνοντας ιδιαίτερα στον προϋπολογισμό και τις διαδικασίες του, τη χρηματοοικονομική λογιστική και τη λογιστική κόστους. Αναφερόμαστε στο θεσμικό πλαίσιο, στις αρχές του προϋπολογισμού, στα κριτήρια λογιστικής αναγνώρισης και μέτρησης, στον τύπο, στα περιεχόμενα και στους βασικούς σκοπούς της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

  Η ικανότητα εκτίμησης της οικονομικής θέσης ενός ΟΤΑ, είτε από τους λαμβάνοντες τις αποφάσεις εντός της ΤΑ είτε από τους φορολογούμενους πολίτες είτε από τους δανειστές είτε από οποιονδήποτε ενδιαφέρεται να αποκτήσει μια καλύτερη εικόνα των οικονομικών του, είναι αποφασιστικά σημαντική στη σημερινή κοινωνία της πληροφορίας. Οι βελτιώσεις στη λογιστική και στη χρηματοοικονομική αναφορά, που περιγράφονται στο πρώτο μέρος της διατριβής, σε συνδυασμό με τα αναλυτικά εργαλεία των στατιστικών και οικονομετρικών τεχνικών επεξεργασίας δεδομένων, μας παρέχουν τη δυνατότητα εκτίμησης της χρηματοοικονομικής θέσης και της αποδοτικότητας 151 Ελληνικών πρωτοβάθμιων ΟΤΑ για τη χρονική περίοδο 2003-2005, η οποία επιχειρείται στο δεύτερο μέρος.

- Στο πέμπτο κεφάλαιο, αναλύεται η έννοια της χρηματοοικονομικής αξιολόγησης των δημόσιων οργανισμών. Ενώ υπάρχει ευρεία συμφωνία για τους βασικούς παράγοντες που πρέπει να εξετάζονται κατά την εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης μιας ιδιωτικής επιχείρησης, υφίσταται ένα κενό για τον τρόπο εκτίμησης της οικονομικής θέσης ενός ΟΤΑ. Διαφέρουν σημαντικά, όχι μόνο τα βασικά χρηματοοικονομικά δεδομένα ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών, αλλά και το περιβάλλον και το πλαίσιο εντός του οποίου καλούνται να παίρνουν αποφάσεις στελέχη και αιρετοί της ΤΑ.

  Προσδιορίζουμε και εξηγούμε τους κύριους ποσοτικούς δείκτες, τους περιβαλλοντικούς και οργανωτικούς παράγοντες που

πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ως μέρος της συνολικής εκτίμησης της οικονομικής θέσης ενός ΟΤΑ. Στα πλαίσια της εκτίμησης των επιδόσεων των οργανισμών με το μεθοδολογικό πλαίσιο της ανάλυσης δεικτών, επιλέξαμε, με την παραγοντική ανάλυση, ένα συγκεκριμένο σύνολο χρηματοοικονομικών δεικτών. Με τη βοήθεια του συνόλου αυτού πραγματοποιήσαμε στατιστική ανάλυση, χρησιμοποιώντας την πολυκριτήρια μέθοδο Promethee, η οποία επιτρέπει τη σύνθεση πολλαπλών κριτηρίων για την εξαγωγή μιας συνολικής αξιολόγησης και κατάταξης των Δήμων του δείγματος[1]. Με βάση τα αποτελέσματα της μεθόδου, έγινε και δεύτερη στατιστική ανάλυση, ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα για την οικονομική θέση των Δήμων της χώρας.

- Στο έκτο κεφάλαιο, αναλύουμε την έννοια της αποδοτικότητας των δημόσιων και μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Παρότι οι Δήμοι δεν αναζητούν το κέρδος, είναι γενικά παραδεκτό, πως ασκούν τη δράση τους μέσα σε ένα οικονομικό περιβάλλον που απαιτεί ισορροπία ανάμεσα στα έσοδα και στις δαπάνες. Η διάρρηξη αυτής της ισορροπίας μπορεί να τους αποδυναμώσει και να τους θέσει σε κατάσταση οικονομικής ευπάθειας. Αυτή η ευαίσθητη οικονομική κατάσταση ίσως παραπέμπει σε μη αποδοτική διοίκηση ή/και σε ανεπαρκείς πόρους.

  Μια τοπική κοινωνία, έχει ως αντικειμενικό σκοπό την παραγωγή δημοτικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών, ώστε να καλύψει την τοπική ζήτηση. Για την πραγματοποίηση αυτού του σκοπού καταναλώνει πόρους που παρέχουν οι δημότες και οι κεντρικές διοικητικές βαθμίδες. Η σύγκριση αυτών των πόρων με το συνολικό κόστος του Δήμου, καθορίζει τη χρηματοοικονομική ισορροπία του οργανισμού. Το συνολικό κόστος του Δήμου αντιστοιχεί στις δαπάνες που πραγματοποιεί για την απόκτηση των εισροών που μετατρέπονται σε εκροές. Η σύγκριση του συνολικού κόστους με τις εισροές καθορίζει το επίπεδο της οικονομίας, δηλαδή την επίδοση του οργανισμού σχετικά με τις συνθήκες απόκτησης των παραγόντων παραγωγής. Αυτό το επίπεδο οικονομίας συμμετέχει στον

[1] Βλ. Κεφάλαιο 5.5.2.

προσδιορισμό του επιπέδου αποδοτικότητας που απορρέει από τη σύγκριση των εισροών που χρησιμοποιούνται και των εκροών που επιτυγχάνονται.

- Στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συνολικά και τελικά συμπεράσματα της έρευνας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ

1.1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ

Οι ιδιαιτερότητες των διοικητικών συστημάτων και η αναζήτηση λύσεων στα προβλήματα που αντιμετωπίζουν, έχουν ωθήσει σε διοικητικές μεταρρυθμίσεις, οι οποίες είναι επηρεασμένες από θεωρητικές προσεγγίσεις που έχουν τις ρίζες τους στη διοικητική, την οικονομική, τη θεσμική και τη διαχειριστική (managerial) θεωρία, αναπτύσσοντας εκτεταμένη βιβλιογραφία. Οι διαφορές στις προσεγγίσεις του θέματος καθιστούν δύσκολη τη συμφωνία για τον ορισμό της διοικητικής μεταρρύθμισης. Ο Aucoin[2] αναφέρει δύο κύριες σχολές σκέψης που επηρέασαν το σύγχρονο ρεύμα διοικητικών μεταρρυθμίσεων: τη δημόσια επιλογή (public choice[3]) και τη διοικητική - διαχειριστική σχολή. Από τις διάφορες προσπάθειες για την αποσαφήνιση της έννοιας της διοικητικής μεταρρύθμισης, ο Caiden[4] παρατηρεί πως τα όριά της πρέπει να προσδιορισθούν σε συνδυασμό με άλλα είδη κοινωνικών μεταρρυθμίσεων, επειδή αυτή αποτελεί μέρος ευρύτερων κοινωνικών αλλαγών. Ο ίδιος εστιάζει σε τρεις βασικούς παράγοντες: τα άτομα, τις ομάδες, τους θεσμούς[5].

---

[2]Aucoin, Peter, "Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulus in Governance" στο: "International Journal of Policy and Administration", Τόμος 3, 2/1990, σελ. 115-137.

[3]Η θεωρία της δημόσιας επιλογής μελετά τη συμπεριφορά των ψηφοφόρων, των πολιτικών και των δημόσιων υπαλλήλων ως κύριους ενδιαφερόμενους φορείς και τις αλληλοεπιδράσεις τους στο κοινωνικό σύστημα κάτω από εναλλακτικές προσεγγίσεις όπως: η μεγιστοποίηση της χρησιμότητας, η θεωρία των παιγνίων, η θεωρία των αποφάσεων. Ξεκίνησε με τον Duncan Black το 1948 που όρισε τις βασικές έννοιες για τη δημιουργία της θεωρίας του μέσου ψηφοφόρου, ενώ οι Buchanan και Tulloc θεωρούνται ως θεμελιωτές της με το κλασικό έργο "The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy", (1962).

[4]Caiden, G. E., *Administrative Reform*, Aldine Publishing Company, Chicago, 1969.

[5]Δίνει έμφαση στις αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στα άτομα και τις ομάδες. Στη διαμόρφωση της ατομικής συμπεριφοράς από το σύνολο, το οποίο τελικά αλλάζει τις ατομικές προτιμήσεις. Ο όρος θεσμός μπορεί να εφαρμοσθεί για συλλογικά σώματα όπως οι οργανισμοί, το κράτος, ή η γραφειοκρατία. Περιέχει δύο κύρια χαρακτηριστικά: ένα σύνολο κανόνων που οργανώνουν τις κοινωνικές αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στα δρώντα άτομα με συγκεκριμένο τρόπο, και μια κοινή γνώση αυτών των κανόνων από τα μέλη του. Οι διευθετήσεις εντός των θεσμών δημιουργούν συγκεκριμένο πλαίσιο, μέσα στο οποίο πραγματοποιούνται οι κοινωνικές αλληλεπιδράσεις σύμφωνα με τους καθιερωμένους τύπους, κανόνες και συνήθειες που είναι ενσωματωμένοι στην κουλτούρα του οργανισμού. Ο θεσμός σχηματίζει αξίες, αρχές και συμφέροντα για τα μέλη του, αναπτύσσοντας έτσι μια γραφειοκρατική κατάσταση, μέσα από την οποία ανώτερα στελέχη (άτομα ή σύνολα) διεκδικούν σημαντικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη. (Caiden Gerald E.,1991, *Administrative Reform Comes of Age*, σελ. 36-50).

Αναφορικά με τα αποτελέσματα της διοικητικής μεταρρύθμισης, παρατηρείται συμφωνία, αφού σε όλα τα διοικητικά συστήματα σκοπός της μεταρρύθμισης είναι η βελτίωση της λειτουργίας τους, εστιάζοντας την προσοχή στα παραμελημένα προβλήματα και στην επίλυσή τους. Ο κύριος στόχος της είναι η βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών με αύξηση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της λογοδοσίας. Υπό αυτή την έννοια, η διοικητική μεταρρύθμιση είναι μια εξωτερικά υποκινούμενη διαδικασία πάνω στο διοικητικό σύστημα, με σκοπό να βελτιώσει τον τρόπο με τον οποίο αυτό λειτουργεί. Η χρησιμοποίηση του όρου «σύστημα» υποδηλώνει τόσο τη δυναμική σχέση ανάμεσα στα στοιχεία του διοικητικού συστήματος, όσο και την αλληλεπίδρασή τους με το περιβάλλον και αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τον ορισμό της διοικητικής μεταρρύθμισης. Ο Caiden εξηγεί τη διαφορά ανάμεσα στη μεταρρύθμιση και στην αλλαγή, χρησιμοποιώντας τη θεωρία των συστημάτων[6] και αντιλαμβανόμενος τη διοίκηση σαν «*ένα σύνολο σχέσεων ανάμεσα σε μεταβλητές, οι οποίες καθώς απορροφούν τις μεταβολές είναι ικανές να μετασχηματισθούν*». Το διοικητικό σύστημα παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά των συστημάτων, τα οποία είναι: η επιδίωξη γενικότερων στόχων, οι εσωτερικές εντάσεις, η προσαρμογή, η διατήρηση της δομής και η ολοκλήρωσή τους. Η αλλαγή και η καινοτομία είναι φυσικές διαδικασίες εσωτερικής δυναμικής και εξωτερικών σχέσεων, αντίστοιχα. Όταν η απορρόφηση των μεταβολών γίνεται ομαλά χωρίς αντιστάσεις, ο Caiden αναφέρει τη διαδικασία ως «αλλαγή», διαφορετικά, τη θεωρεί διοικητική μεταρρύθμιση. Αλλαγή, δηλαδή, θεωρεί τη φυσική διαδικασία της μείωσης των εσωτερικών εντάσεων και της επίτευξης από το σύστημα μιας δυναμικής ισορροπίας ανάμεσα στις μεταβλητές του. Υπάρχει μια διαρκής διαδικασία αλλαγών με την αυτορρύθμιση του συστήματος. Όταν, όμως, ένα σύστημα γίνεται τυπολατρικό και οι δομές του γραφειοκρατικές, η αυτορρύθμιση είναι λιγότερο αυτόματη και περισσότερο αργή. Καθώς η δυνατότητά του να ανταποκρίνεται στις αλλαγές του περιβάλλοντος μειώνεται αισθητά και

---

[6]Η συστημική θεωρία μελετά τη φύση σύνθετων συστημάτων στη φύση, την κοινωνία, και την επιστήμη. Αποτελεί το πλαίσιο με το οποίο κάποιος μπορεί να αναλύσει και να περιγράψει οποιοδήποτε σύνολο αντικειμένων (έναν οποιονδήποτε οργανισμό ή την κοινωνία ή οποιοδήποτε ηλεκτρομηχανικό ή πληροφοριακό κατασκεύασμα) που λειτουργούν σε συνεργασία για την παραγωγή κάποιων αποτελεσμάτων. Η συστημική θεωρία ως τεχνικό και ακαδημαϊκό πεδίο μελέτης κύρια αναφέρεται στην επιστήμη των συστημάτων όπως προέκυψε από τον Bertalanffy μέσα από το έργο του «Γενική Θεωρία Συστημάτων» (General System theory: Foundations, Development, Applications, New York: George Brazille, 1968). Η Margaret Mead και ο Gregory Bateson, ανέπτυξαν τη θετική και αρνητική επίδραση στις κοινωνικές επιστήμες ενώ οι έννοιες των συστημάτων έχουν από καιρό χρησιμοποιηθεί και από την κοινωνιολογία.

γίνεται ανεπαρκής, χρειάζεται εξωτερική ώθηση ώστε να υποκινήσει μεταβολές, οι οποίες θα εισάγουν στο σύστημα καινούργια δυναμική προς την κατεύθυνση της διοικητικής μεταρρύθμισης. Ο στόχος της είναι να αυξηθεί ο ρυθμός των αλλαγών και να ξεπερασθούν οι εσωτερικές αντιστάσεις. Είναι μια τεχνητή υποκίνηση, η οποία αποσκοπεί στην άρση των εμποδίων για αλλαγή ή στη βελτίωση των μεταβολών του συστήματος, χρησιμοποιώντας εξωτερικούς παράγοντες. Επομένως, «*διοικητική μεταρρύθμιση είναι η τεχνητή υποκίνηση διοικητικών μετασχηματισμών παρά τις αντιστάσεις*» (Caiden, 1969, σελ. 65). Πρόκειται για σχεδιασμένη παρέμβαση της εξουσίας (κεντρική ή περιφερειακή) προκειμένου να αντιμετωπιστούν κοινωνικά και οικονομικά προβλήματα.

Ο παραπάνω ορισμός ενσωματώνει τρία χαρακτηριστικά που κάνουν τη διοικητική μεταρρύθμιση να ξεχωρίζει από άλλες διαδικασίες μεταβολών:

1. Στοχεύει στη βελτίωση της υπάρχουσας κατάστασης, εξαλείφοντας τις αιτίες των χαμηλών επιδόσεων. Αποτελεί μια προοδευτική κίνηση προς συγκεκριμένη κατεύθυνση, βασισμένη σε ηθικές αξίες.

2. Είναι μια σχεδιασμένη αλλαγή των καθιερωμένων πολιτικών με στόχο να τις υπερβεί.

3. Χαρακτηρίζεται από αντίσταση στις μεταβολές και για το λόγο αυτό χρειάζεται υποστήριξη. Ενώ η αλλαγή είναι μια φυσική διαδικασία, η μεταρρύθμιση είναι μια εξωτερικά υποκινούμενη διαδικασία, η οποία δημιουργεί συγκρούσεις, μικρές ή μεγάλες, ανάλογα με τις διαφορές αξιών, συμφερόντων και απόψεων μεταξύ εκείνων που επηρεάζονται από τη μεταρρύθμιση και εκείνων που την προωθούν. Όμως και η πολυπλοκότητα της μεταρρύθμισης, μικρή ή μεγάλη, αποτελεί παράγοντα συγκρούσεων. Τεχνοκρατικές μεταρρυθμίσεις (θέματα φοροδιαφυγής, τεχνολογίας, λογιστικής κλπ) είναι πιο απλές περιπτώσεις μεταρρύθμισης και δεν προκαλούν γενικευμένες εντάσεις. Όσο πιο σύνθετα και πολιτικά γίνονται τα προβλήματα, τόσο πιο δύσκολο είναι να τα χειρισθεί κάποιος συστηματικά με τη βοήθεια αναλυτικών τεχνικών της επιστημονικής διοίκησης[7].

---

[7]Παπούλιας Δ., & Τσούκας, Χ., *Κατευθύνσεις για τη Μεταρρύθμιση του Κράτους*, Εκδόσεις Καστανιώτης, Αθήνα, 1998, σελ. 163.

Ευρύτερη αντίληψη για τις μεταρρυθμίσεις στη δημόσια διοίκηση δίνεται από τα Ηνωμένα Έθνη, τα οποία συνδέουν τις μεταρρυθμίσεις στη δημόσια διοίκηση με την οικονομική ανάπτυξη. Θεωρούν πως υφίσταται θετική συσχέτιση ανάμεσα στην εθνική οικονομική ανάπτυξη και την αποδοτική δημόσια διοίκηση. Η διοικητική μεταρρύθμιση ορίζεται ως «*η εσκεμμένη χρήση εξουσίας και επιρροής για την εφαρμογή νέων μέτρων στο διοικητικό σύστημα, ώστε να αλλάξει τους στόχους, τη δομή και τις διαδικασίες, με σκοπό τη βελτίωσή του και την ανταπόκρισή του στις αναπτυξιακές επιδιώξεις*»[8]. Σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό, τις σχετικές μεταρρυθμιστικές προσπάθειες τις υποκινεί το ενδιαφέρον για την οικονομική ανάπτυξη.

Η αντίληψη πως η διοικητική μεταρρύθμιση είναι «*η πορεία προς την επίτευξη αλλαγών στη διοικητική δομή ή στις διαδικασίες των δημόσιων υπηρεσιών, με στόχο την προσαρμογή τους στις προσδοκίες του πολιτικού και κοινωνικού περιβάλλοντος*»[9], προέρχεται από τη διοικητική θεωρία. Οι αναπτυσσόμενες χώρες έδωσαν διαφορετικό νόημα στη μεταρρύθμιση, εξαιτίας του ρόλου που ασκούσε η δημόσια διοίκηση στη γενικότερη αναπτυξιακή διαδικασία. Οι διοικητικές μεταρρυθμίσεις ορίστηκαν ως «*προσπάθειες εκσυγχρονισμού και αλλαγής της κοινωνίας, χρησιμοποιώντας το διοικητικό σύστημα ως εργαλείο κοινωνικών και οικονομικών μετασχηματισμών*». Με την άμεση ανάμειξη του διοικητικού συστήματος στην κοινωνία και την οικονομία της, οι κυβερνήσεις προσπαθούν να μεταβάλλουν το ρυθμό των αλλαγών.

Στους παραπάνω ορισμούς, αποτυπώνονται δύο τάσεις, οι οποίες πηγάζουν από την ιδεολογία. Η πρώτη αντιλαμβάνεται τις αλλαγές στο διοικητικό σύστημα σαν αποτέλεσμα κοινωνικών και πολιτικών μεταβολών. Το σύστημα αλλάζει επειδή χρειάζεται προσαρμογή στις μεταβολές αξιών και προτύπων του κοινωνικού περιβάλλοντος. Η δεύτερη αντιλαμβάνεται τη δημόσια διοίκηση ως έναν ενεργητικό παράγοντα της κοινωνίας και της οικονομίας της, ο οποίος μπορεί και παρεμβαίνει άμεσα στο ρυθμό των αλλαγών. Εδώ, ο ρόλος της διοικητικής μεταρρύθμισης αντανακλά την αυξανόμενη πολυπλοκότητα των σημερινών κοινωνιών και τη

---

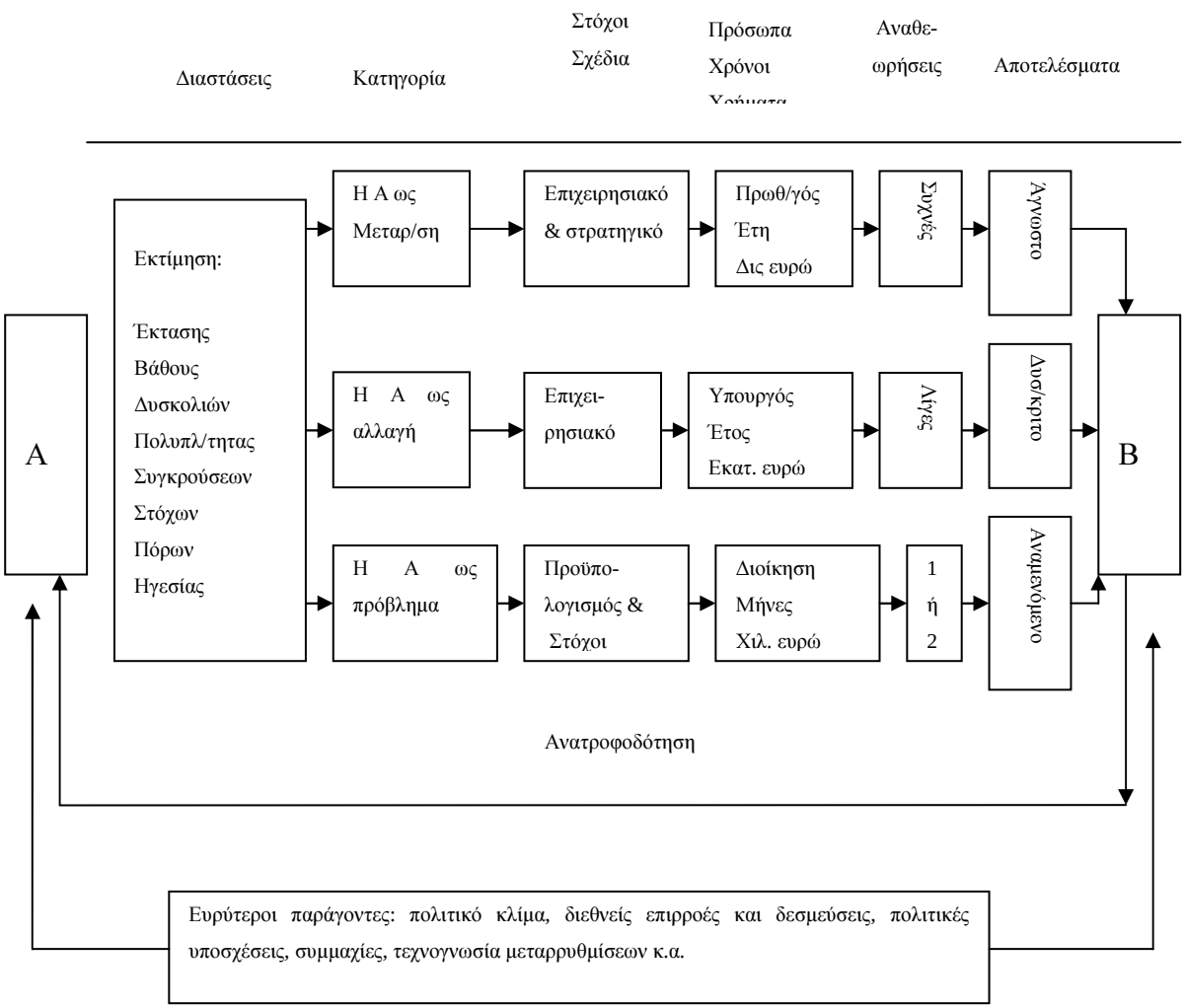
[8]Εισήγηση στο Συνέδριο των Ηνωμένων Εθνών στην Bangkok το 1981 “On Enhancing Capabilities for Administrative Reform in Developing Countries”, UN, 1983, παρ. 1.
[9]Chapman, R. & Greenway, J. R., *The Dynamics of Administrative Reform*, Groom Helm, London, 1980, σελ. 9.

σημασία της διοικητικής μηχανής στην οικονομική ανάπτυξη. Η δημόσια διοίκηση αποκτά παρεμβατικό ρόλο σε μια κοινωνία, η οποία υποκινείται από τις ιδεολογίες.

1.2. ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ

Ορισμένοι συγγραφείς χρησιμοποιούν τις έννοιες της αλλαγής και της διοικητικής μεταρρύθμισης εναλλακτικά. Δεν είναι εύκολη η υποδιαίρεση και αντιστοίχηση καταστάσεων σε προβλήματα, αλλαγές και μεταρρυθμίσεις. Ο διαχωρισμός γίνεται για λόγους μεθοδολογικούς και απλοποίησης.

- Τα προβλήματα έχουν μικρή έκταση και μικρό εύρος, δεν έχουν βάθος, μπορεί να είναι προσωρινά και να μη χρειάζονται κινητοποίηση ευρύτερων πόρων και μέσων.
- Οι αλλαγές έχουν ευρύτερες διαστάσεις, χρειάζονται συνολικότερη αντίληψη και ευρύτερη κινητοποίηση πόρων και μέσων. Οι αντιδράσεις μπορεί να είναι ουσιαστικές και να απαιτείται επανασχεδιασμός. Σπάνια υπάρχει συμφωνία μεταξύ των εμπλεκόμενων για το αποτέλεσμα.
- Οι μεταρρυθμίσεις παρουσιάζουν ασάφειες ακόμα και στην αρχική τους κατάσταση, η μελλοντική κατάσταση προσδιορίζεται μόνο προσεγγιστικά, η διαδρομή μετάβασης εμπεριέχει σίγουρα εκπλήξεις, αυτοσχεδιασμούς και αναθεωρήσεις. Πρόκειται για καταστάσεις που δεν ολοκληρώνονται συνήθως, οι οποίες χρησιμοποιούνται προσχηματικά για πολιτικούς λόγους και υπάρχουν πάντοτε διχογνωμίες για το αποτέλεσμα (βλ. Σχήμα 1.1).



Σχήμα 1.1: Μετασχηματισμός κατάστασης Α σε Β

Πηγή: Παπούλιας, Δημήτρης (2007). "*Χρυσάφι είναι το δημόσιο: Ρητορεία και πραγματικότητα των μεταρρυθμίσεων*". Εκδόσεις Εστία, σελ 245.

Ορισμένα κοινά σημεία στις αλλαγές και στις μεταρρυθμίσεις είναι:

- Αναφύονται ως αποτέλεσμα οργανωτικών εντάσεων.
- Εξαρτώνται από την κινητικότητα, όμως η σταθερότητα είναι σημαντική για να αποφευχθεί το χάος.
- Μπορούν να υπολογισθούν και να σχεδιασθούν.

Οι κύριες διαφορές βρίσκονται στη φύση, τη συχνότητα, τις αξίες και τις ευκαιρίες. Έτσι, η μεταρρύθμιση είναι εσκεμμένη, διαχειρίσιμη, επεισοδιακή, μπορεί να αποφευχθεί και προκύπτει μέσα από κρίσεις. Από την άλλη μεριά, η αλλαγή είναι μια αυτόματη και αυτοπροσαρμοζόμενη διαδικασία, αδιάκοπη και καθολική, δίνοντας έμφαση στην ομοφωνία και στην αποδοχή. Από το 1960, όταν εξωτερικές πηγές πίεσης θέτουν το ρυθμό, αποτελούν συστηματικές διαδικασίες της δημόσιας

διοίκησης. Οι αλλαγές και οι μεταρρυθμίσεις παρουσιάζονται συνεχώς στην πολιτική ατζέντα εναλλακτικά, έτσι ώστε, ορισμένες φορές, η αλλαγή και η μεταρρύθμιση επικαλύπτονται και για αυτό συγχέονται ως έννοιες.

Αφού και οι δύο διαδικασίες αναζητούν την προσαρμογή, σαν τρόπο αντιμετώπισης των περιβαλλοντικών μεταβολών, συνεπάγεται πως η αλλαγή και η μεταρρύθμιση συμπληρώνουν η μία την άλλη. Τα διοικητικά συστήματα δεν είναι ούτε στατικά ούτε συνολικά άκαμπτα. Ορισμένες φορές, ο ρυθμός των αλλαγών δεν επιτρέπει τον συγχρονισμό τους με τις κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες. Οι πιέσεις για μεταβολές στο διοικητικό σύστημα είναι τόσο έντονες, ώστε να απαιτούνται πρόσθετες προσπάθειες από εξωτερικά μέσα για να αυξηθεί ο ρυθμός τους. Για το λόγο αυτόν, παράλληλα με τις αλλαγές, οι κυβερνήσεις υλοποιούσαν και σχεδιασμένες παρεμβάσεις μεταβολών, δηλαδή διοικητικές μεταρρυθμίσεις.

Και στην Ελλάδα, από τη μεταπολίτευση και μετά, κάθε κυβέρνηση μιλούσε για αλλαγές και ενσωμάτωνε στο πολιτικό της πρόγραμμα το ζήτημα των διοικητικών μεταρρυθμίσεων. Παράδειγμα επιτυχημένης μεταρρύθμισης αποτελεί η ένταξή μας στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση (ΟΝΕ), η οποία ενώ μεθοδολογικά περιλάμβανε μέρος της εμπειρίας της παραδοσιακής σχολής σκέψης του ορθολογισμού και του προγραμματισμού, βασίστηκε και σε αυτοσχεδιασμούς, σε εκ των ενόντων τεχνικές και μεθόδους, αλλά και σε γενικότερες προσπάθειες και πρωτοβουλίες που είτε προέρχονταν από το εξωτερικό περιβάλλον είτε αντιστοιχούσαν στην παράδοση και στη διοικητική ιστορία της χώρας. Πολλά από αυτά διαμόρφωσαν με το χρόνο ένα συνεκτικό ρεύμα ιδεών, κατευθύνσεων και προγραμμάτων, τα οποία με κατάλληλη ηγεσία και πολιτικές συνεννοήσεις συνέκλιναν στους στόχους με θετικά αποτελέσματα.

Η πρακτική εμπειρία μέχρι σήμερα από μεταρρυθμίσεις και αλλαγές ή σχετικές απόπειρες στην Ελλάδα, ταξινομείται με βάση την έκταση, το βάθος και το πλάτος των δυσκολιών και της πολυπλοκότητας που παρουσιάζουν, ως εξής[10]:

- <u>Η μεταρρύθμιση ως επίλυση ενός προβλήματος ή μιας προβληματικής κατάστασης.</u> Πρόκειται για καταστάσεις με περιορισμένο βάθος και πλάτος δυσκολιών και πολυπλοκότητας, όπου είναι εύκολος και δυνατός ο προσδιορισμός των απαντήσεων που είναι απαραίτητος, όπως και οι εφαρμογές τους. Παράδειγμα, η επίλυση του

[10] *Ο Δήμος του 21ου Αιώνα*, Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΙΤΑ), 2006, σελ. 12.

κυκλοφοριακού προβλήματος μιας αστικής συνοικίας ή η επιβολή και είσπραξη ενός ειδικού φόρου από την ΤΑ.

- Η μεταρρύθμιση ως αλλαγή. Εδώ πρόκειται για συνθετότερες καταστάσεις που μπορεί να αφορούν σε όλη τη χώρα και στον πληθυσμό της. Παράδειγμα, ο εκσυγχρονισμός του τραπεζικού συστήματος της χώρας ή η απελευθέρωση της αγοράς των τηλεπικοινωνιών.
- Η μεταρρύθμιση ως μεγάλη, οργανωμένη προσπάθεια με στόχους και μεθόδους εφαρμογής. Είναι η πλέον προχωρημένη περίπτωση όλων και αντιστοιχεί σε απόπειρες μετασχηματισμού καταστάσεων με αυξημένες τις διαστάσεις της πολυπλοκότητας και των συγκρούσεων, αλλά και μεγάλες δυσκολίες στη φάση της υλοποίησης και της αναζήτησης συμφωνίας για τα αποτελέσματα. Παράδειγμα, η αποκρατικοποίηση του δημόσιου τομέα της οικονομίας ή η ένταξη της χώρας στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση[11].

Η προσέγγιση της παραδοσιακής διοικητικής μεταρρύθμισης είναι πολύ περιοριστική στην ικανότητά της να διαχειριστεί τη διαδικασία αλλαγών. Επαφίεται αποκλειστικά στην ικανότητα της γραφειοκρατίας να βελτιώσει από μόνη της τις λειτουργίες της. Αυτή η παραδοσιακή άποψη προκύπτει από την πεποίθηση ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να δομηθεί μόνο με τη γραφειοκρατία και αποσκοπεί στο να κάνει το Βεμπεριανό σύστημα να λειτουργεί καλύτερα. Ο Walsh[12] δηλώνει πως η παραδοσιακή προσέγγιση δίνει έμφαση στην αναδιοργάνωση και στην εισαγωγή νέων τεχνικών και διαδικασιών. Όμως, αυτή η ροπή αντικαταστάθηκε από περισσότερο θεμελιώδεις αλλαγές στη λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών μέσα από μεταβολές στο θεσμικό πλαίσιο και περιλαμβάνει αλλαγές στους συμβατικούς κανόνες συμπεριφοράς και ηθικής, στις πολιτισμικές και κοινωνικές αξίες, στα έθιμα και στις συνήθειες.

Αρχικά, οι μεταρρυθμίσεις στις δυτικές χώρες, στόχευαν να μετασχηματίσουν το Βεμπεριανό μοντέλο. Από το τέλος της δεκαετίας του 1970, εμφανίζεται μια καινούργια κουλτούρα για τη διαχείριση νέων και παλαιών προβλημάτων. Η νέα

---

[11]Παπούλιας, Δ., *Χρυσάφι Είναι το Δημόσιο. Ρητορεία και Πραγματικότητα των Μεταρρυθμίσεων*, Εκδόσεις Εστία, Αθήνα, 2007.
[12]Walsh, K., *Public Services and Market Mechanisms: Competition, Contracting and the New Public Management*, MacMillan, London, 1995, σελ. 30.

προοπτική εκδηλώνεται με ιδιωτικοποιήσεις, μεθόδους αγοράς, διαχειριστικές επιδεξιότητες και περιλαμβάνει αλλαγές στη δομή και στη νοοτροπία.

Αυτή η καινούργια πρακτική διαμόρφωσε την πολιτική ατζέντα στη Βρετανία και στις ΗΠΑ και επηρέασε σημαντικά όλες τις Δυτικές χώρες. Για αυτό, μολονότι η παραδοσιακή προσέγγιση των διοικητικών μεταρρυθμίσεων έχει προσφέρει εργαλεία για την κατανόηση των μεταβολών στο διοικητικό σύστημα της Ελλάδος, περιορίζεται η ικανότητά της να ερμηνεύσει συγκεκριμένα μέτρα και πρωτοβουλίες που υιοθετήθηκαν τα τελευταία χρόνια. Οι εξωτερικές πιέσεις ώθησαν το διοικητικό σύστημα προς νέες κατευθύνσεις εργασίας.

1.3. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ

Οι προτάσεις για τον εκσυγχρονισμό του κράτους, της πολιτικής και της διοίκησης, που στηρίζονταν στην οικονομία, άρχισαν από τη δεκαετία του ’70 να φαίνονται αξιόπιστες και να αποκτούν βαρύτητα. Η μεταφορά των υποδειγμάτων του επιχειρηματικού μάνατζμεντ στο δημόσιο τομέα, ενισχυμένη με θέσεις από τις νομικές και πολιτικές επιστήμες, οδήγησε στη διαμόρφωση του πεδίου του δημόσιου μάνατζμεντ.

Από το 1972, ο Keeling[13] διέκρινε την κλασική δημόσια διοίκηση από το δημόσιο μάνατζμεντ. Τη θεωρούσε χρονοβόρα, προσηλωμένη στις διαδικασίες και με νοοτροπία αποφυγής κινδύνων. Η δημόσια διοίκηση συνδεόταν με μεγάλες ιεραρχίες, ενώ το δημόσιο μάνατζμεντ με μικρές και επίπεδες, με μεγιστοποίηση της αίσθησης της αποστολής, με ευαισθησία σε θέματα χρόνου, με συμπεριφορά αποδοχής κινδύνων και με εστίαση στα αποτελέσματα. Ο Aucoin (1990, σελ 131) υποστηρίζει πως «*ο όρος “management” προέρχεται από την ιδιωτική εμπειρία και δηλώνει ενδιαφέρον για τη χρήση των πόρων, ώστε να επιτευχθούν τα αναμενόμενα αποτελέσματα, σε αντίθεση με τον όρο “administration” που συνδέεται με την προσήλωση σε διαδικασίες και κανονισμούς*». Η δεκαετία του 1970 αποτελεί την εκκίνηση για τη ραγδαία κούρσα μετάβασης από τη γραφειοκρατική δημόσια διοίκηση στο δημόσιο μάνατζμεντ, του οποίου οι θεωρητικές βάσεις βρίσκονται στην πολιτική οικονομία και στη διοίκηση των επιχειρήσεων, παρότι τότε εξέφραζε περισσότερο μια θεσμική εξέλιξη, παρά μια θεωρητική ανάπτυξη.

---

[13]Keeling, D., *Management in Government*, Ailen & Unvvin. Keohane, R. and Nye, London, 1972.

Η μεταρρύθμιση της διοίκησης του δημόσιου τομέα ήταν μια αντίδραση στη μεγέθυνση του κράτους πρόνοιας, τόσο μακροοικονομικά (αντίδραση για το αυξανόμενο κυβερνητικό μέγεθος και τη σχέση του με τα οικονομικά ελλείμματα) όσο και μικροοικονομικά (αναγνώριση της αδυναμίας των κυβερνήσεων να επιλύσουν τα προβλήματα)[14]. Οι ιδέες της μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα εξαπλώθηκαν στις χώρες του δυτικού κόσμου, οι οποίες αντιμετώπιζαν παρόμοια προβλήματα και η ανάγκη για αλλαγές έγινε το κύριο θέμα των πολιτικών ηγετών, που αναζητούσαν μειωμένη κρατική παρέμβαση, περισσότερη ελευθερία επιλογών στον πολίτη και αλλαγή στις σχέσεις πολιτικής και γραφειοκρατίας. «*Οι μεταβολές είναι η κυβερνητική απάντηση στις ευρύτερες κοινωνικές και οικονομικές αλλαγές και η υλοποίηση των ιδεών και της ιδεολογίας*»[15].

Οι δημόσιοι οργανισμοί δέχτηκαν δριμεία κριτική και αμφισβητήθηκε, τόσο θεωρητικά όσο και εμπειρικά, η αποτελεσματική λειτουργία του κράτους και των δημόσιων υπηρεσιών. Ο δημόσιος τομέας, ο οποίος χαρακτηρίζεται από τη γραφειοκρατία, εξισώνεται με την κακοδιαχείριση των δημόσιων πόρων και την αναποτελεσματικότητα. Όλο και περισσότερο αξιοποιούνται οι εννοιολογικές κατηγορίες και οι ερμηνευτικές παραδοχές της πολιτικής οικονομίας για να αναλυθεί και να ερμηνευθεί η οργάνωση και λειτουργία της κρατικής γραφειοκρατίας, της τοπικής αυτοδιοίκησης, των πολιτικών κομμάτων. Μια νέα ερευνητική κατεύθυνση αναπτύχθηκε με επίκεντρο τη διερεύνηση των διαδικασιών λήψης αποφάσεων σύμφωνα με την ορθόδοξη οικονομική σκέψη, αλλά και την επιχειρηματική συμπεριφορά στο χώρο της αγοράς.

Οι δημόσιοι οργανισμοί συνιστούν ουσιαστικά στοιχεία της θεσμικής κανονιστικής τάξης ενός δημοκρατικού πολιτικού συστήματος. Το πλαίσιο αυτό θέτει τις προϋποθέσεις λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών, οι οποίες δεν παρατηρούνται στη λειτουργία των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Από την αναγκαιότητα έννομης λειτουργίας, εκπορεύεται ο «νομικισμός» των δημόσιων διοικητικών συστημάτων. Ενώ οι διοικήσεις των ιδιωτικών επιχειρήσεων οφείλουν απλά να σέβονται τους νόμους και να μην παρανομούν, οι δημόσιοι οργανισμοί μπορούν να

---

[14]Holmes, M. & Shad, D., "Management Reform: Some Practitioner Perspective on the Past Ten Years" στο: "Governance: An International Journal of Policy and Administration", Τόμος 8, 4/1995, σελ. 551-578.

[15]Stewart, J. & Walsh, K., "Change in the management of public services" στο: "Public Administration", Τόμος 70, 4/1992, σελ. 449-518.

δραστηριοποιούνται μόνον όταν οι κανονιστικοί όροι το επιτρέπουν[16]. Ο βαθμός ευελιξίας και αυτονομίας τους εξαρτάται από το κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας τους. Με αυτόν τον τρόπο, οι διοικητικές επιλογές, οι αποφάσεις και οι δράσεις προσανατολίζονται στην τυπική εφαρμογή διαδικαστικών κανονισμών και όχι στην παραγωγή αναγκαίων και χρήσιμων αποτελεσμάτων για το κοινωνικό σύνολο.

Αποτέλεσε πεποίθηση των αναλυτών των διοικητικών ζητημάτων ότι η βαριά, δυσκίνητη και απρόσωπη γραφειοκρατία δεν μπορούσε να είναι ο σύγχρονος τρόπος οργάνωσης των δημόσιων υπηρεσιών και οργανισμών ούτε ο μόνος τρόπος παροχής των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών. Εμφανίστηκαν νέοι όροι: οιονεί αγορές, οιονεί δημόσιοι οργανισμοί, απορρύθμιση, εκχώρηση έργου, κλπ. και αναδείχθηκαν λύσεις όπως: διοίκηση βασισμένη στην αγορά[17], managerialism[18], επιχειρηματική διακυβέρνηση[19], νέα δημόσια διοίκηση[20] (new public management), που έχουν κοινά στοιχεία[21] και δηλώνουν έναν άλλον τρόπο λειτουργίας και οργάνωσης των δημόσιων οργανισμών για ποιοτικότερη, αποδοτικότερη και περισσότερο αξιόπιστη διαχείριση των δημόσιων πόρων. Από τη διοίκηση με επίκεντρο τις διαδικασίες και την

---

[16]Μιχαλόπουλος, Ν., *Από τη δημόσια γραφειοκρατία στο δημόσιο management*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2003.

[17] Η διοικητική προσέγγιση που αναπτύχθηκε πρώτα από τη βιομηχανία Koch το 1991 στις ΗΠΑ και ονομάσθηκε market based management και η λογική της περιγράφεται στην έκδοση των Wayne Gable και Jerry Ellig "Introduction to Market Based Management" (1993). Όρισαν το MBM ως το πλαίσιο που εφαρμόζει διαδικασίες και αρχές της αγοράς για τη βελτίωση της οργανωτικής επίδοσης και της κερδοφορίας χρησιμοποιώντας πλήρως τις γνώσεις των υπαλλήλων. Αυτό επιτυγχάνεται εσωτερικεύοντας τα ευεργετικά χαρακτηριστικά της οικονομίας της αγοράς και περιορίζοντας τα επιβλαβή αποτελέσματα της κατευθυνόμενης οικονομίας. Το 1997 κυκλοφόρησε το "Markets in the Firm" από τους Tyler Cowen και David Parker, οι οποίοι κατέληξαν πως τα στελέχη δεν πρέπει να λειτουργούν ως κεντρικοί σχεδιαστές όπως γινόταν στην Ανατολική Ευρώπη. Εάν οι οικονομία της αγοράς απεδείχθη αποτελεσματική στην ενθάρρυνση της εκμάθησης, της προσαρμοστικότητας και της καινοτομίας τότε η πρόκληση έγκειται στο να σχεδιασθούν οι επιχειρήσεις με μίμηση αυτών των ιδιοτήτων της αγοράς.

[18] Στη διοικητική θεωρία έχει επικρατήσει ο όρος «managerialism» για εκείνα τα διοικητικά συστήματα, τα οποία διακρίνονται για την επικράτηση των διαχειριστικών τεχνικών, μεθόδων και λύσεων. Σύμφωνα με αυτήν την προσέγγιση υπάρχει μικρή διαφορά ανάμεσα στον τρόπο διοίκησης ενός δημόσιου και ενός ιδιωτικού οργανισμού. Οι επιδόσεις όλων των οργανισμών μπορούν να βελτιστοποιηθούν με την εφαρμογή των επιδεξιοτήτων του ιδιωτικού management και της θεωρίας του.

[19] Ο Gabrielle O'Donovan ορίζει την επιχειρηματική διακυβέρνηση, ως το εσωτερικό σύστημα το οποίο ενσωματώνει πολιτικές, διαδικασίες και προσωπικό, για να εξυπηρετήσει τις ανάγκες των μετόχων και άλλων ενδιαφερομένων, διευθύνοντας και ελέγχοντας τις δραστηριότητες του management με σωστή επιχειρηματική αντίληψη, αντικειμενικότητα και ακεραιότητα. Είναι ένα σύστημα δόμησης, λειτουργίας και ελέγχου ενός οργανισμού για την επίτευξη μακροχρόνιων στρατηγικών στόχων που ικανοποιούν τους μετόχους ή τους ενδιαφερόμενους (δανειστές, προσωπικό, πελάτες, προμηθευτές και άλλοι), λαμβάνοντας υπόψη τους νόμους, τους κανονισμούς και τις ανάγκες του περιβάλλοντος και της τοπικής κοινωνίας.

[20] Βλ. Κεφάλαιο 1.4.

[21] Hughes, O. E., *Public Management and Administration*, St. Martin's Press, New York, 1994, σελ. 67-73.

εφαρμογή των τύπων, ανεξαρτήτως του αποτελέσματος, που ακόμη βέβαια ανθίσταται σε πολλά κράτη, στη διοίκηση των αποτελεσμάτων, η οποία λειτουργεί όχι μόνο νόμιμα, αλλά και αποδοτικά.

Αναιρέθηκαν δύο βασικά δόγματα της γραφειοκρατικής δημόσιας διοίκησης. Το πρώτο ήταν η απόσταση που έπρεπε να τηρείται από το ιδιωτικό μάνατζμεντ σε όρους συνέχειας, ήθους, μεθόδων, οργανωτικού σχεδιασμού, ανθρώπων, αμοιβών και σταδιοδρομίας. Το δεύτερο ήταν η διατήρηση αναχωμάτων απέναντι στις πολιτικές και διοικητικές διακρίσεις δια μέσου μιας επεξεργασμένης δομής διαδικαστικών κανόνων, σχεδιασμένων για την παρεμπόδιση της ευνοιοκρατίας και της διαφθοράς. Στη θέση του μοντέλου της κλασικής δημόσιας διοίκησης (public administration) εμφανίσθηκε νέος τύπος δημόσιας διοίκησης, ο οποίος περιλαμβάνει μια διαφορετική αντίληψη για τη δημόσια λογοδοσία. Η βάση του βρίσκεται στην αναστροφή των δύο προηγούμενων δογμάτων. Μείωση ή εξάλειψη των διαφορών ανάμεσα στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα και μετατόπιση της έμφασης από τις τυπικές διαδικασίες νομικής λογοδοσίας στην αυξημένη λογοδοσία με όρους ουσιαστικών αποτελεσμάτων.

Οι βασικές αιτίες για την εμφάνιση και εξάπλωση του νέου τύπου δημόσιας διοίκησης περιλαμβάνουν κοινωνικές, οικονομικές, και πολιτισμικές παραμέτρους και συνοψίζονται στις εξής:

1. Η λειτουργική ανεπάρκεια των μεγάλων γραφειοκρατικών οργανισμών σε συνθήκες οικονομικής στενότητας,
2. η τεχνολογική έκρηξη,
3. η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας,
4. οι αυξημένες αξιώσεις των πολιτών για ποιοτικότερες υπηρεσίες,
5. η αναζήτηση από τους εργαζόμενους νέων δυνατοτήτων σταδιοδρομίας και επιρροής.

Σημαντική επίσης για τις μεταρρυθμίσεις στο δημόσιο τομέα είναι και η δράση των διεθνών οργανισμών (ΟΟΣΑ, Παγκόσμια Τράπεζα, Διεθνές Νομισματικό Ταμείο), οι οποίοι μέσω της παροχής τεχνογνωσίας και συμβουλών σε αναπτυγμένα και μη κράτη[22] θέτουν ως πρωτεύον το ζήτημα της οικοδόμησης διοικητικού συστήματος ικανού να σχεδιάζει, να παρακολουθεί και να εφαρμόζει τη

[22] Π.χ. το σύνολο των κρατών της Ανατολικής Ευρώπης στην μετακομμουνιστική περίοδο ενστερνίζονται, κάτω από τις οδηγίες των Διεθνών Οργανισμών, τις αρχές της νέας δημόσιας διοίκησης.

μακροοικονομική πολιτική που προτάσσουν, θέλοντας να δημιουργηθούν οι όροι για καλύτερη απόδοση των δημόσιων υπηρεσιών, για ιδιωτικοποιήσεις και ανταγωνισμό.

Οικονομικές, λοιπόν, και ιδεολογικές πιέσεις ανάγκασαν τις κυβερνήσεις να παρέμβουν στη δημόσια διοίκηση. Ο Walsh (1995, σελ. 58) ισχυρίζεται πως το ιδεολογικό στοιχείο για τις μεταρρυθμίσεις στη δημόσια διοίκηση βρίσκεται στις ιδέες της νέας δεξιάς. Είναι αυτή που επικεντρώνεται στην αποτελεσματικότητα και ικανότητα της αγοράς σαν μέθοδο, η οποία βοηθάει στη λήψη αποφάσεων και στις ατομικές επιλογές. Η νεοφιλελεύθερη ιδεολογία αποτελούσε την κατευθυντήρια γραμμή για τις οικονομικές και κοινωνικές μεταρρυθμίσεις. Οι κυβερνήσεις, οδηγούμενες από τη θεωρία της δημόσιας επιλογής και συνεπαρμένες από την ιδέα της εισαγωγής κριτηρίων οικονομίας και αποδοτικότητας στο δημόσιο, ανάπτυξαν εκτεταμένα μεταρρυθμιστικά προγράμματα με στόχο να λειτουργήσουν τα διοικητικά εργαλεία και οι μηχανισμοί της αγοράς στις δημόσιες υπηρεσίες. Ταυτόχρονα, μέσω των ιδιωτικοποιήσεων, περιόριζαν το δημόσιο τομέα. Η αντίληψη ότι το επιχειρηματικό μάνατζμεντ είναι ανώτερο της δημόσιας διοίκησης οδηγεί, σχεδόν παντού πλέον, στην υιοθέτηση των πρακτικών του επιχειρηματικού κόσμου. Έτσι, πολλές κυβερνήσεις στηρίχθηκαν σε στελέχη από τον ιδιωτικό τομέα για συμβουλές και πρωτοβουλίες, ώστε να αναπτυχθούν νέες διοικητικές φιλοσοφίες και πρακτικές[23]. Ο Greer σημειώνει πως η θεωρία της δημόσιας επιλογής και η προσέγγιση του laissez-faire στις μεταρρυθμίσεις διαμόρφωσαν το πλαίσιο για την ανάπτυξη του “managerialism” στο δημόσιο τομέα[24].

Οι ιδέες για τη σύνθεση δημόσιας διοίκησης και αγοράς εξαπλώθηκαν σε πολλές χώρες, ανεξάρτητα από την πολιτική χροιά των κυβερνήσεων[25]. Τις έχουν ασπασθεί, τόσο κεντρώες όσο και κεντροαριστερές κυβερνήσεις, όπως για παράδειγμα στην Ολλανδία, στη Νέα Ζηλανδία[26] και στη Σουηδία[27]. Σε ορισμένες χώρες, ο νέος τύπος δημόσιας διοίκησης έχει υιοθετηθεί ως απάντηση στις προτάσεις

---

[23] Metcalfe, L. & Richards, S., *Improving Public management*, Newprint Edition, Sage, London, 1993, σελ. 62.

[24] Greer, P., *Transforming Central Government: The Next Steps Initiative*, Open University Press, Buckingham, 1994, σελ. 59.

[25] Hughes, O. E., *Public Management and Administration*, St. Martin’s Press, New York, 1994, σελ. 66.

[26] Στη Νέα Ζηλανδία τις αλλαγές με βάση τις αρχές της νέας δημόσιας διοίκησης τις ξεκίνησε η εργατική κυβέρνηση το 1984.

[27] Gray, A. & Jenkins, B., “Markets, Managers and the public service: The changing of a culture”, στο: Taylor-Gooby P. & Lawson, R., *Markets and managers: New issues in the delivery of welfare*, Open University Press, Buckingham, 1993, σελ. 9-23.

της νέας δεξιάς σχετικά με τις ιδιωτικοποιήσεις και τη γραφειοκρατία, ενώ σε άλλες χώρες αποτελεί την αρχή για την πλήρη υιοθέτηση αυτών των προτάσεων. Στην Ηπειρωτική Ευρώπη, οι σοσιαλδημοκράτες και τα σωματεία των εργαζόμενων, αρνούμενοι τις ιδιωτικοποιήσεις, έφεραν στο προσκήνιο και αποδέχτηκαν την ιδέα της οικονομίας μέσα στη δημόσια διοίκηση[28]. Οι συνεχείς μεταρρυθμίσεις της δημόσιας διοίκησης προς αυτήν την κατεύθυνση οφείλονται κυρίως στην οικονομική κρίση που καλούνται τα κράτη να αντιμετωπίσουν κατά τη διαχείριση της πολιτικής εξουσίας, ανεξάρτητα από τις ιδεολογικές τους τοποθετήσεις. Η οικονομική ύφεση και ο διεθνής ανταγωνισμός ωθούν στην υιοθέτηση άμεσων και ουσιαστικών μέτρων ανασχεδιασμού της οργάνωσης των δημόσιων υπηρεσιών[29]. Η αυξανόμενη ζήτηση για δημόσια αγαθά και υπηρεσίες σε συνδυασμό με τη σπανιότητα των πόρων είναι επαρκής αιτία για να εξηγήσει τον εσωτερικό εκσυγχρονισμό της δημόσιας διοίκησης στην Ηπειρωτική Ευρώπη, ως πρωταρχικά οικονομικό θέμα, καθόσον το δημοκρατικό και συνταγματικό σύστημα φαινόταν εξασφαλισμένο[30]. Η οικονομική πίεση και η έλλειψη αποδοτικότητας προκάλεσαν και την ανάγκη για μεταρρυθμίσεις στην ΤΑ πολλών κρατών. Οι ΟΤΑ αντιμετωπίζουν αυξανόμενη αντίφαση ανάμεσα στο επίπεδο των οικονομικών πόρων και το βελτιωμένο επίπεδο των αρμοδιοτήτων. Με σκοπό να διευθετήσουν αυτήν τη σχέση έντασης, προχώρησαν στις αναγκαίες διοικητικές μεταρρυθμίσεις, δίνοντας έμφαση στις λογιστικές μεταβολές και στις μεταβολές στον προϋπολογισμό, ζητήματα που προτάσσει το δημόσιο μάνατζμεντ.

Πίνακας 1.1: Διαφορές μεταξύ δημόσιας διοίκησης και δημόσιου μάνατζμεντ

Δημόσια Γραφειοκρατία	**Δημόσιο Μάνατζμεντ**
Βραχυπρόθεσμος προγραμματισμός	Μακροπρόθεσμος προγραμματισμός
Στατική στοχοθεσία	Δυναμική στοχοθεσία
Αποφυγή λαθών	Επιδίωξη επιτυχίας
Δευτερεύουσας σημασίας οι οικονομικοί πόροι	Πρωτεύουσας σημασίας οι οικονομικοί πόροι
Ιεραρχική και άκαμπτη δομή	Απέριττη δομή
Περιορισμένη εκχώρηση της εξουσίας λήψης αποφάσεων	Μέγιστη εκχώρηση της εξουσίας λήψης αποφάσεων
Έμφαση στους τύπους	Έμφαση στα αποτελέσματα

[28] Jann, 1994; Naschold, 1994; Naschold & Prohl, 1994.
[29] Άλλωστε ο υψηλός βαθμός σύγκλισης των αναπτυγμένων οικονομιών είναι ένα χαρακτηριστικό τους γνώρισμα όπως ισχυρίζεται και ο Wilemsky, (1995) “The Welfare State and Equality”, University of California Press. California.
[30] Naschold, F., *The modernization of public sector in Europe*, Helsinki, 1995.

Πηγή:Hood, H., 1995[31].

Η σχέση μεταξύ της διοικητικής μεταρρύθμισης και του δημόσιου μάνατζμεντ είναι αμφίδρομη. Το δημόσιο μάνατζμεντ αντανακλάται στη λογική της διοικητικής μεταρρύθμισης, η οποία με τη σειρά της εμπνέεται από τη φιλοσοφία του, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτόν τις προϋποθέσεις, αφενός υπέρβασης των εμπειροτεχνικών λύσεων στα κοινωνικά προβλήματα και αφετέρου, εδραίωσης της θεωρητικής εξέλιξης του δημόσιου μάνατζμεντ σε στέρεες εμπειρικές βάσεις. Τα σύγχρονα προγράμματα διοικητικής μεταρρύθμισης βασίζονται στις αρχές του δημόσιου μάνατζμεντ και στοχεύουν στην ποιοτική αντιμετώπιση των δύσκολων και επίμονων κοινωνικών προβλημάτων με αποτελεσματικότητα, διαφάνεια και ποιότητα. Θέλοντας να ξεφύγουν από τον παραδοσιακό γραφειοκρατικό τύπο, με την εσωστρέφεια που τον χαρακτηρίζει, οι σύγχρονες διοικητικές μεταρρυθμίσεις επανασχεδιάζουν τις δημόσιες υπηρεσίες, αποδίδοντας μεγάλη βαρύτητα στην εξωστρέφεια με όρους εμπιστοσύνης προς τον πολίτη, σχεδιασμού στρατηγικών προγραμμάτων, υιοθέτησης δεικτών μέτρησης της διοικητικής παραγωγικότητας και χρησιμοποίησης προγραμμάτων ολικής ποιότητας.

1.4. ΝΕΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ

Οι προσπάθειες θεωρητικής συγκρότησης του δημόσιου μάνατζμεντ, πέρα από διαχωριστικές επιστημολογικές γραμμές, δεν καρποφόρησαν. Το θεωρητικό κενό που υπήρχε με το δημόσιο μάνατζμεντ ήλθε να το καλύψει το νέο δημόσιο μάνατζμεντ, που εμφανίζεται ως πληρέστερη θεωρητική και πρακτική προσέγγιση του διοικητικού φαινόμενου.

Το «Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ» (ΝΔΜ)[32] (“New Public Management”) ανιχνεύεται στα χρόνια της προεδρίας του Αμερικανού προέδρου Ρ. Ρήγκαν, καθώς και μετά την εκλογική νίκη των συντηρητικών στη Μεγάλη Βρετανία το 1979. Και οι δύο τους πήραν την εξουσία, προβάλλοντας την ιδέα ότι η κυβέρνηση είναι πολύ

[31] Hood, H., “The New Public Management in the 1980s: Variations on the theme” στο: “Accounting, Organization and Society”, Τόμος 20, 1995, σελ. 94.

[32] Ο όρος "Διοίκηση" διακρίνεται σε δημόσια (πολιτική και στρατιωτική), και σε ιδιωτική. Τόσο για τη δημόσια πολιτική διοίκηση που συνηθέστερα ακολουθείται ο όρος "Δημόσια Διοίκηση" όσο και περισσότερο για την ιδιωτική χρησιμοποιείται ευρύτατα σήμερα ο ταυτόσημος αγγλικός όρος του "management". Ο όρος management είναι μία ευρύτατη έννοια με την οποία προσδιορίζεται γενικά ο τρόπος καλύτερης οργάνωσης ομάδων ανθρώπων προς ταχύτερη επίτευξη συγκεκριμένων στόχων. Ο όρος προσβλέπει μέσω στοχοποίησης στη βέλτιστη και αποδοτικότερη λειτουργία των ομάδων (ανθρώπινου δυναμικού) στις οποίες και από τις οποίες αυτή εφαρμόζεται.

μεγάλη, πολύ δαπανηρή και παρεμποδίζει την ιδιωτική πρωτοβουλία[33]. Ήθελαν να αντιμετωπίσουν τους περιορισμούς των οικονομικών πόρων που ακολούθησαν τις πετρελαιακές κρίσεις του 70 και του 80 και είχαν επηρεάσει αρνητικά τις οικονομικές επιδόσεις των χωρών τους. Η επιρροή των νεοφιλελεύθερων ιδεών, η θεωρία της δημόσιας επιλογής και το ρεύμα του επιχειρηματικού μάνατζμεντ προσανατόλισε τις μεταρρυθμίσεις σε αυτές τις χώρες και προέτρεψε σε έναν καινούργιο ρόλο του κράτους στην οικονομία[34]. Τρεις παράγοντες έπαιξαν σημαντικό ρόλο για το ξεκίνημα των μεταρρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα προς αυτήν την κατεύθυνση[35]:

- Η οικονομική κρίση και η οικονομική παγκοσμιοποίηση που θέτουν περιορισμούς στους δημόσιους πόρους.
- Η επιρροή της νέας δεξιάς, η οποία ήθελε να προσανατολίσει τη δημόσια διοίκηση προς το υπόδειγμα διοίκησης του ιδιωτικού τομέα.
- Τα παραδοσιακά εργαλεία της πολιτικής οικονομίας, με τα οποία γίνονταν η διαχείριση των οικονομιών, δεν μπορούσαν να συγκρατήσουν πληθωρισμό, ανεργία και ελλείμματα.

Από τη δεκαετία του 1980, επικράτησε η αντιγραφειοκρατική αντίληψη και έκτοτε, καταγράφονται στη διοικητική ιστορία σημαντικές αλλαγές στις δημόσιες υπηρεσίες πολλών κρατών μελών του ΟΟΣΑ προς την κατεύθυνση του ΝΔΜ[36], τη διεθνοποίηση του οποίου είχαν προβλέψει οι Osborn και Geabler[37]. Νέοι διοικητικοί θεσμοί, νέες πολιτικές στελέχωσης και διοίκησης του προσωπικού, λιτά οργανωτικά σχήματα, ευέλικτη λειτουργία και θεσμοθέτηση διοικητικών πληροφοριακών συστημάτων συνθέτουν τις αλλαγές που έχουν επέλθει στη φιλοσοφία δράσης των δημόσιων υπηρεσιών.

Το ΝΔΜ[38], με ρίζες στη θεωρία του μάνατζμεντ και στα νέα θεσμικά οικονομικά, αποτελεί μια καινούργια αντίληψη διοίκησης του δημόσιου τομέα και των δημόσιων οργανισμών, κατά την οποία οι πολιτικοί και τα διοικητικά στελέχη

---

[33] Pollit, C., *Managerialism and the Public Service*, Blackwell Publishers, Oxford, 1993.
[34] Foster C. D., Plowden F. J., (1996), "The state under stress", Open University Press, Buckingham.
[35] Mascarenhas, R. C., "Building an Enterprise Culture in the Public Sector: Reform of the Public Sector in Australia, Britain and New Zealand" στο: "Public Administration Review", Τόμος 4, 1993, σελ. 323.
[36] OECD, *Governance in transition: public management reforms in OECD countries*, OECD, Paris, 1995.
[37] Osborne, D. & Geabler, T., *Reinventing government*, Addison-Wesley Publishing Company, 1992.
[38] Η Νέα Δημόσια Διοίκηση καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το νόμο 3230/2004 (ΦΕΚ.Α΄44/11-02-2004) «Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις».

του δημόσιου δρουν και αλληλεξαρτώνται σύμφωνα με νέους κανόνες. Αναδεικνύεται μία διαφορετική ηθική, η οποία στηρίζει την άποψη πως τα στελέχη πρέπει να έχουν το «*δικαίωμα να διοικούν*», δηλαδή να ελέγχουν πλήρως τον οργανισμό για τον οποίο ευθύνονται[39]. Αυτή η έμφαση στους managers, οδηγεί σε αλλαγές στο δημόσιο τομέα και στις σχέσεις του με την κυβέρνηση και την κοινωνία:

- Αλλάζουν οι σχέσεις ανάμεσα στους πολιτικούς και τους managers του δημόσιου.
- Παραχωρείται ευρύτερη εξουσία και επιστρατεύονται νέα εργαλεία για την εκτέλεση του έργου που αναλαμβάνουν οι managers.
- Αλλάζουν οι σχέσεις ανάμεσα στις δημόσιες υπηρεσίες και στον πολίτη.

Στις αρχές του ΝΔΜ έχουν αναφερθεί πολλοί[40] και ιδιαίτερα σε ζητήματα που σχετίζονται με την αλλαγή νοοτροπίας. Από τη νοοτροπία που εστιάζει σε πολιτικές και διαδικασίες, στη νοοτροπία που δίνει βαρύτητα στις διοικητικές ικανότητες. Από την έμφαση στους κανονισμούς και στους νόμους, στην έμφαση στα παραγόμενα προϊόντα. Από τη γραφειοκρατική ιεραρχία, στη σκόπιμα ανταγωνιστική παραγωγή δημόσιων υπηρεσιών και από την ομοιόμορφη και αποκλειστική παροχή υπηρεσιών και αγαθών από τις δημόσιες υπηρεσίες, στην ποικιλομορφία των δομών με έμφαση στις συμβασιακές πρακτικές. Κάτω από αυτό το πρίσμα, οι γραφειοκράτες του δημόσιου τομέα θεωρούνται ουσιαστικά ως διευθυντές κανόνων και τυποποιημένων διαδικασιών και επομένως, κατώτεροι των στελεχών του ιδιωτικού τομέα, οι οποίοι διευθύνουν τους οργανισμούς τους για την υλοποίηση συγκεκριμένων στόχων[41]. Στις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ διακρίνονται τα παρακάτω χαρακτηριστικά των μεταρρυθμίσεων του δημόσιου τομέα (OECD 1995:28):

- ✓ Μεταβίβαση εξουσίας, παροχή ευελιξίας.
- ✓ Επιβεβαίωση επιδόσεων, ελέγχου και λογοδοσίας.
- ✓ Ανταπόκριση στις ανάγκες των πολιτών.
- ✓ Ανάπτυξη ανταγωνισμού και επιλογών.
- ✓ Βελτίωση της διαχείρισης ανθρωπίνων πόρων.

---

[39] Flynn, N., *Public Sector Management* (2nd ed.), Harvester Wheatsheaf, New York, 1993, σελ 190.

[40] Aucoin, Peter, "Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums" στο: "Governance: An International Journal of Policy and Administration", Τόμος 3, 2/1990, σελ. 115-137.

[41] Holmes, M. & Shand, D., "Management Reform: Some Practitioner Perspectives on the Past Ten Years" στο: "Governance: An International Journal of Policy and Administration", Τόμος 8, 4/1995, σελ. 551-478.

- ✓ Χρήση τεχνολογίας πληροφορικής.
- ✓ Βελτίωση της ποιότητας των κανονισμών.
- ✓ Ενδυνάμωση της στρατηγικής-επιτελικής λειτουργίας του κέντρου ("Πλοήγηση, όχι κωπηλασία"[42]).

Ο ορισμός του ΝΔΜ που χρησιμοποιούμε προέρχεται από τον Hood[43], ο οποίος ξεκινά από δύο θεμελιώδη χαρακτηριστικά: το βαθμό διάκρισης από τον ιδιωτικό τομέα και το βαθμό στον οποίο υπάρχουν κανόνες για την παρεμπόδιση πολιτικών και διοικητικών διακρίσεων. Χρησιμοποιώντας αυτά τα δύο βασικά στοιχεία για τη δημόσια διοίκηση, ο Hood προσδιορίζει επτά δόγματα του ΝΔΜ, με τα οποία συμφωνούν πολλοί συγγραφείς[44]:

1. Τμηματοποίηση των οργανισμών του δημόσιου τομέα σε οικονομικά τμήματα αντίστοιχα των προϊόντων / υπηρεσιών παραγωγής.
2. Ανταγωνιστική προμήθεια υπηρεσιών και αγαθών με τη χρήση συμβασιακών πολιτικών και τη δημιουργία εσωτερικών αγορών.
3. Βαρύτητα στις πρακτικές και στις μεθόδους διοίκησης του ιδιωτικού τομέα.
4. Περίσκεψη για πειθαρχημένη και λιτή χρήση των πόρων.
5. Έμφαση στην οριοθέτηση της ανώτατης διοίκησης.
6. Σαφή, μεθοδικά και μετρήσιμα πρότυπα και μέτρα επιδόσεων και επιτυχιών.
7. Μεγαλύτερη έμφαση στον έλεγχο της παραγωγής υπηρεσιών και αγαθών.

Το έκτο δόγμα είναι βασικό και έχει ισχυρή σύνδεση με τα δόγματα 2, 3, 4 και 7. Για παράδειγμα, η χρήση δεικτών επίδοσης είναι αυτή που καθιστά δυνατή την καθιέρωση και ενίσχυση συμβατικών δεσμεύσεων για συγκεκριμένα επίπεδα ποιότητας και ποσότητας παροχής υπηρεσιών και αγαθών. Επιπλέον, οι δείκτες απόδοσης του δόγματος 6 διευκολύνουν την υλοποίηση των μεθόδων και πρακτικών του ιδιωτικού μάνατζμεντ, αυξάνουν την περίσκεψη για τη χρήση των πόρων και τη

---

[42]Osborne, D. & Geabler, T., *Reinventing government*, Addison-Wesley Publishing Company, 1992.

[43] Hood, C., "The new public management in the 1980s: Variations on a theme" στο: "Accounting, Organizations and Society", Τόμος 20, 2/1995, σελ. 93-109.

[44] Για το ΝΔΜ: "Financial Accountability & Management", Τόμος 15 (3) & (4); "European Accounting Review", Τόμος 10 (3); Aucoin, 1990; Considine & Painter, 1997; Common et al., 1993; Farnham & Horton, (eds.), 1996; Flynn, 1990; Guthrie (ed), 1995; Halachmi & Bouckaert (eds.), 1996; Hirst & Khilnani (eds.), 1996; Hood, 1995; Olson et al. (eds.), 1998a; Parker & Guthrie, 1993; Public Services and Merit Protection Commission, 1997; Zifcak, 1997.

σημαντικότητα των ελέγχων για το τι και πόσο παράγεται. Πλειάδα αμφιβολιών γύρω από το ΝΔΜ σχετίζεται με τη δυσκολία καθορισμού σαφών δεικτών μέτρησης για την κατάλληλη υποστήριξη των δογμάτων 2, 3, 4 και 7[45].

Το ΝΔΜ επικεντρώνεται στην αποδοτική διαχείριση των δημόσιων πόρων, ως αποτέλεσμα ενός νέου οικονομικού ρόλου των κρατικών λειτουργιών, ο οποίος αντιπαρατίθεται στην έννοια της αποδοτικής εκτέλεσης της νόμιμης εξουσίας και δύναμης που χαρακτήριζε το γραφειοκρατικό μοντέλο διοίκησης. Έτσι, υιοθετείται μια μεθοδολογία που περιλαμβάνει:

- Ιδιωτικοποιήσεις για τη μείωση του δημόσιου τομέα στην παροχή υπηρεσιών και αγαθών.
- Μεθόδους αγοράς για τις κυβερνητικές λειτουργίες (contacting out).
- Ενδιαφέρον για την επίτευξη αποτελεσμάτων και υπευθυνότητα των στελεχών.
- Ευελιξία οργανισμών, προσωπικού και εργασιακών σχέσεων.
- Καθαρή ατομική και συλλογική στοχοθεσία και χρήση δεικτών επιδόσεων.

Σε αυτό το πλαίσιο, οι αλληλεξαρτήσεις ανάμεσα στις δομές, τις διαδικασίες και το προσωπικό είναι κρίσιμες, όπως και η έμφαση στα παρακάτω ζητήματα:

Το πρώτο είναι ο αποφασιστικός ρόλος που δίνεται στην πληροφόρηση και την τεχνολογία. Για τη διοίκηση ολικής ποιότητας[46] αυτή η αρχή είναι κεντρική[47]. Ο καταναλωτής - πολίτης αξίζει την ποιότητα (αξιοπιστία και ανωτερότητα) περισσότερο από τη χαμηλή τιμή. Για να επιτευχθεί το προσδοκώμενο επίπεδο ποιότητας, το οποίο θα ικανοποιήσει τον καταναλωτή, απαιτείται να μειωθούν οι ατέλειες στην παραγωγή στο ελάχιστο δυνατό. Αυτό όμως χρειάζεται πολύ καλή γνώση της τεχνολογίας παραγωγής, η οποία με τη σειρά της εξαρτάται από τη συνεχή συλλογή κατάλληλων και αξιόπιστων δεδομένων προς επεξεργασία. Η προσοχή

---

[45] Considine, 1990, σελ. 175-176; Painter, 1998; Considine & Painter, 1997; Guthrie, 1998a; Guthrie, 1998b; Guthrie & Parker, 1998; Olson et al., 1998a; Rhodes, 1998.

[46] Total Quality Management (TQM) είναι η στρατηγική διοίκησης που στοχεύει στην εμπέδωση της ποιότητας σε όλες τις διαδικασίες του οργανισμού. Η διοίκηση ολικής ποιότητας καλείται ολική γιατί περιλαμβάνει τρεις ποιοτικές παραμέτρους:Ποιότητα για την ικανοποίηση των αναγκών των ενδιαφερομένων, ποιότητα προϊόντων και υπηρεσιών για την ικανοποίηση των αναγκών των καταναλωτών και ποιότητα ζωής (στην εργασία και εκτός εργασίας) για την ικανοποίηση των αναγκών των εργαζόμενων στον οργανισμό.

[47] Pindur, W./ Kim, P.S. & Reynolds, K. R., “Reformulating organizational culture: the key to total quality management in the public sector” στο: “The Public Manager: The New Bureaucrat”, September 1993.

στρέφεται στις διοικητικές λειτουργίες του σχεδιασμού και της παρακολούθησης. Τα αποτελέσματα που παράγονται από τη διαδικασία υλοποίησης αποτελούν τη βάση για την καταγραφή, η οποία δίνει και την πληροφόρηση για την καινούρια φάση σχεδιασμού. Η ποιότητα και η αποτελεσματικότητα των διοικητικών διαδικασιών, και επομένως του οργανισμού, αξιολογείται με τα κριτήρια της:

Οικονομίας: κατανάλωση πόρων σε κατάλληλη ποιότητα και ποσότητα με στόχο την ελαχιστοποίηση του κόστους.

Αποδοτικότητας: η σχέση μεταξύ εισροών και εκροών με στόχο τη μεγιστοποίηση των εκροών με δοσμένες εισροές ή την ελαχιστοποίηση των εισροών με δοσμένες εκροές.

Αποτελεσματικότητας: ο βαθμός στον οποίο τα καθορισμένα προγράμματα και τα αποτελέσματά τους έχουν υλοποιηθεί σε σχέση με τους συνολικούς σκοπούς και στόχους του οργανισμού.

Το λογιστικό σύστημα (σύστημα εξωτερικής λογιστικής και σύστημα διοικητικής λογιστικής) πρέπει να διαφωτίζει πλήρως τη διοικητική διαδικασία με την εκτίμηση των παραπάνω κριτηρίων[48].

Η υποχώρηση των παλαιών μεθόδων διοίκησης συνδέεται και με την τεχνολογική έκρηξη που δημιουργεί ένα τελείως διαφορετικό τοπίο διοίκησης, το οποίο σχετίζεται με την ηλεκτρονική επεξεργασία των δεδομένων, τη λογιστική παρακολούθηση, τη μείωση του κόστους παροχής υπηρεσιών και αγαθών και τη βελτίωση της ποιότητας[49]. Η ενσωμάτωση των τεχνολογικών νεωτερισμών, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας, θεωρείται απαραίτητη από αντιλήψεις του τύπου "reinventing government"[50] («επανεφεύρεση», «επανίδρυση» της κυβέρνησης).

Ένα ακόμη ζήτημα, που σχετίζεται με τις αρχές του νέου δημόσιου μάνατζμεντ, είναι η συνεχής επιδίωξη ικανοποίησης του καταναλωτή – πολίτη. Η σχέση παραγωγού – καταναλωτή θεωρείται ως ένας αναγκαίος διάλογος. Καθώς τα δύο μέρη συνεχίζουν να αλληλεπιδρούν μέσα στην τοπική αγορά, κάθε μέρος εκπαιδεύεται από το άλλο για τις προτιμήσεις και τις δυνατότητές του.

---

[48] [Economy, Efficiency and Effectiveness (3-E's)]. Jackson, P. M. & Palmer, A. J., "The economics of internal organization: The efficiency in LG" στο: *Privatization in Less Developed Countries*, Cook and Kirkpatrick, Sussex, 1988.

[49] Taylor, J. & Williams, H., "Public Administration" στο: "International Review of Administrative Sciences", 1991, σελ. 375-389.

[50] Osborne, D. & Geabler, T., *Reinventing government*, Addison-Wesley Publishing Company, 1992.

Ένα τρίτο ζήτημα, είναι η αυξημένη εξουσία των στελεχών σε θέματα προϋπολογισμού, αγορών και προσωπικού. Η αναζήτηση αποτελεσματικής δημόσιας διοίκησης απαιτεί περισσότερη ευελιξία στις αποφάσεις, καθαρούς μετρήσιμους στόχους και δείκτες επιδόσεων. Η έννοια της αποδοτικότητας συμβαδίζει με τη δημιουργία νέων συνθηκών και στόχων για τη δημόσια διοίκηση και την ενίσχυση της αυτονομίας των στελεχών. Επειδή μια ιδιωτική επιχείρηση θεωρείται περισσότερο αποδοτική απ' ότι μια δημόσια μονάδα, η διοικητική μεταρρύθμιση επιθυμεί να δώσει στα στελέχη του δημόσιου τομέα εξουσίες αντίστοιχες των στελεχών του ιδιωτικού τομέα. Θεωρεί ανορθολογισμό, να καθίστανται υπεύθυνα τα στελέχη για τα αποτελέσματα αλλά, να μην έχουν τη δυνατότητα να ενεργούν ελεύθερα, να κατανέμουν πόρους και να προσλαμβάνουν προσωπικό, όπως αυτά νομίζουν ότι αρμόζει στα πλαίσια του συμφωνημένου προϋπολογισμού ή να κάνουν τις δικές τους επιλογές για τη διοίκηση των οργανισμών τους, ελεύθερα από προληπτικούς ελέγχους. Με αυξημένη αυτονομία, εκτελούν τα καθήκοντά τους σύμφωνα με στόχους, οι οποίοι έχουν συμφωνηθεί προηγουμένως, και χρησιμοποιούν τα απαραίτητα εργαλεία, τα οποία προφανώς είναι αυτά του ιδιωτικού τομέα προσαρμοσμένα στις ανάγκες του δημόσιου. Ταυτόχρονα, εισάγεται η διοίκηση στόχων στο σχεδιασμό (π.χ. πολυετή επιχειρησιακά προγράμματα) που επιτρέπει την ανάπτυξη στρατηγικής και την εκτίμηση της πορείας της. Η λήψη αποφάσεων οφείλει να αποκεντρωθεί στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο. Τα στελέχη που είναι κοντά στο επίπεδο παροχής υπηρεσιών πρέπει να έχουν αυξημένες αρμοδιότητες για τις διαδικασίες εργασίας, τις σχέσεις εργασίας ή τις προσλήψεις, από τους ανωτέρους τους, οι οποίοι είναι απομακρυσμένοι από την πρώτη γραμμή διοίκησης ("frontline").

Το τέταρτο ζήτημα αφορά τη δημιουργία επίπεδων οργανισμών, στελεχωμένων από «ισχυροποιημένους» εργαζόμενους. Όχι μόνο τα στελέχη θα πρέπει να έχουν περισσότερες αρμοδιότητες, αλλά και οι εργαζόμενοι «στην πρώτη γραμμή της διοίκησης» θα πρέπει να έχουν αρμοδιότητες για τις διαδικασίες στην εργασία τους. Έτσι, προτείνεται μείωση της ιεραρχίας και ενδυνάμωση του ρόλου των υπαλλήλων. Πρόκειται για απόψεις που ενστερνίσθηκαν και τα σωματεία δημόσιων υπαλλήλων, ώστε να ζητήσουν ευρύτερη αυτονομία και ευθύνη για τους υπαλλήλους στην πρώτη γραμμή, επενδύσεις για την εκπαίδευσή τους, λιγότερα επίπεδα ιεραρχίας και ασφάλεια στην απασχόληση[51].

---

[51] IPMA (International Personnel Management Association),1996.

Η διοίκηση αποτελεσμάτων συνεχώς επεκτείνεται[52]. Η μέτρηση των αποτελεσμάτων λειτουργεί με την ποσοτικοποίηση των προσδιορισμένων στόχων. Η γραφειοκρατία αδυνατεί να επαναπληροφορήσει τη δράση της και επομένως μπορεί να λειτουργεί άστοχα, εξαιτίας της απουσίας της λογικής των μετρήσεων. Οι μετρήσεις συμβάλλουν στην οργανωσιακή μάθηση. Μέτρηση και μάθηση είναι απολύτως συνυφασμένες έννοιες. Οι ποικίλες πολιτικές μεταρρύθμισης και αναδιάρθρωσης της γραφειοκρατίας έχουν ως αφετηρία τη θεσμοθέτηση μηχανισμών και μεθόδων μέτρησης της διοικητικής αποτελεσματικότητας των δημόσιων υπηρεσιών μέσα από:

1. συγκεκριμενοποίηση στόχων,
2. καθιέρωση συστήματος πληροφόρησης (λογιστική) για το κόστος λειτουργίας,
3. μέτρηση των αποτελεσμάτων,
4. κριτική ανάλυση της κατανάλωσης των οικονομικών πόρων.

Οι μετρήσεις αποτελούν συλλογή και αναφορά πληροφοριών για την απόδοση, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των δημόσιων υπηρεσιών και πολιτικών. Τα τελευταία είκοσι χρόνια, δεν υπάρχει πρόγραμμα μεταρρύθμισης που να μη συμπεριλαμβάνει μέτρα, έργα, πρωτοβουλίες, που αποσκοπούν στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των δημόσιων υπηρεσιών. Η διοίκηση των αποτελεσμάτων είναι σημαία για το νέο δημόσιο μάνατζμεντ. Μέσα από τη μέτρηση των αποτελεσμάτων έχει αρχίσει να αλλάζει η οργάνωση των δημόσιων υπηρεσιών και έχουν εμφανισθεί νέες οργανικές μονάδες σε δημόσιες υπηρεσίες, ενώ ταυτόχρονα μέσω των μετρήσεων δημιουργούνται οι προϋποθέσεις διαμόρφωσης συγκριτικών επιδόσεων μεταξύ δημόσιων υπηρεσιών, όχι τόσο για να καταταγούν αξιολογικά, όσο για να εντοπισθούν οι άριστες πρακτικές διοίκησης[53]. Οι πολιτικές, οι οποίες έχουν εφαρμοσθεί για τη μέτρηση των διοικητικών εκροών, έχουν επιφέρει πολλαπλές

---

[52] Ammons, D., “A proper mentality for benchmarking” στο: “Public Administration Review”, Τόμος 59, 1999, σελ. 105.

[53] Η βέλτιστη πρακτική είναι μια διοικητική ιδέα η οποία βεβαιώνει ότι υπάρχει μια τεχνική, μέθοδος, διαδικασία, δραστηριότητα, κίνητρο ή ανταμοιβή, η οποία είναι περισσότερο αποτελεσματική στο να παραχθεί ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα από οποιαδήποτε άλλη τεχνική, μέθοδο, διαδικασία κλπ αντίστοιχα. Με τις κατάλληλες διαδικασίες και ελέγχους ένα επιθυμητό αποτέλεσμα μπορεί να παραχθεί με λιγότερα προβλήματα και απρόβλεπτες επιπλοκές. Η βέλτιστη πρακτική μπορεί να ορισθεί ως ο πιο αποδοτικός και αποτελεσματικός τρόπος για την επίτευξη ενός σκοπού, βασισμένος σε επαναλαμβανόμενες διαδικασίες, που έχουν αναδειχθεί με την πάροδο του χρόνου για μεγάλα σύνολα ανθρώπων. Στηρίζεται στη συνεχή βελτίωση και στη συνεχή εκπαίδευση.

αλλαγές στις δημόσιες υπηρεσίες (στοχοθεσία, προϋπολογισμό, λογιστική, αξιολόγηση, δείκτες μέτρησης και οικονομικής αναφοράς, λογοδοσία).

Η μέτρηση των επιδόσεων αποτελεί πλέον αναγκαιότητα, η οποία προτείνεται τόσο από τους ακαδημαϊκούς όσο και από τους υπηρεσιακούς παράγοντες. Η μέτρηση των αποτελεσμάτων παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον στις ΗΠΑ από την εποχή της εφαρμογής των συστημάτων προϋπολογισμού επιδόσεων[54]. Η υπηρεσία γενικής λογιστικής των ΗΠΑ ορίζει τη μέτρηση των επιδόσεων ως την κανονική συλλογή και καταγραφή δεδομένων σε εισροές (χρήματα, προσωπικό και υλικά), εργασία ή επίπεδο δραστηριότητας, σε εκροές ή τελικά προϊόντα, αποτελέσματα ή προγράμματα και παραγωγικότητα (κόστος για κάθε μονάδα προϊόντος ή προϊόν για κάθε μονάδα κόστους)[55]. Οι τρεις βασικές έννοιες που περιγράφουν και οριοθετούν το πεδίο μέτρησης της διοικητικής συμπεριφοράς είναι: η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα και η παραγωγικότητα[56]. Οι έννοιες αυτές εκφράζουν και αντίστοιχους τύπους μετρήσεων, η αξία των οποίων εκτιμάται κάθε φορά ανάλογα με τους σκοπούς και τις πραγματικές επιδιώξεις των πολιτικών μέτρησης[57].

Ένα ακόμη σημαντικό θέμα είναι η σημασία του ανταγωνισμού για τη βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών. Σύμφωνοι με την κλασσική οικονομία, οι Osborne and Gaebler συνιστούν "*να εισαχθεί ο ανταγωνισμός στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών*" (1992, σελ. 80). Προτείνουν μια πιο ριζοσπαστική προσέγγιση του ΝΔΜ. Οι γραφειοκρατικοί μηχανισμοί να αντικατασταθούν με μηχανισμούς τύπου αγοράς, ώστε να καθιερωθεί ο ανταγωνισμός μεταξύ των δημόσιων υπηρεσιών και ταυτόχρονα να είναι σε θέση να ανταγωνίζονται τις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Με την εισαγωγή του ανταγωνισμού και των διαδικασιών της αγοράς στην παροχή των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών συντελείται ουσιαστική μεταβολή στο θεσμικό πλαίσιο των δημόσιων υπηρεσιών. Οι κανονισμοί αντικαθίστανται από "*καθήκοντα-αποστολές*" και η δραστηριότητα του στελέχους καθορίζεται από τα αποτελέσματα. Ο ανταγωνισμός μεταβάλλει τις αξίες, τους κανόνες και τις λογικές που επικρατούν στο παραδοσιακό σύστημα, με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας των δημόσιων υπηρεσιών.

---

[54] Lobardo, M., "Comparative Performance Measurement: Insights and Lessons Learned from a consortium effort" στο: "Public Administration Review", Τόμος 59, 1999, σελ. 124-134.
[55] GAO (US Government Accountability Office), 1992, σελ.2.
[56] Για την εξήγηση των εννοιών βλ. κεφ. 6.2
[57] Ammons, D., *Municipal Benchmarks: Assessing Local Performance and Establishing Community Standards*, Sage, London, 2001, σελ.12.

Η μεγάλη αμφισβήτηση, που αναπτύχθηκε σχετικά με τη δυνατότητα της δημόσιας διοίκησης να αντιμετωπίσει κρίσιμα κοινωνικά προβλήματα, κατάληξε σε προτάσεις για πλήρη υιοθέτηση των ιδιωτικοοικονομικών κριτηρίων στη λειτουργία του δημόσιου τομέα. Το γεγονός ότι οι κρατικές πρωτοβουλίες, παρά τους τεράστιους οικονομικούς πόρους που δαπανήθηκαν, δεν είχαν το προσδοκώμενο αποτέλεσμα στην αντιμετώπιση των προβλημάτων, οδήγησε από το ένα άκρο στο άλλο. Η ακραία εκδοχή πρεσβεύει τον περιορισμό του κράτους στις λειτουργίες της άμυνας και της δημόσιας τάξης. Από το κράτος που διευθύνει και εκτελεί, στον αυτοματισμό των μηχανισμών της αγοράς. Από την απουσία της οικονομικής ορθολογικότητας, στην πλήρη κυριαρχία της.

Θα συμφωνήσουμε με την άποψη πως η υπέρβαση των μειονεκτημάτων, τόσο του ετατισμού όσο και της γενικευμένης αγοραίας αντίληψης, βρίσκεται στην προσέγγιση πως η δημόσια διοίκηση δεν πρέπει να λειτουργεί μονομερώς, αλλά να δημιουργεί και να συντονίζει δίκτυα πολιτικής. Η δημόσια διοίκηση πρέπει να λειτουργεί επιτελικά δηλαδή, να θέτει στόχους, να καθοδηγεί, να επιβλέπει (πλοήγηση), χωρίς όμως να είναι απαραίτητο η ίδια να παρέχει τις υπηρεσίες (κωπηλασία), οι οποίες μπορούν «*να παραχθούν είτε από την ιδιωτική πρωτοβουλία είτε από εθελοντικές οργανώσεις είτε από ένα συνδυασμό κρατικών, ιδιωτικών και εθελοντικών φορέων*» [58].

Η δημόσια διοίκηση αντανακλά τις πολλές αντιθέσεις και τα διλήμματα, τα οποία ανακύπτουν από τις αλληλεπιδράσεις της αγοράς, του κράτους και της κοινωνίας. Η λογική της βρίσκεται στις λειτουργίες ολοκλήρωσης και εξισορρόπησης. Πρέπει να κριθεί, όχι μόνο με τα στενά κριτήρια του ιδιωτικού τομέα, αλλά από την ικανότητά της να παρέχει συνοχή και νομιμότητα στη διακυβέρνηση. Πρέπει να βελτιωθεί η αποδοτικότητά της, όχι όμως να υφίσταται συνεχή και ανελέητη κριτική εξόντωσης, σε σημείο που να τίθενται σε αμφισβήτηση οι δικαιικές και πολιτικές θεωρήσεις και τα προτάγματα του διοικητικού φαινομένου.

---

[58] Παπούλιας, Δ. & Τσούκας, Χ., *Κατευθύνσεις για τη μεταρρύθμιση του κράτους*, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1998, σελ. 99.

1.5. ΚΡΙΤΙΚΗ

Το νέο δημόσιο μάνατζμεντ δεν παρέμεινε στο απυρόβλητο. Έχει υποστεί κριτική για την ασάφεια που το διακρίνει[59]. Μη αιτιολογημένες φιλοδοξίες, ολισθήματα, διλήμματα, αντιφάσεις και στρεβλώσεις είναι γνωρίσματα των μεταρρυθμίσεων, οι οποίες χαρακτηρίζονται και από ορισμένα πολιτικά παράδοξα.

- Το πρώτο πολιτικό παράδοξο είναι ότι τα θεμελιώδη μεταρρυθμιστικά προγράμματα εμφανίσθηκαν σε χώρες που είχαν τις περισσότερο αποδοτικές διοικήσεις δηλαδή, στις χώρες που χρειάζονταν τα αποδοτικά προγράμματα λιγότερο από άλλες. Ακόμη και χώρες όπως η Ιαπωνία, η οποία είχε αποδοτική διοίκηση, επένδυσαν στις νέες διοικητικές μεταρρυθμίσεις[60].
- Στη νεοφιλελεύθερη προσέγγιση και στη θεωρία της δημόσιας επιλογής, οι οποίες προμήθευσαν και το θεωρητικό οπλοστάσιο των μεταρρυθμίσεων στους πολιτικούς, οι γραφειοκράτες θεωρούνται εκ προοιμίου αναποτελεσματικοί και υπεύθυνοι για τη μεγέθυνση των υπηρεσιών που διοικούν. Ο ρόλος όμως των ανωτάτων στελεχών της γραφειοκρατίας είναι σημαντικός για τις μεταρρυθμίσεις. Τους παρέχεται αυξημένη εξουσία, ενώ πριν ήταν περιορισμένοι από λεπτομερείς κανονισμούς και κάτω από διαρκή και αυστηρό έλεγχο.
- Ενώ όλες οι μεταρρυθμίσεις σχεδιάζονται στο όνομα της μείωσης του κόστους, εντούτοις το τελικό αποτέλεσμα ορισμένων είναι ακριβώς το αντίθετο. Παραδείγματος χάρη, οι εκτιμήσεις θα προσδιορίσουν περιοχές σπατάλης και φυσικά θα αποκαλύψουν ανομοιότητες όχι μόνο στις επιδόσεις αλλά και στην παραγωγή. Επόμενο είναι να υπάρξουν πολυέξοδες αντιδικίες και πολιτικές πιέσεις για την υπέρβαση τέτοιων διαφορών, που τελικά ίσως αυξήσουν το κόστος.
- Το θέμα της σαφήνειας και της διαφάνειας περιέχει ένα ακόμη παράδοξο. Η ενδυνάμωση του ρόλου των πολιτών σηματοδοτεί ότι οι υπηρεσίες λογοδοτούν περισσότερο προς τους πολίτες, παρά προς τους

---

[59] Christensen, T. & Lægreid, P., “New Public Management — Design, Resistance or Transformation?” στο: “Public Productivity & Management Review”, Τόμος 23, 2/1999.

[60] Muramatsu, M. & Krauss, S. E., “Japan: The Paradox of Success” στο: Olsen P. J. & Guy B. P., *Lessons from Experience: Experiential Learning in Administrative Reforms in Eight Democracies*, Scandinavian University Press, Oslo, 1996.

πολιτικούς Η διαφάνεια, μεταφραζόμενη σε καθαρούς διοικητικούς στόχους, συνδυάζεται με αυξανόμενη διοικητική αυτοτέλεια, η οποία παρέχει τη δυνατότητα στα στελέχη να παίρνουν αποφάσεις για θέματα αναπόφευκτα πολιτικά, όπως είναι η κατανομή πόρων, αγαθών και δικαιωμάτων. Με ποια όμως διαδικασία τους παρέχεται η δυνατότητα πολιτικών αποφάσεων; Αυτή η δυνατότητα εκπορεύεται από τους πολίτες μέσα από την εκλογική διαδικασία και τη δημοκρατική νομιμοποίηση. Η μετάθεση των πολιτικών ευθυνών αποτελεί σημαντικό ζήτημα σε ένα δημοκρατικό πολίτευμα.

- Η έννοια της αποδοτικότητας στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών εμπεριέχει σύνθετα πολιτικά και κοινωνικά ζητήματα. Εάν οι πολίτες μετατραπούν σε καταναλωτές, τότε οι δημόσιοι υπάλληλοι μετατρέπονται σε παραγωγούς, οι οποίοι θα υποκινούνται από τη λογική και τις αμοιβές της αγοράς. Επομένως, πολλοί εργατικοί και κακοπληρωμένοι δημόσιοι υπάλληλοι, που υποκινούνταν από την προσήλωση στο δημόσιο καθήκον, θα απαιτήσουν καλύτερες αποδοχές. Εάν τις πάρουν, αυξάνεται το κόστος. Εάν όχι, εκλείπει το κίνητρο. Έτσι, η κατάργηση του δημόσιου ήθους είναι μη αποδοτική ακόμη και εάν τα αποτελέσματα καθυστερήσουν να φανούν.
- Ένα ακόμη παράδοξο φαίνεται στη διάθεση μείωσης του κράτους. Μια γενναία μεταρρύθμιση μείωσης του κράτους απαιτεί ισχυρό κράτος για να ξεκινήσει και να υλοποιήσει το πρόγραμμα. Πολλές από τις μεταρρυθμίσεις χρειάζονται αυξημένη κρατική δραστηριότητα, ώστε να υπάρξει η κατάλληλη στοχοθεσία, η εκτίμηση και ο έλεγχος των επιδόσεων.

1.6. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

Οι διοικητικές καινοτομίες κατά τη δεκαετία του ’80 ήταν αντίστοιχες με τις πολιτικές, κοινωνικές και οικονομικές αλλαγές και επηρέαζαν όλες τις δυτικές χώρες. Έτσι και στην Ελλάδα, άρχισαν να επηρεάζουν τη διοικητική πολιτική. Η επικρατούσα παραδοσιακή κουλτούρα στη δημόσια διοίκηση έπρεπε να αλλάξει και να γίνει περισσότερο δημοκρατική, με μεγαλύτερη ανταπόκριση στις ανάγκες των

πολιτών. Οι δημόσιες υπηρεσίες έπρεπε να γίνουν πιο ευαίσθητες και υπεύθυνες προς τους πολίτες. Ο κοινός βηματισμός, όμως, δε σημαίνει ούτε ομοιογένεια ούτε ενιαία σκέψη. Οι διεθνείς τάσεις στο πεδίο της διοικητικής μεταρρύθμισης δε συνεπάγονται, ούτε έχουν επιφέρει, την απόλυτη σύμπτωση. Οι επιλογές της μεταρρύθμισης, τα κίνητρα, και οι λόγοι των μεταρρυθμίσεων είναι υπόθεση των κυβερνήσεων. Τα αποτελέσματα των ασκούμενων πολιτικών μεταρρύθμισης ποικίλλουν και είναι αυτά που προσδιορίζουν την εικόνα των δημόσιων υπηρεσιών.

Η ανάπτυξη του νεοελληνικού κράτους βασίστηκε στις πελατειακές σχέσεις, οδηγώντας σε τεράστια προβλήματα κόστους, αναξιοκρατίας, αδιαφάνειας, διαφθοράς, φοροδιαφυγής και αναποτελεσματικότητας. Η επικρατούσα λογική στη δημόσια διοίκηση ήταν η προσωπική συναλλαγή, οι αμοιβαίες υποχρεώσεις και η κομματική πατρωνία, ενώ στις κυβερνητικές αποφάσεις καθοριστικό ήταν το κριτήριο της πολιτικής σκοπιμότητας και όχι του ορθολογικού υπολογισμού. Η εξάρτηση του κράτους από την εκάστοτε κυβέρνηση, αποδυνάμωνε τη συνέχεια της κρατικής μηχανής (έλλειψη θεσμικής μνήμης), εμπόδιζε τη λογοδοσία τόσο για τις οικονομικές επιδόσεις όσο και για τα ζητήματα ηθικής και συμπεριφοράς (διαφάνεια). Στους δημόσιους οργανισμούς, οι κομματικά εξαρτημένες και συχνά εναλλασσόμενες διοικήσεις δημιουργούσαν ένα διοικητικό κενό, που έσπευδαν να το καταλάβουν διάφορες ομάδες συμφερόντων, αυξάνοντας με τον τρόπο αυτόν τα ελλείμματα της χώρας.

Επομένως, ο πυρήνας κάθε προσπάθειας για την αντιμετώπιση των μεγάλων οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων (ανεργία, πληθωρισμός, υγεία, παιδεία, φορολογία, ασφαλιστικό, κλπ) δε θα μπορούσε παρά να βρίσκεται στη ριζική μεταρρύθμιση του κράτους και της δημόσιας διοίκησης. Αρχικά, οι κοινωνικοί εταίροι και οι πολιτικοί παράγοντες διαμόρφωσαν μια μεταρρυθμιστική αντίληψη, θεωρώντας πως το σύστημα έπρεπε να προσαρμοστεί στις μεταβολές του κοινωνικού περιβάλλοντος. Το ενδιαφέρον της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ) για τη δημόσια διοίκηση δεν ήταν άμεσο, εξαιτίας της επικρατούσας *εργαλειακής θεώρησης* κατά την οποία, η διοίκηση ήταν εκτελεστικός μηχανισμός υπό την πολιτική εξουσία και σύμβολο της εθνικής κυριαρχίας. Βάσει της αρχής της επικουρικότητας η εθνική διοίκηση αποτελούσε ευθύνη των εθνικών κυβερνήσεων.

Σταδιακά όμως, η δημόσια διοίκηση αποτέλεσε ένα ιδιαίτερο πεδίο της Ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης και οι εθνικές διοικήσεις αποτελούσαν, όχι μόνο μηχανισμό υλοποίησης κοινοτικών οδηγιών και κανονισμών, αλλά και πεδίο

εφαρμογής κοινοτικών πολιτικών για τη στελέχωση, τον τρόπο λειτουργίας, την κουλτούρα και τις παρεμβάσεις τους (ιδιωτικοποιήσεις, περιβάλλον, έκταση δημόσιου τομέα κλπ). Οι διαφοροποιήσεις των δημόσιων διοικήσεων θεωρήθηκαν εμπόδιο στην Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και η ΕΕ άρχισε να θέτει άμεσα όρους αξιόπιστης διοίκησης για την ένταξη των υποψήφιων χωρών. Στην Ελλάδα αντιλαμβάνονταν πλέον τη δημόσια διοίκηση ως παράγοντα αλλαγών και η διοικητική μεταρρύθμιση έγινε απαραίτητος όρος για την οικονομική ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας.

Μετά τη Μεταπολίτευση, όλες οι κυβερνήσεις έδωσαν έμφαση στην προετοιμασία του διοικητικού συστήματος για την αντιμετώπιση των προκλήσεων της οικονομικής ανάπτυξης, της ένταξης της χώρας στην ΕΟΚ και έπειτα στην ενιαία νομισματική ζώνη. Οι διοικητικές μεταρρυθμίσεις στην Ελλάδα προέκυψαν από:

- Τον έντονα παρεμβατικό ρόλο του κράτους στην οικονομική ανάπτυξη. Στην Ελλάδα είχε επικρατήσει η αντίληψη πως οι λύσεις στα διάφορα κοινωνικά και οικονομικά προβλήματα πρέπει να δίνονται από την κεντρική κυβέρνηση.
- Τις κοινωνικοπολιτικές αλλαγές, που οδήγησαν σε πιέσεις για τη βελτίωση της λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών μέσω σχεδιασμένων παρεμβάσεων.
- Την επιρροή διεθνών πιέσεων στη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, κυρίως μετά την είσοδο στην ΕΟΚ.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του ’80, αυξήθηκε η πίεση για εναρμόνιση των εθνικών μακροοικονομικών πολιτικών στην Κοινότητα μέσα σε περιοριστικά πλαίσια, ενώ προς τα τέλη της δεκαετίας, ξεκίνησαν οι διαπραγματεύσεις που οδήγησαν στη συμφωνία για την ΟΝΕ και η οποία θα σήμαινε, με τη συνεπαγόμενη απώλεια συναλλαγματικών και νομισματικών δυνατοτήτων, πρόσθετους περιορισμούς στην άσκηση εθνικής οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Η εφαρμογή των μεταβολών άρχισε από τα μέσα της δεκαετίας του 1990. Η προσπάθεια αποκρατικοποίησης της οικονομίας και μεταρρυθμίσεων στη δημόσια διοίκηση συνεχίσθηκε[61] καθώς η Ελληνική κυβέρνηση προσπαθούσε να ικανοποιήσει τις προϋποθέσεις για την ένταξη της δραχμής στην ευρωζώνη.

[61] Βλ. Κεφάλαιο Γ5.

Η μακροοικονομική πολιτική της χώρας είχε στηριχθεί στη μείωση των επιτοκίων, στην αύξηση των φορολογικών εσόδων και στη σκληρή δραχμή, ενώ παραμέλησε τις κρατικές δαπάνες, που αυξάνονταν και οδηγούσαν σε κυβερνητικά ελλείμματα, τη χαμηλή ανταγωνιστικότητα, την κοινωνική ασφάλιση, το δανεισμό της χώρας και τα φαινόμενα διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση, που ακύρωναν την αξιοπιστία του πολιτικού συστήματος. Καθώς η χώρα εκπλήρωνε τα κριτήρια του Μάαστριχτ, το βαρύ και αναποτελεσματικό κράτος με την πληθώρα των κρατικών οργανισμών, ινστιτούτων, επιτροπών με αδιαφανή παρεμβατισμό, δεν μπορούσε να μετεξελιχθεί σε σύγχρονο, παρά τις προσπάθειες εκσυγχρονισμού. Η δημόσια διοίκηση έπασχε από τη γραφειοκρατία και τη διαφθορά, ενώ η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία δεν τιθασεύονταν. Η μεταρρυθμιστική υστέρηση άφηνε οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις και παράλληλα, ο αγροτικός τομέας εμφάνιζε σημάδια οικονομικής και κοινωνικής αποδιάρθρωσης, τα οποία επρόκειτο να ενταθούν την επόμενη δεκαετία.

Τα χαρακτηριστικά της Ελληνικής δημόσιας διοίκησης, σε συνδυασμό με την επέκταση του κρατικού τομέα ως τα μέσα της δεκαετίας του ’90, ήταν βέβαιο πως θα οδηγούσαν σε οξυμμένα πολιτικά και οικονομικά προβλήματα, υπό συνθήκες ανοικτών αγορών και ανταγωνισμού που πρέσβευε η είσοδος της χώρας στην ΕΕ και αργότερα στο ενιαίο νόμισμα και πως θα εμφανίζονταν έντονες αντιδράσεις σε οποιαδήποτε μεταρρυθμιστική τομή.

Αν και η Ελλάδα ωθείται συνεχώς να αποκτήσει στοιχεία από την κρατική συγκρότηση, την οικονομική δομή και την πολιτική κουλτούρα που έχουν οι αναπτυγμένες χώρες της Δύσης, εντούτοις λόγοι ιστορικοί, πολιτικοί και κοινωνικής ανάπτυξης της χώρας οδηγούσαν στην αναίρεση των προσπαθειών για μια νέου τύπου δημόσια διοίκηση. Η σημαντική μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης δεν έγινε με τον συστηματικό τρόπο με τον οποίο ολοκληρώθηκε η ένταξη της χώρας στη ευρωζώνη. Ακόμη και οι ιδιωτικοποιήσεις, που ήταν αρκετές (ΑΓΕΤ, Σκαραμαγκάς, μεταλλεία χρυσού Χαλκιδικής, τράπεζες, μετοχοποιήσεις κλπ), έγιναν με καθυστέρηση, κόστισαν πολύ σε χρόνο και διαδικασίες και δεν έγιναν με συστηματικό τρόπο.

Η χώρα επηρεάστηκε από την Ευρωπαϊκή ενοποίηση, αλλά αντιμετώπισε πολλά προβλήματα προσαρμογής γιατί ξεκίνησε έχοντας θεσμούς, αξίες και νοοτροπίες που διέφεραν πολύ από τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές. Ένα σύστημα, που βασίστηκε για δεκαετίες σε εξωθεσμικές διευθετήσεις, αντιστεκόταν σε σταθερούς

κανόνες και σε νέους θεσμούς. Οι οικονομικές ενισχύσεις από τα Ευρωπαϊκά Ταμεία δεν προωθούσαν τις απαραίτητες μεταρρυθμίσεις γιατί, ανάμεσα στα άλλα, κατανέμονταν σε οργανωμένα οικονομικά συμφέροντα, ενθαρρύνοντας την προσοδοθηρία. Τα ετατιστικά χαρακτηριστικά επιβράδυναν την εναρμόνιση σε νέα δεδομένα και αποδυνάμωσαν την προσαρμογή της οικονομίας στο νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

2.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Το ζήτημα του θεωρητικού πλαισίου της λογιστικής, όπως τείνει να καθιερωθεί παγκόσμια, άρχισε να τίθεται από τις ΗΠΑ και επεκτάθηκε σε ολόκληρο τον κόσμο μέσα από τις εργασίες των αμερικανικών λογιστικών επιτροπών, κανόνων και προτύπων[62]. Τα κύρια στάδια στην εξέλιξη της θεωρίας της λογιστικής θεωρείται πως είναι:

1. Το επαγγελματικό και επαγωγικό[63] στάδιο, από το 1930 ως το 1950, όπου το American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) είχε τον καθοριστικό ρόλο. Ο πλέον διαδεδομένος ορισμός της λογιστικής, που αναπτύχθηκε το 1941 από το AICPA, όριζε τη λογιστική ως την τέχνη της εγγραφής, ταξινόμησης, και γενίκευσης με εύληπτο τρόπο και σε όρους χρήματος, των συναλλαγών και των γεγονότων που είναι μερικώς τουλάχιστον χρηματοοικονομικού χαρακτήρα και ως εκ τούτου ερμηνεύουν τα αποτελέσματα. Μεγάλη έμφαση δινόταν στις ικανότητες και στην εμπειρία των λογιστών, που μόνον αυτοί μπορούσαν να εμφανίσουν τάξη στο χάος των σύνθετων επιχειρηματικών υποθέσεων, ενώ οι χρήστες έπρεπε να προσαρμοσθούν στις υψηλές δεξιότητες του επαγγελματία λογιστή[64].

2. Το δογματικό στάδιο, από το 1960 ως το 1973, όπου αναπτύχθηκαν τα λογιστικά πρότυπα από το Σώμα Λογιστικών Αρχών (Accounting Principles Board - APB, USA). Η έμφαση των οικονομικών καταστάσεων στις ανάγκες που έχουν οι διάφοροι χρήστες (ιδιοκτήτες, μέτοχοι, πιστωτές, προμηθευτές, υπάλληλοι, πελάτες, κυβερνητικές υπηρεσίες, ομάδες συμφερόντων, αναλυτές, σύμβουλοι, ερευνητές

---

[62] Η μελέτη της Αμερικανικής Λογιστικής Επιτροπής το 1966 «A Statement Of Basic Accounting Theory" (ASOBAT) είχε σημαντική επίδραση στη λογιστική τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα.

[63] Δηλαδή σύνθεση του όλου από το μέρος, όπως, π.χ. του ισολογισμού από τους λογαριασμούς.

[64] Mumford, J. M., "Users, Characteristics and Standards" στο: *Philosophical Perspectives on Accounting:essays in honour of Edward Stamp*,Routledge, New York, 1993.

κλπ) για πληροφόρηση, διαχείριση της πληροφόρησης και αποφάσεις (τάση που άρχισε ήδη από τη δεκαετία του 1950[65]), οδήγησε σε διαφορετικές αντιλήψεις γα το ρόλο της λογιστικής, που αφήνοντας τα αξιώματα και τα θεωρήματα, προσανατολίσθηκε σε πρότυπα και στόχους (πρόβλεψη, λογοδοσία για στόχους, διατήρηση κεφαλαίων, προσαρμοστικότητα κλπ). Ο καινούργιος ορισμός παρουσιάζει σημαντικές διαφορές και ορίζει τη λογιστική ως «τη διαδικασία προσδιορισμού, μέτρησης και διάχυσης οικονομικής πληροφόρησης, έτσι ώστε να είναι εφικτή η ενημερωμένη κρίση και απόφαση από τους χρήστες της πληροφόρησης»[66].

3. Το στάδιο του θεωρητικού πλαισίου, από το 1973 και μετά, με την ίδρυση δηλαδή του Σώματος Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής («Financial Accounting Standards Board» - FASB), το οποίο αντικατάστησε το APB. Το 1973 το AICPA δημοσίευσε την πρώτη απάντηση στο ASOBAT[67]. Η σημαντικότερη όμως και πιο επεξεργασμένη θεωρητική προσέγγιση της λογιστικής ξεκίνησε από το FASB το 1973 και περιελάμβανε έξι οδηγίες για διάφορα ζητήματα λογιστικής και οικονομικής αναφοράς, η τελευταία από τις οποίες εκδόθηκε το 1985, δίνοντας το έναυσμα να ακολουθήσουν και άλλες εργασίες από: την Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων («Accounting Standards Committee» - ASC, UK), τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων («International Accounting Standards Committee - IASC), το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών («Canadian Institute of Chartered Accountants» - CICA), το Αυστραλιανό Ίδρυμα Λογιστικής Έρευνας («Australian Accounting Research Foundation» - AARF).

Όσον αφορά τη λογιστική του κυβερνητικού τομέα[68], η θεμελίωσή της βρίσκεται στις ΗΠΑ και απορρέει από τη λογιστική του ιδιωτικού τομέα, τουλάχιστον κατά τα τελευταία χρόνια. Η ανάπτυξη των θεωρητικών πλαισίων

---

[65]Stamp, Edward, *Corporate Reporting: Its Future Evolution*, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1980.

[66]American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1970.

[67]"The Trueblood Report", το οποίο είχε μεγάλη επίδραση για την ανάπτυξη της λογιστικής θεωρίας.

[68]Ο όρος «κυβερνητικός τομέας» περιλαμβάνει κάθε δημόσιο τομέα που εμπλέκεται στην άσκηση κυβερνητικής λειτουργίας, μέσω της οποίας ο φορέας αποκτά εξουσία έναντι των ατόμων που υπόκεινται στη διαδικασία της κυβερνητικής λειτουργίας. Στο εξής θα χρησιμοποιούμε τον όρο δημόσια λογιστική.

λογιστικής ξεκίνησε από τον επιχειρηματικό τομέα στις ΗΠΑ, με τις εργασίες του FASB τη δεκαετία του 1970, και ακολούθησαν τα θεωρητικά πλαίσια για την πολιτειακή διακυβέρνηση και την τοπική αυτοδιοίκηση μέσα από τις εργασίες του GASB, το οποίο δημιουργήθηκε το 1984[69] ως κλάδος του Financial Accounting Foundation για να θέσει σε ισχύ πρότυπα χρηματοοικονομικής λογιστικής και αναφοράς σχετικά με τις δραστηριότητες και τις συναλλαγές του κράτους και των ΟΤΑ. Μέχρι τότε, η λογιστική της ΤΑ είχε αναπτυχθεί κύρια σε πρακτικά ζητήματα μέσα από δεκαετίες προσωπικών συνεισφορών και εγχειριδίων, ενώ η ομοσπονδιακή κυβέρνηση βασίζονταν στο General Accounting Office.

Εξαιτίας της ύπαρξης διαφορετικών σωμάτων για την καθιέρωση λογιστικών προτύπων, τα θεωρητικά πλαίσια ήταν ξεχωριστά, τόσο ανάμεσα στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα, όσο και ανάμεσα στην ομοσπονδιακή κυβέρνηση και την ΤΑ. Το 1990 δημιουργήθηκε το FASAB όχι ως σώμα καθιέρωσης προτύπων, αλλά ως συμβουλευτικό σώμα εθνικής εμβέλειας. Με τις γνωματεύσεις του, σε θέματα δημόσιων οικονομικών και λογιστικής, συνεισέφερε στη δημιουργία θεωρητικού πλαισίου για τη δημόσια λογιστική και βοήθησε στην κατανόηση των διαφορών και των ομοιοτήτων με την επιχειρηματική λογιστική και στη σύγκλιση ανάμεσα στα λογιστικά συστήματα της ομοσπονδιακής κυβέρνησης και της ΤΑ.

Στον Καναδά, το 1980, δημοσιεύθηκε η μελέτη “Financial Reporting by Governments”, η οποία εκπονήθηκε κατ΄ εντολήν του CICA και αφορούσε στην οργάνωση και τον έλεγχο της λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στη δημόσια διοίκηση. Η μελέτη ασχολήθηκε με τους χρήστες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τις ανάγκες τους, σχηματίζοντας το θεωρητικό πλαίσιο για τη Καναδική δημόσια λογιστική. Το 1981 δημιουργήθηκε το CICA – PASSC για τη μελέτη των θεωρητικών και πρακτικών ζητημάτων που αφορούσαν τη δημόσια λογιστική και τον έλεγχο[70]. Ο Καναδάς ακολούθησε, όπως και οι ΗΠΑ, διαφορετικά πλαίσια για την επιχειρηματική και τη δημόσια λογιστική. Με μια κοινή μελέτη του Καναδού Auditor General και του Αμερικανού Comptroller

---

[69] Το GASB, το 1987 δημοσίευσε το Concepts Statement No 1 “Objectives of Financial Reporting” που αφορά τους χρήστες των κυβερνητικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τις ανάγκες τους και το 1994 το Concepts Statement No 2 “Service Efforts and Accomplishments Reporting”. Αποτελούν μέρος του θεωρητικού πλαισίου λογιστικής για την πολιτειακή κυβέρνηση και την τοπική αυτοδιοίκηση.

[70] Το 1983 εξέδωσε το Statement No1 “Disclosure of Accounting Policies”, που έθεσε τις λογιστικές αρχές του δημόσιου τομέα και ακολούθησε το 1984 το Statement No 2 “Objectives of Governmental Financial Statements”, που όριζε τους σκοπούς των κυβερνητικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

General, την “Federal Government Reporting Study”, που δημοσιεύθηκε το 1986, έγινε προσπάθεια να αμβλυνθούν τα όρια ανάμεσα στη δημόσια και την επιχειρηματική λογιστική.

Στη Βρετανία, από το 1901 έως το 1973, η λογιστική πρακτική στο δημόσιο τομέα καθοριζόταν από το Institute of Municipal Treasures and Accountants, το οποίο από το 1974 μετασχηματίστηκε στο Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), το οποίο δημοσίευσε το 1975 το “Local Authority Accounting 1: Accounting Principles” και το “Local Authority Accounting 2: Finance Management”, τα οποία όμως δεν αποτέλεσαν θεωρητικό πλαίσιο. Η υποεπιτροπή της Accounting Standards Committee (ASC) για τη λογιστική του δημόσιου τομέα εξέδωσε το 1982 την αναφορά “The Fowler Report”, χωρίς και πάλι να συγκροτηθεί ένα θεωρητικό πλαίσιο για το δημόσιο τομέα, όπως έγινε στις ΗΠΑ και αλλού[71]. Προχώρησαν όμως τα λογιστικά πρότυπα κύρια στη λογιστική της ΤΑ, με προσπάθειες να καθιερωθούν τα πρότυπα επιχειρηματικής λογιστικής (SSAP) στο δημόσιο τομέα. Επειδή τα λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα ήταν ουσιαστικά επαγγελματικά πρότυπα, εμφανίστηκαν προβλήματα εφαρμογής τους, αφού δεν υπήρχε η νομική ισχύς για τη συμμόρφωση με αυτά τα πρότυπα. Από το 1987, η ASC ξεκίνησε να δημοσιεύει τα Statements of Recommended Practices για την εφαρμογή των SSAP στην ΤΑ. Το 1999, η Accounting Standards Board[72] (ASB) εξέδωσε το “Statement for Financial Reporting”, ένα κείμενο για τον ιδιωτικό τομέα που υιοθέτησε την προσέγγιση των χρηστών και των αναγκών τους για τη λογιστική θεωρία και αποτέλεσε τη βάση για το θεωρητικό πλαίσιο της Βρετανικής επιχειρηματικής λογιστικής.

Στην Αυστραλία, το 1982, δημιουργήθηκε η “Public Sector Accounting Standards Board”, η οποία ανέπτυξε ενιαίο θεωρητικό πλαίσιο λογιστικής και για τους δύο τομείς, επηρεασμένο και από τις ΗΠΑ (FASB) και από το λογιστικό δόγμα της Βρετανίας. Εκδόθηκε το 1987 και περιλάμβανε:

1) Οδηγίες για τις λογιστικές αρχές.

2) Σκοπούς της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

---

[71]Rutherford, B., “Developing a Conceptual Framework for Central Government Financial Reporting: Intrmediate Users and Indirect Control” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 8, 4/1992, σελ. 265-280.

[72]Το ASB αντικατέστησε την Accounting Standards Committee (ASC) (επαγγελματικό σώμα καθιέρωσης προτύπων) και ήταν το νόμιμο μη επαγγελματικό σώμα καθιέρωσης λογιστικών προτύπων, εκδίδοντας τα δικά του πρότυπα (Financial Reporting Standards) και λαμβάνοντας υπόψη τα μέχρι τότε κείμενα (Statements of Standards Accounting Practice SSAP)της ASC.

3) Χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

4) Ορισμό και αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού.

5) Ορισμό και αναγνώριση των στοιχείων του παθητικού.

Το 1987, η New Zealand Society of Accountants (NZSA) εξέδωσε ένα κείμενο αρχών για τη δημόσια λογιστική, το οποίο εφαρμόσθηκε σε όλα τα τμήματα του δημόσιου τομέα συμπεριλαμβανομένης και της κεντρικής διοίκησης. Το κείμενο προσδιόριζε ένα σύνολο χρηστών και καθιέρωνε σκοπούς για την εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά. Ωστόσο, οι μεταρρυθμίσεις στο δημόσιο τομέα, με τις συνεπακόλουθες αλλαγές στο λογιστικό του σύστημα, ξεπέρασαν την παραπάνω τομή. Η Νέα Ζηλανδία, επηρεασμένη και από τη γειτονική Αυστραλία, ανέπτυξε ενιαίο θεωρητικό πλαίσιο λογιστικής, βασισμένο σε κοινό σύνολο εννοιών για όλες τις μονάδες στη χώρα είτε δημόσιες είτε ιδιωτικές[73]. Ορίζει, ως γενικό σκοπό της χρηματοοικονομικής αναφοράς, την αντιμετώπιση των κοινών αναγκών πληροφόρησης, ενός ευρέως συνόλου χρηστών που δεν έχει τη δυνατότητα να απαιτήσει την προετοιμασία καταστάσεων, οι οποίες θα απαντούν στις εξειδικευμένες ανάγκες του[74]. Επίσης, ορίζει ως σκοπούς της προς τα έξω χρηματοοικονομικής αναφοράς την πληροφόρηση και τη λογοδοσία του οργανισμού. Ήταν η πρώτη χώρα, η οποία δημοσίευσε τις κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις το 1991, υιοθετώντας την πλήρη λογιστική βάση των δεδουλευμένων.

Στην ηπειρωτική Ευρώπη, η Ισπανία αναδείχτηκε πρωτοπόρα στις αλλαγές στη δημόσια λογιστική. Με το γενικό νόμο για τον προϋπολογισμό του 1977, αναπτύχθηκε ένα νέο λογιστικό σύστημα στο δημόσιο τομέα, το οποίο οδήγησε το 1984 στο CAPA, που ακολούθησε την επιχειρηματική λογιστική. Ο νόμος ήταν θεμελιώδης για τον εκσυγχρονισμό του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Εισάγοντας τη διπλογραφική μέθοδο στις μονάδες του δημόσιου τομέα και καθιερώνοντας ομοιόμορφα πρότυπα λογιστικής, οδήγησε στη δημοσίευση ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσης για όλες τις δημόσιες μονάδες[75]. Χρειαζόταν η αναγνώριση δύο πραγμάτων: πρώτον, του Αγγλοσαξονικού δόγματος για την ανάγκη ανάπτυξης θεωρητικού πλαισίου για τη λογιστική του δημόσιου τομέα και δεύτερον, η εναρμόνισή του με το θεωρητικό πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα. Το 1989, το Spanish Finance Office of State δημιούργησε μια επιτροπή για την

---

[73] NZSA "A proposed framework for financial reporting in Zew Zealand", 1992.
[74] NZSA, 1992, ED60, par. 2.1.
[75] Martnez, 1994.

προετοιμασία ενός εγγράφου αρχών και προτύπων για τη δημόσια λογιστική. Το τελικό κείμενο δημοσιεύθηκε το 1992 (Document No1: Public Accounting General Principles) που θεωρείται και η βάση του Ισπανικού θεωρητικού πλαισίου του δημόσιου τομέα.

Τα κύρια συνθετικά του είναι:

i. Το οικονομικό και νομικό περιβάλλον.
ii. Οι χρήστες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
iii. Οι αντικειμενικοί στόχοι της χρηματοοικονομικής αναφοράς.
iv. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
v. Γενικές λογιστικές αρχές.

Ακολούθησαν ακόμη έξι κείμενα για τις λογιστικές αρχές, καλύπτοντας με λογιστικούς κανόνες τα πιο σημαντικά λογιστικά γεγονότα του δημόσιου τομέα εισάγοντας ουσιαστικές διαφορές σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα.

Η CAPA αναθεωρήθηκε κάτω από το φως του θεωρητικού πλαισίου και προμήθευσε τον Ισπανικό δημόσιο τομέα με μια βάση κριτηρίων, που αποτελούν τον οδηγό στις διαδικασίες αναθεώρησης και αλλαγών.

2.2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ

Υπάρχουν αρκετοί ορισμοί για το θεωρητικό πλαίσιο της λογιστικής. Το σύνολο των απόψεων συμφωνεί πως το θεωρητικό πλαίσιο αποτελεί τη βάση, στην οποία στηρίζεται η καθιέρωση και η ερμηνεία των λογιστικών προτύπων. Η ύπαρξη όμως διαφορετικών ορισμών, φαίνεται να στερεί τη λογιστική από την απαιτούμενη επιστημονική ακρίβεια. Η διαφορετικότητα των ορισμών έγκειται, όχι στην ύπαρξη διαφορετικών εννοιών, αλλά στο ότι κάθε ορισμός εκφράζει την έμφαση που δίνει ο συγγραφέας σε διαφορετικά στοιχεία του θεωρητικού πλαισίου. Παρακάτω, παρουσιάζονται απόψεις επιστημόνων, μερικοί από τους οποίους εστιάζουν στα περιεχόμενα του θεωρητικού πλαισίου, ενώ άλλοι τονίζουν τους σκοπούς του. Στην πρώτη κατηγορία βρίσκονται:

Ο Anthony[76], ο οποίος αναφέρει πως κάθε θεωρητικό πλαίσιο περιλαμβάνει ένα ευρύ και εσωτερικά συνεκτικό σύνολο θεμελιωδών εννοιών καθώς και ορισμούς βασικών όρων.

---

[76] Anthony, R. N., *Financial Accounting in Nonbusiness Organisations. An exploratory study of conceptual issues*, Financial Accounting Standards Board, Stamford, Connecticut, 1978.

Οι Points and Michelson[77] ισχυρίζονται πως κάθε θεωρητικό πλαίσιο περιλαμβάνει τις θεμελιώδεις έννοιες, οι οποίες παρέχουν μια βάση για τις λογιστικές πρακτικές.

Ο Miller[78] θεωρεί το θεωρητικό πλαίσιο ως ένα περιεκτικό σύνολο εννοιών για τη θεωρία και την πρακτική.

Ο Jones[79] το ορίζει σαν το αποτέλεσμα ενός ευρέως ερευνητικού έργου, ώστε να ορισθούν οι θεμελιώδεις αρχές, οι οποίες αποτελούν τη βάση των οικονομικών καταστάσεων. Το θεωρητικό πλαίσιο είναι αποτέλεσμα μελετών που αναπτύσσονται είτε από άτομα είτε από επίσημα όργανα[80].

Στη δεύτερη κατηγορία (ορίζοντας το θεωρητικό πλαίσιο, και μελετώντας τους σκοπούς του), ο Bromwich[81] ισχυρίζεται πως οι σκοποί του θεωρητικού πλαισίου προσδιορίζονται με την εφαρμογή εκτιμήσεων και μετρήσεων του εισοδήματος.

Στο ερευνητικό του έργο, το NCGA δηλώνει πως ο σκοπός ενός θεωρητικού πλαισίου λογιστικής είναι η καθοδήγηση στην εφαρμογή προτύπων για τη δημόσια λογιστική και τη χρηματοοικονομική αναφορά.

Το FASB ορίζει το θεωρητικό πλαίσιο σαν το συνταγματικό χάρτη, το λογικό σύστημα των αλληλοσυσχετισμένων θεμελιωδών εννοιών και σκοπών, το οποίο μπορεί να οδηγήσει σε λογικά πρότυπα και περιγράφει τη φύση, τη λειτουργία και τα όρια της λογιστικής και των οικονομικών καταστάσεων.

Τα θεωρητικά πλαίσια αναζητούν απαντήσεις σε ερωτήματα σχετικά με τους σκοπούς της λογιστικής (για ποιον πρέπει να ετοιμαστεί η χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ποιοι είναι οι στόχοι που πρέπει να εξυπηρετεί), το περιεχόμενο και τον τρόπο παρουσίασης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το θεωρητικό πλαίσιο αποτελεί την υλοποίηση της ερμηνείας της λογιστικής θεωρίας προς την κατεύθυνση της επιλογής ενός συγκεκριμένου λογιστικού υποδείγματος. Αυτή η

---

[77] Points, R. J. & Michelson, B., "Improving Accounting and Financial Reporting" στο: "The Government Accountants Journal", Winter 1980, σελ. 39-42.

[78] Miller, P. B., "The Conceptual Framework: Myths and Realities" στο: "Journal of Accountancy", March 1985, σελ. 62-71.

[79] Jones, R. H., "The development of conceptual frameworks of Accounting for the Public Sector" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 8, 4/1992, σελ. 249-264.

[80] Π.χ. το ερευνητικό έργο του National Council of Governmental Accounting (NCGA) για το θεωρητικό πλαίσιο της λογιστικής, ο στόχος του οποίου ήταν η ανάπτυξη των σκοπών για τη λογιστική και τη χρηματοοικονομική αναφορά από το κράτος και την τοπική αυτοδιοίκηση.

[81] Bromwich, M., "The setting of accounting standards" στο: Bromwich & Hopwood, *Essays in British accounting research*, Pitman Publishing LtD; London, 1981, σελ 111.

επιλογή γίνεται έπειτα από κατανόηση της χρησιμότητας του υποδείγματος σε σχέση με το κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον, στο οποίο πρόκειται να εφαρμοσθεί, καθώς και με τους κανόνες λογιστικής που πρόκειται να εξυπηρετήσουν ως θεωρητική βάση. Αφού ο κύριος στόχος ενός θεωρητικού πλαισίου είναι να υποστηρίξει τη διαδικασία εφαρμογής λογιστικών προτύπων, είναι φυσικό να υπάρχουν διαφορετικά θεωρητικά πλαίσια σε εθνική βάση προσαρμοσμένα στα εκάστοτε συγκεκριμένα κοινωνικά, νομικά και οικονομικά χαρακτηριστικά.

Η χρηματοοικονομική λογιστική ορίζεται ως η ηθελημένη δραστηριότητα που στοχεύει στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης μέσα από δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Η έννοια της χρησιμότητας στη λογιστική οδηγεί σε ερωτήματα όπως, για ποιον και για ποιο πράγμα είναι χρήσιμη. Τα θεωρητικά πλαίσια προσπαθούν να απαντήσουν σε ερωτήματα που σχετίζονται με τους σκοπούς της λογιστικής και ιδιαίτερα της χρηματοοικονομικής, όμως ταυτόχρονα ασχολούνται και με το περιεχόμενο της οικονομικής πληροφόρησης και με τον τύπο παρουσίασης.

Η FASB παρουσιάζει τρία βήματα ανάπτυξης των λογιστικών προτύπων:

1. Στόχοι.
2. Στοιχεία, αναγνώριση, μέτρηση (Λογιστική).
3. Οικονομικές καταστάσεις, εισόδημα, ροή κεφαλαίων και ρευστότητα (Αναφορά).

Το υπόδειγμα που έχει χρησιμοποιηθεί περισσότερο για την ανάπτυξη του θεωρητικού πλαισίου της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης χαρακτηρίζεται από τη βαρύτητα που δίνει στον ορισμό των σκοπών της οικονομικής πληροφόρησης. Ο ορισμός των σκοπών αποτελεί το πρώτο μέρος και πρέπει να στηριχθεί σε μια σωστή ανάλυση των οικονομικών, νομικών και κοινωνικών χαρακτηριστικών. Μετά τον ορισμό των σκοπών, ακολουθεί ο προσδιορισμός και οι απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα ποιοτικά χαρακτηριστικά δηλαδή που πρέπει να έχει η πληροφόρηση, ώστε να επιτευχθούν οι σκοποί της. Το επόμενο βήμα, αφορά στον ορισμό των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, την αναγνώρισή τους και τη μέτρησή τους. Τα δομικά στοιχεία λοιπόν ενός θεωρητικού πλαισίου λογιστικής πρέπει να περιλαμβάνουν ζητήματα όπως:

- Οι σκοποί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν τη χρησιμότητα της οικονομικής πληροφόρησης.

- Ο ορισμός των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων (ενεργητικό, παθητικό, έσοδα …)
- Τα κριτήρια αναγνώρισης και μέτρησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.

Πράγματι, αυτά τα στοιχεία περιλαμβάνονται όχι μόνο στις καταστάσεις του FASB αλλά και σε αυτές του IASC (International Accounting Standards Committee). Επίσης, η λογιστική θεωρία περιλαμβάνει και στοιχεία για την έννοια του κεφαλαίου και την έννοια της διατήρησης του κεφαλαίου. Οι Jones and Pendlebury[82] εξηγούν ότι η χρηματοοικονομική λογιστική θεωρία περιλαμβάνει όλα τα θέματα των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων:

- Το σκοπό τους.
- Τον τύπο τους.
- Το περιεχόμενό τους.
- Τους νόμους και τους κανονισμούς.
- Τους προσδιορίζοντες τη λογιστική πολιτική (ζητήματα που αφορούν τα όργανα, τα οποία είναι υπεύθυνα για την ανάπτυξη του θεωρητικού πλαισίου).

Όλοι οι παραπάνω ορισμοί έχουν προκύψει από μελέτες της επιχειρηματικής λογιστικής. Η συζήτηση για τη δομή ενός θεωρητικού πλαισίου στη δημόσια λογιστική ξεκίνησε αργότερα και είναι πολλοί αυτοί που πιστεύουν στην ενιαία μορφή του λογιστικού θεωρητικού πλαισίου. Ο Wyatt[83] συμφωνεί πως ένα ενιαίο θεωρητικό πλαίσιο είναι ικανό για την επίτευξη των σκοπών μιας κοινής θεώρησης και ενός γενικού ορισμού για τις οικονομικές καταστάσεις όλων των οργανισμών. Αν και κάποιοι ορισμοί μπορεί να είναι περισσότερο εφαρμόσιμοι σε συγκεκριμένη μορφή οργανισμού, εντούτοις οι ορισμοί δε διαφοροποιούνται ανάλογα με τον τύπο του οργανισμού για το ποιες πληροφορίες πρέπει να αναφέρονται. «*Η λογιστική μπορεί να χαρακτηρίζεται ως η γλώσσα των επιχειρήσεων, είναι όμως και η γλώσσα των κυβερνητικών και μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Αν και αρκετοί όροι και το*

---

[82] Jones, R. & Pendlebury, M., "A Theory of the Published Accounts of Local Authorities" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 20, 3/2004, σελ. 320.
[83] Wyatt, A. R., "Who should set governmental accounting standards?" στο: "The Journal of Accountancy", March/1979, σελ. 65-68.

νόημά τους είναι το ίδιο και στο δημόσιο και στον ιδιωτικό τομέα, ο καθένας έχει τους δικούς του όρους και τους χρησιμοποιεί με διαφορετική σημασία»[84].

Υπάρχουν κάποιες ιδιαιτερότητες στη δημόσια λογιστική, οι οποίες απαιτούν ειδική ερμηνεία συγκεκριμένων βασικών εννοιών. Οι διαφορές από την επιχειρηματική λογιστική δεν είναι σημαντικές σε θεωρητικό επίπεδο, είναι όμως στο επίπεδο της εφαρμογής. Αυτές οι διαφορές εξηγούν, γιατί ορισμένοι συγγραφείς ορίζουν ένα ξεχωριστό εννοιολογικό πλαίσιο για τη δημόσια λογιστική.

Ο Vela Bargues[85] παρουσιάζει μια διαφορετική δομή για το θεωρητικό πλαίσιο. Το υπόδειγμά του εισάγει τους παράγοντες, οι οποίοι σχετίζονται με το λογιστικό περιβάλλον. Το περιβάλλον καθορίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς της λογιστικής πληροφόρησης και συνεπώς προσδιορίζει και άλλες διαστάσεις του θεωρητικού πλαισίου. Θεωρεί δηλαδή, πως οι ιδιαιτερότητες του λογιστικού συστήματος του δημόσιου τομέα απορρέουν από τις διαφορετικές επιδράσεις που ασκεί το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον του.

Ισχυρίζεται πως η προσαρμογή των σκοπών της λογιστικής πληροφόρησης στο περιβάλλον του δημόσιου τομέα επηρεάζει τις σχέσεις και τις διασυνδέσεις των λογιστικών χαρακτηριστικών, οδηγώντας σε έννοιες, αρχές και πρότυπα που ορισμένες φορές κινούνται μακριά από τα δεδομένα του ιδιωτικού τομέα. Ταξινομεί τα χαρακτηριστικά του περιβάλλοντος του δημόσιου τομέα σε δύο σύνολα:

- Στοιχεία εξωτερικά του οργανισμού ή στοιχεία έμμεσης επίδρασης στους σκοπούς της λογιστικής πληροφόρησης (ετερογένεια, υπευθυνότητα, έλλειψη αγοράς, κατάτμηση εξουσίας).
- Στοιχεία εσωτερικά του οργανισμού ή στοιχεία που ασκούν άμεση επίδραση στους σκοπούς της λογιστικής πληροφόρησης (προτεραιότητα στην παροχή υπηρεσιών, μη κερδοφορία, δυσκολία μέτρησης προϊόντων, έμφαση στην οικονομική κατάσταση, σημαντικότητα του προϋπολογισμού και της νομιμότητας).

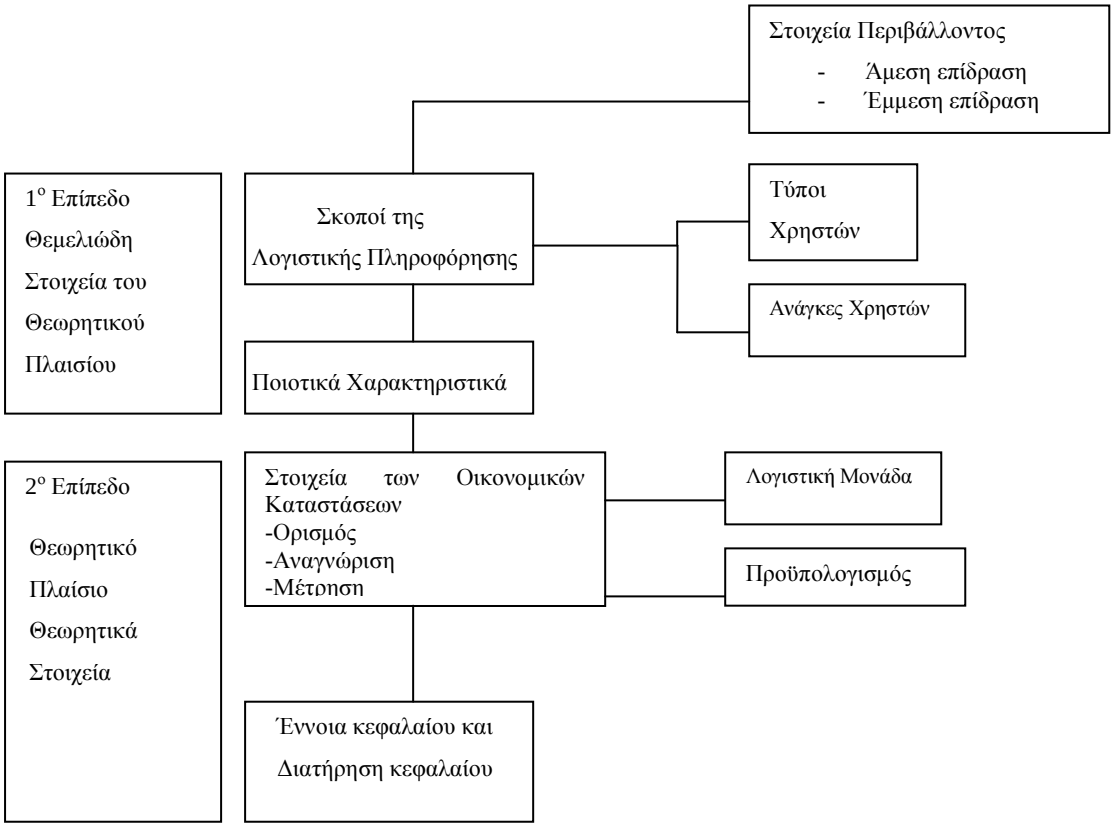
Εκτιμώντας αυτά τα στοιχεία προτείνει το δικό του υπόδειγμα για το θεωρητικό πλαίσιο του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Σχηματίζει με τα δομικά

---

[84] Freeman , R. J./ Shoulders, C. D. & Lynn, E. S., *Governmental and Nonprofit Accounting*, Prentice-Hall, N. Jersey, 1988.

[85]Vela Bargues, J. M., *Concepto y Principios de Contabilidad Publica, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*, Madrid, 1992,σελ 115-116.

στοιχεία δύο κύρια επίπεδα: τα θεμελιώδη στοιχεία του θεωρητικού πλαισίου και το θεωρητικό πλαίσιο - θεωρητικά στοιχεία.



Σχήμα 2.1: Πρόταση για τη δομή ενός θεωρητικού πλαισίου για τη δημόσια λογιστική, (Vela Bargues,1992, σελ.120).

Αυτό το μοντέλο διευκρινίζει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο θεωρητικό πλαίσιο και τις σχέσεις ανάμεσά τους. Στο πρώτο επίπεδο, αν και οι σκοποί της λογιστικής πληροφόρησης είναι στο πρώτο στάδιο, καθορίζονται από το περιβάλλον λαμβάνοντας υπόψη επίσης τους χρήστες και τις ανάγκες τους.

Στο δεύτερο επίπεδο, ο ορισμός των οικονομικών καταστάσεων και των στοιχείων που περιλαμβάνουν, έχοντας κατά νου το πλαίσιο λειτουργίας του δημόσιου τομέα, προβάλλει την ανάγκη να ορισθεί η έννοια της οικονομικής μονάδος και όλα τα ζητήματα του προϋπολογισμού, καθόσον κατέχει κεντρικό ρόλο στους δημόσιους οργανισμούς.

Ένα ακόμη ζήτημα που πρέπει να αναφερθεί είναι η διοικητική λογιστική και πως αντιμετωπίζεται από τα θεωρητικά πλαίσια λογιστικής. «*Η λογιστική θεωρία παραδοσιακά ασχολείται με τη χρηματοοικονομική λογιστική, δηλαδή με το να παρέχει πληροφόρηση στους εξωτερικούς προμηθευτές πόρων και αναφέρεται στους*

εξωτερικούς χρήστες και τις ανάγκες τους»[86]. Ο Anthony δέχεται πως δεν υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στη χρηματοοικονομική και στη διοικητική λογιστική. Δεν υπάρχει ενδιαφέρον από τις επιχειρήσεις να αναπτύξουν εσωτερικά λογιστικά συστήματα, των οποίων οι αρχές θα είναι διαφορετικές από αυτές της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Οι επιχειρήσεις δε δημοσιεύουν εσωτερική λογιστική πληροφόρηση π.χ. τα στοιχεία του προϋπολογισμού, όπως και οι προϋπολογισμοί τους δεν ελέγχονται. Άρα, κανόνες με σκοπό να εναρμονισθούν οι έννοιες και οι διαδικασίες της διοικητικής λογιστικής δε φαίνεται να είναι απαραίτητοι. Ωστόσο, στο δημόσιο περιβάλλον, ο προϋπολογισμός έχει κεντρικό ρόλο και στη λογιστική και στο μάνατζμεντ. Οι προϋπολογισμοί δημοσιεύονται και συγκρίνονται δημόσια με την εκτέλεσή τους, με σκοπό τον έλεγχο και την εκτίμηση της δημόσιας διαχείρισης. Αποτελούν νόμους και το θεωρητικό πλαίσιο δεν μπορεί να είναι πάνω από τους νόμους. Φαίνεται, όμως, πως μπορεί να αποτελεί το θεωρητικό υπόβαθρο που θα καθορίζει τους νόμους. «*Η συζήτηση των περισσοτέρων τεχνικών θεμάτων της διοικητικής λογιστικής στο δημόσιο τομέα επικεντρώνεται στον προϋπολογισμό και τα περισσότερα δεν έχουν γραφεί από λογιστές αλλά αποτελούν θέματα των οικονομικών, της πολιτικής οικονομίας και της δημόσιας διοίκησης*» (Jones και Pendlebury, 2000, σελ. 130). Πράγματι, η θεωρία των προϋπολογισμών έχει περισσότερο να κάνει με την πολιτική επιστήμη[87] και τα δημόσια οικονομικά.

Συμπερασματικά, για αυτούς που υποστηρίζουν το ενιαίο θεωρητικό πλαίσιο της λογιστικής για τον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα, τα περιβαλλοντικά στοιχεία, που είναι ιδιαίτερα σημαντικά στο δημόσιο τομέα, καθορίζουν τις ιδιαιτερότητες του δημόσιου λογιστικού συστήματος και προδιαγράφουν τις διαφορές που έχει από το συνολικό θεωρητικό πλαίσιο. Δηλαδή, η μελέτη του θεωρητικού πλαισίου της δημόσιας λογιστικής πρέπει να συμπεριλαμβάνει και τη μελέτη των περιβαλλοντικών χαρακτηριστικών των δημόσιων οργανισμών.

2.3. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ο καθηγητής Robert Anthony είναι από αυτούς που έχουν υποστηρίξει το ενιαίο θεωρητικό πλαίσιο για τον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα. Ισχυρίζεται πως ο

---

[86] Jones, P. H. & Pendlebury, M., *Public Sector Accounting*, Pitman, 5th edition, 2000, σελ. 125.
[87] Wildavsky, Aaron, *Budgeting: A Competitive Theory of Budget Processe*,Little Brown Boston, 1975.

διαχωρισμός δεν είναι αναγκαίος από τη στιγμή που οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν τις ίδιες αρχές, με ορισμένες αναγκαίες τροποποιήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που είναι τα εξής[88]:

- Στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς εξ ορισμού δεν υφίσταται κέρδος και δεν πρέπει επομένως να χρησιμοποιούν τις αρχές των κερδοσκοπικών οργανισμών, οι οποίες βασίζονται στη μέτρηση της κερδοφορίας.
- Τα στελέχη των μη κερδοσκοπικών οργανισμών οφείλουν να συμμορφώνονται με περιορισμούς δαπανών που είτε καθορίζονται νομικά (προϋπολογισμός) είτε καθορίζονται από δανειστές ή από χορηγούς. Επομένως, ο σκοπός της λογιστικής πρέπει να είναι η διασφάλιση της συμμόρφωσης με αυτούς τους περιορισμούς.

Ενώ αναγνωρίζει πως η απουσία κερδοφορίας και η ανάγκη οικονομικής συμμόρφωσης είναι τυπικά χαρακτηριστικά ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού, ο Anthony ισχυρίζεται πως κανένα δεν αποτελεί ικανή αιτία για διαφοροποίηση της λογιστικής.

Όσον αφορά στο θέμα της **κερδοφορίας,** αναγνωρίζεται πως η κύρια αιτία ύπαρξης ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού είναι η παροχή υπηρεσιών. Άρα, η επιτυχία του μπορεί να μετρηθεί από την ποσότητα των υπηρεσιών που παρέχει με τους διαθέσιμους πόρους. Το πρόβλημα προκύπτει επειδή υπάρχουν πολλές δυσκολίες μέτρησης της ποσότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αν και επισημαίνεται η σημασία μέτρησης της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομίας, ωστόσο στους περισσότερους μη κερδοσκοπικούς δημόσιους οργανισμούς, οι εκροές δεν μπορούν εύκολα να ποσοτικοποιηθούν ή να μετρηθούν με χρηματικούς όρους. Έτσι, το καθαρό εισόδημα είναι δύσκολο να αποτιμηθεί.

Επίσης, ενώ οι δαπάνες έχουν το ίδιο νόημα και στα δύο είδη οργανισμών (οι πόροι που καταναλώθηκαν σε μια περίοδο), τα έσοδα έχουν διαφορετική έννοια. Στις επιχειρήσεις, τα έσοδα αποτελούν μέτρο του ποσού των αγαθών και των υπηρεσιών που παρέχονται. Στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς δεν υπάρχει αντίστοιχο μέτρο, γιατί αποκτούν μεν έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών, αλλά σε περιορισμένο

---

[88] Anthony, R. N., “Making sense of nonbusiness accounting” στο: “Harvard Business Review”, Τόμος 58, 3/1980, σελ. 87.

βαθμό. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης επομένως, δεν μπορεί να έχει την ίδια σημασία με αυτή μιας επιχείρησης, όπου η διαφορά εσόδων – εξόδων μετρά την επιτυχία της. Εντούτοις, στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς μπορεί να μετρηθούν τα έσοδα (από πωλήσεις, φορολόγηση, επιχορηγήσεις κλπ) κατά τη λειτουργία μιας λογιστικής περιόδου. Έτσι, αν και ο οργανισμός δεν εστιάζει στην κερδοφορία, η διαφορά εσόδων – δαπανών δείχνει εάν ο οργανισμός «ζει με τα δικά του μέσα» ή καταναλώνει πόρους επόμενων γενεών.

Οποιαδήποτε επιχείρηση, θεωρείται πως **διατηρεί το κεφάλαιό της,** εφόσον τα έσοδα που παρουσιάζει, σε συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, υπερβαίνουν τις δαπάνες κατά ένα ποσό, αρκετό για την απόδοση ικανοποιητικού μερίσματος στους μετόχους. Ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός δεν έχει μετόχους και επομένως δεν υφίσταται ανάγκη διανομής μερίσματος. Διατηρεί το κεφάλαιό του εφόσον λειτουργεί στο νεκρό σημείο (τα έσοδα ισορροπούν με τις δαπάνες). Μετρά την οικονομική του απόδοση με το βαθμό στον οποίο το καθαρό του εισόδημα είναι κοντά στο μηδέν. Εάν δηλώνει μεγάλο καθαρό εισόδημα, αυτό σημαίνει πως δεν έχει χρησιμοποιήσει τους πόρους που διαθέτει για τους προγραμματισμένους σκοπούς. Εάν λειτουργεί με έλλειμμα, τότε τελικά θα πρέπει να σταματήσει να λειτουργεί, όπως ακριβώς και μια επιχείρηση. Επομένως, και για τα δύο είδη οργανισμών, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιέχει το ίδιο νόημα: το βαθμό στον οποίο ο οργανισμός διατηρεί με τη λειτουργία του τα κεφάλαιά του. Η διατήρηση των κεφαλαίων λοιπόν είναι η βασική πληροφόρηση για τις λειτουργίες και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Με αυτούς τους συλλογισμούς, ο Anthony καταλήγει πως οι λογιστικές έννοιες είναι ίδιες και επομένως, οι αρχές που εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις μπορούν να εφαρμοστούν και στη δημόσια λογιστική.

Όσον αφορά τα θέματα της **οικονομικής συμμόρφωσης** (περιορισμοί στις δαπάνες), ο Anthony επισημαίνει πως δεν υπόκεινται σε περιορισμούς δαπανών μόνο οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί. Οι επιχειρήσεις παρακολουθούν τους οικονομικούς περιορισμούς, χρησιμοποιώντας κατάλληλους εσωτερικούς λογιστικούς ελέγχους. Οι περιορισμοί δεν είναι αναγκαίο να φαίνονται στις οικονομικές καταστάσεις εκτός και αν είναι υποχρεώσεις που ακόμη δεν έχουν καλυφθεί. Η οικονομική λοιπόν συμμόρφωση δεν πρέπει να καθορίζει τον τύπο των οικονομικών καταστάσεων. Η ανακάλυψη τυχόν παραβιάσεων των περιορισμών αποτελεί σε τελική ανάλυση ευθύνη των ελεγκτών.

Βέβαια, υπάρχουν ορισμένες διαφοροποιήσεις που είναι αναγκαίες για την προετοιμασία των λογιστικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών, σύμφωνα όμως με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται και στον ιδιωτικό τομέα:

1. Ο ορισμός της οικονομικής μονάδος.
2. Η λογιστική κεφαλαίου.

Στην πρακτική της οικονομικής αναφοράς των επιχειρήσεων, μια ενοποιημένη επιχείρηση περιλαμβάνει όλες τις θυγατρικές, όπου η μητρική κατέχει την πλειοψηφία των μετοχών. Στους ΟΤΑ δεν υπάρχουν μετοχές και επομένως πρέπει να βρεθεί το κριτήριο καθορισμού της αναφερόμενης μονάδος. Πολλοί κριτικοί της δημόσιας λογιστικής έχουν προτείνει ότι οι δημόσιοι οργανισμοί πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένους ισολογισμούς, που θα αντανακλούν όλες τις δραστηριότητες και τους πόρους που απαιτούνται για τη λειτουργία της μονάδος, με τρόπο όμοιο με αυτόν που χρησιμοποιούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις[89]. Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί θα επιτρέψουν να μπει σε τάξη η τεράστια ποσότητα οικονομικών δεδομένων σχετικά με το δημόσιο οργανισμό σε μια και μόνο σύνθετη κατάσταση, διευκολύνοντας έτσι την κατανόηση του μεγέθους και των σκοπών των δραστηριοτήτων του. Όμως, ακόμη και αν γίνουν δεκτά τα παραπάνω και ο ΟΤΑ μπορεί να ορισθεί ως ενιαία οικονομική, πολιτική και κοινωνική μονάδα, ο ορισμός του κατάλληλου μεγέθους για ενοποίηση δεν είναι τόσο εύκολη υπόθεση, όπως είναι στον ιδιωτικό τομέα. Το πρόβλημα εντοπίζεται στο κριτήριο για την ενοποίηση. Οι δημόσιοι οργανισμοί δεν είναι ιδιοκτήτες των δημόσιων οργανισμών που λειτουργούν μέσα στα όρια της γεωγραφικής δικαιοδοσίας τους. Επιπλέον, ο σκοπός της δημόσιας λογιστικής, που είναι η εξασφάλιση της λογοδοσίας των στελεχών για τη χρήση των οικονομικών πόρων, αποτελεί ένα ακόμη εμπόδιο για την ενοποιημένη λογιστική αναφορά.

Όπως αναφέραμε παραπάνω, για το ζήτημα χρήσης των πόρων υπάρχει ο αντίλογος που παραπέμπει στο ρόλο των ελεγκτών. Όσον αφορά το κριτήριο ιδιοκτησίας, η IPSAS 6[90], η οποία εκδόθηκε το 2000, αναφέρεται στο ζήτημα,

---

[89] Drebin, A. R./ Chan, J. L. & Ferguson, L. C., "Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: a research study" στο: "National Council on Governmental Accouting", Τόμοι I και II, 1981, σελ. 3.4-3.8.

[90] Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards -IPSAS) αποτελούν ένα σύνολο αρχών, τις οποίες πρέπει να τηρούν κυβερνητικοί οργανισμοί και οργανισμοί του Δημοσίου κατά τις διαδικασίες αναφοράς των οικονομικών τους στοιχείων, με στόχο την βελτίωση των διαδικασιών οικονομικής διαχείρισης. Καταρτίζονται από Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector

ορίζοντας κανόνες για ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, με όρους ελέγχου.

«*Εάν μια μονάδα ελέγχει μια άλλη, η οικονομική αναφορά είναι θέμα κρίσης που βασίζεται στον ορισμό του ελέγχου και στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε περίπτωσης. Προσεκτική σκέψη πρέπει να δοθεί στη φύση της σχέσης ανάμεσα στις δύο μονάδες. Δύο στοιχεία για τον ορισμό του ελέγχου είναι: α) το στοιχείο της εξουσίας (η εξουσία καθορισμού των οικονομικών και λειτουργικών πολιτικών της άλλης μονάδος) και β) το στοιχείο του οφέλους (η ικανότητα της ελέγχουσας μονάδος να ωφελείται από τις δραστηριότητες της άλλης)*»[91].

Το πρόβλημα των **κεφαλαιακών στοιχείων** συνδέεται με δύο ζητήματα:

- Τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η απόκτηση του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού.
- Τον τρόπο με τον οποίο ενσωματώνεται η απόσβεση στη μέτρηση των λειτουργικών επιδόσεων.

Οι ΟΤΑ λαμβάνουν επιχορηγήσεις για την απόκτηση ή κατασκευή κτιρίων, δρόμων κλπ. Αυτές οι επιχορηγήσεις θέτουν δύο ζητήματα:

- Την πιθανότητα να θεωρηθούν έσοδα της τρέχουσας λογιστικής περιόδου.
- Τον τρόπο απόσβεσης των παγίων που έχουν χρηματοδοτηθεί με αυτόν τον τρόπο.

Accounting Standards Board - IPSASB), που τελεί υπό την αιγίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants -IFAC), με σκοπό την καθοδήγηση σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς και λογιστικής του δημόσιου τομέα. Μέχρι το Δεκέμβριο του 2009 έχουν εγκριθεί και εκδοθεί 30 IPSAS. Η αποστολή τους είναι διπλή: να αντιμετωπίσουν λογιστικά θέματα του δημόσιου τομέα, τα οποία δεν καλύπτονται ικανοποιητικά από τα υπάρχοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), αλλά και να αναπτύξουν πρότυπα που έχουν συμμορφωθεί με τα ΔΠΧΠ, προσαρμόζοντας τα στις ανάγκες και το πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Είναι σχεδιασμένα για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος και θέτουν κριτήρια σχετικά με καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών. Τα IPSAS είναι βασισμένα κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα ΔΠΧΠ. Μερικά IPSAS δεν έχουν αντίστοιχο ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, καθώς απευθύνονται αποκλειστικά στον δημόσιο τομέα. Τα IPSAS αφορούν τις οντότητες του δημόσιου τομέα: Εθνικές κυβερνήσεις, Περιφερειακές κυβερνήσεις, Τοπική αυτοδιοίκηση, Σχετικές κυβερνητικές μονάδες. Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα είναι η παροχή πληροφοριών στο κοινό, προκειμένου να ενισχυθούν σε κοινές βάσεις οι παγκόσμιες οικονομίες. Πρόκειται για υψηλού επιπέδου Λογιστικά Πρότυπα στα πλαίσια παγκόσμιας σύγκλισης λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων, επιδιώκοντας τη διαρκή βελτίωση και την επικαιροποίηση, ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα πρότυπα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα. Είναι χρήσιμα για χώρες που δεν έχουν αναπτύξει δικά τους πρότυπα για τον δημόσιο τομέα. Το IPSASB υποστηρίζει ένθερμα την εναρμόνιση των εθνικών προτύπων με τα IPSAS.

[91] IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) 6, παρ. 26; in IFAC, 2001f, σελ. 180.

Κανονικά, τα πάγια που αποκτήθηκαν ή κατασκευάστηκαν με επιχορηγήσεις πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους. Όμως και οι επιχορηγήσεις μπορεί να χρησιμοποιούνται σε διαφορετικές περιόδους. Έτσι, αυτές οι επιχορηγήσεις δεν αποτελούν έσοδα εξ ορισμού αφού δεν έχουν σχέση με τις λειτουργίες του οργανισμού κατά την τρέχουσα περίοδο. Ο Anthony (1985, σελ. 169) καταλήγει πως πρέπει να υπολογιστούν χωριστά.

Για την απόσβεση των παγίων, ο Anthony (1980, σελ. 89) εξηγεί πως από τη στιγμή που δεν τίθεται θέμα κάλυψης του κόστους από έσοδα, επειδή ο οργανισμός δε χρησιμοποίησε δικούς του πόρους για την απόκτησή τους, δε χρειάζεται απόσβεση. Άλλοι ισχυρίζονται πως πρέπει να αποσβένονται[92], ούτως ώστε να αναφέρεται το συνολικό κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών κατά την τρέχουσα περίοδο. Το πρόβλημα των αποσβέσεων συνδέεται και με τη χρήσιμη ζωή των παγίων. Όσα έχουν απροσδιόριστα μακροχρόνια χρήση, όπως για παράδειγμα ένα εθνικό μνημείο, δεν πρέπει να αποσβένονται. Άλλα πάγια, που υποστηρίζουν την τρέχουσα λειτουργία (εξοπλισμός των γραφείων), θα πρέπει να αποσβένονται και η απόσβεση να επιβαρύνει τις λειτουργίες όπως γίνεται στον ιδιωτικό τομέα. Το πρόβλημα φαίνεται να παρουσιάζεται με τις υποδομές (δρόμοι, πάρκα, γέφυρες κλπ), αφού δεν υπάρχει κάτι αντίστοιχο στον ιδιωτικό τομέα. Ο Anthony (1985, σελ. 170) δέχεται πως η μεγάλη διάρκεια χρήσης αυτών των παγίων καθιστά την επιβάρυνση με απόσβεση εξωπραγματική. Υπάρχει συζήτηση σε εξέλιξη, για το αν ορισμένα πάγια συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις και αν αποσβένονται. Πάντως, η διεθνής πρακτική προσανατολίζεται στην πρόβλεψη και αναφορά όλων των καταναλωθέντων πόρων, ώστε να εκτιμάται το συνολικό κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Άλλοι συγγραφείς αναφέρουν διαφορετικές ιδιαιτερότητες, που απαιτούν ειδική μεταχείριση, ώστε να γίνει αντιληπτή η δημόσια λογιστική ενσωματωμένη στο γενικότερο θεωρητικό πλαίσιο της λογιστικής.

Ο Vela Bargues θεωρεί πως μία από αυτές είναι η δυσκολία μέτρησης των παραγόμενων προϊόντων στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς και ιδιαίτερα στους ΟΤΑ. Τα αποτελέσματα στη λογιστική είναι:

- Διαφορετική κατανόηση των αποτελεσμάτων χρήσης και

[92] Pallot, J. (1990), Rowles, (1992), κ.ά. Βλ. Κεφάλαιο 2.8., πίνακα 2.1.

- Δυσκολία στη συσχέτιση κόστους και εσόδων (συσχετισμός εκροών και εισροών).

Στον ιδιωτικό τομέα, ο συσχετισμός κόστους και εσόδων καθοδηγεί τη λήψη αποφάσεων. Και τα δύο (εισροές, εκροές) είναι μετρήσιμα. Στους δημόσιους οργανισμούς όμως, δε συμβαίνει αυτό και κάθε ανάλυση βασισμένη σε αυτήν τη σχέση πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή. Επίσης, επειδή δεν υφίσταται ένα μέτρο επιτυχίας αντίστοιχο με τα κέρδη απαιτείται η ανίχνευση άλλων μεθόδων εκτίμησης της απόδοσης. Αναγκαστικά πρέπει να χρησιμοποιηθούν και μετρήσεις μη χρηματικού χαρακτήρα (κοινωνικοί δείκτες), που θα επιτρέπουν την ανάλυση της αποδοτικότητας στη χρήση των πόρων και της αποτελεσματικότητας στην επίτευξη των σκοπών του οργανισμού.

Μια ακόμη ιδιαιτερότητα του δημόσιου τομέα, με επιδράσεις στη λογιστική, είναι η ανάγκη **έμφασης στην οικονομική κατάσταση του οργανισμού**. Πριν από λίγα χρόνια, η λογιστική εστίαζε στην εκτέλεση του προϋπολογισμού και στον έλεγχο νομιμότητας. Σήμερα, φαίνεται ότι κύριος σκοπός της δημόσιας λογιστικής στη διεθνή σκηνή είναι να τονίσει την οικονομική βιωσιμότητα του οργανισμού[93]. Υπάρχουν τρεις αιτίες:

- Η φύση του οργανισμού (χωρίς κερδοφορία, ιδιαίτεροι σκοποί, οικονομικοί πόροι) καθορίζει το λογιστικό σύστημα.
- Αυξάνει ο ρόλος των φορολογουμένων ως εξωτερικών χρηστών της οικονομικής πληροφόρησης των δημόσιων οργανισμών.
- Η κοινή γνώμη, με αφορμή τις οικονομικές πιέσεις, ολοένα και περισσότερο, ενδιαφέρεται για τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η διαχείριση του δημόσιου χρήματος.

Ένα άλλο ζήτημα, σημαντικό για τον καθορισμό της λογιστικής στο δημόσιο τομέα, είναι το ζήτημα **της νομιμότητας**. Διαχρονικά, το δημόσιο λογιστικό σύστημα επηρεάζεται από κανόνες και νόμους, οι οποίοι θέτουν περιορισμούς στην εμβέλεια της δραστηριότητας των δημόσιων οργανισμών. Όλοι τελούν κάτω από διοικητικές, θεσμικές και νομικές απαιτήσεις, οι οποίες επιδρούν στο περιεχόμενο, τη συχνότητα και τη φύση των λογιστικών καταστάσεων. Επίσης, οφείλουν να υπακούουν σε εσωτερικούς και εξωτερικούς περιορισμούς, οι οποίοι δεν πρέπει να διαφεύγουν της προσοχής κατά την ανάλυση των λογιστικών συστημάτων. Ενίοτε, υιοθετούνται

[93] GASB and NCGA.

λογιστικοί κανόνες που δεν έχουν σχέση με το λογιστικό ορθολογισμό. Νόμοι και κανόνες που περιλαμβάνουν περιορισμούς για την οικονομική διαχείριση και τον προϋπολογισμό, μπορεί να συνεπάγονται λογιστικές πρακτικές που αντιτίθενται στις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Επίσης, **η σπουδαιότητα του προϋπολογισμού** αποτελεί ιδιαιτερότητα του δημόσιου τομέα. Ο προϋπολογισμός, όχι μόνο έχει έναν κεντρικό ρόλο για το δημόσιο μάνατζμεντ, αλλά αποτελεί και το κέντρο της δημόσιας λογιστικής. Είναι η ζωογόνος δύναμη της διοίκησης, η οικονομική αντανάκλαση του τι κάνει ή τι προτίθεται να κάνει[94]. Ανεξάρτητα από την τεχνική που χρησιμοποιείται, ο προϋπολογισμός εκφράζει ποιες πρέπει να είναι οι δραστηριότητες της διοίκησης κατά τη συγκεκριμένη περίοδο με τους περιορισμένους διαθέσιμους πόρους. Είναι ένα εργαλείο σχεδιασμού, ένας τρόπος ελέγχου των δαπανών, των επιτευγμάτων και των προγραμμάτων. Εάν αυτός ο έλεγχος θεωρείται σημαντικός για τον ιδιωτικό τομέα, αναγνωρίζεται ως θεμελιώδης για τους δημόσιους οργανισμούς, επειδή ο προϋπολογισμός ενσωματώνει τις εγκεκριμένες δαπάνες και τις εκτιμήσεις των εσόδων. Παρέχει τον αναγκαίο σύνδεσμο ανάμεσα στο σχεδιασμό και στον έλεγχο για την επιβεβαίωση της επιτυχίας του σχεδιασμού, γιατί ένας σχεδιασμός, ανεξάρτητα από το πόσο καλός είναι, δεν εκφράζει παρά προθέσεις. Μόνο όταν αυτές οι προθέσεις ενσωματώνονται στον ετήσιο προϋπολογισμό γίνονται αυστηρές υποχρεώσεις με συγκεκριμένη κατανομή κονδυλίων για την επίτευξη των στόχων.

Ο Chan[95] τονίζει τη σπουδαιότητα του προϋπολογισμού ως ***πρωταρχικού εργαλείου λογοδοσίας*** σε τρία επίπεδα:

- Από τους δημόσιους υπαλλήλους προς το Υπουργείο.
- Από τους υπουργούς προς τη Βουλή.
- Από την Κυβέρνηση προς το εκλογικό σώμα.

Η σύγχρονη παγκόσμια τάση για το περιεχόμενο των προϋπολογισμών συνηγορεί για την πρόβλεψη όλων των πόρων που πρόκειται να δαπανηθούν, όπως επίσης και των πηγών χρηματοδότησης, κάνοντας χρήση της βάσης των δεδουλευμένων, έτσι ώστε να παρέχεται πληροφόρηση για το σύνολο των πόρων και όχι μόνο για το ύψος των χρηματικών ροών.

---

[94] Wildavsky, B. A., *The Politics of the Budgetary Process*, 4th edition, Little, Brown and Co., Boston, 1984, σελ. 128.
[95] Chan, J. L., *Global Government Accounting Principles*, University of Illinois, Chicago, 2001, σελ. 2.

Παρά τις παραπάνω ιδιαιτερότητες που εμφανίζουν οι δημόσιοι οργανισμοί, σύμφωνα με τον Anthony, δε δικαιολογείται ένα διαφορετικό θεωρητικό πλαίσιο, χωρίς βέβαια αυτό να είναι ομόφωνο. Παραδείγματος χάρη, ο Nobes[96] (1988) αναφέρει ότι οι κυβερνήσεις χρειάζεται να θεσμοθετούν εσωτερικούς μηχανισμούς ελέγχου, να βελτιώνουν τη λογοδοσία τους, όμως η ανάγκη για λήψη αποφάσεων δεν είναι τόσο προφανής. Αυτό που απαιτείται είναι ένα σύστημα οικονομικής λογοδοσίας που θα ελέγχεται από ειδικούς. Σύμφωνα με τον Nobes, η επιχειρηματική λογιστική δεν είναι κατάλληλη για μη επιχειρηματικούς οργανισμούς.

2.4. ΧΡΗΣΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

Οι έννοιες που είναι απαραίτητες για την αποτελεσματική λειτουργία και τον έλεγχο μιας κυβέρνησης, προϋποθέτουν την αποσαφήνιση των εξής παραμέτρων:

- ✓ Ποιοι είναι οι χρήστες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- ✓ Ποια είναι τα ενδιαφέροντα και συνεπώς οι ανάγκες των χρηστών.
- ✓ Ποιοι είναι οι γενικοί και αντικειμενικοί στόχοι της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Ο βασικός σκοπός της σύνθεσης και παρουσίασης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι η παροχή χρήσιμων πληροφοριών σε αυτούς που τις χρειάζονται και έχουν δικαίωμα χρήσεώς τους. Η πρακτική χρήση της οικονομικής πληροφόρησης βελτιώνεται καθώς γίνεται πιο υπεύθυνη και λαμβάνει υπόψη της τις ανάγκες των χρηστών.

Οι χρήστες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και οι ανάγκες τους έχουν ουσιαστικό ρόλο για τον καθορισμό του θεωρητικού πλαισίου του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Τα περισσότερα θεωρητικά πλαίσια, που χρησιμοποιήθηκαν για τη δημόσια λογιστική και αναπτύχθηκαν τη δεκαετία του 1980, στηρίζονται σε αυτήν την προσέγγιση[97].

---

[96] Nobes, Christopher, “An Historical-Comparative Perspective of Governmental Accounting” στο: Chan, J. L. & Jones, R. H., *Governmental Accounting and Auditing: International Comparisons*, Routledge, London & New York, 1988,σελ. 202.

[97] Jones, R. H. & Pendlebury, M., *Public Sector Accounting*, 5th edition, Prentice Hall, Harlow, 2000, σελ. 128.

Ο προσδιορισμός των σκοπών της λογιστικής πληροφόρησης απαιτεί μια ορθολογική διαδικασία, κατά την οποία πρέπει πρώτα να ορισθούν οι χρήστες και οι ανάγκες τους. Η σημασία αυτής της ανάλυσης φαίνεται σε τρία επίπεδα[98]:

1. Στο επίπεδο των σκοπών. Η μελέτη των χρηστών και των αναγκών τους οδηγεί σε λογιστική πληροφόρηση για την ικανοποίησή τους. Αυτή η πληροφόρηση με τη σειρά της προσδιορίζει τους σκοπούς της λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
2. Στο επίπεδο των οικονομικών καταστάσεων. Οι χρήστες και οι ανάγκες τους καθορίζουν το περιεχόμενό τους.
3. Στο επίπεδο της λογιστικής διαδικασίας. Με στόχο να εξυπηρετήσει τις ανάγκες των χρηστών, η λογιστική πρέπει να περιλαμβάνει ένα συμβατό σύστημα σκοπών, αρχών, προτύπων, πρακτικών και διαδικασιών. Οι σκοποί πρέπει να ορίζουν τις λογιστικές επιδιώξεις και τα πρότυπα να ακολουθούν τους σκοπούς, ώστε να παρέχουν οδηγίες για πρακτικές σύμφωνες με τους σκοπούς. Εάν όλα τα στοιχεία του συστήματος δε συνδέονται με τις ανάγκες των χρηστών, δεν μπορούν να υλοποιηθούν οι σκοποί της λογιστικής πληροφόρησης.

Από τη στιγμή που η λογιστική είναι συνδεδεμένη με τις ανάγκες των χρηστών, διακρίνουμε ένα σύνολο αντικειμενικών σκοπών που σχετίζονται με αυτές, όπως:

i. Η λήψη αποφάσεων που αφορούν στη χρησιμοποίηση των περιορισμένων πόρων και στον καθορισμό στόχων. Η λήψη απόφασης περιλαμβάνει εκτιμήσεις για το τι αναμένεται να συμβεί στο μέλλον. Η ικανότητα παροχής πληροφόρησης χρήσιμης για τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων που αναφέρονται στο μέλλον συνθέτει την ικανότητα πρόβλεψης[99], που είναι ίσως ο πιο χρήσιμος στόχος της λογιστικής στο νέο της προσανατολισμό προς το χρήστη.

ii. Η διοίκηση και ο έλεγχος των υλικών και ανθρώπινων πόρων ενός οργανισμού αποτελεσματικά. Αναφέρεται στη χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων από τη διοίκηση του οργανισμού.

iii. Η διατήρηση και η σωστή αναφορά σχετικά με τα κεφάλαια.

---

[98]Vela Bargues, 1992, σελ. 126-127.

[99]Beaver, H. W./ Kennelly, W. & Voss M. W., “Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data” στο: “The Accounting Review”, October/1968, σελ. 675-683.

iv. Η διευκόλυνση των κοινωνικών λειτουργιών (φορολόγηση, παρεμπόδιση απάτης, κρατικοί κανονισμοί, συλλογή στατιστικών στοιχείων) και των ελέγχων.

Στη σημασία, την οποία έχει για τη λογιστική θεωρία η προσέγγιση χρηστών και των αναγκών τους, αναφέρονται επίσης οι Jones και Pendlebury (2000, σελ.126). «*Για να είναι οι λογιστικές αναφορές χρήσιμες πρέπει να ορίσουμε τους χρήστες αυτών των αναφορών και τις ανάγκες τους. Εάν υποθέσουμε πως οι λογιστές έχουν έναν παθητικό ρόλο, δηλαδή κύρια ότι παρέχουν πληροφόρηση μόνο για την παρούσα ζήτηση πληροφοριών, τότε η λογιστική θεωρία χτίζεται πάνω σε αυτό. Όμως, εάν υποθέσουμε ότι οι λογιστές έχουν έναν εκπαιδευτικό ρόλο, τότε πρέπει να συμπεριληφθούν στον ορισμό και οι δυνητικοί χρήστες και οι ανάγκες τους*».

Στον ιδιωτικό τομέα, ο προσδιορισμός των χρηστών και των αναγκών τους είναι πιο εύκολος, γιατί οι πιο σημαντικοί χρήστες των λογιστικών πληροφοριών είναι οι επενδυτές και οι δανειστές της επιχείρησης. Αντίθετα, οι δημόσιοι οργανισμοί συνδέονται με μεγάλο αριθμό και ποικιλία χρηστών (ετερογένεια του δημόσιου περιβάλλοντος) και με το γεγονός ότι τα ενδιαφέροντα μπορεί να συγκρούονται και να αλλάζουν με την πάροδο του χρόνου. Πολλά εθνικά θεωρητικά πλαίσια λογιστικής ορίζουν λίστες χρηστών και δίνουν καταλόγους αναγκών πληροφόρησης[100]. Σήμερα, που η λογιστική δεν έχει μόνον τη λειτουργία της παρακολούθησης και της συμμόρφωσης με τον ψηφισθέντα προϋπολογισμό και τους άλλους νομικούς περιορισμούς, αυξάνει ο αριθμός των ιδιωτών και των ενδιαφερόμενων ομάδων που απαιτούν πληροφόρηση, ώστε να είναι σε θέση να εκτιμήσουν και να πάρουν τις κατάλληλες αποφάσεις. Η χρήση της βάσης των δεδουλευμένων και στο δημόσιο λογιστικό σύστημα φαίνεται πως μπορεί να είναι το αναγκαίο και ικανό μέσον για να καλύψει τις ανάγκες των χρηστών. Ο Vela Bargues θεωρεί τους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα ως μια ακόμη ιδιαιτερότητα της δημόσιας λογιστικής σε σχέση με την επιχειρηματική. Ενώ στις επιχειρηματικές μονάδες, οι χρήστες των οικονομικών πληροφοριών είναι κύρια εξωτερικοί, στο δημόσιο τομέα είναι βασικά εσωτερικοί, εξαιτίας του ρόλου που είχε πάντοτε η δημόσια λογιστική. Όμως και στο δημόσιο τομέα, ολοένα και περισσότερο, αυξάνουν οι εξωτερικοί χρήστες (φορολογούμενοι, ομάδες πολιτών κλπ), των οποίων οι

---

[100] Caperchione, E., "Trends and Open Issues in Governmental Accounting Systems: some elements of comparison" στο: Caperchione, E. & Mussarι, R., *Comparative Issues in Local Government Accounting*; Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht and London, 1999, σελ. 73.

ανάγκες πληροφόρησης είναι διαφορετικές από αυτές των εσωτερικών χρηστών. Αυτό έχει άμεση επιρροή στο δημόσιο λογιστικό σύστημα, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται σε αυτές τις αλλαγές. Βέβαια όπως αναφέραμε, στο δημόσιο τομέα υπάρχουν ιδιαιτερότητες που διαφοροποιούν τα λογιστικά συστήματα στους δύο χώρους και αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη από το θεωρητικό πλαίσιο, το οποίο οφείλει να προσαρμόζει τους γενικούς σκοπούς της λογιστικής πληροφόρησης στις ιδιαιτερότητες της δημόσιας λογιστικής.

Για τη λογιστική θεωρία του δημόσιου τομέα, κάθε πολίτης μπορεί να είναι χρήστης ή δυνητικός χρήστης των λογαριασμών των δημόσιων οργανισμών. Έχουν υιοθετηθεί δύο διαφορετικές πρακτικές προσεγγίσεις για τους χρήστες και τις ανάγκες τους στο μη επιχειρηματικό τομέα (Jones and Pendlebery, 2000, σελ.132-139).

- **Η διαφορική προσέγγιση (differential approach).** Οι χρήστες και η λογιστική πληροφόρηση που χρειάζονται αναλύονται ώστε να εντοπιστούν οι διαφορές που υπάρχουν. Δίνεται έμφαση στην πολυπλοκότητα της χρηματοοικονομικής λογιστικής και έτσι παράγονται πολλά σύνολα χρηστών. Οι ομοιότητες και οι ανομοιότητες, μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρηματοοικονομικής αναφοράς, έχουν ίση σπουδαιότητα.
- **Η ενιαία προσέγγιση (integral approach).** Δίνει έμφαση στα κοινά στοιχεία των χρηστών και των αναγκών τους για λογιστική πληροφόρηση. Επικεντρώνεται στις ομοιότητες της επιχειρηματικής και της μη επιχειρηματικής χρηματοοικονομικής αναφοράς και έτσι, παράγει λίγα σύνολα χρηστών.

Η έκθεση του Εθνικού Συμβουλίου Κυβερνητικής Λογιστικής («National Council of Governmental Accounting») αποτελεί παράδειγμα διαφορικής προσέγγισης και παρέχει τη βασική λογική για τους σκοπούς της οικονομικής αναφοράς, ερευνώντας ζητήματα για τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών. Αναφέρεται στους δυνητικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων του κράτους και της ΤΑ που θεωρεί πως είναι:

- ✓ Οι ψηφοφόροι, οι φορολογούμενοι και οι αποδέκτες των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών.
- ✓ Τα νομοθετικά, κυβερνητικά και εποπτικά όργανα.

- ✓ Η διοίκηση του δημόσιου οργανισμού.
- ✓ Οι ενδοκυβερνητικοί χορηγοί.
- ✓ Οι επενδυτές και οι δανειστές.
- ✓ Οι πωλητές και οι υπάλληλοι.

Ειδική μέριμνα δίνεται στους χρήστες και τις ανάγκες τους, διότι η αναφορά προσπαθεί να αναπτύξει ένα θεωρητικό πλαίσιο για τη δημόσια λογιστική που να βασίζεται σε αυτούς. Κάνει μια συστηματική προσπάθεια για τον προσδιορισμό των χρηστών, οι οποίοι έχουν νόμιμο ενδιαφέρον για οικονομική πληροφόρηση από το κράτος και την ΤΑ. Τα κυριότερα δέκα σύνολα χρηστών στην αναφορά του NCGA είναι οι:

1. Φορολογούμενοι
2. Χορηγοί
3. Επενδυτές
4. Αποδέκτες υπηρεσιών που πληρώνουν τέλη
5. Υπάλληλοι
6. Πωλητές
7. Νομοθετικά σώματα
8. Διοίκηση
9. Ψηφοφόροι
10. Επιβλέποντα σώματα (υψηλότερα επίπεδα διοίκησης)

Τα πρώτα τέσσερα σύνολα θεωρούνται προμηθευτές οικονομικών πόρων. Τα σύνολα 5 και 6 είναι προμηθευτές εργασίας και πρώτων υλών, τα 7 και 8 λαμβάνουν αποφάσεις για την κατανομή των πόρων και τα 9 και 10 θέτουν τους περιορισμούς σε όλους τους προηγούμενους. Οι δυνητικοί χρήστες της οικονομικής πληροφόρησης προσδιορίζονται από τη σχέση τους με το κράτος και την ΤΑ.

Οι βασικοί σκοποί που θέτει η έκθεση του NCGA για την παροχή οικονομικής πληροφόρησης είναι: α) η λήψη οικονομικών, πολιτικών και κοινωνικών αποφάσεων, β) η απόδειξη της υπεύθυνης διαχείρισης και της λογοδοσίας και γ) η εκτίμηση των διαχειριστικών και οργανωτικών επιδόσεων. Οι βασικοί αυτοί σκοποί της λογιστικής πληροφόρησης ικανοποιούνται, εφόσον διατίθενται χρήσιμες πληροφορίες για τα παρακάτω πέντε ζητήματα των δημόσιων οργανισμών:

1. **Βραχυπρόθεσμοι οικονομικοί πόροι**
   - Καθορίζουν και προβλέπουν τις ισορροπίες και τη διαθεσιμότητα των βραχυπρόθεσμων οικονομικών πόρων.

- Προβλέπουν την ανάγκη απορρόφησης πρόσθετων βραχυπρόθεσμων οικονομικών πόρων.
- Προβλέπουν τις επιπτώσεις στους βραχυπρόθεσμους οικονομικούς πόρους των σχεδιασμένων προγραμμάτων και δραστηριοτήτων.
- Προβλέπουν την ικανότητα του δημόσιου οργανισμού να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

2. Οικονομικές συνθήκες

- Καθορίζουν την αξία και προβλέπουν τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τους πόρους που κατέχει ο οργανισμός.
- Καθορίζουν εάν η αξία και η δυνατότητα παραγωγής υπηρεσιών των φυσικών πόρων έχει διατηρηθεί κατά τη χρονική περίοδο αναφοράς.
- Προβλέπουν τις ποσότητες και το χρόνο μελλοντικών εκροών που απορρέουν από υπάρχουσες υποχρεώσεις και την ικανότητα του δημόσιου οργανισμού να τις εκπληρώσει όταν πρέπει.
- Καθορίζουν και προβλέπουν το κόστος των προγραμμάτων και των υπηρεσιών που παρέχονται από τον οργανισμό.

3. Νομικές και συμβασιακές υποχρεώσεις

- Καθορίζουν εάν οι πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί σύμφωνα με τις νομικές και συμβασιακές υποχρεώσεις. Η νομική συμβατότητα αφορά την έκταση της συνέπειας μεταξύ εκχωρούμενων δραστηριοτήτων και εκείνων που έχουν πραγματοποιηθεί.
- Καθορίζουν εάν οι εισφορές των φορολογουμένων, χορηγών και αυτών που πληρώνουν ανταποδοτικά τέλη για τις υπηρεσίες που τους παρέχονται από τον οργανισμό ήταν αρκετές για να καλύψουν το κόστος των δραστηριοτήτων της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.
- Καθορίζουν εάν τα τέλη ή οι δαπάνες είναι σύμφωνες με τις νομικές, συμβασιακές και χρηματοδοτικές απαιτήσεις.

4. Προγραμματισμός και προϋπολογισμός

- Προβλέπει το αποτέλεσμα των εναλλακτικών προγραμμάτων στους βραχυπρόθεσμους οικονομικούς πόρους του οργανισμού.

- Προβλέπει το αποτέλεσμα των εναλλακτικών προγραμμάτων στην οικονομική κατάσταση του οργανισμού.
- Προβλέπει την κατανομή των πόρων για συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- Προβλέπει την αποτελεσματικότητα των προτεινόμενων προγραμμάτων και δραστηριοτήτων για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων του οργανισμού.
- Προβλέπει τις επιπτώσεις κατανάλωσης των πόρων στις οικονομικές λειτουργίες του οργανισμού.

5. Οργανωτικές και διαχειριστικές επιδόσεις

- Καθορίζει το κόστος των προγραμμάτων, λειτουργιών και δραστηριοτήτων, με τρόπο ο οποίος διευκολύνει την ανάλυση και τις συγκρίσεις με καθορισμένα κριτήρια, ανάμεσα σε χρονικές περιόδους και ανάμεσα σε διαφορετικούς οργανισμούς.
- Εκτιμά την αποδοτικότητα και την οικονομία των λειτουργιών του οργανισμού.
- Εκτιμά τα αποτελέσματα των προγραμμάτων, δραστηριοτήτων και λειτουργιών και την αποτελεσματικότητά τους στην επίτευξη των στόχων και των σκοπών του οργανισμού.
- Εκτιμά τα κεφάλαια που χρειάζονται για να παρέχει τις δημόσιες υπηρεσίες και αγαθά.

Η ενιαία προσέγγιση (Anthony, 1980, σελ. 83-93) τονίζει τις ομοιότητες της επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρηματοοικονομικής αναφοράς, θεωρώντας ως αφηρημένη τη σχέση ανάμεσα στους χρήστες και στον οργανισμό. Ο Anthony, που θεωρείται ο εκπρόσωπος αυτής της προσέγγισης, προσφέρει μια λίστα με τους χρήστες και τις ανάγκες τους, χρησιμοποιώντας γενικούς όρους, οι οποίοι μπορούν να εφαρμοσθούν σε κάθε οργανισμό, επιχειρηματικό ή όχι. Αποφεύγει να ανοίξει ζητήματα όπου υπάρχει διαφορά ανάμεσα στους δύο τομείς, όπως είναι η μέτρηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Προτείνει πέντε ομάδες χρηστών και τέσσερις τύπους αναγκών για όλους τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς:

Σύνολα χρηστών

1. Κυβερνητικοί φορείς
2. Επενδυτές και πιστωτές
3. Προμηθευτές πόρων

4. Επιβλέποντες οργανισμοί
5. Εκλογικά σώματα

Ανάγκες χρηστών

1. Οικονομική βιωσιμότητα. Αναφέρεται στην ικανότητα του οργανισμού να συνεχίσει στην παρούσα κατάσταση ή σε μια προσχεδιασμένη κατάσταση. Αυτή η ανάγκη πληροφόρησης ικανοποιείται από συγκεκριμένες διαδικασίες όπως: οι έλεγχοι φερεγγυότητας και ρευστότητας, η σχέση εισροών εκροών κλπ.
2. Οικονομική συμμόρφωση. Αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο ο οργανισμός συμμορφώνεται με τις προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τους αρμόδιους φορείς για τις δαπάνες (εσωτερικά με τον προϋπολογισμό, εξωτερικά με τους νόμους).
3. Διαχειριστική επίδοση. Συνδέεται με την οικονομία. Ορίζεται σαν μια ανάγκη του χρήστη να γνωρίζει εάν τα χρήματα έχουν δαπανηθεί με σωστό τρόπο. Δε θίγονται ζητήματα μέτρησης της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας.
4. Το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Είναι απαραίτητο για λόγους συγκρισιμότητας ανάμεσα σε οργανισμούς και ανάμεσα στις ανάγκες της παρούσας και της μέλλουσας γενιάς.

Επίσης, το GASB υιοθέτησε μια προσέγγιση που εστιάζει περισσότερο στις ομοιότητες επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρηματοοικονομικής αναφοράς (ενιαία προσέγγιση), παρά στις διαφορές τους (διαφορική προσέγγιση). Προτείνει μια λίστα πρωταρχικών χρηστών[101]:

- Το σώμα των πολιτών, που αποτελείται από εκείνους, στους οποίους οφείλει να απολογείται η κυβέρνηση. Περιλαμβάνει τους πολίτες (φορολογούμενοι, ψηφοφόροι, αποδέκτες υπηρεσιών κλπ), τα ΜΜΕ, τις ομάδες υποστηρικτών και τους ερευνητές των δημόσιων οικονομικών.
- Νομοθετικοί και εποπτεύοντες φορείς. Αυτοί που άμεσα εκπροσωπούν τους πολίτες όπως τα μέλη του κοινοβουλίου, τα δημοτικά συμβούλια, διάφορα διοικητικά συμβούλια και επιτροπές με εποπτεύοντα ρόλο στα άλλα επίπεδα διακυβέρνησης.

[101] GASB Statement No1, “Objectives of Financial Reporting”, 1997, παρ. 30-31, σελ. B15-B16.

- Επενδυτές και πιστωτές. Αυτοί που δανείζουν ή συμμετέχουν στη διαδικασία δανεισμού. Περιλαμβάνει άτομα, θεσμικούς επενδυτές, οικονομικά γραφεία.

Για τα ενδιαφέροντα των χρηστών αναφέρει (παρ. 32):

Η χρηματοοικονομική αναφορά του κράτους και της ΤΑ χρησιμοποιείται για τη λήψη οικονομικών, κοινωνικών και πολιτικών αποφάσεων καθώς και για την εκτίμηση του επιπέδου λογοδοσίας κύρια:

i. Συγκρίνοντας τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα με το νόμιμα ψηφισμένο προϋπολογισμό.

ii. Εκτιμώντας τις χρηματοοικονομικές συνθήκες του οργανισμού και τα λειτουργικά του αποτελέσματα.

iii. Βοηθώντας στον προσδιορισμό του βαθμού συμμόρφωσης με τους οικονομικούς κανόνες, νόμους και κανονισμούς.

iv. Εκτιμώντας την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του οργανισμού.

Αυτές οι ανάγκες πληροφόρησης αποτελούν μέρος των γενικότερων αναγκών χρηματοοικονομικής αναφοράς από το κράτος και την ΤΑ. Η οικονομική αναφορά ικανοποιεί το κυβερνητικό καθήκον του δημόσιου απολογισμού. Ικανοποιεί επίσης τα ενδιαφέροντα των χρηστών που έχουν περιορισμένες αρμοδιότητες, δυνατότητες ή πόρους για να βρουν πληροφορίες και οι οποίοι βασίζονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις για την ουσιαστική τους πληροφόρηση. Για το λόγο αυτόν, οι σκοποί της οικονομικής αναφοράς πρέπει να καθορίζονται από τις ανάγκες των χρηστών και τις αποφάσεις που αυτοί χρειάζεται να λάβουν (GASB,1997, παρ. 3, σελ. B7).

Θεωρητικά πλαίσια δημόσιας λογιστικής βασισμένα στην προσέγγιση χρηστών και των αναγκών τους είναι:

- **Χρηματοοικονομική Αναφορά Κυβερνήσεων από το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών («Financial Reporting by Governments - Canadian Institute of Chartered Accountants» - CICA, 1980)**
    - Χρήστες – Νομοθέτες, πολιτικοί, διοικητικοί, αναλυτές, επενδυτές και πολίτες.

- Ανάγκες χρηστών. Η επίδειξη υπευθυνότητας στη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και η συμμόρφωση με τη νομοθετική εξουσία.

- **Έκθεση Λογιστικής Δημόσιου Τομέα Νο 2 από το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών («Public Sector Accounting Statement No 2 – CICA», 1983)**
  - Χρήστες. Το ίδιο με τα έγγραφο του 1980 εκτός από τους διοικητικούς.
  - Ανάγκες χρηστών. Η κατανομή και χρήση των οικονομικών πόρων, οι πηγές και οι τύποι των κυβερνητικών εσόδων, ο βαθμός στον οποίο καλύπτονται οι δαπάνες από τα έσοδα, ο τρόπος με τον οποίο η κυβέρνηση χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της και τακτοποιεί τις χρηματικές της ανάγκες, οι οικονομικές συνθήκες, τα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας συγκρινόμενα με τις προβλέψεις και τα αποτελέσματα προηγούμενων περιόδων, ο τρόπος διαχείρισης του δημόσιου χρήματος λαμβάνοντας υπόψη τη νομοθεσία.

- **Ένα προτεινόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για τη Νέα Ζηλανδία από το Σώμα Επαγγελματιών Λογιστών της Νέας Ζηλανδίας («A proposed framework for financial reporting in New Zealand - New Zealand Society of Accountants», 1992)**
  - Χρήστες. Δεν υπάρχουν λεπτομέρειες για τους χρήστες.
  - Ανάγκες χρηστών. Ορίζονται με γνώμονα τους γενικούς σκοπούς της εξωτερικής οικονομικής αναφοράς, η οποία παρέχει πληροφόρηση στους εξωτερικούς χρήστες για:
    α) Εκτίμηση της οικονομικής και υπηρεσιακής επίδοσης, της οικονομικής κατάστασης, και της χρηματικής ροής.
    β) Εκτίμηση της συμμόρφωσης με τη σχετική νομοθεσία, τους κανονισμούς, τους νόμους, και τις συμβάσεις.

- **Σκοποί της Ομοσπονδιακής Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από το Ομοσπονδιακό Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων («Objectives of Federal Financial Reporting - Federal Accounting Standards Advisory Board» - FASAB, 1994) των Ηνωμένων Πολιτειών.**

- Χρήστες. Πολίτες (ΜΜΕ, ομάδες πίεσης, κρατική και τοπική νομοθεσία, αναλυτές), το νομοθετικό σώμα, τα διοικητικά στελέχη και οι διευθυντές διάφορων προγραμμάτων.
- Ανάγκες χρηστών.
  α) Προϋπολογισμός. Βοηθά να υλοποιείται το κυβερνητικό καθήκον της λογοδοσίας για τη χρήση του δημόσιου χρήματος και για τη συμφωνία των πραγματοποιούμενων δαπανών με τον ψηφισθέντα προϋπολογισμό και τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς.
  β) Επιδόσεις λειτουργίας. Βοηθούν στην εκτίμηση των προσπαθειών για την παραγωγή υπηρεσιών και αγαθών, του βαθμού εκπλήρωσης, του κόστους και του τρόπου χρηματοδότησης αυτών των προσπαθειών, όπως επίσης και στην ορθολογικότερη διαχείριση του ενεργητικού και παθητικού της μονάδος.
  γ) Υπευθυνότητα διαχείρισης. Επικεντρώνεται στην εκτίμηση του αποτελέσματος των λειτουργιών και επενδύσεων για τη συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς, της μεταβολής της οικονομικής κατάστασης ή το μελλοντικό τρόπο μεταβολής της.
  δ) Έλεγχος. Παρέχει πληροφόρηση για την καταλληλότητα των συστημάτων χρηματοοικονομικής διαχείρισης.

Οι πρόσφατες αλλαγές στο ρόλο και τη δομή της ΤΑ σε παγκόσμιο επίπεδο έχουν επηρεάσει και το λογιστικό της σύστημα. Οι ΟΤΑ έχουν γίνει επαγγελματικοί οργανισμοί, υπόλογοι σε ετερογενές πλήθος ενδιαφερόμενων. Οι τοπικοί πολιτικοί έχουν προ πολλού ανακαλύψει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα. Τα στελέχη της ΤΑ δεν αξιολογούνται μόνον ως απλοί εκτελεστές κανονισμών, νόμων και αποφάσεων αλλά και από τα αποτελέσματα των ενεργειών τους. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, η λογιστική της ΤΑ δεν πρέπει πια να στοχεύει στο να θέτει μόνο μια συγκεκριμένη κατανομή πόρων ή να εντοπίζει και να εμποδίζει την καταπάτηση νόμων και κανονισμών ούτε απλά να καταγράφει εισροές, εκροές, υποχρεώσεις, πλεονάσματα και ελλείμματα. Το λογιστικό της σύστημα, όλο και περισσότερο, αναμένεται να παρέχει πληροφόρηση για την ακριβή και αληθινή εικόνα των επιδόσεων της μονάδος για ένα, συνεχώς αυξανόμενο, σύνολο εσωτερικών και

εξωτερικών ενδιαφερόμενων. Μετασχηματίζεται σε εργαλείο στήριξης λήψης αποφάσεων από τους χρήστες, παρέχοντας τη δυνατότητα, με τα οικονομικά στοιχεία που παρακολουθεί, να ερμηνεύουν οι ίδιοι οι χρήστες τον τρόπο που αυτά τα οικονομικά στοιχεία επηρεάζουν τα συμφέροντα και τις προσδοκίες τους. Οι Borgonovi and Anessi-Pessina[102], σε μια έρευνά τους για τη λογιστική και τη λογοδοσία στην ΤΑ, όπου ασχολούνται με τους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης και τις ανάγκες τους, αναφέρονται στα παρακάτω σύνολα:

Εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι

- Πολίτες (περιλαμβάνουν και τις οργανώσεις των πολιτών) ως καταναλωτές των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών. Απαιτούν πληροφόρηση για το κόστος, τις τιμές και την ποιότητα των υπηρεσιών.
- Πολίτες (και οργανώσεις) ως φορολογούμενοι. Χρειάζεται να γνωρίζουν σε ποιο βαθμό, που και πως δαπανώνται τα χρήματα της φορολόγησης.
- Επιχειρήσεις και άλλοι κοινωνικοοικονομικοί οργανισμοί που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες των ΟΤΑ ως εισροές για τις δικές τους δραστηριότητες. Εκτός από τις πληροφορίες για το κόστος, τις τιμές και την ποιότητα των υπηρεσιών αναζητούν και πληροφόρηση για την συνεισφορά των ΟΤΑ στην παραγωγικότητα και στον ανταγωνισμό. Η αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία του δημόσιου τομέα επηρεάζει την παραγωγικότητα και την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων.
- Τα ανώτερα κυβερνητικά επίπεδα και άλλα εποπτεύοντα όργανα. Θέλουν να ελέγχουν την οικονομική πειθαρχία των ΟΤΑ για την παρεμπόδιση λογιστικών παρατυπιών και τη διασπάθιση του δημόσιου χρήματος.
- Τράπεζες, ιδιώτες και διεθνείς οργανισμοί ως δανειστές. Θέλουν πληροφόρηση για τη φερεγγυότητα και την ρευστότητα των ΟΤΑ.
- Ξένοι επενδυτές και αναλυτές. Θέλουν πληροφόρηση για την εκτίμηση του κινδύνου των επενδύσεων.
- Μελλοντικές γενεές. Πρέπει να γνωρίζουν τη διαχρονική κατανομή της κατανάλωσης των πόρων, τη δημιουργία ελλειμμάτων και τις μεταβολές

[102] Borgonovi, E. & Anessi-Pessina, E., "Accounting and Accountability in Local Government: a framework" στο: Caperchione E. & Mussari R., *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht and London, 1999, σελ. 1-9.

(αγορά ή πώληση) στην περιουσία των ΟΤΑ. Η υποστήριξη των συμφερόντων των επόμενων γενεών πρέπει να είναι διαρκής. Επομένως, το λογιστικό σύστημα της ΤΑ οφείλει να παρέχει πληροφορίες για τη δημιουργία ελλείμματος ή πλεονάσματος, το οποίο θα επιβαρύνει ή θα ενισχύσει αντίστοιχα τις μελλοντικές χρήσεις καθώς και πληροφορίες σχετικές με τα μελλοντικά κόστη ή οφέλη των τωρινών επενδύσεων.

Εσωτερικοί χρήστες

- Θεσμικοί φορείς (κυβέρνηση και νομοθετικό σώμα) και πολιτικές ομάδες (πολιτικά κόμματα). Ενδιαφέρονται για την παρεμπόδιση της ανακριβούς παρουσίασης της οικονομικής κατάστασης του οργανισμού, ώστε να μην εξάγονται λανθασμένα πολιτικά συμπεράσματα.
- Τα στελέχη του ΟΤΑ. Για αυτούς η χρηματοοικονομική λογιστική είναι συστατικό στοιχείο ενός διευρυμένου πληροφοριακού συστήματος διαχείρισης, το οποίο οφείλει να τους υποστηρίζει στη διοίκηση του οργανισμού και στην υλοποίηση των σκοπών που έχουν τεθεί.
- Οι υπάλληλοι, ειδικά όταν οι απολαβές τους και η υπηρεσιακή τους εξέλιξη συνδέονται με τις επιδόσεις τους.
- Τα σωματεία των εργαζόμενων. Χρειάζονται πληροφόρηση για το σχηματισμό των απαιτήσεών τους και για την εκτίμηση των περιθωρίων διαπραγμάτευσης.

Ο Mayston[103], χρησιμοποιώντας την οικονομική θεωρία για τη ζήτηση λογιστικών πληροφοριών, συγκρίνει το οριακό ατομικό όφελος με το ατομικό οριακό κόστος της χρησιμοποιούμενης πληροφορίας. Εξηγεί πως για την πληροφόρηση σχετικά με την οικονομική κατάσταση των δημόσιων φορέων, το οριακό κόστος απόκτησης και κατανόησης είναι σε ατομικό επίπεδο πολύ υψηλό, συγκρινόμενο με το οριακό ατομικό όφελος. Επομένως, η ποσότητα πληροφοριών που ένα άτομο θέλει να αποκτήσει, ενεργώντας μόνο του, θα είναι μηδενική. Όμως, ενώ το άτομο μπορεί να μην ενδιαφέρεται να αποκτήσει πληροφόρηση, εντούτοις μπορεί να διατηρεί ενδιαφέρον και ανάγκη για την απόκτηση και χρήση της πληροφόρησης. «*Με δεδομένο ότι οι δραστηριότητες του δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν βασικές κοινωφελείς υπηρεσίες, όπως εκπαίδευση, υγεία, ενέργεια, ύδρευση, ο κάθε*

[103] Mayston, D., “Capital Accounting, User Needs and the Foundations of a Conceptual Framawork for Public Sector Financial Reporting” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 8, 4/1992, σελ. 227-248.

φορολογούμενος - καταναλωτής διατηρεί σημαντικό ενδιαφέρον για ενημέρωση, η οποία μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα και την αποδοτικότητα αυτών των υπηρεσιών» (Mayston, 1992, σελ. 318). Είναι λοιπόν σημαντικό να συγκρίνεται το κοινωνικό οριακό όφελος με το κοινωνικό οριακό κόστος, αντί των ατομικών αντίστοιχων. Ο σκοπός είναι να μεγιστοποιηθεί το καθαρό κοινωνικό όφελος της παραγωγής και χρήσης της πληροφόρησης που παρέχεται. Κάτω από αυτό το πρίσμα, η πληροφόρηση θεωρείται συλλογικό αγαθό και μπορεί να είναι πολύτιμο για ένα κοινωνικό σύνολο, αλλά δεν προσφέρει κανένα κίνητρο για ατομική επιβάρυνση οποιουδήποτε κόστους. Ακόμη, στην περίπτωση της οικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα, και ο οργανισμός μπορεί να έχει όφελος από τον περιορισμό της αποκαλυπτόμενης πληροφόρησης σχετικά με τις επιδόσεις του, γεγονός που σημαίνει ότι και η δική του ζήτηση για οικονομική πληροφόρηση και χρησιμοποίησή της μπορεί να είναι μικρότερη από το κοινωνικά άριστο επίπεδο. Άρα:

«*Ακριβώς επειδή δε γίνεται να προσβλέπει κάποιος στην ατομική ζήτηση για πληροφόρηση, ώστε να δημιουργηθεί ένα κοινωνικά άριστο επίπεδοζήτησης, το ίδιο δεν μπορεί να βασίζεται σε μια θετικιστική εμπειρική προσέγγιση για να καθορίσει την πληροφορία που πρέπει να διατεθεί. Αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι, προτού τα άτομα καθορίσουν το δικό τους άριστο επίπεδο αναγκών πληροφόρησης, καθορίζουν το κόστος. Επομένως, αυξάνει η δυσκολία της ατομικής δράσης για την απόκτηση της σχετικής πληροφόρησης. Αντίθετα, η επαγωγική προσέγγιση χρησιμοποιώντας την οικονομική ανάλυση (οριακό κόστος / όφελος) μπορεί να αποκτήσει την πληροφόρηση που είναι σχετική με την προστασία των ατομικών συμφερόντων και έτσι να διακρίνει το κοινωνικά άριστο*» (Mayston, 1992, σελ. 320). Για την ειδική περίπτωση της οικονομικής πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα προτείνει τον όρο «ωφελούμενοι» αντί του όρου «χρήστες» και τον όρο «ατομικά οφέλη πληροφόρησης» αντί του όρου «ανάγκες χρηστών».

Η χρηματοοικονομική λογιστική, σύμφωνα με τον Mayston, πρέπει να παρέχει:

1. Πληροφόρηση χρήσιμη για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.
2. Πληροφόρηση πρωταρχικά σε εκείνους τους χρήστες που έχουν περιορισμένη εξουσία, δυνατότητα ή πόρους για να αποσπάσουν πληροφορίες και σε εκείνους που εξαρτώνται από τις οικονομικές καταστάσεις ως κύρια πηγή πληροφοριών.

3. Πληροφόρηση χρήσιμη στους επενδυτές και πιστωτές για να συγκρίνουν, να προβλέψουν και να εκτιμήσουν ενδεχόμενες ποσοτικές ή χρονικές επιπτώσεις.
4. Πληροφόρηση στους διάφορους χρήστες για να συγκρίνουν, να προβλέψουν και να εκτιμήσουν τη δυνατότητα κερδών του οργανισμού.
5. Πληροφόρηση χρήσιμη για την εξακρίβωση της ικανότητας της διοίκησης να χρησιμοποιεί τους πόρους αποτελεσματικά για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.
6. Περιοδικές καταστάσεις αποτελεσμάτων.
7. Καταστάσεις των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων, συναλλαγών και άλλων γεγονότων που αναμένεται να έχουν σημαντικές χρηματικές επιπτώσεις.
8. Πληροφόρηση χρήσιμη για τις διαδικασίες προβλέψεων.
9. Μέτρα επιδόσεων ποσοτικοποιημένα με όρους καθορισμένων στόχων.
10. Πληροφόρηση για εκείνες τις δραστηριότητες που επηρεάζουν την κοινωνία[104].

2.4.1. ΠΟΙΟΤΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

- **Συγκρισιμότητα**. Η ποιότητα της πληροφόρησης που καθιστά τους χρήστες ικανούς να εντοπίσουν ομοιότητες και διαφορές.
- **Πληρότητα**. Η υποχρέωση να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις όλες οι αναγκαίες πληροφορίες για την έντιμη παρουσίαση των γεγονότων.
- **Συντηρητικότητα**. Η προσεκτική αντιμετώπιση της αβεβαιότητας και των κινδύνων.
- **Συνέπεια.** Η χρήση των ιδίων μεθόδων μέτρησης και αποτίμησης των λογιστικών γεγονότων.
- **Επανατροφοδότηση.** Η πληροφόρηση που καθιστά τους χρήστες ικανούς να διατηρούν ή να διορθώνουν προηγούμενες προσδοκίες.
- **Ουσιαστικότητα.** Παράλειψη ή κακή διατύπωση της πληροφόρησης επηρεάζει το χρήστη.

---

[104] Sorter, G. H. & Martin, S. G., “Opportunities and Implications of the Report on the Objectives of Financial Statements” στο: “Journal of Acounting Research”, Τόμος 1, 12/1974.

- **Ουδετερότητα.** Απουσία μεροληψίας.
- **Προβλεπτική Αξία**. Βοηθά τους χρήστες να βελτιώσουν τις σωστές προβλέψεις.
- **Σχετικότητα.** Η ικανότητα της πληροφόρησης να διαφοροποιήσει μια απόφαση βοηθώντας τους χρήστες να κάνουν προβλέψεις σχετικά με τα αποτελέσματα παρελθόντων, παρόντων ή και μελλοντικών γεγονότων.
- **Εγκυρότητα.** Η πληροφόρηση πρέπει να στηρίζεται σε αξιόπιστα δεδομένα.
- **Αντιπροσωπευτικότητα**. Συμφωνία μεταξύ ενός μέτρου ή περιγραφής και του γεγονότος που επιδιώκει να αντιπροσωπεύει.
- **Εγκαιρότητα.** Η διάθεση πληροφόρησης προτού χαθεί η δυνατότητα επηρεασμού των αποφάσεων.
- **Καταληπτότητα.** Πρέπει να γίνονται κατανοητά με απλό και σαφή τρόπο τα σημαντικά στοιχεία της πλληροφόρησης.
- **Επιβεβαιωσιμότητα**.Η επιλεγείσα μέθοδος μέτρησης χρησιμοποιείται χωρίς σφάλμα ή μεροληψία.

2.5. ΣΥΝΔΕΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ

Ο όρος δημόσιο μάνατζμεντ εκφράζει μια δέσμη μέτρων αναδιοργάνωσης των δημόσιων υπηρεσιών προκειμένου να βελτιώσουν τη διοικητική τους ικανότητα και λειτουργικότητα σε ζητήματα προϋπολογισμού και απολογισμού και για το λόγο αυτό φαίνεται πως το νέο δημόσιο μάνατζμεντ βασίζεται στη λογιστική[105]. Η λογιστική αποτελεί για το ΝΔΜ ένα εσωτερικό μέτρο, ενώ οι Power and Laughlin[106] χαρακτηρίζουν το ΝΔΜ ως μετακίνηση προς τη λογιστικοποίηση. Είναι τέτοια η σύνδεση της λογιστικής με τις νέες μεθόδους μάνατζμεντ που ορισμένοι συνδέουν τις αλλαγές με τις κερδοσκοπικές διαθέσεις των λογιστικών εταιρειών και των συμβούλων διοίκησης, οι οποίοι θέλουν να εξαφανίσουν την παραδοσιακή δημόσια

[105] Dunleavy, P. & Hood, C., “The NPM inιο the 1980. Variation on the theme” στο: “Accounting, Organization and Society”, Τόμος 20, 1995, σελ. 94.
[106] Power, M. & Laughlin, R., "Critical theory and accounting" στο: Alvesson, M. & Wilmott, H. *Critical Management Studies*, Sage, London, 1992, σελ.113-135.

διοίκηση προς όφελος των στενών συμφερόντων τους[107]. Η αλλαγή από την ταμειακή βάση του λογιστικού συστήματος στη λογιστική βάση των δεδουλευμένων είναι μέρος μιας ευρύτερης διαδικασίας μεταρρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα σε όλες τις αγγλοσαξονικές χώρες, ιδιαίτερα στη Νέα Ζηλανδία και τη Βρετανία. Βέβαια, η αλλαγή λογιστικής βάσης δεν είναι ο αντικειμενικός στόχος (ορισμένοι ερευνητές έδειξαν πως η βάση δεδουλευμένων ήταν πολύ λίγο χρήσιμη στους πολίτες[108]) αποτελεί όμως βασικό στοιχείο στη διαδικασία μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα.

Το δημόσιο λογιστικό σύστημα αποτέλεσε αρχικά την κύρια παράμετρο για τη μετάβαση από το αυταρχικό μοντέλο διακυβέρνησης «απόλυτης εξουσίας» σε ένα μοντέλο ελεγχόμενης «σχετικής εξουσίας». Η λογιστική χρησιμοποιήθηκε από το κοινοβούλιο για τον περιορισμό της μοναρχικής εξουσίας στη δαπάνη του δημόσιου χρήματος, στην επιβολή φόρων για την κάλυψη των δαπανών, στον καθορισμό της φύσης και των αιτίων αυτών των δαπανών. Το ίδιο έγινε και στην ΤΑ. Οι υπεύθυνοι έπρεπε να δηλώνουν το ποσό, τη φύση, την αιτία των προγραμματισμένων εξόδων και των φόρων που έπρεπε να επιβληθούν, να ζητούν την έγκριση από το νομοθετικό σώμα, να συμμορφώνονται με την εξουσία για συγκεκριμένες δαπάνες που τους παρείχε το νομοθετικό σώμα και να αποδεικνύουν αυτή τη συμμόρφωση.

Οι δημοκρατίες χαρακτηρίστηκαν από διαφορετικές καταστάσεις όπως:

- ✓ Την ανάπτυξη μεγάλων δημόσιων γραφειοκρατιών που έχουν δύο συνιστώσες. Την πολιτική (αιρετοί ή διορισμένοι) και την επαγγελματική, η οποία υλοποιεί τις πολιτικές.
- ✓ Αυξημένη απόσταση μεταξύ εκλεκτόρων και αιρετών αντιπροσώπων (διεύρυνση του εκλογικού δικαιώματος).
- ✓ Αναγνώριση της αναγκαιότητας του ελέγχου των οικονομικών πόρων και των κατανομών τους.

Το δημόσιο λογιστικό σύστημα διατήρησε τον αρχικό του χαρακτήρα. Επέτρεπε δηλαδή, στο νομοθετικό σώμα να κατευθύνει και να ελέγχει τη συμπεριφορά των διοικήσεων. Προστέθηκαν δύο ακόμη στοιχεία:

1. Η παροχή πληροφόρησης για τη συμπεριφορά των αιρετών και
2. η δυνατότητα της πολιτικής γραφειοκρατίας να κατευθύνει και να ελέγχει τη διοικητική γραφειοκρατία.

---

[107] Dunleavy, P., *Democracy, Bureaucracy and Public Choice*, Wheatsheaf, London, 1991.
[108] Yamamoto, & Alijarde, M .I. B., "The usefulness of financial reporting in Spanish local government" στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 13, 1/1997, σελ.17-34.

Στο πλαίσιο αυτό, τα λογιστικά συστήματα παρουσίασαν τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- ✓ Οι προϋπολογισμοί ισοσκελίζονται.
- ✓ Οι πραγματικές εισροές δεν πρέπει να ξεπερνούν τις προϋπολογισμένες.
- ✓ Οι προϋπολογισμοί περιλαμβάνουν δεδομένα που αναδεικνύουν τη φύση και την αιτία των δαπανών.
- ✓ Ο προϋπολογισμός αναδεικνύεται σημαντικότερος από τις καταστάσεις του τέλους χρήσης.
- ✓ Η κύρια λειτουργία των οικονομικών καταστάσεων έγκειται στην απόδειξη της συμμόρφωσης με τον προϋπολογισμό.
- ✓ Η αναγνώριση των λογιστικών γεγονότων γίνεται στην ταμειακή βάση.
- ✓ Χρησιμοποιείται η απλογραφική μέθοδος τήρησης των βιβλίων.

Η αλλαγή του μοντέλου διακυβέρνησης, με τη δημιουργία του κράτους πρόνοιας, οδήγησε και σε ουσιαστικές λογιστικές αλλαγές. Το δημόσιο λογιστικό σύστημα μετατράπηκε σε μηχανισμό εκτίμησης της μακροοικονομικής βιωσιμότητας, της συμβατότητας και των αποτελεσμάτων των διαφορετικών κοινωνικών πολιτικών, της επίτευξης και διατήρησης της πλειοψηφίας του εκλογικού σώματος. Δεν μπορούσε πλέον να έχει τον παλιό του προσανατολισμό, που ήταν βασικά ο περιορισμός των δαπανών και συχνά κατέληγε σε μη πραγματικούς προϋπολογισμούς (χαρακτηριστική η περίπτωση της Ελλάδος).

→ Οι επενδύσεις (ιδίως για υποδομές) ήταν συνήθως μεγαλύτερες από τα εφικτά επίπεδα για να στηρίξουν τις προεκλογικές υποσχέσεις. Οι δαπάνες αυτές δεν είχαν αντίστοιχες πραγματικές χρηματικές εισροές, με φανερά αρνητικά αποτελέσματα στις επενδύσεις.

→ Τα προϋπολογισμένα λειτουργικά έξοδα ήταν συχνά υποεκτιμημένα, ώστε να ισοσκελίζεται ο προϋπολογισμός.

→ Τα πραγματικά λειτουργικά έξοδα συχνά καταγράφονταν μεγαλύτερα ή μικρότερα με σκοπό οι ΟΤΑ να επηρεάζουν τα ποσά των κρατικών μεταβιβάσεων, κατάσταση που διευκόλυνε και τις κεντρικές αρχές, οι οποίες ενδιαφέρονταν να εμφανίζουν θολή εικόνα των συνολικών δαπανών.

Καθώς τα δημόσια οικονομικά χειροτέρευαν, το λογιστικό σύστημα της ΤΑ χρησιμοποιήθηκε για να ορίζονται, χρηματικοί συνήθως, περιορισμοί.

- Οι ΟΤΑ έπαιρναν την αρχική κρατική επιχορήγηση για κάθε οικονομικό έτος.
- Κατά τη διάρκεια του έτους προέκυπταν ελλείμματα.
- Οι ΟΤΑ προέβλεπαν αρνητικά αποτελέσματα στην παροχή υπηρεσιών και αγαθών.
- Η κεντρική κυβέρνηση έδινε συμπληρωματικές επιχορηγήσεις ή κάλυπτε τα ελλείμματα στο κλείσιμο του έτους.

Οι κατανομές των πόρων ήταν αντίστοιχες των χρηματικών δαπανών του προηγούμενου έτους, χωρίς να εξετάζεται η διαχείριση των πόρων και χωρίς κίνητρο για ορθολογισμό των λειτουργιών των ΟΤΑ. Το βασικό θεωρητικό πλαίσιο παρέμενε αμετάβλητο κατά τη διάρκεια αυτών των αλλαγών παρά τους διαφορετικούς αντικειμενικούς στόχους του δημόσιου λογιστικού, το οποίο άλλωστε αποτελούσε συστατικό στοιχείο του ιεραρχικού μοντέλου εξουσίας.

Η γραφειοκρατική δημόσια διοίκηση, ως ένα ισχυρά συγκεντρωτικό διοικητικό σύστημα, ανταμείβει τη συμμόρφωση, προτάσσει την αποφυγή των κινδύνων, δίνει μικρή ελευθερία και παρέχει ακόμη λιγότερη λογοδοσία. Σε παράλληλη τροχιά, τα κύρια χαρακτηριστικά του παραδοσιακού λογιστικού συστήματος και του προϋπολογισμού στους δημόσιους οργανισμούς ήταν η εστίαση στις χρηματικές ροές και στις εισροές και όχι στις εκροές (υπηρεσίες και αγαθά). Η σπουδαιότητα των μετρητών χρημάτων στην ταμειακή βάση εκφράστηκε από τον Walb[109]: "*Στη δημόσια διοίκηση, όπου οι πραγματικές πληρωμές είναι κεντρικό θέμα, η πληρωμή και είσπραξη μετρητών είναι ουσιαστικής σημασίας, το βιβλίο μετρητών είναι το κύριο λογιστικό βιβλίο και ο λογαριασμός των μετρητών ουσιαστικά σχηματίζει τη βάση του λογιστικού συστήματος*"[110]. Με αυτό το λογιστικό σύστημα, όπου τα έξοδα με τη μορφή μετρητών είναι πιο σημαντικά από τη συνολική δαπάνη πόρων, απουσιάζουν τα δεδομένα για μετρήσεις των εκροών και συνεπώς η ενθάρρυνση για αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

Ο ρόλος των στελεχών περιορίζεται στην εκτέλεση οδηγιών. Δεν έχουν τη δυνατότητα αυτόβουλου παρεμβατικού ρόλου για τη βελτίωση της αποδοτικότητας των τμημάτων τους και η αξιολόγησή τους δε στηρίζεται ούτε στη σχέση εισροών -

---

[109] Walb, E., *The income statement for private and public companies*, 1926.

[110] Monsen, N. and Nasi, S. (1996) "*Local Government accounting in Finland and Norway: a historical note on cameralism*", Research in Governmental and Nonprofit Accounting, V. 9: σελ. 259-274.

εκροών (αποδοτικότητα) ούτε στη σχέση εκροών και επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων (αποτελεσματικότητα) ούτε στο λόγο τους (παραγωγικότητα). Σύμφωνη με αυτήν τη διοικητική φιλοσοφία, εμφανίζεται η ταμειακή βάση του παραδοσιακού δημόσιου λογιστικού συστήματος. Δεν παρέχει πληροφόρηση σχετικά με το συνολικό κόστος των υπηρεσιών και των αγαθών που παράγονται με την κατανάλωση των δημόσιων πόρων. Επίσης, δε δίνει πλήρη και ακριβή ενημέρωση για τις δραστηριότητες και ιδιαίτερα όταν χρησιμοποιούνται επενδυτικά κεφάλαια. Δεν καταχωρεί τις μελλοντικές υποχρεώσεις ή τις εγγυήσεις και δεν πληροφορεί με ακρίβεια για τη συνολική οικονομική κατάσταση του οργανισμού. Όμως, και το σύστημα χρηματοδότησης των δαπανών, το οποίο βασίζεται στις ετήσιες εγκρίσεις κονδυλίων, δεν αποτελεί τον πλέον κατάλληλο τρόπο υποκίνησης των στελεχών του δημόσιου τομέα για βελτίωση της χρήσης των διαθέσιμων πόρων. Αντίθετα, ενθαρρύνει τα στελέχη να υποεκτιμούν το κόστος των προγραμμάτων, να εξαντλούν τις πιστώσεις, και να ανταγωνίζονται για μεγαλύτερες εγκρίσεις παρά να σταθμίζουν τη χρήση των πόρων που διαθέτουν.

Ανάμεσα στα δύο άκρα, τη λογιστική βάση των δεδουλευμένων και την ταμειακή βάση του λογιστικού συστήματος, βρίσκονται η τροποποιημένη ταμειακή βάση και η τροποποιημένη βάση δεδουλευμένων. Οι λογιστικές διαφοροποιήσεις δεν είναι τίποτα παραπάνω από τις διαφορές στα κριτήρια των λογιστικών προτύπων, οι οποίες οφείλονται σε πλήθος παραγόντων κατά τη διαμόρφωση των λογιστικών συστημάτων σε μια χώρα, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα.

Η διαφορά εντοπίζεται βασικά στη χρονική στιγμή κατά την οποία αναγνωρίζονται και καταγράφονται τα έσοδα, τα έξοδα και οι μεταβολές στο ενεργητικό και το παθητικό. Ανάλογα με τη μέθοδο μέτρησης καθορίζεται ποιοι λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού θα συμπεριληφθούν στον ισολογισμό, ποτε οι συναλλαγές που επηρεάζουν τα μετρητά θα καταγραφούν, ποιες συναλλαγές που δεν επηρεάζουν τα μετρητά πρέπει να καταγραφούν και πως πρέπει να εκτιμηθεί το ενεργητικό, το παθητικό και οι καθαρές μεταβολές τους. Η επιλογή του ενός ή του άλλου κριτηρίου λογιστικής προκαλούν σημαντικές διαφορές στο λογιστικό σύστημα. Για παράδειγμα, ενώ το πλήρες σύστημα δεδουλευμένων αντανακλά το ενεργητικό, το παθητικό, τα έσοδα και τα έξοδα, η τροποποιημένη ταμειακή βάση αντανακλά μόνον τις μεταβολές στους χρηματοοικονομικούς πόρους του τρέχοντος οικονομικού έτους, αφήνοντας έξω τις μακροπρόθεσμες συναλλαγές ενεργητικού και παθητικού. Η **τροποποιημένη ταμειακή βάση** επιτρέπει στα βιβλία

να παραμείνουν ανοικτά μετά το τέλος της χρήσης για περιορισμένο χρονικό διάστημα και να αναγνωρισθούν λογιστικά γεγονότα που αφορούν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Αυτό συμβαίνει κυρίως για τα έξοδα που η πληρωμή τους καθυστερεί. Παρόλα αυτά, το συγκεκριμένο σύστημα δεν επιτρέπει την αναγνώριση μακροπρόθεσμων δεδουλευμένων υποχρεώσεων.

Επίσης παρατηρούνται παραλλαγές της πλήρους δεδουλευμένης βάσης (**τροποποιημένη βάση δεδουλευμένων**[111]) :

- ✓ Αναγνώριση όλων των παγίων εκτός των παγίων κοινής χρήσης, των αμυντικών εξοπλισμών, των έργων τέχνης και των μνημείων πολιτιστικής κληρονομιάς, τα οποία αναγνωρίζονται ως έξοδα τη στιγμή της απόκτησης ή κατασκευής τους.
- ✓ Αναγνώριση των περισσότερων παγίων και των υποχρεώσεων στη λογιστική βάση δεδουλευμένων, σε αντίθεση με την αναγνώριση των εσόδων, η οποία πραγματοποιείται στη λογιστική της ταμειακής ή τροποποιημένης ταμειακής βάσης.
- ✓ Αναγνώριση μόνο βραχυχρόνιων στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των υποχρεώσεων.
- ✓ Αναγνώριση όλων των υποχρεώσεων εκτός συγκεκριμένων, όπως π.χ. τις υποχρεώσεις για συντάξεις.

2.5.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Υποχρεώσεις

Ένα κύριο μειονέκτημα της ταμειακής βάσης είναι το γεγονός ότι δεν παρέχει πλήρη πληροφόρηση για όλες τις υποχρεώσεις που υπάρχουν στο συγκεκριμένο χρόνο[112]. Δεν αναγνωρίζονται και δεν καταγράφονται στους λογαριασμούς της τρέχουσας οικονομικής περιόδου οι υποχρεώσεις ούτε αυτές που οφείλονται στην τρέχουσα περίοδο (βραχυχρόνιες) ούτε αυτές που οφείλονται πέραν της τρέχουσας (μακροχρόνιες συντάξεις, δικαστικές αποφάσεις, απαιτήσεις τρίτων κλπ). Ως αποτέλεσμα, δεν αναγνωρίζεται ούτε καταγράφεται το κόστος, γεγονός που

---

[111] International Federation of Accountants (Pubic Sector Committee), 2000.

[112] Η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών εξέδωσε τον Αύγουστο του 1997 φυλλάδιο για τη μετάβαση από την ταμειακή βάση στη δεδουλευμένη λογιστική βάση, το οποίο περιλάμβανε ζητήματα χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα στηριζόμενα σε οκτώ διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS).

καταλήγει σε αδυναμία σχεδιασμού και μέριμνας για την κάλυψη αυτών των μελλοντικών υποχρεώσεων, όταν χρειασθεί. Αυτό όμως, δίνει τη δυνατότητα λογιστικών χειρισμών των ελλειμμάτων, έτσι ώστε να εμφανίζονται τη μια περίοδο περισσότερα από ότι τις άλλες. Μεγάλα ποσά δε συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα να μην εκτιμάται σωστά η οικονομική θέση και η χρηματοοικονομική διαχείριση των οργανισμών.

Η αλλαγή λογιστικής βάσης οδηγεί στην αποκάλυψη όλων των υποχρεώσεων και αυτό μπορεί να εξηγήσει γιατί ορισμένοι αιρετοί δεν ενδιαφέρονται για την προώθηση των λογιστικών αλλαγών. Κάνει τους προϋπολογισμούς να φαίνονται λιγότερο εντυπωσιακοί, καθόσον περιλαμβάνουν και υποχρεώσεις, οι οποίες προηγουμένως δεν υπολογίζονταν.

Εισόδημα

Με την ταμειακή βάση, τα έσοδα αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις την περίοδο κατά την οποία εισπράττονται τα μετρητά. Ωστόσο, οι εισπράξεις μετρητών δεν κάνουν διάκριση μεταξύ εσόδων από την οικονομική λειτουργία (λειτουργικά έσοδα) και εσόδων κεφαλαίου (τόκοι, τοκομερίδια, πρόσοδοι από κινητές αξίες, κέρδη από πωλήσεις τίτλων, έσοδα από επιχειρήσεις). Έτσι, ακόμη και υπερκάλυψη των δαπανών με έσοδα, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως εισόδημα, γιατί ενδεχομένως να περιλαμβάνει και εισπράξεις κεφαλαίου. Αυτό συνεπάγεται πως τα έσοδα, τα οποία εισπράττονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, δεν είναι γνωστά. Άρα, δεν μπορούν εύκολα να ανακαλυφθούν οι απώλειες εσόδων και να αξιολογηθεί σωστά η υπηρεσία εισπράξεων. Επίσης, δεν υπάρχει διαφορά ανάμεσα στο χρόνο που αναγνωρίσθηκαν και στο χρόνο που εισπράχθηκαν τα έσοδα, ενώ με τη λογιστική βάση δεδουλευμένων τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, ενώ όταν εισπράττονται τα μετρητά, καταγράφεται το γραμμάτιο είσπραξης[113].

Συνολικό κόστος

Η πληρωμή μετρητών δεν αντανακλά το κόστος λειτουργίας του ΟΤΑ κατά το τρέχον οικονομικό έτος γιατί μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, απόκτηση παγίων ή αποπληρωμή χρεών προηγουμένων χρήσεων. Αυτό σημαίνει, πως δε γίνεται διάκριση ανάμεσα στα τρέχοντα λειτουργικά έξοδα και τα έξοδα κεφαλαίου, τα οποία

---

[113] Βλ. Κεφάλαιο 4.6.2. Γενική Λογιστική - Έσοδα.

καταγράφονται κατά τον ίδιο τρόπο, χωρίς να φαίνεται δηλαδή, ότι είναι παραγωγικές επενδύσεις για περισσότερα χρόνια. Επομένως, καθίσταται δύσκολη η εκτίμηση των πόρων που καταναλώθηκαν συνολικά για τη λειτουργία του ΟΤΑ (λειτουργικό κόστος[114]). Επίσης, ως αποτέλεσμα της μη κεφαλαιοποίησης του παγίου ενεργητικού και της μη αναγνώρισης των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, δεν υπολογίζονται κόστη αποσβέσεων και επιτοκίων αντίστοιχα. Άρα, το κόστος παραγωγής υπηρεσιών και αγαθών και το συνολικό κόστος προγραμμάτων και δραστηριοτήτων για μια συγκεκριμένη περίοδο δεν είναι γνωστά. Δε συγκεντρώνονται στοιχεία με τα οποία θα μπορούσε να αξιολογηθεί η απόδοση, ο έλεγχος, οι πολιτικές συμβολαίων, οι πολιτικές τιμών και η μέτρηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του ΟΤΑ.

Συνολικό ενεργητικό

Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις με την ταμειακή βάση λογιστικής είναι οι αποδείξεις εσόδων, οι πληρωμές εξόδων και το ισοζύγιο μετρητών. Επομένως, δεν υπάρχει πληροφόρηση για το συνολικό ενεργητικό (χρηματικό και φυσικό). Για παράδειγμα, δεν υπάρχει πληροφόρηση για τις επενδύσεις σε υλικά, προμήθειες, εξοπλισμό και άλλα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία είναι διαθέσιμα και για μελλοντική χρήση. Δεν εκτιμάται εάν τα στοιχεία του ενεργητικού είναι ακόμη σε χρήση, έχουν πλησιάσει το τέλος της ωφέλιμης ζωής ή έχουν πουληθεί. Ωστόσο, αυτή η πληροφόρηση πρέπει να υπάρχει, ώστε να εκτιμηθεί το ποσό που θα απαιτηθεί για τον επόμενο προϋπολογισμό.

Προκειμένου να διευκολυνθεί η κατανόηση της προβληματικής, αξίζει να παρουσιασθεί το εξής παράδειγμα:

Έστω ότι ο ΟΤΑ παραγγέλλει τον Ιούλιο υλικά για να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Αυτά παραδίδονται στον ΟΤΑ τον Αύγουστο και πρόκειται να πληρωθούν το Σεπτέμβριο. Τον Οκτώβριο, ο ΟΤΑ πουλά αγαθά 30.000 ευρώ με τη συμφωνία 15.000 να πληρωθούν το Νοέμβριο και τα άλλα 15.000 τον Ιανουάριο του επόμενου έτους. Ο ΟΤΑ ακόμη, συνάπτει μακροχρόνιο δάνειο 1 εκατομμυρίου το Νοέμβριο για κάλυψη αναγκών. Άρα:

- Ιούλιος (Ανάληψη Υποχρέωσης)

Γίνεται η παραγγελία. Ο ΟΤΑ βεβαιώνει υποχρέωση 20.000.

---

[114] Λειτουργικό κόστος ή κόστος κατά προορισμό είναι το ομαδοποιημένο κατ' είδος κόστος, που πραγματοποιείται για τη λειτουργία των διάφορων υπηρεσιών (ή δραστηριοτήτων) του οργανισμού.

- Αύγουστος (Δεδουλευμένες Δαπάνες)

Ο λογαριασμός πληρωτέα (υποχρέωση) δείχνει 20.000 και η αποθήκη υλικά 20.000.

- Σεπτέμβριος (Πληρωμή)

Έκδοση εντάλματος 20.000 και μηδενίζεται ο λογαριασμός πληρωτέα.

- Οκτώβριος (Πραγματοποίηση εισοδήματος)

Εισπρακτέα 30.000 και έσοδα από πωλήσεις 30.000.

- Νοέμβριος είσπραξη 15.000 και 1.000.000 (δάνειο).

Τα εισπρακτέα μειώνονται κατά 15.000. Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αυξάνουν κατά 1.000.000.

Με την ταμειακή βάση του λογιστικού συστήματος ο ΟΤΑ θα κατέγραφε την πληρωμή 20.000 το Σεπτέμβριο και τις εισπράξεις το Νοέμβριο 1.015.000, χωρίς να παρέχει πληροφόρηση σχετικά με:

- Πόσα χρήματα οφείλουν κάποιοι στον ΟΤΑ (εισπρακτέα).
- Ποιες είναι οι βραχυχρόνιες και μακροχρόνιες υποχρεώσεις που συνέβησαν στο τρέχον οικονομικό έτος.
- Πόσοι πόροι καταναλώθηκαν για τη λειτουργία του οργανισμού (λειτουργικό κόστος).
- Πόσα έσοδα κέρδισε ο ΟΤΑ τη συγκεκριμένη περίοδο.
- Ποια είναι η αξία της απογραφής των υλικών στο τέλος του έτους.
- Ποια η αξία του συνολικού ενεργητικού στο τέλος του οικονομικού έτους.

Το παραπάνω παράδειγμα δείχνει ότι η ταμειακή βάση αφήνει να χαθεί σημαντική πληροφόρηση, έχοντας αρνητικές επιπτώσεις στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Αλληλεγγύη γενεών

Η ισότητα μεταξύ των γενεών αποτελεί βασική παράμετρο της λογοδοσίας της δημόσιας διοίκησης[115]. «*Αυτοί που ζουν τώρα μπορούν να επηρεάσουν την ευημερία των μελλοντικών γενεών με διάφορους τρόπους. Επιστημονικά και τεχνολογικά επιτεύγματα αυτής της γενιάς είναι στη διάθεση της επόμενης. Το ίδιο και η συσσώρευση κεφαλαίου, που γίνεται από την παρούσα γενεά, κληροδοτείται στην*

115 FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) 1993, παρ. 137; GASB (Governmental Accounting Standards Board), 1987, παρ.61.

επόμενη. Όμως και η υπερεκμετάλλευση αναντικατάστατων φυσικών και οικονομικών πόρων αποτελεί αρνητικό φορτίο για το μέλλον»[116].

Η αδυναμία της ταμειακής βάσης να καθορίσει την αξία ενεργητικού και παθητικού (και επομένως την καθαρή θέση) και να εκτιμήσει δεδουλευμένες δαπάνες και έσοδα, καθιστά αδύνατη την εκτίμηση, εάν η παρούσα γενιά «*ζει με τα δικά της μέσα*»[117] ή καταναλώνει πόρους που δεν παράγει. Αυτή η κατάσταση από μόνη της παραπέμπει σε μη ορθολογική οικονομική συμπεριφορά και σε έλλειψη σεβασμού της ισορροπίας ανάμεσα στις γενεές.

Υπέρβαση πιστώσεων

Οι πιστώσεις (εκτιμημένες δαπάνες), που είναι διαθέσιμες για την κάλυψη των δαπανών, δεν είναι ακριβείς όταν προσδιορίζονται στην ταμειακή βάση. Μέρος των πιστώσεων, οι οποίες προσδιορίζονται με αυτόν τον τρόπο, απαιτείται για να πληρωθούν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που έχει παραλάβει ή παραγγείλει η μονάδα, αλλά που ακόμη δεν έχει πληρώσει. Έτσι, όταν χρησιμοποιείται η ταμειακή βάση[118], υπάρχει η πιθανότητα για μεγαλύτερες δαπάνες από τα εγκεκριμένα κονδύλια του προϋπολογισμού.

Δείκτες μετρήσεων

Η διαφορά μεταξύ συνολικού ενεργητικού και παθητικού επηρεάζει τη συνολική καθαρή αξία. Εάν η διοίκηση αυξήσει τις υποχρεώσεις (δανεισμός για την κάλυψη ελλειμμάτων ή μελλοντικών υποχρεώσεων) ή αυξήσει το ενεργητικό, γεγονός που θα της παρέχει οικονομικά ωφέλη στο μέλλον, οι πράξεις αυτές θα επηρεάσουν την καθαρή της αξία. Επειδή όμως δεν υπάρχει διαθέσιμη πληροφόρηση για το συνολικό κόστος υπηρεσιών και αγαθών που παράγονται στο τρέχον οικονομικό έτος, δεν είναι δυνατό να συγκριθούν τα κόστη της μιας χρονιάς με τα κόστη της προηγούμενης. Οι λογαριασμοί μπορεί να συγκριθούν μόνο με τα προϋπολογισθέντα ποσά και επομένως, τα μόνα μέτρα επιδόσεων είναι οι συγκρίσεις των ποσών του προϋπολογισμού με τα πραγματικά εισπραχθέντα ή πληρωθέντα.

---

[116] Musgrave, A. R. & Musgrave N. P., *Public finance in Theory and Practice*, 5th edition, McGraw-Hill, 1989, σελ. 82.
[117] Anthony, R. N. "*Tell it Like It Was: A Conceptual Framework for Financial Accounting*", McGraw-Hill, 1983.
[118] UN, 1984, *International Standards of Accounting and Reporting: Report of the Ad hoc Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*, Doc E/C. 10/1982/8. Rev. 1, UN Commission on Transnational Corporations, New York, NY.

Δυνατότητες ελέγχου

Με την ταμειακή βάση καθίσταται δύσκολος ο εσωτερικός έλεγχος. Δεν είναι εύκολος ο έλεγχος της χρήσης των αποθηκών κατά τη διάρκεια του έτους ή σε ποιο βαθμό τα πάγια έχουν χρησιμοποιηθεί με σωστό τρόπο ή πόσο από το συνολικό χρέος έχει αποπληρωθεί κατά το τρέχον οικονομικό έτος. Το λογιστικό σύστημα έχει κύρια αποστολή να εκπληρώνει τον έλεγχο εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Ο έλεγχος αυτός βεβαιώνει ότι τα πραγματοποιηθέντα έξοδα είναι σε συμφωνία με τα προϋπολογισθέντα ποσά και ότι οι δραστηριότητες και οι στόχοι που είχαν τεθεί με την έγκριση του προϋπολογισμού υλοποιούνται. Επομένως, απαιτείται ο προϋπολογισμός ως μέσο ελέγχου των δραστηριοτήτων του ΟΤΑ, σύμφωνα με τους οικονομικούς κανονισμούς και περιορισμούς. Από μόνο του το λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης, χωρίς τον προϋπολογισμό και τους κανονισμούς, είναι ακατάλληλο για έλεγχο.

Μέτρηση κόστους

Σύμφωνα με τη φύση της ταμειακής βάσης, λογαριασμοί όπως οι πιστωτές, οι χρεώστες, οι υποχρεώσεις, η μισθοδοσία, οι πάγιες εγκαταστάσεις δεν μπορούν να συλλειτουργήσουν σε ένα λογιστικό κύκλωμα, το οποίο περιλαμβάνει μόνο μετρητά. Για την ενημέρωση σε τέτοια θέματα κρατούνται ξεχωριστά βιβλία, τα οποία ενημερώνονται για τα στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο λογιστικό κύκλωμα. Αυτή η διαδικασία προσθέτει διπλή δουλειά και προβλήματα συμφωνίας των διάφορων λογαριασμών. Η ταμειακή βάση δεν είναι αποτελεσματική στο να χρησιμοποιήσει ξεχωριστά συστήματα και να χειρισθεί προβλήματα εναρμόνισης. Η λογιστική των δεδουλευμένων με το διπλογραφικό σύστημα είναι ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα που αντικαθιστά την ανομοιότητα και τη διπλή εργασία, ενοποιεί όλες τις πληροφορίες και παρακολουθεί το κόστος.

Δυνατότητα συγκρίσεων

Είναι συχνό φαινόμενο η τρέχουσα οικονομική χρήση να χρεώνεται με κόστη που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις. Πληρωμή που γίνεται την επόμενη χρονιά, αλλά η χρήση των υλικών την τρέχουσα, αυξάνει τις δαπάνες της επόμενης και έτσι η σύγκριση αποτελεσμάτων ανάμεσα σε διαφορετικά οικονομικά έτη καθίσταται λιγότερο σημαντική και πολύ δύσκολη.

Λογιστικοί χειρισμοί

Ίσως, το μεγαλύτερο μειονέκτημα της ταμειακής βάσης σχετίζεται με τη δυνατότητα εσκεμμένων χειρισμών στους λογαριασμούς, προκειμένου να παραχθούν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα (Jones & Pendlebury, 1984). Για παράδειγμα, τα πραγματικά έξοδα μιας υπηρεσίας μπορεί να είναι τα ίδια με οποιαδήποτε βάση λογιστικής, όμως χρησιμοποιώντας την ταμειακή βάση, οι πληρωμές μετρητών μπορεί να αναβληθούν για 24 ώρες στο τέλος του έτους, οπότε τελικά ο λογαριασμός καταγράφει μικρότερο ποσό. Εάν μια υπηρεσία έχει υπερβεί την επιτρεπτή πίστωση, τότε μειώνει τις δαπάνες αναβάλλοντας τις πληρωμές. Η καθυστέρηση αναγνώρισης των δαπανών διαστρεβλώνει τις πληροφορίες σχετικά με την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Μπορεί να φανούν θετικά αποτελέσματα ή να μειωθούν τα αρνητικά, πείθοντας οι υπεύθυνοι ότι[119] :

- Το έλλειμμα του προϋπολογισμού είναι μικρότερο.
- Δεν έχουν ξεπερασθεί τα εγκριμένα ή νομοθετημένα όρια δαπανών.
- Ο ρυθμός των εξόδων είναι μικρότερος από τον πραγματικό.
- Οι μελλοντικές υποχρεώσεις είναι μικρότερες.
- Οι επιδόσεις καλυτερεύουν σε σύγκριση με παλαιότερες.
- Η σύγκριση με άλλες διοικήσεις είναι πολύ καλή.

Είναι σίγουρο πως με οποιαδήποτε βάση λογιστικής μπορεί να γίνουν τέτοιες παρατυπίες («δημιουργική» λογιστική). Μερικές φορές, οι δημόσιες υπηρεσίες παρέχονται χωρίς να χρηματοδοτούνται από τους πόρους του προϋπολογισμού. Αυτό λύνεται με αναβολή των δαπανών που σχετίζονται με υπηρεσίες που ήδη έχουν προσφερθεί, σε επόμενα έτη. Το αποτέλεσμα είναι να μην καταγράφεται το έξοδο στα αποτελέσματα χρήσης και το σχετικό έλλειμμα στον ισολογισμό (βάση δεδουλευμένων). Όμως, περισσότερο δεκτική σε τέτοιους χειρισμούς αναδεικνύεται η ταμειακή βάση.

Ένα χαρακτηριστικό του λογιστικού συστήματος ταμειακής βάσης είναι η μη ύπαρξη ισολογισμού. Ο Chan[120] δίνει μεγάλη έμφαση στις πληροφορίες του ισολογισμού. Τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά της βάσης δεδουλευμένων είναι η αρχή της αναγνώρισης των συναλλαγών και η αρχή του ταιριάσματος των

---

[119] Hillier, R. Diana, "From Cash to Accrual" *στο: Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, New York, 1997.
[120] Chan, "Une revolution mondiale dans la comptabilite publique: une analyse de IPSAS et quelque recommendations" στο: "Revue Francaise de la Comptabilite", Τόμος 326, 2004.

λογαριασμών κατά το κλείσιμο και η μέτρηση του καθαρού εισοδήματος. "*Η κατανομή των οικονομικών ενεργειών, συναλλαγών και άλλων γεγονότων, στην κατάλληλη λογιστική περίοδο, ώστε να ταιριάζουν το εισόδημα και οι δαπάνες*"[121]. Επίσης, "*φαίνεται εύλογη η χρήση της βάσης των δεδουλευμένων επειδή αναγνωρίζει το μη χρηματικό ενεργητικό (πάγιο ενεργητικό) και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (συντάξεις κλπ). Τέτοιες πληροφορίες αγνοούνται από ένα λογιστικό σύστημα, του οποίου η λειτουργία περιορίζεται στην καταγραφή της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των μετρητών*"[122]. Πράγματι, η εφαρμογή της βάσης των δεδουλευμένων αποτελεί μια ποιοτική αλλαγή στη λογιστική των ΟΤΑ.

Με την παραδοσιακή βάση λογιστικής οι διαθέσιμες πληροφορίες είναι περιορισμένες, όπως ταυτόχρονα είναι περιορισμένη και η εμβέλεια χρήσης αυτής της πληροφόρησης εξαιτίας του διοικητικού συστήματος. Η βελτίωση της οικονομικής πληροφόρησης έχει μικρή ή καθόλου σημασία όταν χρησιμοποιείται μέσα στα πλαίσια του γραφειοκρατικού δημόσιου συστήματος διοίκησης και της φιλοσοφίας του. Η χρήση της επιπλέον πληροφόρησης είναι πολύ περιορισμένη και δεν μπορεί να αξιοποιηθεί αποτελεσματικά. Δηλαδή, το λογιστικό σύστημα μπορεί να δίνει μετρήσεις για το συνολικό κόστος των προϊόντων και των αποτελεσμάτων, όμως αυτή η πληροφόρηση δεν απαιτείται ή δεν είναι το κύριο που αναζητά το παραδοσιακό σύστημα δημόσιας διοίκησης. Ο Warren[123] ισχυρίζεται πως "*η λογιστική είναι σημαντική όταν δημιουργεί πληροφόρηση, η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί από αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις. Εάν η αναζήτηση και χρήση των πληροφοριών από το λογιστικό σύστημα με τη βάση των δεδουλευμένων δε γίνεται για αυτούς που παίρνουν αποφάσεις, τότε η εφαρμογή της καθίσταται δύσκολη*". Εάν η επιπλέον πληροφόρηση δε χρησιμοποιείται, τότε δε δικαιολογείται το κόστος εφαρμογής των μεταβολών στο λογιστικό σύστημα. Λογικά λοιπόν, προτού αλλάξει η λογιστική, θα πρέπει να δημιουργηθούν οι προϋποθέσεις που θα επιτρέπουν τη χρήση της περισσότερης και καλύτερης πληροφόρησης και να βρεθούν τα κατάλληλα πρόσωπα, τα οποία θα την αξιοποιήσουν.

---

[121] Parker, R. H., *Macmillan Dictionary of Accounting*, London, 1984, σελ. 32.
[122] Chan, et. al. (1996b); Chan, "Government accounting reform in developing countries" στο: CIGAR, 2005.
[123] Warren, Ken, "Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience", στο: Occasional Paper 1, International Federation of Accountants (IFAC) - Public Sector Committee, 1996.

2.6. ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι σχεδιασμένος για την εξασφάλιση του ελέγχου της νομιμότητας, όσον αφορά τη δαπάνη του δημόσιου χρήματος. Στο παρελθόν, υπήρχε σύγχυση του προϋπολογισμού με τη λογιστική μέθοδο, επειδή για μεγάλο χρονικό διάστημα ταυτίστηκε με το λογιστικό των ΟΤΑ και χρησιμοποιήθηκε ως λογιστική μέθοδος (απλογραφική). Δεν υποδηλώνει τη σχέση ανάμεσα στις δαπάνες και τα αποτελέσματα και αυτό δεν επιτρέπει την επεξεργασία, την εκπόνηση και την εκτέλεση μιας πολιτικής προϋπολογισμού με οικονομικούς στόχους και αποτελέσματα. Επιπλέον, εμποδίζει την κατάλληλη πολιτική επιλογή ανάμεσα σε διάφορους στόχους (προγράμματα) και την ορθολογική κατανομή των πόρων, όπως επίσης περιορίζει την κατανόηση της κυβερνητικής δραστηριότητας από την πλευρά των πολιτών[124]. Ο παραδοσιακός καταστιχογραφικός προϋπολογισμός αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη διαδικασία, η οποία δυσκολεύει το σχεδιασμό. Δίνει έμφαση και ελέγχει μόνο τις εισροές, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό της ικανότητας των στελεχών για πιο ευέλικτη διαχείριση των πόρων. Το σύστημα του προϋπολογισμού με την ταμειακή βάση λογιστικής δεν μπορεί να ικανοποιήσει τις ανάγκες πληροφόρησης για αποδοτική και αποτελεσματική διακυβέρνηση.

Το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται για την εκτέλεση του προϋπολογισμού ουσιαστικά καθορίζει και το είδος του προϋπολογισμού. Κάθε λογιστική βάση έχει συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, τα οποία την καθιστούν κατάλληλη για συγκεκριμένη χρήση, με αποτέλεσμα να είναι συμβατή με ένα είδος προϋπολογισμού (καταστιχογραφικό, προγραμματικό, επιδόσεων, μηδενικής βάσης). Όμοια, η χρήση συγκεκριμένου είδους προϋπολογισμού συμβαδίζει με τη διατήρηση συγκεκριμένης βάσης λογιστικής. Υπάρχει δηλαδή στο δημόσιο τομέα, ισχυρή συσχέτιση και συμπληρωματικότητα του προϋπολογισμού και του λογιστικού συστήματος.

- Το σύστημα προϋπολογισμού απαιτείται να είναι συμβατό με το λογιστικό σύστημα με το οποίο πρέπει να εκτελεστεί. Έτσι, η βάση στην οποία ο προϋπολογισμός ετοιμάζεται πρέπει να είναι συμβατή με τη βάση της λογιστικής που χρησιμοποιείται.

---

[124] Wilenski, P., “Budget Innovation and Reform” στο: Hardman, D. J., *Government, Accounting and Budgeting*, 1982.

Όταν το δημόσιο λογιστικό σύστημα χρησιμοποιεί την ταμειακή βάση, τότε παρέχει πληροφόρηση για το εάν οι πόροι που αποκτήθηκαν δαπανήθηκαν σύμφωνα με το νόμιμα ψηφισμένο προϋπολογισμό και σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς, οι οποίοι περιλαμβάνουν: τα οικονομικά όρια, τον τρόπο χρηματοδότησης των διάφορων δράσεων του οργανισμού και τον τρόπο κάλυψης των χρηματικών του αναγκών. Τυπικά, αυτές είναι οι πληροφορίες που παρέχει ο παραδοσιακός καταστιχογραφικός προϋπολογισμός. Αυτό σημαίνει πως η φύση και οι απαιτήσεις του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι συμβατές με τις αρχές της ταμειακής βάσης του λογιστικού συστήματος. Συμπερασματικά, η συνέχιση της ταμειακής βάσης θα συνεπαγόταν και τη συνέχιση του παραδοσιακού προϋπολογισμού παρά τα μειονεκτήματα.

- Οι αλλαγές στον προϋπολογισμό περιλαμβάνουν αλλαγές και στη λογιστική για την υποστήριξή του. Υπάρχει αλληλεξάρτηση ανάμεσα στον προϋπολογισμό και στο λογιστικό σύστημα και κάθε αλλαγή στο ένα σύστημα θα έχει σαν αποτέλεσμα αλλαγή και στο άλλο.

Όταν η κυβέρνηση θέλει να ξεπεράσει τα προβλήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού και να δώσει έμφαση στις εκροές, στη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τη μέτρηση των αποτελεσμάτων και των επιδόσεων, στη λήψη αποφάσεων και στη λογοδοσία, πρέπει να βελτιώσει το σύστημα προϋπολογισμού και ταυτόχρονα να αναπτύξει διαφορετική βάση λογιστικής παρακολούθησης. Η ουσιαστική βελτίωση του προϋπολογισμού χωρίς να ληφθεί υπόψη το σχετικό λογιστικό σύστημα δεν μπορεί να υλοποιηθεί. Για να υπάρξει αποτέλεσμα στις επιδόσεις, πρέπει παράλληλα να εφαρμοσθεί και το κατάλληλο λογιστικό σύστημα, που θα είναι συμβατό με τον προϋπολογισμό.

Το κυριότερο καθήκον της λογιστικής είναι ο έλεγχος εκτέλεσης του προϋπολογισμού, ο οποίος έχει εγκριθεί από τους πολιτικούς. Ο Wysoki[125] ισχυρίζεται πως "*η λειτουργία της λογιστικής στη δημόσια διοίκηση είναι βασικά να παρέχει αριθμητική πληροφόρηση για την αντιστοιχία ή τη διαφορά μεταξύ των προϋπολογισθέντων και των πραγματικών στοιχείων της οικονομίας*". Η αλλαγή από τον προϋπολογισμό των εισροών στον προϋπολογισμό των εκροών απαιτεί τον καθορισμό του προϊόντος, το οποίο θα προσδιορίσει και τις κατανομές των πιστώσεων. Ο καθορισμός όμως του προϊόντος είναι πρωταρχικά τεχνικό - διοικητικό

[125] Wysocki, K. V., *Cameral Accounting*, 1965.

ζήτημα και όχι λογιστικό. Η διοίκηση (λειτουργικά και πολιτικά) είναι υπεύθυνη για τον καθορισμό του παραγόμενου προϊόντος. Άρα, πριν προχωρήσουν οι αλλαγές από τον προϋπολογισμό εισροών στον προϋπολογισμό εκροών πρέπει να καθορισθεί το παραγόμενο προϊόν, το οποίο θα γίνει από μια διοίκηση που θα είναι σε θέση να το πράξει. Κάθε, λοιπόν, αλλαγή στη λογιστική και στον προϋπολογισμό μπορεί να δικαιολογηθεί ως αποτέλεσμα της συνεισφοράς της στην επίτευξη των στόχων για μεταβολές στον τρόπο, τη φιλοσοφία και την κατεύθυνση της διοίκησης. Δηλαδή, πρέπει να υπάρξει αλλαγή από το παραδοσιακό γραφειοκρατικό διοικητικό σύστημα στο νέο δημόσιο μάνατζμεντ, αφού το τελευταίο είναι ένα αποκεντρωμένο διοικητικό σύστημα, το οποίο εστιάζει στις εκροές, αυξάνει την ατομική υπευθυνότητα παρέχοντας στα στελέχη αυξημένη αρμοδιότητα στη χρήση των πόρων, μετρά τα αποτελέσματα με όρους αποδοτικότητας και οικονομίας και αξιολογεί τα στελέχη με βάση αυτά τα αποτελέσματα.

Το θεσμικό πλαίσιο για τον προϋπολογισμό των ΟΤΑ, περιλαμβάνει τις διατάξεις του Β.Δ. 17.5/15.6.59, του νέου Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/06), του νόμου 3202/2003 για την οικονομική διοίκηση των ΟΤΑ και την Κ.Υ.Α. 7028/2004, η οποία αναφέρεται στον τύπο του προϋπολογισμού. Το σύστημα διαδικασιών εκτέλεσης των δαπανών του προϋπολογισμού αναπτύσσεται μέσα από τέσσερεις φάσεις που αφορούν την έκθεση ανάληψης της δαπάνης, την ανάληψη της δαπάνης, την εκκαθάριση της δαπάνης και την έκδοση χρηματικού εντάλματος. Ενώ οι δύο πρώτες φάσεις δεν έχουν επίπτωση στην περιουσία του οργανισμού, η τρίτη και τέταρτη φάση συνεπάγονται την εμφάνιση μιας υποχρέωσης και την αλλαγή στη χρηματική κατάσταση της μονάδος, αντίστοιχα. Όσον αφορά τα έσοδα, υπάρχει μία μόνο φάση. Η βεβαίωση των εσόδων. Το αποτέλεσμα του προϋπολογισμού, στο τέλος του οικονομικού έτους, φαίνεται από τη σύγκριση των δαπανών της τρίτης φάσης (εκκαθάριση δαπανών) και των βεβαιωθέντων εσόδων. Αυτά τα έσοδα και οι δαπάνες αναγνωρίζονται χρησιμοποιώντας τη ροή των χρηματικών πόρων και σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών είναι στην τροποποιημένη ταμειακή βάση[126]. Με αυτή τη βάση λογιστικής καταγράφονται η είσπραξη και πληρωμή μετρητών, παρά τα εισπρακτέα και πληρωτέα. Δεν αθροίζει όλα τα έσοδα και όλες τις δαπάνες, όπως επίσης δεν καταγράφει αποσβέσεις, απρόοπτα έξοδα και άλλες δαπάνες.

---

[126] IFAC, 1993, σελ. 10 (www.ifac.org)

Ο Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων (άρθρα 203 έως 207) και το πρόγραμμα «Καλλικράτης» (άρθρο 266), εισάγουν την έννοια των επιχειρησιακών προγραμμάτων στους Δήμους. Ο σχεδιασμός (οικονομικός προγραμματισμός) αποτελεί πλέον θεσμική υποχρέωση για τις δημοτικές αρχές και ένα ακόμη απαραίτητο βήμα της διοικητικής μεταρρύθμισης των ΟΤΑ. Τα επιχειρησιακά προγράμματα, που συνιστούν ολοκληρωμένα προγράμματα τοπικής και οργανωτικής ανάπτυξης, θα περιγράφουν:

i. Τους στόχους της διοίκησης σε μια δημοτική θητεία.

ii. Τις δράσεις και τα μέσα που θα χρησιμοποιήσει για την υλοποίηση των στόχων.

iii. Τις υποδομές που χρειάζονται.

iv. Την οικονομική βάση που απαιτείται (προϋπολογισμός, πόροι).

Ενώ στον ιδιωτικό τομέα ο επιχειρησιακός προγραμματισμός δίνει τον οικονομικό σχεδιασμό της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα (παραγωγή, πωλήσεις κλπ), στους ΟΤΑ ο σχεδιασμός είναι αναγκαστικά ευρύτερος, καθόσον περιλαμβάνει και τους κοινωνικούς στόχους του δημόσιου οργανισμού, τους γενικότερους σχεδιασμούς και τις ανάγκες ανώτερων βαθμών διοίκησης, αλλά και τα δημόσια επενδυτικά προγράμματα. Ο δημόσιος τομέας καλείται να μιμηθεί τον ιδιωτικό, παράλληλα όμως, πρέπει να καινοτομήσει. Το δημόσιο μάνατζμεντ είναι μια ιδιαίτερη περίπτωση μάνατζμεντ, που βασίζεται στο δημόσιο πλούτο και όχι στην οικονομική αποτελεσματικότητα για να συνεχίσει την ύπαρξή του. Ο Lamer[127] παρατηρεί πως ο επιχειρηματικός τρόπος του ιδιωτικού τομέα αφήνει πολλά ερωτηματικά όταν εφαρμόζεται στο δημόσιο. Στον ιδιωτικό τομέα οποιαδήποτε βελτίωση της επιχειρηματικής αποδοτικότητας μπορεί να σημαίνει ενίσχυση της κερδοφορίας. Οι δημόσιες υπηρεσίες μπορεί να λειτουργούν σαν επιχειρήσεις, αλλά αυτό δε σημαίνει εξομοίωσή τους με αυτές. Επειδή δεν έχουν εμπορικούς σκοπούς, καθίστανται κοινωνικά αποδεκτές, εφόσον λειτουργούν με βάση τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας και εφόσον ταυτόχρονα ενσωματώνουν καθημερινά τις αξίες της ισότητας και της διοικητικής δικαιοσύνης.

Το οικονομικό περιβάλλον και ο τρόπος χρηματοδότησής τους προσδιορίζει ουσιαστικά και τις διαφορές τους. Η λειτουργία των δημόσιων οργανώσεων

---

[127] Lamer, C. L., "L'évolution de la gestion communale en France depuis vingt ans." στο: *Annuaire des Collectivités Locales*, 1986.

επηρεάζεται από πολιτικές διαδικασίες και συσχετισμούς, γεγονός που δεν αντιμετωπίζουν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις. Στον προσδιορισμό των σκοπών και των στόχων στις επιχειρήσεις απουσιάζουν οι αξιακές συγκρούσεις και αντιθέσεις, οι οποίες αποτελούν γνώρισμα των διαδικασιών στις δημόσιες οργανώσεις, γιατί ουσιαστικά είναι μια πολιτική πράξη και όχι απλά μια διοικητική τεχνοκρατική λειτουργία. Όμως και στο κόστος λειτουργίας ενός δημόσιου οργανισμού, πέρα από τα οικονομικά κριτήρια, υπεισέρχονται και οι επιρροές διάφορων ομάδων συμφερόντων. Ο όρος πολιτική σημαίνει για το δημόσιο τομέα ότι σημαίνει ο όρος στρατηγική για τον ιδιωτικό τομέα[128]. Όπως αποσαφηνίζει και ο Drucker[129], η οικονομική υπόσταση ενός δημόσιου οργανισμού εξαρτάται από τις αποφάσεις κατανομής του κρατικού προϋπολογισμού και όχι τόσο από την ικανότητά του να δρα αποτελεσματικά.

Πάντως είναι βέβαιο, πως ο επιχειρησιακός προγραμματισμός, ο οποίος είναι άμεσα συνδεμένος με τον προϋπολογισμό, θα ωθήσει στη χρήση νέων εργαλείων για τη διαμόρφωσή του και βέβαια στην ουσιαστική χρήση των μεθόδων και των πρακτικών του νέου δημόσιου μάνατζμεντ. Άλλωστε, η υλοποίηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων των κοινοτικών πλαισίων στήριξης ανέδειξε τη μεγάλη σημασία και χρησιμότητα του στρατηγικού σχεδιασμού και προγραμματισμού για την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων και αποτελεσμάτων.

Ένα κοινό στοιχείο αιτιολόγησης των αλλαγών στη διοίκηση, τη λογιστική και τον προϋπολογισμό είναι η εκπλήρωση της προσδοκίας για βελτιωμένο απολογισμό, διαφάνεια και λογοδοσία, οι οποίες είναι βασικές έννοιες του νέου δημόσιου μάνατζμεντ. Η αξιόπιστη λογοδοσία αποτελεί στόχο όλων των μεταβολών στη λογιστική και τη διοίκηση. Η λογιστική πληροφόρηση (δεδουλευμένα) μπορεί να παίξει σπουδαίο ρόλο σε αυτήν τη διαδικασία, ως χρήσιμο εργαλείο για την εγγύηση της λογοδοσίας και της διαφάνειας[130]. Οι μηχανισμοί λογοδοσίας είναι συμβατοί με τις βασικές ιδέες των επιδόσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν:

- το καθήκον καθιέρωσης προσδοκιών για καλύτερες επιδόσεις,

---

[128] Mintzberg, H. & Jorgensen, J., “Emergent strategy for public policy”, στο: “Canadian Public Administration”, Τόμος 30, 1987, σελ. 214.

[129] Drucker, P., *Management: Tasks, Responsibilities and Practices*, Harper & Row Publishers, New York, 1973.

[130] Martin, John, "Changing Accountability Relations: Politics, Consumers and the Market" εισήγηση στο συνέδριο: “Performance Management Network”, OECD, Paris, 24-25 November 1997, σελ. 11.

- την αναφορά έγκυρης και αξιόπιστης πληροφόρησης για το τι έχει επιτευχθεί,
- την ανάγκη εκτίμησης εάν οι προκαθορισμένες προσδοκίες έχουν υλοποιηθεί,
- την αναγκαιότητα να ανατροφοδοτούνται οι επιδόσεις, οι οποίες έχουν επιτευχθεί και
- τη διατήρηση της ανταποκρισιμότητας μέσα από θετικά κίνητρα ή αρνητικές επιπτώσεις[131].

Άρα, η αλλαγή βάσης στο λογιστικό σύστημα και στον προϋπολογισμό δε θα βοηθήσει αποτελεσματικά στην εκπλήρωση των στόχων της λογοδοσίας εάν δε γίνουν παράλληλες μεταβολές και στη δίοικηση. Υπάρχει ισχυρή σχέση ανάμεσα στις διοικητικές αλλαγές και στις αλλαγές σε λογιστική και προϋπολογισμό. Η μη αναγνώριση των σχέσεων και των αλληλεξαρτήσεων μεταξύ τους οδηγεί σε καθυστερήσεις λογιστικών μεταρρυθμίσεων σε πολλές χώρες. Μπορούμε να πούμε πως αλλαγές στη λογιστική και στον προϋπολογισμό χωρίς τις απαιτούμενες μεταβολές στη διοίκηση ή αντίστροφα, δεν μπορούν να εκπληρώσουν τις προσδοκίες των μεταρρυθμίσεων, γιατί είναι μεταξύ τους αλληλοσυμπληρούμενες και αλληλοεξαρτώμενες. Σύμφωνα με τον Caperchione "*η λογιστική μεταρρύθμιση θα πετύχει μόνο αν συνδεθεί και με άλλα στοιχεία του δημόσιου μάνατζμεντ*"[132].

Ερευνητές στη Νέα Ζηλανδία[133], ισχυρίζονται ότι οι αλλαγές στον προϋπολογισμό και τη λογιστική έχουν υποστηριχθεί από τη φιλοσοφία του μάνατζμεντ[134]. «*Ενώ η ζήτηση για πληροφορίες με χρήση της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων είναι πιθανό να αυξηθεί, καθώς η δημόσια διοίκηση τείνει προς το νέο δημόσιο μάνατζμεντ, η ανάπτυξη της πληροφόρησης των δεδουλευμένων πρέπει να θεωρείται ως αναπόσπαστο κομμάτι αυτής της μεταρρύθμισης και όχι ως αυτόνομη*

---

[131] Ormond D. & Loffler, E., "NPM: What to take and what to leave" εισήγηση στο 3ο διεθνές συνέδριο του CLAD "Reforma del Estado y de la Administracisn Pïblica", Madrid, Espana, 14 - 17 de octubre de 1998, OECD, σελ. 1-20.

[132] Caperchione, E., "Governmental Accounting Changes and Italian Public Administration renewal in the Nineties" στο: Montesinos, V. & Vela, J. M., *International Research in Public Sectoer Accounting, reporting and Auditing*, Instituto Valenciano de Investigaciones Economicas, S.A. Valencia, Spain, 1995.

[133] Ball, I. & Bradbury, S., "The New Zealand Experience" στο: "Accounting & Business", March/1998; Ball, I. & McCulloch, "Accounting in the context of public sector management reform" στο: "Financial Accountability & Management", Τόμος 8, 1/1992.

[134] Ryan, C., "The introduction of accrual reporting policy in the Australian public sector" στο: "Accounting Auditing & Accountability Journal", Τόμος 11, 5/1998, σελ. 518-539.

άσκηση»[135]. Παραδείγματος χάρη, οι διοικητικές αλλαγές στη Νέα Ζηλανδία υποχρέωναν τους διευθυντές να στρέψουν την προσοχή τους από τις διαδικασίες στα αποτελέσματα και να εστιάσουν στις εκροές αντί στις εισροές, έχοντας όμως την πλήρη ευθύνη των υπηρεσιών τους[136]. Αυτό απαιτούσε από τα στελέχη την ανάγκη ενός λογιστικού συστήματος, το οποίο θα μπορούσε να τους προμηθεύσει με ουσιαστική πληροφόρηση για τους πόρους και το συνολικό κόστος των προϊόντων[137]. Ο Pallot[138] δηλώνει πως είναι πολύ σημαντικό να θεωρεί κάποιος ότι η λογιστική ήταν πάντοτε αναπόσπαστο μέρος της συνολικής διοικητικής μεταρρύθμισης στη Νέα Ζηλανδία και ότι είναι αδύνατο να συζητήσει θέματα λογιστικής, ξεκομμένα από τις υπόλοιπες πιο γενικές αλλαγές στο δημόσιο τομέα. Αλλά και στην Αυστραλία, ο Guthrie[139] δηλώνει πως η εφαρμογή της λογιστικής των δεδουλευμένων και οι νέες τεχνικές του προϋπολογισμού αποτελούν μέρος της γενικότερης διοικητικής μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα, όπου οι παλιές μέθοδοι αντικαθίστανται σταδιακά με το νέο δημόσιο μάνατζμεντ, τις συμβάσεις και τις εμπνευσμένες από την αγορά δραστηριότητες. Το ίδιο στη Βρετανία[140], στη Γαλλία[141], στην Ολλανδία[142], στην Ιταλία[143], στη Γερμανία[144], στην Ισπανία κ.α..

Από τα παραπάνω γίνεται εμφανές, πως για να επιτευχθούν τα κύρια χαρακτηριστικά του νέου δημόσιου μάνατζμεντ είναι απαραίτητο να αναπτυχθεί το σύστημα της λογιστικής και του προϋπολογισμού με εφαρμογή της βάσης των δεδουλευμένων, η οποία παρέχει τη δυνατότητα κατάλληλης πληροφόρησης που καθιστά δυνατή τη μέτρηση των επιδόσεων.

---

[135] Warren (IFAC 96).

[136] Ball, I., "Reinventing government: lessons learned from the New Zealand Treasury" στο: “The Government Accountants Journal”, Τόμος Fall/1994, σελ. 19-28.

[137] Ο νόμος για την ΤΑ “Local Government Act” της Νέας Ζηλανδίας θεωρείται μία από τις πλέον περιεκτικές και ευρείες νομικές δομές για τον έλεγχο και τη διοικητική λογιστική στο δημόσιο τομέα (πσρ.119C-119D, 223C-223F).

[138] Ball, I. & Pallot, J., “Resource Accounting and Budgeting: The New Zealand Experience” στο: “Public Administration”, Τόμος 74, 3/1996, σελ. 527-541.

[139] Guthrie, J., “Application of accrual accounting in the Australian public sector- Rhetoric or Reality?” στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 14, 1/1998, σελ. 1–19.

[140] Gray and Jinkins 1986; Humphery et al., 1993.

[141] Demestere, R., “La comptabilite communale: evolutions et perspectives” στο: “Revue Francaise de Finance Publiques », 47/1994, σελ. 7-12.

[142] Van der Hoek, M.P., “From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience” στο: “Public Budgeting and Finance”, Τόμος 25, 1/2005, σελ. 32–45.

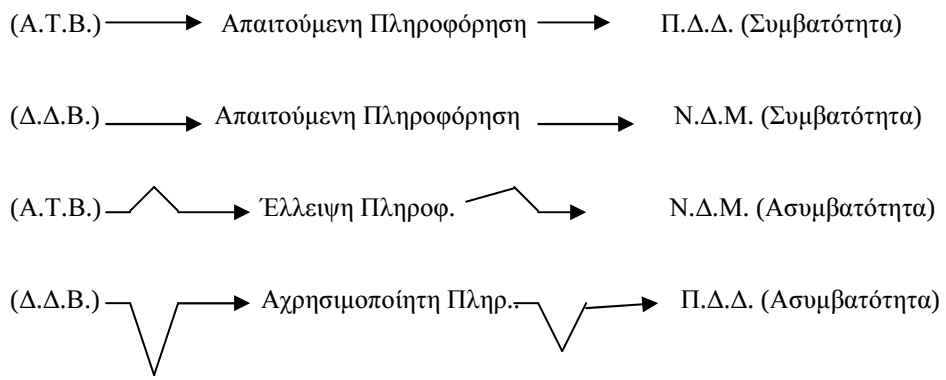
[143] Caperchione, E. & Garlatti, A., “Trends in the Evolution of Accounting Systems in Italian Local Governments” στο: *Perspective on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, 1994, σελ. 365-380.

[144] Reichard, C., “Neues Steuerungdmodell: Local Reform in Germany” στο: Kickert, W., *Public Management and Administration Reform in Westrn Europe*, 1997.

Επομένως[145]:

1. Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης (Α.Τ.Β.) και ο παραδοσιακός προϋπολογισμός ταιριάζουν με το γραφειοκρατικό σύστημα της παραδοσιακής δημόσιας διοίκησης (Π.Δ.Δ.).
2. Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης (Δ.Δ.Β.) ταιριάζει με τη φιλοσοφία του ΝΔΜ, το οποίο απαιτεί περισσότερη πληροφόρηση.
3. Το ΝΔΜ δεν μπορεί να εφαρμοσθεί με απλογραφικό λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης εξαιτίας της ελλιπούς πληροφόρησης.
4. Η παραδοσιακή δημόσια διοίκηση δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες που παράγει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης.

Δηλαδή:



Σχήμα 2.2: Συμβατότητα λογιστικού και διοικητικού συστήματος

2.7. ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ

Χωρίς λοιπόν εσωτερικές διοικητικές αλλαγές, οι οποίες θα επικεντρώνονται στις εκροές και όχι στις εισροές, θα προσδιορίζουν μια περισσότερο στρατηγική και προσανατολισμένη σε αποτελέσματα προσέγγιση για τη λήψη αποφάσεων και θα αντικαθιστούν το συγκεντρωτικό διοικητικό σύστημα με αποκεντρωμένο, η μεταβολή στη λογιστική και στον προϋπολογισμό δεν θα έχει τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Είναι πιθανότερο, οι παραγόμενες πληροφορίες να μη χρησιμοποιούνται όπως θα έπρεπε. Επομένως, οι διοικητικές αλλαγές είναι το βασικό στοιχείο για την επιτυχή υλοποίηση των λογιστικών μεταβολών.

---

[145] Ouda, H., “Public sector reform initiatives: The New Zealand experience, an attempt of modelling public sector reform”, εισήγηση στο συνέδριο του Καϊρου “Updating Government Budgeting, Accounting & Control Systems” , Cairo, Egypt, 19-20 October 2002.

Οι ΟΤΑ που ακολουθούν την εφαρμογή των αρχών του ΝΔΜ πρέπει να ωφεληθούν, όχι μόνο από μία νέα βάση λογιστικής (τεχνικό ζήτημα), αλλά να λειτουργήσουν με περισσότερη διαφάνεια στην οικονομική τους διαχείριση, να βοηθήσουν τη διοίκηση στον έλεγχο των βραχυπρόθεσμων επιπτώσεων από την κατανομή των πόρων και ιδιαίτερα να οδηγήσουν τους τοπικούς πολιτικούς ηγέτες σε έναν καινούριο, στρατηγικά προσανατολισμένο, τρόπο λήψης αποφάσεων. Πάντοτε όμως ελλοχεύει ο κίνδυνος, εξαιτίας έλλειψης πόρων, η διοικητική μεταρρύθμιση να καταλήξει στη γραφειοκρατική ενσωμάτωση του νόμου (υλοποίηση αλλαγών στη λογιστική και τον προϋπολογισμό), με σκοπό τη μείωση του κόστους και όχι την επίτευξη των στόχων ενός νέου διοικητικού μοντέλου. Η έλλειψη πόρων δεν καταλήγει στην μη εφαρμογή του νόμου, προκαλεί όμως αδυναμίες εκμετάλλευσης των ευκαιριών που δημιουργούνται.

2.7.1. ΠΟΡΟΙ ΚΑΙ ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ

Για την οργανωτική αλλαγή των ΟΤΑ πρέπει να υπάρχουν πόροι αλλά και ικανότητες για τη σύνθεση και χρησιμοποίηση αυτών των πόρων. Η διαθεσιμότητα των πόρων, οι οργανωτικές ικανότητες, οι στρατηγικές επιλογές και οι περιβαλλοντικές δυνάμεις πρέπει να συντεθούν για την επιτυχή εφαρμογή των νέων μεθόδων χρηματοοικονομικής διαχείρισης[146].

Ο όρος «πόροι» ενός οργανισμού συνήθως αναφέρεται στις δυνατότητες που έχει ο οργανισμός. Ο πρώτος που ανάφερε τους οργανισμούς (επιχειρήσεις), ως συνδυασμό παραγωγικών πόρων (φυσικών και ανθρώπινων) ήταν ο Edith Penrose[147]. Οι φυσικοί πόροι περιλαμβάνουν τα υλικά στοιχεία: κτίρια, γη, εργαλεία και πρώτες ύλες, ενώ οι ανθρώπινοι πόροι κατηγοριοποιούνται ανάλογα με τις ικανότητες και σύμφωνα με τις τεχνικές, διοικητικές και διαχειριστικές εργασίες. Ο Wernerfelt[148] ερμηνεύει τους πόρους είτε ως δύναμη είτε ως αδυναμία ενός οργανισμού. Ο Barney[149] συνδύασε τον όρο πόροι με τον όρο κεφάλαιο για να φτιάξει τις κατηγορίες του χρηματοοικονομικού, φυσικού, οργανωτικού και ανθρώπινου κεφαλαίου.

---

[146] Barney, J. B., *Gaining and sustaining competitive advantage*, Prentice Hall, 2002;
Pettigrew, A.M./ Woodman, R. W. & Cameron, K. S., "Studying Organizational Change and Development" στο: "Academy of Management Journal", Τόμος 44, 4/2001, σελ. 697-713.
[147] Penrose, E. T., *The Theory of the Growth of the Firm*, John Wiley, New York, 1959.
[148] Wernerfelt, B., "A recource-based view of the firm" στο: "Strategic Management Journal", Τόμος 5, 1984, σελ. 171-180.
[149] Barney Barney, J. B., "Firm resources and sustained competitive advantage" στο: "*Journal of Management"*, Τόμος 17, 1991, σελ. 99–120.

Χρησιμοποιώντας τον όρο «απομονωμένοι μηχανισμοί» ο Rumelt[150] περιγράφει τα εμπόδια στη μεταφορά, μίμηση και αντικατάσταση των πόρων ανάμεσα σε οργανισμούς. Στηρίζεται στο ότι όλοι οι οργανισμοί έχουν μια ειδική ιστορική εξέλιξη, η οποία δημιουργεί διαφορετικές δομές και νοοτροπίες. Οι πόροι, λοιπόν, καθορίζονται και χρησιμοποιούνται με διαφορετικούς τρόπους, σύμφωνα με τους υπάρχοντες θεσμούς και με τις ποικίλες διοικητικές προκαταλήψεις. Η ερμηνεία της σχέσης αιτίας - αποτελέσματος και της σύνθεσής τους για την κατανόηση της επιτυχίας ή όχι ενός άλλου οργανισμού, ο οποίος έχει δημιουργήσει ειδική σύνθεση των πόρων του, σε συνδυασμό με την κοινωνική πολυπλοκότητα, καθιστά πολύ δύσκολη τη μεταφορά και μίμηση των επιτυχημένων μοντέλων οργάνωσης. Έτσι, δεν είναι καθόλου εγγυημένη η επιτυχής μεταφορά και εφαρμογή των εργαλείων μάνατζμεντ του ιδιωτικού τομέα στο δημόσιο. Όχι μόνον οι ειδικοί πόροι αποτελούν προαπαιτούμενο για τις αλλαγές, αλλά πρέπει επίσης να υπάρχουν και οι οργανωτικές ικανότητες με τις οποίες θα αναπτυχθούν οι πόροι.

"Οι ικανότητες αναφέρονται στη δυνατότητα ενός οργανισμού να αναπτύξει τους πόρους του, χρησιμοποιώντας οργανωτικές διαδικασίες για να επιτύχει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Είναι διαδικασίες βασισμένες στις πληροφορίες, αντιληπτές ή όχι, ξεχωριστές για κάθε μονάδα και αναπτύσσονται κατά τη διάρκεια του χρόνου μέσα από πολύπλοκες αλληλεπιδράσεις των πόρων της μονάδος. Μπορεί να γίνουν αντιληπτές ως «ενδιάμεσα αγαθά», που δημιουργούνται από την μονάδα, με σκοπό να βελτιώσουν την παραγωγικότητα των πόρων, την ευελιξία στη στρατηγική και την προστασία των τελικών προϊόντων ή υπηρεσιών"[151].

Ο Martin[152] περιγράφει τις «δυναμικές ικανότητες» ως προηγούμενες οργανωτικές και στρατηγικές συνήθειες, με τις οποίες τα στελέχη τροποποιούν τη βάση των πόρων, συνθέτοντας και ανασυνθέτοντας τα διάφορα είδη πόρων. Οι δυναμικές ικανότητες είναι οι οργανωτικές και στρατηγικές συνήθειες με τις οποίες οι επιχειρήσεις επιτυγχάνουν νέους σχηματισμούς πόρων καθώς οι αγορές αναδύονται, συγκρούονται, χωρίζονται, ενοποιούνται ή χάνονται.

---

[150] Rumelt, R. P., "Towards a strategy theory of the firm" στο: Lamb/ Robert & Boyden, *Competitive Strategic Management*, NJ: Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1984, σελ. 556-570.

[151] Amit, R. & Schoemaker, P.J.H., "Strategic Assets and Organizational Rent" στο: "Strategic Management Journal", Τόμος 14, 1993, σελ. 33-46.

[152] Martin, Jeffrey, A., "Where are all the synergies?: A review and assessment of the co-evolution of resources and capabilities" εισήγηση σε συνέδριο στο Berkeley/Stanford, Stanford Graduate School of Business, August/2000.

Δεν ενδιαφερόμαστε μόνο για το ζήτημα των κρίσιμων πόρων, αλλά και για το ποιες είναι οι καλύτερες πρακτικές, οι οποίες αναπτύχθηκαν σε δημόσιους οργανισμούς και με ποιον τρόπο προηγούμενες οργανωτικές και στρατηγικές πρακτικές περιορίζουν, βελτιώνουν ή βοηθούν τη διαδικασία εφαρμογής. Σύμφωνα με τον Martin, αναμένουμε η επέκταση του νέου δημόσιου μάνατζμεντ στους ΟΤΑ να είναι το αποτέλεσμα μιας συνισταμένης, η οποία συνθέτει, από τη μια, την ανάπτυξη και την εφαρμογή γενικών προτύπων (λογιστική δεδουλευμένων, προϋπολογισμός προσανατολισμένος στα προϊόντα) και από την άλλη, την εφαρμογή στοιχείων του ΝΔΜ, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά (προσδοκίες, πολιτικά ενδιαφέροντα, διοικητικό σύστημα, χρήση πόρων κλπ) του κάθε ΟΤΑ. Η εφαρμογή των νέων πρακτικών ενσωματώνει την υλοποίηση νέων στρατηγικών και οργανωτικών διαδικασιών. Τα στελέχη και οι υπάλληλοι μεταβάλλουν τις προσδοκίες τους για το κόστος και το όφελος μέσα στους οργανισμούς τους.

Στη διαδικασία της μεταρρύθμισης, η οποία βρίσκεται σε εξέλιξη, οι διαφορές στους πόρους και στις ικανότητες που διαθέτει ο κάθε οργανισμός θα επηρεάσουν τα αποτελέσματα εφαρμογής του μοντέλου και την εξέλιξη των νέων πρακτικών. Οι διαφορετικές προσεγγίσεις μπορούν να εντοπισθούν:

- Στην εξειδίκευση για το πως θα δημιουργηθεί και θα εφαρμοσθεί το ΝΔΜ στους ΟΤΑ. Είναι λιγοστοί οι υπάλληλοι με τις κατάλληλες προχωρημένες γνώσεις. Η ταμειακή βάση έχει χρησιμοποιηθεί πολύ καιρό πριν γίνει παράδοση σε όλο τον κρατικό τομέα. Έτσι, οι λογιστές τους είναι συνηθισμένοι να ετοιμάζουν προϋπολογισμούς παραδοσιακά και να μην ασχολούνται με προσαρμογές αξιών, αποσβέσεις, ισολογισμό και αποτελέσματα χρήσης. Για την επιτυχή εφαρμογή των μεταβολών στη λογιστική και στον προϋπολογισμό, απαιτούνται προσλήψεις ειδικών και εκπαίδευση του αντίστοιχου προσωπικού σε ζητήματα που θέτουν η μετατροπή στη βάση των δεδουλευμένων και το διπλογραφικό σύστημα.
- Στην ποιότητα της καλά ορισμένης εφαρμογής. Χρειάζεται συνεργασία με τους προμηθευτές ηλεκτρονικών προγραμμάτων για την εξασφάλιση κοινού τρόπου επεξεργασίας των δεδομένων.
- Στην οργάνωση της διαχείρισης του έργου για την ανάπτυξη και εφαρμογή του ΝΔΜ, με απαραίτητη την οικονομική ενίσχυση από την κεντρική κυβέρνηση.

Κάθε οργανισμός έχει το δικό του ιδιαίτερο τρόπο να διαχειρίζεται νέα καθήκοντα και διαδικασίες. Οι υπάρχουσες δομές και οι παραδοσιακές συνήθειες είναι διαφορετικές, εξαιτίας των διαφορετικών αναπτυξιακών δρόμων που ακολουθήθηκαν και εξαρτώνται από προηγούμενες προτεραιότητες της διοίκησης, επιλογές και πολιτικούς προσανατολισμούς, εμπειρίες από άλλες μεταρρυθμιστικές προσπάθειες και εναλλακτικές δυνατότητες. Βασισμένος σε αυτήν την εξελικτική μάθηση, κάθε οργανισμός ξεκινά από διαφορετικό σημείο και έχει διαφορετικές προσδοκίες. Υπάρχουν διαφορετικές ικανότητες χρηματοδότησης του τεχνολογικού και προγραμματικού εξοπλισμού, οργάνωσης εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων και κατάλληλων διαδικασιών μάνατζμεντ. Μεγάλοι ΟΤΑ (πριν την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης») είχαν τη δυνατότητα να αναπτύξουν εκπαιδευτικά προγράμματα για τις ιδιαιτερότητες της νέας λογιστικής και να παρέχουν τα απαιτούμενα κονδύλια για την υλοποίησή της. Οι μικροί ΟΤΑ παρουσίαζαν ελλείψεις σε κεφάλαια, τεχνολογία, και εκπαιδευμένο προσωπικό.

Στην Ελλάδα, οι ΟΤΑ δεν είναι βέβαιο πως γνωρίζουν τις νέες δυνατότητες της χρηματοοικονομικής διαχείρισης. Μέχρι τώρα, δεν είχαν στρατηγικό προσανατολισμό, δηλαδή τα ανώτατα διοικητικά στελέχη και οι πολιτικοί δεν καθόριζαν μια ισορροπία μεταξύ των πόρων που επενδύονταν και των αναμενόμενων αποτελεσμάτων. Υπάρχει λοιπόν ένα κενό ανάμεσα στις ευκαιρίες των νέων πρακτικών και στους στόχους, τα οφέλη και τις προσδοκίες. Χωρίς ορατούς και κατανοητούς στόχους, χωρίς ορατή και γνωστή σε όλους στρατηγική, η διαδικασία μεταρρύθμισης καταλήγει σε καθήκον που εκτελείται από εμπειρογνώμονες, οι οποίοι ακολουθούν τεχνικούς κανόνες και συνεργάζονται μόνο με εκείνους τους υπαλλήλους, οι οποίοι είναι γνώστες των νέων πρακτικών, διαδικασιών και κανονισμών. Η συνεργασία των εμπειρογνωμόνων με εξειδικευμένους υπαλλήλους και η μετάπτωση από το επίπεδο των στρατηγικών στόχων, στο επίπεδο των λειτουργικών υποχρεώσεων εντείνει την τυποποιημένη τεχνική γραφειοκρατική ενσωμάτωση ενός νέου νόμου. Για παράδειγμα, η χρήση της αναλυτικής λογιστικής από τους Δήμους, μέχρι την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης», δε γινόταν για τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους, που θα αποτελούσε τη βάση για χρήση δεικτών απόδοσης και συγκρίσεων, αλλά τυπικά και μάλιστα όχι υποχρεωτικά από όλους τους Δήμους.

Παρατηρείται έλλειψη δυναμικών ικανοτήτων από την πλευρά της διοίκησης, στρατηγικών διαδικασιών και ταυτόχρονα μικρή εμπειρία στις διαδικασίες

μάνατζμεντ. Στελέχη και υπάλληλοι προτιμούν καθιερωμένες μεθόδους. Συνήθως, οι δημόσιοι υπάλληλοι ανθίσταται σε αλλαγές που επιβαρύνουν την εργασία τους και δεν προσφέρουν τα κατάλληλα κίνητρα. Εάν δε συμμετέχουν στην εφαρμογή του νέου δημόσιου μάνατζμεντ, θα είναι αδιάφοροι και αναμένεται αντίσταση και εμπόδια στην εξέλιξη της διαδικασίας. Εάν όλοι οι εμπλεκόμενοι δε γίνουν συμμέτοχοι στην εισαγωγή νέων πρακτικών και στην κατάλληλη εφαρμογή τους, τότε υπάρχει κίνδυνος να χαθούν οι στόχοι της μεταρρύθμισης. Σύμφωνα με τους Eisenhart and Martin[153], τα μακροπρόθεσμα οφέλη βρίσκονται στην κατάλληλη διαμόρφωση των διαθέσιμων πόρων που θα γίνεται από στελέχη, τα οποία θα διαθέτουν τις απαραίτητες δυναμικές ικανότητες.

Η διαδικασία υλοποίησης απαιτεί εκπαίδευση των υπαλλήλων και νέες λύσεις στην οργανωτική δομή. Χρειάζεται συστηματική περιγραφή των νέων καθηκόντων και εκτίμηση του αναγκαίου αριθμού προσωπικού με τις κατάλληλες γνώσεις. Η έλλειψη συνεργασίας και προσόντων περιορίζει, ιδίως σε στρατηγικό επίπεδο, τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται από τις νέες οργανωτικές δομές της χρηματοοικονομικής διοίκησης.

Στη συνεχιζόμενη διαδικασία υλοποίησης της μεταρρύθμισης υπάρχει μια αμοιβαία σχέση ανάμεσα στην εμπειρία, την υποκίνηση και τη συμμετοχή. Ένα κρίσιμο σημείο της είναι η συμμετοχή των διοικητικών στελεχών και της πολιτικής ηγεσίας. Στο επίπεδο στρατηγικής, η έλλειψη συνεργασίας ανακόπτει το σχηματισμό των οργανωτικών ικανοτήτων που είναι απαραίτητες για την ανάπτυξη των οικονομικών πόρων. Στο επίπεδο των διαδικασιών, η έλλειψη ατομικών κινήτρων, περιορίζει την υποκίνηση και υποστήριξη. Στο λειτουργικό επίπεδο, οι ομάδες του έργου και οι κύριοι χρήστες γίνονται ολοένα και περισσότερο οικείοι με τις λεπτομέρειες ενός νέου νόμου και μεταφράζουν αυτές τις λεπτομέρειες σε λειτουργικά καθήκοντα.

Η εφαρμογή των μεταβολών στη λογιστική και στον προϋπολογισμό χρειάζεται την ενίσχυση[154]:

Νομοθετικών ρυθμίσεων

- για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων του δημόσιου τομέα,

---

[153] Eisenhardt, M. K. & Martin, A. J., “Dynamic capabilities: what are they?” στο: “Strategic Management Journal”, Τόμος 21, 10-11/2000, σελ. 1105-1121.

[154]Hepworth, N., “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government” στο: “Public Money and Management”, Τόμος 23, 1/2003, σελ. 37–43.

- για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων του ιδιωτικού τομέα,
- για την εξασφάλιση των μακρο οικονομικών αποτελεσμάτων.

ώστε να γίνει καθαρός ο σκοπός και η φιλοσοφία των αλλαγών και να ρυθμιστούν τεχνικά ζητήματα.

Διοικητικών ρυθμίσεων

Η διοικητική μεταρρύθμιση είναι προαπαιτούμενο για την εφαρμογή της λογιστικής των δεδουλευμένων και των μεταβολών στον προϋπολογισμό, ώστε να υπάρχει σχεδιασμός και στοχοθεσία σχετικά με:

- Τι πρέπει να παραχθεί. Καθορισμός ποσότητας, τιμής και ποιότητας. Ο καθορισμός του επιπέδου ποιότητας αποτελεί βασική παράμετρο για την εκτίμηση της διοικητικής δραστηριότητας. Παραδείγματος χάρη, νερό χαμηλής ποιότητας μπορεί να οδηγήσει σε χαμηλότερο κόστος καθαρισμού, βελτιώνοντας έτσι την αποδοτικότητα, αλλά χειροτερεύοντας το τελικό αποτέλεσμα, δηλαδή υποβάθμιση της υγείας λόγω κακής ποιότητας νερού. Επειδή η ποιότητα συχνά έχει άμεσο αντίκτυπο στα αποτελέσματα, το επίπεδο ποιότητας καθορίζεται κύρια σε σύνδεση με το σχεδιασμό και το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.
- Πως μπορεί να παραχθεί.
- Ποιες είναι και πως κατανέμονται οι ευθύνες. Γενικά, το πολιτικό επίπεδο είναι υπεύθυνο για την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας, ο επικεφαλής της διοίκησης για την αποδοτικότητα και τα στελέχη των υπηρεσιών / τμημάτων για την εξασφάλιση της οικονομίας.
- Ποια τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα από τις εκροές.
- Συγκρότηση συστήματος πληροφόρησης για τις επιδόσεις, το οποίο απαιτείται για την καταγραφή, διεύθυνση και λογοδοσία των διαδικασιών παροχής υπηρεσιών και αγαθών και τελικών αποτελεσμάτων. Η σύγκριση της εκτίμησης του κόστους με το πραγματικό κόστος είναι βασική μέθοδος για την επιτυχία του προϋπολογισμού.

Περισσότερο συστηματική προσέγγιση των διοικητικών μεταρρυθμίσεων στους ΟΤΑ μπορεί να γίνει μέσω της διάκρισης εσωτερικού και εξωτερικού

προσανατολισμού[155]. Ως εσωτερικά προσανατολισμένες, ορίζονται όλες οι δραστηριότητες που στοχεύουν κύρια στην αύξηση της αποδοτικότητας και της οικονομίας. Αυτές είναι βασικά οι μεταρρυθμιστικές δραστηριότητες για τη βελτίωση των οργανωτικών δομών, των διαδικασιών και των εργαλείων που χρησιμοποιούνται για την πρόσληψη, αξιολόγηση και ανάπτυξη του προσωπικού και της οργανωτικής κουλτούρας. Με τον όρο του εξωτερικού προσανατολισμού εννοούνται όλα εκείνα τα μέτρα που χρειάζονται για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Περιλαμβάνουν δραστηριότητες προσανατολισμένες προς τον καταναλωτή – πολίτη, εξωτερική λογοδοσία, δημοκρατική συμμετοχή και έλεγχο, συνεργασία πολιτικών και διοικητικών παραγόντων, δηλαδή:

- ✓ Καθιέρωση και βελτίωση των λογιστικών προτύπων.
- ✓ Συνεχή βελτίωση των μεθόδων χρηματοοικονομικής διαχείρισης.
- ✓ Βελτίωση του επιπέδου πληροφορικής τεχνολογίας.
- ✓ Καθιέρωση κατάλληλων στρατηγικών επικοινωνίας.
- ✓ Βελτίωση των ικανοτήτων των υπαλλήλων που απαιτούνται για την καλή εφαρμογή του λογιστικού συστήματος.

2.8. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ

Ένα από τα πλέον αμφιλεγόμενα ζητήματα των λογιστικών προτύπων των δημόσιων οργανισμών είναι η λογιστική μεταχείριση του πάγιου ενεργητικού τους[156].

Τα πιο προβληματικά στοιχεία του ενεργητικού στο δημόσιο τομέα είναι[157]:

→ οι υποδομές,

→ τα κληροδοτήματα,

→ τα περιβαλλοντολογικά στοιχεία.

Μελέτη της IFAC[158], η οποία καταγράφει τους πιο αποδεκτούς διεθνείς ορισμούς, σημειώνει ότι τα βασικά χαρακτηριστικά των στοιχείων του ενεργητικού είναι:

---

[155]Banner, G., 1993, "The Carl Bertelsmann-Prize: Some suggestions for the local government", Democracy and Efficiency in Local Government, Bertelsmann Foundation, σελ. 139-162.

[156] Pallot, J., "Infrastructure Accounting for Local Authorities : Technical Management and Political Context" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 13, 3/1997, σελ. 225-242.

[157]Christiaens, J., 'Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation" στο: "Financial Accountability & Management", Τόμος 15, 1/1999, σελ. 21–40;
Christiaens, J., "Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments" στο: "Financial Accountability & Management", Τόμος 17, 2/2001, σελ. 153–70.

[158] IFAC, 1993, παρ. 065.

1. Η ύπαρξη δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.
2. Η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη πρέπει να προκύπτουν από παλαιότερες συναλλαγές και οικονομικά γεγονότα.
3. Η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη πρέπει να ελέγχονται από την αναφερόμενη μονάδα κατά το χρόνο αναφοράς.

Ορισμένοι συγγραφείς[159], ισχυρίζονται ότι συγκεκριμένα στοιχεία, όπως οι υποδομές και τα κληροδοτήματα, δεν μπορούν να αναγνωρισθούν ως ενεργητικά για τις ανάγκες της λογιστικής παρακολούθησης, επειδή δε συνεισφέρουν στο εισόδημα του ΟΤΑ αλλά αντίθετα, απαιτούν αρκετούς πόρους για τη συντήρησή τους. Πολλές κυβερνήσεις δεν αναγνωρίζουν, κυρίως τα κληροδοτήματα και τα περιβαλλοντολογικά στοιχεία, αν και χρησιμοποιούν τη βάση των δεδουλευμένων.

Ο Pallot[160] θεωρεί πως αυτά τα στοιχεία, αν και δεν έχουν εμπορικό ενδιαφέρον, συνεισφέρουν όμως στο κοινωνικό όφελος του ΟΤΑ. Το ίδιο και ο Rowles[161], ο οποίος σημειώνει πως εάν η ύπαρξη ενός στοιχείου στο ενεργητικό ήταν να καθορίζεται μόνο από τη δυνατότητα να δημιουργεί χρηματική ροή, τότε τα περισσότερα στοιχεία των μη κερδοσκοπικών οργανώσεων, και όχι μόνο οι υποδομές και τα κληροδοτήματα, θα έπρεπε να μη θεωρούνται ενεργητικά.

Η αναγνώρισή τους εξαρτάται από τη μέθοδο μέτρησης και από τη βάση που υιοθετείται για το λογιστικό σύστημα, καθόσον τα πάγια δεν καταγράφονται εάν δε χρησιμοποιείται η πλήρης ή η τροποποιημένη βάση των δεδουλευμένων. Ορισμένα λογιστικά συστήματα αναγνωρίζουν τη διαφορά μεταξύ των υποδομών και των παγίων δημόσιας χρήσης με τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία, άλλα συστήματα δεν κάνουν καμία διάκριση και τα παρακολουθούν όλα λογιστικά, ενώ άλλα ξεχωρίζουν τις υποδομές από το σύνολο του ενεργητικού και δεν τις συμπεριλαμβάνουν στον ισολογισμό.

---

[159] Mautz, R., "Financial Reporting: Should Government Emulate Business?" στο: "Journal of Accountancy", August/1988, σελ..53-60.
[160] Pallot, J., "The Nature of Public Assets: A Response to Mautz" στο: "Accounting Horizons", July/1990, σελ. 79-85.
[161] Rowles, T., "Financial Reporting of. Infrastructure and Heritage Assets by Public. Sector Entities" στο: Discussion Paper No. 17, Australian Accounting Research Foundation, Melbourne, 1992.

Πίνακας 2.1: Διεθνής σύγκριση μη χρηματικών στοιχείων του ενεργητικού[162]

ΧΩΡΑ	ΣΩΜΑ ΠΡΟΤΥΠΩΝ Ή ΝΟΜΟΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΗΠΑ	GASB 1999	Διαφοροποίηση μεταξύ υποδομών και άλλων στοιχείων του ενεργητικού.	Παρέχεται πληροφόρηση για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. (και των υποδομών)
ΚΑΝΑΔΑΣ	CICA 1993	Ειδική μεταχείριση των στοιχείων του ενεργητικού.	Παρέχεται πληροφόρηση για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. (και των υποδομών)
Μ. ΒΡΕΤΑΝΙΑ	CIPFA 2000	Διάκριση γίνεται μεταξύ λειτουργικών στοιχείων (περιλαμβάνονται και οι υποδομές) και μη λειτουργικών στοιχείων του ενεργητικού.	Παρέχεται πληροφόρηση για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. (και των υποδομών)
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	AARF 1993	Καμία διάκριση μεταξύ στοιχείων του ενεργητικού.	Όλα περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
Ν. ΖΗΛΑΝΔΙΑ	NZSA 1993	Καμία διάκριση μεταξύ στοιχείων του ενεργητικού.	Όλα περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
ΓΑΛΛΙΑ	M14 1994	Καμία διάκριση μεταξύ στοιχείων του ενεργητικού.	Οι υποδομές δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
ΙΤΑΛΙΑ	77/1995	Διάκριση παγίων δημόσιας χρήσης και άλλων.	Όλα περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
ΓΕΡΜΑΝΙΑ		Μεικτό σύστημα[163]	

[162] GASB (Governmental Accounting Standard Board), CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants), AARF (Australian Accounting Research Foundation), CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy), NZSA (New Zealand Statistical Association), POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais -Νόμος 54 A/99), NPGCP (Nuevo Plan General de Contabilidad Publica).

[163] Επειδή δεν υπάρχει θεσμοθέτηση κανόνων για τα λογιστικά πρότυπα στο επίπεδο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης για ολόκληρη τη Γερμανία, τα κράτη είναι ελεύθερα να αποφασίσουν ποια λογιστικά πρότυπα θα υιοθετήσουν στο επίπεδο της ΤΑ. Αν και ορισμένα κράτη μένουν μόνον σε βελτιώσεις της ταμειακής λογιστικής βάσης (cameralistic accounting) εντούτοις, η δεσπόζουσα τάση είναι προσανατολισμένη προς την εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης για την ΤΑ.

Στην Τοπική Αυτοδιοίκηση, υλοποίηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής στη βάση των δεδουλευμένων γίνεται:

Υποχρεωτικά στα κρατίδια: Baden—Württemberg (από το 2008 μέχρι το 2019), Brandenburg (από το 2007 μέχρι το 2011), Mecklenburg—Vorpommern (από το 2008 και μετά), Nordrhein--Westfalen (από το 2005 μέχρι το 2008), Niedersachsen (από το 2006 μέχρι το 2011), Rheinland- Pfalz (από το 2007 μέχρι το 2008), Saarland (από το 2007 μέχρι το 2008), Sachsen (από το 2008 μέχρι το 2013), Anhalt (από το 2006 μέχρι το 2010).

Προαιρετικά στα κρατίδια: Hessen (από το 2005 μέχρι το 2011 διευρυμένη ταμειακή-δεδουλευμένη), Schleswig – Holstein (από το 2007 διευρυμένη ταμειακή - δεδουλευμένη), Bayern (παραδοσιακή ταμειακή (cameralistic) / από το 2007 δεδουλευμένη), Thüüringen (παραδοσιακή ταμειακή / από το 2009 δεδουλευμένη).

ΣΟΥΗΔΙΑ	97:52/1996	Καμία διάκριση μεταξύ στοιχείων του ενεργητικού.	Όλα περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	POCAL 1999	Διάκριση δημόσιας χρήσης και άλλων.	Όλα περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
ΙΣΠΑΝΙΑ	NPGCP 1994	Διάκριση μεταξύ υποδομών, παγίων δημόσιας χρήσης και άλλων.	Όταν οι υποδομές αρχίζουν να λειτουργούν τότε βγαίνουν από τις οικονομικές καταστάσεις.

Οι περισσότερες χώρες που χρησιμοποιούν το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης, παρουσιάζουν όλες τις πληροφορίες που αφορούν στα στοιχεία του ενεργητικού όλων των ειδών επειδή αυτό επιτρέπει συνολικότερη άποψη για την οικονομική δομή και τη δυνατότητα των οργανισμών.

Ένα δεύτερο θέμα για τις υποδομές και τα κοινόχρηστα περιουσιακά στοιχεία είναι το σχετικό με την **αποτίμησή τους**. Αυτό το θέμα βέβαια δεν απασχολεί μόνον το δημόσιο τομέα. Υπήρξε ζήτημα και του ιδιωτικού τομέα. Οι διαφορετικές προσεγγίσεις για την εκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι: το ιστορικό κόστος ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (αξία κτήσης ή αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχώνευσης), η αξία αντικατάστασης, η αντικειμενική αξία (που εφαρμόζεται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών ή αν δεν υπάρχουν αντικειμενικές αξίες, τους κανόνες εκτίμησης των ακινήτων που εφαρμόζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.) και η παρούσα αξία (αγοραία).

Η CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy-UK) έχει προτείνει ένα μεικτό σύστημα για την ΤΑ. Με το σύστημα αυτό, οι υποδομές και τα κοινόχρηστα περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία του ιστορικού κόστους, ενώ τα άλλα πάγια πρέπει να περιλαμβάνονται στον ισολογισμό είτε με το καθαρό τρέχον κόστος αντικατάστασης είτε με την αντικειμενική τους αξία στην τρέχουσα χρήση, ανάλογα ποια είναι η χαμηλότερη τιμή. Στην Ελλάδα, εφαρμόζεται το κριτήριο του ιστορικού κόστους με την πιθανότητα επανεκτίμησής του με νόμο.

Στη διεθνή πρακτική, διαφορές υπάρχουν και στις **οικονομικές καταστάσεις** σχετικά με το περιεχόμενο και τις πληροφορίες που διαχέουν.

Οι οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζονται είναι παρεμφερείς, διαφέρουν όμως τα περιεχόμενά τους. Στις αγγλοσαξονικές χώρες υπάρχει περισσότερο ενδιαφέρον και περιλαμβάνεται πληροφόρηση σχετική με τη μέτρηση των αποτελεσμάτων, όπως για παράδειγμα στη Νέα Ζηλανδία, όπου συντάσσεται η

κατάσταση επιδόσεων. Στην Ηπειρωτική Ευρώπη, αν και υφίσταται μια γενική τάση για την εφαρμογή μέτρων εκτίμησης των επιδόσεων, εντούτοις η εισαγωγή της χρηματοοικονομικής λογιστικής, η οποία έχει τη δυνατότητα να παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, είναι καινούργια και δεν έχει ακόμη δημιουργηθεί η νοοτροπία λογοδοσίας με όρους επιδόσεων. Στην Ελλάδα αναμένεται το ΠΔ με το οποίο θα καταρτίζονται δείκτες επιδόσεων[164].

Πίνακας 2.2: Διεθνής σύγκριση του συστήματος οικονομικής αναφοράς

ΧΩΡΑ	ΣΩΜΑ ΠΡΟΤΥΠΩΝ Ή ΝΟΜΟΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ
ΗΠΑ	GASB (1999)	Καταστάσεις προϋπολογισμού Κατάσταση καθαρού ενεργητικού Κατάσταση δραστηριοτήτων Κατάσταση μετρητών Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων
ΚΑΝΑΔΑΣ	CICA (1993)	Κατάσταση οικονομικής θέσης Κατάσταση οικονομικών δραστηριοτήτων (όμοιο με τα αποτελέσματα χρήσης) Κατάσταση αλλαγών οικονομικής θέσης (ροή μετρητών) Συμπληρωματικές πληροφορίες
ΑΓΓΛΙΑ	CIPFA (2000)	Επεξηγηματικός πρόλογος Παρουσίαση λογιστικών πολιτικών Ενοποιημένη λογιστική εσόδων Ενοποιημένος ισολογισμός Κατ. Ταμειακής ροής Συνταξιοδοτικοί λογαριασμοί Ομαδοποιημένοι λογαριασμοί
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	AARF (1993)	Αποτελέσματα χρήσης Κατ. οικονομικής θέσης Κατ. αλλαγών στην περιουσία Κατ. ταμειακής ροής Σημειώσεις οικονομικών καταστάσεων Δείκτες απόδοσης
Ν. ΖΗΛΑΝΔΙΑ	NZSA (1994)	Κατάσταση Οικονομικής απόδοσης Κατάσταση Κίνησης της περιουσίας Κατάσταση Οικονομικής θέσης Κατάσταση Ταμειακής ροής Κατάσταση απόδοσης υπηρεσιών Επεξηγηματικές σημειώσεις
ΓΑΛΛΙΑ	ΝΟΜΟΣ ATR	Καταστάσεις προϋπολογισμού Προσαρτήματα Λίστα επιδοτήσεων σε επιχειρήσεις, Ενοποιημένα αποτελέσματα του κύριου και των βοηθητικών ισολογισμών Συνολικά δεδομένα της οικονομικής κατάστασης. Πίνακας δανείων
ΙΤΑΛΙΑ	ΝΟΜΟΣ 77/1995	Κατάσταση Οικονομικής θέσης Κατάσταση δραστηριοτήτων (αποτελέσματα χρήσης) Καταστάσεις προϋπολογισμού

[164]Βλ. Κεφάλαιο 6.2.1., «Μέτρηση επιδόσεων στους Ελληνικούς δημόσιους οργανισμούς».

		Ενοποίηση προϋπολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσης και οικονομικής θέσης
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	Λογιστική ταμειακής βάσης	Κατάσταση χρηματικής θέσης Κατάσταση προϋπολογισμού Κατάσταση πάγιου ενεργητικού Κατάσταση χρηματικών λογαριασμών Κατάσταση χρέους Διοικητική αναφορά
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	POCAL	Ισολογισμός Κατάσταση οικονομικών αποτελεσμάτων Καταστάσεις προϋπολογισμού Διοικητική αναφορά
ΣΟΥΗΔΙΑ	97:52/1996	Ισολογισμός Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης Κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων
ΙΣΠΑΝΙΑ	PGCP	Ισολογισμός Κατάσταση οικονομικών αποτελεσμάτων Καταστάσεις προϋπολογισμού Σημειώσεις οικονομικών καταστάσεων Ταμειακή ροή

Επίσης, ένα σημείο ουσιαστικής διαφοράς ανάμεσα στα λογιστικά συστήματα των ΟΤΑ στις διάφορες χώρες είναι και **η χρησιμοποίηση της πληροφόρησης του προϋπολογισμού**. Η διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι ορισμένες χώρες θεωρούν πως κύριος στόχος του πληροφοριακού συστήματος λογιστικής[165] είναι η ελεγκτική του αξία για την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Αυτό οφείλεται σε λόγους συμμόρφωσης με τους περιορισμούς της νομοθεσίας, η οποία αφορά την εξασφάλιση και κατανάλωση του δημόσιου χρήματος. Οι πόροι κατανέμονται μέσω του προϋπολογισμού και έτσι αυτός αποτελεί το πρωταρχικό εργαλείο λογοδοσίας. Εδώ, το λογιστικό σύστημα και το σύστημα του προϋπολογισμού συνδέονται.

Σε άλλες χώρες, δεν υφίσταται σύνδεση ανάμεσα στον προϋπολογισμό και τη χρηματοοικονομική λογιστική, έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις της λογιστικής να γίνονται αντικείμενο επεξεργασίας και να περιλαμβάνονται στη χρηματοοικονομική αναφορά, ενώ οι καταστάσεις του προϋπολογισμού εκπονούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που διέπουν τον προϋπολογισμό. Η παρακολούθηση του προϋπολογισμού δεν αναγνωρίζεται ως σκοπός του λογιστικού συστήματος και οι οικονομικές καταστάσεις ετοιμάζονται όπως και στον επιχειρηματικό τομέα. Τα δύο συστήματα λειτουργούν ξεχωριστά.

[165] Σύμφωνα με την επικρατούσα θεωρητική προσέγγιση της λογιστικής, τη συστημική θεωρία, η λογιστική από τη φύση της τείνει να αποτελεί ένα πληροφοριακό σύστημα, έχοντας τα χαρακτηριστικά ενός συστήματος, όπως το ορίζει η Κυβερνητική. Άλλες θεωρητικές προσεγγίσεις έχουν γίνει επίσης και μέσω των επιστημών της Συμπεριφοράς, και της θεωρίας των Ενδεχόμενων Καταστάσεων (Contingency Theory).

Μία τρίτη περίπτωση είναι εκείνη, όπου η χρηματοοικονομική λογιστική περιορίζεται στην παρακολούθηση του προϋπολογισμού και καταγράφει μόνον τις συναλλαγές που επηρεάζουν τον προϋπολογισμό. Πρόκειται για την ταμειακή βάση της λογιστικής και το απλογραφικό σύστημα.

Οι αποσβέσεις αποτελούν ένα ακόμη στοιχείο διαφοροποίησης. Η υιοθέτηση κριτηρίου εκτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις ολοκληρώνεται με απόφαση για την καταγραφή στα αποτελέσματα χρήσης δεδομένων που αντανακλούν τη λογική φθορά αυτών των στοιχείων (**αποσβέσεις**).

Με την αναγνώριση των αποσβέσεων σε περιουσιακά στοιχεία (υλικά και άϋλα) ο προϋπολογισμός ανέρχεται σε υψηλότερα ποσά δαπανών και γίνεται περισσότερο αντικειμενικός. Ο Mayston[166] υποστηρίζει ότι η διάρθρωση των κεφαλαιουχικών περιουσιακών στοιχείων, η συντήρηση και η χρηματοδότησή τους σχετίζονται με τη συμπεριφορά που ακολουθούν οι πολιτικοί, οι οποίοι έχουν κίνητρα να δρουν ανασταλτικά, επιδιώκοντας την εξαγορά ψήφων στην εκλογική διαδικασία και τη μετακύλιση του κόστους των πράξεών τους σε μελλοντικές γενεές ψηφοφόρων και φορολογουμένων.

Τα περιουσιακά στοιχεία έχουν μια διάσταση αναφοράς σε πόρους, βάσει των οποίων παρέχονται οφέλη, και παράλληλα μια διάσταση αναφοράς σε ιδιοκτησία, όπου η ιδιοκτησία θεωρείται ως ένα σύνολο νομικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων έναντι πραγμάτων και μεταξύ προσώπων. Για αυτό ο Mautz[167] κατέληξε πως η δημόσια περιουσία δεν είναι διαθέσιμη στους διοικούντες κατά τον ίδιο τρόπο που είναι τα περιουσιακά στοιχεία σε μια επιχείρηση. Επιπλέον, στην περίπτωση των δημόσιων αγαθών υπάρχει αδυναμία αποκλεισμού όσων δεν πληρώνουν, όπως επίσης και ζητήματα δικαιωμάτων, υποχρεώσεων και τεχνικής εφικτότητας, επισημαίνοντας ότι δεν μπορούμε να εφαρμόζουμε ασυλλόγιστα έννοιες που πηγάζουν από τον επιχειρηματικό τομέα σε περιπτώσεις που είναι διακριτά διαφορετικές.

Η διάκριση των περιουσιακών στοιχείων σε εκείνα που ανήκουν στην κοινωνία και στα κανονικά πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιτρέπει τη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά στις αποσβέσεις. Για τα κανονικά πάγια περιουσιακά στοιχεία, η ευθύνη για συντήρηση και χρηματοδότηση της αντικατάστασης είναι

---

[166] Mayston, D., “Capital Accounting, User Needs and the Foundations of a Conceptual Framework for Public Sector Financial Reporting” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 8, 4/1992, σελ. 227-248.

[167] Mautz, R., “Financial Reporting: Should Government Emulate Business?” στο: “Journal of Accountancy”, August/1988, σελ.53-60.

πιθανόν να περιέρχεται πλήρως σε εκείνους που διοικούν τον οργανισμό. Στις περισσότερες χώρες επικρατεί η άποψη πως τα πάγια περιορισμένης διάρκειας πρέπει να αποσβένονται με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο αυτό γίνεται στον ιδιωτικό τομέα. Η αντίληψη αυτή επικρατεί στις Αγγλοσαξονικές χώρες (Αυστραλία, Νέα Ζηλανδία, Αγγλία).

Η Ένωση Λογιστών στη Ν. Ζηλανδία πρότεινε τα κοινόχρηστα περιουσιακά στοιχεία να ανακοινώνονται σε φυσικούς παρά σε χρηματικούς όρους και χωρίς αυτά τα περιουσιακά στοιχεία να αποσβένονται. Θεωρεί ως σημαντικούς παράγοντες, για το αν ένα στοιχείο κατατάσσεται στην ομάδα των περιουσιακών στοιχείων τα οποία «ανήκουν στην κοινωνία»: α) την περίοδο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, β) το βαθμό στον οποίο υπάρχει αγορά, όπου το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να πουληθεί, γ) αν η εκποίησή του είναι στα πλαίσια των δραστηριοτήτων του οργανισμού, ο οποίος λογοδοτεί και δ) το σκοπό για τον οποίο χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο.

Στην Ιταλία και την Πορτογαλία, η απόσβεση των παγίων γίνεται ακόμη και σε αυτά που χαρακτηρίζονται ως κοινής χρήσης. Στην Ισπανία, το λογιστικό σύστημα της ΤΑ θεωρεί την απόσβεση των παγίων ως έξοδο.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό ζήτημα των μεταρρυθμίσεων στις περισσότερες χώρες είναι η ισχυρή πίεση για αποκέντρωση στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών. Οι ΟΤΑ επωμίζονται ευθύνες και αρμοδιότητες και δημιουργούν για την παροχή υπηρεσιών και αγαθών είτε επιχειρήσεις είτε άλλες μονάδες, τις οποίες ελέγχουν. Αυτή η πρακτική έχει προκαλέσει διάλογο για την αναγκαιότητα ***ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τους ΟΤΑ***. Υπάρχουν διαφοροποιήσεις όσον αφορά τις απαιτήσεις για ενοποιημένους ισολογισμούς. Ως προς το ζήτημα αυτό, στις Αγγλοσαξονικές χώρες υφίσταται η πλήρης εφαρμογή των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ενώ στις περισσότερες υπόλοιπες χώρες δεν επικρατεί τέτοια πρακτική.

Πίνακας 2.3: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, Διεθνής πρακτική.

Χώρα	Νόμος	Παρατηρήσεις
ΗΠΑ	GASB 1999	Συνολική άθροιση
ΚΑΝΑΔΑΣ	CICA 1999	Όπως στον ιδιωτικό τομέα
Μ. ΒΡΕΤΑΝΙΑ	CIPFA 2000	Ενοποιημένοι λογαριασμοί όπως στον ιδιωτικό τομέα
ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ	AARF 1993	Τα λογιστικά πρότυπα είναι όπως αυτά του ιδιωτικού τομέα

Ν. ΖΗΛΑΝΔΙΑ	NZSA 1993	Ενοποιημένοι λογαριασμοί όπως στον ιδιωτικό τομέα
ΓΑΛΛΙΑ	ATR	Υποχρεωτικά στο επίπεδο του προϋπολογισμού
ΙΤΑΛΙΑ	77/1995	Προαιρετικά. Δεν υπάρχουν κανονισμοί.
ΓΕΡΜΑΝΙΑ		Δεν υπάρχει υποχρέωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	POCAL	Δεν υπάρχει υποχρέωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
ΣΟΥΗΔΙΑ	97:52/1996	Υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις.
ΙΣΠΑΝΙΑ	PGCP	Προαιρετικά. Δεν υπάρχουν κανονισμοί.

Στο πλαίσιο του ΝΔΜ, η φύση και ο ρόλος των λογιστικών μεθόδων είναι καθοριστικός. Η λογιστική πληροφόρηση κατέχει σημαντική θέση ως χρήσιμο εργαλείο, το οποίο εγγυάται τη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα ανάμεσα σε οργανισμούς και χώρες και τη διευκόλυνση της λήψης αποφάσεων σε οικονομικά και διοικητικά ζητήματα. Ο Mayer[168] προώθησε την ιδέα πως η λογιστική είναι μέρος μιας ορθολογικής δραστηριότητας για τη δημιουργία μιας καινούργια οντότητας, του νέου δημόσιου τομέα. Στη μακρά πορεία εκσυγχρονισμού και εξορθολογισμού του Ελληνικού δημόσιου τομέα, οι μεταβολές στην ΤΑ και η επιτυχία τους αποτελούν καθοριστικές παραμέτρους για την επιτυχία και συνέχιση της διαδικασίας μεταρρύθμισης.

Στα επόμενα κεφάλαια μελετούμε, αξιολογούμε και προτείνουμε τα περαιτέρω βήματα αυτών των αλλαγών.

[168]Mayer, J., *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Oslo, 1998.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ Δ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΩΝ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

3.1. ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΤΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η λογιστική αναδεικνύεται σε βασικό στοιχείο της νέας αντίληψης περί λογοδοσίας και αντανακλά την εμπιστοσύνη στην αγορά και στις μεθόδους των επιχειρήσεων, παρά στους δημόσιους υπαλλήλους, των οποίων οι δραστηριότητες πρέπει να κοστολογούνται και να αξιολογούνται με τις λογιστικές τεχνικές. Οι ιδέες του ΝΔΜ συνδέονται με τον οικονομικό ορθολογισμό και δεν είναι τυχαία η επικράτηση των "οικονομοκρατών" και των "λογιστοκρατών" σε υψηλόβαθμες δημόσιες θέσεις[169].

Στο πλαίσιο του ορισμού του νέου δημόσιου μάνατζμεντ του Hood[170], η λογιστική κατέχει εξέχουσα θέση. Έχει εξετασθεί και θεωρητικά και πρακτικά ο ρόλος της στο ΝΔΜ με έμφαση στα ζητήματα αλλαγών του συστήματος (Hood, 1995), στα ζητήματα αποδοτικότητας (Lapsley, 1999), λογοδοσίας (Guthrie, 1998a; Pallot, 1999) και μάνατζμεντ (McSweeney, 1994)[171].

Στην πορεία ολοκλήρωσης των οικονομιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η λογιστική αποτελεί ένα σημαντικότατο εργαλείο, το οποίο εγγυάται τη σύγκριση ανάμεσα στις Ευρωπαϊκές χώρες καθώς και τη διευκόλυνση της λήψης αποφάσεων σε οικονομικά και διοικητικά ζητήματα. Η λογιστική ομογενοποίηση θεωρείται αναπόφευκτη για πολλούς λόγους, κυριότεροι των οποίων είναι[172]:

i. Η ανάγκη καθιέρωσης της συγκρισιμότητας ανάμεσα σε χώρες.

---

[169] Self, P., *Economocrats and the Policy Process*, MacMillan, London, 1975.
[170] Hood, C., "A public management for all seasons" στο: "Public Administration", Τόμος 69, 1991, σελ. 3-19.
[171] McSweeney, B., "Management by accounting" στο: Hopwood, A.G. & Miller, P. (Eds), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University, 1994.
[172] Brusca, I. & Condor, V., "Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context" στο: "Financial Accounting and Management", Τόμος 18, 2/2002, σελ.155.

ii. Η ανάγκη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των χωρών μελών, ώστε να υπάρχει συνολική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της ΕΕ.

iii. Η ανάγκη για ίση μεταχείριση των επιχορηγήσεων και των τελών από την ΕΕ στα εθνικά λογιστικά συστήματα.

iv. Η ανάγκη των πολιτών, ως πιθανών επενδυτών, να συγκρίνουν την οικονομική κατάσταση διαφορετικών χωρών της ΕΕ.

v. Η εφαρμογή των γενικώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων στους θεσμούς της ΕΕ και η διευκόλυνση κατανόησης των οικονομικών καταστάσεων από όλους τους Ευρωπαίους πολίτες.

vi. Η βελτίωση λειτουργίας και ελέγχου της εσωτερικής ευρωπαϊκής αγοράς.

vii. Η συγκρισιμότητα των αξιών που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της συμμόρφωσης των χωρών με τα κριτήρια σύγκλισης του Μάαστριχτ (συγκρισιμότητα μακροοικονομικών μεγεθών).

viii. Η ανάγκη ύπαρξης ενός κοινού εργαλείου για τους Ευρωπαίους επαγγελματίες της δημόσιας λογιστικής και τους ελεγκτές.

ix. Η βελτίωση της αξιοπιστίας και της διεθνούς συγκρισιμότητας των δεικτών εκτίμησης των δημόσιων οικονομικών συνθηκών με μετατόπιση προς τη λογιστική βάση των δεδουλευμένων και προς τα διεθνή πρότυπα διαδικασιών και πρακτικών.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990, πολλές Ευρωπαϊκές χώρες μεταρρύθμισαν τα δημόσια λογιστικά συστήματά τους προς την κατεύθυνση της επιχειρηματικής λογιστικής και της πληροφοριακής βελτίωσης.

Η **Μεγάλη Βρετανία** απασχολήθηκε έντονα με τα οικονομικά των ΟΤΑ από τη δεκαετία του 70. Τη δεκαετία του 80, με σκοπό να τιθασευτούν τα ελλείμματα, ξεκίνησαν προσπάθειες με τη συνδρομή του Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) και αναπτύχθηκε το νέο λογιστικό σύστημα, που απαιτούσε την κοστολόγηση των υπηρεσιών, τη μέτρηση της αξίας των παγίων, την αναγνώριση των αποσβέσιμων και μη παγίων[173], τη γνωστοποίηση του πραγματικού κόστους λειτουργίας των ΟΤΑ και την αποκάλυψή του στους φορολογούμενους με την πλήρη

[173] Αποσβέσιμα πάγια: έχουν περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής, αλλά μεγαλύτερη του ενός έτους. Μη αποσβέσιμα πάγια: έχουν απεριόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής (γήπεδα, οικόπεδα, έργα τέχνης).

λογοδοσία των τοπικών αρχών προς τους πολίτες. Από το 1996, οι ΟΤΑ ήταν υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένων, ενώ από το 2006 γίνεται η πλήρης εφαρμογή των γενικά αποδεκτών λογιστικών προτύπων (Generally Accepted Accounting Principles - G.A.A.P.)[174].

Η **Σουηδία** προχώρησε από νωρίς στην υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Μέχρι το 1986, οι Δήμοι χρησιμοποιούσαν το απλογραφικό σύστημα στην ταμειακή βάση. Η Σουηδική Ένωση Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Swedish Association of Local Authorities) αποφάσισε τη μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων[175]. Η μετάβαση άρχισε σταδιακά από το 1988 και μέχρι το 1995 περίπου το 95% των Δήμων εφάρμοσαν το διπλογραφικό, τις προβλέψεις, τις αποσβέσεις, και την αναγνώριση των παγίων. Από το 1990, οι σωρευμένες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις καταγράφονταν ως υποχρέωση και τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα ως έξοδο. Με εφαρμογή του νόμου 97:52/1996, ο οποίος περιείχε και τις ρυθμίσεις των προηγούμενων διαταγμάτων, έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή της λογιστικής των δεδουλευμένων από το 1998[176].

Η **Ελβετία** αναμόρφωσε και αυτή τα λογιστικά συστήματα των Δήμων. Κατά τη δεκαετία του 80 όλοι οι Δήμοι προχώρησαν σε υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένης βάσης στα πλαίσια του προγράμματος Harmonized Accounting Model και μέχρι το 1990 είχε εφαρμοσθεί σε όλους τους ΟΤΑ. Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στον ισολογισμό, στα αποτελέσματα χρήσης και στην κατάσταση κεφαλαιουχικών δαπανών, όμως δεν υπάρχει αναφορά σε ενοποιημένες καταστάσεις[177].

Στη **Γερμανία**, οι αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στα λογιστικά συστήματα των Δήμων ξεκίνησαν και εφαρμόσθηκαν με κίνητρο την πίεση για αποτελεσματικότερη διαχείριση του δημόσιου χρήματος. Η ενίσχυση του ρόλου της ΤΑ και η στενότητα των πόρων ήταν τα ουσιαστικά κίνητρα για τις μεταρρυθμίσεις. Μέχρι το 1997, το λογιστικό σύστημα των Δήμων στη Γερμανία παρέμενε το απλογραφικό ταμειακής βάσης (cameralistic). Μετά το 1997, άρχισε να εφαρμόζεται

---

[174] Ellwood, S., "Bringing the GAAP across the UK public sector" στο: "Accounting and Business Research", Τόμος 33, 2/2003, σελ. 106-109.
[175] Βλ. Κεφ. 2.5. Σύνδεση Διοικητικών και Λογιστικών Μεταρρυθμίσεων.
[176] Brostrom, B., "Accrual Accounting, Politics and Politicians" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 14, 4/1998, σελ. 322-328.
[177] Bergmann, A., "Lessons Learned from the Harmonized Accounting Model in the Light of IPSAS" εισήγηση στο ετήσιο συνέδριο του EGPA, 2004.

σύστημα τροποποιημένης ταμειακής βάσης[178], ενώ πιλοτικά ξεκίνησαν προσπάθειες για διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένων (Luder, 2003). Τα πιλοτικά προγράμματα στόχευαν να αναπτύξουν μια θεωρητική βάση για προϋπολογισμό εκροών και δημόσιο λογιστικό σύστημα στη βάση των δεδουλευμένων και άρχισαν να εφαρμόζονται σε επιλεγμένες πόλεις αρκετών κρατιδίων και ιδιαίτερα στο Baden – Wuerrtmberg (1994), με την επωνυμία «Νέο σύστημα προϋπολογισμού, λογιστικής και δημοσίευσης», στο Hesse (1998) «Νέο σύστημα λογιστικής, δημοσίευσης, και λειτουργίας των Δήμων», στο North Rhine – Westphalia (1999) «Νέα χρηματοοικονομική διοίκηση των Δήμων»[179]. Αν και τα πιλοτικά αυτά προγράμματα προσέγγισης των προϋπολογισμών εκροών και της λογιστικής δεδουλευμένων, διέφεραν στις λεπτομέρειες, εντούτοις είχαν βασικά κοινά χαρακτηριστικά, όπως:

- Διπλογραφική μέθοδο καταγραφής.
- Χρηματοοικονομική λογιστική δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων.
- Ισολογισμούς, αποτελέσματα χρήσης, καταστάσεις ταμειακών ροών.
- Προϋπολογισμούς εκροών.

Το 1998, δημιουργήθηκε, από τη διαρκή διάσκεψη των Υπουργών Εσωτερικών των κρατιδίων, επιτροπή επιφορτισμένη με το καθήκον να εξειδικεύσει τις νομικές διατάξεις για ένα σύστημα λογιστικής και προϋπολογισμού εκροών στη βάση των δεδουλευμένων. Το καλοκαίρι του 2003, η επιτροπή υπέβαλε τις προτάσεις της για προϋπολογισμό και λογιστική δεδουλευμένων καθώς και για λογιστική διευρυμένης ταμειακής βάσης. Το Νοέμβριο του 2003, οι προτάσεις αυτές εγκρίθηκαν από τη διαρκή διάσκεψη των Υπουργών και επειδή δεν υπάρχει ενιαίος εθνικός κανονισμός για τα λογιστικά πρότυπα σε επίπεδο ΤΑ, τα ομόσπονδα κρατίδια ήταν ελεύθερα να πάρουν τις δικές τους αποφάσεις, υιοθετώντας διαφορετικές πρακτικές[180], ώστε να καθορίσουν πρότυπα για τον προϋπολογισμό και το λογιστικό σύστημα των ΟΤΑ.

Στην **Ιταλία**, από τη δεκαετία του 1980, υπήρχε ένα ισχυρό ρεύμα αποκέντρωσης. Οι ΟΤΑ αξίωναν μεγαλύτερη οικονομική, διοικητική και οργανωτική αυτονομία με περισσότερες αρμοδιότητες και υιοθέτηση πρακτικών που προάγουν τη διαφάνεια. Τελικά, οι πιέσεις οδήγησαν στην ψήφιση του Ν. 142/1990, που παρείχε

---

[178] Βλ. Κεφ. 2.5. Σύνδεση Διοικητικών και Λογιστικών Μεταρρυθμίσεων, σελ. 79.
[179] Ridder, H./ Bruns, H. & Spier, F., "Analysis of Public Management Change Processes: The Case of Local Government Accounting Reforms in Germany" στο: "Public Administration", Τόμος 83, 2/2005, σελ. 446-450.
[180] Βλ. υποσημείωση Νο 163.

στις Επαρχίες και στους Δήμους θεσμική και οικονομική αυτονομία. Ωστόσο, το λογιστικό τους σύστημα, που βασίζονταν σε νόμο του 1979, δεν μπορούσε να δώσει πλήρη και αντικειμενική καταγραφή της λειτουργίας των ΟΤΑ[181]. Μέχρι το 1995, οι Δήμοι εφάρμοζαν το σύστημα της απλογραφικής λογιστικής ταμειακής βάσης με έμφαση στη νομιμότητα εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Με διάταγμα του 1995 καθιερώθηκαν συστήματα διοικητικών ελέγχων και η δημοσίευση της κατάστασης της χρηματοοικονομικής θέσης των ΟΤΑ, χωρίς όμως την υποχρεωτική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένων, το οποίο θα προχωρούσε σταδιακά. Το 2002 και το 2003, με σειρά διαταγμάτων, άρχισαν να εφαρμόζονται λογιστικά πρότυπα στους Δήμους. Ο Steccolini[182] μελέτησε και έδωσε στοιχεία για το βαθμό υιοθέτησης των αλλαγών στους Δήμους της Ιταλίας και κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

- Οι περισσότεροι Δήμοι, μέχρι το 2004, είχαν προχωρήσει στη δημοσίευση καταστάσεων σε δεδουλευμένη βάση, ενώ λίγοι ήταν εκείνοι που εφάρμοζαν τη διπλογραφική μέθοδο.
- Στην πραγματικότητα, οι αποφάσεις των Δήμων επηρεάζονταν από τις πληροφορίες που παρείχε η ταμειακή βάση.

Στην **Ισπανία** μέχρι το 1973, το λογιστικό σύστημα ήταν απλογραφικό ταμειακής βάσης με ελάχιστους λογιστικούς κανόνες και δίχως υποχρεωτικούς ελέγχους στους Δήμους. Ο εκδημοκρατισμός της χώρας από το 1975 και μετά οδήγησε και σε λογιστικές αλλαγές για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των οικονομικών της ΤΑ. Στις αρχές της δεκαετίας του 90, με επιρροή από τις Ευρωπαϊκές οδηγίες[183], εφαρμόσθηκε το διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένων (προϋπολογισμός και χρηματοοικονομική λογιστική) και τα λογιστικά πρότυπα για τους Δήμους. Οι κύριες οικονομικές καταστάσεις του συστήματος είναι: η κατάσταση

---

[181] Borgonovi, E., "Prencipi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche", Milan, 1996, σελ. 386.

[182] Steccolini, I., "An Empirical Investigation into Italian Local Governments" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 20, 3/2004, σελ. 328-331.

[183] **Τέταρτη οδηγία** του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών των εταιρειών ορισμένων μορφών (78/660/ΕΟΚ), (ΕΕ L 222, 14.8.1978, σ. 11).

Έβδομη οδηγία του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983, βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς (83/349/ΕΟΚ), (ΕΕ L 193, 18.7.1983, σ. 1).

Όγδοη οδηγία του Συμβουλίου της 10ης Απριλίου 1984, βασιζόμενη στο άρθρο 54 (3) (ζ) της συνθήκης για τη χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων (84/253/ΕΟΚ), (ΕΕ L 126, 12.05.1984 σ. 0020 – 0026).

εκτέλεσης του προϋπολογισμού, ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης και η κατάσταση των πηγών άντλησης και χρήσης κεφαλαίων[184].

Στην **Ολλανδία,** οι αλλαγές στους Δήμους ξεκίνησαν από το 1980. Το παραδοσιακό σύστημα της ταμειακής βάσης έδωσε τη θέση του στη βάση των δεδουλευμένων. Από το 1995, οι ΟΤΑ υποχρεώθηκαν να καταλογίζουν το έμμεσο κόστος στις διάφορες λειτουργίες για την παρουσίαση του πλήρους κόστους κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας του Δήμου[185].

Στο **Βέλγιο,** με νόμο του 1991, η χρηματοοικονομική λογιστική είναι σε δεδουλευμένη βάση υποχρεωτικά από το 1995 και μετά. Ο προϋπολογισμός και το σύστημα χρηματοοικονομικής λογιστικής ενώνονται με κοινούς κωδικούς λογαριασμών[186].

Με συγκριτικές μελέτες των λογιστικών συστημάτων των Ευρωπαϊκών ΟΤΑ (Δανία, Νορβηγία, Σουηδία[187] - Γαλλία, Ιταλία, Ισπανία[188] - Γερμανία, Βρετανία, Γαλλία, Ισπανία[189]) και χρησιμοποιώντας περιγραφική μεθοδολογία βασισμένη σε στοιχεία που συγκροτούν και χαρακτηρίζουν το δημόσιο λογιστικό σύστημα (αντικειμενικοί σκοποί, λογιστική αναγνώριση και μέτρηση, οικονομικές καταστάσεις, περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων, διάχυση πληροφοριών), διαπιστώθηκε[190] ότι στο Ευρωπαϊκό επίπεδο της ΤΑ υπάρχουν τέσσερα εναλλακτικά σενάρια, τα οποία προσδιορίζονται από τον καθορισμό της αναγνώρισης και μέτρησης των γεγονότων, τη βάση του λογιστικού συστήματος (τι αναγνωρίζεται και πότε) και από τη σχέση που υπάρχει μεταξύ προϋπολογισμού και χρηματοοικονομικής λογιστικής (που καταγράφονται και αναγνωρίζονται τα γεγονότα και οι συναλλαγές):

---

[184] Vela, J. M., "Latest Developments in Local Government Accounting in Spain" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 12, 3/1996, σελ. 210—215.
[185] Helden, 1998; Groot et al. 2004.
[186] Christiaens, J., "Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Government" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 17, 2/2001, σελ. 158-161.
[187] Mellemvik, F. & Monsen, N., "Local Governmental Accounting in Denmark**,** Norway, and Sweden: A Comparative Study of Consolidation Issues" στο: Montesinos, V. & Vela, J. M. (eds.), *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*, Valencia, 1995, σελ. 187-206.
[188] Demeestere, R., *L' organization des systemes comptables, budgetaires et de controle financier de villes. Une comparaison international*, Plan Urbain, Ministere de l' Equipement, Paris, 1995.
[189] Vela, J. M., "A cross country study of local government accounting systems" εισήγηση στο 3ο CIGAR, Speyer, April/1996b.
[190] Caperchione, E. & Mussari, R, *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht, London, 2000;
Brusca, A. & Condor, V., "Towards the harmonization of local accounting systems in the international context", στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 18, 2/2002, σελ. 129-162.

i. Το λογιστικό σύστημα περιορίζεται στην καταγραφή των συναλλαγών του προϋπολογισμού. Με αυτήν την έννοια η χρηματοοικονομική λογιστική καταγράφει μόνο τις συναλλαγές που επηρεάζουν τον προϋπολογισμό (Γερμανία).

ii. Το σύστημα του προϋπολογισμού συνδέεται με το λογιστικό σύστημα και επηρεάζεται από τους λογιστικούς κανόνες. Είναι η περίπτωση της Γαλλίας με τη μεταρρύθμιση του ν. Μ14/1994, η οποία εισήγαγε τη βάση των δεδουλευμένων και την αναγνώριση αποσβέσεων ακόμη και στον προϋπολογισμό.

iii. Το σύστημα του προϋπολογισμού και της χρηματοοικονομικής λογιστικής συνδέονται, οι κανόνες όμως είναι διαφορετικοί, επειδή οι στόχοι τους είναι διαφορετικοί (Ισπανία, Βέλγιο, Σουηδία, Ελλάδα). Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται και καταγράφονται μόνο στη χρηματοοικονομική λογιστική και όχι στον προϋπολογισμό.

iv. Ο προϋπολογισμός και η χρηματοοικονομική λογιστική είναι δύο διαφορετικές και ανεξάρτητες διαδικασίες. (Βρετανία).

Παρά την υιοθέτηση από τις περισσότερες ΤΑ της ΕΕ της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, τα νέα συστήματα λογιστικής δε βρίσκονται σε όλες τις χώρες στο ίδιο σημείο[191]. Οι μεταρρυθμίσεις, που είναι ακόμη σε εξέλιξη, ακολουθούν διαφορετικές μορφές, γιατί προέρχονται από διαφορετικές αιτίες που έχουν αναφορά στην ανομοιογένεια των διοικητικών, οικονομικών, κοινωνικών και πολιτικών τους παραμέτρων.

Σημαντική ώθηση σε πολλές καινοτόμες διαδικασίες έδωσε η επίδραση της επιχειρηματικής λογιστικής. Το κίνητρο για την εφαρμογή της ήταν ισχυρότερο ακόμη και από το κίνητρο για τον περιορισμό των οικονομικών σκανδάλων μέσω της μεγαλύτερης διαφάνειας που μπορούν να εξασφαλίσουν τα νέα συστήματα. Η παγκόσμια εδραίωση του ΝΔΜ και η καθολική επικράτηση των απόψεων για αποδοτική, αποτελεσματική και οικονομική διοίκηση του δημόσιου τομέα, οδήγησε πολλές κυβερνήσεις στην υιοθέτηση μοντέλων και πρακτικών του ιδιωτικού τομέα. Η αναμόρφωση των δημόσιων λογιστικών συστημάτων με τη χρήση της επιχειρηματικής λογιστικής φαινόταν η πιο κατάλληλη λύση για τα προβλήματα που

[191] Carlin, T., “Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 21, 3/2005, σελ. 319-321.

παρουσίαζε το παραδοσιακό δημόσιο λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης, ιδιαίτερα στον έλεγχο των μη χρηματικών στοιχείων. Η βελτίωση της αξιοπιστίας, της κατανόησης και της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τις περισσότερες φορές ήταν παράγωγο της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας. Η Ισπανία, η οποία αποτελεί ίσως το καλύτερο παράδειγμα για την εφαρμογή των λογιστικών αρχών και προτύπων, στήριξε το λογιστικό σύστημα της ΤΑ στο λογιστικό σχέδιο του 1973 για τον ιδιωτικό τομέα (Vela, 1996). Το ίδιο η Ελβετία[192], η Γαλλία[193], η Σουηδία[194] και το Βέλγιο[195].

Βέβαια, οι αιτίες εισαγωγής της επιχειρηματικής λογιστικής είναι διαφορετικές για κάθε χώρα. Στη Βρετανία για παράδειγμα, όπου υπάρχουν ισχυρές επαγγελματικές ενώσεις σε τοπικό επίπεδο, η σημασία του λογιστικού επαγγέλματος έχει σίγουρα επηρεάσει τη διάχυση της επιχειρηματικής λογιστικής με την καθιέρωση κανονισμών και προτύπων. Στη Γαλλία, και ιδιαίτερα στην Ισπανία, η επιχειρηματική λογιστική καθιερώθηκε από λογιστικά σχέδια που ψήφισαν οι κυβερνήσεις, έχοντας ως βασικούς στόχους τον έλεγχο των δημόσιων δαπανών και τη βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα.

Η επιρροή των κοινωνικών παραγόντων φαίνεται πως είναι μικρότερη στις περισσότερες χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης, γεγονός που μπορεί να αποδοθεί στο ότι:

i. Η επίδραση της κεφαλαιαγοράς σε τοπικό επίπεδο είναι πολύ περιορισμένη ή ανύπαρκτη (Ισπανία, Πορτογαλία, Ελλάδα). Οι ΟΤΑ στηρίζονται στις κρατικές επιχορηγήσεις χωρίς να έχουν τη δυνατότητα έκδοσης ομολόγων και επομένως δεν υπήρχε ισχυρή ζήτηση για περισσότερη και καλύτερη πληροφόρηση.

ii. Οι ομάδες πίεσης, που είναι καλά οργανωμένες στις Αγγλοσαξονικές χώρες (Βρετανία, ΗΠΑ, Νέα Ζηλανδία[196]), στην Ηπειρωτική Ευρώπη

---

[192] Mader, H. & Schedler, K. "Performance Measurement in the Swiss Public Sector" στο: Buschor, E.& Schedler, K., *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Haupt, Bern, 1994.

[193] Mariel, P. L. & Moraud, J. C., "La modernization de la Comptabilite Communale" στο: "Revue Francaise de Finance Publiques", 47/1994, σελ. 13-24.

[194] Alserud, I., "Municipal Accounting in Sweden" στο: "Public Finance and Accountancy", May/1992, σελ. 14-15.

[195] Bouckaert, G., "Municipal Accounting in Belgium" στο: "Public Finanace and Accountancy", April/1991, σελ.10-12.

[196] Pallot, J., "Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: The Case of New Zealand" εισήγηση στο 5° συνέδριο *CIGAR*, Paris, May 1995.

δεν είναι σημαντικές σε τοπικό επίπεδο. Εξαίρεση αποτελεί η Γερμανία, όπου οι κοινωνικές δομικές μεταβλητές έχουν κάποια θετική επιρροή σε τοπικό επίπεδο, ειδικά στην περίπτωση των επιχειρηματικών συμφερόντων και των ομάδων πίεσης (Luder, 1995). Αυτό ισχύει και για την Πολωνία (Jaruga et al., 1995) και την Ελβετία (Mader & Schedler, 1994).

Τοπικά, η επίδραση των διοικητικών παραγόντων είναι σημαντική. Η αποκεντρωτική διαδικασία αποτελεί ουσιαστική μεταβλητή για την ερμηνεία του τρόπου με τον οποίο το διοικητικό περιβάλλον επιδρά στις λογιστικές καινοτομίες στην Ευρωπαϊκή ΤΑ. Επηρεάζει τις οικονομικές σχέσεις ανάμεσα στην κεντρική και στην τοπική διοίκηση, το επίπεδο των αρμοδιοτήτων που μεταφέρονται στην ΤΑ και τον τρόπο με τον οποίο το λογιστικό σύστημα ενσωματώνει και αναφέρει αυτές τις αλλαγές.

Τα οργανωτικά χαρακτηριστικά αποτελούν μια ακόμη επεξηγηματική μεταβλητή των λογιστικών καινοτομιών. Πολλές χώρες (Σουηδία, Ισπανία, Γαλλία, Βέλγιο και Γερμανία) αποκέντρωσαν στους ΟΤΑ διάφορες λειτουργίες είτε με τη δημιουργία άλλων αυτόνομων οργανισμών είτε με την ίδρυση τοπικών δημοτικών επιχειρήσεων. Αυτό δημιούργησε την ανάγκη υιοθέτησης των επιχειρηματικών λογιστικών προτύπων, καθώς και τη συζήτηση για έκδοση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τους ΟΤΑ, που πρώτη η Σουηδία ξεκίνησε.

Επίσης, οι οργανισμοί που θέτουν τα λογιστικά πρότυπα είναι ένας διοικητικός παράγοντας που μπορεί να ερμηνεύσει αρκετές διαφορές. Η Βρετανία, όπως ήδη τονίσθηκε, είναι εκείνη η χώρα, στην οποία η επαγγελματική επιρροή των λογιστών είναι σημαντική ή τουλάχιστον ισχυρότερη από τις άλλες Ευρωπαϊκές χώρες, στις οποίες η λογιστική και οι κανονισμοί του προϋπολογισμού τίθενται από το νόμο (Ιταλία, Βέλγιο, Ισπανία, Πορτογαλία, Γαλλία, Γερμανία). Αλλά και σε αυτές τις χώρες η κατάσταση δεν είναι ομοιόμορφη. Διακρίνονται τρεις τύποι καθιέρωσης λογιστικών προτύπων, με βάση τις διοικητικές σχέσεις ανάμεσα στις κεντρικές και τοπικές αρχές:

i. Το μοντέλο από τα πάνω προς τα κάτω. Τα λογιστικά πρότυπα και οι λογιστικοί κανόνες εφαρμόζονται πρώτα στο κεντρικό επίπεδο και έπειτα επεκτείνονται στο τοπικό. Με αυτό το υπόδειγμα, η κεντρική κυβέρνηση έχει τον απόλυτο έλεγχο της διαδικασίας λογιστικών

προτύπων και εκδίδει κανόνες για το περιφερειακό και τοπικό επίπεδο (Ισπανία, Βέλγιο, Πορτογαλία[197]).

ii. Το μοντέλο από τα κάτω προς τα πάνω. Αυτό ακολουθήθηκε από χώρες που ξεκίνησαν τις μεταρρυθμίσεις πρώτα σε τοπικό επίπεδο, ενώ στο κεντρικό επίπεδο διατήρησαν το δημόσιο λογιστικό σύστημα προσανατολισμένο στον προϋπολογισμό. Αυτό έγινε στη Σουηδία, όπου οι αλλαγές δρομολογήθηκαν πρώτα στην ΤΑ και αργότερα ενσωματώθηκαν στο δημόσιο λογιστικό.

iii. Το από τα κάτω προς τα πάνω αποκεντρωμένο μοντέλο. Και εδώ η κεντρική διοίκηση ελέγχει τη διαδικασία καθιέρωσης προτύπων για τους ΟΤΑ, αλλά σημαντικές διαδικασίες αποκέντρωσης έχουν διευκολύνει περισσότερο τη μεταρρύθμιση του λογιστικού συστήματος της ΤΑ, παρά αυτού της κεντρικής διοίκησης. Είναι η περίπτωση της Γαλλίας, της Ολλανδίας και της Ιταλίας, όπου η διαδικασία αποκέντρωσης ήταν σημαντική και οι μεταρρυθμίσεις έγιναν πρώτα σε τοπικό επίπεδο.

3.2. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Ο καθηγητής Klaus Luder, αναπτύσσοντας στα τέλη της δεκαετίας του 80 μια καινοτόμο μελέτη διεθνούς σύγκρισης δημόσιων λογιστικών συστημάτων, κατέληξε στη θεμελίωση του υποδείγματος των ενδεχόμενων καταστάσεων (contingency model), το οποίο αφορά στις καινοτομίες στη δημόσια λογιστική. Ακολουθώντας προσωπικές και σε βάθος συνεντεύξεις με κυβερνητικούς παράγοντες, με στελέχη των ΟΤΑ και με εμπειρογνώμονες στη δημόσια λογιστική και ανάλυση, ανέπτυξε το αρχικό υπόδειγμα, επιλέγοντας τρεις ομάδες μεταβλητών, οι οποίες προκύπτουν από: το ισχύον νομικό σύστημα, τη συνταγματικά οργανωμένη δημόσια διοικητική δομή, και το δημόσιο σύστημα λογιστικής και αναφοράς.

Η ουσία της διεθνούς συγκριτικής ανάλυσης βρίσκεται στην ταξινόμηση των διάφορων χωρών σύμφωνα με εσωτερικά (κανόνες λογιστικής μέτρησης, χρηματοοικονομικές πρακτικές αναφοράς, παρεχόμενες συγκεντρωτικές καταστάσεις, αναφερόμενη μονάδα, ενοποιημένοι ή όχι λογαριασμοί) και εξωτερικά (πολιτικό και

[197]Requena, J. M. & Carrasco, D., “La contabilidad Publica en Portugal”, 1995.

νομικό σύστημα, επαγγελματική επίδραση κλπ)[198] κριτήρια, δίνοντας έμφαση στις διαφορές και στις ομοιότητες, ώστε να γίνουν γνωστά τα διαφορετικά λογιστικά συστήματα και να υπάρξει πληροφόρηση για τις στρατηγικές διεθνούς εναρμόνισης.

Η θεωρία των ενδεχόμενων καταστάσεων αποτελεί ειδικότερη προσέγγιση στο πλαίσιο της θεωρίας της οργανωτικής ανάλυσης και δίνει έμφαση στο ότι η διάρθρωση ενός οργανισμού λαμβάνει μια σειρά από μορφές, που μπορεί να συσχετισθούν με την επικρατούσα τεχνολογία ή με το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί ο οργανισμός. Ιστορικά, η θεωρία των ενδεχόμενων καταστάσεων αναζήτησε να διατυπώσει ευρείες γενικεύσεις σε σχέση με τις οργανωτικές δομές, οι οποίες συνδέονται ή ταιριάζουν καλύτερα στη χρησιμοποίηση διαφορετικών τεχνολογιών. Διατύπωσε την άποψη πως δεν υπάρχει ένας μόνον ιδανικός τρόπος οργάνωσης μιας επιχείρησης. Για κάθε τεχνολογική κατάσταση υπάρχει μια ιδιαίτερη οργανωτική δομή. Η προοπτική προήλθε από την εργασία της Joan Woodward[199], η οποία ισχυρίστηκε πως οι τεχνολογίες καθορίζουν άμεσα τις διαφορές στα οργανωτικά χαρακτηριστικά όπως: το εύρος του ελέγχου, η συγκέντρωση της εξουσίας και η τυποποίηση των κανόνων και των διαδικασιών. Αρκετές προσεγγίσεις αυτής της θεωρίας αναπτύχθηκαν στα τέλη της δεκαετίας του 60.

Οι κλασσικοί θεωρητικοί του μάνατζμεντ (Henri Fayol και Frederick Taylor) αναγνώρισαν και έδωσαν έμφαση σε αρχές της διοίκησης που θεωρούσαν πως θα έκαναν τις επιχειρήσεις περισσότερο επιτυχείς. Όμως, τις δεκαετίες του 50 και 60 δέχτηκαν από πολλούς κριτική για το ότι οι προσεγγίσεις τους δεν ήταν ευέλικτες και δε συμπεριελάμβαναν τις ενδεχόμενες περιβαλλοντικές καταστάσεις. Έρευνες επικεντρώθηκαν σε παράγοντες σχετικούς με το περιβάλλον, που επηρέαζαν την οργανωτική δομή και τον τρόπο ηγεσίας[200]. Μεταβολές στο περιβάλλον, αβεβαιότητα, τεχνολογία εργασίας και μέγεθος αποτελούν τους περιβαλλοντικούς παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των διάφορων οργανωτικών δομών μιας οικονομικής μονάδος. Σύμφωνα με την προσέγγιση των ενδεχόμενων καταστάσεων, σταθερό περιβάλλον οδηγεί σε μηχανιστικές δομές με έμφαση στη συγκέντρωση, την τυποποίηση και την εξειδίκευση για την επίτευξη

---

[198] Lüder, K. G., “Comparative Government Accounting Study: Interim Summary Report”, Revised Edition, Speyerer Forschungsberichte No. 76, Speyer, 1989.
[199] Woodward, Joan, *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford University Press, 1958.
[200] Fiedler, F. E., *A Theory of Leadership Effectiveness*, McGraw-Hill, New York, 1967;
Ashour, A. S., “The Contingency Model of Leadership Effectiveness: An Evaluation” στο; “Organizational Behavior and Human Decision Processes”, Τόμος 9, 3/1973, σελ. 339–355.

αποδοτικότητας και επαγγελματικής συνοχής. Βεβαιότητα και προβλεψιμότητα[201] επιτρέπουν τη χρησιμοποίηση πολιτικών, κανόνων και διαδικασιών, που καθοδηγούν τη λήψη αποφάσεων σε επαναλαμβανόμενα καθήκοντα και προβλήματα. Ασταθή περιβάλλοντα χρειάζονται δομές που δίνουν έμφαση στην αποκέντρωση για την επίτευξη προσαρμοστικότητας. Αβεβαιότητα και αδυναμία πρόβλεψης χρειάζονται γενικές μεθόδους επίλυσης προβλημάτων για μη επαναλαμβανόμενα καθήκοντα και προβλήματα. Οι Lawrence και Lorsch[202] ισχυρίσθηκαν πως οι οργανισμοί που λειτουργούν σε διαφορετικά περιβάλλοντα αναπτύσσουν διαφορετικά εσωτερικά χαρακτηριστικά και ότι όσο μεγαλύτερες είναι οι εσωτερικές διαφορές τόσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη συντονισμού των διάφορων μονάδων.

Η Joan Woodward βρήκε πως επιτυχημένοι οικονομικά κατασκευαστικοί οργανισμοί με διαφορετικούς τύπους **τεχνολογίας** (π.χ. μονάδες με μικρή, μεγάλη ή μαζική παραγωγή) διαφέρουν στον αριθμό των επιπέδων διοίκησης, το εύρος της διοίκησης και το βαθμό εξειδίκευσης των εργαζομένων. Συνδύασε τις διαφορές στην οργάνωση με την απόδοση της επιχείρησης και κατέληξε πως συγκεκριμένοι τύποι οργάνωσης ήταν κατάλληλοι για συγκεκριμένη τεχνολογία παραγωγής.

Το **μέγεθος** του οργανισμού είναι μία ακόμη ενδεχόμενη μεταβλητή, η οποία επηρεάζει την αποτελεσματικότητα των διάφορων οργανωτικών τύπων. Ο ιδιοκτήτης μιας μικρής επιχείρησης μπορεί και ελέγχει άμεσα, σχεδόν τα πάντα, ενώ στους μεγάλους οργανισμούς απαιτούνται περισσότερο σύνθετοι και έμμεσοι μηχανισμοί ελέγχου. Οι μεγάλοι οργανισμοί διαθέτουν περισσότερο εξειδικευμένο προσωπικό, τμήματα και εργασίες. Η τμηματική δομή, η οποία είναι χρήσιμη για τις μεγάλες μονάδες, δεν είναι χρήσιμη για τις μικρές[203].

Το υπόδειγμα Luder, στηριγμένο στην ενδεχομενική θεωρία, αποτελεί προσπάθεια καθορισμού με λεπτομέρεια των χαρακτηριστικών του πολιτικο-διοικητικού περιβάλλοντος που επικρατεί σε μια χώρα και της αναγνώρισης των πιθανών επιδράσεών του πάνω στην έκβαση της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας της δημόσιας λογιστικής[204].

---

[201] Σπανού, Καλλιόπη, *Οργάνωση και εξουσία. Προβλεψιμότητα και Διαφάνεια στη Δημόσια Διοίκηση*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1992.
[202] Lawrence, P. R. & Lorsch, J., *Organization and Environment*, MA: Harvard Business School Press , Boston, 1967.
[203] Crozier, & Friedberg, *L' acteur et le system*, Edition Bussiere Camedan Imprimes, France, 1992, σελ. 131-224.
[204] Luder, K., "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade-Achievements and Problems" εισήγηση στο 7° Συνέδριο *CIGAR*, Valencia, June/2001, σελ. 2.

"Το υπόδειγμα των ενδεχόμενων καταστάσεων του Luder είναι ένα οικονομικό μοντέλο, το οποίο υποθέτει μια αγορά με παραγωγούς και χρήστες των δημόσιων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι στάσεις και οι συμπεριφορές των χρηστών και των παραγωγών σχηματίζονται από τα αντίστοιχα περιβάλλοντά τους. Εάν οι συνθήκες είναι ώριμες, εξαιτίας ορισμένων εξωτερικών ερεθισμάτων - κινήτρων (π.χ. οικονομική κρίση, οικονομικά σκάνδαλα κλπ), οι αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στη ζήτηση και στην παροχή πληροφοριών μπορούν να οδηγήσουν στην υιοθέτηση καινοτομιών για το δημόσιο λογιστικό σύστημα"[205].

Στα σύγχρονα λογιστικά συστήματα επαναπροσδιορίζονται οι λογιστικές λειτουργίες και ιδιαίτερα οι λειτουργίες του προϋπολογισμού σε σχέση με αυτό που καλούμε «προϋπολογισμός και λογιστική πόρων». Η λογιστική των πόρων απαιτεί χρηματοοικονομική αναφορά και αποκάλυψη πληροφοριών για την κατανάλωση των πόρων και όχι μόνο για τη δαπάνη των μετρητών. Το ίδιο και ο προϋπολογισμός απαιτεί πρόβλεψη όλων των πόρων που πρόκειται να δαπανηθούν και όχι μόνο των μετρητών, πράγμα που συνεπάγεται την καθιέρωση της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων και στον προϋπολογισμό. Σύμφωνα με τους Luder και Jones[206] οι λειτουργίες της δημόσιας λογιστικής και του προϋπολογισμού προσδιορίζονται από:

Προϋπολογισμός :

- ⇨ Χρηματοοικονομικό έλεγχο (σχεδιασμός χρηματικών εισροών - εκροών με ικανοποιητική λεπτομέρεια).
- ⇨ Έλεγχο επιδόσεων (προϋπολογισμός παραγωγής).
- ⇨ Κίνητρα για αποδοτική και αποτελεσματική συμπεριφορά (λογιστική βάση δεδουλευμένων και στον προϋπολογισμό σε αντίθεση με τη χρησιμοποιούμενη ταμειακή λογιστική, ευελιξία, σύνδεση με την αναλυτική λογιστική).

Λογιστική :

- ⇨ Πλήρη λογοδοσία με ακριβή, σαφή και ειλικρινή παρουσίαση των χρηματοοικονομικών συνθηκών και της χρησιμοποίησης των πόρων

---

[205]Chan, J. L./ Jones, R. H. & Luder, K. G., "Modelling Governmental Accounting Innovations: an assessment an d future research directions" στο: "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", Τόμος 9, 1996, σελ..3-4.

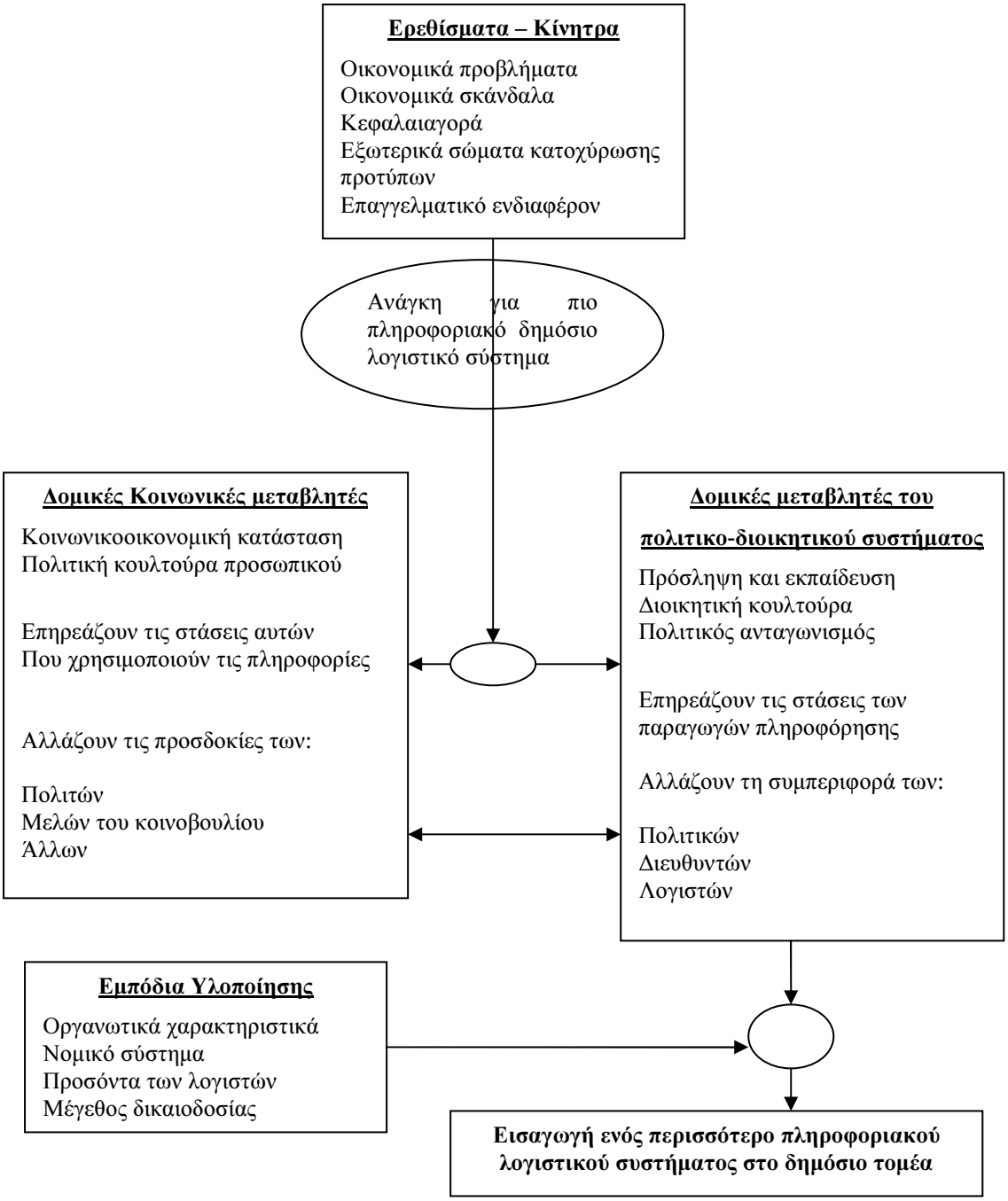
[206]Luder, K. & Jones, R. H., Present Status of Governmental Budgeting and Accounting Systems in Selected European Countries, and Reform Endeavors (EURO-CIGAR)", Price Waterhouse Coopers Deutsche Revisions. 2003.

(λογιστική δεδουλευμένων, οικονομικές καταστάσεις, ενοποιημένοι λογαριασμοί για το δημόσιο).

- ⇨ Προστασία των φορολογουμένων (κατοχύρωση της ισότητας και παροχή πλήρους και αξιόπιστης πληροφόρησης για την οικονομική κατάσταση και τη χρησιμοποίηση των πόρων).
- ⇨ Έλεγχος προϋπολογισμού (ολοκλήρωση του προϋπολογισμού με το λογιστικό σύστημα).

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του Luder, η υλοποίηση της λογιστικής μεταρρύθμισης είναι μια μακρά διαδικασία που ξεκινά με την υποκίνηση και τελειώνει με την επιτυχία ή μη της λογιστικής μεταρρύθμισης. Το υπόδειγμά του εξηγεί την αλλαγή από το παραδοσιακό δημόσιο λογιστικό σύστημα σε ένα περισσότερο πληροφοριακό σύστημα, το οποίο εκτελεί δύο λειτουργίες: πρώτον, παρέχει κατανοητή και αξιόπιστη πληροφόρηση για τα δημόσια οικονομικά και δεύτερον, δίνει μια βάση για βελτιωμένο έλεγχο των κυβερνητικών δράσεων. Το καθήκον του υποδείγματος βρίσκεται στην ερμηνεία των νέων διαδικασιών, οι οποίες συνδέουν το σημείο εκκίνησης με την τελική κατάσταση του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Η πολυπλοκότητα του υποδείγματος καθιστά δύσκολο το στατιστικό έλεγχο. Η δομή του είναι όμοια με τα υποδείγματα της οργανωτικής θεωρίας των ενδεχόμενων καταστάσεων (organizational contingency theory), διευρυμένα με παράγοντες συμπεριφοράς[207]. Οι συναφείς μεταβλητές που περιγράφουν τις θεσμικές συνθήκες μπορεί να ταξινομηθούν, σύμφωνα με τη λειτουργία τους στη διαδικασία αλλαγής, σε τρεις κατηγορίες (κίνητρα, ανεξάρτητες μεταβλητές και εμπόδια).

[207] Khandwalla, P. N., *The design of organizations*, Harcourt Brace, New York, 1977, σελ. 270.



Σχήμα 3.1: Υπόδειγμα εξαρτήσεων του Luder για τις λογιστικές καινοτομίες στο δημόσιο τομέα, (Luder, 1992, σελ. 111).

Όπως φαίνεται στο υπόδειγμα υπάρχουν τέσσερα κύρια σύνολα μεταβλητών:

- **Ερεθίσματα – Κίνητρα για μια μεταρρυθμιστική διαδικασία:** είναι γεγονότα που συμβαίνουν στο αρχικό στάδιο της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας, τα οποία είτε από μόνα τους είτε σε συνδυασμό

δημιουργούν προσδοκίες στους χρήστες των οικονομικών πληροφοριών για καλύτερη λογιστική πληροφόρηση και στους παραγωγούς πληροφόρησης την αίσθηση της αναγκαιότητας περισσότερης και καλύτερης πληροφόρησης. Αυτές οι μεταβλητές, επηρεάζοντας τις προσδοκίες των χρηστών και τις συμπεριφορές των παραγωγών, οδηγούν σε κατανοητό και αξιόπιστο σύστημα πληροφόρησης των δημόσιων οικονομικών και παρέχουν τη βάση για βελτίωση του οικονομικού ελέγχου των κυβερνητικών δραστηριοτήτων[208].

- **Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της κοινωνικής δομής:** οι δομικές μεταβλητές, που είναι έξω από την κυβέρνηση, επηρεάζουν τη στάση των χρηστών και με αυτόν τον τρόπο αλλάζουν τις προσδοκίες τους για το δημόσιο λογιστικό σύστημα.
- **Τα χαρακτηριστικά του πολιτικο-διοικητικού συστήματος:** αποτελούν την ομάδα μεταβλητών, η οποία επηρεάζει τους παραγωγούς της πληροφόρησης και κατ' επέκταση τη συμπεριφορά τους και ιδιαίτερα τη θέλησή τους να προχωρήσουν σε αλλαγές του λογιστικού συστήματος. Η συμπεριφορά των παραγωγών με τη σειρά της επηρεάζει και τις προσδοκίες των χρηστών για αλλαγές.
- **Τα υπάρχοντα εμπόδια υλοποίησης:** είναι όλες εκείνες οι περιβαλλοντικές συνθήκες που αναστέλλουν την υλοποίηση, καθυστερούν και ορισμένες φορές εμποδίζουν τη δημιουργία ενός καλύτερου συστήματος δημόσιας λογιστικής.

Οι τρεις πρώτοι τύποι περιβαλλοντικών μεταβλητών επηρεάζουν τις δύο κατηγορίες των παρεμβαλλόμενων μεταβλητών, που είναι η αλλαγή των προσδοκιών των χρηστών και η αλλαγή συμπεριφοράς των παραγωγών. Οι ενδιάμεσες αυτές μεταβλητές μαζί με την τέταρτη κατηγορία των περιβαλλοντικών μεταβλητών, τα εμπόδια στην υλοποίηση, επιδρούν άμεσα στο αποτέλεσμα της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας για ένα, διαφορετικής αντίληψης, καινούριο λογιστικό σύστημα (εξαρτημένη μεταβλητή).

---

[208] Luder, K., "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Poilitcal-Administrative Environment", στο: "Research in Governmental and Nonprofit Accounting"; Τόμος 7, 1992, σελ. 99-127.

Όπως εξηγεί ο Luder, οι περιβαλλοντικοί παράγοντες, που επηρεάζουν τη μεταρρύθμιση του λογιστικού συστήματος μιας χώρας, μπορεί να περιγραφούν από ένα συνδυασμό των διάφορων καταστάσεων του υποσυνόλου των θεσμικών μεταβλητών του μοντέλου. Υποθέτει πως κάθε σύνολο μεταβλητών χαρακτηρίζεται από δύο μόνο διαφορετικές καταστάσεις: ευνοϊκή ή μη ευνοϊκή στις αλλαγές του λογιστικού συστήματος. Αυτή η υπόθεση επιτρέπει δεκαέξι διαφορετικούς τύπους περιβαλλοντικών συνθηκών [2^4 - $2_{(καταστάσεις)}{}^{4(υποσύνολα)}$], οι οποίοι είναι ευνοϊκοί ή μη, στην υλοποίηση ενός περισσότερο πληροφοριακού και απολογιστικού λογιστικού συστήματος.

Ο συνδυασμός περιβαλλοντικών συνθηκών, που συμβάλλουν στη βελτίωση, και ευνοϊκών στάσεων και νοοτροπιών διευκολύνει τη διαδικασία καινοτομιών. Όμως, ακόμη και εάν οι παραγωγοί των πληροφοριών είναι πρόθυμοι να αλλάξουν, η διαδικασία των καινοτομιών μπορεί να μην προχωρήσει, εξαιτίας εμποδίων κατά την υλοποίηση.

Σύμφωνα με τον Luder, το αρχικό μοντέλο είχε δύο προθέσεις. Η μία από αυτές ήταν να συνεισφέρει στην ερμηνεία της επίδρασης του περιβάλλοντος στη μεταρρύθμιση ή καινοτομία. Το υπόδειγμα προσδιορίζει το κοινωνικό, πολιτικό και διοικητικό περιβάλλον που επικρατεί σε μια χώρα και τις επιδράσεις τις οποίες ασκεί στις λογιστικές καινοτομίες. Η δεύτερη ήταν να ερμηνεύσει γιατί ορισμένες αλλαγές έγιναν σε κάποιες χώρες και δεν προχώρησαν σε άλλες. Ο ίδιος ο Luder (2001, σελ. 2) αναγνωρίζει πως τα συμπεράσματα, που μπορεί να εξαχθούν με την εφαρμογή του αρχικού μοντέλου, είναι ασθενή και περιορίζονται στην αναγνώριση της συμβολής των εθνικών περιβαλλοντικών συνθηκών στις λογιστικές μεταρρυθμίσεις. Ακολούθως, παρουσιάζονται τα θετικά σημεία και τα μειονεκτήματα του αρχικού υποδείγματος Luder:

Θετικά σημεία του υποδείγματος:

- Το αρχικό μοντέλο του Luder, αποτελούσε την πρώτη προσπάθεια περιγραφής μιας πραγματικότητας και δημιουργούσε ένα πολύ σημαντικό θεωρητικό πλαίσιο για τη διεθνή συγκριτική έρευνα των δημόσιων λογιστικών συστημάτων.
- Ο Luder, από την προηγούμενη βιβλιογραφία, από θεωρητικές και εμπειρικές μελέτες, διαπίστωσε δύο τάσεις για την ερμηνεία των αλλαγών στα λογιστικά συστήματα: Η πρώτη είναι σχετική με την πολιτική επιστήμη (πολιτική οικονομία και τη θεωρία της δημόσιας

επιλογής) και η άλλη είναι προσανατολισμένη στη θεωρία της συμπεριφοράς.

- Η μεθοδολογία του υποδείγματος παρουσιάζει ένα συστηματικό χαρακτηρισμό του περιβάλλοντος, διαφοροποιώντας τους περιβαλλοντικούς παράγοντες σύμφωνα με τις επιδράσεις που ασκούν (κίνητρα, ανεξάρτητες μεταβλητές και εμπόδια υλοποίησης).
- Πρόκειται για μια προέκταση της κλασικής ενδεχομενικής θεωρίας, η οποία όμως είχε μόνον περιβαλλοντικές μεταβλητές. Προστέθηκαν μεταβλητές συλλογικής συμπεριφοράς. Τα ειδικά χαρακτηριστικά των θεσμικών μεταβλητών επηρεάζουν τις στάσεις και τις συμπεριφορές αυτών που συμμετέχουν στη δημόσια, πολιτική και διοικητική ζωή.
- Πέρα από τον επεξηγηματικό του χαρακτήρα, δίνει τη δυνατότητα προβλέψεων για τα μελλοντικά στάδια των λογιστικών μεταρρυθμίσεων.

Μειονεκτήματα:

- Στο μοντέλο καταγράφεται πολυπλοκότητα σχέσεων ανάμεσα στον ειδικό τύπο του δημόσιου λογιστικού συστήματος και στους παράγοντες που το επηρεάζουν. Εξαιτίας αυτού του υψηλού βαθμού πολυπλοκότητας, το μοντέλο δύσκολα ελέγχεται στατιστικά (Luder, 1992, σελ.108), γιατί οι πολύπλευρες σχέσεις οδηγούν σε αλληλεπιδράσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών και σε στατιστικά προβλήματα πολυσυγγραμμικότητας, τα οποία καθιστούν τους ελέγχους πολλαπλής παλινδρόμησης πολύ ασθενείς, ενώ ταυτόχρονα υπάρχει δυσκολία ποσοτικοποίησης των μεταβλητών του μοντέλου.
- Όπως αναφέρει ο Vela Bargues (1996, σελ. 48), το μοντέλο έχει μια πιθανοκρατούμενη φύση, η οποία δεν επιτρέπει να καθιερωθούν οριστικές και αμετάβλητες αιτιολογημένες σχέσεις ανάμεσα στις μεταβλητές του. Μια συγκεκριμένη διαμόρφωση των περιβαλλοντικών μεταβλητών του υποδείγματος μπορεί να συντελεί σε μεταρρυθμιστική διαδικασία για το δημόσιο λογιστικό σύστημα. Όμως, η ύπαρξη αυτής της διαμόρφωσης σχέσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως αναγκαία ούτε ως ικανή συνθήκη για καινοτομίες.
- Το μοντέλο θεωρήθηκε ως ατελές γιατί δε συμπεριέλαβε όλες τις σχετικές ανεξάρτητες μεταβλητές (Luder, 1992, σελ.110).

- Καθορίζοντας τις περιβαλλοντικές μεταβλητές και τα αποτελέσματά τους στη διαδικασία των αλλαγών, το μοντέλο δίνει μεγάλη βαρύτητα σε αυτές τις μεταβλητές. Δεν παρέχει εξηγήσεις για το πώς οι κοινωνικές δομικές μεταβλητές σχηματίζουν τις προσδοκίες για μεγαλύτερη πληροφόρηση των χρηστών και πως οι δομικές μεταβλητές του πολιτικού και διοικητικού συστήματος επηρεάζουν τη συμπεριφορά των παραγωγών πληροφόρησης (Luder, 1994b, σελ.3).
- Το μοντέλο είναι προσανατολισμένο στη διαδικασία αλλαγής, συνδέοντας δύο διαφορετικά δημόσια λογιστικά συστήματα και εξηγεί πως το συναφές περιβάλλον επιδρά σε αυτή τη διαδικασία. Η έμφαση στη διαδικασία αλλαγής είναι αυτό που προσδίδει στο μοντέλο την πολυπλοκότητα και την πιθανοκρατούμενη φύση του. Ο Luder (1994b, σελ.1) υποστηρίζει πως η αναγκαία πληροφόρηση και όχι το περιβάλλον καθορίζει το κατάλληλο περιεχόμενο του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Αυτό άλλωστε μπορεί να εξηγήσει γιατί το υπόδειγμα δεν προσπαθεί να καθιερώσει ένα δεσμό ανάμεσα στα πολιτικά, κοινωνικά, νομικά και πολιτιστικά χαρακτηριστικά μιας χώρας και στις ιδιομορφίες του δημόσιου λογιστικού της συστήματος. Δηλαδή, κάποια στιγμή όλες οι προηγμένες χώρες θα έχουν τις ίδιες ανάγκες πληροφόρησης και επομένως, θα απαιτούνται εννοιολογικά όμοια δημόσια λογιστικά συστήματα. Εάν δε συμβεί έτσι, τότε σύμφωνα με το υπόδειγμα, αυτό οφείλεται σε διαφορές στη συμβολή των περιβαλλοντικών παραγόντων κατά τη διαδικασία των αλλαγών (Luder, 1994b, σελ.2), οι οποίοι αν και δεν επηρεάζουν την καταλληλότητα του δημόσιου λογιστικού, εντούτοις επηρεάζουν τη δυνατότητα και την ταχύτητα των αλλαγών. Κάθε παρατηρήσιμη διαφορά, ανάμεσα στα χαρακτηριστικά του δημόσιου λογιστικού των χωρών, δεν οφείλεται στους διαφορετικούς συναφείς παράγοντες αν και αυτοί μπορεί να αποτελούν τις κύριες αιτίες. Σε διαφορετικά περιβάλλοντα, τα λογιστικά συστήματα μπορεί να είναι εννοιολογικά όμοια, αλλά τουλάχιστον τα τυπικά περιεχόμενά τους μπορεί να είναι διαφορετικά, εξαιτίας της διαφορετικότητας του περιβάλλοντός τους.
- Το υπόδειγμα αποδίδει σε όλους τους παράγοντες την ίδια βαρύτητα. Ένα εθνικό πλαίσιο χαρακτηρίζεται ευνοϊκό ή όχι στις μεταβολές απλά

εκτιμώντας τον αριθμό των παραγόντων που επηρεάζουν τη διαδικασία προς τη μια ή την άλλη κατεύθυνση. Όμως, όπως δηλώνει και ο Chan[209], η σχετική βαρύτητα κάθε παράγοντα μπορεί να αλλάζει με το χρόνο.

3.3. ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Ο ίδιος ο Luder παραδέχτηκε τις αδυναμίες του αρχικού υποδείγματος και αναγνώρισε πως πρέπει να υπάρξουν ευκαιρίες για μεθοδολογική και εμπειρική βελτίωση. Σε μια προσπάθεια καλύτερης κατανόησης του περιβάλλοντος της δημόσιας λογιστικής, αναδιατύπωσε το μοντέλο, ανιχνεύοντας εξηγήσεις για τις σχέσεις ανάμεσα στις περιβαλλοντικές μεταβλητές και το περιεχόμενο των δημόσιων λογιστικών συστημάτων. Στο τέλος, παραβλέποντας το περιεχόμενο, επέμεινε στο πλαίσιο, το οποίο του επέτρεψε να αναλύσει, να εξηγήσει και να προβλέψει τα αποτελέσματα του συγκεκριμένου περιβάλλοντος και των συμπεριφορών πάνω στη διαδικασία αλλαγών του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Η αναθεώρηση του υποδείγματος ήταν φυσική απόρροια των συζητήσεων, της κριτικής και των επιπλέον εμπειρικών μελετών. Καινούργιες εμπειρίες από την Ιταλία, την Ισπανία και την Ιαπωνία πρόσθεσαν νέα χαρακτηριστικά και οδήγησαν στον επανασχεδιασμό των στοιχείων του, περνώντας στη δεύτερη γενιά των ενδεχομενικών υποδειγμάτων[210].

Όπως φαίνεται και παρακάτω, στο τροποποιημένο υπόδειγμα χρησιμοποιούνται τέσσερα κύρια υποσύνολα μεταβλητών[211]. Αν και οι μεταβλητές συμπεριφοράς χρησιμοποιήθηκαν και στο προηγούμενο υπόδειγμα, ο παρεμβατικός τους ρόλος δεν ήταν καθαρός, αφού βρίσκονταν μέσα σε ομάδα περιβαλλοντικών μεταβλητών. Ο άμεσος επηρεασμός της διαδικασίας καινοτομιών από τις σημαντικές

---

[209] Chan, J. L., “Accounting and Financial Management Reform in the United States Government: An Application of Professor Luder’s Contingency Model” στο: Buschor, E. & Schedler, K. (eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publishers, Berne, Stuttgert, Vienna, 1994, σελ 20.

[210] Chan, J. L./ Jones, R. H. & Luder, K. G., “Modelling Governmental Accounting Innovations: an assessment and future research directions”στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 9, 1996, σελ. 1-19.

[211] Chan, J. L./ Jones, R. H. & Luder, K. G., “Modelling Governmental Accounting Innovations: an assessment and future research directions” στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 9, 1996, σελ. 4.

αυτές μεταβλητές, κατέστησε υποχρεωτική την εισαγωγή τους σε ξεχωριστή ομάδα, επιτρέποντας έτσι, την καλύτερη κατανόηση του ρόλου τους[212].

Διαφοροποιήθηκε ο ρόλος των πολιτικών και διοικητικών παραγόντων. Οι δομικές πολιτικο-διοικητικές μεταβλητές διαχωρίστηκαν σε πολιτικές και διοικητικές δομικές μεταβλητές, αποδίδοντας μεγαλύτερη σημασία στα μέλη του κοινοβουλίου και της κυβέρνησης για το ξεκίνημα και τη διατήρηση της διαδικασίας των αλλαγών.

Η κεφαλαιαγορά εμφανίστηκε ως μεταβλητή στην κοινωνική δομή, ενώ πριν αποτελούσε κίνητρο αλλαγών. Αυτό έγινε, παίρνοντας υπόψη τους οίκους αξιολόγησης των ομολόγων του δημόσιου, που είναι χρήστες των οικονομικών πληροφοριών.

Τα σώματα διαμόρφωσης λογιστικών προτύπων συμπεριλήφθηκαν ως μεταβλητή στη διοικητική δομή, έχοντας εκ των πραγμάτων αντίκτυπο στη συμπεριφορά των διοικητικών παραγόντων[213].

Το «επαγγελματικό ενδιαφέρον» μετατράπηκε σε «οργανωμένες ομάδες πίεσης» και αποτέλεσε μέρος της κοινωνικής δομής, γιατί οι επαγγελματίες λογιστές επηρεάζουν και τελικά ενισχύουν τη ζήτηση του κοινού για περισσότερο κατανοητές και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες. Οι προσδοκίες των πολιτών για διαφάνεια στην οικονομική διαχείριση, ενισχυμένες από ισχυρές ομάδες πίεσης, όπως μπορεί να είναι οι επαγγελματικές οργανώσεις των λογιστών, οι συνδικαλιστικοί φορείς, οι οργανώσεις φορολογουμένων κ.α., μπορούν να επηρεάσουν τη συμπεριφορά των πολιτικών και διοικητικών παραγόντων προς την κατεύθυνση των μεταρρυθμίσεων.

Τα οργανωτικά χαρακτηριστικά, τα οποία υπήρχαν ως εμπόδια υλοποίησης, έγιναν μεταβλητή στη διοικητική δομή, θεωρώντας πως τα κυβερνητικά χαρακτηριστικά που αφορούν τη λογιστική, όπως για παράδειγμα η κατανομή αρμοδιοτήτων για την ανάπτυξη του λογιστικού συστήματος, είναι παράγοντας που επηρεάζει άμεσα τη συμπεριφορά των διοικητικών παραγόντων σχετικά με τις αλλαγές[214].

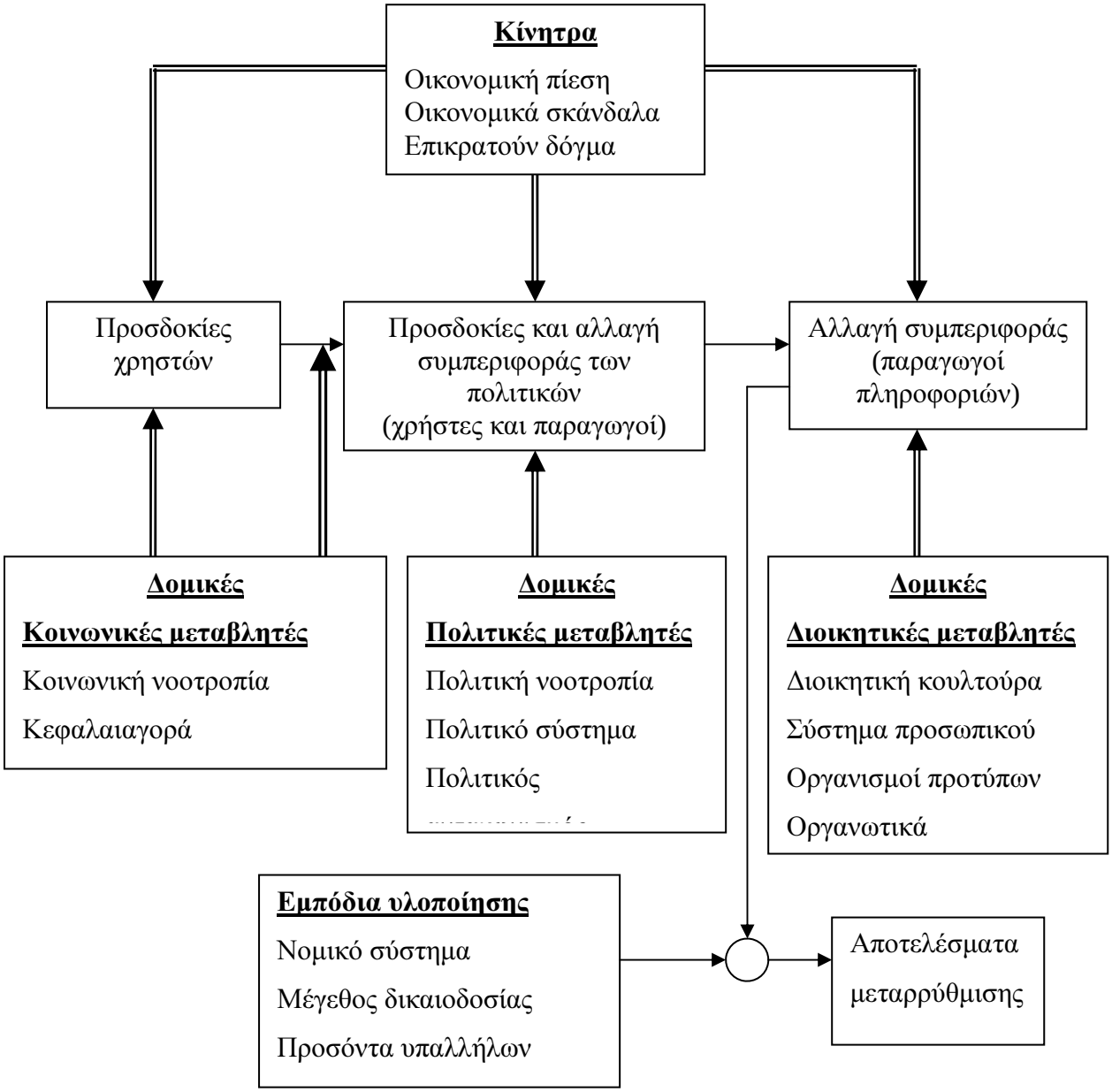
Η κοινωνικο-οικονομική κατάσταση διαγράφηκε από το μοντέλο, διότι δεν υπήρξαν στοιχεία εμπειρικής της επιβεβαίωσης, ενώ αντίθετα προστέθηκε το

---

[212] Jaruga, A. & Nowak, W. A., “Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations” στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 9, 1996, σελ. 21-31.
[213] Chan, J. L./ Jones, R. H. & Luder, K. G., “Modelling Governmental Accounting Innovations: an assessment and future research directions” στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 9, 1996, σελ. 20.
[214] Luder, K., “The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain” στο: “Research inGovernmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 8, 1994b, σελ.10.

«επικρατούν δόγμα» ως κίνητρο για τις αλλαγές, διότι, όπως εξηγεί ο Luder είτε ενισχύει το αποτέλεσμα άλλων κινήτρων στη διαδικασία αλλαγών είτε λειτουργεί από μόνο του ως κίνητρο. Η θεώρηση του «επικρατούντος δόγματος» ως κινήτρου αλλαγών βοήθησε στην εμφάνιση δύο βασικών παραλλαγών του υποδείγματος. Τη **λογοδοτική** και τη **διοικητική** εκδοχή του. Η κύρια λειτουργία του πρώτου είναι η βελτίωση της διαφάνειας μέσα από την καλύτερη κυβερνητική λογοδοσία προς το κοινό. Επομένως, στο υπόδειγμα αυτό, οι χρήστες είναι οι κύριοι παράγοντες στη διαδικασία μεταρρύθμισης της δημόσιας λογιστικής. Η δεύτερη, η διοικητική εκδοχή του υποδείγματος, συνεισφέρει στην αποδοτική, αποτελεσματική και οικονομική διοίκηση του δημόσιου τομέα. Σε μια τέτοια προσέγγιση, οι παραγωγοί των κυβερνητικών λογιστικών πληροφοριών έχουν πρωτεύοντα ρόλο, ενώ βασικό κίνητρο για το ξεκίνημα των αλλαγών αποτελεί η σοβαρή έλλειψη πόρων. Οι Budaus and Buchholtz[215], χρησιμοποιώντας τη διοικητική εκδοχή του μοντέλου στην ΤΑ, φώτισαν τη σημασία του ελέγχου και της διοικητικής λογιστικής για το δημόσιο μάνατζμεντ. Συγκεκριμένα, οι δύο συγγραφείς ανέδειξαν ότι η διαδικασία εφαρμογής αυτών των συστημάτων εξαρτάται από τη μεταρρυθμιστική προσέγγιση που επιχειρείται. Δηλαδή, εάν η μεταρρύθμιση προσδιορίζεται από τους "ισχυρούς" παράγοντες (διαδικασίες και εργαλεία), αναμένεται να οδηγήσει σε υψηλό επίπεδο το σύστημα ελέγχου και διοικητικής λογιστικής. Το αντίθετο αναμένεται εάν η μεταρρύθμιση προσδιορίζεται από τους "ήπιους" παράγοντες (κουλτούρα, συμπεριφορά, στάσεις).

[215] Budaus, D. & Buchholtz, K., "A Comparative Investigation into Managerial Accounting Systems in Local Government" στο: "Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research", 1996b, σελ. 95-127.



Σχήμα 3.2: Αναθεωρημένο υπόδειγμα εξαρτήσεων για τις αλλαγές στο δημόσιο λογιστικό, (Luder, 1994b, σελ. 9).

Η χρησιμοποίηση του υποδείγματος του Luder, ιδιαίτερα της αναθεωρημένης του μορφής, έφερε κάποιες τροποποιήσεις στη δομή και στις μεταβλητές του, κυρίως

ως αποτέλεσμα κριτικής εφαρμογής του σε μελέτες κάποιων χωρών. Καθώς οι ερευνητές χρησιμοποιούσαν το υπόδειγμα των ενδεχόμενων καταστάσεων ανακάλυπταν την ανάγκη περαιτέρω τροποποίησής του (Chan et al., 1996).

Κάποιες από τις τροποποιήσεις του υποδείγματος προέκυψαν από την προσπάθεια εφαρμογής του στις υπό ανάπτυξη χώρες και ιδιαίτερα στην Κένυα, την Ουγκάντα και την Τανζανία. Οι Godfrey et al.[216] παρουσίασαν το τροποποιημένο μοντέλο, όπου η οικονομική πίεση μαζί με την αυξανόμενη ανάγκη πολιτικής συμμετοχής προσθέτουν μεγαλύτερη ορμή για αλλαγή στο δημόσιο λογιστικό σύστημα.

Η τοπική κουλτούρα θεωρήθηκε ως στοιχείο της κοινωνικής δομής.

Η διεθνής φήμη, ως μέρος των κοινωνικών μεταβλητών, θεωρήθηκε πως επηρεάζει τη διαθεσιμότητα των εξωτερικών πόρων, που αποτελούν σημαντική παράμετρο της οικονομικής ανάπτυξης αυτών των χωρών.

Η διαδικασία δημοκρατικοποίησης οδηγεί στην αποκέντρωση, την απελευθέρωση των τιμών, τις ιδιωτικοποιήσεις και την ανασύνθεση της ΤΑ, ζητήματα που απαιτούν να γίνει περισσότερο κατανοητή η οικονομική κατάσταση, όχι τόσο για τους πολίτες όπως στις ανεπτυγμένες χώρες, αλλά για τους διεθνείς οργανισμούς που έχουν ουσιαστικό ρόλο για τις αλλαγές, τις οποίες ορισμένες φορές και χρηματοδοτούν (Chan, 1996). Για πρώτη φορά, παρουσιάστηκε η επίδραση των διεθνών οργανισμών και των οργανισμών βοήθειας.

Άλλες σημαντικές τροποποιήσεις στο υπόδειγμα του Luder προτάθηκαν από τον Pallot[217], μετά την εφαρμογή του υποδείγματος στη Νέα Ζηλανδία.

Οι δομικές μεταβλητές διαχωρίστηκαν σε εσωτερικές (πολιτικές, διοικητικές) και εξωτερικές (κοινωνικές).

Μεταβλητές διαδικασίας, οι οποίες σχετίζονται με τη διοίκηση υλοποίησης των καινοτομιών (χρόνος, κίνητρα, νομοθεσία), προστέθηκαν στο υπόδειγμα. Αν και οι περιβαλλοντικές μεταβλητές που προσδιορίζονται από το υπόδειγμα επηρεάζουν την πιθανότητα να γίνουν οι καινοτομίες, εντούτοις η επιτυχία της υλοποίησης εξαρτάται και από το πόσο καλά διευθύνεται η διαδικασία. Είναι η πρώτη φορά που

---

[216] Godfrey, A. D./ Devlin, P. J. & Merrouche, M. C., "The Contingency Model and East Africa – Towards a Critic" εισήγηση στο 5° Συνέδριο *CIGAR*,, Paris, May/1995.

[217] Pallot, J., "Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: The Case of New Zealand" εισήγηση στο 5° Συνέδριο *CIGAR*, Paris, May/1995.

μπαίνουν οι μεταβλητές διαδικασίας και στρέφεται η προσοχή και πέρα από τις περιβαλλοντικές μεταβλητές.

Οι Jaruga et al.[218] πρότειναν την προσθήκη στο υπόδειγμα της μεταβλητής «συνέπειες των αλλαγών» και ένα ανατροφοδοτούμενο κύκλωμα για την καλύτερη περιγραφή και ερμηνεία των καινοτομιών του δημόσιου λογιστικού. Αυτή η προσέγγιση ήταν κατάλληλη για χώρες όπου η διαδικασία αλλαγών ήταν αργή (Πολωνία). Θεωρώντας το δημόσιο λογιστικό σύνθετο και προσαρμόσιμο σύστημα, οι Jaruga and Nowak πιστεύουν πως η θέση και η λειτουργία του μέσα στην κυβέρνηση θα πρέπει να προσδιορισθεί από τα αποτελέσματα των εκροών του, τα οποία διαχέονται στο περιβάλλον της. Έτσι, συμφωνούν πως τα αποτελέσματα της διαδικασίας μεταρρύθμισης είναι αντιληπτά παράγωγα του καινούριου συστήματος και πρέπει να ενσωματωθούν στο υπόδειγμα. "*Σε τελική ανάλυση, οι συνέπειες των καινοτομιών υποδηλώνονται στο βαθμό, στον οποίο η καινούρια πληροφόρηση επηρεάζει τη στάση και τη συμπεριφορά χρηστών και παραγωγών αυτής της πληροφόρησης. Όσον αφορά στις δομικές μεταβλητές, τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα, είναι πολύ λιγότερο επιδεκτικές στην επιρροή της νέας πληροφόρησης. Μακροπρόθεσμα όμως, μια τέτοια πιθανότητα δεν πρέπει να διαγράφεται*"[219]. Οι ερευνητές προσέδωσαν δυναμική στο στατικό μοντέλο του Luder και για πρώτη φορά φάνηκε η δυνατότητα του υποδείγματος να ερμηνεύσει τις διαδικασίες μεταρρύθμισης του δημόσιου λογιστικού συστήματος με ένα ανατροφοδοτούμενο κύκλωμα επιδράσεων, να γίνει δηλαδή ένα «*διδασκόμενο σύστημα κυβερνητικής*» (Chan et al., 1996, σελ.9).

Και ο Luder παραδέχτηκε πως μια λογιστική μεταρρύθμιση δεν είναι δράση η οποία γίνεται μια φορά, αλλά πραγματοποιείται μέσα από διαδοχικές φάσεις ή κύκλους και ότι το αποτέλεσμα μιας προηγούμενης φάσης προκαλεί τα επόμενα μεταρρυθμιστικά βήματα.

Η δυναμική επέκταση του υποδείγματος που πρότειναν οι Jaruga and Nowak συνεχίσθηκε και συμπληρώθηκε από τον Godfrey το 2001, ο οποίος προσπάθησε να καλύψει την έλλειψη γνώσης σχετικά με τη δημόσια λογιστική στις χώρες της Ανατολικής Ευρώπης.

---

[218] Jaruga, A./ Novak, W. A. & Dixon, R., "Luder's contingency theory, the complex adaptive systemand governmental accounting reshaping:towards an integrated model" εισήγηση στο 5ο Συνέδριο CIGAR, Paris, May/1995, σελ. 7-16.

[219] Jaruga, A./ Nowak, W. A., "Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations" στο: "Research in Governmental and Nonprofit Accounting" Τόμος 9, 1996, σελ. 31.

Ενώ το υπόδειγμα μπορούσε να είναι χρήσιμο για τη γενική κατανόηση των καινοτομιών, δεν παρείχε ικανοποιητική κατανόηση για τις οργανωτικές διαδικασίες των αλλαγών. Έτσι, σύνθεσε στοιχεία του υποδείγματος των ενδεχόμενων καταστάσεων με στοιχεία από τη θεωρία της διάχυσης των καινοτομιών[220], γεγονός που επέτρεψε να εισέλθουν τα εσωτερικά και εξωτερικά «*οργανωτικά δομικά χαρακτηριστικά*», τα οποία επηρεάζουν τις οργανωτικές καινοτομίες καθώς και να εκτιμηθεί ο ρόλος των ατόμων (εσωτερικοί και εξωτερικοί καθοδηγητές των αλλαγών) ως ουσιαστικός για την κατανόηση των λογιστικών καινοτομιών. Αυτές οι αλλαγές ξεκίνησαν την τέταρτη γενιά του υποδείγματος των ενδεχόμενων καταστάσεων, το οποίο συμπληρώθηκε με ένα σύνολο μεταβλητών που στοχεύει στο χαρακτηρισμό της απόφασης για τη διαδικασία των αλλαγών, προσπαθώντας έτσι να εκτιμήσει τις οργανωτικές καινοτομίες.

Το υπόδειγμα παρουσιάζει μια σύνθετη κατάσταση, όπου τα οργανωτικά χαρακτηριστικά της κυβέρνησης, που σηματοδοτούν το επίπεδο καινοτομίας της, αλληλεπιδρούν με τα χαρακτηριστικά των αλλαγών για να προσδιορίσουν την επιτυχία ή όχι των διαδικασιών των αρχικών σταδίων των αλλαγών και της υλοποίησης των καινοτομιών[221].

Η προσέγγιση του υποδείγματος διάχυσης εξηγεί το διαχωρισμό της καινοτομίας σε δύο φάσεις: τη φάση έναρξης και τη φάση υλοποίησης. Η διάχυση της καινοτομίας δε γίνεται αντιληπτή ως ένα απλό γραμμικό σύστημα επικοινωνίας, αλλά ως επαναληπτική κοινωνική διαδικασία, όπου η αβεβαιότητα που συνδέεται με την αλλαγή κατανοείται και διευκρινίζεται, κατά τη διάρκεια του χρόνου, σε μια διαδικασία σύγκλισης των κοινωνικών δομών. Τα στάδια της διευκρίνησης και της επανάληψης είναι σημαντικές διαδικασίες για τις καινοτομίες, ούτως ώστε αυτές να περάσουν από το καινούριο στο επαναλαμβανόμενο και να γίνουν έτσι δεκτές όχι ως καινοτομίες, αλλά ως ειδικές βελτιώσεις των υπαρχουσών πρακτικών.

Οι μεταρρυθμίσεις στη δημόσια λογιστική μιας χώρας είναι το αποτέλεσμα μιας επαναλαμβανόμενης διαδικασίας, όπου οι αλληλεπιδράσεις των πολιτικών, διοικητικών και κοινωνικών παραγόντων προετοιμάζονται και φιλτράρονται από τις

---

[220] Rogers, E. M., *Diffusion of Innovations*, 4th Ed., The Free Press, New York, 1995, σελ. 280.

[221] Godfrey, A. D./ Devlin, P. J. & Merrouche, M. C., "A diffusion Contingency Model for Government Accounting Innovations" στο: Bac, A. (Ed.), *International Comparative Issues in Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Tilburg, 2001, σελ. 279-296.

δομικές οργανωτικές μεταβλητές της κυβέρνησης, οι οποίες με τη σειρά τους επηρεάζουν την κυβερνητική οργανωτική καινοτομία. Ειδικότερα:

- Τα χαρακτηριστικά των καινοτομιών θεωρούνται ως ένα ακόμη υποσύνολο μεταβλητών που επηρεάζουν τη διαδικασία των μεταρρυθμίσεων στη δημόσια λογιστική. Δυνητικά εμπόδια στην υλοποίηση, μαζί με τα χαρακτηριστικά των αλλαγών, επηρεάζουν την απόφαση να γίνουν αποδεκτές ή όχι οι αλλαγές μέσα από μια επαναλαμβανόμενη διαδικασία επαναπροσδιορισμού και αλλαγής των δομών.
- Τα αποτελέσματα των καινοτομιών του δημόσιου λογιστικού συστήματος ενισχύουν τα θετικά ερεθίσματα, που απορρέουν από τους εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες των αλλαγών και τις δράσεις των πολιτικών, κοινωνικών και διοικητικών παραγόντων. Επιπλέον, μπορεί να έχουν άμεση επίπτωση στα οργανωτικά δομικά χαρακτηριστικά και τις οργανωτικές καινοτομίες.

3.4. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Ο Luder, υιοθετώντας ορισμένες από τις τροποποιήσεις και επεκτάσεις που προτάθηκαν, προσθέτοντας επίσης και νέες ιδέες, που προέκυψαν μέσα από συζητήσεις και κριτική άλλων ερευνητών[222], ανέπτυξε το FMR model (Financial Management Reform Process Model – «υπόδειγμα χρηματοοικονομικής μεταρρύθμισης), το οποίο αποτελεί γενική τροποποίηση του προηγούμενου μοντέλου με σημαντικές διαφορές.

Το υπόδειγμα χρηματοοικονομικής μεταρρύθμισης αποτελείται από:

→ **Δύο ομάδες περιβαλλοντικών μεταβλητών:** την ομάδα των ερεθισμάτων - κινήτρων και την ομάδα του θεσμικού πλαισίου.

[222]Μελέτες από διάφορες χώρες.πχ. Pallot (1995) για τη Νέα Ζηλανδία, Mader and Schedler (1994), για την Ελβετία, Mussari (1995) για την Ιταλία, Mellemvik και Monsen (1995) για τη Δανία, Νορβηγία και Σουηδία, Yamamoto (1999) για την Ιαπωνία, Godfrey et al. (2001) για την Αλβανία, Montesinos Julve (2000) για την Ισπανία, Christensen (2001) για την Αυστραλία κλπ.

Ερεθίσματα - Κίνητρα

- Οικονομική κρίση
- Οικονομικά σκάνδαλα
- Επικρατούν δόγμα
- Απαιτήσεις για αλλαγές στο δημόσιο τομέα

Θεσμικό πλαίσιο

- Νομικό σύστημα
- Κρατική δομή
- Διοικητική δομή
- Δημόσιες υπηρεσίες
- Νοοτροπία

Διαφορετικά **νομικά συστήματα** συνδέονται με διαφορετικούς τύπους διακυβέρνησης (περισσότερο ή λιγότερο ευέλικτες). Το νομικό σύστημα περιλαμβάνει τους νόμους για το εκλογικό σύστημα και τον προϋπολογισμό.

Η **κρατική δομή** αναφέρεται στις κατηγορίες ενιαίου ή ομοσπονδιακού κράτους, στην ύπαρξη ενός ή δύο νομοθετικών σωμάτων καθώς και στην κατανομή εξουσίας ανάμεσα στους εκλέκτορες, στην κυβέρνηση, στα άμεσα εκλεγμένα σώματα και στους υπαλλήλους.

Η **διοικητική δομή** αναφέρεται στα οργανωτικά χαρακτηριστικά της διοίκησης και στην κατανομή εξουσίας. Εξετάζει εάν είναι συγκεντρωτική ή αποκεντρωμένη, εάν υπάρχει συγκέντρωση ή καταμερισμός της διοίκησης των χρηματοοικονομικών λειτουργιών και εάν υπάρχουν κεντρικά οργανωμένες μονάδες, στα διάφορα διοικητικά επίπεδα, που να είναι ικανές να προάγουν τις μεταρρυθμίσεις στη περιοχή τους (Luder, 2001, σελ12).

Οι **δημόσιες υπηρεσίες** αναφέρονται στα προσόντα των δημόσιων υπαλλήλων, ιδιαίτερα των υπαλλήλων των οικονομικών και λογιστικών υπηρεσιών,

οι οποίοι έχουν σημαντική αρμοδιότητα, όχι μόνο στον τρόπο υλοποίησης των λογιστικών αλλαγών, αλλά και στη διάρκεια και στο κόστος της υλοποίησης.

Η **νοοτροπία** αναφέρεται στην εθνική, κοινωνική, πολιτική και διοικητική κουλτούρα και μπορεί να χαρακτηριστεί ως νοοτροπία «ανάληψης κινδύνων» ή «αποφυγής κινδύνων», ως «ατομική» ή «συλλογική». Αναφέρεται επίσης στο βαθμό ελευθερίας των πολιτικών και διοικητικών διαδικασιών και στην ικανότητα ανταπόκρισης του οργανισμού στις ανάγκες και στις απαιτήσεις των πολιτών.

Οι θεσμικές παρεμβάσεις επηρεάζονται άμεσα από τη συμπεριφορά των πολιτικών που προωθούν τις μεταρρυθμίσεις και έμμεσα από τους καθοδηγητές των μεταβολών και τους εμπλεκόμενους φορείς. Οι θεσμικές διευθετήσεις έχουν άμεση επίδραση στην κατανόηση των μεταρρυθμίσεων όπως και στην στρατηγική υλοποίησης, γεγονός που ενισχύει την επιρροή στο αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης.

→ **Τρεις ομάδες μεταβλητών συμπεριφοράς:** καθοδηγητές μεταρρύθμισης, πολιτικοί που προωθούν τη μεταρρύθμιση και φορείς που έχουν άμεσο ενδιαφέρον. Μπορούμε να διακρίνουμε:

Καθοδηγητές μεταρρύθμισης

- Κυβερνητικές επιτροπές
- Επαγγελματικές οργανώσεις
- Ελεγκτικά σώματα
- Σώματα καθιέρωσης προτύπων
- Επιχειρήσεις συμβούλων
- Δίκτυα εξειδικευμένων

Πολιτικοί που προωθούν τη μεταρρύθμιση

- Μέλη της κυβέρνησης
- Μέλη του κοινοβουλίου

Ενδιαφερόμενοι φορείς

- Πολίτες
- Κοινοβούλιο
- Δημόσιες υπηρεσίες
- Στατιστικά γραφεία

Οι **θεσμικές μεταβλητές** (περιβαλλοντικές μεταβλητές) είναι η ομάδα που περιλαμβάνει τις περισσότερες από τις προηγούμενες δομικές κοινωνικές, πολιτικές και διοικητικές μεταβλητές, όπως και τα εμπόδια στην υλοποίηση.

Οι **καθοδηγητές** (μεταβλητές συμπεριφοράς) είναι αναγνωρισμένοι θεσμοί και επαγγελματικές οργανώσεις, που προωθούν τις μεταρρυθμίσεις με γραπτές ή προφορικές δημοσιεύσεις, με σκοπό να καταστήσουν τις αλλαγές στη λογιστική του δημόσιου τομέα πολιτικό ζήτημα και να επηρεάσουν με συγκεκριμένο τρόπο τις πολιτικές αποφάσεις. Προτείνουν κίνητρα και ιδέες στους πολιτικούς που ασχολούνται με τις αλλαγές. Εάν επηρεαστούν οι πολιτικοί, τότε η συμπεριφορά τους θα επηρεάσει όλες τις διαδικασίες μεταρρύθμισης[223].

Οι **πολιτικοί που προωθούν τις μεταρρυθμίσεις** (μεταβλητή συμπεριφοράς), είναι συνήθως μέλη της κυβέρνησης, οι οποίοι ξεκινούν τη μεταρρύθμιση και έχουν τη δύναμη να την επιβάλλουν. Ο Υπουργός Οικονομικών και ο Πρωθυπουργός έχουν τον πρώτο ρόλο και ζητούν συμβουλές από τους καθοδηγητές των αλλαγών. Η συμπεριφορά τους επηρεάζει άμεσα την αντίληψη περί μεταρρυθμίσεων και τη στρατηγική υλοποίησης, τις θεσμικές παρεμβάσεις και τους εμπλεκόμενους φορείς.

Οι **ενδιαφερόμενοι φορείς** (μεταβλητή συμπεριφοράς). Είναι οι θεσμοί και τα πρόσωπα που επηρεάζονται είτε θετικά είτε αρνητικά από τις επικείμενες αλλαγές: το κοινοβούλιο, η διοίκηση, οι στατιστικές υπηρεσίες, οι πολίτες και οι ελεγκτές, εφόσον δεν ανήκουν στην κατηγορία των καθοδηγητών.

Η στάση αυτών των ομάδων ή ατόμων απέναντι στις μεταρρυθμίσεις εξαρτάται από την αντίληψη που έχουν για τη μεταρρύθμιση και τη στρατηγική που

---

[223] Laughin, R. & Pallot, J., "Trends, Patterns, and Influencing Factors: some reflections" στο: Olson, O./ Guthrie, J. & Humphrey, C. (eds.), *Global Warning: International Financial Management Changes*, Cappelan Akademisk Forlag, Bergen, Norway, 1998, σελ. 385.

επιλέγεται για την υλοποίησή της, από τη δυνατότητα που έχουν να την επηρεάσουν και από το βαθμό που επηρεάζονται από τους πολιτικούς. Για την επιτυχία της μεταρρύθμισης, οι πολιτικοί πρέπει να έχουν τη δυνατότητα επηρεασμού των εμπλεκόμενων φορέων, που είναι αντίθετοι στις μεταρρυθμίσεις, ιδιαίτερα αυτούς που κατέχουν σημαντική θέση και εξουσία, έστω καθιστώντας τους ουδέτερους.

→ **Δύο ομάδες βοηθητικών μεταβλητών:** μεταρρυθμιστική αντίληψη και στρατηγική υλοποίησης.

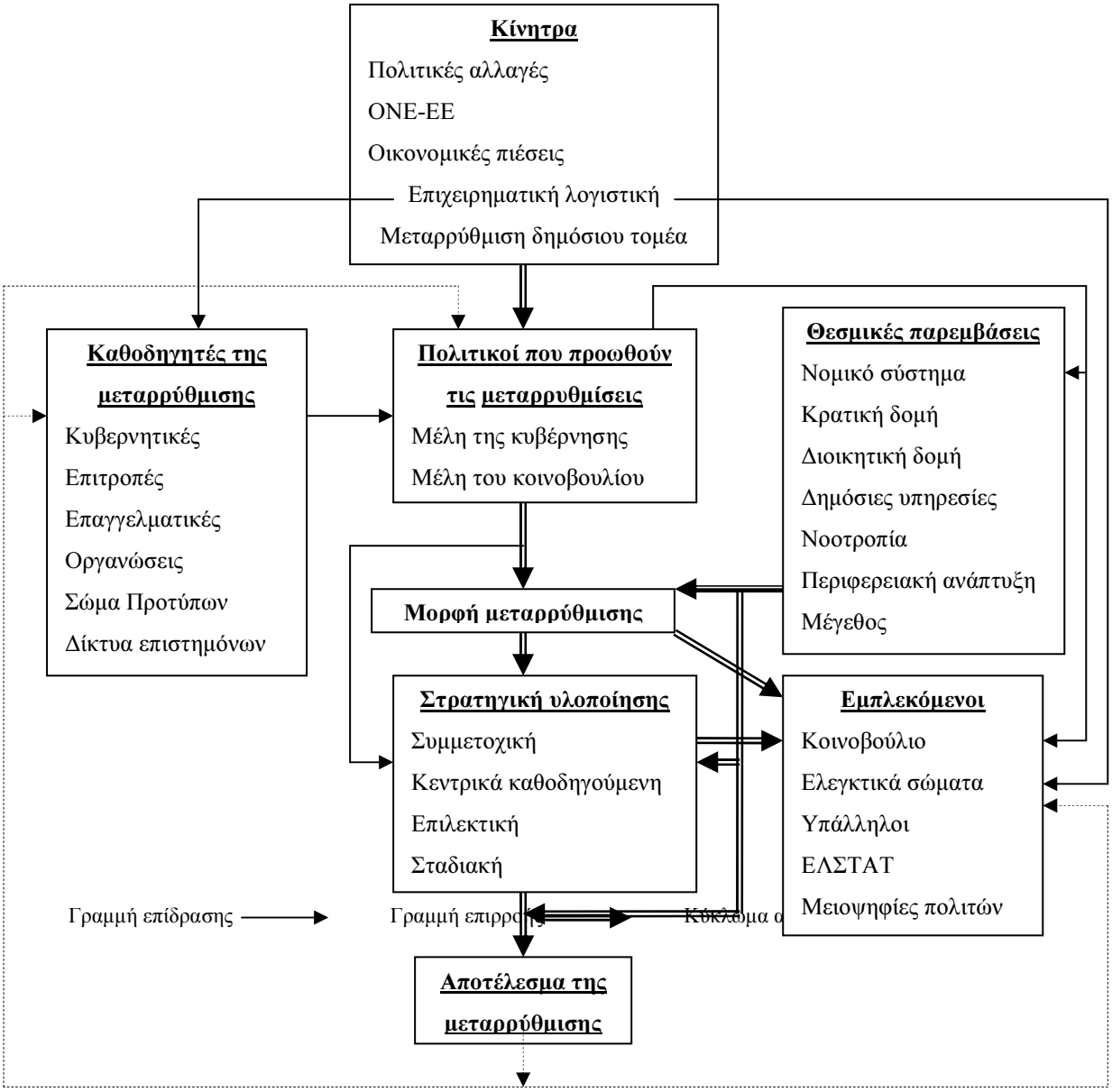
- Μεταρρυθμιστική αντίληψη

<u>Στρατηγική υλοποίησης</u>

- Αυταρχική / Συμμετοχική
- Κεντρικά καθοδηγούμενη
- Ένα ή διαδοχικά μεταρρυθμιστικά βήματα

Αντίληψη για τη μεταρρύθμιση (βοηθητική μεταβλητή). Το επίπεδο κατανόησης των καινοτομιών καθορίζει και τη διαδικασία εφαρμογής τους. Για να παρέχει το δημόσιο λογιστικό σύστημα πληροφορίες χρήσιμες για την οικονομική λογοδοσία και τη χρηματοοικονομική διοίκηση, οι καινοτομίες πρέπει να γίνουν αντιληπτές ουσιαστικά και όχι μόνο διαδικαστικά. Οι απαιτήσεις για αλλαγές στο δημόσιο τομέα καθιστούν τις λογιστικές μεταβολές μέρος της γενικότερης αντίληψης των μεταρρυθμίσεων, ιδιαίτερα των διοικητικών αλλαγών.

Η **στρατηγική υλοποίησης** (βοηθητική μεταβλητή). Περιλαμβάνει παραμέτρους που σχετίζονται με την κατεύθυνση των αλλαγών, οι οποίες άμεσα επηρεάζουν τις πιθανότητες επιτυχίας.



Σχήμα 3.3: Υπόδειγμα για τη διαδικασία μεταρρύθμισης της χρηματοοικονομικής διαχείρισης. Luder (2001, σελ. 24).

Η τυπική μορφή του υποδείγματος έχει αλλάξει ριζικά. Τα σύνολα των μεταβλητών έχουν αναδιοργανωθεί και έχουν προστεθεί νέες μεταβλητές. Οι περιβαλλοντικές μεταβλητές περιλαμβάνονται μόνο στα σύνολα των κριτηρίων και των θεσμικών παρεμβάσεων. Οι μεταβλητές συμπεριφοράς, οι οποίες στις προηγούμενες εκδόσεις του υποδείγματος ήταν ενδιάμεσες στις περιβαλλοντικές και στις εξαρτημένες, τώρα προσδιορίζουν την ομάδα των μεταβλητών συμπεριφοράς, αυξάνοντας την έμφαση που δίνεται στο μεταρρυθμιστικό πλαίσιο σε σχέση με τη

συμπεριφορά. Νέες βοηθητικές μεταβλητές είναι «η μεταρρυθμιστική αντίληψη» και η ομάδα «στρατηγική υλοποίησης».

Στο νέο υπόδειγμα προσδιορίζονται οι επιδράσεις, οι συνέπειες και τα κυκλώματα ανάδρασης, συμπληρώνοντας και διευκρινίζοντας τους δεσμούς ανάμεσα στις μεταβλητές. Το κύκλωμα ανάδρασης επιτρέπει να συνδυαστούν οι στάσεις και η συμπεριφορά των κύριων παραγόντων της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας με τα αποτελέσματά τους, δίνοντας δυναμική στο υπόδειγμα, το οποίο πλέον αναπτύσσει στάδια υλοποίησης των αλλαγών. "*Εξαρτώμενη από τη διαφορά ανάμεσα στο αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης και στην κατανόηση της έννοιας της μεταρρύθμισης, η ανάδραση είτε φέρνει τη διαδικασία σε ένα τέλος είτε προκαλεί ένα επακόλουθο κύκλωμα μεταρρύθμισης με ταυτόχρονη τροποποίηση ή όχι της μεταρρυθμιστικής αντίληψης*" (Luder, 2001, σελ.10). Δηλαδή, για να είναι η δράση αποτελεσματικότερη πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τα αποτελέσματά της, έτσι ώστε να μπορεί να αυτοδιαμορφώνεται. Ο Wiener[224] ορίζει πως "*ανάδραση είναι μια μέθοδος ελέγχου ενός συστήματος με την επανακαταχώρηση μέσα σε αυτό των αποτελεσμάτων της προηγούμενης συμπεριφοράς*".

Για την αποφυγή σύγχυσης σχετικά με το ποιες πρέπει να είναι οι καινοτομίες στο δημόσιο λογιστικό σύστημα, τίθεται διάκριση ανάμεσα στην έννοια της καινοτομίας, που χαρακτηρίζει τη διαδικασία της μεταρρύθμισης, και το αποτέλεσμα της διαδικασίας. Στο υπόδειγμα της χρηματοοικονομικής μεταρρύθμισης, η «έννοια μεταρρύθμιση» ως ομάδα οργανικών μεταβλητών είναι ξεχωριστή από το «αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης». Γίνεται δηλαδή προσπάθεια να ορισθεί το πιο κρίσιμο και αμφιλεγόμενο ζήτημα στη μεταρρύθμιση του δημόσιου λογιστικού συστήματος, το ζήτημα της έννοιας της μεταρρύθμισης. Η ομάδα των βοηθητικών μεταβλητών, που αφορούν τη «στρατηγική υλοποίησης», καλύπτει την ανάγκη για συστηματικότερη ανάλυση της διαδικασίας που δημιουργεί και υλοποιεί τις καινοτομίες. Η εν λόγω ομάδα των βοηθητικών μεταβλητών χαρακτηρίζει την απόφαση για τις διαδικασίες των καινοτομιών.

---

[224] Wiener, Norbert, *Cybernetics or Control and Communication in the Animal and the Machine*, Hermann Editions in Paris, Cambridge: MIT Press,Wiley & Sons in NY, 1965,

3.4.1 ΜΕΛΕΤΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Πίνακας 3.1: Μελέτες στηριγμένες στο υπόδειγμα του Luder

Συγγραφείς	Ενδεχομενικές Μεταβλητές	Περίοδος
El Batanoni and Jones Likierman Montesinos and Bargues Pallot Khumawala Monsen and Nasi Yamamoto Godfrey et al.	Κίνητρα, βασικοί δρώντες και εμπόδια υλοποίησης	1996 1996 1996 1996 1997 1998 1999 1996-2001
Luder	Κίνητρα, βασικοί δρώντες, στρατηγική, θεσμική οργάνωση, εμπόδια υλοποίησης	1990-2004
Jaruga et Nowak Lande Ouda Godfrey, Devlin and Merrouche	Κίνητρα, βασικοί δρώντες, στρατηγική και θεσμική οργάνωση	1996 2004 2003-CIGAR 2005 1996-1999-2001-CIGAR 2005
Politt and Bouckaert	Κοινωνικό – οικονομικό περιβάλλον, πολιτικό σύστημα, κίνητρα, βασικοί δρώντες, διοικητική δομή	2000 CIGAR 2005
Christensen Marwata et al.	Βασικοί δρώντες	2002
Chan	Βασικοί δρώντες και θεσμική οργάνωση	1995-1999-CIGAR 2005
Manzurul	Νοοτροπία	CIGAR 2005

Ο Mussari[225] περιέγραψε και ερμήνευσε τις μεταρρυθμίσεις που έγιναν στο λογιστικό σύστημα της Ιταλικής ΤΑ, χρησιμοποιώντας το αναθεωρημένο υπόδειγμα. Θεωρεί πως οι αλλαγές στο λογιστικό σύστημα είναι αποτέλεσμα μεταβολών στους στόχους των οικονομικών οργανισμών, που με τη σειρά τους καθορίζονται από διαφοροποιήσεις στη νοοτροπία του οργανισμού και της κοινωνίας. Το βασικό πλεονέκτημα της εργασίας του είναι η σύνδεση των δομικών κοινωνικών μεταβλητών και ιδιαίτερα της κοινωνικής νοοτροπίας με τις αλλαγές στο λογιστικό σύστημα της ΤΑ.

Οι Mellevik and Monsen[226] προσπάθησαν να χρησιμοποιήσουν το ενδεχομενικό υπόδειγμα για να συγκρίνουν τους λογιστικούς κανονισμούς της ΤΑ σε

[225] Mussari, R, "Italian Local Government Accounting Reform: an application of professor Lurer's Contingency Model" εισαγωγή στο 5ο Συνέδριο *CIGAR*, Paris, May/1995, σελ. 16.
[226] Mellevik, F. & Monsen, N., "Local Government Accounting in Denmark, Norway and Sweden: A Comparative Study of Consolidation Issue" στο: Montesinos, V. & Vela, J.M. (Ed.), *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*, Madrid, 1995, σελ. 345-364.

Σκανδιναβικές χώρες με παρόμοιες ιστορικές παραδόσεις και νοοτροπία (Δανία, Νορβηγία και Σουηδία), εστιάζοντας σε θέματα λογιστικής ενοποίησης.

Οι Laughin και Pallot[227] τόνισαν τη σημασία της επιστημονικής κοινότητας, όχι μόνο για το ξεκίνημα των διαδικασιών των λογιστικών αλλαγών, αλλά και για την επίδρασή της στο τελικό αποτέλεσμα των μεταρρυθμίσεων. Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της επιστημονικής κοινότητας είναι ότι αποτελεί άτυπο, χαλαρό δίκτυο αναγνωρισμένων ειδικών, οι οποίοι μοιράζονται κοινές απόψεις και πεποιθήσεις για το πώς θα λυθεί ένα συγκεκριμένο πολιτικό ή διοικητικό πρόβλημα.

3.5. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η οικονομική παγκοσμιοποίηση, οι νέες τεχνολογίες και οι οικονομικές κρίσεις αποτελούν τις προωθητικές δυνάμεις των αλλαγών που έχουν επηρεάσει όλες τις κοινωνίες. Οι αλλαγές αυτές είναι δυναμικές διαδικασίες που προσπαθούν να ακολουθήσουν τα κράτη, όχι μόνο να διατηρήσουν, αλλά και να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητα και την οικονομική τους ανάπτυξη. Η σημασία των οικονομικών επιδόσεων και ιδιαίτερα οι τεχνικές του μάνατζμεντ στο δημόσιο τομέα βρίσκονται στο προσκήνιο της σχετικής πολιτικής συζήτησης. Οι αυξημένες κοινωνικές απαιτήσεις για δημόσια αγαθά και υπηρεσίες και ταυτόχρονα οι περιορισμοί των προϋπολογισμών έχουν προβληματίσει όλες τις κυβερνήσεις.

Η Ελλάδα, μετά το 1974, ενώ ακόμη λειτουργούσε με το παραδοσιακό γραφειοκρατικό σύστημα, επηρεάστηκε από παράγοντες, οι οποίοι ασκούσαν πιέσεις για την προώθηση των μεταρρυθμίσεων:

1. τις χρηματοοικονομικές πιέσεις,
2. την ένταξη στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα και αργότερα από τις διαδικασίες για την οικονομική και νομισματική ένωση (1990),
3. την παγκοσμιοποίηση της βιομηχανίας και των χρηματαγορών,
4. τις αλλαγές στη δημόσια διοίκηση πολλών χωρών (διοικητικές, χρηματοοικονομικές, λογιστικές),
5. τις τεχνολογικές αλλαγές,
6. τη γενική δυσφορία πολιτών και επιχειρήσεων εξαιτίας της αναποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα,

---

[227] Laughin, R. & Pallot, J., “Trends, Patterns, and Influencing Factors: some reflections” στο: Olson, O./ Guthrie, J. & Humphrey, C. (eds.), *Global Warning: International Financial Management Changes*, Cappelan Akademisk Forlag, Bergen, Norway, 1998, σελ. 385.

7. τις βαθιές κοινωνικές αλλαγές (δημογραφικό, μετανάστευση, μεταβολή ηθών και αξιών κλπ).

Υπάρχει μια ισχυρή παράδοση στην Ελληνική πολιτική, η οποία προσανατολίζεται στο δανεισμό εμπειριών και μεθόδων από άλλες χώρες. Επιπλέον, η ανάλυση των μεταρρυθμίσεων διαχρονικά δείχνει πως η μεγαλύτερη πίεση για μεταβολές στην Ελλάδα προέρχεται από το εξωτερικό. Ακολουθώντας την τάση των διοικητικών μεταρρυθμίσεων στις δυτικές χώρες και ιδιαίτερα την επίδραση του ΝΔΜ, αναδύθηκε και στην Ελλάδα ένα σύνολο πρωτοβουλιών για τη μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα. Ο εκδημοκρατισμός και η αυξανόμενη οικονομική και πολιτική διεθνοποίηση της χώρας έδωσαν την ευκαιρία για δομικές αλλαγές[228]. Υπήρχαν πολλοί παράγοντες που ωθούσαν να αλλάξει και να συνδεθεί με τις περισσότερο αναπτυγμένες χώρες.

3.5.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Τα ελλείμματα του δημόσιου τομέα ήλθαν στο προσκήνιο από τα τέλη της δεκαετίας του 80. Τα παραδοσιακά Κεϋνσιανά εργαλεία άσκησης οικονομικής πολιτικής δεν μπορούσαν να ξεπεράσουν το στασιμο πληθωρισμό. Εξαιτίας αυτών των προβλημάτων, οι κυβερνήσεις ήταν υποχρεωμένες να σχεδιάζουν και να εφαρμόζουν ποικίλα προγράμματα μεταρρυθμίσεων. Οι δημογραφικές αλλαγές αύξησαν τον αριθμό των συνταξιούχων και άλλων ευπαθών κοινωνικών ομάδων, μεγαλώνοντας τις διακυμάνσεις των ποικίλων επιδομάτων και συνολικά τις δαπάνες, οι οποίες δεν μπορούσαν να ελεγχθούν αποτελεσματικά.

Αυξήθηκαν οι πιέσεις για τον έλεγχο των δημόσιων δαπανών και των οικονομικών κρίσεων. Οι κυβερνήσεις δεν ήταν σε θέση να λύσουν τα προβλήματα και εμφανίζονταν ως η πηγή της δημόσιας σπατάλης. Τα διοικητικά στελέχη των δημόσιων υπηρεσιών, που κάποτε κέρδιζαν φήμη επεκτείνοντας την παροχή υπηρεσιών και αυξάνοντας τα έξοδα, ήταν πλέον υποχρεωμένα να προστατεύσουν την υπηρεσιακή τους εξέλιξη, μειώνοντας το μέγεθος των υπηρεσιών.

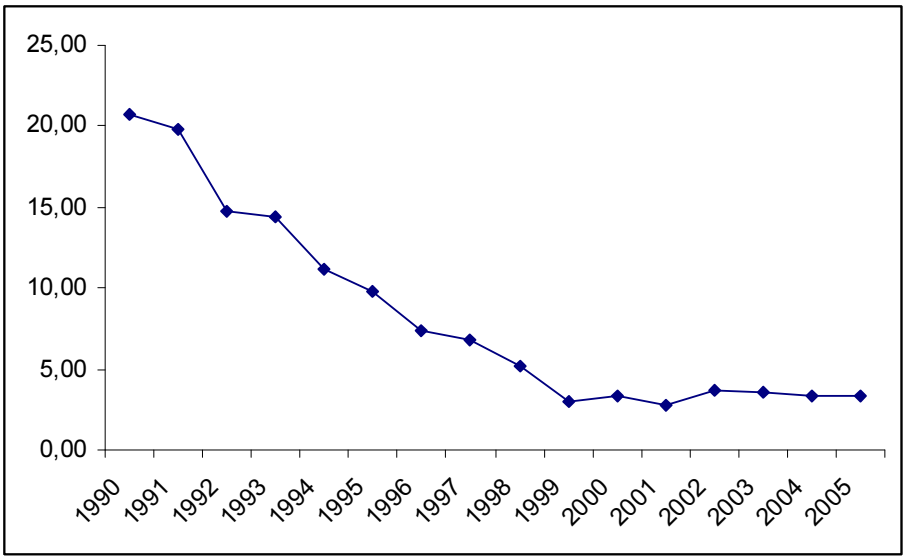
---

[228] Δημιουργία θεσμών περιφερειακής ανάπτυξης, παροχή αναπτυξιακών κινήτρων και περιφερειακό σκέλος αναπτυξιακών προγραμμάτων που χρηματοδοτήθηκαν από εθνικούς και ευρωπαϊκούς πόρους. Ο αναπτυξιακός νόμος με τις τροποποιήσεις του (1978, ’82, ’83, ’84, ’87, ’96, 2004) και η νομοθεσία για τη χωροταξία, την πολεοδομία και την αειφόρο ανάπτυξη (1979, 1983, 1997, 1999). Η Επιχείρηση Πολεοδομικής Ανασυγκρότησης, το Εθνικό Σύστημα Υγείας, η Οργάνωση Κρατικών Προμηθειών, το πρόγραμμα ΠΟΛΙΤΕΙΑ, τα προγράμματα ΤΑΧΙS, ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ και «Κοινωνία της Πληροφορίας» , το Εθνικό Δίκτυο Έρευνας και Τεχνολογίας (ΕΔΕΤ/GRNET, ΑΣΕΠ νόμος 2130 (1994) κλπ. Βλ. *Δημ. Παπούλια,* Χρυσάφι είναι το Δημόσιο, Εστία, Αθήνα 2007, *Παν. Μαϊστρου,* Τα τρία κύματα μεταρρυθμίσεων της Δημόσιας Διοίκησης στην Ελλάδα (1975-2015+), Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2009.

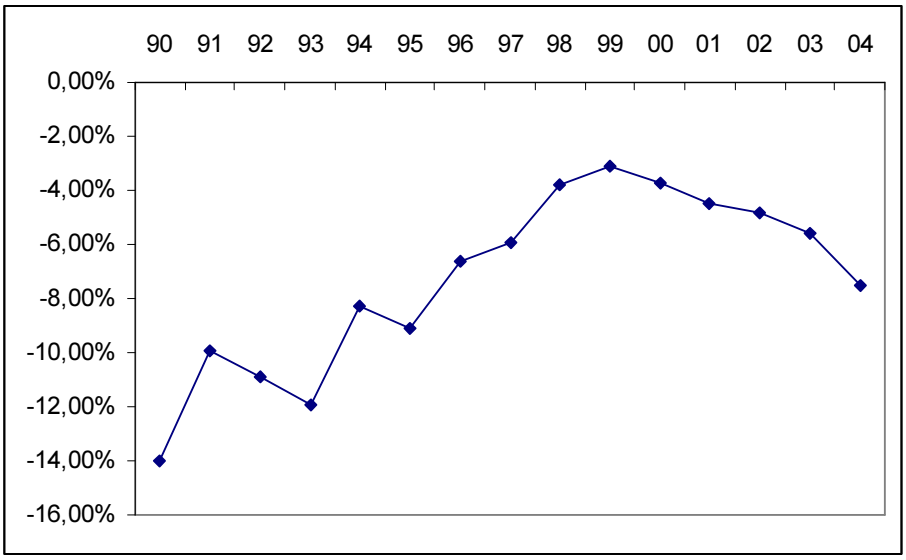
Οι μεταβολές στη διαχείριση των πόρων και στον προϋπολογισμό έγιναν οι κεντρικές πρωτοβουλίες κατά τη δεκαετία του 90. Οι οικονομικοί περιορισμοί ωθούσαν σε πολιτικές προσαρμογές και υποχρέωναν σε τροποποιήσεις των εσωτερικών λειτουργιών των δημόσιων οργανισμών. Υιοθετήθηκαν εναλλακτικές μέθοδοι παροχής δημόσιων υπηρεσιών/αγαθών (ιδιωτικοποιήσεις, δημοτικές επιχειρήσεις κλπ) και άρχισαν να υιοθετούνται οι έννοιες της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Εμφανίστηκαν οι συμβάσεις και η υποχρεωτική ανταγωνιστικότητα για την παροχή υπηρεσιών από την κεντρική κυβέρνηση και την ΤΑ, στοχεύοντας στη μείωση του κόστους και στην αύξηση της αποτελεσματικότητας.

Οι αυστηροί περιορισμοί και τα χρέη των δημόσιων επιχειρήσεων δημιούργησαν χρηματοοικονομικές δυσκολίες. Στην Ελλάδα, το ποσοστό των εργαζόμενων στις δημόσιες επιχειρήσεις επί του συνόλου των μισθωτών ήταν από τα υψηλότερα στην ΕΟΚ. Οι μεγάλες ζημίες (επιδείνωση του δημόσιου χρέους) και η έλλειψη αποδοτικότητας αποδίδονταν στην πολιτικοποίηση του μάνατζμεντ των δημόσιων επιχειρήσεων. Ο συνδυασμός κρατικών επιχειρήσεων και προστατευμένων αγορών ήταν οικονομικά και πολιτικά ασύμβατος με την πολιτική ανταγωνισμού και κρατικής βοήθειας που ακολουθούσε η ΕΟΚ. Οι οικονομικές δομές είχαν αναπτυχθεί γύρω από τις παραδοσιακές βιομηχανίες του ενδύματος και των υφασμάτων και τις χαρακτήριζε ο έντονος προστατευτισμός της εγχώριας αγοράς και οι χαμηλοί μισθοί. Μια ισχυρή ώθηση εκσυγχρονισμού ήταν αναγκαία για να ανακάμψει η χώρα και να προχωρήσει σε επίπεδα παρόμοια προς εκείνα των αναπτυγμένων δυτικοευρωπαϊκών οικονομιών. Η Ελλάδα κατέβαλλε προσπάθειες να περιορίσει τον πληθωρισμό, το δημόσιο χρέος και τα ελλείμματα. Η βιομηχανική πολιτική είχε στόχο να προσελκύσει ξένα επενδυτικά κεφάλαια, να αναπτύξει την παραγωγή και να ιδιωτικοποιήσει κρατικές επιχειρήσεις.

Το τεράστιο δημόσιο χρέος και η χρηματοδότησή του ήταν μόνιμο πρόβλημα όλων των κυβερνήσεων. Οι παραδοσιακοί μηχανισμοί (υψηλός πληθωρισμός και υψηλή φορολόγηση) είχαν αρνητικά αποτελέσματα στο σύνολο της οικονομίας. Οι συνολικές κυβερνητικές δαπάνες αυξήθηκαν ως ποσοστό του ΑΕΠ.



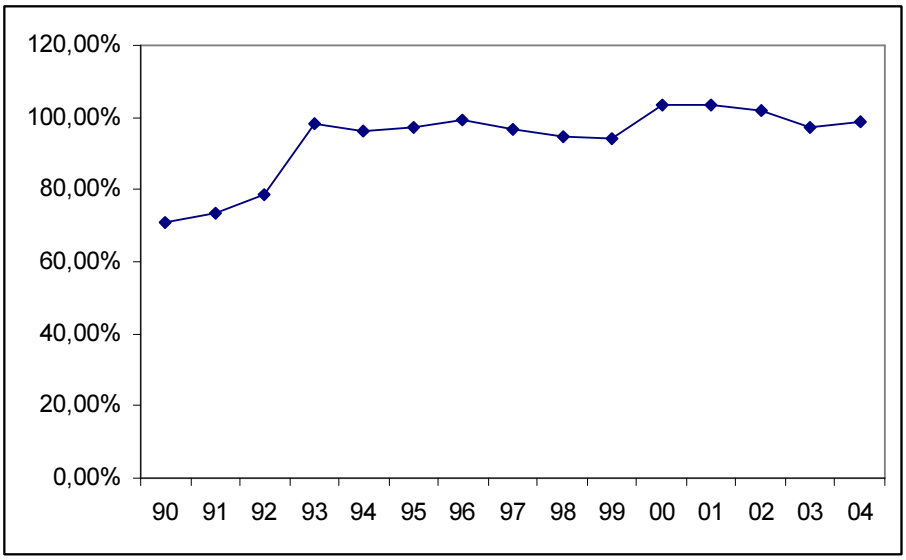
Σχήμα 3.4: Πληθωρισμός (1990-2005), (Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ).



Σχήμα 3.5: Έλλειμμα Γενικής Κυβέρνησης[229] ως % του ΑΕΠ (1990-2004).

Πηγή: Ελληνική Στατιστική Αρχή.

[229] Γενική Κυβέρνηση: Κεντρική Κυβέρνηση, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης.



Σχήμα 3.6: Ενοποιημένο χρέος Γενικής Κυβέρνησης ως % του ΑΕΠ.

Πηγή: Ελληνική Στατιστική Αρχή.

Χρειάζονταν μέτρα ελέγχου και μείωσης του δημόσιου χρέους. Οι ιδιωτικοποιήσεις, με την επακόλουθη μείωση του μεγέθους του δημόσιου τομέα, αναμενόταν να πειθαρχήσουν την κυβερνητική χρηματοοικονομική διαχείριση. Η άλλη όψη του χρέους ήταν η υψηλή δημόσια κατανάλωση, η οποία αυξανόταν με μεγάλο ρυθμό[230]. Υπήρχαν, λοιπόν, πιέσεις να μειωθούν οι δημόσιες δαπάνες και τα ελλείμματα του προϋπολογισμού[231]. Το δημόσιο χρέος και ιδιαίτερα η δημόσια κατανάλωση είναι ακόμη και σήμερα μεγέθη που προβληματίζουν κάθε κυβέρνηση, όπως επίσης η αντιμετώπιση του κόστους της γραφειοκρατίας και η αναποτελεσματικότητα του διοικητικού συστήματος. Οι προσπάθειες διοικητικών μεταρρυθμίσεων και εκσυγχρονισμού είχαν και έχουν στόχο να καταστήσουν ορθολογικότερη τη δομή της δημόσιας διοίκησης και να μειώσουν τις δημόσιες δαπάνες στον εθνικό προϋπολογισμό. Σε αυτόν το στόχο κατατείνει και η μεταρρύθμιση του δημόσιου λογιστικού συστήματος.

3.5.2. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Η διεθνοποίηση της διακυβέρνησης είναι μια τάση της σύγχρονης παγκόσμιας κοινωνίας. Η πολυπλοκότητα και η αλληλεξάρτηση των οικονομικών και κοινωνικών

---

[230] Καζάκος, Π., *Ανάμεσα σε κράτος και αγορά. Οικονομία και οικονομική πολιτική στη μεταπολεμική Ελλάδα, 1944-2000*, Εκδόσεις Πατάκη, Αθήνα, 2001, σελ. 312.

[231] Η συμμετοχή στην ΕΟΚ είχε και μια ασυμβατότητα με την πολιτική του προϋπολογισμού. Ενώ ήταν αναγκαίο να μειωθεί το δημόσιο έλλειμμα για να πετύχει η Ελλάδα τα οικονομικά κριτήρια σύγκλισης, παράλληλα έπρεπε να αυξήσει τις δημόσιες δαπάνες γιατί τα χρηματοδοτούμενα από την ΕΟΚ προγράμματα απαιτούσαν συμμετοχή εγχώριων κεφαλαίων.

προβλημάτων οδηγεί τις χώρες στο να προσεγγίσουν οικονομικά, τεχνολογικά και οικολογικά ζητήματα με συνεργασία, ώστε να υπάρξει η δυνατότητα επίλυσής τους. Υιοθετούν, λοιπόν, συντονισμένες δράσεις και κανόνες. Όμως και οι πολιτικές που αφορούν σε κοινωνικά και πολιτικά ζητήματα (ναρκωτικά, περιβάλλον, τρομοκρατία κλπ) μπορεί να είναι αποτελεσματικές μόνον αν υπάρχει συνεργασία ανάμεσα στα κράτη. Έτσι, ένα αποτελεσματικό και αποδοτικό διεθνές πλαίσιο είναι αναγκαίο για την επιτυχία της διεθνούς συνεργασίας των δημόσιων διοικήσεων, οι οποίες είναι συνηθισμένες να ασχολούνται μόνο με εσωτερικά ζητήματα που απορρέουν από το συνταγματικό τους ρόλο ή τη δύναμη εξουσίας που διαχειρίζονται σε τοπικό επίπεδο. Νέοι κανόνες, που απαιτούν καινοτόμους και ευέλικτους τύπους οργάνωσης, πολλές φορές πρέπει να εφαρμόζονται σε συνεργασία με άλλες δημόσιες διοικήσεις, ενώ η πληροφόρηση είναι αναγκαίο να υπάρχει έγκαιρα και αξιόπιστα.

Η διεθνής αλληλεξάρτηση αναπόφευκτα ασκεί πιέσεις για συντονισμένη δράση προκειμένου να προφυλαχθούν αποτελεσματικά τα εθνικά συμφέροντα και να αντιστοιχηθούν οι απαραίτητες λύσεις στα μεγάλα προβλήματα. Η αδυναμία χειρισμού διαταραχών που ξεπερνούν τα εθνικά σύνορα (πετρελαιακές κρίσεις κλπ) ή η ανάγκη βελτίωσης των δυνατοτήτων παρέμβασης στη διεθνή σκηνή είναι μια από τις κύριες αιτίες για περιφερειακή ολοκλήρωση μέσα από συμφωνίες, όπως για παράδειγμα η ΕΕ.

Η Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση χτίζεται γύρω από τις κοινές πολιτικές που κάθε κράτος υιοθετεί και υλοποιεί. Όμως, ο σχηματισμός της πολιτικής και η λήψη αποφάσεων είναι μια μακρά και επίπονη διαδικασία, κατά την οποία οι χώρες παρεμβαίνουν για να προστατέψουν τα συμφέροντά τους. Τέτοιες μακρές πολύπλευρες διαπραγματευτικές διαδικασίες απαιτούν ειδική συμμετοχή των δημόσιων διοικήσεων για να καθορίσουν τεχνικές λεπτομέρειες και να συντονίσουν τις εθνικές και Ευρωπαϊκές πολιτικές. Οι συνηθισμένες, όμως, γραφειοκρατικές δομές δεν μπορούν να ανταπεξέλθουν σε τέτοιου είδους ζητήματα. "*Η διεθνής πολιτική περιλαμβάνει πολύπλευρες διαπραγματεύσεις και προσεκτική εθνική προετοιμασία, η οποία είναι απαραίτητη για την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας. Σε αυτήν τη διαδικασία, ο συντονισμός των κυβερνήσεων είναι ζωτικής σημασίας* "[232].

---

[232] Metcalfe, L., "International policy coordination and public management reform" στο: "Iinternational Review of Administrative Sciences", Τόμος 60, 1993, σελ. 271-290.

Η προετοιμασία των εθνικών διοικητικών συστημάτων για τις απαιτήσεις της ολοκλήρωσης αποτελεί μακροχρόνια διαδικασία. Στην Ελλάδα αναπτύχθηκε μακρά συνεργασία ανάμεσα σε θεσμούς διάφορων επιπέδων διακυβέρνησης και ανάμεσα σε εθνικούς και Ευρωπαϊκούς θεσμούς. Πολλά προγράμματα για την ολοκλήρωση της χώρας στην ΕΕ χρηματοδοτήθηκαν από τα αντίστοιχα ταμεία της ΕΕ (βιομηχανική ανασυγκρότηση, αγροτική ανάπτυξη κλπ). Η αποτελεσματική διαχείριση αυτών των σημαντικών κονδυλίων αποτέλεσε μείζονα πρόκληση για το πολιτικό κόσμο της χώρας, γιατί θα έβαζε την Ελλάδα στην πορεία της οικονομικής σύγκλισης. Πολλές δημόσιες υπηρεσίες έπρεπε να αναδιοργανωθούν, ώστε να φτιάξουν τις κατάλληλες δομές για τη διαχείριση των προγραμμάτων. Ο συντονισμός αυτών των υπηρεσιών για την προετοιμασία προτάσεων και τη χάραξη στρατηγικών, οδήγησε σε αλλαγές σχέσεων ανάμεσα στα υπουργεία. Αλλά και η διαχείριση της επικοινωνίας, ανάμεσα στην εθνική κυβέρνηση και στο διεθνές περιβάλλον, περιλαμβάνει προετοιμασία και συντονισμό μεταξύ υπουργείων, προκειμένου να καθοριστούν εθνικοί διαπραγματεύσιμοι στόχοι, στρατηγική και τακτικές. Αλλαγές για την προστασία του περιβάλλοντος, του πολίτη, του καταναλωτή και ζητήματα πληροφόρησης και διοικητικής ομογενοποίησης πέρασαν μέσα από πλήθος κανονισμών. Αυστηρά κριτήρια σύγκλισης απαιτούσαν αποτελεσματικότητα στην υλοποίησή τους. Η νομισματική σύγκλιση είχε έμμεσο αντίκτυπο στους δημόσιους τομείς των κρατών μελών, εφόσον έπρεπε να υπάρχει μεγαλύτερη πειθαρχία στους προϋπολογισμούς. Τα διοικητικά συστήματα άρχισαν να συμμορφώνονται με τις υποδείξεις και τους κανονισμούς της ΕΕ καθώς και να δημιουργούνται νέοι διοικητικοί θεσμοί για τη διαχείριση Ευρωπαϊκών ζητημάτων.

Σε ένα περιβάλλον διεθνούς επικοινωνίας και οικονομικής παγκοσμιοποίησης, οι πιέσεις από διεθνείς και περιφερειακούς θεσμούς ολοένα και αυξάνονται, προκαλώντας αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας των διοικητικών συστημάτων. Η διαδικασία ολοκλήρωσης της ΕΕ αποτελεί σημαντική πηγή αλλαγών των εθνικών διοικητικών συστημάτων, ως αποτέλεσμα της ελεύθερης διακίνησης ανθρώπων, αγαθών, κεφαλαίων και υπηρεσιών.

Η ένταξη στην ΕΟΚ, το άνοιγμα στο διεθνές εμπόριο και στις ξένες επενδύσεις αποτέλεσαν μεγάλη πρόκληση για την ελληνική οικονομία και τη δημόσια διοίκησή της. Μια μικρή χώρα με περιορισμένη δυνατότητα στη διεθνή πολιτική σκηνή μπορούσε να ωφεληθεί από την ένταξη σε έναν ισχυρό οικονομικό και κοινωνικό πόλο. Έπρεπε, όμως, να υπάρξουν προσαρμογές, εφόσον ήθελε να

συμμετέχει ισότιμα. Στο πολιτικό επίπεδο, έπρεπε να ορισθεί ο εθνικός στόχος και να ενισχυθεί η δημοκρατία. Στο οικονομικό επίπεδο, έπρεπε να εκσυγχρονισθούν και να ορθολογικοποιηθούν οι διάφοροι τομείς παραγωγής. Οι ποικίλες ρυθμίσεις στις συνθήκες της ΕΟΚ για ανταγωνιστικές πολιτικές απαιτούσαν φιλελεύθερες αγορές και έθεταν όρους ιδιωτικοποιήσεων και απορρύθμισης των εγχώριων αγορών. Ο στόχος της ενιαίας αγοράς, το 1992, δημιουργούσε ρυθμίσεις που έβαζαν τέλος στους φραγμούς του εμπορίου, αυξάνοντας κατακόρυφα τις διεθνείς ανταγωνιστικές πιέσεις στην εγχώρια παραγωγή.

Το ενιαίο νόμισμα αποτέλεσε μια ακόμη πηγή αλλαγών. Παρά τα μεγάλα ελλείμματα και την ελαστικότητα στην υλοποίηση των προϋπολογισμών, έγιναν τεράστιες προσπάθειες και θυσίες ώστε να επιτευχθούν τα κριτήρια για την ένταξη της χώρας στη ζώνη του ευρώ. Έτσι, η πορεία προς την Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση αύξησε την αυστηρότητα του προϋπολογισμού και τον έλεγχο των ελλειμμάτων του.

Η διαδικασία ολοκλήρωσης έδωσε μεγάλα κονδύλια για την προσαρμογή των οικονομικών τομέων. Τα χρήματα από την ΕΕ συνιστούσαν σημαντική ώθηση για τον εκσυγχρονισμό του δημόσιου τομέα και αποτέλεσαν ουσιαστική πηγή πόρων προς όφελος της οικονομικής ανάπτυξης. Οι διαπραγματεύσεις και η διαχείριση αυτών των κεφαλαίων απαιτούσε κατάλληλους χειρισμούς, ικανότητες και αλλαγές στη δημόσια διοίκηση, στους δημόσιους οργανισμούς και στην ΤΑ, αφού από την αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση αυτών των πόρων εξαρτιόταν η συνολική πορεία της χώρας. Επιπλέον, ήταν απαραίτητη η αποτελεσματική και διαφανής διαχείριση των χρημάτων για την ανάπτυξη των υποδομών (οδικό δίκτυο, μεγάλα δημόσια έργα).

Οι πιέσεις για βελτίωση της λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών έγιναν άμεσης προτεραιότητας. Καθυστερήσεις στις αποφάσεις ή στην υλοποίησή τους, έλλειψη συντονισμού και πολλά άλλα φαινόμενα κακοδιοίκησης, χαρακτηριστικά της Ελληνικής διοικητικής πραγματικότητας, είχαν σοβαρές επιπτώσεις στους πολίτες και στις επιχειρήσεις. Η γραφειοκρατική και τυπολατρική δημόσια διοίκηση σήμαινε υψηλό κόστος για τις επιχειρήσεις, πρόβλημα που έγινε οξύτερο με την προοπτική δραστηριοποίησής τους σε ξένες αγορές. Επομένως, η συμμετοχή στην ΕΕ άσκησε σοβαρές πιέσεις για την επέκταση των διοικητικών μεταρρυθμίσεων[233], την

[233] Διεύρυνση της διοικητικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ (1982), αποκέντρωση αρμοδιοτήτων στους ΟΤΑ (από το 1982 μέχρι σήμερα), ίδρυση του Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης (1983), διεύρυνση του θεσμού των επιχειρήσεων ΟΤΑ (1984), ίδρυση των Περιφερειών και συγκρότηση των Περιφερειακών

ενθάρρυνση και ευρεία χρήση της νέας τεχνολογίας στο δημόσιο τομέα και τελευταία του διαδικτύου, με στόχο να βελτιωθεί η αποδοτικότητα της δημόσιας διοίκησης και να μειωθεί το κόστος προσαρμογής.

3.5.3. ΠΟΛΙΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Η ενίσχυση της αριστερής ιδεολογίας και της κρατικής παρέμβασης στην οικονομία, μετά τη μεταπολίτευση, ήταν το αποτέλεσμα της δράσης των καλά οργανωμένων αριστερών κομμάτων και ομάδων. Όμως στο τέλος της δεκαετίας του 80, η χώρα προασανατολίστηκε στο μοντέλο της οικονομίας της αγοράς και σημαντικοί τομείς της οικονομίας άνοιξαν στον ιδιωτικό τομέα. Αυτές οι αλλαγές έδιναν την ευκαιρία να επανασχεδιασθεί ο ρόλος του κράτους στην κοινωνία με την ιδιωτικοποίηση και την απορρύθμιση σημαντικών τομέων (τράπεζες, ασφάλειες κλπ). Οι πολιτικοί ηγέτες εστίασαν σε τρία ζητήματα:

1. Να μεταβάλουν την κλειστή εγχώρια οικονομία σε μια ανοικτή οικονομία.
2. Να επανακαθορίσουν το ρόλο του κράτους στην οικονομία.
3. Να προωθήσουν τον εκσυγχρονισμό.

Χρειαζόταν ένα πιο φιλελεύθερο και λιγότερο γραφειοκρατικό κράτος, ώστε να μειωθεί το κόστος συμμόρφωσης και να δημιουργηθούν ευνοϊκές συνθήκες για τη βελτίωση των οικονομικών επιδόσεων και του ανταγωνισμού στην εγχώρια αγορά.

Οι πολιτικές πιέσεις για μεταρρύθμιση είχαν στόχο τη βελτίωση του ελέγχου στους διοικητικούς θεσμούς καθώς και της σχέσης κράτους-κοινωνίας. Οι πολιτικοί συνειδητοποίησαν την ανάγκη μεταβολών στο επικρατούν δόγμα (κρατικού παρεμβατισμού) και στην κατεύθυνση των δραστηριοτήτων του κράτους. Τα αυξημένα κόστη και η αναποτελεσματικότητα που αντιμετώπιζε το κράτος πρόνοιας

Συμβουλίων (1986), διατάξεις για το δημοκρατικό προγραμματισμό (1986) και προσπάθεια ανάπτυξης νοοτροπίας προγραμματισμού με τα Τοπικά Αναπτυξιακά Προγράμματα (1986-1990), Ειδικά Αναπτυξιακά Προγράμματα Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ενίσχυση της οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ με τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (1989), κύρωση του Ευρωπαϊκού Χάρτη Τοπικής Αυτονομίας (1989), ίδρυση της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (1994), σύσταση των Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης (1994), ΑΣΕΠ και νόμος 2130 για τις αξιοκρατικές προσλήψεις στο δημόσιο (1994), επιχειρησιακό πρόγραμμα εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης «Κλεισθένης» (1994-1999), συνένωση των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ με το Πρόγραμμα «ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΣ» (1997), μεταβίβαση νέων αρμοδιοτήτων στις Περιφέρειες (1998), επιχειρησιακό πρόγραμμα «Πολιτεία» (2001) για τη μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης και την παρακολούθηση των αλλαγών, ίδρυση της Εθνικής Σχολής Τοπικής Αυτοδιοίκησης (2003), καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους και μέτρησης της αποδοτικότητας με το νόμο 3230/2004, οργάνωση και λειτουργία των ΟΤΑ (ν.3274/2004), νέος κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006), κοινό πλαίσιο αξιολόγησης μεταξύ των υπουργών δημόσιας διοίκησης της ΕΕ, διοικητική μεταρρύθμιση στο πλαίσιο του ΕΣΠΑ (2007-2013).

αποτέλεσαν την πολιτική επιχειρηματολογία για τις αλλαγές. Οι πιέσεις για αλλαγές αποτελούσαν την πολιτική καθημερινότητα. Όλα τα κόμματα, μέσα από τα προγράμματά τους, μιλούσαν και ακόμη μιλούν για αλλαγές στη δημόσια διοίκηση. Κάθε κυβέρνηση έθετε μεταρρυθμιστικές προτεραιότητες, προγράμματα και προτάσεις για να αντιμετωπιστούν ζητήματα μεταρρυθμίσεων. Οι μεταρρυθμιστικές προσπάθειες για την αύξηση της αποδοτικότητας, ώστε να ξεπεραστούν τα οικονομικά προβλήματα του κράτους (δημοσιονομικά χρέη, φθίνουσα ανταγωνιστικότητα, προβληματικές παραγωγικές δομές, ενεργειακή σπατάλη, προστασία του περιβάλλοντος, ασφαλιστικό κλπ), καθώς και η υλοποίηση των πολιτικών μείωσης του κράτους και του μεγέθους του δημόσιου τομέα, ήταν, τουλάχιστον προγραμματικά, συνεχείς. Οι αναγκαίες, όμως, μεταρρυθμίσεις είτε αναβάλλονταν είτε καθυστερούσαν είτε υλοποιούνταν με λάθος τρόπο είτε έμεναν ημιτελείς[234] με αποτέλεσμα να μην επιλύονται τα σοβαρά οικονομικά και διοικητικά προβλήματα της χώρας.

3.5.4. ΣΧΕΣΕΙΣ ΚΡΑΤΟΥΣ ΠΟΛΙΤΩΝ

Θεωρητικά, η μεταρρύθμιση χρειάζεται όταν οι περιορισμένες διοικητικές αλλαγές δεν είναι ικανές να αντιμετωπίσουν τις απαιτήσεις ενός νέου περιβάλλοντος. Ο Downs[235] ισχυρίζεται πως η μεταρρύθμιση γίνεται όταν "*κάποιος πιστεύει ότι μια σημαντική διαφορά υπάρχει ανάμεσα σε αυτό που γίνεται και σε αυτό που πρέπει να γίνει*". Το κενό φαίνεται όταν η διοικητική αλλαγή δεν είναι αρκετή για να αντιστοιχηθεί με τις εξωτερικές μεταβολές. Η ικανότητα της διοικητικής αλλαγής μειώνεται επειδή κάθε θεσμός αναπτύσσει το δικό του τρόπο κατανόησης των κοινωνικών αναγκών και παροχής των κατάλληλων λύσεων.

Η ασυμφωνία ανάμεσα στο διοικητικό σύστημα και στην κοινωνία ήταν εμφανής στην περίπτωση της Ελλάδος. Το Ελληνικό διοικητικό σύστημα ήταν δομημένο σύμφωνα με ένα ορθολογικό νομικό πλαίσιο βασισμένο στο Ναπολεόντειο διοικητικό σύστημα. Οι σχέσεις ανάμεσα στους πολίτες και τη διοίκηση ήταν απόμακρες, τυπικές και βασισμένες στην εξουσία. Με τη μεταπολίτευση, αυτό το

---

[234] Καζάκος, Π., *Ανάμεσα σε κράτος και αγορά. Οικονομία και οικονομική πολιτική στη μεταπολεμική Ελλάδα, 1944-2000*, Εκδόσεις Πατάκη, Αθήνα, 2001; Μουζέλης, Ν., *Η εμπλοκή των μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005; Πελαγίδης, Θ. & Μητσόπουλος, Μ., *Ανάλυση της Ελληνικής οικονομίας. Η προσοδοθηρία και οι μεταρρυθμίσεις*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2006; Ράπανος, Β., *Μέγεθος και εύρος δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα*, ΙΟΒΕ, Αθήνα, 2009; Καζάκος, Π., *Από τον ατελή εκσυγχρονισμό στην κρίση*, Εκδόσεις Πατάκη, Αθήνα, 2010.

[235] Downs, A., *An Economic Theory of Democracy*, Cambridge University Press, Cambridge, York, 1957.

χάσμα έγινε εντονότερα αισθητό. Το σύστημα παρέμενε αυταρχικό και οι αποφάσεις συνέχισαν να λαμβάνονται σε κεντρικό επίπεδο, μακριά από την πραγματικότητα κάθε περιοχής. Κατά τον ίδιο τρόπο, τα πολιτικά κόμματα λειτουργούσαν με συγκεντρωτική λογική και δομή και οι τοπικές πολιτικές εξαρτούνταν από την κεντρική πολιτική εξουσία. Η απόσταση ανάμεσα στην πρωτεύουσα, όπου λαμβάνονταν οι αποφάσεις, και στην επαρχία υφίσταται ακόμη και σήμερα.

Ο αυταρχικός, νομικός και τυπικός χαρακτήρας του συστήματος δημιούργησε χάσμα ανάμεσα στους πολίτες και το κράτος. Η δημόσια διοίκηση ουσιαστικά εφάρμοζε δημόσια εξουσία παρά παρείχε δημόσιες υπηρεσίες για την ικανοποίηση των κοινωνικών αναγκών και απαιτήσεων. Οι διοικητικές παρατυπίες, οι παραλείψεις, η παραβίαση δικαιωμάτων αλλά και νόμιμων συμφερόντων φυσικών ή νομικών προσώπων ήταν συχνές και οδηγούσαν τους πολίτες, οι οποίοι δεν είχαν τρόπο να προστατευθούν, σε πλήρη απόρριψη του αναχρονιστικού τρόπου λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης. Η θεσμοθέτηση της ανεξάρτητης αρχής του Συνήγορου του Πολίτη είναι προσπάθεια της Ελληνικής δημόσιας διοίκησης να αναιρέσει την μη ανταποκρισιμότητά της στα αιτήματα των πολιτών. Αποστολή του Συνήγορου είναι η διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των δημόσιων υπηρεσιών με σκοπό την προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη και την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης.

Αλαζονεία, απολυταρχισμός και έλλειψη επαγγελματισμού ήταν σταθερή πηγή παραπόνων και κριτικής από τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, που ήταν υποχρεωμένοι να χάνουν χρήμα και χρόνο ως απόρροια της κακής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης. Υπερβολικές καθυστερήσεις, σε ζητήματα που απαιτούσαν απαντήσεις ή την τέλεση κάποιων ενεργειών, οδηγούσαν σε δυσφορία για τη λειτουργία της. Συμμετοχή και διαφάνεια ήταν άγνωστες λέξεις για τη διοίκηση, η οποία καλλιεργούσε τη δυσπιστία των πολιτών απέναντί της, με έλλειψη ή άρνηση παροχής πληροφοριών, με παράνομες διαδικασίες και με διακρίσεις.

Η τυπική-γραφειοκρατική λογική του συστήματος υπονομευόταν συχνά στην πράξη μέσω πελατειακών δικτύων και σχέσεων και επέτρεπαν την προνομιακή πρόσβαση ομάδων αλλά και μεμονωμένων πολιτών στις υπηρεσίες, τα διαθέσιμα και τις παροχές της δημόσιας διοίκησης. Με τον τρόπο αυτόν, όμως, υπονομεύονταν η αμεροληψία, η αποδοχή και η αξιοπιστία του διοικητικού συστήματος, αφού σε κάποιους ήταν ανοικτό ή και προσφέροταν για λαφυραγώγηση, την ώρα που πολλοί άλλοι βρίσκονταν αντιμέτωποι με άκαμπτη γραφειοκρατία, με λαβύρινθο

τυπολατρικών ρυθμίσεων και διαδικασιών, αλλά και με τα πολλαπλά κόστη (καθυστερήσεις, παραλείψεις, κλπ.) που προκαλούσε το σύστημα. Το Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού (ΑΣΕΠ), το οποίο συστάθηκε με το Ν. 2190/1994, ως ανεξάρτητη αρχή επιφορτισμένη με τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που διέπουν τις προσλήψεις στο δημόσιο τομέα, ήταν μια προσπάθεια κατοχύρωσης του δικαιώματος προς εργασία στον ευρύτερο δημόσιο τομέα με συνθήκες απόλυτης διαφάνειας και αξιοκρατίας. Στην πράξη όμως, αποδείχθηκε πως η ουδετερότητα και η διασφάλιση ίσων ευκαιριών για όλους τους πολίτες, με δημοσιότητα και αντικειμενικότητα, ήταν δύσκολη υπόθεση ακόμη και με την ύπαρξη του ΑΣΕΠ, αυξάνοντας έτσι την έλλειψη εμπιστοσύνης στη δημόσια διοίκηση. Το Ελληνικό κράτος είχε περιορισμένη ικανότητα να εκπληρώνει την ρυθμιστική του λειτουργία στα πλαίσια της ΕΕ, εξαιτίας προϋπαρχουσών αντιλήψεων και πρακτικών. Αυτό σήμαινε διαιώνιση των αδυναμιών του πολιτικο-διοικητικού συστήματος, μείωση των πιθανοτήτων επιτυχίας εξορθολογιστικών πολιτικών και τελικά υποκίνηση και ενθάρυνση συμπεριφορών δυσπιστίας απέναντι στους θεσμούς και παράκαμψης των κανόνων. Η λειτουργία της διοίκησης, από τη μια περιόριζε υπερβολικά την ελευθερία και από την άλλη ακύρωνε στην πράξη την ισότητα, δηλαδή τους δυο βασικούς πυλώνες μιας δημοκρατικά συντεταγμένης πολιτείας.

Στην πραγματικότητα, το διοικητικό σύστημα δεν είχε τη δυνατότητα να ικανοποιήσει μια αναδυόμενη δημοκρατική κοινωνία, η οποία προσπαθούσε να φτάσει το πολιτικό επίπεδο των Ευρωπαϊκών χωρών. Οι πολίτες έγιναν πιο σκεπτικοί σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δημόσιων οργανισμών στην παροχή υπηρεσιών. Καινούργιες αξίες έθεταν νέες αντιλήψεις για το ρόλο του δημόσιου τομέα στην κοινωνία και δημιουργούσαν αλλαγές στις σχέσεις ανάμεσα στους πολίτες και τη διοίκηση. Η κοινωνική πίεση για μεταρρυθμίσεις ήταν ισχυρή και προερχόταν από τα μέσα ενημέρωσης, τους πολίτες και τις επιχειρήσεις. Απόρροια των πιέσεων αυτών, μέσα στο πλαίσιο εναρμόνισης με τις οδηγίες της ΕΕ, αποτελεί η θεσμοθέτηση των ανεξάρτητων αρχών[236]:

- ✓ **Επιτροπή Ανταγωνισμού** με αποκλειστική αρμοδιότητα την εφαρμογής του Ν. 703/77 "περί ελέγχου των μονοπωλίων και ολιγοπωλίων και προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού",
- ✓ **Το Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης**, Ν 1866/1989,

[236] Χρυσανθάκης, Χ., *Ανεξάρτητες Αρχές*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2004.

- ✓ **Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών** Ν.2075/1992 και τώρα **Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών & Ταχυδρομείων** Ν.2668/98,
- ✓ **Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού** Ν. 2190/1994,
- ✓ **Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα** Ν. 2472/1997 και 471/2006,
- ✓ **Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας** Ν. 2773/1999,
- ✓ **Συνήγορος του Πολίτη** Ν. 3094/2003,
- ✓ **Ελληνική Στατιστική Αρχή** Ν. 3832/2010.

Οι πολίτες ζητούσαν συμμετοχικό ρόλο στη λήψη αποφάσεων, διαφάνεια και καλύτερο επίπεδο υπηρεσιών. Νέες θεωρίες, που προαναφέρθηκαν σε άλλα σημεία, πρότειναν διάφορα υποδείγματα, μεταφέροντας ευθύνες στους πολίτες. Οι βασισμένες στην αγορά προσεγγίσεις, και ιδιαίτερα το ΝΔΜ, υπόσχονταν μια πιο ευέλικτη διοίκηση, η οποία θα τηρούσε τη νομιμότητα, θα προστάτευε τα δικαιώματα του πολίτη, θα λογοδοτούσε αμεσότερα, θα ήταν αποδοτικότερη[237]. Από τη διοίκηση των διαδικασιών, που έδινε αναφορά μόνο στους ανώτερους, έπρεπε να γίνει μετάβαση στη διοίκηση, που λογοδοτεί περίπου όπως οι επιχειρήσεις στους μετόχους και σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

3.5.5. ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Στην Ελληνική κοινωνία συντελέστηκαν σημαντικές κοινωνικές μεταβολές. Συνεχίστηκε η εγκατάλειψη της υπαίθρου και αυξήθηκε η μόνιμη εγκατάσταση στα μεγάλα αστικά κέντρα. Η αστυφιλία ερήμωνε σταδιακά την ύπαιθρο και τις αγροτικές περιοχές. Συνεχώς διαφοροποιόταν η χωροταξική κατανομή των οικονομικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων με συσσώρευσή τους στην ευρύτερη περιφέρεια της πρωτεύουσας. Η συγκέντρωση του πληθυσμού στις πόλεις, κυρίως στην Αθήνα, επιδείνωνε τα διαρθρωτικά προβλήματα του κράτους και αύξανε τη γραφειοκρατία, ενώ η διάρθρωση του πληθυσμού στην επαρχία περιόριζε τη δυνατότητα των μικρών μονάδων ΤΑ να ασκήσουν με επιτυχία τα καθήκοντά τους. Η αλλαγή του κράτους με αποκέντρωση, η κατάργηση της γραφειοκρατίας και η ενδυνάμωση των ΟΤΑ αποτελούσαν προτεραιότητα στα κυβερνητικά προγράμματα.

Η φυσική αύξηση του πληθυσμού και της σύνθεσής του κατά ηλικία παρουσίαζε προβλήματα. Ιδιαίτερη πτώση της γονιμότητας παρατηρήθηκε από το

---

[237] Το Citizen's Charter στην Αγγλία έθετε πρότυπα για τη βελτίωση της ποιότητας, τη δυνατότητα των επιλογών, την ενίσχυση των πολιτών.

1970 μέχρι το 2002. Ο χαμηλός δείκτης γεννητικότητας (1,4) και η αισθητή αύξηση του προσδόκιμου ζωής σήμαιναν επιδείνωση των δημογραφικών τάσεων. Οι διαχρονικές μεταβολές της κατά ηλικία δομής του πληθυσμού είναι πολύ σημαντικές και έχουν σοβαρές κοινωνικο-οικονομικές επιπτώσεις, επηρεάζοντας βασικούς τομείς, όπως την αγορά εργασίας και τα συστήματα συνταξιοδότησης[238]. Η βαθμιαία γήρανση του πληθυσμού οδηγούσε σε αύξηση της ζήτησης για κοινωνικές υπηρεσίες και επομένως μεγαλύτερες κοινωνικές δαπάνες τόσο από το κράτος όσο και από την ΤΑ, η οποία όμως, αν και επωμιζόταν περισσότερες αρμοδιότητες, εντούτοις δε διέθετε τους κατάλληλους πόρους.

Τα ζητήματα των διαρθρωτικών υστερήσεων είναι σύνθετα και επιδεινώνονται από τη μαζική μετανάστευση προς την Ελλάδα. Μια από τις πιο σημαντικές δημογραφικές αλλαγές είναι η μετατροπή της Ελλάδας από χώρα αποστολής σε χώρα υποδοχής μεταναστών. Από τη μεταπολίτευση και έπειτα, μέχρι περίπου το 1988, εμφανίζεται έντονη τάση παλιννόστησης και συρρίκνωσης του Ελληνισμού στην Ευρώπη. Ταυτόχρονα, η θέση των γυναικών βελτιώνεται και εισέρχονται σταδιακά στην παραγωγή. Έτσι, δημιουργείται πλεόνασμα εργατικού δυναμικού σε παραδοσιακά επαγγέλματα και έλλειψη σε νέες ειδικότητες. Με την κατάρρευση των καθεστώτων της Ανατολικής και Κεντρικής Ευρώπης ο αριθμός των αλλοδαπών εργαζόμενων αυξάνει κατακόρυφα. Τα μεταναστευτικά κύματα από το 1989-1990 μετατρέπουν τη χώρα σε χώρα υποδοχής αλλοδαπού εργατικού δυναμικού νόμιμου και μη. Το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης τελεί υπό την πίεση όχι μόνο των ενδογενών παραγόντων του θεσμού αλλά και υπό την πίεση της παγκοσμιοποίησης και της ανταγωνιστικότητας της ελεύθερης αγοράς που επιβάλλουν τη μείωση του εργατικού κόστους και επομένως των ασφαλιστικών εισφορών. Τα προβλήματα της παράνομης εργασίας, των εισφοροδιαφυγών, της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής θέτουν επιτακτικά το θέμα των μεταρρυθμίσεων στη δημόσια διοίκηση.

Η Ελλάδα αποτελούσε κοντινό προορισμό των βαλκανικών χωρών λόγω της πολιτικο-οικονομικής αβεβαιότητάς τους, αλλά και ενδιάμεσο σταθμό για πολλούς Ανατολικοευρωπαίους, Ασιάτες και Αφρικανούς στις μετακινήσεις τους προς τη Δυτική Ευρώπη. Αν και αποτελούσε μια σχετικά ομοιογενή χώρα πριν την έλευση

---

[238] Μπάγκαβος, Χρήστος, *Δημογραφικές μεταβολές, αγορά εργασίας και συντάξεις στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση*, Gutenberg - Γιώργος & Κώστας Δαρδανός, Αθήνα, 2003.

των μεταναστών, τα τελευταία χρόνια παρουσιάζει στο εσωτερικό της μια σειρά από εθνικές ομάδες με διαφορετικά πολιτιστικά χαρακτηριστικά. Αυτό θέτει επιπλέον προβλήματα στις κυβερνήσεις και στην ΤΑ της χώρας που καλούνται να απαντήσουν σε σύνθετα και δυσεπίλυτα ζητήματα αφομοίωσης και εθνικής ομογενοποίησης, ενσωμάτωσης των μεταναστών, πολυπολιτισμικότητας και ανοχής σε διαφορετικές συνήθειες. Τα προβλήματα στην απασχόληση επιδεινώνονται και μαζί τους οι βασικοί τομείς του κοινωνικού κράτους (ασφάλιση, υγεία, παιδεία, ασφάλεια), που καθιστούν τις μεταρρυθμίσεις απαραίτητες. Οι ΟΤΑ πρέπει με λιγοστούς πόρους να προσαρμόσουν το επίπεδο παροχής υπηρεσιών και τις δυνατότητες παρεμβάσεών τους.

Αλλά και οι αξίες, οι στάσεις, οι συμπεριφορές, οι προτιμήσεις, τα καταναλωτικά πρότυπα και τα πιστεύω της Ελληνικής κοινωνίας που διαμορφώνουν τους σύγχρονους πολίτες άλλαξαν, επηρεάζοντας με τη σειρά τους τη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών. Οι αυξημένες προσδοκίες για την ποιότητα, την ποσότητα και την ποικιλία των δημόσιων υπηρεσιών αναγκάζει τους εκλεγμένους αντιπροσώπους στην κυβέρνηση και στην ΤΑ να αναπροσανατολίζουν τη δραστηριότητά τους και τα προγράμματά τους και να αναζητούν περισσότερες αρμοδιότητες και πόρους, έχοντας συνεχή πίεση για βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και ισχυροποίηση της οικονομικής τους ικανότητας.

3.6. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΙΚΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Μέχρι στιγμής, οι λογιστικές αλλαγές έχουν εφαρμοσθεί σε καίριους τομείς του δημόσιου. Αυτές οι αλλαγές είναι μέρος μιας γενικότερης διοικητικής πολιτικής και κοινωνικής αλλαγής. Το υπόδειγμα που παρουσιάσθηκε αποτελεί ένα πλαίσιο που ερμηνεύει τη σχέση ανάμεσα στις μεταβλητές συμπεριφοράς και περιβάλλοντος και τη συμβολή τους στις καινοτομίες του λογιστικού συστήματος. Με τη βοήθεια του υποδείγματος χρηματοοικονομικής μεταρρύθμισης του Luder, θα περιγράψουμε τις μεταβλητές, οι οποίες επιδρούν στη λογιστική μεταρρύθμιση της Ελλάδος, ώστε να εξηγήσουμε τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζουν τη διαδικασία της λογιστικής μεταρρύθμισης.

Επίσης, μέσα από τη συνολική εκτίμηση των αποτελεσμάτων, χρησιμοποιώντας το ίδιο υπόδειγμα, θα επιχειρήσουμε την πρόβλεψη των πιθανών

μελλοντικών βημάτων της. Αυτό είναι συμβατό με την υπόθεση ότι το ενδεχομενικό υπόδειγμα μπορεί να βοηθήσει στην ερμηνεία της μετάβασης από το παραδοσιακό δημόσιο λογιστικό σε ένα περισσότερο πληροφοριακό σύστημα που θα χρησιμοποιεί τη βάση των δεδουλευμένων.

3.6.1. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

3.6.1.1. ΕΡΕΘΙΣΜΑΤΑ – ΚΙΝΗΤΡΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ.

Η αλλαγή από τη δικτατορία στη δημοκρατική διακυβέρνηση μετά το 1974 ήταν το πολιτικό και οικονομικό γεγονός που ώθησε τις διαδικασίες για μεγαλύτερη διαφάνεια και περισσότερη πληροφόρηση ως προς τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος. Η πολιτική και οικονομική απομόνωση είχε αφήσει την Ελλάδα πολύ πίσω από την υπόλοιπη Ευρώπη, σε όρους οικονομικής ανάπτυξης. Με την **πολιτική αλλαγή** άλλαξαν οι οικονομικές παράμετροι της χώρας. Οι δημόσιες επενδύσεις αυξήθηκαν με στόχο την οικονομική ανάπτυξη. Μεγάλες αλλαγές έγιναν στο δημόσιο τομέα, κυρίως μέσα από τις εθνικοποιήσεις. Ήταν η περίοδος όπου αναγνωρίστηκε η πολιτική, διοικητική και οικονομική σπουδαιότητα της ΤΑ. Ωστόσο, το δημόσιο λογιστικό παρέμεινε το ίδιο. Χρειαζόταν ένα καινούργιο εθνικό γενικό λογιστικό σύστημα, που θα παρείχε περισσότερη και διαφορετική λογιστική πληροφόρηση και θα μπορούσε να ανταποκριθεί με μεγαλύτερη σαφήνεια και ακρίβεια στους στόχους ενός διευρυμένου δημόσιου τομέα. Τον Ιανουάριο του 1976 συγκροτήθηκε η Ε' Επιτροπή, γνωστή ως «*Ομάδα Εργασίας δια την κατάρτισιν του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ)*». Το 1977 υποβλήθηκε το προσχέδιο της Γενικής Λογιστικής, ενώ το 1978 άρχισε η επεξεργασία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης[239]. Το βασικό κείμενο του ΕΓΛΣ ολοκληρώθηκε και τέθηκε στη διάθεση των ενδιαφερόμενων με το ΠΔ 1123/1980 (ΦΕΚ τ. Α 283/15.12.1980). Ήταν η αφετηρία για μια συνολική μεταρρύθμιση που θα προχωρούσε και στην κυβερνητική λογιστική, η οποία ακόμη και σήμερα βρίσκεται σε εξέλιξη.

Ένα ακόμη γεγονός που ήλθε να ενισχύσει την ανάγκη αναδιάρθρωσης του Εθνικού Λογιστικού Συστήματος ήταν η επικείμενη **ένταξη στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα**, η οποία συντελέσθηκε το 1981. Υπό την πίεση των υποχρεώσεων που θα προέκυπταν λόγω της προσαρμογής της νομοθεσίας της χώρας

---

[239] Γρηγοράκος, Γ. Θ, *Ανάλυση, ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου:Γενικής και Αναλυτικής λογιστικής*, Σάκκουλας, Αθήνα, 2005, σελ. 25.

(Ν. 2190/1920) προς τα Κοινοτικά δεδομένα (και ιδίως στο λεγόμενο «κοινοτικό κεκτημένο»), συγκροτήθηκε η παραπάνω επιτροπή με σκοπό την κατάρτιση του ΕΓΛΣ, για τη σύνταξη του οποίου βασίσθηκε κατά κύριο λόγο στην τέταρτη κοινοτική οδηγία 78/660/ΕΟΚ, η οποία αφορούσε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών και την υιοθέτηση της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Το ΕΓΛΣ τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα ΠΔ 502/1984 και 186/1986, κυρίως για την προσαρμογή του με ορισμένες νέες διατάξεις οδηγιών της ΕΟΚ. Από τη χρήση του 1987 άρχισαν να εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι προερχόμενες από την 4η οδηγία της ΕΟΚ νέες διατάξεις του δικαίου των εταιρειών και σταδιακά γενικευόταν η εφαρμογή του ΕΓΛΣ. Από το 1987 γίνεται πλήρης και υποχρεωτική εφαρμογή του ΕΓΛΣ από τις εταιρείες που υπάγονται στον έλεγχο των ορκωτών λογιστών, ενώ από τη χρήση του 1993 εφαρμόζονται υποχρεωτικά τα βασικά τμήματα του ΕΓΛΣ από όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Μπορούμε λοιπόν να πούμε πως η μεταρρύθμιση του λογιστικού συστήματος της χώρας ξεκίνησε από τις πολιτικές αλλαγές, που λειτούργησαν ως βασικό κίνητρο.

Μετά τη συνθήκη του Μάαστριχτ, το 1992, άρχισε να υπάρχει ισχυρή πίεση για μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων. Η ένταξη στην ΟΝΕ απαιτούσε και απαιτεί δεσμεύσεις για την ικανοποίηση των κριτηρίων οικονομικής σύγκλισης, οι οποίες συνεχίσθηκαν με το σύμφωνο ανάπτυξης και σταθερότητας του Άμστερνταμ το 1997. Οι πιέσεις αυτές αυξήθηκαν για την ένταξη της χώρας στη ζώνη του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Νομίσματος και παρέμειναν αναλλοίωτες. Για την ολοκλήρωση της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα, το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής[240] έκρινε πως έπρεπε να ρυθμιστούν οι ιδιομορφίες διάφορων κατηγοριών οικονομικών μονάδων με αντίστοιχα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (ΚΛΣ). Έτσι, με το ΠΔ 80/1997 (ΦΕΚ τ. Α' 68/8.5.1997) εγκρίθηκε το πρώτο ΚΛΣ του Δημόσιου Τομέα, το οποίο αφορούσε στους φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης. Το δεύτερο ΚΛΣ, το οποίο αφορούσε στα Ν.Π.Δ.Δ., εγκρίθηκε με το ΠΔ 205/1998 (ΦΕΚ τ. Α 163/15.7.1998) και εφαρμόζεται από 1.1.2000. Το τρίτο ΚΛΣ, που αφορούσε τους Δήμους και τις Κοινότητες, εγκρίθηκε με το ΠΔ 315/1999. Το τέταρτο ΚΛΣ για τα Δημόσια

[240] Το ΕΣΥΛ αντικαταστάθηκε με το ν. 3148/5.6.2003 από το πενταμελές "Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης", το οποίο είναι τμήμα της "Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων".

Νοσοκομεία εγκρίθηκε με το ΠΔ 146/2003 (ΦΕΚ τ.Α 122/21.5.2003). **Οι οικονομικές πιέσεις** απαιτούσαν συνεχή και ενδελεχή παρακολούθηση όλων των μεγεθών του δημόσιου τομέα και αποτέλεσαν έναν ακόμη ουσιαστικό παράγοντα για τις αλλαγές στη λογιστική παρακολούθησή τους.

Η τάση εκσυγχρονισμού και εναρμόνισης με τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι εμφανής σε όλα τα επίπεδα. Το πρότυπο για την πώληση κρατικών τραπεζών, μέρους του ΟΤΕ, των ΕΛΠΕ, της ΔΕΗ και πολλών άλλων, ήταν ο μετασχηματισμός των δημόσιων εν γένει επιχειρήσεων σε επιχειρήσεις «αγγλοσαξονικού» τύπου[241]. Μια προσπάθεια δηλαδή αλλαγής του τρόπου λειτουργίας και της γενικότερης συμπεριφοράς τους. Η μετατροπή τους σε επιχειρήσεις αγγλοσαξονικού τύπου ήταν η βασική πολιτική σε αυτήν την περίπτωση, όπως και η ένταξη της χώρας στην ΟΝΕ. Η πορεία προς την Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση προϋπόθετε πως η λειτουργία της οικονομίας θα παραλληλιζόταν με τις οικονομίες των άλλων χωρών της ΕΕ.

Οι **νέες δημόσιες διοικητικές πρακτικές** και η ανάπτυξη της διοίκησης των επιδόσεων στο δημόσιο τομέα στα μέλη της ΕΕ, αλλά και παγκοσμίως, έχουν επηρεάσει και την Ελληνική δημόσια διοίκηση. Η αναβάθμιση της ΤΑ με νέες αρμοδιότητες και η συνένωση των Δήμων και Κοινοτήτων με το πρόγραμμα «Ι.Καποδίστριας» (Ν. 2539/1997) την οδήγησε σε μια μεταβατική εποχή, φορτώνοντάς τη με προβλήματα οργάνωσης, λειτουργίας και νοοτροπίας[242].

Από το 1997 και μετά, η κλίση της καμπύλης των δαπανών της ΤΑ γίνεται μεγαλύτερη, γεγονός που μπορεί να ερμηνευτεί από την ίδρυση των Καποδιστριακών Δήμων. Οι νέοι Δήμοι έπρεπε να καλύψουν τα κενά σε υποδομές. Το 2004 υπάρχει μία ισχυρή ώθηση, καθόσον υλοποιούνται διάφορα έργα που έχουν σχέση με τους Ολυμπιακούς Αγώνες. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ο μέσος ετήσιος ρυθμός αύξησης των δαπανών για την ΤΑ.

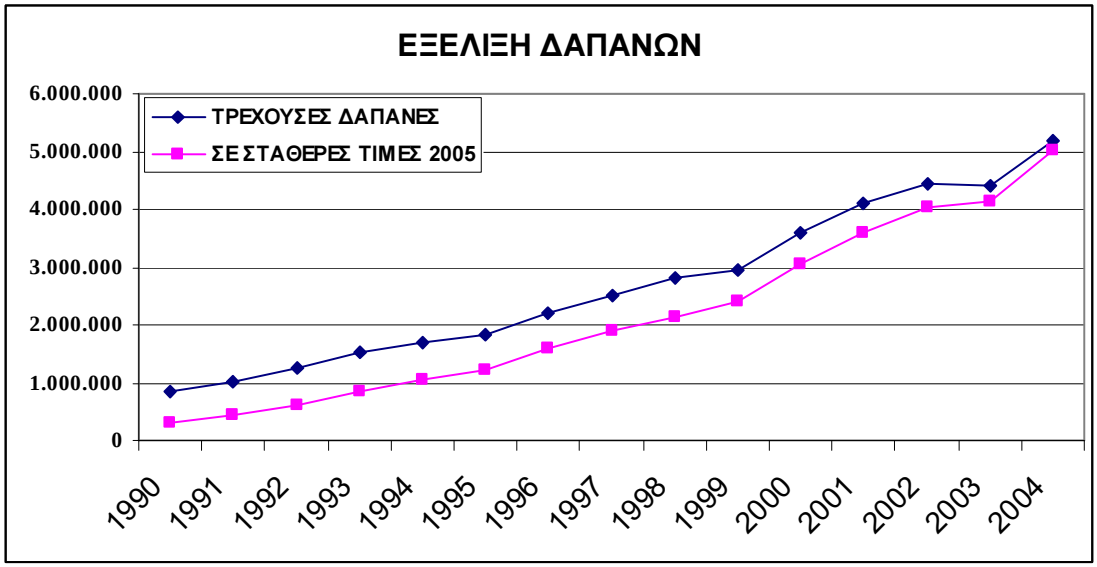
---

[241] Επιχειρήσεις αγγλοσαξωνικού τύπου ή Chandlerian firms: Επιχειρήσεις που είναι αυτόνομες μονάδες λήψης αποφάσεων και ελέγχου, έχουν βεμπεριανές γραφειοκρατίες, υπόκεινται στους κανόνες και στους νόμους της αγοράς, υπόκεινται στον έλεγχο ανεξάρτητων αρχών, επιδιώκουν μια επιχειρηματική αποστολή σε ένα πλουραλιστικό περιβάλλον, διαθέτουν διοικητική ιεραρχία που αποφασίζει για τα προϊόντα, τις τιμές και τις επενδύσεις, την οργάνωση της παραγωγής και λογοδοτούν για τα αποτελέσματα. Παπούλιας, Δημήτρης, «Τα Εμπόδια των Μεταρρυθμίσεων», 1ο Συνέδριο Διοικητικών Επιστημόνων, «Διοικητική Θεωρία και Πράξη : Διοίκηση και Κοινωνία», Αθήνα 5/10/2005.

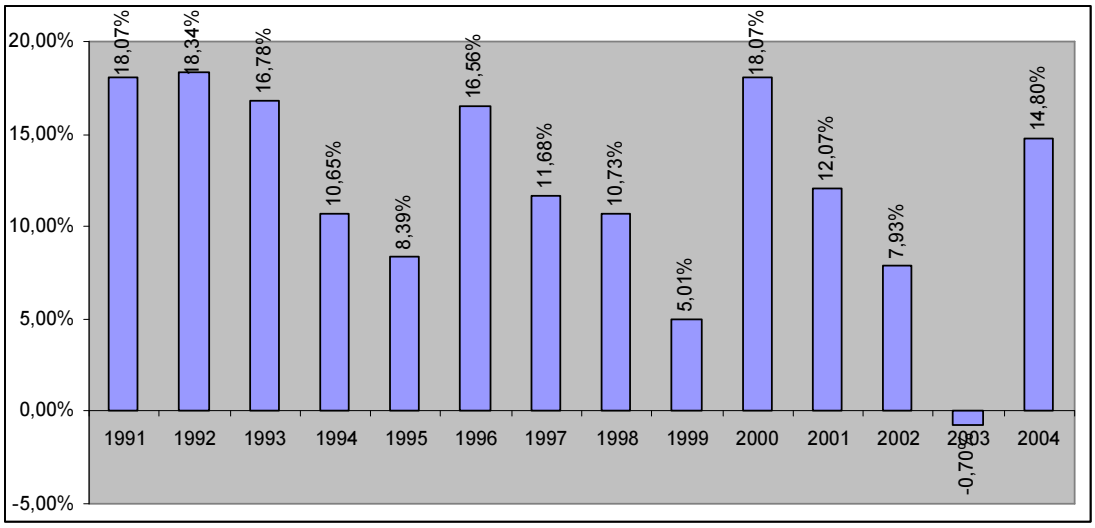
[242] Σωτηρέλης, Γ., *Η Μεταρρύθμιση της ΤΑ: Προκλήσεις και προοπτικές*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2006, σελ 37.

ΕΤΗ	ΕΞΟΔΑ	ΡΥΘΜΟΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ
1990	841.013	
1991	1.026.444	18,07%
1992	1.256.969	18,34%
1993	1.510.383	16,78%
1994	1.690.473	10,65%
1995	1.845.238	8,39%
1996	2.211.376	16,56%
1997	2.503.957	11,68%
1998	2.804.966	10,73%
1999	2.952.839	5,01%
2000	3.603.950	18,07%
2001	4.098.554	12,07%
2002	4.451.803	7,93%
2003	4.420.676	-0,70%
2004	5.188.458	14,80%

Πίνακας 3.2: Η ποσοτική εξέλιξη των δαπανών των ΟΤΑ, (Πηγή: Έσοδα – Έξοδα Δήμων και Κοινοτήτων, ΕΛΣΤΑΤ).



Σχήμα 3.7: Έσοδα – Έξοδα Δήμων και Κοινοτήτων (Πηγή: Ελληνική Στατιστική Αρχή).

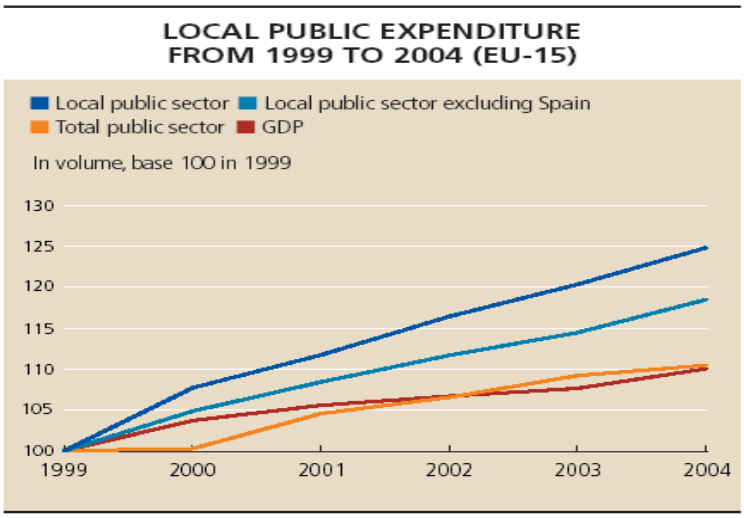


Σχήμα 3.8: Έσοδα – Έξοδα Δήμων και Κοινοτήτων (Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ).

Κατά την περίοδο 1999-2004, στις 15 χώρες της ΕΕ (πριν τη διεύρυνση), τα έξοδα της ΤΑ αυξήθηκαν κατά μέσο όρο 4.5% σε ετήσια βάση, σημαντικά περισσότερο από την μέση ετήσια αύξηση του ΑΕΠ (+1.9%) και τα γενικά κυβερνητικά έξοδα, που αυξήθηκαν κατά 2.0%. Αυτή η δυναμική φανερώνει μια αυξητική τάση τόσο στις υγειονομικές φροντίδες όσο και στην κοινωνική πρόνοια από τους ΟΤΑ, όπως και το κίνημα αποκέντρωσης (Ισπανία, Γαλλία). Αυτές οι βελτιώσεις οδήγησαν σε μια οικονομική αύξηση του βάρους των τοπικών εξόδων (12.7% του ΑΕΠ το 2004 έναντι 11.3% το 1999) και στην αύξηση του ποσοστού στα γενικά δημόσια έξοδα, όπου αντιπροσωπεύουν το 26.8% το 2004 έναντι του 23.7% το 1999.

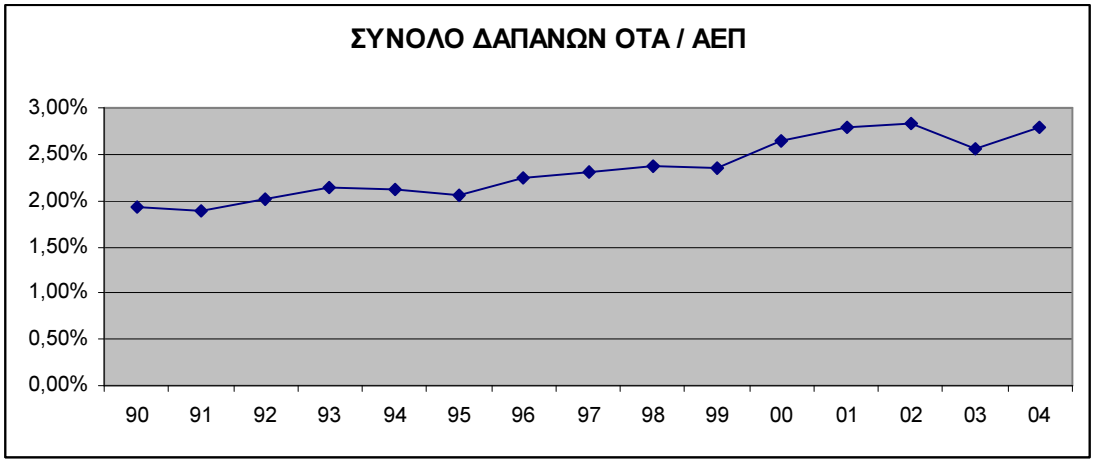
Η αύξηση των εξόδων της ΤΑ αποδείχτηκε σημαντική τα προηγούμενα χρόνια, με ένα ρυθμό αύξησης ανάμεσα στο 3.4% το 2003 και 7.7% το 2000, όταν ο τομέας εκπαίδευσης στην Ισπανία πέρασε στις αυτόνομες κοινότητες. Ισχυρή αυξητική ετήσια ροπή παρουσίασαν τέσσερις χώρες: Αγγλία 5.6% (πρόγραμμα αναβάθμισης των δημόσιων υποδομών), Ελλάδα 8.4%, Ιρλανδία 10.0% και Ισπανία 10.9%, κυρίως εξαιτίας της αξιοποίησης των επενδυτικών κεφαλαίων της ΕΕ.

Κατά το 2000, τα έξοδα της ΤΑ αυξήθηκαν κατά 3.7%, ενώ το 2003 κατά 3.4%. Έξι χώρες παρουσίασαν αύξηση που ήταν υψηλότερη από το μέσο όρο. Η Φινλανδία (4.3%), Ιταλία 4.6&, Ιρλανδία 5.4%, Ηνωμένο Βασίλειο 6.4%, Γαλλία 6.8% και Ελλάδα 14.4%. Στην Ελλάδα, η απότομη αύξηση οφείλεται στους Ολυμπιακούς Αγώνες, ενώ στη Γαλλία αντανακλά το δυναμισμό των τοπικών κεφαλαιακών δαπανών.

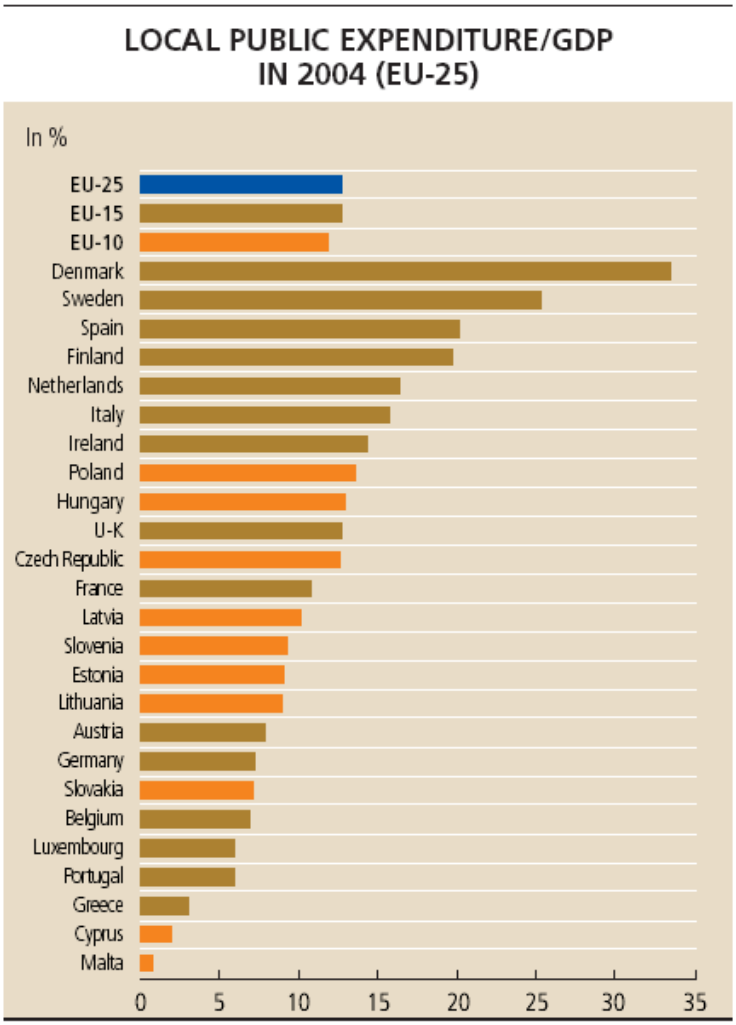


Σχήμα 3.9: Τοπικά οικονομικά στην ΕΕ (Πηγή : DEXIA BANK).

Από τη μια πλευρά υπάρχει το αυξανόμενο κόστος και η αυξανόμενη ζήτηση των δημόσιων υπηρεσιών και από την άλλη οι πολύ περιορισμένες πηγές εσόδων της ΤΑ. Η κακή οικονομική κατάσταση των ΟΤΑ στην Ελλάδα αντανακλάται, κατά κύριο λόγο, στη χαμηλή σχέση των εσόδων ΟΤΑ προς τα έσοδα του κράτους. Η έλλειψη ιδίων πόρων της ΤΑ, που έχει αναλάβει αυξημένες αρμοδιότητες, αποκαθίσταται εν μέρει από τις κρατικές επιχορηγήσεις, οι οποίες όμως σηματοδοτούν διατήρηση της εξάρτησής της από την κεντρική διοίκηση, αδυναμία αποτελεσματικού και ορθολογικού προγραμματισμού και υψηλότερο βαθμό πολιτικών διακρίσεων.



Σχήμα 3.10: Σχέση δαπανών ΟΤΑ προς ΑΕΠ (Πηγή : DEXIA BANK).



Σχήμα 3.11: Σχέση δαπανών ΟΤΑ προς ΑΕΠ στην ΕΕ (Πηγή : ΕΛΣΤΑΤ).

Συμπερασματικά, από τη δεκαετία του ’90 και μετά, η Ελληνική ΤΑ χρειάστηκε να διαχειριστεί μεγαλύτερα ποσά και να συμμετέχει στη διαχείριση κονδυλίων από τα κοινοτικά πλαίσια στήριξης και μάλιστα υπό τον έλεγχο της ΕΕ. Η διοικητική νοοτροπία της ΤΑ έπρεπε να μετατοπιστεί προς την κατεύθυνση των επιδόσεων, της βελτίωσης των διοικητικών πρακτικών, του ελέγχου, των αποφάσεων με σωστή πληροφόρηση και του επαγγελματισμού. Οι οικονομικές αδυναμίες ενισχύουν την πίεση για την εφαρμογή διοίκησης προσανατολισμένης στην αύξηση της αποδοτικότητας, έτσι ώστε να βοηθηθούν οι διοικούντες στην προσπάθειά τους

να υπερβούν τα οικονομικά προβλήματα και να αποφύγουν τη μείωση των παρεχόμενων υπηρεσιών[243].

Οι απαιτήσεις για μια συνολική μεταρρύθμιση της ΤΑ με βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της λογοδοσίας αφορούν και την οικονομική διαχείριση και κατ' επέκταση και τα θέματα λογιστικής. **Η αναδιοργάνωση των ΟΤΑ στην ΕΕ** εντείνει την ανάγκη για συνεχή αναθεώρηση των πολιτικών και διοικητικών δομών και διαδικασιών του δημόσιου τομέα[244]. Οι αλλαγές αυτές αποτέλεσαν βασικό κίνητρο για τις μεταρρυθμίσεις στο δημόσιο λογιστικό, ιδιαίτερα των Δήμων. Η Ελληνική δημόσια διοίκηση αντιδρά πλέον ευνοϊκά στις καινοτομίες που εισάγονται στο λογιστικό σύστημα.

Σημαντική ώθηση αποτέλεσε η αναγνώριση της ανωτερότητας της **επιχειρηματικής λογιστικής** απέναντι στο δημόσιο λογιστικό όπως λειτουργούσε στην Ελλάδα. Η εφαρμογή του ΕΓΛΣ στο δημόσιο τομέα επιτρέπει τη συνολική εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης των οργανισμών. Η ισχυρή επίδραση της επιχειρηματικής λογιστικής ευνόησε την εισαγωγή των μεταρρυθμίσεων, κύρια την εισαγωγή της χρηματοοικονομικής λογιστικής και της αρχής των δεδουλευμένων, της επιβάρυνσης κάθε χρήσης με το σύνολο των βέβαιων και των πιθανών εξόδων που την αφορούν, την έγκριση των ΚΛΣ σε δημόσιους τομείς και τη χρηματοοικονομική αναφορά μέσω των οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης κλπ).

Η μεταρρυθμιστική αυτή αντίληψη για τη δημόσια διοίκηση εμπνέεται από την οικονομική επιστήμη και έρχεται σε αντιδιαστολή με την κλασική γαλλική αντίληψη της δημόσιας διοίκησης. Η εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση της εμπορικής σκέψης, της έννοιας του ανταγωνισμού, της συνεργασίας του δημόσιου τομέα με τον

---

[243] Stipak, B. & O'Toole, D. E., "Fiscal Stress and Productivity Improvement: Local Government Managers' Perspective" στο: "Public Productivity Management Review", Τόμος 17, 2/1993, σελ. 101-112;
O'Toole, D. E. & Stipak, B., "Service Efforts and Accomplishments Reporting in Local Government" στο: "Journal of Government Financial Management", Spring/2001.

[244] Ευρωπαϊκός Χάρτης ΤΑ. Όπως αναφέρεται στην εισηγητική του έκθεση, σκοπός του είναι να αντισταθμίσει, να καλύψει τα ελλείμματα κοινών θεσμικών διατάξεων για την έκταση και την προστασία των δικαιωμάτων των ΟΤΑ που του δίνουν τη δυνατότητα να μετέχει ενεργά στη λήψη των αποφάσεων, που αφορούν την καθημερινή του ζωή και τον τόπο που ζει. Ο Χάρτης υποχρεώνει τα συμβαλλόμενα μέρη και τα δεσμεύει να εφαρμόζουν σειρά από θεμελιώδεις κανόνες που εξ ασφαλίζουν την πολιτική, διοικητική και οικονομική ανεξαρτησία των ΟΤΑ. Ακόμη ενσαρκώνει την ιδέα ότι ο βαθμός, η έκταση αυτονομίας που απολαμβάνουν οι τοπικές κοινότητες μπορεί να θεωρηθεί ως η Λυδία λίθος μιας αληθινής δημοκρατίας Οι αρχές τοπικής αυτονομίας που διακηρύσσονται στο Χάρτη εφαρμόζονται σε όλα τα επίπεδα ή κατηγορίες των τοπικών κοινοτήτων του κάθε κράτους-μέλους και επίσης στην πράξη στις αρχές Αυτοδιοίκησης περιφερειακού επιπέδου.

ιδιωτικό, του προσδιορισμού ποιοτικών δεικτών μέτρησης αποτελεσμάτων με βάση την ικανοποίηση του πολίτη – πελάτη και των μετρήσεων των επιδόσεων συμβαδίζει με την εισαγωγή στους δημόσιους τομείς της λογιστικής των επιχειρήσεων μέσα στο πλαίσιο του ΕΓΛΣ και των ΚΛΣ.

Οι παραπάνω παράγοντες λειτούργησαν ως προωθητικές δυνάμεις για αλλαγές, επηρεάζοντας τους καθοδηγητές των πολιτικών μεταρρυθμίσεων, μεταβάλλοντας τις ιδέες, τη συμπεριφορά, τις αποφάσεις των πολιτικών και τις προσδοκίες των ενδιαφερόμενων προς την κατεύθυνση των μεταρρυθμίσεων.

3.6.2. ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

Το **νομικό σύστημα** της χώρας επηρεάζει και καθοδηγεί τις διοικητικές διαδικασίες. Οι περισσότερες μεταρρυθμίσεις έχουν γίνει από πάνω προς τα κάτω, με κυβερνητικές εντολές, νέους νόμους ή καταργήσεις παλαιών. Οι νόμοι όμως απαιτούν επιπλέον διευκρινίσεις, περαιτέρω οδηγίες ή αλλαγή σε κανόνες, που με τη σειρά τους περιμένουν καινούριους νόμους, σηματοδοτώντας καθυστερήσεις στο μεταρρυθμιστικό έργο. Ήταν χαρακτηριστικές οι ελαστικές ημερομηνίες έναρξης της υποχρεωτικής εφαρμογής του ΚΛΣΔΚ και της έλλειψης ποινών σε αντίθετη περίπτωση. Όμως, δεν μπορεί να κατηγορηθεί για τις καθυστερήσεις το νομικό σύστημα, το οποίο είναι γενικά ευνοϊκό στις αλλαγές του δημόσιου λογιστικού. Η μη υποχρεωτική εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής και η αναβολή χρήσης οικονομικών δεικτών για συγκρίσεις και αξιολόγηση των επιδόσεων εξαρτώνται από διαδικασίες που έπρεπε να ορισθούν από το ΥΠΕΣΔΔΑ. Βέβαια, υπαρκτές γραφειοκρατικές δομές στο νομικό σύστημα προκαλούν καθυστερήσεις και ως προς την εφαρμογή του λογιστικού συστήματος.

Όσον αφορά τη **δομή του κράτους**, οι γενικές αρχές για την οργάνωση της πολιτικής εξουσίας στην Ελλάδα, η οποία αποτελεί ενιαίο κράτος κοινοβουλευτικής δημοκρατίας, ορίζονται στο Σύνταγμα. Η κατανομή εξουσιών γίνεται με την άμεση προσφυγή στις κάλπες των βουλευτικών και τοπικών εκλογών που έχουν καθοριστικό ρόλο στο πολιτικό μας σύστημα. Όσον αφορά στο λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα, η κυβερνητική παρουσία είναι ισχυρότερη σε σχέση με το κοινοβούλιο, το οποίο ναι μεν νομοθετεί, αλλά οι ρυθμίσεις που θα συμπληρώσουν τους βασικούς νόμους και οι συμπληρωματικές διατάξεις για την εφαρμογή της νέας λογιστικής, γίνονται με ευθύνη της κυβέρνησης.

Η **διοικητική δομή** στην Ελλάδα είναι ιεραρχική. Η διοίκηση του κράτους οργανώνεται σύμφωνα με το αποκεντρωτικό σύστημα. Η κεντρική διοίκηση περιλαμβάνει την κυβέρνηση, η οποία καθορίζει και ασκεί τη γενική πολιτική της χώρας και τα κρατικά όργανα, με αρμοδιότητές που καλύπτουν όλη την επικράτεια (υπουργεία, Ν.Π.Δ.Δ., δημόσιες επιχειρήσεις) και διαμορφώνουν την πολιτική στον τομέα ευθύνης τους, συντονίζουν και ελέγχουν την περιφερειακή διοίκηση.

Η Ελλάδα κατά την περίοδο που εξετάζουμε είχε διαιρεθεί με πληθυσμιακά, γεωγραφικά, συγκοινωνιακά, οικονομικά και κοινωνικά κριτήρια σε 13 Περιφέρειες, 54 Νομούς, 901 Δήμους και 133 Κοινότητες. Τα περιφερειακά κρατικά όργανα είχαν αποφασιστική αρμοδιότητα για τις υποθέσεις που αφορούσαν την περιφέρειά τους, οι οποίες ελέγχονταν και συντονίζονταν από την κεντρική διοίκηση. Ο γενικός γραμματέας της περιφέρειας (εκπρόσωπος της κυβέρνησης) και το περιφερειακό συμβούλιο (εκπρόσωποι ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού, επιμελητηρίων και άλλων φορέων) ήταν τα δύο όργανα της περιφέρειας, η οποία αποτελούσε ενιαία μονάδα διοίκησης με προσωπικό, προϋπολογισμό και αρμοδιότητες.

Το πρόγραμμα «Καλλικράτης» (Ν. 3852/2010) αναμόρφωσε τη διοικητική οργάνωση της χώρας. Από την 1η Ιανουαρίου 2011 λειτουργούν, στη θέση των 13 κρατικών Περιφερειών, επτά Αποκεντρωμένες Διοικήσεις. Η αποκεντρωμένη κρατική διοίκηση παύει να ασχολείται με τοπικές υποθέσεις και περιορίζεται σε κρατικά καθήκοντα και υποθέσεις, όπως προβλέπει το Σύνταγμα. Θεμελιώθηκε η αιρετή Περιφερειακή Αυτοδιοίκηση με τη σύσταση 13 αιρετών Περιφερειών στα όρια των παλαιών 13 κρατικών Περιφερειών. Αντικαταστάθηκαν οι 57 αιρετές Νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις (Β' βαθμός αυτοδιοίκησης), δηλαδή οι 54 Νομαρχίες και οι 3 διευρυμένες Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις. Στη βάση ενιαίων και αντικειμενικών κριτηρίων (πληθυσμιακά, χωροταξικά, κοινωνικά, οικονομικά, γεωγραφικά, αναπτυξιακά, πολιτιστικά και ιστορικά) πραγματοποιήθηκαν συνενώσεις Δήμων, θεμελιώνοντας 325 νέους ισχυρούς Δήμους (Α' βαθμός αυτοδιοίκησης). Επίσης, θεσμοθετήθηκαν για πρώτη φορά μητροπολιτικές λειτουργίες σε Αττική και Θεσσαλονίκη.

Η μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης στηρίζει την αποκέντρωση και την αποσυγκέντρωση του κράτους. Την τελευταία δεκαετία, είναι σαφής, στο πλαίσιο και των πιέσεων που προέρχονται από τις διαδικασίες Ευρωπαϊκής ενοποίησης, η ενίσχυση της περιφερειακής διοίκησης (Ν. 2503/1997, Ν. 3852/2010) είτε υπό τη μορφή της αποσυγκέντρωσης των κεντρικών υπηρεσιών είτε υπό τη μορφή της

ενίσχυσης της ΤΑ. Η πρωτοβάθμια ΤΑ αποτελείται από νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου με διοικητική αυτοτέλεια που ασκούν εξουσία, διοικούν τις τοπικές υποθέσεις και διευθύνονται από αιρετά όργανα, ενώ η περιφερειακή πλέον αυτοδιοίκηση αποτελεί το δεύτερο βαθμό. Η ΤΑ αποτελεί τον πολιτικό, διοικητικό και αναπτυξιακό θεσμό, ο οποίος έχει άμεση σχέση με το δημοκρατικό πολίτευμα και τη λαϊκή κυριαρχία. Οι διοικήσεις των ΟΤΑ με το Ν. 3852/2010 αναδεικνύονται κάθε πέντε χρόνια μέσα από τις εκλογικές διαδικασίες των περιφερειακών και δημοτικών εκλογών.

Το Ελληνικό Κράτος παρέμενε συγκεντρωτικό, κρατώντας τις κύριες οικονομικές λειτουργίες. Συχνά, εκφράζονταν παράπονα από την ΤΑ, για έλλειψη πόρων και υποδομών που απαιτούνταν για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της. Σημαντική καινοτομία προς την κατεύθυνση της οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ φαινόταν να είναι η συνταγματική καθιέρωση, για πρώτη φορά, «τοπικών εσόδων»[245]. Ωστόσο, παρά την πρόσφατη ενίσχυση των αρμοδιοτήτων της ΤΑ, τα οικονομικά της παραμένουν υπό τον αυστηρό κρατικό έλεγχο. Η συνταγματική αναθεώρηση του 2001 δεν έφθασε έως τη σαφή καθιέρωση αυτοδιοικητικής φορολογίας.

Επίσης, η διαδικασία της λογιστικής μεταρρύθμισης ελέγχεται πλήρως από την κεντρική κυβέρνηση, η οποία καθορίζει και τον τρόπο υλοποίησης των αλλαγών στο λογιστικό σύστημα της ΤΑ.

Στο πλαίσιο αυτό, λοιπόν, τα οργανωτικά χαρακτηριστικά της Ελληνικής δημόσιας διοίκησης (μικρό μέγεθος, συγκεντρωτικό κράτος, οικονομική παρέμβαση, πλήρης έλεγχος της πολιτικής για το λογιστικό σύστημα της ΤΑ) μπορούμε να πούμε πως βοηθούν την από τα πάνω καθιέρωση των καινοτομιών στο λογιστικό σύστημα της πρωτοβάθμιας ΤΑ.

Μία ακόμη παράμετρος που είχε επίδραση στη διαμόρφωση των τελικών μεταρρυθμίσεων στο λογιστικό σύστημα των Δήμων ήταν **το μέγεθος της δικαιοδοσίας τους**. Το μικρό μέγεθος της Ελλάδος βοηθά στην ομογενοποίηση του λογιστικού συστήματος της πολυβάθμιας διοίκησης, καθιστώντας ευκολότερη και οικονομικότερη την εφαρμογή των λογιστικών καινοτομιών σε σύγκριση με τα μεγάλα κράτη. Ωστόσο, στην πρωτοβάθμια ΤΑ υπήρχε αρκετά μεγάλη

---

[245] Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 102 αναφέρει ότι «Νόμος ορίζει τα σχετικά με το καθορισμό και την είσπραξη τοπικών εσόδων απευθείας από τους ΟΤΑ», βλ. Γ. Σωτηρέλη «Η μεταρρύθμιση της ΤΑ». (2006), εκδόσεις Παπαζήση, σελ. 46.

διαφοροποίηση ανάμεσα στα μεγέθη Δήμων και Κοινοτήτων, παρά τη μεταρρύθμιση του 1997-98 με το "Σχέδιο Καποδίστριας" για τον περιορισμό του αριθμού τους. Το μικρό μέγεθος πολλών ΟΤΑ είχε εμποδίσει την πλήρη υλοποίηση των λογιστικών αλλαγών, αφού το κόστος παρακολούθησης των μεγεθών τους με το νέο λογιστικό σύστημα ήταν μεγάλο και επιπλέον δεν υπήρχε το κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό (συνήθως απασχολούνταν μόνον ο γραμματέας της κοινότητας). Τα χαρακτηριστικά των ΟΤΑ και ιδιαίτερα το μέγεθός τους, που καθορίζει και την εσωτερική οργανωτική τους δομή, επηρεάζει την εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων. Οι μισοί σχεδόν ΟΤΑ εξακολουθούσαν, μέχρι το τέλος του 2010, να εφαρμόζουν την απλογραφική μέθοδο με την ταμειακή βάση λογιστικής και να παρουσιάζουν απλές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αφορούσαν κυρίως την τυπική νομιμοποίηση των συναλλαγών τους. Έτσι, δεν μπορούσε να υπάρχει αξιόπιστη βάση δεδομένων για το σύνολο των Δήμων ούτε βέβαια να επιτευχθεί συνολική αξιολόγηση και σύγκριση των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ. Το πρόβλημα αυτό λύθηκε με τη νέα αρχιτεκτονική της αυτοδιοίκησης που δημιούργησε η εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης» (Ν. 3852/2010), με το οποίο οι Δήμοι και οι Κοινότητες συνενώθηκαν σε 325 Δήμους, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι, από την 1η Ιανουαρίου του 2011, να εφαρμόσουν το κλαδικό λογιστικό σύστημα.

Όσον αφορά τα **χαρακτηριστικά των δημόσιων υπηρεσιών** και ιδιαίτερα τα προσόντα των δημόσιων υπαλλήλων και των λογιστών, η βούληση βρίσκεται προς την κατεύθυνση ανάπτυξης προσόντων για τη γνώση και στήριξη των καινοτομιών της δημόσιας λογιστικής. Στο ξεκίνημα της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού για την παρακολούθηση των λογιστικών μεταβολών και η έλλειψη γνώσης που απαιτούσε η εφαρμογή των νέων διαδικασιών καθυστέρησαν ή/και εμπόδισαν τις προσπάθειες εισαγωγής των καινοτομιών. Πολλοί δημόσιοι υπάλληλοι υπεύθυνοι για την εφαρμογή των λογιστικών συστημάτων, εξαιτίας της προηγούμενης εμπέδωσης των νόμων της δημόσιας διοίκησης και των δημόσιων οικονομικών, δεν ήταν εξοικειωμένοι με τις νέες λογιστικές πρακτικές.

Μετά το 1999, έγιναν προσπάθειες με χρηματοδότηση από την κεντρική διοίκηση (ΥΠΕΣΔΑΑ σε συνεργασία με την ΕΕΤΑΑ) για την επιμόρφωση του προσωπικού στο νέο ΚΛΣΔΚ και συνεργασίες με εξειδικευμένα λογιστικά γραφεία. Πέρα από τα Πανεπιστήμια, το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ) είναι φορέας επιμόρφωσης των στελεχών της δημόσιας διοίκησης και της ΤΑ και περιλαμβάνει τρεις εκπαιδευτικές μονάδες: Την Εθνική

Σχολή Δημόσιας Διοίκησης (ΕΣΔΔ), την Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΕΣΤΑ) και το Ινστιτούτο Επιμόρφωσης (ΙΝΕΠ), του οποίου οι δράσεις υλοποιούνταν από 12 Περιφερειακά ΙΝΕΠ που βρίσκονταν στις έδρες των Διοικητικών Περιφερειών της χώρας[246]. Η ΕΣΤΑ αποτελεί νέα εκπαιδευτική μονάδα του ΕΚΔΔΑ (2006), έχει συσταθεί με το Ν. 3200/2003 (ΦΕΚ 281/Α/9-12-2003) και καλείται με τη δραστηριοποίησή της να ενισχύσει με εξειδικευμένα επαγγελματικά στελέχη ταχείας ανέλιξης, επιτελικού και αναπτυξιακού χαρακτήρα, τους ΟΤΑ, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και τις κεντρικές υπηρεσίες που έχουν σχετικές αρμοδιότητες. Επίσης, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ίδρυσε το Ινστιτούτο Εκπαιδεύσεως Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ) με σκοπό την επαγγελματική μεταπτυχιακή εκπαίδευση και επιμόρφωση μελών του και στελεχών επιχειρήσεων και οργανισμών. Οι απόφοιτοι αυτών των τμημάτων αναμένεται να στελεχώνουν τους ΟΤΑ με εξειδικευμένο προσωπικό.

Προς τη διαδικασία περισσότερης και αναλυτικότερης λογοδοσίας και ελέγχου της ΤΑ έχουν οδηγήσει και τα φαινόμενα κακοδιοίκησης, **διαφθοράς και οικονομικών σκανδάλων**, τα οποία ευδοκιμούν στο χώρο των ΟΤΑ και επισύρουν την κοινωνική αποδοκιμασία. Στις ετήσιες εκθέσεις του Συνήγορου του πολίτη, η ΤΑ κατείχε την πρώτη θέση ως προς την κατανομή των υποθέσεων κακοδιοίκησης ανά φορέα. "*Συνολικά, για την πρώτη πενταετία της λειτουργίας του Συνήγορου (1998-2002) τα συγκεντρωτικά στατιστικά στοιχεία ως προς την κατανομή των υποθέσεων κακοδιοίκησης ανά φορέα, φανερώνουν ότι τη δεύτερη θέση κατέχουν οι Δήμοι και Κοινότητες (18,4%) και την τρίτη θέση οι Νομαρχίες (10,2%). Αθροιστικά, η πρώτη θέση αναμφισβήτητα ανήκει στην ΤΑ*"[247]. Στις ετήσιες εκθέσεις του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ)[248], την πρώτη θέση ως προς τους ελεγχόμενους φορείς κατείχε η νομαρχιακή αυτοδιοίκηση και την τρίτη θέση η Πρωτοβάθμια Αυτοδιοίκηση. Στα συγκεντρωτικά στατιστικά στοιχεία των ετών 1998-2004, οι επιθεωρήσεις αφορούσαν κατά 38,2% τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, κατά 31,4% την Κεντρική Διοίκηση και κατά 30,4% τους Δήμους

---

[246] Από την 1η Ιανουαρίου του 2011, τα Περιφερειακά Ινστιτούτα Επιμόρφωσης, πλην του ΠΙΝΕΠ Θεσσαλονίκης, καταργήθηκαν ως αποκεντρωμένες μονάδες του ΕΚΔΔΑ (Ν. 3852/2010, άρθ. 280, παρ. VIII. 1).

[247] Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ: Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*, Αθήνα, σελ. 8. Βλ. και ιστοσελίδα www.synigoros.gr (ετήσιες εκθέσεις 1999-2008 – συγκεντρωτικά στατιστικά στοιχεία).

[248] Βλ. επίσης στην ιστοσελίδα του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης – www.seedd.gr και του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης www.gedd.gr.

και Κοινότητες (ΙΤΑ, 2006, σελ.8). Στην έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (ΓΕΔΔ) για το 2005, από τις υποθέσεις που ελέγχθηκαν, πρώτοι έρχονται οι Δήμοι και οι Κοινότητες με ποσοστό 23,6% (ΙΤΑ, 2006, σελ.9). Η απαίτηση για περισσότερο διαφανείς, κατανοητές και αξιόπιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, σχετικά με τη δημόσια διοίκηση που ασκείται από τους ΟΤΑ, βρίσκεται πίσω από το στόχο βελτίωσης της λογοδοσίας τους.

Λαμβάνοντας υπόψη τις πολιτικές, διοικητικές και κοινωνικές παραμέτρους της Ελλάδος παρατηρούμε πως υπάρχει ένα **μεταρρυθμιστικό κλίμα** στην κοινωνία, η οποία θέλει να κατακτήσει τα επιτεύγματα των δυτικών κρατών στη διοικητική οργάνωση των δημόσιων οργανισμών. Η επικρατούσα νοοτροπία είναι υπέρ συγκεκριμένων αλλαγών, που παρά τις πολλές εξαγγελίες μετά την αποκατάσταση της δημοκρατίας και τις μεγάλες εκσυγχρονιστικές προσπάθειες της δεκαετίας του 80 και 90, συνεχίζει να υφίσταται. Τα τελευταία είκοσι χρόνια, οι κυβερνήσεις υιοθετούν στον προγραμματικό τους λόγο τις λέξεις αλλαγή, εκσυγχρονισμό, μεταρρύθμιση έχοντας κατά νου την ανταπόκριση στις κοινωνικές ανάγκες μέσα από καινοτομίες.

Η **νοοτροπία αποφυγής των κινδύνων** και η έλλειψη ισχυρής αποκεντρωτικής τάσης μπορούν να εξηγήσουν γιατί οι μεταρρυθμίσεις στη δημόσια διοίκηση και στη δημόσια λογιστική γίνονται σταδιακά και αργά.

Μία ακόμη ουσιαστική μεταβλητή για τον καθορισμό του Ελληνικού δημόσιου λογιστικού συστήματος είναι η **περιφερειακή ανάπτυξη** και η λογική της **ΤΑ**. Οι αυξημένες αρμοδιότητες, η μείωση των ανισορροπιών μεταξύ των ΟΤΑ του ιδίου επιπέδου, η πιο δίκαιη κατανομή των πόρων ανάμεσα στην κεντρική διοίκηση και στην ΤΑ και τα μεγαλύτερα ποσά που διεκδικεί η ΤΑ, προϋποθέτουν λογιστική απεικόνιση, η οποία θα επιτρέπει τη συγκρισιμότητα και την παρακολούθηση της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και της οικονομίας. Ο σκοπός αυτός εξυπηρετείται με την εισαγωγή του νέου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης. Η εισαγωγή της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, μολονότι συλλειτουργεί με τα άλλα δύο λογιστικά κυκλώματα, δεν ήταν υποχρεωτική, γεγονός που καθυστέρησε την ένταξη των διοικητικών μεθόδων λογιστικής, επιτρέποντας ακόμη, παρά την υποχρεωτική εφαρμογή της σε όλους του Δήμους, να επικρατεί η λογική της ταμειακής αναφοράς των οργανισμών σε σχέση με τη διοικητική λογιστική.

Όλες αυτές οι παράμετροι έχουν επιπτώσεις στους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τις διαδικασίες, δηλαδή στους πολιτικούς και τους εμπλεκόμενους φορείς, των οποίων καθορίζουν τις σκέψεις, τις ιδέες και τις προσδοκίες.

3.6.3. ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ

3.6.3.1. ΚΑΘΟΔΗΓΗΤΕΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ

Οι καθοδηγητές των μεταρρυθμίσεων είναι διάφοροι φορείς, που έχουν βοηθήσει στην εισαγωγή των καινοτομιών στη δημόσια λογιστική, επηρεάζοντας ιδιαίτερα τους πολιτικούς, οι οποίοι αποτελούν και τους πλέον σημαντικούς παράγοντες στη λήψη αποφάσεων για την προώθηση των μεταρρυθμίσεων.

Τέτοιοι φορείς είναι οι **κυβερνητικές επιτροπές**. Οι βασικές καινοτομίες στην Ελληνική δημόσια λογιστική, τόσο στο ΚΛΣΔΚ όσο και στα ΚΛΣ των δημόσιων τομέων, προήλθαν από προτάσεις που επεξεργάσθηκαν ομάδες εργασίας, συστημένες ειδικά για το σκοπό αυτόν. Οι προτάσεις των επιτροπών παρουσιάστηκαν και συζητήθηκαν με τα αντίστοιχα υπεύθυνα μέλη της εκάστοτε κυβέρνησης. Μόνο μετά από αυτές τις διαδικασίες, οι καινοτομίες έγιναν τελικά αποδεκτές και εκδόθηκαν νόμοι για την υποχρεωτική τους εφαρμογή. Κατά συνέπεια, οι επιτροπές είχαν σημαντικό ρόλο στη διαδικασία των λογιστικών καινοτομιών, αφού αποτέλεσαν τους προδρόμους των αλλαγών. Βέβαια, δεν μπορεί να παραβλεφθεί το γεγονός πως πολλές φορές συγκροτούνται επιτροπές όχι για την ουσιαστική επίλυση των προβλημάτων, αλλά γιατί υπάρχει συγκεκριμένο πολιτικό ενδιαφέρον προς καθυστέρηση των λύσεων. Παραδείγματος χάρη, για την επεξεργασία του ΕΓΛΣ συστάθηκαν επιτροπές το 1954, το 1962, το 1967 και το 1972 χωρίς καμία να προχωρήσει ουσιαστικά το έργο που της είχε ανατεθεί. Έτσι, οι διάφορες επιτροπές ίσως ευθύνονται για τυχόν καθυστερήσεις στην εφαρμογή του νέου λογιστικού συστήματος. Η σωστή συγκρότηση των επιτροπών χρειάζεται χρόνο και προσεκτική επιλογή των μελών, ώστε να έχουν τη δυνατότητα να παράγουν το αναμενόμενο έργο και να συμβάλουν ουσιαστικά στην καθολική λογιστική τυποποίηση.

Οι επαγγελματικές οργανώσεις (λογιστών, ελεγκτών) επηρεάζουν τις μεταρρυθμίσεις, αλλά σε μικρό βαθμό. Στην Ελλάδα, οι οργανώσεις αυτές ήταν ιδιαίτερα αδύναμες. Το λογιστικό επάγγελμα και οι λογιστές είχαν ως κύρια λειτουργία την εφαρμογή των λογιστικών αρχών και κανόνων και όχι τη μελέτη, την κριτική και την αντικατάστασή τους. Τα περισσότερα μέλη των οργανώσεων που συγκροτήθηκαν ήταν λογιστές από επιχειρηματικές μονάδες, με σκέψη και πρακτική τελείως διαφορετική από τη δημόσια λογιστική.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών μαζί με την αντίστοιχη επαγγελματική ένωση δεν έχουν την ανάλογη επίδραση στη δημόσια λογιστική όπως

σε άλλες χώρες (Αγγλία). Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών συγκροτήθηκε με το Ν.Δ 3329/1955 και η λειτουργία του άρχισε την 19.11.1956. Σταδιακά, του ανατέθηκε ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των μεγάλων (αρχικά) και μικρομεσαίων (αργότερα) ανώνυμων εταιρειών (οι μικρού μεγέθους εταιρείες παρέμειναν σε καθεστώς του τυπικού ελέγχου). Το 1992, επικράτησε η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργάνωσης που υπήρχε στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή οι εταιρείες ελεγκτών, προσαρμόζοντας έτσι την Ελληνική νομοθεσία περί ελεγκτών και ελεγκτικού επαγγέλματος στις διατάξεις της 8ης κοινοτικής Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) ιδρύθηκε με το Π.Δ. 226/1992 (ΦΕΚ 120 Α΄), κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του νόμου 1969/91. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον "Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών" (ΦΕΚ τ.β΄ 364/1997). Το σώμα αυτό έχει περισσότερο διευρυμένο ρόλο στην υιοθέτηση λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα σε σχέση με την επαγγελματική ένωση λογιστών. Μέχρι στιγμής, οι κύριες λειτουργίες του αφορούν την υλοποίηση των κανόνων του ΕΓΛΣ. Η εμπλοκή του είναι σημαντική στην εφαρμογή των καινοτομιών, διότι παράγει οδηγίες και προσανατολίζει τις λογιστικές διαδικασίες.

Οι **λογιστικές εταιρείες** έχουν βοηθήσει τους ΟΤΑ στην εφαρμογή και υλοποίηση των λογιστικών αλλαγών. Μέχρι το 2006 που εστιάζει η έρευνά μας, από τους 515 Δήμους, οι οποίοι ήταν υπόχρεοι για την εισαγωγή του νέου λογιστικού συστήματος, οι 313 συνεργάζονταν με λογιστικά – φοροτεχνικά γραφεία. Τα γραφεία αυτά αποτελούν τους λογιστικούς συμβούλους των ΟΤΑ και έχουν συμβάλλει ουσιαστικά, συνεργαζόμενα με την ΕΕΤΑΑ, στην εναρμόνιση των ηλεκτρονικών προγραμμάτων για την πρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση και τον εντοπισμό προβλημάτων που δημιουργούνται κατά την εφαρμογή του νέου λογιστικού συστήματος. Οι απαιτήσεις για τον οργανωτικό συντονισμό και έλεγχο είναι μεγάλες και επηρεάζουν την έκταση της ηλεκτρονικής ολοκλήρωσης σε ένα ομοιογενές ηλεκτρονικό λογιστικό σύστημα. Η πληροφορική επιδρά σημαντικά στην αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, όπως αυτή ορίζεται από την ποιότητα του περιεχομένου των πληροφοριών, την επικαιρότητα, την ακρίβεια και την αποτελεσματική παρακολούθηση των μεγεθών. Συνδέεται άμεσα με τη διευκόλυνση των αποφάσεων και τον έλεγχο.

Στην Ελλάδα, η επίδραση της **"επιστημονικής κοινότητας"**, την οποία ο Luder ορίζει ως "*δίκτυα επαγγελματιών με εξειδίκευση και αρμοδιότητα στη δημόσια λογιστική και με επιρροή στην υιοθέτηση πολιτικών για τα θέματα αυτά*", είναι αδύναμη διότι η έρευνα για τη δημόσια λογιστική είναι στα αρχικά της στάδια. Οι καινοτομίες προωθήθηκαν από κυβερνητικές πρωτοβουλίες και όχι από οργανωμένες επιστημονικές ομάδες. Όμως, όπως δείχνει η παγκόσμια εμπειρία, αυξάνει το ενδιαφέρον για διδασκαλία και έρευνα σχετικά με τα ζητήματα της δημόσιας λογιστικής, οδηγώντας στη δημιουργία νέων τμημάτων και πρωτοβουλιών στην ακαδημαϊκή κοινότητα (σεμινάρια και διαλέξεις), σχετικά με τη δημόσια λογιστική και την εφαρμογή των ΚΛΣ στους διάφορους δημόσιους τομείς.

3.6.3.2. ΟΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΝΤΕΣ ΣΤΙΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

Τα μέλη της κυβέρνησης και του κοινοβουλίου, που διαθέτουν την πολιτική και νομοθετική δύναμη, είναι αυτοί που προωθούν τις μεταρρυθμίσεις. Η κυβέρνηση είναι ο κύριος καθοδηγητής των αλλαγών. Το Υπουργείο των Οικονομικών ξεκινά τη διαδικασία των μεταρρυθμίσεων στηριζόμενο στις διάφορες επιτροπές που το ίδιο συστήνει και στο ΕΓΛΣ. Αν και για την έκδοση των ΚΛΣ στους διάφορους δημόσιους τομείς ήταν υπεύθυνα τα αντίστοιχα Υπουργεία, εντούτοις το Υπουργείο Οικονομικών είναι ο βασικός μοχλός που διαμορφώνει τη συνολική κυβερνητική λογιστική μεταρρύθμιση.

Μπορούμε να πούμε πως το νέο λογιστικό σύστημα της ΤΑ προωθήθηκε από τους πολιτικούς, οι οποίοι ανταποκρίθηκαν στις νέες ανάγκες της εποχής και δέχθηκε τις επιρροές αρκετών ενδιαφερόμενων φορέων όπως:

Το κοινοβούλιο, το οποίο έχει ουσιαστικό ρόλο στη διαδικασία της λογιστικής μεταρρύθμισης, όχι μόνο για την προώθησή της, αλλά και ως ενδιαφερόμενος - εμπλεκόμενος φορέας. Ως τέτοιος, επιδρά ευνοϊκά στις καινοτομίες, επειδή οδηγούν σε περισσότερο αξιόπιστη και αντικειμενική χρηματοοικονομική και λογιστική πληροφόρηση. Άλλωστε, είναι το ίδιο ένα δημόσιο σώμα που χρησιμοποιεί το δημόσιο λογιστικό σύστημα και ταυτόχρονα το δημόσιο σώμα στο οποίο λογοδοτεί κάθε οργανισμός της δημόσιας διοίκησης. Και στις δύο περιπτώσεις υπάρχει άμεσο ενδιαφέρον για τη χρησιμοποίηση ενός περισσότερο πληροφοριακού λογιστικού συστήματος.

Τα **ελεγκτικά σώματα** επηρεάζουν επίσης τις λογιστικές αλλαγές. Η πολυπλοκότητα των ελεγκτικών σωμάτων (Ελεγκτικό Συνέδριο, Σώμα Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών, Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Επιθεωρητών, Σώμα Επιθεωρητών Δημόσιων Έργων, Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης) απαιτεί ένα σύγχρονο, διαφανές και αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, που θα διευκολύνει τον έλεγχο, θα μειώνει τον ελεγκτικό χρόνο και θα βελτιώνει την ποιότητα του ελέγχου. Η προβολή της δημόσιας ηθικής, η καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης στην ΤΑ υποχρεώνει σε βελτίωση και εξορθολογισμό των ποικίλων ελέγχων, με τη βοήθεια ενός καλύτερου πληροφοριακού συστήματος και όχι με τη συνεχή αύξησή τους. Το κύριο ελεγκτικό σώμα, το Ελεγκτικό Συνέδριο, στο οποίο κάθε δημόσιος οργανισμός οφείλει να παρουσιάζει τους λογαριασμούς του για έλεγχο, ωφελείται με τις πρόσφατες αλλαγές στις λογιστικές διαδικασίες, αφού οι νέες οικονομικές καταστάσεις, που υποχρεούνται να αποστέλλουν οι ΟΤΑ, παρέχουν περισσότερο αξιόπιστη και έγκαιρη πληροφόρηση. Επίσης, το ΣΟΕΛ, το οποίο είναι αυτόνομο σώμα και ασχολείται με τους λογιστικούς ελέγχους, έχει εκδώσει σημαντικές οδηγίες για την εφαρμογή των νέων λογιστικών κανόνων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών. Ως μέλος της διεθνούς επιτροπής λογιστικών προτύπων, φροντίζει για την εναρμόνιση της ελληνικής λογιστικής με τα διεθνή πρότυπα και αρχές.

Οι διάφορες **υπηρεσίες, τα τμήματα αλλά και οι υπάλληλοι**, ιδιαίτερα όταν η εργασία τους επηρεάζεται από τις λογιστικές αλλαγές, αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες στη διαδικασία των μεταρρυθμίσεων. Ο εκσυγχρονισμός της λογιστικής παρακολούθησης συνάντησε αντιδράσεις και καθυστερήσεις είτε ως συνέπεια κατανόησης των νέων ρυθμίσεων ως επιπλέον περιττού φόρτου εργασίας από ορισμένους υπαλλήλους είτε ως μη αρεστής πλήρους οικονομικής αναφοράς, ιδιαίτερα από μερικούς αιρετούς. Η διαδικασία αλλαγής νοοτροπίας, από τη βαθιά ριζωμένη κουλτούρα της τυπικής νομότυπης εκτέλεσης του προϋπολογισμού, στο νέο δημόσιο μάνατζμεντ, συναντά πολλές δυσκολίες που έπρεπε και πρέπει να ξεπεραστούν, ώστε να εδραιωθεί η λογιστική μεταρρύθμιση. Η αλλαγή του σκοπού των λογιστηρίων των ΟΤΑ, ***από λογιστήρια μόνο για τον έλεγχο των αρμοδίων οργάνων, σε λογιστήρια και για τις διοικήσεις των ΟΤΑ***, θα συμβάλλει αποφασιστικά στην καλύτερη διοίκησή τους και στην προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος.

Η στατιστική υπηρεσία έχει επίσης ενεργό ανάμειξη στη μεταρρύθμιση. Η **Ελληνική Στατιστική Αρχή,** ως Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή[249], συγκεντρώνει στοιχεία, τα οποία καλύπτουν όλους σχεδόν τους τομείς δραστηριότητας στην Ελλάδα και τα οποία στη συνέχεια με κατάλληλες επεξεργασίες μετατρέπονται σε πίνακες. Βασικός χρήστης των στατιστικών και δεικτών που καταρτίζει η ΕΛΣΤΑΤ είναι το Κράτος, το οποίο με βάση αυτά τα δεδομένα σχεδιάζει, υλοποιεί και παρακολουθεί τις πολιτικές του στους διάφορους τομείς. Ακολουθούν η Ευρωπαϊκή Ένωση, που χρειάζεται τα επιμέρους στοιχεία των κρατών-μελών της για να συνθέσει τις ευρωπαϊκές στατιστικές, οι διεθνείς οργανισμοί (ΟΗΕ, UNESCO, FAO, ΟΟΣΑ κ.ά), ο επιχειρηματικός κόσμος, οι επιστήμονες, οι μελετητές και οι αναλυτές, αλλά και οι απλοί πολίτες. Η Ελληνική Στατιστική Αρχή συντονίζει όλες τις στατιστικές εργασίες και διασφαλίζει την εναρμόνιση των στατιστικών που καταρτίζονται στη χώρα μέσω προτύπων, εννοιών, ορισμών και ταξινομήσεων που πρέπει να εφαρμόζονται από όλους τους φορείς. Είναι, δηλαδή, ουσιαστικός παράγοντας για τον εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος, την εισαγωγή των καινοτομιών, την παραγωγή και διάδοση ορθών στατιστικών και για τη γενικότερη τυποποίηση (τήρηση του κώδικα ορθής πρακτικής για τις ευρωπαικές στατιστικές και των διεθνών κωδίκων και προτύπων).

Τα χαρακτηριστικά του προηγούμενου λογιστικού συστήματος δημιούργησαν προβλήματα στον υπολογισμό των κονδυλίων της δημόσιας διοίκησης για τους εθνικούς λογαριασμούς, γιατί η δημόσια λογιστική και η εθνική λογιστική ακολουθούσαν διαφορετικά κριτήρια και μέτρηση. Η Ελλάδα, ως μέλος της ΕΕ, έπρεπε να ακολουθεί, μετά το 1995, το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών και να χρησιμοποιεί τη λογιστική των δεδουλευμένων για τους εθνικούς λογαριασμούς, ενώ το δημόσιο λογιστικό έμενε στην ταμειακή βάση. Έτσι, υπήρχε άμεσο ενδιαφέρον για ευθυγράμμιση των δύο συστημάτων, με σκοπό τη βελτίωση της αξιοπιστίας των Εθνικών Λογαριασμών και την εκτίμηση της απόδοσης της χώρας, ιδιαίτερα στο πλαίσιο της προσπάθειας επίτευξης των κριτηρίων σύγκλισης για την ένταξη στη ζώνη του ενιαίου νομίσματος.

---

[249] Με το νόμο υπ' αριθ. 3832/9 Μαρτίου 2010 / Αρ. Φύλλου 38, συστήθηκε Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή με την επωνυμία «Ελληνική Στατιστική Αρχή» (ΕΛΣΤΑΤ) Η ΕΛΣΤΑΤ διαθέτει λειτουργική ανεξαρτησία, δεν υπόκειται σε έλεγχο από κυβερνητικά όργανα ή άλλη διοικητική αρχή (υπάγεται στον έλεγχο της Βουλής των Ελλήνων σύμφωνα με τον Κανονισμό της) και διαθέτει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια.

Όσον αφορά την **ανάμειξη των πολιτών,** δε φαίνεται να υπάρχει ενεργός δραστηριότητα του κοινού στις διαδικασίες των προϋπολογισμών και της λογιστικής. Εξαιτίας της πολυπλοκότητας, οι λογιστικές μέθοδοι δεν είναι άμεσα αντιληπτές στο ευρύ κοινό και επομένως δεν προκαλείται το ενδιαφέρον του. Εφόσον όμως οι λογιστικές αναφορές θα γίνονται πιο οικείες και κατανοητές από τους απλούς πολίτες, οι οποίοι δεν είναι ειδικοί στη λογιστική, μέσα από την απλούστευση των λογιστικών καταστάσεων και των διοικητικών επεξηγήσεων, η στάση αυτή είναι αναμενόμενο να αλλάζει. Ωστόσο, υπάρχουν ομάδες πολιτών, που ενδιαφέρονται για τη φορολόγηση, τη διάφανη διαχείριση του δημόσιου χρήματος, την κατανομή των πόρων και την καλύτερη λογοδοσία των ΟΤΑ, οι οποίες επιδρούν έστω και μειοψηφικά υπέρ των λογιστικών καινοτομιών στη δημόσια διοίκηση.

3.6.4. ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

3.6.4.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΜΘΙΣΗΣ

Τα κύρια χαρακτηριστικά των καινοτομιών στην Ελληνική λογιστική όπως εφαρμόζεται στα ΚΛΣ των δημόσιων τομέων μπορούμε να τα συνοψίσουμε στα εξής:

- Η λογιστική του προϋπολογισμού συμπληρώθηκε με τη χρηματοοικονομική λογιστική και τη λογιστική κόστους.
- Τα τρία ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα ολοκληρώνονται σε ένα.
- Η λογιστική του προϋπολογισμού χρησιμοποιεί τη διπλογραφική μέθοδο και συνδέεται με τη χρηματοοικονομική λογιστική.
- Η χρήση της αναλυτικής λογιστικής (λογιστική κόστους) αποτελεί αναγνώριση της σημασίας που έχει ο υπολογισμός του κόστους για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών από τους δημόσιους οργανισμούς.
- Οι κύριοι στόχοι του νέου λογιστικού συστήματος δεν είναι μόνον η λογοδοσία και η νομιμότητα. Είναι επιπλέον ο διοικητικός και χρηματοοικονομικός έλεγχος καθώς και η ανάλυση, με βάση τις ετήσιες αναφορές για τον προϋπολογισμό, της χρηματοοικονομικής θέσης και της διοίκησης του οργανισμού.
- Οι καινοτομίες μέχρι τώρα υπήρξαν εσωτερικές, εστιάζοντας στις διαδικασίες και στα εργαλεία, παρά στην αλλαγή νοοτροπίας.

Τα χαρακτηριστικά αυτά των καινοτομιών του λογιστικού συστήματος της ΤΑ, τα οποία φανερώνουν ένα νέο και περισσότερο πληροφοριακό σύστημα, έχουν γίνει δεκτά από όλους τους εμπλεκόμενους φορείς. Αναγνωρίστηκε πως το

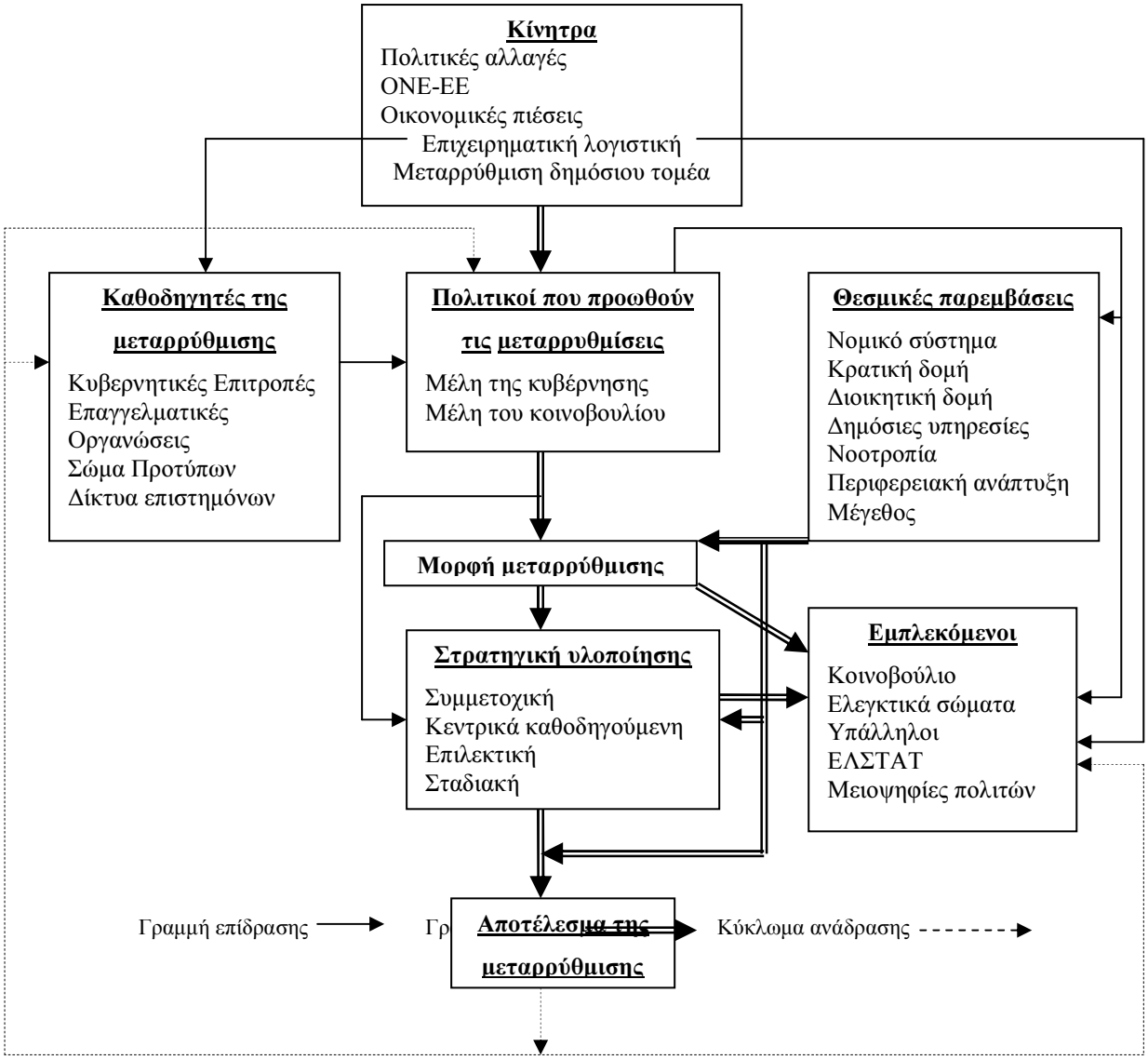
προηγούμενο σύστημα δεν ήταν ικανό να στηρίξει τη νέα διοικητική δομή και την καινούργια νοοτροπία που έπρεπε να αποκτήσει η Ελληνική ΤΑ.

3.6.4.2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ

Για τη στρατηγική υλοποίησης των λογιστικών καινοτομιών, επιλέχθηκε ο δρόμος **της συμμετοχικής και της κεντρικά καθοδηγούμενης** προσέγγισης. Με ομάδες εξειδικευμένων στελεχών υπήρχε και υπάρχει τεχνική υποστήριξη, διαφωτίζοντας και επιλύοντας προβλήματα που τυχόν παρουσιάζονται. Άλλωστε, από αυτά τα προβλήματα προκύπτουν και οι πιθανές τροποποιήσεις στο λογιστικό σύστημα. Ιδιαίτερη μέριμνα και παρακολούθηση υπήρχε από την ΕΕΤΑΑ, με στόχο το συντονισμό των λογισμικών πακέτων ώστε να μην παρουσιάζουν διαφορές και κενά. Επιπλέον, ξεκίνησε και η κατάρτιση των υπαλλήλων με προγράμματα από το ΥΠΕΣΔΑΑ και την ΕΕΤΑΑ. Με στόχο την ομαλή μετάβαση από το ένα σύστημα στο άλλο, δόθηκε μία **μεταβατική περίοδος** δύο περίπου ετών, κατά τη διάρκεια της οποίας οι ΟΤΑ μπορούσαν να προσαρμοσθούν. Επίσης, το παλιό σύστημα βρισκόταν σε παράλληλη ισχύ με το νέο. Η εφαρμογή **δεν ήταν καθολική.** Οι Κοινότητες και ορισμένοι Δήμοι σύμφωνα με ποσοτικά και πληθυσμιακά κριτήρια δεν ήταν υποχρεωμένοι να εφαρμόσουν το σύστημα. Στους μικρούς ΟΤΑ, το κόστος εφαρμογής υπερέβαινε τα οφέλη και βέβαια σε τέτοια μεγέθη ένα περισσότερο πληροφοριακό λογιστικό σύστημα δεν αποτελούσε προτεραιότητα. Με τη νέα δομή της ΤΑ (πρόγραμμα «Καλλικράτης»), η εφαρμογή πλέον του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής παρακολούθησης είναι καθολική.

Οι καινοτομίες ήταν **διαδοχικές**. Τα ΚΛΣ εφαρμόσθηκαν σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Ο τρόπος αυτός έδειχνε τη διστακτικότητα των αρχών απέναντι στη συνολική αλλαγή του δημόσιου λογιστικού και τη θέλησή τους να προχωρήσουν προσεκτικά για την εμπέδωση των αλλαγών. Στόχευαν να διαμορφώσουν τις κατάλληλες συνθήκες για την εφαρμογή των καινοτομιών στον αντίστοιχο κλάδο στον οποίο απευθύνονταν. Με τον Ν. 3871/2010 (άρθρο 44) ορίστηκε η διπλογραφική λογιστική της Κεντρικής Διοίκησης (Προεδρία της Δημοκρατίας, Υπουργεία, Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και Ανεξάρτητες Αρχές). Επίσης, με το άρθρο 46 του ίδιου νόμου ορίστηκε το λογιστικό σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης (Κεντρική Κυβέρνηση, ΟΤΑ πρώτου και δεύτερου βαθμού (ΟΤΑ) και Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ)), σύμφωνα με τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών. Με το προεδρικό διάταγμα 15/ 2-3-2011 ΦΕΚ Α’30, που

εκδόθηκε με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζονται οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και το περιεχόμενό του.



Σχήμα 3.12: Υπόδειγμα διαδικασίας μεταρρυθμίσεων χρηματοοικονομικής διοίκησης

Η επιτυχής εισαγωγή ενός καλύτερου και πληρέστερου πληροφοριακού συστήματος εξαρτάται από το αποτέλεσμα του συνδυασμού ευνοϊκών και δυσμενών συνθηκών στις ομάδες των μεταβλητών του υποδείγματος.

Ο παρακάτω πίνακας συνοψίζει τη συμβολή των διάφορων παραγόντων που επιδρούν στη διαδικασία των μεταβολών του λογιστικού συστήματος της ΤΑ.

Πίνακας 3.3[250]: Εφαρμογή του υποδείγματος στην Ελλάδα

Κριτήρια	Συμβολή
Κίνητρα	
*ΟΝΕ - ΕΕ	+
*Οικονομικές πιέσεις	+
*Επικρατούν δόγμα	+
*Ανάγκη Μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα	+
*Πολιτικές αλλαγές	+/=
Θεσμικοί παράγοντες	
*Νομικό σύστημα	+ -
*Κρατική δομή	+
*Διοικητική δομή	+
*Δημόσιες υπηρεσίες	-/+
*Νοοτροπία	+ -
*Περιφερειακή ανάπτυξη	+
*Μέγεθος	+ -
Καθοδηγητές μεταρρύθμισης	
*Κυβερνητικές επιτροπές	+ -
*Επαγγελματικές οργανώσεις	=/+
*Σώμα προτύπων	=/+
*Δίκτυα επιστημόνων	=/+
Πολιτικοί που ωθούν τη μεταρρύθμιση	
*Μέλη της κυβέρνησης	+
*Μέλη του κοινοβουλίου	+
Ενδιαφερόμενοι	
*Κοινοβούλιο	+
*Ελεγκτικά Σώματα	+
*Υπηρεσιακά τμήματα	+ -
*Στατιστικές υπηρεσίες	+
*Μειοψηφίες πολιτών	= / +
Η μορφή της μεταρρύθμισης ΚΛΣΔΚ το οποίο περιλαμβάνει: - λογιστική προϋπολογισμού (διπλογραφική μέθοδο και τροποποιημένη ταμειακή βάση) - Χρηματοοικονομική λογιστική (διπλογραφική μέθοδο και βάση δεδουλευμένων) - Λογιστική κόστους (κέντρα κόστους)	+
Στρατηγική υλοποίησης	
*Συμμετοχική	+
*Κεντρική καθοδήγηση	+
* Επιλεκτική	+ -
*Σταδιακή	+ -
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ	**ΕΥΝΟΪΚΗ**

Από αυτά που αναφέραμε προηγούμενα και από τις πληροφορίες του πίνακα συμπεραίνουμε ότι το γενικό περιβαλλοντικό πλαίσιο είναι ευνοϊκό για την επιτυχία των πρόσφατων λογιστικών αλλαγών όχι μόνο για το ξεκίνημα, αλλά και για τη συνέχιση, όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο.

[250] Τα σημεία σημαίνουν: (+) ευνοϊκός παράγοντας, (+ -) ορισμένες φορές μη ευνοϊκός, (- / +) προς το ευνοϊκό, (+ / =) προς το μη σημαντικό, (= / +) προς το σημαντικό.

3.7. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΣΤΑΔΙΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

3.7.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΟΠΤΙΚΗ

Σε γενικές γραμμές, οι περιβαλλοντικές συνθήκες για τα επόμενα στάδια της διαδικασίας μεταρρύθμισης αναμένεται να είναι παρόμοιες με αυτές που επηρέασαν τις καινοτομίες μέχρι σήμερα. Όμως, υπάρχουν ορισμένες σημαντικές διαφορές που πρόκειται να επηρεάσουν το μέλλον της δημόσιας λογιστικής στη χώρα μας και αφορούν τα περιβαλλοντικά χαρακτηριστικά.

ΚΙΝΗΤΡΑ

Οι οικονομικές πιέσεις δε σταμάτησαν να υφίστανται, καθόσον η διατήρηση της χώρας στη ζώνη του ενιαίου νομίσματος και τα κριτήρια σύγκλισης της ΕΕ υπαγορεύουν τη χρηματοοικονομική συμμόρφωση των κρατών μελών, ενώ η πρόσφατη βαθιά οικονομική κρίση και η κρίση χρέους της χώρας εντείνει σε μέγιστο βαθμό τις πιέσεις αυτές. Το σύστημα λογιστικής θα συνεχίσει να κινείται και να βελτιώνεται στο πλαίσιο της αποτελεσματικής κατανομής και χρήσης των δημόσιων πόρων, της εκτίμησης της αποδοτικότητας και της οικονομίας, της βελτίωσης των αναφορών για τον προϋπολογισμό και την αναλυτική λογιστική με τη βοήθεια τεχνικών μέτρησης και σύγκρισης.

Η επικράτηση στις χώρες της ΕΕ του Άγγλο-Αμερικανικού συστήματος δημόσιας λογιστικής θα οδηγήσει και τη χώρα μας προς την πλήρη υιοθέτηση αυτού του μοντέλου με τα πρότυπα και τις πρακτικές που αυτό προσδιορίζει. Η κάλυψη των αυξανόμενων αναγκών πληροφόρησης, της εκτίμησης και του προϋπολογισμού των επιδόσεων και των πόρων στην πλήρη βάση των δεδουλευμένων, του ακριβούς υπολογισμού του κόστους και της εξάλειψης των διαφορών ανάμεσα στον προϋπολογισμό και στο λογιστικό σύστημα, θα επηρεάσει τους καθοδηγητές των μεταρρυθμίσεων, τους πολιτικούς και τους ενδιαφερόμενους για τις μελλοντικές εξελίξεις της λογιστικής της ΤΑ.

ΚΑΘΟΔΗΓΗΤΕΣ ΤΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ

Η επιρροή της επιχειρηματικής λογιστικής και η επέκταση του αριθμού των επαγγελματιών λογιστών στους δημόσιους τομείς θα οδηγήσει σε διευρυμένο ενδιαφέρον για τις εξελίξεις σε ζητήματα εκσυγχρονισμού και εναρμόνισης των λογιστικών μας συστημάτων με τα Ευρωπαϊκά και διεθνή πρότυπα, στην ισχυροποίηση των επαγγελματικών τους οργανώσεων και στη βελτίωση της παρεμβατικότητάς τους. Ήδη, το **ΣΟΕΛ** ασκεί το ρόλο του ως σώμα καθιέρωσης λογιστικών προτύπων, ιδιαίτερα τελευταία, που επωμίζεται το καθήκον της εναρμόνισης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα. Επομένως, θα είναι ένας σημαντικός καθοδηγητής των μεταρρυθμίσεων και στο μέλλον, πρωτίστως σε ζητήματα Ευρωπαϊκής λογιστικής εναρμόνισης.

Η ζήτηση **εξειδικευμένων λογιστών** στους Δήμους θα τροφοδοτήσει την εκπαίδευση, την επαγγελματική κατάρτιση και την παραγωγή στελεχών με τα κατάλληλα προσόντα. Οι σπουδαστές (ΕΣΤΑ, ΕΔΔΔ κλπ) αναμένεται να επηρεάσουν τις εξελίξεις με τις γνώσεις, την υπευθυνότητα και την έρευνα, μεγενθύνοντας σταδιακά και την επιρροή των επαγγελματικών τους οργανώσεων. Θεωρείται βέβαιη η συγκρότηση σε σώμα των επαγγελματιών λογιστών και οικονομολόγων, με υψηλό επίπεδο κατάρτισης σε θέματα λογιστικής των ΟΤΑ, ώστε να είναι σε θέση να προτείνουν αλλαγές και πρότυπα κατάλληλα για την ΤΑ, αναβαθμίζοντας περαιτέρω το λογιστικό επάγγελμα και την επιρροή που αυτό θα ασκεί στα λογιστικά και τη χρηματοοικονομική διοίκηση της ΤΑ. Η φύση, το μέγεθος του λογιστικού επαγγέλματος, η εμπειρία των επαγγελματικών οργανώσεων και η ελεγκτική λειτουργία θα επηρεάζουν και στο μέλλον το λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα.

Οι **επιτροπές** θα συνεχίσουν να ασκούν το σημαντικό τους ρόλο και για τα μελλοντικά στάδια της συνεχιζόμενης μεταρρύθμισης, ενώ παράλληλα θα αυξάνει διαρκώς το επιστημονικό σώμα που θα συνδέεται με αυτές τις επιτροπές. **Η επιστημονική κοινότητα**, καθώς μεγενθύνεται το ενδιαφέρον της για τη δημόσια λογιστική, θα γίνεται ολοένα και πιο σημαντική για τις επόμενες εξελίξεις.

ΟΙ ΠΟΛΙΤΙΚΟΙ ΚΑΘΟΔΗΓΗΤΕΣ ΤΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ

Τα μέλη του **κοινοβουλίου** και τα μέλη της **κυβέρνησης** είναι αυτοί που έχουν τη δυνατότητα να προωθούν τις μεταρρυθμίσεις, αφού νομοθετούν και εφαρμόζουν τους νόμους. Η εμπέδωση των αλλαγών θα δημιουργήσει την κατάλληλη

νοοτροπία για επιτάχυνση των λύσεων σε προβλήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή.

ΘΕΣΜΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Είναι σαφής η ενίσχυση της **περιφερειακής διοίκησης και της ΤΑ** στα πλαίσια των πολιτικών της ΕΕ. Η αναβάθμιση και η αναδιοργάνωσή της εντάσσεται στη λεγόμενη «πολυεπίπεδη διακυβέρνηση» και στην αναζήτηση της συρρίκνωσης της κρατικής – κεντρικής εξουσίας υπέρ άλλων φορέων άσκησης δημόσιας εξουσίας και εκφράζεται με την αρχή της επικουρικότητας ή της εγγύτητας που διαμορφώνεται στο κοινοτικό επίπεδο. Η συνεχιζόμενη διοικητική μεταρρύθμιση, με την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης», που παρέχει στην ΤΑ το κατάλληλο μέγεθος άσκησης τοπικής εξουσίας, θα αποτελέσει μια ουσιαστική επιπλέον δύναμη ώθησης στο άμεσο μέλλον για βελτίωση των συστημάτων οικονομικής διαχείρισης και αναφοράς της ΤΑ.

ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΕΙΣ

Η ποσότητα και ποιότητα της πληροφόρησης, την οποία παρέχουν οι οικονομικές αναφορές της χώρας προς τους διάφορους οργανισμούς εντός και εκτός ΕΕ, βρίσκεται κάτω από ενδελεχή έλεγχο και θα πρέπει να προσαρμόζεται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα. **Οι στατιστικές υπηρεσίες,** ως ενδιαφερόμενοι φορείς, ολοένα και περισσότερο θα απαιτούν υψηλής ποιότητας στατιστικά δεδομένα, ώστε να προμηθεύουν τους Ευρωπαϊκούς θεσμούς, το ΔΝΤ, τις κυβερνήσεις, τους πολιτικούς και τους κοινωνικούς παράγοντες με ένα σύνολο αξιόπιστων και εναρμονισμένων στατιστικών, στις οποίες θα μπορούν να στηρίζουν τις αποφάσεις τους.

Μέχρι σήμερα, **οι πολίτες** δεν έχουν εμπλακεί ιδιαίτερα στη διαδικασία αλλαγής του λογιστικού συστήματος των ΟΤΑ. Κάποιες μειοψηφικές ομάδες ενδιαφερόμενων πολιτών αποτελούν εξαίρεση στον κανόνα. Όσο οι διαδικασίες της οικονομικής αναφοράς των ΟΤΑ γίνονται πιο απλές και κατανοητές και όσο το κοινό συνηθίζει τις έννοιες του απολογισμού και της συγκρισιμότητας των ΟΤΑ, τόσο μεγαλύτερο ενδιαφέρον θα υπάρχει από τους πολίτες για συμμετοχή στα κοινά. Οι πολίτες απαιτούν, ολοένα και εντονότερα, διαφάνεια και λογοδοσία για τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος σε απλές οικονομικές αναφορές και προσαρτήματα, που θα διαφωτίζουν όλα τα οικονομικά και διοικητικά ζητήματα. Η αντίδραση στη σπατάλη

του δημόσιου χρήματος θα συνεχίσει να ασκεί πίεση για μεγαλύτερη και ποιοτικότερη παρουσίαση των δεδομένων.

Η δυνατότητα των Δήμων να εκδίδουν ομολογιακά δάνεια[251], τα οποία θα διαπραγματεύονται στην **κεφαλαιαγορά,** θα απαιτήσει επίσης βελτιωμένη οικονομική πληροφόρηση, ώστε οι αποφάσεις των επενδυτών να λαμβάνονται με γνώση όλων των οικονομικών παραμέτρων των οργανισμών. Επομένως, η πίεση για βελτίωση της χρηματοοικονομικής αναφοράς θα μεγαλώσει και εξαιτίας αυτού του γεγονότος.

ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΛΗΨΗ

Τα κύρια μεταρρυθμιστικά χαρακτηριστικά για τα μελλοντικά στάδια μπορεί να συνοψισθούν στα εξής:

- ✓ **Κανόνες ενοποίησης**: Χαρακτηριστικό γνώρισμα του διπλογραφικού συστήματος είναι η «ενοποίηση» των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου. Η λειτουργία δημοτικών επιχειρήσεων και ο ουσιαστικός ρόλος που αναλαμβάνουν στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών οδηγεί στην ανάγκη παρουσίασης ενοποιημένων λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις. Οι ενοποιημένοι ισολογισμοί θα αποτυπώνουν τη συνολική εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης των ΟΤΑ.
- ✓ **Επιδόσεις**: Μέχρι τώρα, η διαδικασία μεταρρύθμισης φαίνεται πως αφορά κυρίως την πλευρά της λογοδοσίας. Καθώς οι ΟΤΑ αναζητούν ολοένα και περισσότερο την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα, θα μεγαλώνει η ανάγκη εσωτερικής πληροφόρησης που οδηγεί στην ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος για την καταγραφή και παρακολούθηση των διοικητικών διαδικασιών, τις οποίες βοηθά με τη διαθεσιμότητα, την ενοποίηση και την εκτίμηση των πληροφοριών. Επίσης, στο σύστημα ελέγχου, η καταγραφή, η τεκμηρίωση και η ανάλυση του κόστους και των επιδόσεων θα έχουν καθοριστικό ρόλο στη λήψη αποφάσεων, γεγονός που θα αναδεικνύει τη σημασία της διοικητικής λογιστικής[252] για το εσωτερικό των οργανισμών (η χρηματοοικονομική λογιστική[253] εστιάζει στο είδος πληροφόρησης που έχει σημασία και ενδιαφέρει τον πολίτη). Βέβαια, στο πλαίσιο του νέου

---

[251] Άρθρο 176 παρ. 8α του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων. Όμως, η απαιτούμενη κοινή υπουργική απόφαση (Ν. 3464/2006, άρθρο 176 παρ. 8γ), η οποία πρέπει να καθορίσει τις ειδικότερες προϋποθέσεις, τους όρους και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την έκδοση κάθε ομολογιακού δανείου, δεν έχει ακόμη εκδοθεί.

[252] Buschor, E. & Schedler, K., *Perspectives on Performance Measurement*, Paul Haupt Publishers, Bern, 1994.

[253] Luder, K., “The role of accounting concepts for the design of public accounting”, 1993.

δημόσιου μάνατζμεντ, όσο βελτιώνεται η άντληση πληροφοριών για την οικονομικότητα, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των διοικητικών διαδικασιών, τόσο θα ακυρώνεται η διάκριση ανάμεσα στο διοικητικό και χρηματοοικονομικό λογιστικό σύστημα[254].

- ✓ **Λογοδοσία**: Ο θεσμός του πολιτικού ελέγχου, ως εμβάθυνση της δημοκρατικής λειτουργίας και της συμμετοχής των πολιτών στη λήψη αποφάσεων, αποτελεί ένα ακόμη μέσο για την καταπολέμηση των φαινομένων της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς στο χώρο της ΤΑ. Οι τοπικές αρχές έχουν υποχρέωση να λειτουργούν με διαφάνεια, να διασφαλίζουν την πρόσβαση στην πληροφόρηση, να ενθαρρύνουν την ουσιαστική συμμετοχή του τοπικού εκλογικού σώματος, να κατοχυρώνουν τη διαβούλευση με τους κατοίκους, τους συλλογικούς φορείς και τις ενδιαφερόμενες ομάδες, να ενδυναμώνουν την κοινωνική συνοχή. Οι απλουστευμένες οικονομικές αναφορές και τα προσαρτήματα με τις επεξηγήσεις θα συμπληρώσουν και θα βελτιώσουν την αναφορά τους προς τα έξω.
- ✓ **Πλήρης εφαρμογή**: Η πλήρης και αξιόπιστη εφαρμογή του διπλογραφικού από όλους τους ΟΤΑ είναι ο στόχος των μεταβολών που επιφέρει ο Ν. 3852/2010.
- ✓ **Ολοκλήρωση**: Η λογιστική βάση του προϋπολογισμού είναι η τροποποιημένη ταμειακή. Η επικράτηση όμως του αγγλοσαξονικού λογιστικού συστήματος και η ανάγκη εναρμόνισης με το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών[255] θα ωθήσει και τον προϋπολογισμό στην υιοθέτηση της πλήρους βάσης των δεδουλευμένων.
- ✓ **Αναθεώρηση**: Καθώς προχωρά η μεταρρύθμιση, αναπόφευκτα η πρακτική εφαρμογή και εμπειρία ενός νέου συστήματος θα απαιτήσει απλουστεύσεις, ενοποιήσεις, καλύτερους ορισμούς.

---

[254] Budaus, D. & Buchholtz, K., "Controlling Local Government Cost and Performance" στο: "Reaserch in Gevernmental Nonprofit Accounting", Τόμος 9, 1996, σελ. 33-57.

[255] Το Ευρωπαϊκό Σύστημα Εθνικών και Περιφερειακών Λογαριασμών (ESA 95) είναι μια σημαντική βελτίωση του συστήματος του 1979, στην εναρμόνιση της μεθοδολογίας, στην ακρίβεια των εννοιών, των ορισμών, την ταξινόμηση και τους λογιστικούς κανόνες, οι οποίοι πρέπει να εφαρμοστούν, με στόχο να επιτευχθεί συνεπής, αξιόπιστη και συγκρίσιμη ποσοτική περιγραφή των οικονομιών των κρατών μελών και η εναρμόνιση του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΗΜΩΝ

4.1. ΕΘΝΙΚΑ ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ

Η τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται με την καθολική εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και με τα αναγκαία κλαδικά λογιστικά σχέδια που λειτουργούν μέσα στα πλαίσιά του. Η αναγνώριση αυτού του γεγονότος οδήγησε πολλές χώρες να εισάγουν τη λογιστική ομοιομορφία με τη μορφή Γενικών Λογιστικών Σχεδίων, όπως το Γαλλικό "Plan Comptable General" του 1947, το Γερμανικό Πλαίσιο Λογιστικής Ομοιομορφίας κλπ.

Με την καθολική λογιστική τυποποίηση μέσα από τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια επιδιώκεται: [256]

- Η ομοιόμορφη εφαρμογή των λογιστικών αρχών στο περιεχόμενο και στον τρόπο λειτουργίας και συλλειτουργίας των τηρουμένων λογαριασμών, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται (ισολογισμός, λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης) να είναι ομοιόμορφες, πλήρεις, σαφείς και ειλικρινείς.
- Η αύξηση της παραγωγικότητας όλων των οικονομικών μονάδων και η ενιαία οργάνωσή τους με βάση ορθολογικές και σύγχρονες μεθόδους.
- Η γνώση, όχι μόνο των πρωταρχικών οικονομικών πληροφοριών (υποχρεώσεις - απαιτήσεις), αλλά και του αναλυτικού αποτελέσματος.
- Η εξασφάλιση αξιόπιστων και ορθών στοιχείων για την κατάρτιση οικονομικών αναλύσεων και μελετών.
- Η εξασφάλιση αδιαμφισβήτητων στοιχείων για τη συνεργασία κράτους και παραγωγικών τάξεων.
- Η διευκόλυνση οποιουδήποτε ενδιαφερόμενου για την κατανόηση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων

[256]Γρηγοράκος, Θ., *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα, 2008, σελ. 60.

- Ο ευκολότερος έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητας του οργανισμού.
- Η σοβαρή βελτίωση της λογιστικής και διαχειριστικής οργάνωσης.
- Η διευκόλυνση εφαρμογής μηχανογράφησης.
- Ο ομοιόμορφος προσδιορισμός του κόστους παραγωγής.
- Η απλούστευση και ουσιαστική βοήθεια του έργου των ελέγχων που γίνονται από τα αρμόδια κρατικά όργανα, αλλά και η προστασία του οργανισμού από τυχόν αυθαιρεσίες των ελεγκτικών οργάνων.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο περιλαμβάνει τα εξής βασικά:

- Το σχέδιο των λογαριασμών που χρησιμοποιούνται, συστηματικά ταξιθετημένοι και κωδικοποιημένοι, με βάση το δεκαδικό σύστημα ταξιθέτησης. Έτσι, τίθεται φραγμός στην αυθαίρετη δημιουργία νέων λογαριασμών και επιτυγχάνεται η ομοιόμορφη χρήση μόνο των λογαριασμών που προβλέπονται από το σχέδιο.
- Το εννοιολογικό περιεχόμενο της ορολογίας που χρησιμοποιείται.
- Το περιεχόμενο των λογαριασμών και κανόνες περί της λειτουργίας και συνδεσμολογίας τους (τι περιλαμβάνουν, πότε χρεώνονται κλπ).
- Κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.
- Κανόνες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής υπηρεσιών και αγαθών.
- Υποδείγματα ισολογισμού, λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Με την ορθή εφαρμογή των παραπάνω, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι ομοιογενή, πλήρη, σαφή, ακριβή και συγκρίσιμα, τόσο μέσα στον ίδιο τον οργανισμό (από χρήση σε χρήση), όσο και μεταξύ των διαφορετικών οργανισμών του συνόλου της χώρας.

4.2. ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Στην Ελλάδα, μέχρι το 1918, ίσχυαν οι διατάξεις του Ναπολεόντειου Εμπορικού Κώδικα του 1807. Με το νόμο 1348/1918 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών» θεσπίσθηκαν, για πρώτη φορά, διατάξεις «περί της καταρτίσεως και του περιεχομένου του ισολογισμού των ανωνύμων εταιρειών», οι οποίες περιλήφθηκαν στο νόμο 2190/1920. Οι διατάξεις του νόμου αυτού ίσχυσαν με διάφορες

τροποποιήσεις μέχρι την 31.12.1986, οπότε και αντικαταστάθηκαν με το ΠΔ 409/1986 ώστε να ενσωματωθούν και οι διατάξεις της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ. Στη χώρα μας μέχρι τη χρήση 1987, οπότε άρχισαν να εφαρμόζονται οι νέες διατάξεις του κωδικοποιημένου πλέον νόμου 2190/1920, κάθε επιχείρηση είχε το δικό της σύστημα λογιστικής οργάνωσης. Η κατάσταση ήταν χαοτική γιατί η λογιστική απεικόνιση εξαρτιόταν από τον εκάστοτε υπεύθυνο του λογιστηρίου με αποτέλεσμα, εκτός από την ανομοιομορφία, να υπάρχει και χαμηλό επίπεδο λογιστικής και διαχειριστικής οργάνωσης.

Με τη θέσπιση όμως κανόνων, που αναφέρονταν μόνο στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, δεν μπορούσε να επιτευχθεί με ακρίβεια και ομοιομορφία η κατάρτιση των ισολογισμών. Έγινε αντιληπτό πως απαιτείται η θέσπιση κανόνων για το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών. Δηλαδή, η τυποποίηση ολόκληρης της λογιστικής εργασίας μέσα από ΕΓΛΣ.

Με το νόμο 1123/1980 (ΦΕΚ τ. Α 283/15.12.1980) εγκρίθηκε το βασικό κείμενο του ΕΓΛΣ, το οποίο τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα ΠΔ 502/1984 και 186/1986.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο βασίζεται κατά κύριο λόγο στην τέταρτη κοινοτική οδηγία (78/660/ΕΟΚ), που αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Υιοθετεί την αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (1947), σύμφωνα με το οποίο η αναλυτική λογιστική κόστους (εσωτερική παρακολούθηση, καταγραφή των εσωτερικών μεταβολών, αναλυτικός προσδιορισμός του κόστους -κατά θέση, φορέα κλπ - και των αποτελεσμάτων – οργανικά, ανόργανα, τακτικά, έκτακτα) διαχωρίζεται απόλυτα από τη γενική χρηματοοικονομική λογιστική (καταγραφή και παρακολούθηση χρηματοοικονομικών συναλλαγών με τρίτους) και λειτουργεί αυτόνομα σε διακεκριμένους λογαριασμούς. Πρόκειται για τη λογιστική κόστους και των κατ’ είδος αποτελεσμάτων στην ομάδα 9, οι λογαριασμοί της οποίας αποτελούν ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα και χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους, όπως ακριβώς και οι λογαριασμοί τάξεως.

Η πλήρης ύλη του ΕΓΛΣ κατανέμεται στην εισαγωγή και σε έξι μέρη. Στη Γενική Εισαγωγή γίνεται γενική παρουσίαση του θεσμού των λογιστικών σχεδίων και των πλεονεκτημάτων του ΕΓΛΣ. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει τις βασικές αρχές του και το σχέδιο λογαριασμών. Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει τη γενική λογιστική.

Στη γενική λογιστική παρακολουθούνται:

i. τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι αποσβέσεις (ομάδα 1),

ii. τα αποθέματα που σχηματίζονται από την αρχική απογραφή, την τελική και της απογραφές χρήσης (ομάδα 2),

iii. οι συναλλαγές με τους τρίτους (ομάδες 3, 4 και 5),

iv. τα οργανικά έξοδα και έσοδα κατά είδος (ομάδες 6 και 7),

v. τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα (ομάδα 8).

Το τρίτο μέρος αναλύει τους λογαριασμούς τάξεως που παρακολουθούν λογιστικά γεγονότα και στοιχεία, τα οποία είτε παρέχουν σημαντικές πληροφορίες είτε δημιουργούν πιθανότητες επηρεασμού των μελλοντικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδος. Το τέταρτο μέρος δίνει τις αρχές και τους κανόνες κατάρτισης και εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων κλπ) και τους αριθμοδείκτες (εννοιολογικό περιεχόμενο και την ειδικότερη χρησιμότητά τους). Το πέμπτο μέρος περιέχει την αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης και παραθέτει τις αρχές λογισμού του κόστους και της κοστολογικής οργάνωσης, το σχέδιο λογαριασμών της ομάδος 9 του ΓΛΣ και τους κανόνες λειτουργίας και συνδεσμολογίας τους. Το έκτο μέρος περιλαμβάνει το παράρτημα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

4.3. ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΗΜΩΝ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

Το Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α') "*Περί ορισμού του περεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)*" επέτρεψε την Ελληνική ΤΑ να κινηθεί προς ένα περισσότερο πληροφοριακό σύστημα λογιστικής.

Το σχέδιο λογαριασμών του ΚΛΣΔΚ χωρίζεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Τα τρία αυτά μέρη είναι: οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, οι λογαριασμοί τάξεως που αναπτύσσονται στη 10η (0) ομάδα και η αναλυτική λογιστική που λειτουργεί σε λογαριασμούς της ομάδος 9. Οι λογαριασμοί καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους χωρίς να επηρεάζουν

λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Συγχωνεύονται και λειτουργούν σε ένα σύγχρονο ενιαίο σύστημα, η γενική λογιστική (χρηματοοικονομική λογιστική), η αναλυτική λογιστική (λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) και η λογιστική του προϋπολογισμού, με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική διατηρεί την αυτονομία της και ότι δεν αλλοιώνονται οι βασικές αρχές της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Το νέο λογιστικό σύστημα μπορεί να αποτελέσει ουσιαστικό εργαλείο των ΟΤΑ για διοίκηση, έλεγχο, ανάλυση και διαφάνεια.

Η λειτουργία των δύο νέων λογιστικών κυκλωμάτων επηρεάζει και το μοναδικό, προηγούμενα, λογιστικό κύκλωμα του προϋπολογισμού, το οποίο ενωμένο στο ίδιο λογιστικό πλαίσιο με τα άλλα επιτελεί καλύτερα το ρόλο του. Το νέο σχέδιο λογαριασμών παρέχει πληροφόρηση για τους απαιτούμενους πόρους και τις πηγές τους, ρυθμίζει τη λειτουργία των υπηρεσιών και την κατανομή των κονδυλίων. Έτσι, επιτυγχάνεται πληροφόρηση για τον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής κατάστασης του οργανισμού και για το πώς η χρήση των διάφορων πόρων οδηγεί σε συγκεκριμένα αποτελέσματα. Το ΚΛΣΔΚ περιλαμβάνει κανόνες και τεχνικές λεπτομέρειες για τον προϋπολογισμό και όλες τις οικονομικές καταστάσεις. Εξηγεί και αναλύει τις ιδιαιτερότητες κάποιων λογιστικών λειτουργιών και δίνει αναλυτικά συγκεκριμένες διαδικασίες και για τα τρία λογιστικά κυκλώματα.

4.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Το ΚΛΣΔΚ ορίζει τα κριτήρια και τις μεθόδους αποτίμησης των αξιών που χρησιμοποιούνται στις λογιστικές εγγραφές.

Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15) είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά ο Δήμος με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άϋλα πάγια (λογαριασμοί 16. 00-16. 09) είναι τα δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως ασώματα (άϋλα) οικονομικά αγαθά (δικαιώματα - διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία ή πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις - πελατεία, φήμη, πίστη, καλή οργάνωση, ειδίκευση) που αποκτώνται από το Δήμο με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος και είναι

δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς με την αξία κτήσεως/παραγωγής τους, η οποία αποτελείται από το εφάπαξ ποσό που καταβλήθηκε στους τρίτους και από τυχόν ειδικά έξοδα αποκτήσεως (δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά κλπ). Τα άϋλα πάγια στοιχεία που δημιουργούνται από το Δήμο απεικονίζονται λογιστικά, μόνον όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα, και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Πάγιο Ενεργητικό: Στον ισολογισμό αναφέρονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ενσώματα και άϋλα (λειτουργικά πάγια στοιχεία, επενδύσεις, μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσης), που αποτελούν νόμιμη ιδιοκτησία του ΟΤΑ. Επίσης, αυτά που προέρχονται από χρηματοδοτική μίσθωση και τα πάγια περιουσιακά κοινής χρήσης που δεν είναι ιδιοκτησία του Δήμου, αλλά τελούν κάτω από τον έλεγχο και τη διοίκηση του Δήμου.

Για τα πάσης φύσεως ακίνητα, η εκτίμηση της αξίας τους γίνεται με τους κανόνες αντικειμενικού προσδιορισμού που εφαρμόζονται από τις αρμόδιες ΔΟΥ. Αν δεν υπάρχουν αντικειμενικές αξίες, χρησιμοποιούνται οι κανόνες εκτιμήσεως των ακινήτων που εφαρμόζονται από τις αρμόδιες ΔΟΥ. Για τα λοιπά πάγια στοιχεία, χρησιμοποιείται η τρέχουσα αξία τους, που προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία αξίας κτήσεως ή κατασκευής (ιστορικό κόστος) και της ωφέλιμης ζωής τους. Η τρέχουσα αξία των λοιπών παγίων στοιχείων μπορεί να βασίζεται και στην τρέχουσα αξία αυτών ως καινούρια, μειωμένη κατά την αναλογία της παλαιότητάς τους και λαμβανομένης υπόψη τυχόν ιδιαίτερης τεχνολογικής απαξίωσεώς τους.

Όμως, είναι γνωστό πως για ορισμένα από αυτά, η αξία τους είναι δύσκολο να εκτιμηθεί είτε επειδή είναι άγνωστη είτε επειδή παραχωρήθηκαν με δωρεά. Σε αυτήν την περίπτωση, εάν δεν υπάρχουν παρόμοια πάγια, των οποίων το κόστος παραγωγής ή απόκτησης μπορεί να αποτελέσει αναφορά, τότε επιτρέπεται εξαίρεση στον κανόνα του ιστορικού κόστους, χρησιμοποιώντας το τρέχον κόστος ως αποτέλεσμα μεθόδων εκτιμήσεων, οι οποίες εφαρμόζονται στην εκτίμηση της δημόσιας περιουσίας π.χ. :

- Για ασφαλισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία, η τρέχουσα αξία ασφάλισης (ιστορικά, καλλιτεχνικά και πολιτιστικά προϊόντα).
- Για πάγια που αποφέρουν σταθερό εισόδημα, το καθαρό εισόδημα της παρούσας αξίας.
- Για κτίρια που δεν πωλούνται, το κόστος αντικαταστάσεως.
- Για πάγια που πρόκειται να πωληθούν, η αντικειμενική τους αξία.

- Εάν κανένα από τα παραπάνω κριτήρια δεν μπορεί να εφαρμοσθεί, τότε τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παίρνουν προσωρινά μηδενική τιμή (δεν αναφέρονται στον ισολογισμό αλλά στο προσάρτημά του).

Στο λογαριασμό 14.30 "*Έργα τέχνης, κειμήλια και λοιπά είδη μη υποκείμενα σε απόσβεση*" καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα έργα τέχνης και λοιπά είδη, όπως ζωγραφικοί πίνακες, ιστορικά έγγραφα ή άλλα αντικείμενα μεγάλης ιστορικής αξίας (κειμήλια) κλπ, για τα οποία δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις διενέργειας αποσβέσεων.

Όλα τα <u>αποσβέσιμα πάγια περιουσιακά στοιχεία</u> (ενσώματα ή άϋλα πάγια που αποκτώνται από το Δήμο για διαρκή παραγωγική χρήση και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος) πρέπει να αποσβένονται συστηματικά κατά τη λογιστική περίοδο. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων στοιχείων[257]. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) και την οικονομική απαξίωση των στοιχείων. Η αξία κτήσεως των άϋλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άϋλου στοιχείου, ενώ σε περίπτωση που το άϋλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Σε περιπτώσεις, όμως, διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποιήσεώς τους, το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Οι τακτικές αποσβέσεις, που θεωρούνται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος, δηλαδή σε όλες τις λειτουργίες του Δήμου, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμετάλλευσης. Οι προβλεπόμενες για τους Δήμους, από τη φορολογική νομοθεσία, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και τελικά στα αποτελέσματα χρήσης (λογαριασμός 86.03).

Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσης αποσβένονται τμηματικά, με τους ισχύοντες για κάθε πάγιο στοιχείο συντελεστές ή σε έλλειψη αυτών, με βάση την πιθανολογούμενη διάρκεια «ζωής» αυτών και επιβαρύνονται τα έξοδα κάθε χρήσης.

---

[257] Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος.

Αν τα πάγια αυτά στοιχεία έχουν επιχορηγηθεί στο σύνολο ή κατά μέρος, ανάλογο ποσό των επιχορηγήσεων καταχωρείται κατ' έτος στα έσοδα, για να αντισταθμίσει τις αποσβέσεις που αναλογούν στο κόστος του πάγιου που επιχορηγήθηκε.

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές, αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως[258] (τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις - άμεσο κόστος αγοράς). Η τιμή κτήσεως, στην οποία αποτιμούνται τα αποθέματα, υπολογίζεται με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το οποίο προκύπτει από τον τύπο:

(Αξία αποθεμάτων περιόδου + αξία αγορών περιόδου στην τιμή κτήσεως) / (ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου + ποσότητα αγορών περιόδου)

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή του Δήμου (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή ετοίμων προϊόντων αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ των τιμών του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως αυτές καθορίζονται στις περιπτώσεις 9 και 10 αντίστοιχα της παραγράφου 2.2.205 του ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980).

Προβλέψεις επιτρέπονται στο τέλος του έτους (δημιουργία ή ενίσχυση) εάν υπάρχουν διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές ανάμεσα στην τιμή κτήσεως και στην τρέχουσα τιμή αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων. Ακόμη, προβλέψεις επιτρέπονται σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες προκύπτουν διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού (φορολογική μεταχείριση κλπ). Επίσης, προβλέψεις γίνονται στο τέλος του έτους, όταν η πιθανή τιμή πώλησης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία (αγαθά κατεστραμμένα ή άχρηστα ή για οποιοδήποτε λόγο δεν μπορούν να πωληθούν στη λογιστική τους αξία).

Προβλέψεις πρέπει να γίνονται και για τις επενδύσεις, στο τέλος του έτους, εφόσον η αγοραία αξία των επενδύσεων είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία

[258] Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 2. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1993).

(απώλεια). Όταν η πιθανή ζημία δεν υφίσταται πια, τότε οι προβλέψεις πρέπει να μειώνονται.

Η αξία μακροπρόθεσμων πολύχρονων έργων (δρόμοι κλπ) υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη το βαθμό ολοκλήρωσης του έργου στο τέλος του χρόνου, διαιρώντας το συνολικό κόστος κατασκευής μέχρι τότε, με την εκτίμηση του συνολικού κόστους για την ολοκλήρωση του έργου.

Οι πάσης φύσεως απαιτήσεις και υποχρεώσεις καταγράφονται στην τρέχουσα αξία τους με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία και τις τυχόν άλλες καταχωρήσεις στα ήδη τηρούμενα βιβλία του Δήμου (ονομαστική αξία).

4.5. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο προϋπολογισμός αποτελεί θεμελιώδη έννοια του δημόσιου λογιστικού και καθορίζει το ετήσιο δημοσιονομικό πρόγραμμα. Προϋπολογισμός είναι ο νόμος του Κράτους με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων (πιστώσεων) του Κράτους για συγκεκριμένο οικονομικό έτος (άρθρο 5 του ν. 2362/95) και ψηφίζεται από τη Βουλή (άρθρο 79 παρ. 1 του Συντάγματος).

Για τους προϋπολογισμούς των Δήμων, από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Β.Δ. 17-5/15-6-1959 και τις διατάξεις των άρθρων 155-162 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006), συνάγεται πως έχουν την έννοια της διοικητικής απόφασης των δημοτικών συμβουλίων, με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και τα έξοδα για ένα οικονομικό έτος.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί τον πιλότο των δραστηριοτήτων των Δήμων και επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο διοικούνται. Κάθε Δήμος είναι ένας οργανισμός με μεγάλη διαφοροποίηση. Η δυνατότητα επίτευξης ενός επιπέδου ολοκλήρωσης, ώστε να μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά και αποδοτικά, ανταποκρινόμενος στις ανάγκες των πολιτών, επαφίεται στη μοναδική οργανωτική διαδικασία, η οποία απλώνεται σε όλες τις υπηρεσίες και μέσα από την οποία κάθε υπηρεσία αναγνωρίζει ότι είναι κομμάτι του ιδίου οργανισμού, στην ετήσια τυπική διαδικασία του προϋπολογισμού και στην κατανομή των πόρων που γίνεται μέσω αυτής.

Ο ορισμός του προϋπολογισμού ενσωματώνει τρία βασικά στοιχεία, τα οποία συνδέονται με αντίστοιχες λειτουργίες του:

Το οικονομικό στοιχείο. Ο προϋπολογισμός αποτελεί την πρόβλεψη εσόδων και εξόδων. Οι δραστηριότητες των Δήμων συνθέτουν μια οικονομική λειτουργία, η

οποία υλοποιείται με την κατανομή των πόρων για την ικανοποίηση των τοπικών αναγκών. Εστιάζει στη σχέση ανάμεσα στην οικονομική ικανότητα του οργανισμού και στις παροχές προς κάθε υπηρεσία, καθορίζοντας το ανώτερο όριο χρήσης των προϋπολογισθέντων πιστώσεων. Στοχεύει στην εξασφάλιση οικονομικού ορθολογισμού για την κατανομή των πόρων, ώστε η χρησιμοποίησή τους να είναι αποδοτική και αποτελεσματική, με σκοπό τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής χρησιμότητας. Τέλος, αποκαλύπτει τα οικονομικά σχέδια του Δήμου, αναφέροντας που προτίθεται να δαπανήσει τους πόρους του και από που προκύπτουν αυτοί οι πόροι.

Το πολιτικό στοιχείο. Ο προϋπολογισμός δίνει το γενικό προσανατολισμό που θα ακολουθήσει η διοίκηση του Δήμου και την πολιτική εξουσιοδότηση του δημοτικού συμβουλίου για την είσπραξη των οικονομικών πόρων και την κατανομή τους προς τις προγραμματισμένες δραστηριότητες. Με τον τρόπο αυτόν αντανακλά τον πολιτικό προσανατολισμό που προτίθεται να ακολουθήσει ο οργανισμός στα έσοδα και στις δαπάνες, θέτοντας οδηγίες για τις δραστηριότητές του και αποκαλύπτοντας το βαθμό στον οποίο ενδιαφέρεται για την αναδιανομή του παραγόμενου, εντός των ορίων του, πλούτου και προς ποια κατεύθυνση. Ο προϋπολογισμός αντανακλά τις πολιτικές επιλογές, τις προτεραιότητες και τις τάσεις που ορίζει το δημοτικό συμβούλιο και οι υπεύθυνες διοικητικές επιτροπές, εφόσον τα οικονομικά ζητήματα θέτουν πάντοτε περιορισμούς στις δραστηριότητες των Δήμων. Οι δημόσιοι προϋπολογισμοί δεν είναι μόνον τεχνικά διοικητικά έγγραφα, όπως είναι οι προϋπολογισμοί των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Είναι ουσιαστικά πολιτικοί και αυτό διακρίνεται με πολλούς τρόπους στις διαδικασίες που αναπτύσσονται.

Η ουσία του προϋπολογισμού εντοπίζεται στην κατανομή των περιορισμένων πόρων. Αυτό συνεπάγεται διαδικασίες λήψης αποφάσεων και επιλογές ανάμεσα σε διάφορες μορφές δαπανών. Ο προϋπολογισμός δε συντίθεται σε κενό, αποκομμένος από τις πολιτικές διεργασίες ή από τα άλλα διοικητικά επίπεδα. Άλλωστε, το περιβάλλον των ΟΤΑ είναι έντονα πολιτικό περιβάλλον[259]. Ο τυπικός προϋπολογισμός δεν παρουσιάζει παρά ένα περιληπτικό στιγμιότυπο από τις δυναμικές εσωτερικές σχέσεις των ποικίλων μορφών της διαδικασίας κατανομής των πόρων.

---

[259] Rubin, Irene, *The politics of public budgeting : getting and spending, borrowing and balancing*, Chatham House, Chatham, N.J., 1993.

Οι θεωρητικοί της αυξητικής εξέλιξης βλέπουν τον προϋπολογισμό ως αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων ανάμεσα στους συνηθισμένους παράγοντες των δημόσιων οργανισμών (γραφειοκράτες υπηρεσιών, υπαλλήλους της υπηρεσίας προϋπολογισμού, διοικητικά στελέχη, εκλεγμένους κλπ), οι οποίοι προσπαθούν να βρουν λύση στο πρόβλημα της κατανομής των πόρων. Γίνονται συζητήσεις για τις πολιτικές που θα ακολουθηθούν, τις προτεραιότητες, την κατανομή των πόρων σε διάφορα προγράμματα (κοινωνικά, εκπαιδευτικά, αθλητικά, κατασκευαστικά κλπ), τα επίπεδα δαπανών, τις πολιτικές τελών και φορολόγησης, το δανεισμό. Όλα είναι σημαντικά ζητήματα πολιτικής που πρέπει να λυθούν κατά τη διάρκεια αυτών των συζητήσεων. Οι αντιθέσεις στο υπόδειγμα αυτό δεν είναι ισχυρές, διότι η διαδικασία είναι ανοικτή και όλοι μπορούν να κερδίσουν κάτι χωρίς κάποιος να πάρει ιδιαίτερα πολλά.

Οι ομάδες κοινών συμφερόντων είναι σημαντικοί παράγοντες στη διαδικασία του προϋπολογισμού. Οι Buhanan 1980, Olson 1984, Rowley 1988, Tulloc 1990[260], ανάλυσαν τη δράση των οργανωμένων ομάδων, οι οποίες ζητούν πρόσοδο από την κοινωνία για την ύπαρξή τους. Η έννοια της απαίτησης προσόδου στους θεωρητικούς της δημόσιας επιλογής παραπέμπει στη χρήση δύναμης των ομάδων με κοινά συμφέροντα και ορίζεται ως η σπατάλη των πραγματικών πόρων[261] από άτομα ή ομάδες ατόμων, με σκοπό την αύξηση του πλούτου τους, αποσπώντας προνόμια και αποκλειστικά δικαιώματα ή αποφεύγοντας συγκεκριμένα κόστη ή τέλη. Μέσα από αυτό το υπόδειγμα, οι συγκρούσεις για την κατανομή των κονδυλίων του προϋπολογισμού γίνονται ισχυρές, ανάλογα με τη δύναμη των ομάδων που εκπροσωπούν συγκεκριμένα συμφέροντα. Στο πλαίσιο αυτών των συγκρούσεων των ομάδων ή των ατόμων για τον επηρεασμό του προϋπολογισμού, γίνεται αισθητή η πολιτική του διάσταση.

Ένα άλλο πεδίο, όπου διακρίνεται η πολιτική λειτουργία του προϋπολογισμού είναι η σύγκρουση απόψεων μεταξύ διοικητικών στελεχών και αιρετών. Είναι συχνό το φαινόμενο στους ΟΤΑ να παίρνονται αποφάσεις, όχι με διοικητικά - ορθολογικά κριτήρια, αλλά με πολιτικά χαρακτηριστικά. Η επιβολή απόψεων και προτεραιοτήτων είτε των αιρετών για την εξυπηρέτηση πελατειακών σχέσεων είτε των ομάδων συμφερόντων θεωρείται ανεπιθύμητη παρείσφρηση, η οποία μειώνει την

---

[260] Βλ. Κεφάλαιο 6.4.4..

[261] Λειτουργικά διαφορετική από την οικονομική έννοια που περικλείει η πρόσοδος - ενοίκιο των μονοπωλίων και του Ricardo, η οποία θεωρείται ως κίνητρο για αύξηση της παραγωγής.

αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του οργανισμού. Οι αποφάσεις για τον προϋπολογισμό πρέπει να παίρνονται με κριτήρια αποτελεσματικότητας, οικονομικότητας και αποδοτικότητας και όχι κομματικών/παραταξιακών προτεραιοτήτων[262].

Επίσης, η πολιτική λειτουργία του προϋπολογισμού αντανακλάται στην ίδια του τη διαδικασία. Ο βαθμός εξέτασης των ζητημάτων του προϋπολογισμού, λεπτομερής ή βιαστικός, ο βαθμός του πολιτικού ή του τεχνοκρατικού προσανατολισμού, η ικανότητα των ομάδων να επηρεάζουν τη λήψη αποφάσεων, αλλά και ο ρόλος των πολιτών είναι ζητήματα που αφορούν στη διαδικασία του, η οποία κάποιες φορές αποτελεί το κέντρο της πολιτικής του προϋπολογισμού.

Οι δημόσιοι προϋπολογισμοί είναι ταυτόχρονα τεχνικοί και πολιτικοί. Το προϊόν του προϋπολογισμού δεν είναι αποτέλεσμα μόνο συζητήσεων ανάμεσα σε ανεξάρτητους παράγοντες του οργανισμού, αλλά επηρεάζεται από το περιβάλλον, τη διαδικασία που ακολουθείται, τις ατομικές και τις ομαδικές στρατηγικές. Οι δυνάμεις των οργανωμένων συμφερόντων αλλάζουν, οι εντάσεις μειώνονται ή αυξάνουν ανάλογα με τις ισορροπίες ατόμων, ομάδων, επιτροπών και η διαδικασία του προϋπολογισμού μεταβάλλεται, συμπαρασύροντας σε αλλαγές και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων. Πέντε αλληλοεξαρτώμενοι τομείς με τα δικά τους ιδιαίτερα πολιτικά χαρακτηριστικά (τα έσοδα, τα έξοδα, η διαδικασία του προϋπολογισμού, ο ισοσκελισμός και η υλοποίηση) οδηγούν σε τμηματικές, ελαστικές και προσαρμοσμένες στις ανάγκες, λήψεις αποφάσεων.

Το νομικό στοιχείο. Ο προϋπολογισμός θέτει κανόνες και όρια στην εξουσία της δημοτικής αρχής. Από τη στιγμή που ψηφίζεται, αποτελεί το νομικό πλαίσιο που διαμορφώνει τη συνολική οικονομική δραστηριότητα του οργανισμού. Πέρα από το σύνολο των εσόδων και εξόδων και την κατανομή των πόρων, περιλαμβάνει τους κανόνες εκτέλεσεώς του, την περιοδική παροχή εξουσιών και τη βάση για τον οικονομικό έλεγχο του οργανισμού. Η νομική λειτουργία του εκφράζεται μέσα από την εξουσιοδότηση είσπραξης των εσόδων και πληρωμής των δαπανών μέχρι το προβλεπόμενο όριο. Με αυτόν τον τρόπο, θέτει έναν ουσιαστικό οικονομικό περιορισμό στους υπεύθυνους των ΟΤΑ, ενώ ρυθμίζει τις οικονομικές αρμοδιότητες

[262] Osborne, D. and Gaebler, T. (1993) “Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector, Addison-Wesley Publishing Company.

της διοίκησης του Δήμου, που κύρια αφορούν την εκτέλεση των δαπανών και τις αποφάσεις των πληρωμών.

4.5.1. ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Το Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α'), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, εμπεριέχει τις λογιστικές αρχές που πρέπει να ακολουθήσουν οι Δήμοι, ενώ ο τύπος και οι κανόνες του προϋπολογισμού τίθενται με το νόμο 3202/2003 και από κοινές υπουργικές αποφάσεις[263]. Οι βασικές οικονομικές και νομικές αρχές που διέπουν τον προϋπολογισμό των ΟΤΑ είναι[264]:

i. **Η αρχή της ετήσιας περιοδικότητας:** Οι προβλέψεις για τα ποσά είναι ετήσιες και το οικονομικό έτος ταυτίζεται με το πολιτικό. "*Οικονομικό έτος νοείται η χρονική περίοδος, ήτις περιλαμβάνει τας διαχειριστικάς, διοικητικάς και λογιστικάς πράξεις τας σχετιζομένας προς την διαχείρισιν των εσόδων και εξόδων και των περιουσιακών εν γένει στοιχείων των Δήμων*"[265]. Το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό, δηλαδή αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους[266] και αποτελεί το χρονικό διάστημα ισχύος του προϋπολογισμού[267].

ii. **Η αρχή της ενότητας:** Ο προϋπολογισμός των ΟΤΑ είναι ενιαίος, αποτελούμενος από τις τρέχουσες και τις επενδυτικές λειτουργίες. Στην ουσία, όμως, χωρίζεται σε επενδυτικό και λειτουργικό προϋπολογισμό, όπου και οι δύο συγκρίνουν τα έσοδα με τα αντίστοιχα έξοδα ίδιας φύσης.

iii. **Η αρχή της καθολικότητας:** Στον προϋπολογισμό εγγράφονται όλα τα έξοδα και τα έσοδα.

---

[263] παρ. α.iii του άρθρου 15 του ν. 3146/2003 (ΦΕΚ 125 Α), τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. 7028/3-2-2004 (ΦΕΚ 253 Β΄) Κ.Υ.Α., περί καθορισμού του τύπου του προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις υπ' αριθμ. 64871/15-11-2007 (ΦΕΚ 2253 Β΄) και 70560/16-11-2009 (ΦΕΚ 2394 Β΄) Κ.Υ.Α. και ισχύει, τα οριζόμενα στις υπ' αριθμ. 67146/29-10-2008 (ΦΕΚ 2246 Β΄) και 70560/16-11-2009 (ΦΕΚ 2394 Β΄) αποφάσεις, περί κατάρτισης προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων, οικονομικού έτους 2009 και 2010 αντίστοιχα. Επίσης, στην κατάρτιση των προϋπολογισμών των Δήμων αναφέρονται οι διατάξεις των περιπτ. δ και ε του άρθρου 63, καθώς και των παρ. 1 του άρθρου 72, 1-3 του άρθρου 86, 1-9 του άρθρου 266 και 1-2 του άρθρου 267 του ν. 3852/2010 «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης» (ΦΕΚ 87 Α΄) και η ΚΥΑ 3966/24-1-2011.

[264] Καραγιλάνης, Σ., *Ο Οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού*, Εκδόσεις Καραναστάση, Αθήνα. 2004,

[265] άρθρο 2 του ΒΔ 17/5-15/6/1959.

[266] άρθρο 216 παρ. 1 ΠΔ 410/95.

[267] άρθρο 1 παρ. 1 ΒΔ 17/5-15/6/1959.

iv. **Η αρχή της ισοσκέλισης:** Ο προϋπολογισμός προβλέπει τους απαιτούμενους πόρους για την κάλυψη των δαπανών. Τα έσοδα χρήσης πρέπει να ισούνται με τις δαπάνες χρήσης.

v. **Η αρχή της εξειδίκευσης:** Όλα τα έσοδα και έξοδα του ΟΤΑ πρέπει να προσδιορίζονται ειδικώς και λεπτομερώς έτσι ώστε, οι πιστώσεις να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την αντιμετώπιση αντίστοιχης συγκεκριμένης ανάγκης της υπηρεσίας για την οποία προβλέφθηκαν. Η διασφάλιση της εφαρμογής αυτής της αρχής γίνεται με την κωδικοποίηση του προϋπολογισμού.

vi. **Η αρχή του μη συμψηφισμού:** Όλα τα έξοδα και έσοδα αναγράφονται στον προϋπολογισμό αναλυτικά και όχι συμψηφιστικά. Δεν επιτρέπεται η εμφάνιση ενός εσόδου μειωμένου εξαιτίας κρατήσεων ή ενός εξόδου μετά από τις οποιεσδήποτε ελαφρύνσεις.

vii. **Η αρχή της πλήρους καταγραφής:** Όλες οι συναλλαγές πρέπει να καταγράφονται λογιστικά, ακολουθώντας χρονολογική σειρά, χωρίς κενά στη λογιστική πληροφόρηση.

viii. **Η αρχή της συντηρητικότητας/σύνεσης:** Οι εκτιμήσεις σε συνθήκες αβεβαιότητας πρέπει να γίνονται προσεκτικά χωρίς να επιτρέπουν τη δημιουργία κρυφών ή υπερβολικών αποθεματικών ή σκόπιμης υποεκτίμησης του ενεργητικού και των εσόδων ή υπερεκτίμησης του κόστους και των υποχρεώσεων.

ix. **Η αρχή της ειλικρίνειας, της ακρίβειας και της σαφήνειας:** Οι λογαριασμοί των ΟΤΑ πρέπει να παρουσιάζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματά τους (πλεονάσματα ή ελλείμματα). Κάθε απομάκρυνση του ΟΤΑ από τους λογιστικούς κανόνες πρέπει να φανερώνεται και να δικαιολογείται στα προσαρτήματα των οικονομικών καταστάσεων μαζί με τις επιδράσεις της στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να φανερώνουν όλα τα στοιχεία που είναι σχετικά και μπορούν να επηρεάσουν τις εκτιμήσεις ή τις αποφάσεις του ΟΤΑ ή άλλων που έχουν ενδιαφέρον για τον ΟΤΑ.

x. **Η αρχή της δημοσιότητας:** Από τη στιγμή που ο προϋπολογισμός και η κατάσταση εκτελέσεώς του είναι τα κύρια μέσα επικοινωνίας, όλες οι καταστάσεις του προϋπολογισμού πρέπει να ετοιμάζονται και να

παρουσιάζονται με σαφήνεια και απλότητα, έχοντας στόχο τη διευκόλυνση του απλού πολίτη, ώστε να είναι σε θέση να κατανοήσει τις δραστηριότητες του Δήμου σε σχέση με τους πόρους που καταναλώνονται.

4.5.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο προϋπολογισμός επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο διοικείται ο Δήμος και αποτελεί τον οδηγό για όλες τις δραστηριότητές του. Η χρηματοοικονομική λογιστική καθορίζεται από τη λογιστική του προϋπολογισμού, αφού οι περισσότερες μεταβολές στην περιουσία και τη χρηματική κατάσταση του οργανισμού είναι αποτέλεσμα της εκτελέσεως και των λειτουργιών του προϋπολογισμού.

Για τη Λογιστική του Προϋπολογισμού χρησιμοποιείται η ομάδα 0 από το σχέδιο λογαριασμών.

Σ' αυτήν την ομάδα των λογαριασμών καταγράφονται οι ενέργειες, οι οποίες έχουν αποκλειστικά εσωτερικά αποτελέσματα στον οργανισμό, ενώ οι λειτουργίες που δημιουργούν εξωτερικές υποχρεώσεις και δικαιώματα καταχωρούνται στη χρηματοοικονομική λογιστική. Η έγκριση του προϋπολογισμού, οι μεταβολές στις εκτιμήσεις εσόδων και εξόδων, η ανάληψη δαπανών, οι πληρωμές και οι εισπράξεις καταχωρούνται στο κύκλωμα αυτό, χρησιμοποιώντας την τροποποιημένη ταμειακή βάση λογιστικής. Οι έννοιες των εσόδων και των εξόδων, στον προϋπολογισμό και στον απολογισμό των Δήμων, είναι ευρύτερες αυτών που δέχεται η λογιστική και στην ουσία ταυτίζονται με τις έννοιες των εισπράξεων και των πληρωμών αντίστοιχα (ΚΛΣΔΚ 3.3.100 παρ. β). Το ζεύγος των λογαριασμών τάξεως 02 (χρεωστικοί) και 06 (πιστωτικοί) αποτελεί το σύστημα των λογαριασμών του προϋπολογισμού, που με την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, εξασφαλίζει την απεικόνιση, την παρακολούθηση των μεταβολών και της εκτελέσεώς του καθώς και του απολογισμού κάθε Δήμου.

4.5.3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι βασικές καταστάσεις του προϋπολογισμού είναι:

- Η Κατάσταση Προϋπολογισμού Εσόδων – Εξόδων, η οποία προκύπτει από τα υπόλοιπα των τηρουμένων υπολογαριασμών του 02.00 ως προς τα έξοδα και του 06.00 ως προς τα έσοδα. Η κατάσταση αυτή μπορεί να καταρτιστεί οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης και στο τέλος αυτής, πριν από το κλείσιμο των λογαριασμών.

- Τα Αναλυτικά Ισοζύγια Καθολικού Εξόδων / Εσόδων, τα οποία καταρτίζονται σε τέσσερις (4) στήλες [χρέωση / πίστωση / υπόλοιπα χρεωστικά / πιστωτικά] ή σε τρεις (3) με χαρακτηρισμό του υπόλοιπου. Η κατάρτιση των ισοζυγίων μπορεί να γίνει οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης (κυρίως στο τέλος κάθε μήνα) και στο τέλος της χρήσης, πριν από το οριστικό κλείσιμο των λογαριασμών.
- Η Κατάσταση Απολογισμού Εξόδων-Εσόδων, η οποία προκύπτει από τα υπόλοιπα των τηρουμένων υπολογαριασμών του 02.31 ως προς τα έξοδα, του 06.31 ως προς τα έσοδα και από το λογαριασμό 02.40 ή 06.40 ως προς το πλεόνασμα ή έλλειμμα αντίστοιχα. Η κατάσταση αυτή καταρτίζεται κατά το τέλος της χρήσης, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και αφού έχουν ολοκληρωθεί όλες οι τακτοποιητικές εγγραφές.
- Στους λογαριασμούς 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» και 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» παρακολουθείται η Εκτέλεση του Προϋπολογισμού της χρήσης. Ειδικά στο λογ/σμό 06.10 προσδιορίζεται και το τελικό αποτέλεσμα από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, δηλαδή το πλεόνασμα ή το έλλειμμα του Απολογισμού.

4.5.4. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΤΑ ΕΓΓΡΑΦΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η εφαρμογή των νέων κανόνων στην ΤΑ και ο εκσυγχρονισμός του δημόσιου λογιστικού, με προσέγγιση προς τη λογιστική των επιχειρήσεων, παρέχει τη δυνατότητα σύνταξης των εξής οικονομικών καταστάσεων:

- ✓ ισολογισμό και αποτελέσματα χρήσης (τυπικές καταστάσεις της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων),
- ✓ κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης,
- ✓ εκτέλεσης προϋπολογισμού,
- ✓ δήλωση πηγών πόρων και κατανομής κεφαλαίων,
- ✓ απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε συσχέτιση με τα προηγούμενα χρόνια,

- ✓ χρηματικής ροής,
- ✓ χρέους και χρηματικού υπολοίπου,
- ✓ προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Όλες αυτές οι καταστάσεις περικλείουν δυσκολίες για την ΤΑ και τις οικονομικές της υπηρεσίες. Οι αλλαγές και οι βελτιώσεις, όμως, που συνεπάγεται η εφαρμογή των νέων κανόνων μπορούν να αξιολογηθούν από τη χρησιμότητα των νέων λογιστικών καταστάσεων και τη διευκόλυνση της οικονομικής λογοδοσίας των Δήμων.

Η χρήση τους βοηθά στον προσδιορισμό του κόστους παροχής των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών, διευκολύνει την εκτίμηση της βραχυχρόνιας και μακροχρόνιας οικονομικής τους θέσης και οδηγεί σε καλύτερες προβλέψεις εσόδων – εξόδων, ώστε να ετοιμαστεί σωστά και αξιόπιστα ο προϋπολογισμός του επόμενου έτους. Οι αποφάσεις για δανεισμό πρέπει να στηρίζονται σε ακριβή και αληθινά στοιχεία, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν από τους πιστωτικούς φορείς για λήψη αποφάσεων δανεισμού ή από την κυβέρνηση για αύξηση ή μείωση των επιχορηγήσεων. Αλλά και το επίπεδο των φόρων, των τελών, των επενδύσεων και των λογιστικών ελέγχων εξαρτάται άμεσα από τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μελέτες λογιστικής προσέγγισης, για τη χρησιμότητα της οικονομικής πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα, έχουν προσπαθήσει να δείξουν το βαθμό χρησιμότητας που υπάρχει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να ανακαλύψουν τις αιτίες για τις οποίες, οι συγκεκριμένες καταχωρήσεις που περιλαμβάνουν, θεωρούνται μεγαλύτερης ή μικρότερης σημασίας για τα διάφορα σύνολα χρηστών.

Ο Jones[268] διαπίστωσε πως ομάδες πολιτών χρησιμοποιούν τις οικονομικές αναφορές για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, ώστε να συγκρίνουν τα αποτελέσματα του τρέχοντος έτους με εκείνα των προηγούμενων ετών, για να εκτιμήσουν τις οικονομικές λειτουργίες και τις χρηματοοικονομικές συνθήκες ή ακόμη να ενημερωθούν για την υποστήριξη συγκεκριμένων προγραμμάτων. Οι εκλεγμένοι και το επιβλέπον προσωπικό ενδιαφέρονται κυρίως για την εκτίμηση των προτάσεων χρηματοδότησης των υπηρεσιών και για τη

---

[268] Jones, D. & Scott R., *GASB Research Report 1: The Need of Users of Governmental Financial Reports*, Governmental Accounting Standards Board, Stamford, 1985.

συμμόρφωση ή όχι με τον προϋπολογισμό, ενώ οι δανειστές για την εξακρίβωση της ικανότητας αποπληρωμής των υποχρεώσεων. Η έρευνα καταλήγει πως αυτοί που ετοιμάζουν τις οικονομικές αναφορές, εκ των έσω, κατανοούν πλήρως τις ανάγκες των εξωτερικών χρηστών. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγει και η έρευνα του Robbins[269].

Εφαρμόζοντας την ίδια λογική, οι Carpenter and Sharp[270] αποφάσισαν να μοιράσουν ερωτηματολόγιο και να πάρουν συνεντεύξεις από στελέχη οικονομικών υπηρεσιών (διότι οι πολίτες στερούνται κατάλληλης εμπειρίας και λογιστικής γνώσεως). Επεδίωκαν να κατανοήσουν την άποψή τους για τον τύπο και το επίπεδο πληροφόρησης που πρέπει να έχουν οι απλοί πολίτες, προκειμένου να είναι σε θέση να εκτιμήσουν τις συνθήκες και τα αποτελέσματα λειτουργίας των ΟΤΑ.

Ο Jones (1985) εκτιμά πως η πιο χρήσιμη πληροφόρηση των ποικίλων ενδιαφερόμενων ομάδων είναι τα δεδομένα που αφορούν στην ικανότητα του οργανισμού να αντεπεξέλθει στις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του. Η πληροφόρηση που περιέχεται στον ισολογισμό και σχετίζεται με το χρέος, οι αναφορές για τις υποχρεώσεις και οι πληροφορίες που αφορούν τη βραχυπρόθεσμη ρευστότητα (κατάσταση χρηματικών ροών συγκρινόμενη με προηγούμενο έτος), θεωρείται πολύ χρήσιμη, ενώ η σχετική με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζει μικρότερο ενδιαφέρον. Επιπλέον, όλες οι ομάδες χρηστών δείχνουν ενδιαφέρον για πληροφορίες που αφορούν τον προϋπολογισμό, όπως για παράδειγμα, η σύγκριση των εκτιμήσεων του προϋπολογισμού με τα πραγματικά μεγέθη.

Η μελέτη των Dye and Bowsher[271] δείχνει πως πέρα από τις βασικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για το ενεργητικό, το παθητικό, τα έσοδα, τα έξοδα, το έλλειμμα και τις δανειακές ανάγκες, οι περισσότεροι χρήστες θέλουν η ετήσια αναφορά να περιλαμβάνει πληροφορίες που θα βοηθούν στην κατανόηση των οικονομικών θεμάτων (προσαρτήματα οικονομικών καταστάσεων). Το ίδιο και οι Hay and Antonio[272], οι οποίοι περιορίστηκαν στην εξέταση της χρησιμότητας των

---

[269] Robbins, W.A., "Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An Empirical Analysis" στο: "Accounting and Business Research", Spring/1984, σελ. 157-62.

[270] Carpenter, F. H. &. Sharp, F. C., *GASB Research Report 16: Popular Reporting: Local Government Financial Report to the Citizenry*, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, 1992.

[271] Dye, K. M. &. Bowsher, C. A., "Federal Government Reporting Study. Summary Report" στο: "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", Τόμος 3 (Part B), 1987, σελ. 237-80.

[272] Hay, E. & Antonio, J. F., "What Users Want in Government Financial Reoerts" στο: "Journal of Accountancy", Augoust/1990, σελ. 91-8.

σημειώσεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έδειξαν πως οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων απαιτούν λεπτομερή αποσαφήνιση.

Τα αποτελέσματα των μελετών των Daniels and Daniels[273] είναι συναφή με τα παραπάνω. Οι ερευνητές κατέληξαν πως η πληροφόρηση που περιέχεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι αναγκαία και χρήσιμη, αλλά όχι ικανή για να εκτιμηθεί η συνολική οικονομική κατάσταση ενός ΟΤΑ.

Υψηλή χρησιμότητα έχουν ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης και ακολουθούν η αναφορά εκτελέσεως του προϋπολογισμού, η κατάσταση ρευστότητας και χρέους (παρέχουν πληροφορίες για τη διαδικασία ελέγχου και για την ανάλυση της μελλοντικής προοπτικής του οργανισμού), η κατάσταση είσπραξης εσόδων, η κατάσταση εκτελέσεως δαπανών[274].

Από τα στοιχεία του ισολογισμού, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν το κυκλοφορούν ενεργητικό, οι βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, ενώ το συνολικό ενεργητικό έχει χαμηλή χρησιμότητα. Πολλοί αριθμοδείκτες, που θα εξετάσουμε στο επόμενο κεφάλαιο, χρησιμοποιούνται για την οικονομική ανάλυση και τον προσδιορισμό της πραγματικής θέσης των οργανισμών.

Το αποτέλεσμα του προϋπολογισμού, το οποίο είναι η διαφορά ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδα (με την επισήμανση πως δεν κάνει διάκριση ανάμεσα σε λειτουργικές και κεφαλαιουχικές δραστηριότητες) αποτελεί και αυτό μέτρο επιδόσεων. Γνωστοποιεί αν οι πόροι που χρησιμοποιήθηκαν ήταν αρκετοί και προετοιμάζει τις πολιτικό - οικονομικές αποφάσεις του επόμενου προϋπολογισμού, διότι αντιπροσωπεύει το πιθανό ύψος εξόδων του επόμενου έτους.

Η αναφορά εκτελέσεως του προϋπολογισμού αποτελεί πολύ χρήσιμη οικονομική κατάσταση για τους εμπλεκόμενους στα οικονομικά των ΟΤΑ, όπως επίσης και το αποτέλεσμα της οικονομικής δραστηριότητας του Δήμου, το καθαρό ενεργητικό, που προκύπτει από την εντός και εκτός του προϋπολογισμού δραστηριότητα. Αναδεικνύεται, χρησιμοποιώντας την ίδια μεθοδολογία που χρησιμοποιούν και οι επιχειρήσεις (λογιστική βάση των δεδουλευμένων) από τη διαφορά εσόδων και εξόδων της ίδιας περιόδου.

---

[273] Daniels, J. D. & Daniels, G. E., “Municipal Financial Reports: What Users Want” στο: “Journal of Accounting and Public Policy” Τόμος.10, 1/1991, σελ..15-38.

[274] Alijarde, M., “The Usefulness of Financial Reporting” στο: “Financial Accountability & Manangement”, Τόμος 13, 1/1997.

Στην Ελλάδα, η εισαγωγή του νέου λογιστικού συστήματος και η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι αρκετά πρόσφατη και ακόμη δεν έχει μελετηθεί το αποτέλεσμα της ύπαρξεώς τους και της χρησιμότητάς τους. Το κυριότερο σύνολο χρηστών είναι οι ελεγκτές των οικονομικών των Δήμων, τα διοικητικά στελέχη, οι υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών, οι οικονομικοί αναλυτές, οι επιβλέποντες υπάλληλοι ανώτερων βαθμίδων διοίκησης και οι πιστωτές.

4.5.5. ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ

Μία μορφή λογοδοσίας των ΟΤΑ θεωρείται η αναφορά και η ανταπόκρισή τους στη γραφειοκρατία και στην ιεραρχία, παίρνοντας τη μορφή προσαρμογής σε νόμους και κανονισμούς. Για την επίτευξη αυτής της μορφής λογοδοσίας, ο προϋπολογισμός πρέπει να έχει ομοιομορφία και να ακολουθεί τη νομοθεσία. Μία δεύτερη μορφή λογοδοσίας απαιτεί την κατανοητή αναφορά προς το κοινό για να γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο δαπανάται το δημόσιο χρήμα. Μία τρίτη μορφή δίνει έμφαση στην υπευθυνότητα των εκλεγμένων για τα αποτελέσματα του προϋπολογισμού και στην ποιότητα της διοίκησης, ενώ μια άλλη πλευρά της λογοδοσίας είναι ο άμεσος έλεγχος από τους πολίτες, η επιρροή τους κατά τη διαδικασία προσδιορισμού των προτεραιοτήτων του προϋπολογισμού και της κατανομής των πόρων[275].

Οι περισσότεροι πολίτες έχουν μικρή γνώση σχετικά με τον προϋπολογισμό του Δήμου και την επίδρασή του στην κοινότητά τους. Λόγω της πολυπλοκότητάς του και της έλλειψης αναλύσεων, πολλοί τον αντιμετωπίζουν ως μια στοιβάδα αριθμών. Είναι όμως, ένα από τα πιο σημαντικά δημόσια έγγραφα που παράγει η ΤΑ. Με την κατανομή των δημόσιων πόρων καθορίζει την κατεύθυνση, τις προτεραιότητες και τους στόχους της πόλης. Ιστορικά, ο προϋπολογισμός ήταν ζήτημα των υψηλόβαθμων διοικητικών στελεχών των ΟΤΑ, των υπαλλήλων των οικονομικών υπηρεσιών και των ελεγκτών, γιατί πράγματι οι τεχνικές λεπτομέρειες του δημόσιου λογιστικού συστήματος ήταν πολύπλοκες και δυσνόητες για το μέσο πολίτη. Οι πολίτες ήταν αποκλεισμένοι από την όλη διαδικασία και μετατρέπονταν σταδιακά σε απαθείς για τις πολιτικές υποθέσεις και για τη συλλογική δραστηριότητα. Το καινούργιο μοντέλο δημόσιας διοίκησης βασίζεται στη θεώρηση πως ο κατάλληλα πληροφορημένος πολίτης μπορεί και πρέπει να αναπτύξει τη γνώση

---

[275] Rubin, Irene, S., “Budgeting for Accountability: Municipal Budgeting for the 1990s” στο: “Public Budgeting & Finance”, Τόμος 16, June/1996, σελ. 112-132.

του για τα τοπικά οικονομικά ζητήματα και να συμμετέχει αποτελεσματικά στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού.

Εάν αυτός για τον οποίο λογοδοτεί ο οργανισμός είναι απαθής, τότε η λογοδοσία καθίσταται κενή νοήματος. Για την αντιμετώπιση της πολιτικής απάθειας, οι ΟΤΑ μπορούν να χαράξουν στρατηγική για την εμπλοκή των πολιτών στις τοπικές υποθέσεις μέσα από την εκπαίδευσή τους, για την οποία μπορούν να χρησιμοποιήσουν μεγάλη ποικιλία μέσων.

- ✓ Ενημερωτική αλληλογραφία,
- ✓ ετήσιες αναφορές,
- ✓ ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές εκπομπές,
- ✓ τηλεφωνικά ενημερωτικά κέντρα,
- ✓ εκπαιδευτικά προγράμματα.

Με τα κατάλληλα μέσα, την επικοινωνία και την ενημέρωση, ο πολίτης μπορεί να κατανοήσει, να επηρεάσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και να αναπτύξει συνεργασία με την ΤΑ.

Πολλοί θεωρούν τους προϋπολογισμούς βαρετούς και σύνθετους για να διαβαστούν και να κατανοηθούν. Σύνοψη, όμως, του προϋπολογισμού, ειδικά γραμμένη για το κοινό, θα είναι ελκυστική, εφόσον εστιάζει στα πιο ουσιαστικά ζητήματα όπως:

- ✓ στις οικονομικές συνθήκες και τη γενικότερη οικονομική πολιτική που έχει επίπτωση στον προϋπολογισμό,
- ✓ στην οργανωτική δομή του ΟΤΑ,
- ✓ στις δημογραφικές πληροφορίες,
- ✓ στα καθήκοντα και στους στόχους,
- ✓ στα έσοδα, στα έξοδα και στην περιγραφή προγραμμάτων και υπηρεσιών,
- ✓ στις επενδύσεις,
- ✓ στις λεπτομέρειες για το φόρο ακίνητης περιουσίας και τελών,
- ✓ στον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων,

- ✓ στη σύγκριση εσόδων, δαπανών, φόρων, τελών και προσωπικού με προηγούμενα έτη.

Την τελευταία δεκαετία, σε πολλές χώρες έχει καταβληθεί σημαντική προσπάθεια από τους ΟΤΑ με σκοπό να παρουσιάζουν ευανάγνωστο προϋπολογισμό, όχι μόνο προς τους εκλεγμένους, αλλά και προς οποιονδήποτε επηρεάζεται ή έχει ενδιαφέρον για τις διαδικασίες τους, όπως: τα ΜΜΕ, οι απλοί πολίτες και οι αντιπρόσωποί τους (διάφορες οργανώσεις πολιτών, συμβούλια περιοχών, οργανώσεις ιδιοκτητών), οι υπάλληλοι και οι εκπρόσωποί τους, οι πελάτες, οι προμηθευτές, οι επιχειρήσεις, άλλοι ΟΤΑ και η Κυβέρνηση. Ένα μεγάλο μέρος από τέτοιες παρουσιάσεις έχει τυποποιηθεί. Οι προϋπολογισμοί περιλαμβάνουν γραφήματα και ξεκινούν με εισαγωγή, που αναλύει περιληπτικά τις επικρατούσες συνθήκες, τις εκτιμήσεις των εσόδων, τα κύρια δημόσια έργα σε εξέλιξη και τις ουσιαστικές μεταβολές σε σχέση με τα προηγούμενα χρόνια. Ορισμένες πόλεις προσθέτουν πίνακες περιεχομένων, λεξιλόγιο, περιγραφή της διαδικασίας του προϋπολογισμού, καθώς επίσης και περιγραφές των λειτουργιών και των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών και των τμημάτων, ώστε να βοηθήσουν τους πολίτες να καταλάβουν αυτά που διαβάζουν[276].

Για να αποκτήσουν οι προϋπολογισμοί περισσότερο ενδιαφέρον, η προσοχή πρέπει να στρέφεται και στην ουσιαστικότητα των πληροφοριών και όχι μόνο στην ποσότητα και στον τρόπο παρουσίασης. Ένας προϋπολογισμός που είναι προσανατολισμένος στην παροχή πληροφοριών πρέπει να δίνει περισσότερα και διαφορετικά είδη πληροφόρησης με αντικειμενικά δεδομένα. Δεν είναι μία απλή δήλωση πολιτικής, μια λίστα επιθυμιών ή ένα πλάνο εργασίας, χωρίς ιδιαίτερη φροντίδα για την υλοποίησή του. Εάν ο προϋπολογισμός, που συντάχθηκε κάτω από τη δημόσια επίβλεψη και κυκλοφόρησε ευρέως για έγκριση, δεν είναι αυτός που πραγματικά υλοποιείται, τότε δεν υπάρχει ουσιαστική λογοδοσία. Απαιτείται αξιόπιστη σύνδεση των προτάσεων με την υλοποίησή τους, ώστε να δομείται η εμπιστοσύνη των πολιτών σε σχέση με την υλοποίηση του ψηφισμένου προϋπολογισμού. Κάθε μη δημοσιευμένη αλλαγή δημιουργεί αυξημένη δυσπιστία.

---

[276] Stephen, Walker, “Accounting for Financial Instruments in Global Markets” στο: “Chartered Accountants Journal”, June/2000, σελ. 9.

Διευθυντές οικονομικών τμημάτων πιστεύουν πως η συμμετοχή των πολιτών επηρεάζει τις αποφάσεις για τον προϋπολογισμό[277]. Όποτε ενώνονται πολίτες και συμμετέχουν ως σύνολο στο δημοτικό συμβούλιο έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν τις αποφάσεις. Βέβαια, η συμμετοχή δεν εγγυάται από μόνη της τον επηρεασμό των αποφάσεων. Η πολυπλοκότητα και η έλλειψη ενδιαφέροντος των πολιτών αποτελούν σημαντικά εμπόδια στη συμμετοχική διαδικασία. Οι πολίτες που συμμετέχουν σε δημόσιες συζητήσεις είναι αυτοί που ενδιαφέρονται για κάποιο ζήτημα που τους επηρεάζει ή είναι αντιπρόσωποι οργανισμών που λαμβάνουν δημόσια κονδύλια. Η συμμετοχή εμποδίζεται από: την έλλειψη γνώσης της λειτουργίας των ΟΤΑ, την αδυναμία προσβάσεως στις διαδικασίες, την έλλειψη ενθάρρυνσης συμμετοχικών διαδικασιών από τα δημοτικά συμβούλια, την αντίληψη πως η γνώμη τους είναι ανεπιθύμητη, την απάθεια για τη συλλογική δραστηριότητα, την απροθυμία ενασχόλησης με τα κοινά, την αντίληψη ότι η συμμετοχή δε διαφοροποιεί τα πράγματα (προτίμηση στην αντιπροσώπευση), την έλλειψη ενδιαφέροντος για τα οικονομικά των ΟΤΑ, την ικανοποίηση από τη συγκεκριμένη κατάσταση και, φυσικά, από την έλλειψη χρόνου[278].

Ένας τρόπος, για να υποκινηθεί η συμμετοχή των πολιτών και να αποκτήσουν σφαιρική αντίληψη για τον προϋπολογισμό, είναι να συντεθεί η εκπαίδευση και η συμμετοχή τους στα αρχικά στάδια της διαδικασίας ανάπτυξής του. Είναι μεγαλύτερη η ευκαιρία παρέμβασης και καθορισμού των προτεραιοτήτων του προϋπολογισμού όταν οι πολίτες συμμετέχουν από τα αρχικά του στάδια, γιατί τότε υπάρχει η δυνατότητα αμφίδρομης επικοινωνίας με τους υπευθύνους των ΟΤΑ[279] και επηρεασμού των αποφάσεων. Η συνεργασία με ομάδες πολιτών που εστιάζουν σε συγκεκριμένα προβλήματα και η καταγραφή γνώμης μπορούν να βοηθήσουν στην άρση εμποδίων συμμετοχής και να παρέχουν ουσιαστική πληροφόρηση στα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών σχετικά με την αποδοχή ή όχι των επιλογών τους για τις κατανομές του προϋπολογισμού. Η συμμετοχή αποτελεί έναν τρόπο μείωσης της

---

[277] Kearns, K., “Accountability and the Entrepreneurial Public Management” στο: “Public Budgeting and Finance”, Τόμος 15, 3/1995, σελ. 201-207.
[278] Frisby, M., & Bowman, M., “What we have here is a no communication” στο: “Public Management”, Τόμος78, 2/1996, σελ. A1-A5.
[279] Thomas, J. C., *Public Participation in Public Decisions*, CA: Jossey-Bass Publishers, San Fransisco, 1995.

δυσαρέσκειας των πολιτών στις επιλογές των οργανισμών και έναν τρόπο εκπαίδευσης στα θέματα της ΤΑ[280].

Από τη στιγμή που προτείνεται ο προϋπολογισμός, οι πληροφορίες σχετικά με τις προτάσεις μπορούν να μοιραστούν στο κοινό με διάφορους τρόπους, ούτως ώστε να διευκολύνονται οι συμμετοχικές διαδικασίες και οι πολίτες να αποκτήσουν ενεργητικό ρόλο στις αποφάσεις. Όλα τα δημοτικά συμβούλια συγκαλούν ανοικτές ακροάσεις, όπου η διοίκηση παρουσιάζει και απαντά σε ερωτήσεις σχετικές με τις προτάσεις του προϋπολογισμού. Είναι υποχρεωτική η δημοσίευσή του (ΜΜΕ, Διαδίκτυο) και, ορισμένες φορές, διάφοροι τύποι περιληπτικών πληροφοριών (περίληψη ή οδηγός για τους πολίτες ή σύντομος προϋπολογισμός).

Στην Ελλάδα, δεν υπήρχε, μέχρι την ψήφιση του προγράμματος «Καλλικράτης», συστηματοποιημένη τυπική διαδικασία συμμετοχής των πολιτών στην κατάρτιση του προϋπολογισμού. Χρειάζονται μεγάλες προσπάθειες ώστε να προκληθεί το ενδιαφέρον του κοινού, να γίνουν οι δημόσιες ακροάσεις πιο ουσιαστικές και να αποκτηθεί η εμπιστοσύνη των πολιτών στη δυνατότητά τους να επηρεάζουν τις κατανομές κονδυλίων. Πρέπει να δοθεί βαρύτητα στην εξήγηση του νομικού και οικονομικού πλαισίου των αποφάσεων για τον προϋπολογισμό και να βοηθηθούν οι πολίτες στην προσπάθειά τους να προσδιορίσουν καθαρά τις αιτίες των προβλημάτων. Προς την κατεύθυνση αυτή συνεισφέρει η πρόβλεψη του προγράμματος «Καλλικράτης» (Ν. 3852/21010) για τη σύσταση δημοτικής επιτροπής διαβούλευσης (από το 2011), με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου, στους Δήμους με πληθυσμό μεγαλύτερο από δέκα χιλιάδες κατοίκους, η οποία θα γνωμοδοτεί στο δημοτικό συμβούλιο σχετικά με τα αναπτυξιακά προγράμματα και τα προγράμματα δράσης, το επιχειρησιακό και το τεχνικό πρόγραμμα του Δήμου.

Η δημοτική επιτροπή διαβούλευσης αποτελείται από εκπροσώπους των φορέων της τοπικής κοινωνίας (άρθρο 76, παρ. 2), όπως:

α) των τοπικών εμπορικών και επαγγελματικών συλλόγων και οργανώσεων,

β) των επιστημονικών συλλόγων και φορέων,

γ) των τοπικών οργανώσεων εργαζόμενων και εργοδοτών,

δ) των εργαζόμενων στο Δήμο και τα νομικά του πρόσωπα,

ε) των ενώσεων και συλλόγων γονέων,

---

[280] Box, R., *Citizen Governance*, CA: Sage, Thousand Oaks, 1998.

στ) των αθλητικών και πολιτιστικών συλλόγων και φορέων,

ζ) των εθελοντικών οργανώσεων και κινήσεων πολιτών,

η) άλλων οργανώσεων και φορέων της κοινωνίας των πολιτών,

θ) των εκπροσώπων των τοπικών συμβουλίων νέων και

ι) των δημοτών.

"Η διατύπωση γνώμης από τη δημοτική επιτροπή διαβούλευσης δεν αποκλείει την παράλληλη ηλεκτρονική διαβούλευση με τους πολίτες, μέσω διαδικτύου. Οι προτάσεις της ηλεκτρονικής διαβούλευσης συγκεντρώνονται και συστηματοποιούνται από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Δήμου και παρουσιάζονται από τον πρόεδρο της δημοτικής επιτροπής διαβούλευσης κατά την αντίστοιχη συνεδρίασή της" (άρθ. 76, παρ.2, δ).

4.5.6. ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, σε παγκόσμιο επίπεδο, αυξάνουν αλματωδώς τη χρήση του διαδικτύου για την αναφορά οικονομικών πληροφοριών[281]. Συχνά, στις ετήσιες οικονομικές τους αναφορές συμπεριλαμβάνουν και την ηλεκτρονική τους διεύθυνση. Οποιοσδήποτε πολίτης που διαθέτει ηλεκτρονικό υπολογιστή και modem μπορεί να έχει πρόσβαση σε πληροφόρηση, η οποία προηγούμενα ήταν διαθέσιμη μόνο στους μυημένους υπαλλήλους και στους επαγγελματίες. Το διαδίκτυο έχει ήδη γίνει βασικό μέσο διάχυσης πληροφόρησης και αποτελεί για τους ΟΤΑ ένα ιδανικό τρόπο βελτίωσης της πρόσβασης της τοπικής κοινωνίας στις οικονομικές πληροφορίες, σύμφωνα με τις καινούργιες απαιτήσεις της τοπικής δημοκρατίας. Η εισαγωγή της πληροφορικής και των υπολογιστών στη δημόσια διοίκηση και οι διοικητικές πρακτικές, τις οποίες ωθεί η νέα τεχνολογία, μειώνει το κόστος και την ταχύτητα διακίνησης των πληροφοριών, βελτιώνει την εξυπηρέτηση των πολιτών και μπορεί να ενισχύσει τη δημοκρατική συμμετοχή.

Πρόκειται για ένα ισχυρό εργαλείο ενημέρωσης των πολιτών σε σχέση με τα οικονομικά και τον προϋπολογισμό των ΟΤΑ. Αυξάνει τη διαφάνεια του προϋπολογισμού και βοηθά τους ενδιαφερόμενους να κατανοήσουν και να συμμετέχουν στις διαδικασίες του. Μέσα από την ιστοσελίδα μπορεί να υπάρξει γενική εποπτεία της διαδικασίας του προϋπολογισμού, λεπτομέρειες του τρέχοντος έτους (σχέδια και πρόοδος επίτευξης των στόχων) και πληροφόρηση για τις ενέργειες

---

[281] Ashbaugh, H./ Johnstone K. & Warfield, T. D., "Corporate Reporting on the Internet" στο: "Accounting Horizons", September/1999, σελ. 241-257.

και τα οικονομικά των διάφορων υπηρεσιών. Η διαρκώς αυξανόμενη χρήση του διαδικτύου έχει ισχυρές επιδράσεις στην πολιτική διαδικασία. Αν και δέχεται κριτική ως απομονωμένη και ανώνυμη αλληλεπίδραση, που αντικαθιστά την προσωπική επικοινωνία, ωστόσο παρέχει τη δυνατότητα αυξημένης συμμετοχής, διαχέοντας ευρύτατα ιδέες και πληροφορίες και εξασφαλίζοντας βήμα για δημόσια συζήτηση. Πολλοί θεωρούν πως πλησιάζει περισσότερο στην άμεση δημοκρατία, ζήτημα ιδιαίτερα πολύπλοκο στις μεγάλες κοινωνίες.

Η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (FASB) προτείνει το διαδίκτυο ως τη δημοκρατική είσοδο σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες[282]. Ωστόσο, υπάρχει μικρή διαθέσιμη έρευνα για τη χρήση του διαδικτύου από τους ΟΤΑ. Το 2005, στις ιστοσελίδες που διατηρούν οι ΟΤΑ της Νέας Ζηλανδίας στο διαδίκτυο βρέθηκε πως το 41% παρείχε πληροφορίες μόνο για τον προϋπολογισμό, το 7% διέθετε μόνον την ετήσια αναφορά, ενώ μόνον το 13% των ΟΤΑ έδινε κάποια οικονομικά στοιχεία εκτός προϋπολογισμού[283]. Ένα πλήθος χρηματοοικονομικών δεδομένων παρουσιάζεται στις ιστοσελίδες των 100 μεγαλύτερων Δήμων στις ΗΠΑ[284]. Περισσότερο διαδεδομένος στο διαδίκτυο είναι ο προϋπολογισμός και από μακριά ακολουθούν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι αναφορές προς τους πολίτες, ενώ λίγοι Δήμοι παρέχουν εκλαϊκευμένες οικονομικές καταστάσεις.

Συνοπτικοί προϋπολογισμοί, διαδίκτυο, τηλεόραση και ανοικτά σχολεία για εκπαίδευση είναι ορισμένες από τις μεθόδους για την εξοικείωση των πολιτών με τα οικονομικά των ΟΤΑ και τις λειτουργίες τους, προσδοκώντας πως θα ασχοληθούν με τα κοινά καθώς αυξάνει η γνώση που αποκτούν. Η λύση βρίσκεται στην εφαρμογή ποικίλων μεθόδων, αναγνωρίζοντας πως κάθε μία έχει τη δική της μοναδικότητα, αναφορικά με το κοινό, την ένταση και την επίδραση[285].

Η αναφορά των οικονομικών πληροφοριών είναι σημαντικός τρόπος εκπλήρωσης της υποχρέωσης των Δήμων για δημόσια διαφάνεια. Για τους Δήμους, το διαδίκτυο είναι ένας ιδεώδης τρόπος αύξησης της πρόσβασης των πολιτών στις οικονομικές πληροφορίες και ένας πολύ καλός τρόπος να μειώσουν το κόστος

---

[282] Financial Accounting Standards Board, “Electronic Distribution of Business Reporting, 2000”.

[283]Fawzi, Laswad/ Oyelere, P. & Fisher, R., “Local Authorities and Financial Reporting on the Internet” στο: “Chartered Accounting Journal”, New Zealand, March/2001, σελ. 58.

[284] Groff, J. E. &. Pitman, K. M., “Municipal Financial Reporting on the WWW: A survey” στο: “Journal of Government Financial Management”, Summer/2004, σελ. 20.

[285] Ραδιόφωνο (συνεντεύξεις ειδικών, αναγγελίες), εκτυπώσεις (ετήσιες αναφορές, μπροσούρες, επιστολές από το Δήμαρχο ή τον υπεύθυνο των οικονομικών), τηλέφωνο (τηλεφωνικά κέντρα για τους πολίτες, ανοικτή γραμμή, πληροφορίες, μηνύματα κατά τη διάρκεια αναμονής), τηλεόραση.

διάχυσης της πληροφόρησης, να αυξήσουν τη διαθέσιμη ποσότητα, να καλυτερεύσουν την ταχύτητα διακίνησης και να διευκολύνουν την πρόσβαση σε αυτήν. Το διαδίκτυο αποτελεί ένα δημοκρατικό τρόπο πρόσβασης στην οικονομική πληροφόρηση. Η πολιτεία αναγνωρίζοντας αυτές τις αρχές, για την επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής δημοσιότητας της κυβερνητικής πολιτικής και της διοικητικής δραστηριότητας, θέσπισε το πρόγραμμα διαύγεια (νόμος 3861/2010), το οποίο στοχεύει στη διασφάλιση της διαφάνειας και στην εμπέδωση της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας από την πλευρά των φορέων άσκησης της δημόσιας εξουσίας. Από 15/3/2011 εντάσσονται στο πρόγραμμα διαύγεια και οι ΟΤΑ Α΄ και Β΄ βαθμού, οι οποίοι με το πρόγραμμα "Καλλικράτης" είναι πλέον υποχρεωμένοι να διαθέτουν ιστοσελίδα και να αναρτούν τις οικονομικές αποφάσεις και καταστάσεις, καθώς και όλες τις αποφάσεις των οργάνων, των νομικών προσώπων και των επιχειρήσεών τους.

Προκειμένου να αυξηθεί η ταχύτητα διενέργειας των ελέγχων, θα πρέπει να υπάρχει ηλεκτρονική διασύνδεση των Δήμων με την αρμόδια υπηρεσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Θα εξυπηρετήσει την ηλεκτρονική καταχώρηση των ενταλμάτων πληρωμής και των σχετικών παραστατικών, αλλά και την επιτάχυνση του ελέγχου μέσω της ελαχιστοποίησης των μεταφερόμενων εγγράφων και παραστατικών ελέγχου. Θα απαιτηθεί, βέβαια, η δημιουργία λογισμικού, το οποίο θα συνδέει τις Υπηρεσίες Επιτρόπων με τις ταμειακές υπηρεσίες των Δήμων, καθώς και τις Υπηρεσίες Επιτρόπων μεταξύ τους, βελτιώνοντας την πληροφόρηση και την ενοποίηση της «νομολογίας».

4.5.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο έλεγχος του προϋπολογισμού αποτελεί σημαντική διαδικασία για τη διαπίστωση της τήρησης των αρχών της ακρίβειας, της σαφήνειας, της ορθότητας και της ειλικρίνειας, αλλά και για τον εντοπισμό του φαινομένου κατάρτισης πλασματικού προϋπολογισμού, που αποτελεί την κύρια αιτία δημιουργίας ελλειμμάτων στη διαχείριση των οργανισμών.

Σύμφωνα με το Ν.3852/2010 η Εκτελεστική Επιτροπή του Δήμου συγκεντρώνει και αξιολογεί τις προτάσεις των υπηρεσιών του Δήμου στο πλαίσιο της προετοιμασίας για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και εισηγείται το προσχέδιό του και το ετήσιο πρόγραμμα δράσης προς την Οικονομική Επιτροπή (άρθρο 63 παρ. δ). Η Οικονομική Επιτροπή συντάσσει τον προϋπολογισμό και προβαίνει στην

υποβολή του στο δημοτικό συμβούλιο. Συνοπτική οικονομική κατάσταση του προϋπολογισμού, όπως τελικώς ψηφίσθηκε από το δημοτικό συμβούλιο, αναρτάται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του οικείου Δήμου και δημοσιεύεται σε μία τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή, εάν τέτοια δεν υπάρχει, σε εφημερίδα που εκδίδεται στα όρια του νομού που εδρεύει ο οικείος Δήμος (άρθρο 72). Ο προϋπολογισμός μαζί με το ετήσιο πρόγραμμα δράσης υποβάλλονται στον Ελεγκτή Νομιμότητας για έλεγχο[286]. Αν διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, ότι δεν έχουν εγγραφεί στον προϋπολογισμό οι υποχρεωτικές δαπάνες ή τα έσοδα που επιβάλλονται από το νόμο ή ότι έχουν εγγραφεί έσοδα ή έξοδα, τα οποία δεν προβλέπονται από το νόμο, ή ότι το ύψος των εσόδων υπερβαίνει αναιτιολόγητα τις αποδόσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους, τότε ο Ελεγκτής Νομιμότητας καλεί το δημοτικό συμβούλιο να αναμορφώσει κατάλληλα τον προϋπολογισμό μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε ημερών.

Η Εκτελεστική Επιτροπή του Δήμου ελέγχει την υλοποίηση του προϋπολογισμού και υποβάλλει ανά τρίμηνο έκθεση προς το δημοτικό συμβούλιο, στην οποία παρουσιάζεται η κατάσταση των εσόδων και εξόδων. Η έκθεση υποβάλλεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας είκοσι ημερών από τη λήξη κάθε τριμήνου και αναρτάται, με τις τυχόν παρατηρήσεις της μειοψηφίας, στην ιστοσελίδα του οικείου Δήμου. Τα στοιχεία, που πρέπει να περιλαμβάνει η έκθεση, καθορίζονται με το Π.Δ. της παρ.2 του άρθρου 175 του Κ.Δ.Κ. (άρθρο 266, παρ. 9).

4.6. ΓΕΝΙΚΗ (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ) ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής (Χρηματοοικονομική Λογιστική) περιλαμβάνει τις Ομάδες 1 έως 8 και ακολουθεί την επιχειρηματική λογιστική. Η Γενική Λογιστική καλύπτει τις ανάγκες της οικονομικής μονάδος προς τα έξω, τις σχέσεις της με τους τρίτους. Σε αυτήν καταχωρούνται και

---

[286] Με το Ν. 3852/21010 (Πρόγραμμα Καλλικράτης, Α’ 87) ιδρύεται ειδική κρατική υπηρεσία υπό την ονομασία, «Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας ΟΤΑ» με αποκλειστική αρμοδιότητα τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων αλλά και τον πειθαρχικό έλεγχο των εκλεγμένων εκπροσώπων των ΟΤΑ Α’ καιΒ’ βαθμίδας. Θα αποτελείται από τρεις αυτοτελείς υπηρεσίες (γενικών υποθέσεων, οικονομικών υποθέσεων, τεχνικών υποθέσεων) στην κάθε μια από τις οποίες θα προΐσταται ανώτερος υπάλληλος με πενταετή θητεία και ο οποίος θα αποκαλείται «Ελεγκτής Νομιμότητας».
Με το υπ΄ αριθμ. 134/2010 (Α’ 227) προεδρικό διάταγμα καθορίζεται η οργάνωση της Αυτοτελούς Υπηρεσίας και στις αρχές του 2011 θα ολοκληρωθεί η διαδικασία στελέχωσής της. Μέχρι τότε, τις αρμοδιότητες του Ελεγκτή Νομιμότητας κατά τον έλεγχο της νομιμότητας των πράξεων των Δήμων ασκεί ο Γενικός Γραμματέας της Αποκεντρωμένης Διοίκησης, σύμφωνα με τα άρθρα 225, 226 και 227 του «Καλλικράτη» (εγκ. 60 / 30.12.2010 ΥΠΕΣΑΗΔ Τμήμα Οργάνωσης και Λειτουργίας ΟΤΑ).

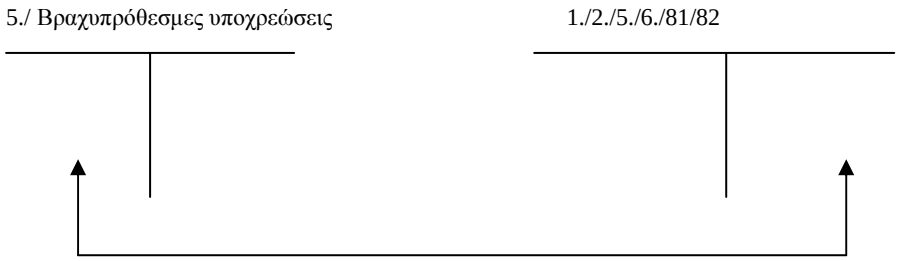
παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που προέρχονται από το διαχειριστικό και συναλλακτικό κύκλωμά της, από τις συναλλαγές της με τους τρίτους και το προσωπικό της (αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους που μισθώνουν τις υπηρεσίες τους στην οικονομική μονάδα). Στο λογιστικό αυτό κύκλωμα, το μεγαλύτερο πρόβλημα προκύπτει κατά την κατάρτιση του αρχικού ισολογισμού, κυρίως εξαιτίας προβλημάτων μέτρησης που σχετίζονται με τις δημόσιες πάγιες εγκαταστάσεις (υποδομές, κληροδοτήματα κλπ).

Σ' αυτούς τους λογαριασμούς, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα προς τρίτα μέρη αναγνωρίζονται στη βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων. Οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται τα μετρητά. Η πλειοψηφία των χρηματοοικονομικών μεταβολών του Δήμου είναι αποτέλεσμα της εκτέλεσης των λειτουργιών του προϋπολογισμού και επομένως, η χρηματοοικονομική λογιστική προσδιορίζεται από τη λογιστική του προϋπολογισμού. Το κεφάλαιο αυτό συνεχίζει να περιγράφει τη διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, ακολουθώντας τη λειτουργία της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η ομάδα λογαριασμών τάξεως (0) καλύπτει μόνο τις εσωτερικές λειτουργίες, οι οποίες δεν επηρεάζουν τρίτους και έτσι, οι λογιστικές λειτουργίες σε αυτήν την τάξη τελειώνουν με τις ενταλματοποιηθείσες δαπάνες και τα βεβαιωθέντα έσοδα. Διευκρινίζεται ότι η παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού του Δήμου στους λογαριασμούς τάξεως δεν επηρεάζει τη λειτουργία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, όμως, δεν είναι τελείως ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα. Το σχέδιο λογαριασμών της γενικής λογιστικής έχει σχεδιασθεί με τέτοιον τρόπο, ώστε ταυτόχρονα με τη λειτουργία της, να εξυπηρετούνται και οι υποχρεώσεις των Δήμων για τη λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού τους.

Οι λογαριασμοί τελευταίας βαθμίδας του σχεδίου, που αφορούν σε αγορές ή προσθήκες παγίων, λοιπές επενδύσεις και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της ομάδος 1, αγορές αποθεμάτων της ομάδος 2, οργανικά έξοδα της ομάδος 6, οργανικά έσοδα της ομάδος 7 και μη οργανικά έσοδα και έξοδα της ομάδος 8, καθώς και ορισμένοι λογαριασμοί των ομάδων 3 και 5, έχουν συσχετισθεί με τους αντίστοιχους κωδικούς λογαριασμούς του προϋπολογισμού (ΚΛΣΔΚ παρ. 1.1.107).

4.6.1. ΔΑΠΑΝΕΣ

Η καταχώρηση των δαπανών γίνεται αμέσως μετά τη δημιουργία ή τη λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών, στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από το Δήμο, αφού υπάρξει βεβαίωση της προμήθειας από τις εσωτερικές υπηρεσίες του Δήμου, σχετικά με την ποιότητα, την ποσότητα, τους όρους και άλλες προϋποθέσεις που βεβαιώνουν την τήρηση των συμφωνηθέντων. Εφόσον όλα είναι σωστά, εκδίδονται Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής, με τα οποία χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί των ομάδων 1, 2, 5 και 6 ή οι λογαριασμοί 81-82, με αντίστοιχη πίστωση των σχετικών λογαριασμών της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου 45.

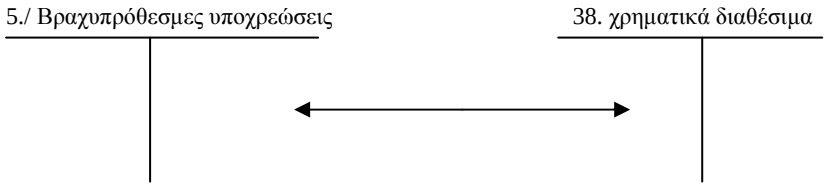


Σχήμα 4.1: Βεβαίωση δαπάνης

Εάν προηγηθεί η λήψη νόμιμου δικαιολογητικού, που πιστοποιεί την ποσοτική μόνο παραλαβή ενσώματων αγαθών, διενεργούνται αμέσως οι εγγραφές ποσοτικής κίνησης των αποθηκών, οι δε εγγραφές που αφορούν τις αντίστοιχες αξίες θα γίνονται σύμφωνα με όσα αναφέραμε, όχι όμως αργότερα από το τέλος του έτους, κατά το οποίο έγινε η παραλαβή του ενσώματου αγαθού.

Εκδίδεται ένταλμα πληρωμής, στο οποίο, εκτός από την κωδικαρίθμηση του προϋπολογισμού, αναγράφεται και η αντίστοιχη κωδικαρίθμηση της γενικής λογιστικής, καθώς και ο αριθμός του δελτίου συμψηφιστικής εγγραφής. Δε διενεργείται άλλη εγγραφή στη γενική λογιστική στις ομάδες 1 έως και 8, αλλά στο στάδιο αυτό, κινούνται μόνον οι λογαριασμοί του δημόσιου λογιστικού (προϋπολογισμού), που τηρούνται στο ζεύγος λογαριασμών τάξεως 02 και 06.

Μετά την έγκριση του εντάλματος πληρωμής και τη συνακόλουθη εξόφλησή του, εκτός από τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού, χρεώνονται και οι λογαριασμοί της ομάδος 5, που έχουν πιστωθεί με τις εγγραφές της πιο πάνω περίπτωσης, με πίστωση των λογαριασμών των διαθεσίμων.



Σχήμα 4.2: Έγκριση εντάλματος πληρωμής

4.6.2. ΕΣΟΔΑ

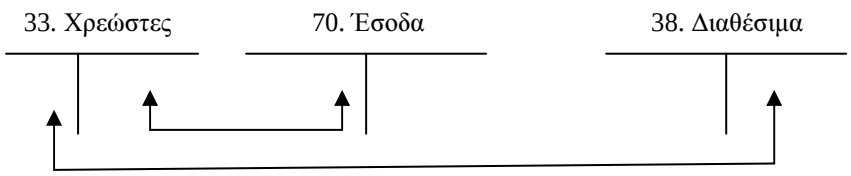
Τα έσοδα του Δήμου παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς λογαριασμούς της ομάδος 7. Η πρώτη λειτουργία, που αφορά στην καταγραφή των εσόδων στη γενική λογιστική, είναι η βεβαίωση, η αναγνώριση δηλαδή του δικαιώματος του Δήμου απέναντι σε τρίτους να εισπράξει συγκεκριμένο ποσό. Ένα έσοδο πραγματοποιείται όταν έχει παραδοθεί το αγαθό ή όταν έχει παρασχεθεί η υπηρεσία. Με την ταμειακή βάση λογιστικής, το έσοδο θεωρείται ότι πραγματοποιείται όταν εισπράττεται, ενώ στο διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου πρέπει να προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτός αφορά τη βεβαίωση της είσπραξης του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση ή Extrait λογαριασμού τράπεζας) είτε τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο του Δήμου είτε ακόμη σε έγγραφο του οφειλέτη που αποδέχεται οφειλή και κοινοποιεί στο Δήμο την οφειλή του. Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξής τους. Ανάμεσα στις λογιστικές εγγραφές του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος δεν υπάρχει χρονική υστέρηση. Η φάση της βεβαίωσης είναι η αντίστοιχη φάση της λογιστικής εγγραφής της πίστωσης του εσόδου και η φάση της είσπραξης αντιστοιχεί με τη φάση της ταμειακής εγγραφής στο Διπλογραφικό.

Πίνακας 4.1: Στάδια λογιστικών εγγραφών

Στάδια	**Απλογραφικό**	**Διπλογραφικό**
Βεβαίωση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή
Είσπραξη	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή

Για όλες τις περιπτώσεις εσόδων (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, τόκοι, δικαιώματα, μερίσματα) διενεργούνται συμψηφιστικές εγγραφές[287] με χρέωση του οφειλέτη και πίστωση του εσόδου, ανεξάρτητα αν συγχρόνως με τη βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της οφειλής. Σ' αυτήν τη δεύτερη περίπτωση (άμεσα εισπρακτέα), διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.

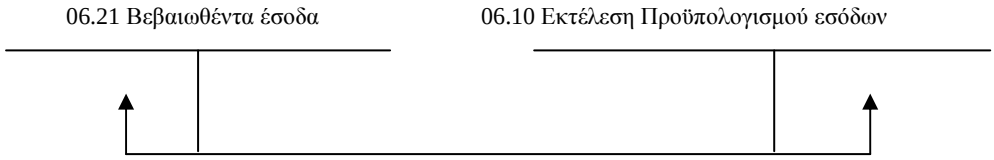
Σχήμα 4.3: Βεβαίωση Εσόδων



Σχήμα 4.4: Βεβαίωση και είσπραξη

Στις περιπτώσεις βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων γίνονται εγγραφές και στους λογαριασμούς τάξεως ως εξής:

Ο λογαριασμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με τα βεβαιούμενα έσοδα, με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.21 «βεβαιωθέντα έσοδα» και των αρμοδίων υπολογαριασμών του.



Σχήμα 4.5: Λογιστική εγγραφή Βεβαιώσεως εσόδου

Σχήμα 4.6: Λογιστική εγγραφή εισπράξεως εσόδου

[287] Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 18. Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

Ο λογαριασμός 06.10 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα ποσά του προϋπολογισμού εσόδων που δεν έχουν βεβαιωθεί ή/και δεν έχουν εισπραχθεί, αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου. Κατά το κλείσιμο της χρήσης πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του για τη μεταφορά σ' αυτούς του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 06.21 «βεβαιωθέντα έσοδα» και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, οι οποίοι χρεώνονται.

4.6.3. ΚΛΕΙΣΙΜΟ

Οι λειτουργίες κλεισίματος του λογιστικού κυκλώματος της γενικής λογιστικής είναι παρόμοιες με αυτές των επιχειρήσεων για τον υπολογισμό του καθαρού αποτελέσματος του οικονομικού έτους και την προετοιμασία της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης, του ισολογισμού και του προσαρτήματος. Πριν όμως από αυτά, γίνονται κάποιες λειτουργίες κλεισίματος στο τέλος του έτους.

Υπάρχουν δαπάνες που εγγράφονται μόνο στο κύκλωμα της γενικής λογιστικής γιατί δεν έχουν χρηματική κίνηση και επομένως, δεν μπορούν να καταγραφούν στη βάση μετρητών παρά μόνο στη λογιστική βάση δεδουλευμένων (προβλέψεις, αποσβέσεις, φόροι προς τρίτους). Επίσης, υπάρχουν δεδουλευμένες δαπάνες και έσοδα που πρέπει να καταχωρηθούν στο τέλος του έτους με το κλείσιμο των λογαριασμών του κυκλώματος της γενικής λογιστικής, αν και πρόκειται να πληρωθούν/εισπραχθούν σε επόμενα χρόνια (π.χ. επιδόματα εργαζόμενων).

Οι ετήσιες αποσβέσεις είναι οι λογιστικές καταχωρήσεις των ποσών, τα οποία αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης και κρατούν ενήμερη την πραγματική του αξία. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαραίνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Επηρεάζουν λοιπόν τις καταστάσεις των Αποτελεσμάτων Χρήσης και του Ισολογισμού.

Οι αποσβέσεις, που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση, καταλογίζονται σ' αυτή με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των προβλεπόμενων από το Σχέδιο Λογαριασμών αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρούνται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή όλες τις λειτουργίες του Δήμου) καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμετάλλευσης.

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία για τους Δήμους, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και τελικά στα αποτελέσματα χρήσης (λογαριασμός 86.03).

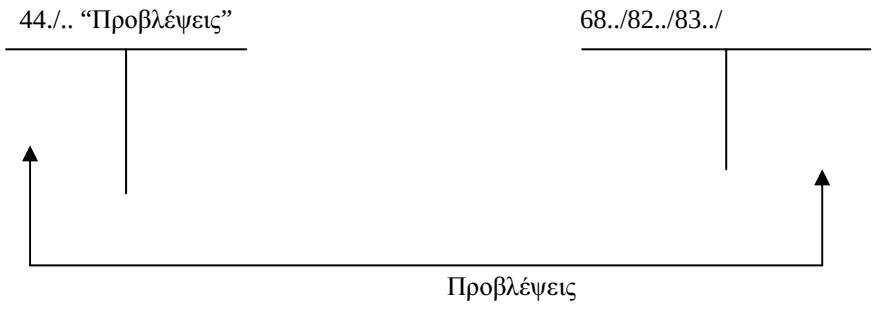
Οι προβλέψεις πρέπει να δημιουργούνται ή να προσαρμόζονται με στόχο τη συμμόρφωση με την αρχή της σύνεσης. Να αναφέρουν στους λογαριασμούς κάθε δυνατή απώλεια, ακόμη και όταν δε γίνονται πληρωμές. Καταχωρούνται ως κράτηση ορισμένου ποσού, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους. Διακρίνονται :

α) Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης, οι οποίες προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσης, που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων (αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στα έξοδα της ομάδος 6) και καταχωρούνται με χρέωση των υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).

β) Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους που προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» (αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς του 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»).

γ) Στις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11. Για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των παγίων στοιχείων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10. Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως 44.98). Τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για

τα οποία είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγουμένων χρήσεων».



Σχήμα 4.7: Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους

Οι σχηματισμένες για κάθε καταβαλλόμενο έξοδο προβλέψεις, ανεξάρτητα από το ύψος τους, με χρέωση του λογαριασμού 44 και των οικείων υπολογαριασμών του, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.01 «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους» (εφόσον πρόκειται για προβλέψεις που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 44.10- 44.98) ή στην πίστωση των λογαριασμών 84.91 «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έξοδα εκμετάλλευσης» (εφόσον πρόκειται για προβλέψεις πού έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 44.00 - 44.09).

Η διαδικασία υπολογισμού των καθαρών ετήσιων αποτελεσμάτων περιλαμβάνει διάφορα στάδια που ξεκινούν με την καταχώριση στο λογαριασμό 81 των υπολοίπων των λογαριασμών των κατ’ είδος έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων της χρήσης, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», έτσι ώστε ο λογαριασμός 81 να εξισώνεται.

Στον ίδιο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα δραστηριότητας (κύριας και παρεπόμενης) και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετισθούν με τα έξοδα των διοικητικών λειτουργιών, των ερευνών - ανάπτυξης και των δημόσιων σχέσεων. Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (πλεονασμάτων ή

ελλειμμάτων) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του Δήμου μέσα στη χρήση που κλείνει.

Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσης» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86. Από το συσχετισμό των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσης (καθαρά πλεονάσματα ή ελλείμματα), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88, ο οποίος χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης, των πλεονασμάτων της προηγούμενης ή προηγουμένων χρήσεων, των ελλειμμάτων της προηγούμενης ή προηγουμένων χρήσεων και στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Τελικά, όλοι οι λογαριασμοί που αφορούν τις δαπάνες, τα έσοδα και τα αποτελέσματα του έτους χρήσης πρέπει να εξισώνονται, εκτός από το λογαριασμό 88, ο οποίος δίνει το καθαρό ετήσιο αποτέλεσμα χρήσης.

4.6.4. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Μετά το κλείσιμο, ετοιμάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της γενικής λογιστικής, των οποίων οι κυριότερες είναι:

Η κατάσταση του ισολογισμού, η οποία καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης. Η κατάσταση του ισολογισμού δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς: 1) κατά το τέλος της χρήσης στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και 2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης. Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού [Β, Γ (Ι) και Γ (ΙΙ)] απεικονίζονται στην αξία κτήσης τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλους της χρήσης στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών. Η λογιστική πρακτική έχει καθιερώσει τον οριζόντιο τύπο ισολογισμού που στηρίζεται στην εξίσωση:

Ενεργητικό = Ίδια Κεφάλαια + Υποχρεώσεις.

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης. Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που

εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 86: 1) κατά το τέλος της χρήσης στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και 2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών του Δήμου, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών.

Η κατάσταση έχει κάθετη δομή και δείχνει τα έσοδα και τις δαπάνες κατά κατηγορία. Τα ολικά αποτελέσματα (πλεονάσματα ή ελλείμματα) εκμετάλλευσης, τα οποία προκύπτουν από το άθροισμα των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης από εργασίες και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 86.00 και 86.01 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτά της εκμετάλλευσης απεικονίζονται και στο λογαριασμό 80 «γενική εκμετάλλευση» πριν από τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 86. Από το αλγεβρικό άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των έκτακτων αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδος 8 προκύπτουν τα συνολικά αποτελέσματα των λογαριασμών του Δήμου, πριν από την αφαίρεση των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων. Η κατάσταση αυτή δείχνει τα αποτελέσματα του οργανισμού από την οικονομική του λειτουργία (κόστη και έσοδα), κατά τη διάρκεια ενός έτους, για να μπορεί να εκτιμηθεί ο τρόπος χρησιμοποιήσεως των πόρων και συνεπώς η επίδοση των υπεύθυνων για τη διαχείριση του οργανισμού.

Έως το τέλος Μαΐου, η ταμειακή υπηρεσία του Δήμου υποβάλλει δια μέσου του δημάρχου στη Δημαρχιακή Επιτροπή (Οικονομική Επιτροπή, μετά την εφαρμογή του Ν.3852/2010) λογαριασμό της διαχείρισης του οικονομικού έτους που έληξε. Μέσα σε δύο μήνες αφότου παρέλαβε τα ανωτέρω στοιχεία, η Δημαρχιακή/Οικονομική Επιτροπή τα προελέγχει και, το αργότερο πέντε ημέρες μετά τη λήξη του διμήνου, υποβάλλει τον απολογισμό, τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης, μαζί με έκθεσή της στο δημοτικό συμβούλιο (άρθρο 163 του ΔΚΚ Ν. 3463/2006).

Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης, πριν την υποβολή τους στο Δημοτικό συμβούλιο, ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή-λογιστή. Οι Δήμοι υποχρεούνται, για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων κάθε οικονομικού έτους, να ορίζουν τον ορκωτό λογιστή και τον αναπληρωτή του μέχρι το τέλος Οκτωβρίου του έτους αυτού. Ο ορκωτός λογιστής, για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος), εφαρμόζει τις αρχές και τους

κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το ΣΟΕΛ, οι οποίες συμφωνούν με τις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Στο χορηγούμενο πιστοποιητικό ελέγχου του, ο ορκωτός λογιστής αναφέρει εάν ο Δήμος εφάρμοσε ορθά το ΚΛΣΔΚ και εάν τηρήθηκαν οι διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα και των αντίστοιχων κανονιστικών ρυθμίσεων, οι οποίες αφορούν στο οικονομικό, λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα των Δήμων. Περιλαμβάνει επίσης και όλες τις παρατηρήσεις που αφορούν σε σημαντικές ανεπάρκειες και έχουν ουσιώδη επίδραση στην ακρίβεια και στην ορθότητα των κονδυλίων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης. Εκτός από το πιστοποιητικό ελέγχου, ο ορκωτός λογιστής υποχρεούται να καταρτίζει και έκθεση ελέγχου, στην οποία περιλαμβάνει τα όσα προέκυψαν από τον έλεγχό του, παραθέτοντας επιπροσθέτως και τις αναγκαίες υποδείξεις του για κάθε θέμα. Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται από τον ορκωτό λογιστή στο δημοτικό συμβούλιο και στον Γενικό Γραμματέα της οικείας Περιφέρειας[288].

Το συμβούλιο, σε δύο μήνες αφότου παρέλαβε τον απολογισμό ή και τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης και την έκθεση της Οικονομικής Επιτροπής, αποφασίζει με πράξη του για την έγκριση του απολογισμού ή/και του ισολογισμού και διατυπώνει τις παρατηρήσεις του σχετικά με αυτόν, σε ειδική για αυτόν το σκοπό συνεδρίαση, στην οποία παρίσταται και ο διευθυντής των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου. Στην ανωτέρω ειδική συνεδρίαση καλείται και παρίσταται και ο ορκωτός λογιστής που συνέταξε το πιστοποιητικό ελέγχου ή ο αναπληρωτής του.

Ο απολογισμός ή/και ο ισολογισμός με το πιστοποιητικό και την έκθεση ελέγχου του ορκωτού λογιστή, μαζί με όλα τα δικαιολογητικά που ορίζονται στο άρθρο 24 του ν. 3202/2003 (ΦΕΚ 284 Α΄), υποβάλλονται για έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο, μέσα σε ένα μήνα αφότου εκδόθηκε η πράξη του δημοτικού συμβουλίου και η υποβολή του ανακοινώνεται στον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας/Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Σε περίπτωση μη υποβολής του απολογισμού ή/και του ισολογισμού στο Ελεγκτικό Συνέδριο, επιβάλλονται σε βάρος των υπαιτίων οι κυρώσεις (άρθρου 26 του Π.Δ. 774/1980) και παράλληλα διενεργείται έκτακτος γενικευμένος έλεγχος στη διαχείριση του Δήμου, μετά από απόφαση του Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που εκδίδεται είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτηση του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας/Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

---

[288] Γενικό Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης, μετά την εφαρμογή του Ν. 3852/2010.

Συνοπτική κατάσταση του απολογισμού και ο ισολογισμός μετά των αποτελεσμάτων χρήσης και του πιστοποιητικού ελέγχου του ορκωτού λογιστή δημοσιεύονται, μετά την έγκρισή τους από το δημοτικό συμβούλιο, σε μία τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή, εάν τέτοια δεν υπάρχει, σε εφημερίδα η οποία εκδίδεται στα όρια του νομού που εδρεύει ο Δήμος.

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων και δημοσιεύεται στο τέλος κάθε χρήσης, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη χρήση. Στην κατηγορία «αποθέματα προς διάθεση» περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για κάλυψη ελλειμμάτων ή άλλο νόμιμο σκοπό και για το λόγο αυτό μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07.

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται και αυτή στο τέλος κάθε χρήσης. Η κατάρτιση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά. Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν: 1) στη χρήση του ισολογισμού και 2) στην προηγούμενη αυτού χρήση. Στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών του Δήμου, για κάθε κονδύλι πρέπει να γίνει συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών. Τα ΝΠΔΔ, εκτός του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, προαιρετικά, μπορούν να συντάσσουν λογαριασμούς επιμέρους εκμεταλλεύσεων κατά κύρια ή παρεπόμενη δραστηριότητα με βάση τη σχετική ανάπτυξη των λογαριασμών 80.98 και 80.99 και κατά κλάδο εκμετάλλευσης ή και άλλο τρόπο, με βάση την ανάπτυξη της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης.

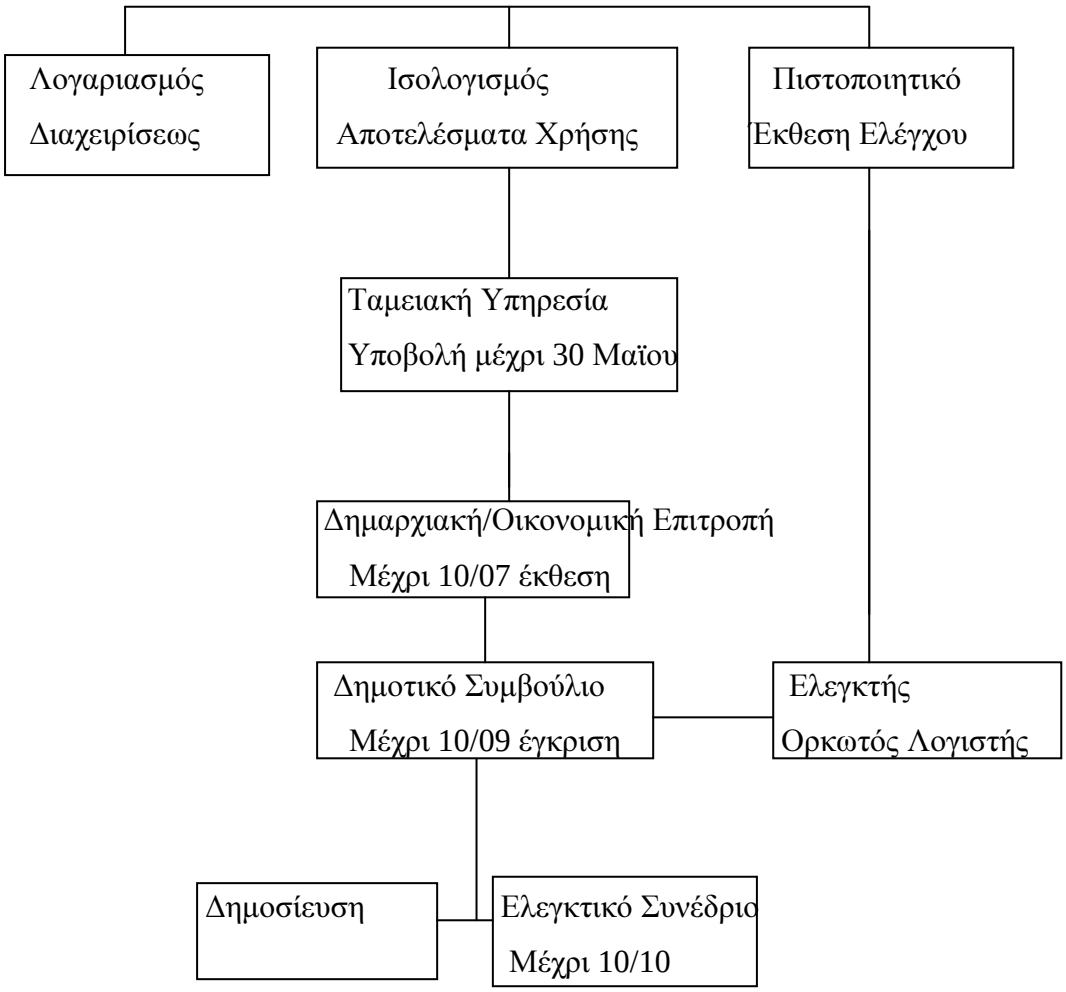
Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες προς τους οποίους

απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, ώστε να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (πλεονάσματα ή ελλείμματα) των Δήμων. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης περιέρχεται σε γνώση των τρίτων, δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους.

Στην παράγραφο 4.1.501 το ΚΛΣΔΚ περιέχει οδηγίες για την οργάνωση του προσαρτήματος, όπου ορίζει πως πρέπει να περιλαμβάνονται:

- Σημειώσεις που αφορούν στην εξήγηση του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης (οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, οι μέθοδοι υπολογισμού αναπροσαρμοσμένων αξιών, οι παρεκκλίσεις με αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσης του Δήμου).
- Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις του παγίου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς.
- Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων, συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους.
- Πίνακας των κατεχόμενων τίτλων παγίας επένδυσης και χρεογράφων.
- Υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό του Δήμου.
- Αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους.
- Οι κάθε μορφής εγγυήσεις του Δήμου, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού.
- Οι σημαντικές μεταβολές των παγίων στοιχείων, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.
- Ανάλυση του λογαριασμού του ισολογισμού «λοιπές προβλέψεις», εφόσον είναι αξιόλογες.
- Επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικές με τις συνδεμένες επιχειρήσεις και οποιεσδήποτε άλλες πληροφορίες που καθορίζονται με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για να

παρουσιάζεται μια πιστή εικόνα της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων του Δήμου, όταν αυτό δεν επιτυγχάνεται με όσα αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους.



Σχήμα 4.8: Προθεσμίες υποβολής οικονομικών καταστάσεων

4.7. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Η Λογιστική Κόστους και Αναλυτικών Αποτελεσμάτων ορίζεται ως το τρίτο λογιστικό κύκλωμα. Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας, η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, με λογαριασμούς της ομάδος 9, που συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδος αυτής. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής (ΑΛ) Εκμετάλλευσης εξασφαλίζεται με διάμεσους (παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δύο τομέων της λογιστικής) - αντικριζόμενους (αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (81-85) και αντικρίζονται επίσης από αυτούς) λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 90 της ομάδος 9. Η κωδικοποίηση των λογαριασμών της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής έχει γίνει με τέτοιο τρόπο, ώστε να υπάρχει απόλυτη κωδικαριθμική

συσχέτιση μεταξύ των συλλειτουργούντων και αντικριζόμενων ή αλληλοτροφοδοτούμενων λογαριασμών.

Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν τη γέφυρα, από την οποία μεταφέρονται και λογιστικοποιούνται στην ΑΛ τα δεδομένα:

i. των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών της ομάδος 2,

ii. των οργανικών εξόδων της ομάδος 6,

iii. των οργανικών εσόδων της ομάδος 7,

iv. των έκτακτων - ανόργανων κλπ αποτελεσμάτων της ομάδος 8 (των λογαριασμών 81-85) και

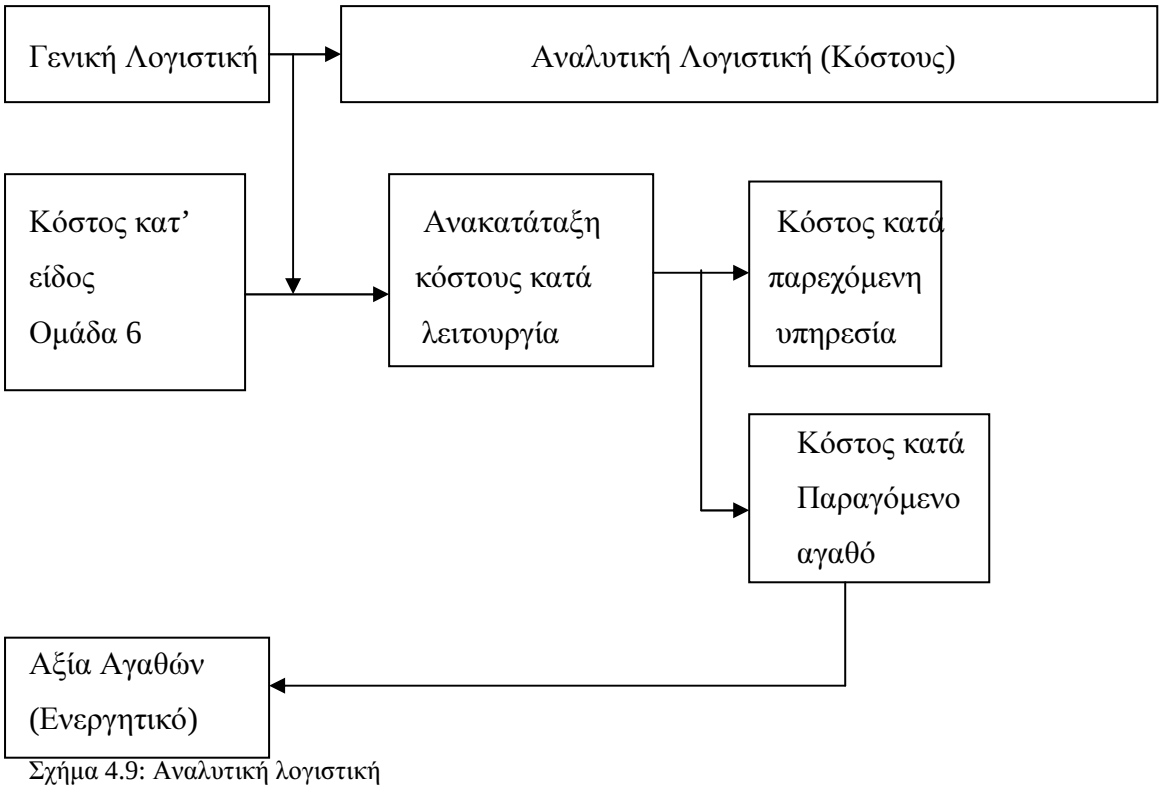
v. όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.

Η ΑΛ καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδος (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών που είναι χρήσιμες στη διοίκηση). Η χρησιμοποίησή της είναι υποχρεωτική, όχι μόνο για τον υπολογισμό του κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα τέλη των υπηρεσιών και οι τιμές, αλλά και για τον υπολογισμό του κόστους κατά λειτουργία, λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργική ταξινόμηση. Από αυτό το λογιστικό κύκλωμα προκύπτουν καταστάσεις για τα κόστη των υλικών, της εργασίας, των μηχανημάτων και οχημάτων, άμεσα και έμμεσα κόστη, το συνολικό κόστος αγαθών και υπηρεσιών, το συνολικό κόστος κατά υπηρεσία. Η εισαγωγή της αποτελεί αναγνώριση της σπουδαιότητας που έχει η κατανόηση του κόστους, τόσο για την τιμολόγηση υπηρεσιών και αγαθών, όσο και για τη διοίκηση των υπηρεσιών με στόχο την ανάλυση και τον έλεγχο των πόρων για αποδοτικότερη, οικονομικότερη και αποτελεσματικότερη παραγωγή. Η ανάδειξη της διπλογραφικής μεθόδου σε εργαλείο διοίκησης έχει περισσότερο συνάφεια με τη λογιστική του κόστους.

Το ΚΛΣΔΚ περιέχει τις οδηγίες και τις διαδικασίες για το ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα κόστους (οι βασικές αρχές λογισμού του κόστους έχουν υιοθετηθεί από το ΕΓΛΣ (παρ. 5.1), τις προερχόμενες από την 4η (78/660/ΕΟΚ) οδηγία της ΕΟΚ και τις διατάξεις του κωδικ. Ν. 2190/1920 (άρθρα 42α, 42γ, 42δ, 42ε και 43)).

1. Η ΑΛ πρέπει να χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των λειτουργιών και τον υπολογισμό των τιμών των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

2. Το κόστος λειτουργίας για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών αντιστοιχεί στο άμεσο και έμμεσο κόστος, το οποίο σχετίζεται με την κατανομή των πόρων, τη γενική και χρηματοοικονομική διοίκηση. Όλα τα κατ' είδος κόστη από τη γενική λογιστική αναταξινομούνται κατά λειτουργία, όπως και κατά αγαθό και υπηρεσία.
3. Το λειτουργικό κόστος των υπηρεσιών του ΟΤΑ (δηλ. των κέντρων κόστους) αποτελείται από στοιχεία κόστους (έξοδα ή υλικά) τα οποία:
   - **i.** είτε πραγματοποιούνται (αναλώνονται) αποκλειστικά για συγκεκριμένη υπηρεσία (κέντρο κόστους), οπότε επιβαρύνουν την υπηρεσία (ή το τμήμα) άμεσα, χωρίς προηγούμενο μερισμό, και καλούνται άμεσα στοιχεία κόστους
   - **ii.** είτε πραγματοποιούνται για περισσότερες υπηρεσίες (κέντρα κόστους), οπότε κατανέμονται στα επιμέρους κέντρα κόστους έπειτα από μερισμό και καλούνται έμμεσα στοιχεία κόστους.



Σχήμα 4.9: Αναλυτική λογιστική

Η λογιστική κόστους και αποτελεσμάτων είναι ένα πρόσφατο σύστημα της ΤΑ χωρίς ευρεία εφαρμογή, με πολλές δυσκολίες, που προκύπτουν από:

i. Τη ***μεγάλη ποικιλία των προϊόντων και υπηρεσιών*** που παρέχει.

ii. Το ***μέγεθος του ΟΤΑ***. Η είσοδος της ΑΛ απαιτεί καλή γνώση των διαδικασιών του Δήμου και της παραγωγικής διαδικασίας, ώστε τα στελέχη να είναι σε θέση να αξιολογήσουν και να κατανείμουν τις δαπάνες στις ανάλογες δραστηριότητες. Όσο μεγαλύτερος είναι ο ΟΤΑ τόσο πιο δύσκολα επιτυγχάνεται, αν και το διπλογραφικό σύστημα βοηθά στην «ενοποίηση» των υπηρεσιών, περικλείοντας τις οικονομικές δραστηριότητες σε ενιαίο συνεκτικό πλαίσιο λειτουργίας, όπου αναγνωρίζεται η κάθε επιμέρους οικονομική πράξη που επηρεάζει όλη την οικονομική υπηρεσία.

iii. Το ***επίπεδο οργάνωσης και λειτουργίας της παραγωγικής και συναλλακτικής διαδικασίας***. Για να μετρηθεί το κόστος χρειάζεται να συγκεντρωθούν έγκαιρα οι δαπάνες, να ενημερωθεί το μηχανογραφικό σύστημα, να μεταφερθεί η πληροφορία στην αναλυτική λογιστική και με τη βοήθεια εργαλείων μέτρησης να κατανεμηθεί το κόστος σε κάθε υπηρεσία. Ο βαθμός αξιοπιστίας των στοιχείων εξαρτάται από τη

δομή, τον τρόπο λειτουργίας των υπηρεσιών, την ύπαρξη συγκεκριμένης και αντικειμενικής λειτουργίας.

iv. Την κατάσταση του ***ανθρώπινου δυναμικού σε σχέση με το επίπεδο γνώσης του διπλογραφικού συστήματος (ΔΛΣ) και της κοστολογικής διαδικασίας***. Όσο θα προχωρά ο Δήμος στην εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, στην εξαγωγή αριθμοδεικτών και στην οικονομική ανάλυση των δραστηριοτήτων του, τόσο θα καθίσταται περισσότερο απαραίτητη η γνώση του πλαισίου λειτουργίας του Δήμου.

v. Το ***επίπεδο μηχανοργάνωσης*** του Δήμου.

vi. Το ***επίπεδο λειτουργίας της γενικής λογιστικής***. Η πρωταρχική πληροφορία υπάρχει και ενημερώνει τη γενική λογιστική, άρα το επίπεδο λειτουργίας της είναι σημαντικό αφού η αναλυτική λογιστική ενημερώνεται ταυτόχρονα ή μετά την ενημέρωση της γενικής λογιστικής.

vii. Το ***επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στο κύκλωμα των οικονομικών υπηρεσιών***. Στα πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής είναι απαραίτητη η ύπαρξη και η τήρηση διαδικασιών καταγραφής και παρακολούθησης κάθε στοιχείου κόστους. Η ολοκληρωμένη τήρηση των διαδικασιών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως θετικός παράγοντας εφαρμογής της διπλογραφικής μεθόδου (έλεγχος νομιμότητας της δαπάνης κλπ).

viii. Το ***επίπεδο λειτουργίας οργανωμένης αποθήκης***.

Επίσης, υπάρχουν και άλλες δυσκολίες στον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

- ✓ Τεχνικές δυσκολίες που έχουν να κάνουν με τα χαρακτηριστικά των δημόσιων αγαθών, κύρια της αδιαιρετότητας, η οποία συχνά εμποδίζει την ατομική λογιστική εγγραφή.
- ✓ Προβλήματα νοοτροπίας και ικανοτήτων των στελεχών και των πολιτικών.
- ✓ Εμπόδια οικονομικής υφής. Ο υπολογισμός και η ανάλυση του κόστους είναι από μόνη της μια δαπανηρή διαδικασία.

- ✓ Εμπόδια κοινωνικά και νομοθετικά. Παρότι το ΚΛΣΔΚ ενθαρρύνει και επιβάλλει υπολογισμούς κόστους, όπως και την προετοιμασία της χρηματοοικονομικής λογιστικής, ο προϋπολογισμός που χρησιμοποιεί την τροποποιημένη ταμειακή βάση, παραμένει ακόμη το κεντρικό σημείο αναφοράς για το λογιστικό σύστημα της ΤΑ. Επίσης, λόγω νοοτροπίας θεωρείται πως ο υπολογισμός του κόστους έχει να κάνει με την κερδοφορία, έννοια που δεν έχει εισχωρήσει στη δημόσια διοίκηση.

Προς το παρόν, η λογιστική κόστους και αποτελεσμάτων δε λειτουργεί ως βασικό εργαλείο μάνατζμεντ για την εκτίμηση των διαδικασιών διαχείρισης των πόρων κατάλληλα, οικονομικά και αποτελεσματικά. Σταδιακά, θα πρέπει να επιτελέσει πλήρως τον πρωταρχικό της ρόλο, που είναι ο σωστός υπολογισμός του πραγματικού κόστους, ώστε να δικαιολογούνται ακριβώς οι τιμές και τα τέλη των υπηρεσιών και αγαθών και να μπορεί ο οργανισμός να εκτιμήσει ποια τοπικά δημόσια αγαθά/υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται δωρεάν και ποια πρέπει να ενταχθούν στη λογική της αγοράς. Επίσης, η αναλυτική λογιστική διευκολύνοντας τις συγκρίσεις κόστους και βαθμού ωφέλειας των δημοτών θα βοηθήσει στη λήψη σωστών αποφάσεων για τη μείωση ή την αύξηση της παραγωγής και βέβαια η δυνατότητα που παρέχει για συγκρίσεις κόστους υπηρεσιών, αγαθών και ΟΤΑ θα οδηγήσει σε ποιοτικότερη χρηματοοικονομική διαχείριση.

4.8. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΛΣΔΚ ΜΕΧΡΙ ΤΟ 2006

Σύμφωνα με το Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α'), Το ΚΛΣ του άρθρου 1, όπως συμπληρώνεται με το άρθρο 2, εφαρμόζεται από τους οργανισμούς της πρωτοβάθμιας αυτοδιοίκησης που έχουν είτε πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων σύμφωνα με τη γενική απογραφή πληθυσμού του 2001 είτε έσοδα άνω των 1.500.000 ευρώ ετησίως ως εξής:

α) Υποχρεωτικά από της 1ης Ιανουαρίου 2000.

β) Το πέμπτο μέρος, που αφορά την ΑΛ Εκμετάλλευσης (Ομάδα 9), εφαρμόζεται υποχρεωτικά από της 1ης Ιανουαρίου 2001 από τους Δήμους που έχουν είτε πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων σύμφωνα

με τη γενική απογραφή του 2001 είτε έσοδα άνω των τριών εκατομμυρίων ευρώ ετησίως και προαιρετικά από τους Δήμους που δεν υπερβαίνουν κανένα από τα κριτήρια αυτά (δηλαδή και ο πληθυσμός τους είναι κάτω των 10.000 κατοίκων και τα ετήσια έσοδα τους κάτω των τριών εκατομμυρίων ευρώ).

γ) Ο εσωλογιστικός υπολογισμός βραχύχρονων αποτελεσμάτων είναι προαιρετικός για όλους τους Δήμους και τις Κοινότητες.

Λόγω πολλών αιτιών, κύρια όμως εξαιτίας των προβλημάτων που συναντούσαν οι ΟΤΑ στην υλοποίηση του νέου λογιστικού συστήματος, η εφαρμογή του ΔΛΣ ξεκίνησε το 2002 και ολοκληρώνεται το 2011 με την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης». Το ισχύον τότε νομικό πλαίσιο καθόριζε τη συνύπαρξη του Λογιστικού των ΟΤΑ και του ΔΛΣ. Το Λογιστικό των ΟΤΑ λειτουργούσε πλήρως και παράλληλα με το ΔΛΣ. Μάλιστα η παρακολούθηση του προϋπολογισμού του Δήμου γινόταν και Διπλογραφικά μέσω λογαριασμών τάξεως (πληροφοριακοί λογαριασμοί του ΔΛΣ). Η συνύπαρξη των δύο Λογιστικών Συστημάτων (προηγούμενο λογιστικό των ΟΤΑ και ΔΛΣ), βοήθησε ώστε να μην «αναστατωθεί» η μέχρι τότε λειτουργία των υπηρεσιών και εξασφάλισε την ομαλή μετάβαση στο ΔΛΣ.

Διάφοροι παράγοντες που επηρέασαν και επηρεάζουν την εφαρμογή του νέου συστήματος είναι:

- **Το προσωπικό** των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, το οποίο δεν είχε την εμπειρία λειτουργίας του ΔΛΣ.
- **Το επίπεδο μηχανοργάνωσης του Δήμου.**
  - ✓ Η ύπαρξη υποδομής για τη μηχανογραφική παρακολούθηση τομέων των οικονομικών διαδικασιών παίζει καθοριστικό ρόλο για το καινούριο λογιστικό σύστημα. Δεν μπορεί να υπάρξει εφαρμογή του ΔΛΣ με χειρόγραφο τρόπο. Η άντληση οικονομικών πληροφοριών απαιτεί ταχύτατη καταχώριση, ταξινόμηση, επεξεργασία και αξιολόγηση των στοιχείων. Η μηχανοργάνωση απαντά στις αυξημένες απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης.
  - ✓ Είναι απαραίτητο να υπάρχει μηχανογράφηση στις προμήθειες για την καταχώρηση των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων και

των τιμολογίων, έτσι ώστε οι καταχωρήσεις να ενημερώνουν το ΔΛΣ.

- ✓ Το επίπεδο μηχανογράφησης των τμημάτων προσόδων σε συνδυασμό με την ταμειακή υπηρεσία, καθορίζει το επίπεδο αυτόματης ενημέρωσης του ΔΛΣ.
- ✓ Η αλληλοενημέρωση όλων των τμημάτων μηχανογραφικής παρακολούθησης δίνει τη δυνατότητα: τα έσοδα να χρεώνουν (βεβαιώνουν) τους δημότες και το ταμείο με την είσπραξη των οφειλών να ξεχρεώνει (πιστώνει) τους δημότες. Ο προϋπολογισμός να ενημερώνεται από το ταμείο με τα πληρωθέντα και κατ' επέκταση το ταμείο με τις πληρωμές να εξοφλεί τους προμηθευτές.
- ✓ Η μηχανοργάνωση των αποθηκών (πέραν των άλλων λειτουργιών του Δήμου) αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την εφαρμογή της ΑΛ.
- ✓ Με τη λειτουργία του λογισμικού εφαρμογών προεκτυπώνονται τα λογιστικά βιβλία του ΔΛΣ: Γενικό αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών της γενικής λογιστικής, Αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών τάξεως-προϋπολογισμού για τις εγγραφές του κυκλώματος τάξεως, γενικό καθολικό, συγκεντρωτικό ημερολόγιο, ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού, βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, μητρώο παγίων.

- **Το μέγεθος του Δήμου.** Η πολυπλοκότητα των διαδικασιών και κατ' επέκταση τα προβλήματα που παρουσιάστηκαν ήταν διαφορετικά και ανάλογα με το μέγεθος του Δήμου. Ένας Δήμος μικρός με αντίστοιχου μεγέθους προϋπολογισμό, δεν είχε να αντιμετωπίσει το μέγεθος των προβλημάτων που αντιμετώπιζε ένας Δήμος με προϋπολογισμό εκατομμυρίων ευρώ, με διαφορετική διάρθρωση υπηρεσιών, με πολλές διευθύνσεις και με τα προβλήματα «κατάτμησης» των γνωστικών αντικειμένων ανάμεσα στο προσωπικό.
- **Το επίπεδο τήρησης των διαδικασιών στις οικονομικές υπηρεσίες.**
  - ✓ Η λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών απαιτεί την τήρηση διαδικασιών που έχουν σχέση με τον έλεγχο νομιμότητας της

δαπάνης[289], αλλά και με διαδικασίες ελέγχου (όπως η τήρηση του βιβλίου ανειλημμένων υποχρεώσεων για τον έλεγχο της υπέρβασης της δαπάνης). Στις περισσότερες περιπτώσεις των Δήμων, πολλές από τις διαδικασίες αυτές δεν τηρούνταν ολοκληρωμένα.

- ✓ Η τήρηση συγκεκριμένων διαδικασιών επιδρά σημαντικά στη σωστή εφαρμογή του ΔΛΣ. Για παράδειγμα: η παρακολούθηση του προϋπολογισμού γίνεται με διπλογραφικές εγγραφές. Όσοι Δήμοι όμως δεν τηρούσαν τη διαδικασία της ανάληψης δαπάνης, δεν μπορούσαν να αποτυπώσουν ένα κομμάτι της παρακολούθησης του προϋπολογισμού με διπλογραφικό τρόπο.
- ✓ Το καλό επίπεδο λειτουργίας του λογιστικού των ΟΤΑ, υπήρξε καθοριστικός παράγοντας στη σωστή μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα. Παραδείγματος χάρη, η καταχώριση του παραστατικού του προμηθευτή είναι βασικός όρος λογιστικής λειτουργίας στο ΔΛΣ και δημιουργούσε σοβαρό πρόβλημα σε εκείνους τους Δήμους, οι οποίοι δεν μπορούσαν να συγκεντρώσουν άμεσα τα παραστατικά που έπαιρναν από τους προμηθευτές τους.

- **Η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας.**
  - ✓ Για τη λειτουργία του ΔΛΣ, είναι αναγκαία η ύπαρξη Ταμειακής Υπηρεσίας. Αν δεν υπάρχει, δεν μπορούν να εμφανίζονται λογιστικά οι ταμειακές εγγραφές (εισπράξεις-πληρωμές), οι οποίες είναι απαραίτητες στο ΔΛΣ.
  - ✓ Η σύσταση Ταμειακής Υπηρεσίας είναι βασικός όρος για τη λειτουργία του ΔΛΣ, ενώ βοηθά γενικότερα το Δήμο στον οικονομικό προγραμματισμό και στη διαχειριστική του αυτοτέλεια.
  - ✓ Στο νέο Κ.Δ.Κ. (άρθρο 166, παρ 1) προβλέπεται υποχρεωτική σύσταση και λειτουργία ταμειακής υπηρεσίας από όλους τους

[289]Ως νομιμότητα νοείται, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης, η πραγματοποίηση των δαπανών και των εσόδων αφενός μεν, να προβλέπεται από διάταξη νόμου, αφετέρου δε, να υπάρχουν αντίστοιχες προβλέψεις (πιστώσεις) στον οικείο προϋπολογισμό.

Δήμους με πληθυσμό πάνω από 5.000 κατοίκους, ενώ με το νόμο 3852/2010 γίνεται υποχρεωτική σε όλους τους ΟΤΑ.

- **Η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης.**
  - ✓ Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά στην παρακολούθηση των αποθεμάτων σαν βασικό στοιχείο για τη διαμόρφωση του κόστους και επομένως, των οικονομικών αποτελεσμάτων του Δήμου. Δεν μπορεί να υπάρξει σωστή λειτουργία ΑΛ δίχως την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του Δήμου.
  - ✓ Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για την μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. με το ΔΛΣ. Παρόλα αυτά, η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης δεν ήταν προαπαιτούμενο για την έναρξη λειτουργίας του ΔΛΣ.
- **Καθημερινή μηχανογραφική τήρηση του ΔΛΣ.**

Στο ολοκληρωμένο πρόγραμμα δράσης του ΥΠΕΣΔΔΑ (συνεργασία με ΕΕΤΑΑ) προβλέφθηκαν και υλοποιήθηκαν τα εξής για την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου :

i. Συγκρότηση περιφερειακών ομάδων στήριξης, για την υποστήριξη και ενημέρωση των υπόχρεων ΟΤΑ, παράλληλα με την Ομάδα Διοίκησης Έργου του ΥΠΕΣΔΑΑ.

ii. Αναβάθμιση των πληροφοριακών συστημάτων των ΟΤΑ μέσω της καταγραφής αναλυτικών προδιαγραφών και της εκπόνησης ελέγχου συμμόρφωσης των εφαρμογών λογισμικού.

iii. Σειρά νομοθετικών και κανονιστικών ρυθμίσεων απαραίτητων για την εφαρμογή του ΚΛΣΔΚ για την προσαρμογή της οικονομικής διαχείρισης των ΟΤΑ, οι οποίες περιλαμβάνονται στον νέο Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων.

iv. Πρόγραμμα οικονομικής στήριξης των υπόχρεων ΟΤΑ για τη χρηματοδότηση συμπληρωματικών δαπανών. Το πρόγραμμα σύνδεσε τη χρηματοδότηση με την πρόοδο εφαρμογής του νέου λογιστικού συστήματος.

v. Σύσταση θέσεων λογιστών στους υπόχρεους ΟΤΑ και προσλήψεις με παράλληλα προγράμματα επιμόρφωσης από την ΕΕΤΑΑ.

vi. Καθορισμός του πλαισίου συνεργασίας των Δήμων με τους εξωτερικούς συνεργάτες, διότι μεγάλος αριθμός Δήμων, λόγω έλλειψης κατάλληλου προσωπικού, απευθύνθηκε προς αυτούς. Ιδιάιτερη μέριμνα, ώστε η τεχνογνωσία και η εμπειρία της εφαρμογής του ΔΛΣ, που διαθέτουν οι εξωτερικού σύμβουλοι – λογιστές, να μεταφέρεται στις υπηρεσίες για να επιτευχθεί η «εσωτερίκευση» των διαδικασιών και να εφαρμόζεται από τα στελέχη του Δήμου. Άλλωστε, υπάρχουν τμήματα του έργου που στο μεγαλύτερο μέρος τους μπορούν να υλοποιηθούν μόνον από τις υπηρεσίες του Δήμου (Παραδείγματος χάρη, απογραφή παγίων). Ο εξωτερικός συνεργάτης οφείλει να οργανώσει, να καθοδηγήσει, να υποδείξει τεχνικές, να συντονίσει και τέλος να ελέγξει την ορθότητα των αποτελεσμάτων.

Εφαρμογή του ΚΛΣΔΚ κατά Περιφέρεια

Πίνακας 4.2: Η εφαρμογή του ΚΛΣΔΚ κατά Περιφέρεια μέχρι και το 2005, (Πηγή: ΕΕΤΑΑ)

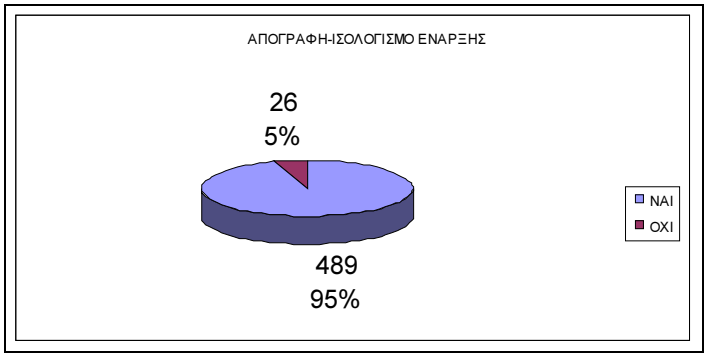
Περιφέρεια	**Υπό χρεοι**	**Τ.Υ.**	**Απο γραφή**	**Ισολ. 2003**	**Ισολ. 2004**	**Ισολ. 2005**	**Λογι στές**	**Κ.Μ.**	**Αναλ. Λογ.**	**Εξωτ. Συνεργ.**
Ανατολ. Μακεδ.& Θράκης	37	37	37	29	36	32	32	27	4	14
Κεντρ. Μακεδ.	97	96	97	86	94	92	70	76	13	71
Δυτικής Μακεδ.	18	18	18	18	18	16	15	14	3	15
Ηπείρου	22	22	21	14	21	19	17	11	2	9
Θεσσαλίας	33	33	33	31	33	32	25	27	6	19
Ιονίων Νήσων	14	14	14	11	12	11	13	2	1	12
Δυτικής Ελλάδας	44	44	44	30	42	39	38	29	4	22
Στερεάς Ελλάδας	43	41	39	27	29	22	30	16	3	25
Πελοπο ννήσου	39	39	37	25	27	28	34	7	9	28
Κρήτης	35	34	28	19	26	21	30	13	1	13
Νοτίου Αιγαίου	26	26	26	21	23	22	18	10	5	13
Βορείου Αιγαίου	12	12	9	3	7	2	11	12	3	8
Αττικής	95	92	86	69	74	55	83	34	10	64
Σύνολο	**515**	**508**	**489**	**383**	**442**	**391**	**416**	**278**	**64**	**313**

Πίνακας 4.3: Επεξηγηματικός

Υπόχρεοι	Δήμοι και Κοινότητες με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ή με έσοδα άνω των 1.500.000 ε
Τ.Υ. Ταμειακή Υπηρεσία	Υποχρεωτική σύσταση και λειτουργία σε όλους τους Δήμους άνω των 5.000 κατοίκων. (άρ.166 ΔΚΚ)
Απογραφή	Αφορά στην υλοποίηση απογραφής και ισολογισμού έναρξης που είναι απαραίτητα για την εφαρμογή του ΚΛΣΔΚ.
Ισολογισμοί 2003-2004-2005	Όσοι έχουν συντάξει και δημοσιεύσει τις οικονομικές καταστάσεις.
Λογιστές	Οι λογιστές που έχουν προσληφθεί.
Κ.Μ.	Καθημερινή μηχανογραφική παρακολούθηση του συστήματος.
Αναλυτική Λογιστική	Όσοι έχουν ξεκινήσει την τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής. Υπόχρεοι είναι οι Δήμοι άνω των 10.000 κατοίκων ή όσοι έχουν έσοδα 3.000.000 € (ΠΔ 315/99)
Εξωτερικοί Συνεργάτες	Συνεργασίες με λογιστικά – φοροτεχνικά γραφεία.

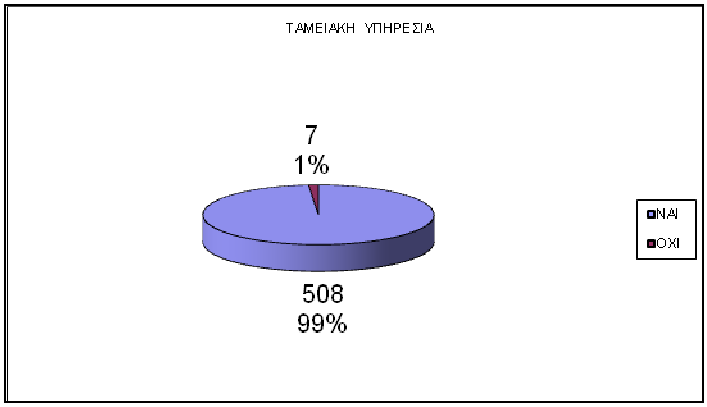
4.8.1. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Σε τέσσερις περιφέρειες συγκεντρώνονται κυρίως οι 26 Δήμοι που δεν είχαν ολοκληρώσει ακόμα την απογραφή και τον ισολογισμό έναρξης (Βόρειο Αιγαίο, Κρήτη, Αττική και Στερεά Ελλάδα).



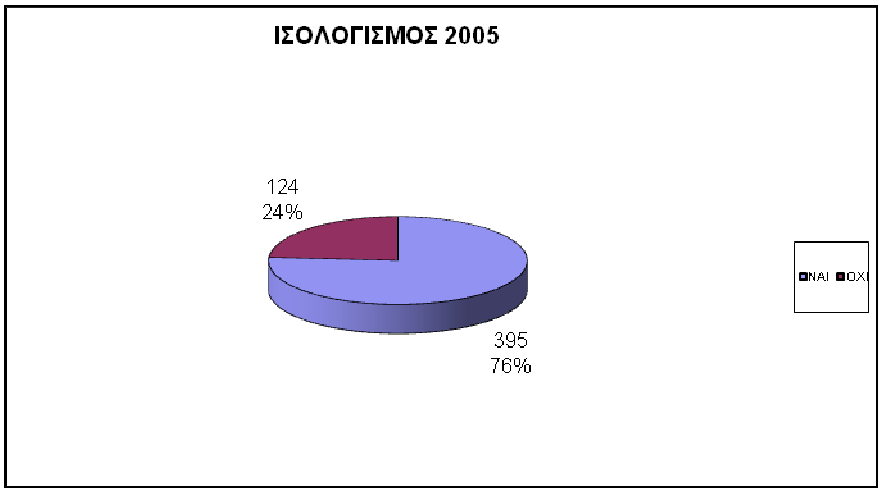
Σχήμα 4.10: Δήμοι που έκαναν απογραφή

Ταμειακή Υπηρεσία δε διέθεταν μόνον 7 Δήμοι και βρίσκονταν στις Περιφέρειες της Κρήτης και της Στερεάς Ελλάδας.



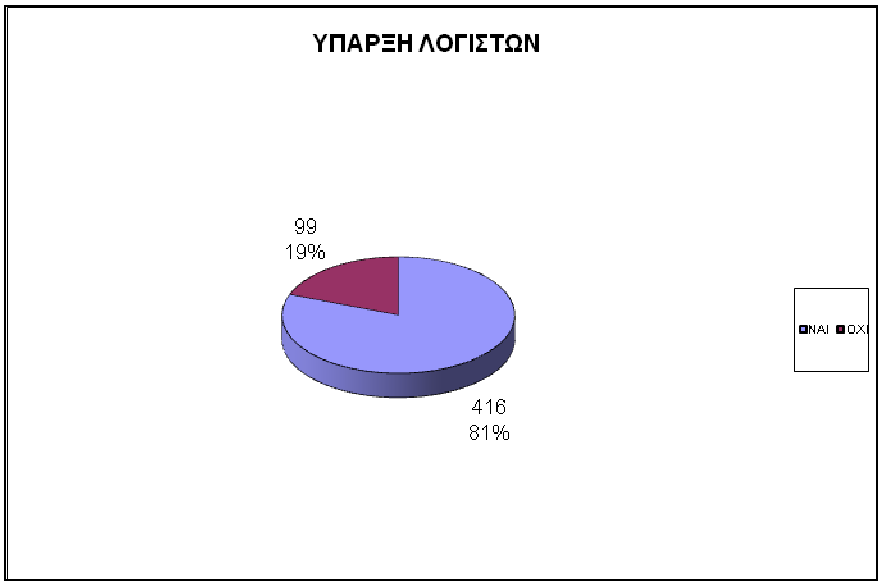
Σχήμα 4.11: Δήμοι με ταμειακή υπηρεσία

Για το 2005 είχε συντάξει και δημοσιοποιήσει ισολογισμούς μόνο το 76% των υπόχρεων Δήμων, δηλαδή καθυστερούσαν 124 υπόχρεοι Δήμοι, η πλειοψηφία των οποίων βρισκόταν στις Περιφέρειες Β. Αιγαίου, Στερεάς Ελλάδας, Αττικής και Κρήτης.



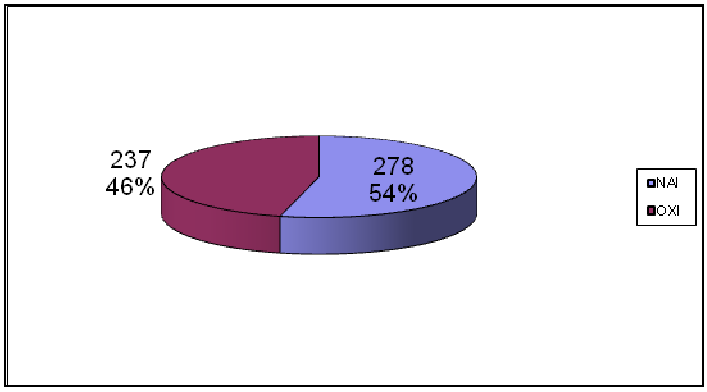
Σχήμα 4.12: Εφαρμογή του ΚΛΣΔΚ

Περίπου το 20% των υπόχρεων Δήμων δεν απασχολούσε λογιστές, μολονότι χρηματοδοτήθηκαν οι προσλήψεις. Τα κενά οφείλονταν σε μη αποδοχή του διορισμού, σε παραιτήσεις, σε μετατάξεις. Οι περισσότερες κενές θέσεις εμφανίστηκαν στις Περιφέρειες Νοτίου Αιγαίου, Στερεάς Ελλάδας και Κεντρικής Μακεδονίας. Προβλήματα παρατηρήθηκαν και με την επάρκεια του αριθμού των λογιστών. Σε ορισμένες περιπτώσεις υπήρχε μόνον ένα άτομο στην οικονομική υπηρεσία (ο λογιστής), με αποτέλεσμα να εμφανίζονται καθυστερήσεις και λάθη στην εφαρμογή του λογιστικού συστήματος.



Σχήμα 4.13. Δήμοι με λογιστές

Μόνο το 54% των υπόχρεων Δήμων ήταν ενήμερο στην παρακολούθηση των οικονομικών του, ενώ τα περισσότερα προβλήματα εντοπίστηκαν στις Περιφέρειες Ιονίων νήσων, Πελοποννήσου, Αττικής, Κρήτης, Στερεάς Ελλάδας και Νοτίου Αιγαίου. Σε ορισμένες περιπτώσεις υπήρξαν προβλήματα και με τη χρήση του λογισμικού.



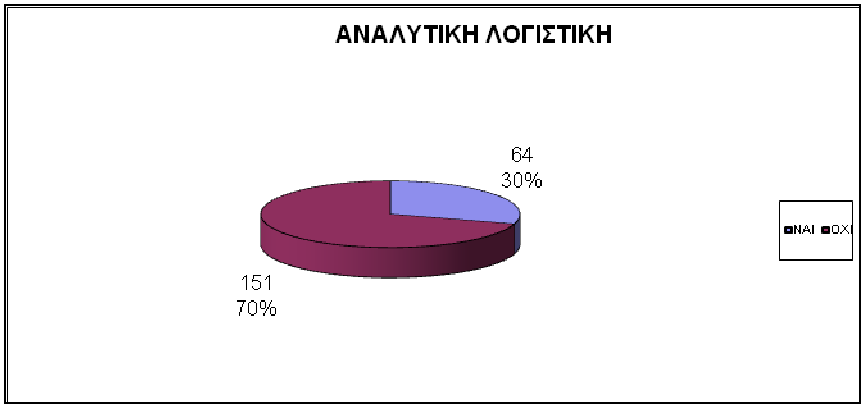
Σχήμα 4.14: Δήμοι με καθημερινή μηχανογραφική παρακολούθηση

Η λογιστική κόστους στην Ελληνική ΤΑ είναι σχετικά καινούριο σύστημα, χωρίς υποχρεωτική εφαρμογή την περίοδο που εξετάζουμε (2003-2005). Παρουσιάζει δυσκολίες και αργή εφαρμογή, ιδιαίτερα εξαιτίας της ποικιλίας και της ιδιαιτερότητας των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχουν οι Δήμοι. Λόγω των δυσκολιών, μέχρι το

2006 την αναλυτική λογιστική είχε χρησιμοποιήσει μόνον το 30% των υπόχρεων να εφαρμόσουν το ΚΛΣΔΚ Δήμων[290].

Το σύστημα ΑΛ, εφαρμοζόμενο καθολικά και αναπτυσσόμενο, πλέον του σκοπού της δικαιολόγησης, με βάση το κόστος, των τιμών και των τελών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, μπορεί να συμβάλλει στην καθιέρωση κριτηρίων και μέτρων απόδοσης σχετιζόμενα με τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές διαδικασίες, στο σχεδιασμό και στη λειτουργία συστημάτων πληροφόρησης για τη στήριξη λειτουργιών, μέτρων επιδόσεων, ελέγχου και αρμοδιοτήτων καθώς και στην εκτίμηση των διοικητικών αποτελεσμάτων.

Σήμερα, γίνεται ευρύτερα αντιληπτή η σημασία του ελέγχου του κόστους ως αναγκαίο στοιχείο διοικητικής υποστήριξης. Οι διοικήσεις των ΟΤΑ αξιοποιώντας τα εργαλεία της ΑΛ, της κοστολόγησης καθώς και πλήθος από μεθόδους και τεχνικές, μπορούν να επεκτείνουν την πληροφόρησή της, αναλύοντας τις οικονομικές καταστάσεις κατά υπηρεσία ή προϊόν. Η διαδικασία προσδιορισμού, μέτρησης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, ερμηνείας και προώθησης της οικονομικής πληροφορίας καθιστά δυνατή τη λήψη σωστών αποφάσεων για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση, τον έλεγχο μέσα στους οργανισμούς αλλά και τη συνολική εκτίμηση των διοικητικών αποτελεσμάτων. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται και οι τεχνικές ανάλυσης αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού.

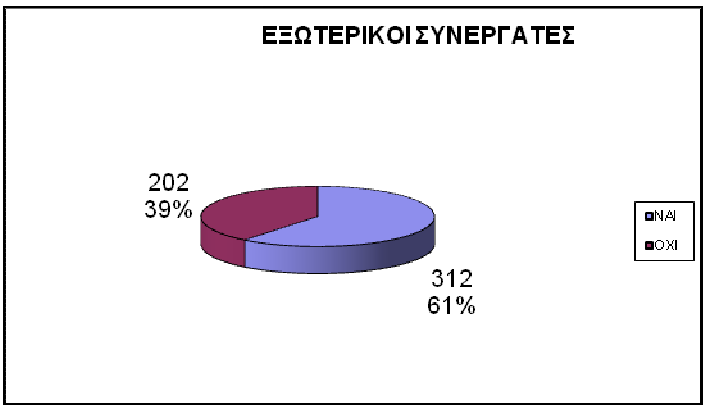


Σχήμα 4.15: Εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής μέχρι και το 2005

Οι περισσότεροι εξωτερικοί συνεργάτες υπήρχαν στις Περιφέρειες Ιονίων Νήσων, Δυτικής και Κεντρικής Μακεδονίας και Πελοποννήσου. Σε ορισμένες

[290]Βλ. σελ 227, δυσκολίες εφαρμογής αναλυτικής λογιστικής.

περιπτώσεις, η κάλυψη με εξωτερικό συνεργάτη λειτουργεί αρνητικά στο προσωπικό, γιατί δεν υπάρχει μεταφορά τεχνογνωσίας (τα λογιστικά γραφεία έχουν οικονομικό όφελος να συνεχίζουν τη συνεργασία με τους Δήμους), με αποτέλεσμα οι λογιστές του Δήμου να μην αφιερώνονται στην υλοποίηση του προγράμματος, αλλά να ασχολούνται με άλλες εργασίες. Δεν πρέπει να παραληφθεί και το γεγονός πως παρατηρούνται περιπτώσεις αδιαφορίας ή άγνοιας από το προσωπικό, όπως και περιπτώσεις ολιγωρίας από τη Διοίκηση για την υλοποίηση του προγράμματος εφαρμογής. Η κακή υποδομή και τα οικονομικά προβλήματα των Δήμων αποτελούσαν πρόσθετους λόγους καθυστερήσεων στην πρόοδο του ΔΛΣ.



Σχήμα 4.16: Εξωτερικοί συνεργάτες των ΟΤΑ σε θέματα λογιστικής

Το καινούριο λογιστικό σύστημα επιτρέπει:

- ✓ Την υποστήριξη πολυετών επιχειρησιακών σχεδίων, που θα σχετίζονται με τον προϋπολογισμό, αφού είναι δυνατή η παρακολούθηση μεγεθών με μελλοντικές επιπτώσεις.
- ✓ Στα ελεγκτικά σώματα των οικονομικών δραστηριοτήτων της δημόσιας διοίκησης να διαθέτουν κατάλληλες πληροφορίες για τα χρηματοοικονομικά και τον προϋπολογισμό των ΟΤΑ, ενισχύοντας με αυτόν τον τρόπο τη διαφάνεια της διαχείρισης.
- ✓ Στους διευθυντές των Δήμων να αποκτήσουν μεγαλύτερη υπευθυνότητα.
- ✓ Μία συνεχή και ολοκληρωμένη διαχείριση.

Πολλά προβλήματα προέκυψαν κατά την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού, τα οποία όμως δε δικαιολογούν τη μεγάλη μεταβατική περίοδο, που οφείλεται στην:

- ✓ Έλλειψη μηχανογραφικών κέντρων, ειδικά στους μικρούς Δήμους.
- ✓ Κατάρτιση και εκπαίδευση του προσωπικού σχετικά με τις καινούργιες λογιστικές μεθόδους.
- ✓ Νοοτροπία προσωπικού και εκλεγμένων για τη μη εφαρμογή του νέου συστήματος, που θα εμφάνιζε την πλήρη οικονομική κατάσταση του Δήμου.
- ✓ Δυσκολία στην καταγραφή, εκτίμηση και έλεγχο της περιουσίας του ΟΤΑ.
- ✓ Έλλειψη ταμειακής υπηρεσίας.
- ✓ Απροθυμία αιρετών για την πλήρη οικονομική καταγραφή.
- ✓ Καθυστερήσεις του ΑΣΕΠ στην προκήρυξη θέσεων λογιστών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΧΡΗΜ/ΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ

5.1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΤΑ

5.1.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΚΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΤΑ

Οι αυξανόμενες αρμοδιότητες της ΤΑ και η εξασφάλιση της οικονομικής δυνατότητας των ΟΤΑ να παρέχουν το απαιτούμενο επίπεδο υπηρεσιών αποτελούν τους κυριότερους λόγους για την αναγκαιότητα ελέγχου και αξιολόγησης των αποφάσεων και των ενεργειών της διοίκησης, της περιουσιακής κατάστασης και της χρηματοοικονομικής τους θέσης. Αυτό ίσως αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα των λογιστικών αλλαγών που επήλθαν στην ΤΑ. Ο στόχος, για κάθε σύστημα μέτρησης των επιδόσεων, είναι η ανάπτυξη και δημοσίευση αντικειμενικών δεδομένων, τα οποία θα επιτρέπουν τεκμηριωμένες κρίσεις, πάνω στις οποίες θα στηρίζονται οι πολιτικές αποφάσεις. Καθώς η μελλοντική επιτυχία και η αξία των εκλεγμένων διοικήσεων απέναντι στις τοπικές κοινωνίες καθορίζεται από την οικονομική τους δραστηριότητα, οι ενδιαφερόμενοι εξωτερικοί παράγοντες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να κάνουν εκτιμήσεις βασισμένες στις δημοσιευμένες πληροφορίες. Πολλοί συγγραφείς προσπάθησαν να διακρίνουν τα συνηθισμένα προβλήματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού από τις χρηματοοικονομικές κρίσεις ενός ΟΤΑ. Σύμφωνα με τους Hirsch and Rufolo[291] μία κρίση συμβαίνει όταν ο οργανισμός φθάνει σε σημείο, όπου δεν υπάρχει η κανονική ευελιξία του προϋπολογισμού. Εάν κανένας αποδεκτός συνδυασμός περικοπής δαπανών, αύξησης εσόδων και δανεισμού δεν είναι κατορθωτός, τότε ο οργανισμός είναι σε κατάσταση κρίσης. Ο Inman[292] ορίζει ως χρηματοοικονομική κρίση, την κατάσταση όπου η δυνατότητα του οργανισμού να αυξήσει τα έσοδα δεν είναι αρκετή ώστε να καλύψει τις νομικά απαιτούμενες δαπάνες. Η έννοια της οικονομικής σταθερότητας ενός ΟΤΑ απαιτεί ο οργανισμός να είναι ικανός να διαχειριστεί τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και τους πιθανούς κλυδωνισμούς μελλοντικών περιόδων, χωρίς να χρειάζεται να εισαγάγει σημαντικές αναπροσαρμογές στις δαπάνες και στα έσοδά

---

[291] Hirsch, W. Z. & Rufolo, A. M., *Public finance and expenditure in a federal system*, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego, 1990, σελ. 212.

[292] Inman, R. P., "How to Have a Fiscal Crisis: Lessons from Philadelphia" στο: "American Economic Review", American Economic Association, Τόμος 85, 2/1995, σελ 378-83.

του, τέτοιες που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε οικονομική ή κοινωνική αποσταθεροποίηση.

Ο δανεισμός των ΟΤΑ στην ΕΕ αυξήθηκε από τα μέσα της δεκαετίας του 80 και η νέα κατάσταση προκάλεσε επιδείνωση των δημόσιων ελλειμμάτων και ανισσοροπίες σε μια περίοδο μείωσης του πληθωρισμού. Η απορρύθμιση των κεφαλαιαγορών άλλαξε τις χρηματοδοτικές πηγές των ΟΤΑ και η εξέλιξη αυτή συνδέθηκε με τις αλλαγές στο θεσμικό πλαίσιο των χωρών της ΕΕ. Μεταφέρθηκαν αρμοδιότητες από την κεντρική κυβέρνηση σε μια διαδικασία αποκέντρωσης, η οποία προκάλεσε αυξημένη ανάγκη εξεύρεσης νέων πόρων, ως αντιστάθμισμα εκείνων που παρείχε η κεντρική κυβέρνηση και η οποία σπάνια συνόδευε τις αρμοδιότητες με το κατάλληλο επίπεδο πόρων. Σε αυτό το πλαίσιο, εμφανίστηκε και στην Ευρώπη η έννοια του «τοπικού χρηματοοικονομικού κινδύνου». Όταν ο ΟΤΑ δεν είναι σε θέση να εξοφλήσει το χρέος του ούτε συνολικά ούτε έγκαιρα, τότε υπάρχει αθέτηση των υποχρεώσεών του. Ο κίνδυνος των τοπικών οικονομικών προβλημάτων επηρεάζει ήδη την πλειοψηφία των Ευρωπαϊκών κρατών, αφού το βάρος των χρεών έχει μεγαλώσει και σε πολλές περιπτώσεις έγινε δυσβάστακτο, όπως για παράδειγμα στις Γαλλικές πόλεις Angoulême το 1990 και Avignon το 1998, στον Ελβετικό Δήμο Leukerbad το 1997, στην Ισπανική Malaga το 1993, στην Ιταλική περιφέρεια Puglia και στη Νάπολη, στη Γερμανική Bremen και στο κρατίδιο Saarland το 1992, καθώς και στη Σουηδική πόλη Haninge στις αρχές της δεκαετίας του 90. Ο κίνδυνος αθέτησης των υποχρεώσεων των ΟΤΑ οδήγησε το Συμβούλιο των Υπουργών της ΕΕ να εκδώσει συστάσεις προς τα κράτη μέλη, επικεντρώνοντας στην υπερχρέωσή τους (1996). Άρχισε να υπογραμμίζεται ο ρόλος της αξιολόγησης[293] για την ρύθμιση της τραπεζικής αγοράς που αναπτυσσόταν γύρω από την ΤΑ, αφού έτσι μπορεί να ξεχωρίσουν οι πλέον αξιόπιστοι οργανισμοί. Η αξιολόγηση αναδείχθηκε για τους εμπλεκόμενους στην ΤΑ σε παράγοντα διαφάνειας και σε εργαλείο ελέγχου και εγγύησης, διότι μειώνει την ασυμμετρία πληροφόρησης ανάμεσα στην πόλη και τους πιστωτές[294].

Βέβαια, αυτό που θεωρείται συμβατό με την οικονομική σταθερότητα ποικίλλει, εξαρτώμενο από την ισχύ και την προοπτική της εθνικής οικονομίας, τη

---

[293] Laurent, P., “Vers un système de notation des collectivités locales ?” στο: “Revue française definances publiques” , Τόμος 30, 1990, σελ.115-120.
[294] Fama, E., “Contracts costs and financing decisions” στο: “Journal of Business”, Τόμος 63, 1/1990, σελ. 771-791.

δομή των δαπανών και των εσόδων του προϋπολογισμού, τη θέση του Κράτους στη διεθνή πιστοληπτική αξιολόγηση, τις δημογραφικές και κοινωνικές τάσεις που επηρεάζουν τον προϋπολογισμό και τη φύση των χρηματοοικονομικών κινδύνων που μπορεί να αντιμετωπίσει ο ΟΤΑ οποιαδήποτε χρονική στιγμή[295].

Η εκτίμηση αυτής της οικονομικής σταθερότητας περιλαμβάνει σύγκριση της μακροχρόνιας χρηματοοικονομικής ικανότητας, δηλαδή του συνολικού αθροίσματος των χρηματοοικονομικών πόρων (λειτουργικών και κεφαλαιακών) που ένας οργανισμός μπορεί να κινητοποιήσει μέσω της οικονομικής του πολιτικής, με τις μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, δηλαδή το συνολικό ποσό δαπανών (λειτουργικών και κεφαλαιακών) που είναι απαραίτητες από τον οργανισμό για να ικανοποιήσει τις παρούσες θεσμικές του υποχρεώσεις, κάθε επιπλέον προσδοκώμενη λειτουργία, τις πιέσεις για αύξηση των δαπανών και τους χρηματοοικονομικούς κλυδωνισμούς.

Εάν μακροχρόνια τα οικονομικά ενός ΟΤΑ είναι διατηρήσιμα, τότε αποφεύγονται έντονες και ταραχώδεις αυξήσεις στους φόρους, στο δανεισμό και στα τέλη ή ισχυρές περικοπές των δαπανών, ενώ τα βάρη κατανέμονται πιο δίκαια ανάμεσα στις γενεές και η σταθερότητα ή η προβλεψιμότητα των πόρων του οργανισμού δεν τίθεται σε κίνδυνο. Μη σταθερή οικονομική κατάσταση μακροχρόνια σημαίνει αδυναμία διατήρησης των τωρινών πολιτικών για τα έσοδα και τις δαπάνες, καθόσον η οικονομική κατάσταση ενός οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης, σχεδόν πάντοτε, μπορεί να διορθωθεί με ουσιαστικές αυξήσεις των ιδίων εσόδων ή/και με αύξηση των επιχορηγήσεων ή/και με περικοπές των δαπανών. Ο οικονομικός κίνδυνος των Ελληνικών ΟΤΑ δεν είναι κίνδυνος πτώχευσης. Ο όρος αντανακλά τη δυνατότητα του οργανισμού να ανανεώνει/αντικαθιστά ή να κατασκευάζει νέες αναγκαίες υποδομές. Όταν ο Δήμος δείχνει σημάδια υψηλού κινδύνου, τότε υπάρχουν ανησυχίες ότι με το χρόνο φθείρονται οι υποδομές του (δρόμοι, δίκτυα, γέφυρες, δημόσια κτίρια), δηλαδή υποβαθμίζεται το ενεργητικό του και η χρηματοδότησή του μεταφέρεται σε επόμενες γενεές ή ότι υπολείπεται σε υποδομές, η υποχρηματοδότηση των οποίων καταλήγει σε οικονομικές και κοινωνικές συνέπειες. Ο οικονομικός κίνδυνος σημαίνει πως η ασυμμετρία ανάμεσα στα τοπικά έσοδα και τις δαπάνες αυξάνει και επομένως η κάλυψη του λειτουργικού περιθωρίου οδηγεί σε μεγαλύτερο

[295] The NSW Government (NSW Government, *Fiscal Responsibility Act 2005*, section 3(1))

χρέος και εγείρονται ανησυχίες για τη δυνατότητά του να το εξυπηρετήσει ακόμη και μακροπρόθεσμα.

Διακρίνουμε τρεις βασικές διαστάσεις της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων ενός οργανισμού, οι οποίες είναι σχετικές με τους σκοπούς της οικονομικής αναφοράς προς τα έξω:

- *την οικονομική σταθερότητα, που αναφέρεται στην ικανότητα ενός οργανισμού να καλύπτει τις τωρινές και μελλοντικές του οικονομικές υποχρεώσεις μέσα στα όρια των περιορισμών που θέτουν τα έσοδά του,*
- *τη διαγενεακή ισορροπία, η οποία αφορά στην ελαχιστοποίηση των μελλοντικών επιδράσεων της τωρινής οικονομικής δραστηριότητας, έτσι ώστε το κόστος να μην επιβαρύνει τις μελλοντικές γενεές, δηλαδή να καλύπτουν το κόστος αυτοί που καρπούνται τα οφέλη, χωρίς να ζητούν επιδότηση από φορολογούμενους άλλων χρονικών περιόδων.*
- *τη ρευστότητα, η οποία αποτελεί σημαντικό παράγοντα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και σταθερότητας ενός οργανισμού. Μετρά την ικανότητά του να καλύπτει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από το κεφάλαιο κίνησης και επίσης παρέχει ένδειξη της μακροπρόθεσμης σταθερότητας του οργανισμού.*

Οι οικονομικές επιδόσεις ενός ΟΤΑ πρέπει να επιτρέπουν ένα περιθώριο για την αντιμετώπιση χρηματοοικονομικών κλυδωνισμών, πράγμα που τυπικά σημαίνει:

- *λειτουργικό πλεόνασμα και όχι έλλειμμα,*
- *να μην υπάρχουν σημαντικές καθυστερήσεις στην ανανέωση των υποδομών. Οι ετήσιες κεφαλαιουχικές δαπάνες για την ανανέωση ή αντικατάσταση του υπάρχοντος ενεργητικού θα πρέπει να είναι σχεδόν στο ίδιο επίπεδο με τις δαπάνες του οργανισμού για τις αποσβέσεις,*
- *ο καθαρός ετήσιος δανεισμός δε θα πρέπει να πιέζει αρνητικά την ρευστότητα του οργανισμού.*

Η οικονομική κατάσταση ενός Δήμου επηρεάζει την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες σε συνεχή βάση, καθώς και το επίπεδο και την ποσότητα των υπηρεσιών που απαιτούνται για την υγεία και την ευημερία των κατοίκων του. Η εκτίμηση λοιπόν των επιδόσεων και των δυνατοτήτων χρηματοοικονομικής σταθερότητας μέσα σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον, έχει μεγάλη σημασία τόσο για τους εσωτερικούς παράγοντες, όπως είναι τα διοικητικά στελέχη, οι εργαζόμενοι και

οι εποπτεύοντες φορείς, όσο και για τους εξωτερικούς παράγοντες, δηλαδή τους συνεργαζόμενους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, τους προμηθευτές, τους πελάτες, τα ασφαλιστικά ταμεία, τους ερευνητές και βέβαια τους πολίτες-ψηφοφόρους. Οι πιστωτές έχουν ενδιαφέρον για την εξακρίβωση της ικανότητας αποπληρωμής μακροχρόνιων και βραχυχρόνιων υποχρεώσεων, οι φορείς που ελέγχουν και εποπτεύουν τους ΟΤΑ έχουν καθήκον να γίνεται έγκαιρα, έγκυρα και νομότυπα η απεικόνιση της περιουσιακής κατάστασης και της οικονομικής τους θέσης και τέλος οι κάτοικοι, στους οποίους απευθύνονται οι υπηρεσίες και τα αγαθά και από τους οποίους εκπορεύονται οι πόροι και οι εξουσίες για την κατανομή τους, έχουν κάθε δικαίωμα στη σωστή ενημέρωση και αξιολόγηση της διοίκησής τους. Στα πλαίσια των σχέσεων που καθένας από τους παραπάνω αναπτύσσει με τον ΟΤΑ, παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον οι εκτιμήσεις για την εξέλιξη των επιδόσεών του. Με βάση τις εκτιμήσεις αυτές λαμβάνονται αποφάσεις, συχνά κρίσιμες και καθοριστικές για τη μελλοντική πορεία και την ανάπτυξη του οργανισμού. Οι ερωτήσεις για την πλεονασματική ή ελλειμματική λειτουργία, για την ικανότητα και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης, για την αποδοτικότητα και την οικονομική σταθερότητα του οργανισμού είναι εύλογες και προτάσσονται από όλους τους ενδιαφερόμενους.

5.1.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ

Οι παραπάνω ερωτήσεις μπορεί να απαντηθούν με την πρακτική εφαρμογή πολυκριτήριων προσεγγίσεων σε μια σειρά προβλημάτων ταξινόμησης, τα οποία προέρχονται από το πεδίο της χρηματοοικονομικής διοίκησης. Σ’ αυτό βοηθάει η χρήση κατάλληλων αριθμοδεικτών που προκύπτουν από την ανάλυση των ποσοτικών δεδομένων των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών. Η πρόβλεψη των οικονομικών προβλημάτων και η εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου τονίζουν τη συμβολή των πολυκριτήριων τεχνικών ταξινόμησης στην αντιμετώπιση σημαντικών πρακτικών ζητημάτων που αφορούν στην οικονομική κατάσταση των οργανισμών. Ταυτόχρονα, η αυξανόμενη πολυπλοκότητα του οικονομικού περιβάλλοντος προσδίδει στην πρακτική εφαρμογή των μεθόδων της χρηματοοικονομικής διοίκησης ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον για την αντιμετώπιση προβλημάτων λήψης χρηματοοικονομικών αποφάσεων.

Σύμφωνα με τη θεωρία[296], η συμπεριφορά, οι επιλογές και η δραστηριότητα κάθε οικονομικής μονάδος περιλαμβάνονται στα στοιχεία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όμως, οι απόλυτοι αριθμοί δεν παρέχουν, τις περισσότερες φορές, σαφή εικόνα της οικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων και γενικότερα της πορείας της μονάδος. Οι συσχετίσεις και η στατιστική επεξεργασία των οικονομικών μεγεθών βοηθούν στο σχηματισμό ολοκληρωμένης αντίληψης για την οικονομική κατάσταση και την πορεία της[297]. Οι αριθμοδείκτες είναι μεταξύ των πλέον γνωστών και ευρέως χρησιμοποιούμενων μέσων στη χρηματοοικονομική ανάλυση. Τα περισσότερα χαρακτηριστικά της οικονομικής κατάστασης μιας μονάδος (χρηματοοικονομική ισορροπία, χρέος, ανάπτυξη) ποσοτικοποιούνται με τη βοήθεια αριθμοδεικτών, οι οποίοι ενσωματώνουν τις πληροφορίες που βρίσκονται στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις των οργανισμών (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης).

Το πιο συνηθισμένο σημείο εκκίνησης για την ανάπτυξη ενός υποδείγματος ταξινόμησης των οικονομικών μονάδων, ανάλογα με τη χρηματοοικονομική τους απόδοση, υπήρξε η συγκέντρωση μιας σειράς χαρακτηριστικών (χρηματοοικονομικών δεικτών), τα οποία θεωρητικά τουλάχιστον, έχουν τη δυνατότητα να προσδιορίσουν τις διαφορές μεταξύ των οικονομικών μονάδων ενός δείγματος εκτίμησης. «*Αριθμοδείκτες είναι σχέσεις μεταξύ μεγεθών, λογιστικής ή στατιστικής προέλευσης, που καταρτίζονται με σκοπό τον προσδιορισμό της πραγματικής θέσης ή της αποδοτικότητας των διάφορων τμημάτων ή ολόκληρων τομέων της οικονομικής μονάδος και σε τελική ανάλυση της πραγματικής κατάστασης ολόκληρης της μονάδος ή και γενικότερα του κλάδου στον οποίο ανήκει η μονάδα αυτή*»[298]. Η ανάλυση δεικτών αποτελεί μια προσπάθεια ώστε να εκφρασθεί η σχέση ανάμεσα σε δύο ή περισσότερους λογαριασμούς ή μεταβλητές με ένα απλό και περισσότερο κατανοητό τρόπο και είναι χρήσιμη όταν ο στόχος είναι να μειωθούν τα δεδομένα σε λιγότερες εκφράσεις ή μεταβλητές. Οι δείκτες συνήθως εκτιμώνται από τις οικονομικές καταστάσεις ως βάση για συγκρίσεις, εκτιμήσεις και προβλέψεις. Τα διάφορα είδη αριθμοδεικτών αλληλοσυνδέονται, οπότε είναι αναγκαία μια συνολική θεώρηση αυτών, προκειμένου να επιτευχθεί πλήρης κατανόηση της περιουσιακής

---

[296] Positive Accounting Theory, Normative Accounting Theory, Agency theory, Market Efficiency Theory.
[297] Σακέλλης Ε., (1993) «Εγχειρίδιο Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ Α.Ε. σελ. 15.
[298] Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ.

δομής, της οικονομικής θέσης και της λειτουργικής κατάστασης της μονάδος. Η ταξινόμηση των αριθμοδεικτών κατά κατηγορίες είναι επίσης χρήσιμη γιατί βοηθά στο να επικεντρώνεται η ανάλυση σε ορισμένα σημεία που ενδιαφέρουν τον εκάστοτε αναλυτή.

Η επιλογή των δεικτών με βάση την προηγούμενη εμπειρία, την εκτιμώμενη συμβολή τους στην αποτελεσματικότητα υποδειγμάτων και τη βιβλιογραφία είναι ένας τρόπος, ο οποίος σε συνδυασμό με τη χρήση στατιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσει στην επιλογή των πλέον σημαντικών μεταβλητών.

Η χρήση αριθμοδεικτών σε εμπειρικές μελέτες, που αξιολογούν την οικονομική συμπεριφορά των οργανισμών ή προβλέπουν την εξέλιξή τους ή βοηθούν στη λήψη αποφάσεων σχετικών με τη δανειοδότησή τους, είναι εκτεταμένη:

- *Αξιολόγηση ομολογιών (Pinches και Mingo)*[299]
- *Αξιολόγηση δανείων (Ewert)*[300]
- *Ανάλυση μετοχών (Jensen)*[301]
- *Αξιολόγηση μεταποιητικών επιχειρήσεων (Caloghirou)*[302]
- *Πρόβλεψη πτώχευσης επιχειρήσεων*[303]

Η σπουδαιότερη χρησιμότητα της χρηματοοικονομικής ανάλυσης για τους εκτός της μονάδος μελετητές είναι ίσως η αξιολόγηση της βιωσιμότητάς της[304]. Το ενδιαφέρον εστιάζεται στη φάση της οικονομικής δυσκολίας. Στην κατάσταση της οικονομικής κρίσης τα φαινόμενα είναι ορατά, μπορούν να μετρηθούν και να υποβληθούν σε στατιστική επεξεργασία και έλεγχο στα πλαίσια ενός υποδείγματος πρόβλεψης της χρεοκοπίας.

Ένα σημαντικό τμήμα της χρηματοοικονομικής έρευνας που διεξάγεται σε διεθνές επίπεδο, ασχολείται με τη διερεύνηση της δυνατότητας πρόγνωσης των οικονομικών δυσκολιών των οικονομικών μονάδων με τη χρησιμοποίηση διάφορων μεθόδων. Οι βασικές προσεγγίσεις κατατάσσονται στις:

---

[299] Pinches, G. & Mingo, K., "A Multivariate Analysis of Industrial Bond Rating" στο: "The Journal of Finance", Τόμος XXVIII, 1973, σελ. 1-18.
[300] Ewert, D. C., "Trade Credit Management", Paper No 236, School of Industrial Administration, Purdue University, Indianna, 1969.
[301] Jensen, L., "A Cluster Analysis Study of Financial Performance of Selected Business Firms" στο: "The Accounting Review", January/1971, σελ. 37-56.
[302] Caloghirou, Y./ Moutrelatos, A. & Papagiannakis, L., *Multivariable Analysis for the Assessment of Corporate Performance: The case of Greece*, Kluwer Academic Publications, 1998.
[303] *Altman, 1968; Beaver 1967; Γκλεζάκος 1994*.
[304] Benninga, S. & Sarig, O., "Corporate Finance. A Valuation Approach", McGraw-Hill, New York, 1997, σελ 52.

- *Μονομεταβλητές αναλύσεις*
- *Πολυμεταβλητές αναλύσεις*
- *Ανάλυση Διαφοροποίησης (Discriminant Analysis)*
- *Υποδείγματα Πιθανοτήτων (Probit/Logit)*
- *Μη παραμετρικές μεθόδους: DEA, Recursive Partioning, σύγκριση μέσων τιμών*

Τα μοντέλα πρόβλεψης των οικονομικών δυσκολιών βασίζονται στα χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των μονάδων με τη μορφή χρηματοοικονομικών αναλογιών. Τα περισσότερα από αυτά τα υποδείγματα περιλαμβάνουν συνολικά τα διαθέσιμα χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των μονάδων. Έχει προταθεί ένας μεγάλος αριθμός χρηματοοικονομικών λόγων. Ο Courtis[305] προσπάθησε να καθορίσει τις χρήσιμες μεταβλητές που υπεισέρχονται στις μελέτες. Προσδιόρισε 79 μεταβλητές από διάφορες μελέτες, τις οποίες και ταξινόμησε σε τρεις κατηγορίες.

- *Αναλογίες αποδοτικότητας*
- *Αναλογίες διοικητικής αποτελεσματικότητας*
- *Αναλογίες φερεγγυότητας*

Οι στατιστικές μονομεταβλητές μέθοδοι ήταν οι πρώτες που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάκριση μεταξύ υγιών και προβληματικών επιχειρήσεων. Το 1932 οι Winakor and Smith[306] πρότειναν ως τον καλύτερο δείκτη πρόβλεψης το δείκτη "Κεφάλαιο Κίνησης / Σύνολο Ενεργητικού", ενώ ο Merwin[307] έκανε λόγο για τους δείκτες "Κεφάλαιο Κίνησης/Σύνολο Ενεργητικού" και "Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις".

Ο Beaver[308] εισήγαγε μία μονομεταβλητή τεχνική για την κατάταξη των επιχειρήσεων ενός δείγματος σε δύο ομάδες με τη χρήση χρηματοοικονομικών δεικτών. Σύμφωνα με την τεχνική αυτή, οι μεταβλητές χρησιμοποιούνται χωριστά και υπολογίζεται τιμή – όριο για καθεμιά. Ως τιμή όριο επιλέγεται εκείνη η τιμή που επιτυγχάνει την ελαχιστοποίηση των λαθών κατά το διαχωρισμό των επιχειρήσεων του δείγματος. Ο Beaver χρησιμοποίησε τη διακύμανση του σταθμισμένου μέσου 7

---

[305] Courtis, J. K., "Modelling a financial ratios categoric framework" στο: "Journal of Business Finance and Accounting", Τόμος 5, 4/1978, σελ. 371-386.
[306] Smith, R. F. & Winakor, A. H., *Changes in the financial structure of unsuccessful corporations*, Bureau of Business Research, University of Illinois, Urbana, 1935.
[307] Merwin, C. L., *Financing Small Corporations*, National Bureau of Economic Research, New York, 1942.
[308] Beaver, W. (1966), «Financial Ratios as Predictors of failure", Empirical Research in Accounting: Selected Studies, supplement to Vol. 5, Journal of Accounting Research, σελ. 71-111.

αριθμοδεικτών κατά τα πέντε τελευταία χρόνια πριν την πτώχευση 79 επιχειρήσεων, σε σχέση με τη συμπεριφορά των αντίστοιχων δεικτών 79 άλλων όμοιων σε μέγεθος και κλάδο επιχειρήσεων οι οποίες δεν πτώχευσαν. Οι επτά δείκτες είναι :

1. *Ταμειακή ροή / Συνολικό χρέος*
2. *Καθαρά κέρδη / Σύνολο ενεργητικού*
3. *Συνολικό χρέος / Σύνολο ενεργητικού*
4. *Κεφάλαιο κίνησης / Σύνολο ενεργητικού*
5. *Γενική ρευστότητα*
6. *Περιθώριο αυτοχρηματοδότησης*
7. *Σύνολο ενεργητικού*

Στη μονομεταβλητή μέθοδο ασκήθηκε έντονη κριτική, παρά την ακρίβεια των προβλέψεων του Beaver. Επικράτησε η άποψη, πως η μέθοδος δεν μπορεί να ανταποκριθεί ικανοποιητικά στο πρόβλημα της κατάταξης των επιχειρήσεων, διότι απαιτείται ένας μεγάλος αριθμός παραγόντων για να περιγραφεί αποτελεσματικά η χρηματοοικονομική κατάσταση και πορεία μιας επιχείρησης και κανένας δείκτης από μόνος του δεν ενσωματώνει όλη την απαραίτητη πληροφόρηση. Το 1972, ο Edmister[309] απέδειξε πως η προβλεπτική ικανότητα των αριθμοδεικτών είναι προσθετική και ότι ο συνδυασμός κάποιων δεικτών έχει μεγαλύτερη προβλεπτική ικανότητα από ότι ένας δείκτης. Άλλο σημείο κριτικής, ήταν η παράβλεψη της συσχέτισης και των αλληλεπιδράσεων μεταξύ των δεικτών.

Αντίθετα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούν μία μεταβλητή (δείκτη), έχει συζητηθεί η υπόθεση ότι διαφορετικοί δείκτες μπορούν κάθε φορά να κατατάσσουν την ίδια επιχείρηση σε διαφορετικές κατηγορίες (επισφαλείς ή μη επισφαλείς) και ότι είναι ασφαλέστερος ο συγκερασμός των ενδείξεων περισσοτέρων δεικτών. Πρώτη πολυμεταβλητή μέθοδος για την πρόβλεψη της πτώχευσης ήταν η διακρίνουσα ανάλυση που προτάθηκε από τον Altman[310]. Ο στόχος της είναι ο υπολογισμός μιας γραμμικής σχέσης μεταξύ των μεταβλητών, ώστε να επιτευχθεί η μεγιστοποίηση της διασποράς ανάμεσα στις δύο ομάδες και η ελαχιστοποίηση της διασποράς εντός των ομάδων.

---

[309] Edmister, R. O. (1972), “An Empirical Test of Financial Ratio Analysis for Small Business Failure Prediction”, Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol. 7,σελ. 1477-1493.
[310] Altman, E. I., “Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporatre Bankrupty” στο: “The Journal of Finance”, Τόμος 23, 1968, σελ. 589-609.

Πολλοί ερευνητές έχουν δοκιμάσει την ανάλυση των δεδομένων χρησιμοποιώντας τη διακρίνουσα ανάλυση, στη βάση ενός σύνθετου σταθμισμένου δείκτη Z-score για όλες τις χρησιμοποιούμενες αναλογίες. Κάθε οικονομική μονάδα χαρακτηρίζεται από ένα διάνυσμα X, που αποτελείται από μετρήσεις των n ανεξάρτητων μεταβλητών x. Για τους δύο πληθυσμούς (υγιείς και μη), υποτίθεται ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές κατανέμονται σε κάθε πληθυσμό σύμφωνα με μία κανονική πολυμεταβλητή κατανομή με διαφορετικούς μέσους όρους, αλλά ίσους πίνακες διασποράς. Από τη μια επιδιώκεται η ελαχιστοποίηση της διασποράς του Z σε κάθε κατηγορία και από την άλλη η μεγιστοποίηση της απόστασης του μέσου για κάθε ομάδα, έτσι ώστε να αποφεύγεται η επικάλυψη μεταξύ των δύο κατηγοριών και να επιτυγχάνεται η μέγιστη διακρίνουσα ικανότητα του υποδείγματος μεταξύ επισφαλών και μη μονάδων.

Ο Altman[311] , το 1983, δημοσίευσε το παρακάτω μοντέλο για τον υπολογισμό του Z-score

$$z_1 = 0.717\,X_{1i} + 0.847\,X_{2i} + 3{,}107\,X_{3i} + 0{,}420\,X_{4i} + 0{,}998\,X_{5i}$$

χρησιμοποιώντας τους εξής δείκτες στις μεταβλητές του:

- *Κεφάλαιο κίνησης / Σύνολο ενεργητικού*
- *Αδιανέμητα κέρδη / Σύνολο ενεργητικού*
- *Κέρδη προ τόκων και φόρων / Σύνολο ενεργητικού*
- *Συνολική λογιστική αξία κοινών και προνομιούχων μετοχών / Λογιστική αξία υποχρεώσεων*
- *Πωλήσεις / Σύνολο ενεργητικού*

Η διακρίνουσα ανάλυση έγινε συχνά αντικείμενο οξείας κριτικής και πολλοί ερευνητές πρότειναν διαφορετικές μεθόδους για την κατάταξη των οικονομικών μονάδων τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο. Αναπτύχθηκαν μοντέλα που εκτιμούν την πιθανότητα πτώχευσης, τα οποία στηρίζονται στην παλινδρόμηση ελαχίστων τετραγώνων (Linear probability models) και πολυμεταβλητά μοντέλα εξαρτημένων πιθανοτήτων (Logit and Probit), που βασίζονται στην αθροιστικές

[311] Altman, E. I., *Corporate financial distress and bankruptcy*, John Wiley and Sons, New York, 1983.

συναρτήσεις πιθανοτήτων. Ο Ohlson, χρησιμοποιώντας την logit ανάλυση, πρότεινε τις εξής μεταβλητές στα υποδείγματά του[312]:

- *Συνολικές υποχρεώσεις / Σύνολο ενεργητικού*
- *Κεφάλαιο κίνησης / Σύνολο ενεργητικού*
- *Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Κυκλοφορούν ενεργητικό*
- *Καθαρά αποτελέσματα / Σύνολο ενεργητικού*
- *Log (Σύνολο ενεργητικού / Ακαθάριστο Εθνικό προϊόν)*

Ο Frydman[313], χρησιμοποιώντας την τεχνική της μη παραμετρικής ταξινόμησης πρότεινε για τον επαναλαμβανόμενο αλγόριθμο διαχωρισμού τις μεταβλητές που εκφράζουν τους παρακάτω δείκτες[314]:

- *Καθαρά αποτελέσματα / Σύνολο ενεργητικού*
- *Κυκλοφορούν ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις*
- *Log(Σύνολο ενεργητικού)*
- *Κυκλοφορούν ενεργητικό / Σύνολο ενεργητικού*
- *Ταμειακή ροή / Συνολικές Υποχρεώσεις.*

Ο Dimitras[315] συγκέντρωσε τα μοντέλα από 47 μελέτες, που αφορούσαν 12 διαφορετικές χώρες. Στις μελέτες αυτές χρησιμοποιήθηκαν πολλά μοντέλα με διαφορετικές μεθόδους. Οι περισσότερο συχνά χρησιμοποιούμενες χρηματοοικονομικές αναλογίες ήταν:

- *Κεφάλαιο κίνησης / Σύνολο ενεργητικού*
- *Συνολικά χρέη / Σύνολο ενεργητικού*
- *Κυκλοφορούν ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις*
- *Καθαρά αποτελέσματα / Σύνολο ενεργητικού*
- *Κέρδη προ τόκων και φόρων / Σύνολο ενεργητικού*

---

[312] Ohlson, J. A., "Financial ratios and the probabilistic prediction of bankruptcy" στο: "Journal of Accounting Research", Spring/1980, σελ. 109-131.
[313] Smith, R. F. & Winakor, A. H., "Changes in the financial structure of unsuccessful corporations", Bureau of Business Research, University of Illinois, Urbana, 1935.
[314] Frydman, H./ Altman, E. I. & Kao, D. L., "Introducing recursive partinioning for financial classification: The case of financial distres" στο: "The Journal of Finance", Τόμος XL, 1/1985, σελ. 269-291.
[315] Dinitras, A. I./ Zanakis, S. H. & Zopounidis, K., "A survey of business failure with an emphasis on prediction methods and industrial applications" στο: "European Journal of Operational Research", Τόμος 90, 1996, σελ. 487-513.

5.1.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Η χρηματοοικονομική ανάλυση με τη χρήση δεικτών δεν είναι διαδεδομένη στο δημόσιο τομέα και ιδιαίτερα στην Ελληνική ΤΑ. Η ΤΑ και γενικά οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί δεν έχουν τους ίδιους στόχους χρηματοοικονομικής διοίκησης με τους επιχειρηματικούς οργανισμούς[316]. Η έμφαση της ανάλυσης δεικτών στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς εστιάζει στην αποστολή και επομένως στην υπευθυνότητα διαχείρισης και τη λογοδοσία. Η χρήση χρηματοοικονομικών δεικτών θα απαιτήσει την κριτική σκέψη των στελεχών της ΤΑ σε μια προσπάθεια να γίνει περισσότερο αποδοτική, μεγιστοποιώντας τις υπηρεσίες και το όφελος προς τους φορολογούμενους πολίτες. Οι πρωταρχικές αδυναμίες για τη χρήση δεικτών στο δημόσιο τομέα εντοπίζονται στο πως καταγράφονται οι απαιτούμενες για την αξιολόγηση πληροφορίες. Αν και έχει βελτιωθεί η λογιστική παρακολούθηση, εντούτοις είναι αρκετά δύσκολο να επιβεβαιωθεί η οικονομική κατάσταση ενός ΟΤΑ μόνον από τις πληροφορίες που παρέχονται στις ετήσιες οικονομικές του καταστάσεις. Και αυτό γιατί οι οικονομικές και δημογραφικές πληροφορίες για τους ΟΤΑ είναι λιγοστές, δεν πραγματοποιείται σύγκριση ανάμεσά τους, τα αποτελέσματα των ακολουθούμενων πολιτικών δε γίνονται άμεσα αντιληπτά από τις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις και η ανάπτυξη και χρήση των δεδομένων για την παροχή υπηρεσιών δεν είναι κατάλληλη. Αυτό βέβαια δε σημαίνει πως δεν μπορεί να υπάρξει αξιολόγηση των ΟΤΑ. Η υιοθέτηση της λογιστικής των δεδουλευμένων και του διπλογραφικού συστήματος προσφέρει τη δυνατότητα σε όλους τους ενδιαφερόμενους να αξιολογούν την οικονομική τους κατάσταση με τη χρήση αριθμοδεικτών, στα πρότυπα της αξιολόγησης των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα. Η ανάλυση δεικτών (ratio analysis) διευκολύνει αυτή τη διαδικασία και έχουν γίνει σημαντικά βήματα για την ανάπτυξη των κατάλληλων αριθμοδεικτών. Είναι ένα πολύ καλό εργαλείο για την εκτίμηση της αποδοτικότητας, της ρευστότητας και της χρηματοοικονομικής σταθερότητας[317]. Οι αναλυτικές ικανότητές της παίζουν σημαντικό ρόλο στην εκτίμηση της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης ενός οργανισμού και στην καθιέρωση μέτρων για τις μελλοντικές στρατηγικές και τα

---

[316] Chabotar, Kent J., “Financial ratio analysis comes to nonprofits” στο: “Journal of Higher Education”, Τόμος 60, 1989, σελ. 188—208.

[317] Damodaran, Aswath, *The Dark Side of Valuation*, NJ: Prentice Hall, , 2001; Glynn, J. J./ Murphy, M. P./ Perrin, J. & Abraham, A., *Accounting for Managers*, 3rd Edition, Thomson Learning, Melbourne, 2003; Hirt, G. & Block, S., *Fundamentals of Investment Management*, 8th Edition, McGraw-Hill/Irwin, Burr Ridge, 2005.

καθήκοντα που πρέπει να ασκηθούν στο πλαίσιο της αποστολής του. Ο Turk και οι συνεργάτες του[318] αναφέρουν πως η ανάλυση και μέτρηση του χρηματοοικονομικού και λειτουργικού αποτελέσματος έχει σχέση με το βασικό ερώτημα: «ποια είναι η αποστολή του οργανισμού»[319] και κατ' επέκταση έθεσαν προς απάντηση τα ερωτήματα:

- Είναι οι πόροι αρκετοί να υποστηρίξουν την αποστολή του;
- Ποιοι πόροι είναι διαθέσιμοι για την υποστήριξη της αποστολής;
- Πως χρησιμοποιούνται για αυτόν τον σκοπό;
- Χρησιμοποιούνται αποδοτικά και αποτελεσματικά για την υποστήριξη της αποστολής του οργανισμού;

Οι Herzlinger and Nitterhouse[320] χρησιμοποίησαν την ανάλυση δεικτών για να απαντήσουν σε ένα διαφορετικό σύνολο τεσσάρων ερωτήσεων.

- Είναι οι στόχοι του οργανισμού σύμφωνοι με τους χρηματοοικονομικούς πόρους που χρειάζονται για τη χρηματοδότηση αυτών των στόχων;
- Διατηρεί ο οργανισμός τη διαγενεακή ισορροπία;
- Είναι διατηρήσιμες οι παρούσες πηγές πόρων;
- Υπάρχει κατάλληλη ισορροπία ανάμεσα στις πηγές των πόρων και στις χρήσεις που κατευθύνονται οι πόροι;

Συμπερασματικά, οποιεσδήποτε ερωτήσεις και αν χρησιμοποιηθούν ως βάση, η ανάλυση αριθμοδεικτών τυποποιεί και ποσοτικοποιεί τα χρηματοοικονομικά δεδομένα για να διευκολύνει τις συγκρίσεις. Παρέχει ένα ικανό μέσο με το οποίο τα χρηματοοικονομικά δεδομένα μειώνονται σε περισσότερο κατανοητή βάση για την εκτίμηση των οικονομικών συνθηκών και των λειτουργικών επιδόσεων του οργανισμού. Προσφέρει μια μέθοδο με την οποία ο λήπτης αποφάσεων μπορεί να προσδιορίσει σημαντικές σχέσεις. Δημιουργεί ένα κανάλι από το οποίο μπορεί να γίνουν προβλέψεις για το εάν ο οργανισμός έχει την ικανότητα να πληρώσει τα χρέη

---

[318] Turk, F. J./ Gallo, R. P./ Gillman, S. A./ Mechanick, J. D./ Montalbano, C. M./ Salluzzo, R. E./ Prager, F. J./ Cure, H. J. & Deprospo, R. L., *Ratio Analysis in HigherEducation: Measuring Past Performance to Chart Future Direction*, 3rd Edition, McCarthy & Sealy, KPMG Peat, Marwick and Prager, 1995.

[319] Drucker, P. E., *Managing the Nonprofit Organization: Principles and Practices*, Harper Collins, New York, 1990; Fonner & Tang, 1995; Turk et al., 1995; Preyra, C. & Pink, G., "Balancing Incentives in the Compensation Contracts of Nonprofit Hospital CEOs" στο: "Journal of Health Economics", Τόμος 20, 2001, σελ. 509–525.

[320] Herzlinger, R. E. & Nitterhouse, D. L., *Financial Accounting and Managerial Control for Nonprofit Organizations*, South-Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 1994, σελ. 133.

του και να λειτουργήσει με τέτοιο τρόπο, ώστε να είναι συνεπής με την αποστολή του, χωρίς να αφήνει χρέος για τις επόμενες γενεές. Κάθε αναλογία σχεδιάζεται για να ανιχνεύσει ένα συγκεκριμένο τύπο συμπτώματος σε σχέση με την οικονομική ευρωστία του οργανισμού, ενώ με τη συλλογή συμπτωμάτων μπορεί να προτείνει ένα κατάλληλο σχέδιο αντιμετώπισής τους.

5.1.4. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΤΑ

Η επιλογή της διακρίνουσας ανάλυσης για την αξιολόγηση χρησιμοποιήθηκε αρχικά, όπως αναφέραμε, στον ιδιωτικό τομέα (Altman 1968, Pogues και Soldovsky[321], Pinches και Mingo 1973). Χρησιμοποιώντας πολυμεταβλητή διακρίνουσα ανάλυση, οι Carleton και Lerner[322] και ο Horton[323] προσπάθησαν να αναπαράγουν την ταξινόμηση της Moody's για τα ομόλογα των ΟΤΑ. Χρησιμοποιήσαν κοινωνικοοικονομικές (αύξηση πληθυσμού, κατά κεφαλή έσοδα) και δημοσιονομικές (ποσοστά φόρων, φορολογικά έσοδα) ερμηνευτικές μεταβλητές. Η βάση δεδομένων του Michel[324] ήταν περιορισμένη στις 50 μεγαλύτερες πόλεις για την περίοδο 1962-1971. Το υποσύνολο των ερμηνευτικών μεταβλητών περιλάμβανε και αναλυτικές λογιστικές μεταβλητές (δείκτες χρέους, τοπικά έσοδα και έξοδα). Ο Morton[325] σύγκρινε τους προσδιοριστικούς παράγοντες ταξινόμησης για τη Moody's και την Standard and Poor's. Τα αποτελέσματα έδειξαν ισχυρή διακρίνουσα ιδιότητα των λογιστικών μεταβλητών για την Moody's και μεγαλύτερη βαρύτητα των κοινωνικοοικονομικών μεταβλητών για την Standard and Poor's. Αυτά τα αποτελέσματα είναι παρόμοια με τα αποτελέσματα της probit παλινδρόμησης των Cluff and Farnham[326]. Ο Ramank[327] και οι Copeland & Ingram[328] (1982) εστιάζουν

---

[321] Pogue, T. & Soldovsky, R., "What's in a bond rating" στο: "Journal of Financial and Quantitative Analysis", Τόμος 4, 1969, σελ. 201-228.
[322] Carleton, W. T. & Lerner, E. M., "Statistical credit scoring of municipal debt" στο: "Journal of Money,Credit and Banking", Τόμος 1, 4/1969, σελ. 750-764.
[323] Horton, J. J., "Statistical rating index of municipal bonds" στο: "Financial Analyst Journal", Τόμος 25, 2/1970, σελ. 72-75.
[324] Michel, A. J., "Municipal bond rating : discriminant analysis approach" στο: "Journal of Financial and Quantitative Analysis", Τόμος 12, 4/1977, σελ.587-598.
[325] Morton, T. G., "A comparative analysis of Moody's and Standard and Poor's municipal bond ratings", στο: "Review of Business and Economic Research", Τόμος 11, 1975-76, σελ. 74-81.
[326] Cluff, G. S. & Farnham, P. G., "Standard and Poor's versus Moody's: which cities Influence municipal bond ratings ?" στο: "Quaterly review of Economics and Business", Τόμος 24, 3/1984, σελ. 73-94.
[327] Ramank, K., "Financial reporting and municipal bond rating changes" στο: "The Accounting Review", Τόμος 35, 4/1981, σελ. 910-926.
[328] Copeland, R. M. & Ingram, R. W., "The association between municipal Accounting information and bond rating changes" στο: "Journal of Accounting Research", Τόμος 20, 2/1982, σελ. 275-289.

στην πρόβλεψη των αλλαγών στα επιτόκια των ομολόγων. Ο Ramank (1981) υπογραμμίζει τη βαρύτητα των κοινωνικοοικονομικών μεταβλητών στην πρόβλεψη των επιτοκίων, ιδιαίτερα όταν μειώνονται. Πιο πρόσφατα, πολλές εργασίες, χρησιμοποιώντας παλινδρόμηση ελάχιστων τετραγώνων, εστιάζουν στους προσδιοριστικούς παράγοντες της ταξινόμησης των ΟΤΑ. Οι Liu και Thakor[329] (1984) χρησιμοποιούν ως ερμηνευτικές μεταβλητές τα χρέη και άλλες οικονομικές αλλά και δημογραφικές παραμέτρους. Οι Loviscek και Crowley[330] ορίζουν ένα υποσύνολο από τέσσερεις κοινωνικοοικονομικές μεταβλητές (αύξηση πληθυσμού, διαφοροποίηση οικονομικής βάσης, επείγουσες επιχορηγήσεις) που φαίνεται πως ερμηνεύουν την ταξινόμηση. Ο Capeci[331] (1991) έδειξε τη θετική επίδραση των κατά κεφαλή εσόδων και την αρνητική του χρέους. Το 1984 και το 1988, ο Wescott[332] με probit ανάλυση χρησιμοποιεί τα έσοδα, τις δαπάνες, το χρέος, τις επενδύσεις και το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, ως ερμηνευτικές μεταβλητές στο υπόδειγμα κινδύνου. Οι Moon και Stotsky[333] έδειξαν τη διακρίνουσα δύναμη του χρέους και του αριθμού των κατοικιών. Ο Dalmaz (1995) ασχολήθηκε με την Γαλλική τοπική αγορά και υπογράμμισε την αδυναμία μελέτης ταξινόμησης για το Γαλλικό τοπικό τομέα εξαιτίας της έλλειψης δεδομένων (το 1995 μόνο επτά Γαλλικοί ΟΤΑ είχαν βαθμολογηθεί από την Standard and Poor's και έξι από την Moody's). Ο Taïrou (1999) εστίασε στην πρόβλεψη της χρηματοοικονομικής αστάθειας των μικρών Γαλλικών πόλεων, χρησιμοποιώντας στις λογιστικές μεταβλητές τα κατά κεφαλή τρέχοντα έσοδα και τις δαπάνες, την κατά κεφαλή εξυπηρέτηση χρέους και το δείκτη "Λειτουργικό περιθώριο / Επενδυτικές δαπάνες". Οι ερμηνευτικοί παράγοντες της οικονομικής ευπάθειας των ΟΤΑ ταξινομούνται, κατά τον Tairou (1999), στους εξής:

- ✓ *Την οικονομία και τις δημογραφικές τάσεις*
- ✓ *Τα έσοδα και τη βάση τους*
- ✓ *Τις δαπάνες*

---

[329] Liu, Pu & Thakor, Anjan V., "Interest Yields, Credit Ratings, and Economic Characteristics of State Bonds: An Empirical Analysis" στο: "Journal of Money, Credit and Banking", Τόμος 16, 3/1984, σελ. 344-51.

[330] Loviscek, A. L. & Crowley, F. D., "Analyzing changes in municipal bonds ratings : a different perspective" στο: "Urban Studies", Τόμος 25, 1988, σελ. 124-132.

[331] Capeci, John, "Credit Risk, Credit Ratings and Municipal Bond Yields: A Panel Study" στο: "National Tax Journal", Τόμος XLIV, 4/1991, σελ. 41-56.

[332] Wescott, S., "Accounting numbers and socioeconomic variables as predictors of municipal general obligation bond ratings" στο: "Journal of Accounting Research", Τόμος 22, 1984.

[333] Moon, C. G. & Stotsky, J. G., "Municipal bond rating analysis" στο: "Regional Science and Urban Economics", Τόμος 23, 1/1993, σελ. 29-50.

- ✓ *Το χρέος*
- ✓ *Τις διαθέσιμες εσωτερικές πηγές πόρων*
- ✓ *Τις διαχειριστικές ικανότητες*
- ✓ *Την πολιτική θέληση βελτίωσης των πόρων και των υπηρεσιών.*

Η Stéphanie Serve[334], για την εκτίμηση του χρηματοοικονομικού κινδύνου Ευρωπαϊκών ΟΤΑ, χρησιμοποίησε την περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων και, ως διακρίνουσες μεταβλητές, τους δείκτες:

- ✓ *Φόροι / Λειτουργικά έσοδα και Λειτουργικά έσοδα / Συνολικά έσοδα.*
- ✓ *Έκτακτα Έσοδα / Συνολικά Έσοδα.*
- ✓ *Ρυθμός αύξησης των λειτουργικών δαπανών.*
- ✓ *Μεικτό λειτουργικό υπόλοιπο (πριν τις χρηματοοικονομικές δαπάνες) / Λειτουργικά έσοδα.*
- ✓ *Καθαρής θέσης πριν το δανεισμό / Συνολικά έσοδα.*
- ✓ *Εξυπηρέτηση χρέους / Λειτουργικά έσοδα, Άμεσο χρέος / Λειτουργικά έσοδα,*
- ✓ *Άμεσο χρέος / Μεικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.*
- ✓ *Κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά (τοπικό κατά κεφαλή ΑΕΠ, ρυθμός αύξησης του τοπικού πληθυσμού, ποσοστό τοπικής απασχόλησης).*

Οι Afonso και Fernandez (2005), εξετάζοντας την αποδοτικότητα των ΟΤΑ στην Πορτογαλία, χρησιμοποίησαν και εξωγενείς παράγοντες, δείχνοντας πως το κατά κεφαλή ΑΕΠ, η πυκνότητα του πληθυσμού και το μορφωτικό επίπεδο είναι παράγοντες που την επηρεάζουν.

Μετά τις μεγάλες οικονομικές κρίσεις αρκετών πόλεων των Ηνωμένων Πολιτειών και ιδιαίτερα αυτών που πήραν μεγάλη δημοσιότητα, όπως της Νέας Υόρκης το 1976, της Φιλαδέλφειας το 1990, της περιφέρειας Orange το 1994 και του Μαϊάμι τη δεκαετία του 1990, άρχισε η συστηματική παρακολούθηση χρηματοοικονομικών δεικτών μέσα από τις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις, όπως επίσης και εξωγενών παραγόντων που επιδρούν στην οικονομική κατάσταση ενός ΟΤΑ[335].

---

[334] Serve, Stephanie, *Assessment of local financial risk: The determinants of the rating of European local authorities: An empirical study*, Universite Paris XII Val de Marne, November/2000.
[335] International City Management Association.

Με στόχο να προσδιοριστεί το επίπεδο και η έκταση των δημοτικών οικονομικών δυσκολιών, ο Kloha και οι συνεργάτες του[336](2005) χρησιμοποίησαν την ανάλυση δεικτών για την ανίχνευση της χρηματοοικονομικής θέσης των ΟΤΑ. Στηριζόμενη σε αυτούς, η πολιτεία της Washington χρησιμοποιεί δέκα δείκτες για την κατάταξη των Δήμων.

i. *Έσοδα / Πληθυσμό.*

ii. *Ελαστικότητα εσόδων. Η ελαστικότητα μετρά εάν ο ρυθμός αύξησης των εσόδων του οργανισμού συμβαδίζει με την τοπική οικονομία, συγκρίνοντας τις αλλαγές στα έσοδα του οργανισμού με τις αλλαγές στα ατομικά εισοδήματα.*

iii. *Κεφάλαιο κίνησης.*

iv. *Δαπάνες / Επενδύσεις ή Δαπάνες / Χρέος*

v. *Έσοδα ειδικού προορισμού / Συνολικά λειτουργικά έσοδα (αυξανόμενη αναλογία είναι ενδεικτική της αδυναμίας του οργανισμού να ανταποκριθεί στις μεταβαλλόμενες ανάγκες των κατοίκων).*

vi. *Φόρος ακίνητης περιουσίας..*

vii. *Λειτουργικό Αποτέλεσμα.*

viii. *Οικονομικές συνθήκες (Έλλειψη αύξησης του πληθυσμού, της απασχόλησης και χαμηλό κατά κεφαλή εισόδημα είναι δείκτες οικονομικών δυσκολιών που επηρεάζουν την είσπραξη των εσόδων και τη ζήτηση υπηρεσιών).*

ix. *Φορολογική Βάση.*

x. *Ζήτηση υπηρεσιών (Μικρή πληθυσμιακή πυκνότητα αυξάνει το κόστος παροχής υπηρεσιών).*

Οι μελέτες της Νέας Υόρκης για την αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης των ΟΤΑ χρησιμοποιούν τους δείκτες:

i. *Συνολικά έσοδα / Κατά κεφαλή δαπάνες*

ii. *Εισπρακτέοι φόροι ακίνητης περιουσίας / Έσοδα από φόρους ακίνητης περιουσίας*

iii. *Μισθοδοσία και εξυπηρέτηση χρέους / Συνολικές δαπάνες*

iv. *Λειτουργικό πλεόνασμα (έλλειμμα) / Συνολικές δαπάνες*

v. *Ρευστότητα*

vi. *Κατά κεφαλή μακροπρόθεσμο χρέος*

---

[336] Kloha, P./ Weissert, C. S. & Kleine, R., "Developing and testing a composite model to predict local fiscal distress" στο: "Public Administration Review", Τόμος 65, 3/2005, σελ. 313-323.

vii. *Δαπάνες λειτουργικού εξοπλισμού / Συνολικές δαπάνες*

viii. *Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις / Συνολικά έσοδα*

ix. *Επιχορηγήσεις / Συνολικά έσοδα*

x. *Δαπάνες δημόσιας ασφάλειας / Συνολικές δαπάνες*

xi. *Εξάντληση του φορολογικού ορίου*

xii. *Εξάντληση του ορίου δανεισμού.*

Οι βασικοί χρηματοοικονομικοί αριθμοδείκτες, που χρησιμοποιεί η Αυστραλιανή κυβέρνηση για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης και τη σύγκριση των ΟΤΑ, είναι[337]:

i. *Λειτουργικό πλεόνασμα (έλλειμμα).* Χρησιμοποιεί ως μέτρο σύγκρισης το 10% των συνολικών εσόδων. ΟΤΑ με μεγαλύτερο έλλειμμα δαπανούν περισσότερα από τις δυνατότητες εσόδων που έχουν και επομένως εκτίθενται σε κίνδυνο.

ii. *Λειτουργικά έσοδα.*

iii. *Κατά κεφαλή λειτουργικά έσοδα.*

iv. *Κατά κεφαλή συνολικές λειτουργικές δαπάνες.*

v. *Τέλη / Συνολικές δαπάνες. Δείχνει την ικανότητα του οργανισμού να καλύπτει τα κόστη του από τα δικά του έσοδα. Αναλογία μικρότερη του 40% σημαίνει μεγαλύτερη εξάρτηση από άλλα έσοδα (επιχορηγήσεις) και επομένως μεγαλύτερο κίνδυνο μελλοντικών προβλημάτων.*

vi. *Ρευστότητα.*

vii. *Εξυπηρέτηση χρέους.*

viii. *Κάλυψη επιτοκίου που προσδιορίζεται ως το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης προ τόκων και φόρων διαιρεμένο με το κόστος δανεισμού. Μετρά την ικανότητα του οργανισμού να πληρώσει το επιτόκιο στο ανεξόφλητο μέρος των δανείων του. Ως μέτρο καθορίζεται το 3.*

ix. *Κεφαλαιακές δαπάνες / Αποσβέσεις. Μετρά την καθαρή αύξηση ή μείωση της βάσης του ενεργητικού. Μεγαλύτερη της μονάδος δείχνει πως το συνολικό ενεργητικό αυξάνει ή ανανεώνεται με ρυθμό μεγαλύτερο από την ανάλωσή του, ενώ αναλογία μικρότερη της μονάδος δείχνει φθίνουσα βάση ενεργητικού και πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών προβλημάτων. Ο δείκτης χρειάζεται προσοχή γιατί σχετίζεται άμεσα με ιδιαίτερα ζητήματα συχνότητας και μεταβλητότητας των επανεκτιμήσεων,*

---

[337] «Independent Inquiry into the Financial Sustainability of NSW Local Government», Local Government and Shires Associations of NSW (LGSA), March 2006.

του προσδιορισμού της ωφέλιμης ζωής και των αποσβέσεων (βλ. προηγούμενο κεφάλαιο).

x. *Αριθμός υπαλλήλων.*

5.2. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

5.2.1. ΠΟΣΟΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

5.2.1.1. ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

i. Πληθυσμός (χιλιάδες).

Ενώ ο πληθυσμός δεν αποτελεί υποχρεωτικά παράγοντα αξιολόγησης, οι δημογραφικές τάσεις όπως η πληθυσμιακή αύξηση, οι ηλικιακές ομάδες και η γεωγραφική συγκέντρωση βοηθούν στη διαμόρφωση του δημοσιονομικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργούν οι ΟΤΑ. Πρέπει να εκτιμάται ο αντίκτυπος των γεωγραφικών τάσεων στις μακροπρόθεσμες δημοσιονομικές εξελίξεις, συμπεριλαμβανομένων των υποδομών του δημόσιου τομέα, των εντεταλμένων υπηρεσιών και άλλων πηγών εσόδων.

Μείωση πληθυσμού ίσως να φαίνεται πως ανακουφίζει από τις απαραίτητες δαπάνες. Όμως, δύσκολα περικόπτονται δαπάνες άμεσα, γιατί το σταθερό κόστος λειτουργίας αποτελεί και το μεγαλύτερο τμήμα των δαπανών. Επιπλέον, σε περίπτωση μείωσης του πληθυσμού, απομακρύνονται συνήθως από τον ΟΤΑ πολίτες με μεσαία και ανώτερα εισοδήματα, οπότε αυξάνει συγκριτικά ο πληθυσμός αυτών που εξαρτώνται περισσότερο από την παροχή των τοπικών δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών. Άλλωστε, η σχέση του πληθυσμού με τους δημογραφικούς παράγοντες και τις οικονομικές δραστηριότητες σημαίνει πως η μείωση του πληθυσμού έχει σωρευτικά αρνητικά αποτελέσματα στα έσοδα των ΟΤΑ.

Αύξηση πληθυσμού παραπέμπει σε αύξηση του κόστους των υπηρεσιών και θα πρέπει να συσχετίζεται με την οικονομική δραστηριότητα, τις θέσεις απασχόλησης, τη χρηματοδότηση των αναγκαίων υποδομών και τις δυνατότητες άντλησης νέων πόρων.

Οι πληροφορίες του μεγέθους του πληθυσμού είναι ιδιαίτερα χρήσιμες όταν συνδυάζονται με τις δημογραφικές αλλαγές και τις επιπτώσεις τους στο τοπικό οικονομικό επίπεδο. Προς αυτήν την κατεύθυνση βοηθούν οι δείκτες:

ii. Πληθυσμός / Τετραγωνικά χιλιόμετρα της δικαιοδοσίας του ΟΤΑ (Πληθυσμιακή πυκνότητα)

Ο δείκτης βοηθά να μετρηθεί το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Σε πυκνοκατοικημένες περιοχές η παροχή υπηρεσιών είναι λιγότερο δαπανηρή για κάθε κατοικία. Οι απομακρυσμένες περιοχές με λίγο πληθυσμό έχουν ιδιαίτερα χαμηλούς ίδιους πόρους και επομένως, η διατήρηση των υποδομών είναι ακριβότερη για κάθε νοικοκυριό. Ο δείκτης είναι χρήσιμος για συγκρίσεις ανάμεσα στους ΟΤΑ.

iii. Πληθυσμός κάτω των 18 και άνω των 65 ετών / Πληθυσμός

Είναι μέτρο των κοινωνικών αναγκών. Αυτό το κοινωνικό σύνολο χρειάζεται περισσότερες υπηρεσίες από ότι ο μέσος εργαζόμενος.

iv. Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (ΑΕΠ)

Το ΑΕΠ είναι το τυπικό διεθνές μέτρο του μεγέθους μιας οικονομίας, αφού ποσοτικοποιεί την αξία των έτοιμων αγαθών και υπηρεσιών, σε τρέχουσες τιμές, από όλες τις παραγωγικές δραστηριότητες εντός των ορίων του οργανισμού σε διάστημα ενός έτους.

Σε ορισμένες περιοχές, τα θεμελιώδη οικονομικά στοιχεία αποτελούν κεντρικού ενδιαφέροντος ζήτημα για την αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης των ΟΤΑ. Η ισχύς της οικονομίας μπορεί είτε να υποστηρίξει είτε να υπονομεύσει τη δημοσιονομική απόδοση, επηρεάζοντας την ικανότητα παραγωγής εσόδων και, τελικά, την ικανότητα εξυπηρέτησης του χρέους. Τα στοιχεία για την οικονομία αντλούνται από τα πιο λειτουργικά αποκεντρωμένα και αξιόπιστα επίπεδα πληροφόρησης που υπάρχουν, με προτίμηση στα στοιχεία που δημοσιεύει η ΕΛΣΤΑΤ. Το ΑΕΠ είναι άμεσα διαθέσιμο μέχρι του επιπέδου Νομαρχίας, διότι μέχρι το 2011 η ΕΛΣΤΑΤ δεν παρακολουθούσε το ΑΕΠ των Δήμων.

v. Κατά κεφαλή ΑΕΠ

Ο δείκτης αυτός αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό μέτρο υπολογισμού του σχετικού πλούτου. Προσφέρει, ωστόσο, μια γενική ένδειξη του σχετικού επιπέδου πόρων που κατέχει ο μέσος πολίτης σε έναν συγκεκριμένο ΟΤΑ. Τα παρακάτω δύο στατιστικά στοιχεία αξιοποιούν το δείκτη αυτόν και συγκρίνουν τα σχετικά επίπεδα πλούτου με εθνικά πρότυπα.

vi. Κατά κεφαλή ΑΕΠ ως % του Εθνικού Μέσου Όρου

Τα σχετικά επίπεδα πλούτου μπορεί να είναι ανομοιόμορφα κατανεμημένα σε μια χώρα, αντανακλώντας περιφερειακές συγκεντρώσεις οικονομικής δραστηριότητας. Οι διαφορές αυτές επηρεάζουν τις δημοσιονομικές ικανότητες των ΟΤΑ και βοηθούν στον καθορισμό δημοσιονομικών σχέσεων με κρατικούς φορείς υψηλότερου κλιμακίου, ειδικά σε περιπτώσεις, όπου οι κεντρικές κυβερνήσεις αναδιανέμουν δημοσιονομικούς πόρους σε φτωχότερες περιφέρειες μέσω, για παράδειγμα, προγραμμάτων μεταφοράς κονδυλίων ή έργων περιφερειακής οικονομικής ανάπτυξης. Οι αναλυτές χρησιμοποιούν αυτό το μέτρο, προκειμένου να μετρηθεί το σχετικό παραγωγικό αποτέλεσμα και να εκτιμηθεί ο πιθανός αντίκτυπος των προγραμμάτων αναδιανομής στη δημοσιονομική απόδοση. Τιμές άνω του 100% αναφέρονται σε επίπεδα πλούτου άνω του εθνικού μέσου όρου και υποδηλώνουν ότι η τοπική οικονομία ιστορικά έχει υπεραποδώσει σε σχέση με τη συνολική οικονομία της χώρας.

vii. Πραγματικό ΑΕΠ (ποσοστιαία μεταβολή)

Η οικονομική ανάπτυξη, όπως μετράται με την ετήσια ποσοστιαία μεταβολή του ΑΕΠ και αναπροσαρμόζεται με βάση τον πληθωρισμό, είναι μια βασική μεταβλητή της οικονομικής απόδοσης. Παρόλο που η ταχεία ανάπτυξη μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να προκαλέσει πληθωριστικές πιέσεις, η πραγματική οικονομική επέκταση διευκολύνει την απορρόφηση ενός αυξανόμενου ποσοτικά εργατικού δυναμικού, τη μείωση της ανεργίας και την αύξηση του επιπέδου διαβίωσης. Οι αναλυτές οργανισμών πιστοληπτικής αξιολόγησης (Moody's, Standard and Poor’s) αποδίδουν ιδιαίτερη προσοχή στους κλάδους που συμβάλλουν στην πραγματική ανάπτυξη και εστιάζουν σε θέματα οικονομικής διαφοροποίησης, μακροπρόθεσμων διαρθρωτικών αλλαγών και πιθανών κινδύνων που προκαλούνται από την έκθεση σε εσωτερικούς και εξωτερικούς κλυδωνισμούς.

5.2.1.2. ΕΣΟΔΑ

Τα έσοδα προσδιορίζουν τη δυνατότητα ενός ΟΤΑ να παρέχει υπηρεσίες. Η διαφορετικότητα των ΟΤΑ συνεπάγεται μεγάλη ανομοιότητα στην ικανότητα άντλησης πόρων, οι οποίοι κατά μεγάλο μέρος καθορίζονται από το μέγεθος του

πληθυσμού, την οικονομική βάση του οργανισμού και τη δυνατότητα ή θέληση των δημοτικών συμβουλίων να επιβάλουν/αυξήσουν τα ανταποδοτικά τέλη.

Σημαντικά ζητήματα που σχετίζονται με την ανάλυση των εσόδων είναι: η οικονομική ευρωστία, η ευελιξία, η ελαστικότητα, η αξιοπιστία, η διαφοροποίηση και η διαχείρισή τους. Σε ιδανικές συνθήκες, τα έσοδα ενός οργανισμού θα πρέπει να αυξάνουν με ρυθμό ίσο ή μεγαλύτερο από τις αθροιστικές επιπτώσεις του μείγματος πληθωρισμού και δαπανών. Ορισμένα έσοδα μπορεί να είναι αρκούντως ευέλικτα (απελευθερωμένα από περιορισμούς δαπανών) και να υπάρχει η δυνατότητα ρυθμίσεων, ανάλογα με τις αλλαγές στο λειτουργικό περιβάλλον του ΟΤΑ, που αναφέρεται στο εθνικό, γεωγραφικό, οικονομικό και πολιτικό πλαίσιο στο οποίο βρίσκεται. Μπορεί να είναι ελαστικά ή ανελαστικά σε σχέση με τον πληθωρισμό και την οικονομική βάση, ενώ άλλα μπορεί να παραμένουν σχετικά σταθερά[338] ή να διαφοροποιούνται από τη χρήση γης (κατοικία, εμπορική, βιομηχανική ή αγροτική) ή από εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης (επιχορηγήσεις).

Αναλύοντας τη δομή των εσόδων, μπορούμε να προσδιορίσουμε εάν τα επαναλαμβανόμενα έσοδα θα αρκούν για την κάλυψη σταθερών και αναγκαίων δαπανών (δεσμευμένες), με δεδομένες τις υπάρχουσες πολιτικές και τις αναμενόμενες δημογραφικές τάσεις, καθώς και να εντοπίσουμε προβλήματα που σχετίζονται με:

- ✓ *Μείωση της βάσης των εσόδων.*
- ✓ *Πρακτικές ή πολιτικές που επιδρούν αρνητικά στα έσοδα.*
- ✓ *Ανεπαρκείς τεχνικές εκτίμησης των εσόδων.*
- ✓ *Ανεπάρκειες στην είσπραξη και στη διαχείρισή τους.*
- ✓ *Μεγάλη εξάρτηση από κρατικές επιχορηγήσεις.*
- ✓ *Ανταποδοτικά έσοδα που δεν καλύπτουν το κόστος των ανταποδοτικών υπηρεσιών.*
- ✓ *Αλλαγές στους φόρους σε σημαντικά μέρη του πληθυσμού.*

[338] Ελαστικό έσοδο ορίζεται ως το έσοδο που ανταποκρίνεται άμεσα στις αλλαγές του πληθωρισμού και της οικονομικής βάσης. Καθώς ο πληθωρισμός και η οικονομική βάση αυξάνουν, τα ελαστικά έσοδα αυξάνουν αντίστοιχα στον ίδιο βαθμό ή γρηγορότερα. Εάν ο πληθωρισμός μειώνεται ή συρρικνώνεται η οικονομική βάση τα ελαστικά έσοδα πέφτουν αναλογικά.

i. Συνολικά Έσοδα / Πληθυσμός

(Τέλη - Δικαιώματα / Πληθυσμό)

(Ίδια Έσοδα / Πληθυσμό)

(Φόροι - Τέλη / Πληθυσμό)

Εξετάζοντας το δείκτη των κατά κεφαλή εσόδων εντοπίζουμε τις αλλαγές των εσόδων που είναι σχετικές με τις αλλαγές στο μέγεθος του πληθυσμού. Καθώς ο πληθυσμός αυξάνει, αναμένεται ότι τα έσοδα και οι ανάγκες για υπηρεσίες θα αυξάνονται αναλογικά και ότι τα κατά κεφαλή έσοδα θα πρέπει να παραμένουν τουλάχιστον σταθερά σε πραγματικούς όρους. Εάν μειώνονται, τότε ο οργανισμός δε θα μπορεί να διατηρήσει το επίπεδο των παρεχόμενων υπηρεσιών, παρά μόνον εάν βρει καινούργιους πόρους ή τρόπους να μειώσει τις δαπάνες για τις ίδιες υπηρεσίες.

Σε ορισμένους ΟΤΑ, ο πληθυσμός ίσως να μην αποτελεί τον καλύτερο παρονομαστή για αυτόν το συγκεκριμένο δείκτη. Οι Δήμοι μπορεί να διαπιστώσουν ότι τα νοικοκυριά, η αντικειμενική αξία των περιουσιών ή ο αριθμός των εργαζόμενων αποτελεί καλύτερο μέτρο από ότι τα κατά κεφαλή έσοδα. Για παράδειγμα, αύξηση της απασχόλησης πιθανότατα οδηγεί σε αύξηση των φόρων ή άλλων εσόδων, ενώ ο πληθυσμός που κατοικεί στη δικαιοδοσία του ΟΤΑ παραμένει σταθερός. Σε αυτήν την περίπτωση, η αντικειμενική αξία ή ο αριθμός των εργαζόμενων ίσως είναι καταλληλότερος παρονομαστής. Επίσης, ο συνολικός πληθυσμός μπορεί να μειώνεται, ενώ τα νοικοκυριά ή η απασχόληση να παραμένουν ίδια ή και να αυξάνουν, αν σχηματίζονται μικρότερα. Επειδή πολλές υπηρεσίες παρέχονται στα νοικοκυριά ή στους εργαζόμενους, το κόστος των υπηρεσιών είναι πιθανό να συνδέεται με τον αριθμό των νοικοκυριών ή τον αριθμό των εργαζόμενων ή τη συνολική φορολογική αξία, παρά με το συνολικό πληθυσμό του οργανισμού.

Εάν τα έσοδα μειώνονται, τότε πρέπει να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω:

- ✓ *Μήπως ο ΟΤΑ βρίσκεται συνολικά σε οικονομική ύφεση; Η ύφεση είναι προσωρινή ή συνεχής;*
- ✓ *Είναι η μείωση συνοδευμένη από αλλαγές στον πληθυσμό;*
- ✓ *Οφείλεται σε προβλήματα εγγενή με τη δομή των εσόδων (ανελαστικά έσοδα σε περίοδο πληθωρισμού);*
- ✓ *Υπάρχουν περιορισμοί για τη θεσμοθέτηση από τον ΟΤΑ πρόσθετων εσόδων;*

- ✓ *Μπορούν τα έσοδα να αυξηθούν με κάποιο από τα παρακάτω μέτρα;*
- ✓ *Αναθεώρηση των διαδικασιών είσπραξης.*
- ✓ *Μείωση της εισφοροδιαφυγής.*
- ✓ *Αύξηση ή θεσμοθέτηση ανταποδοτικών τελών και ποινών.*
- ✓ *Ετήσια εκτίμηση περιουσίας.*
- ✓ *Επένδυση αργούντων κεφαλαίων.*
- ✓ *Πώληση πλεονάζοντος εξοπλισμού ή περιουσίας.*
- ✓ *Εξασφάλιση κρατικών επιχορηγήσεων για συγκεκριμένες υπηρεσίες.*

Εάν τα κατά κεφαλή έσοδα αυξάνουν, τότε πρέπει να εξετασθούν τα παρακάτω:

- ✓ *Η αύξηση των εσόδων θα συνεχισθεί; Εάν αυτά τα έσοδα χρηματοδοτούν καινούργιες υπηρεσίες, που θα απαιτήσουν συνεχείς πόρους, έχει γίνει μακροπρόθεσμος σχεδιασμός;*
- ✓ *Η αύξηση είναι ενδεικτική ότι το κόστος θα αυξηθεί στο μέλλον; Για παράδειγμα, αυξημένα ανταποδοτικά τέλη λόγω μεγαλύτερης χρήσης, πιθανόν να οδηγήσουν σε αυξημένο κόστος. Θα καλύψει η αύξηση των εσόδων την αντίστοιχη αύξηση του κόστους;*
- ✓ *Είναι η αύξηση των κατά κεφαλή εσόδων οφειλόμενη σε μείωση του πληθυσμού ή σε αύξηση των εσόδων; Αυτή η πληθυσμιακή μείωση θα οδηγήσει και σε μείωση εσόδων;*
- ✓ *Είναι η αύξηση συνοδευμένη από αύξηση της οικονομικής βάσης της δικαιοδοσίας του ΟΤΑ (αύξηση εισοδημάτων);*
  - ☞ Διαφοροποιημένο και σταθερό σύστημα εσόδων θα παρέχει προστασία στον οργανισμό από βραχύβιες διακυμάνσεις σε οποιαδήποτε πηγή πόρων.
  - ☞ Τα έσοδα των επόμενων ετών πρέπει να εκτιμώνται και οι εκτιμήσεις να ανανεώνονται κάθε χρόνο. Όλες οι υπάρχουσες πηγές πόρων πρέπει να επανεξετάζονται κάθε έτος.

ii. Λειτουργικά Έσοδα Ειδικού Προορισμού / Έσοδα Εκμετάλλευσης (%)

Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις οι ΟΤΑ λαμβάνουν ή εισπράττουν έσοδα, κυρίως από κρατικούς φορείς υψηλότερων κλιμακίων, τα οποία επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται μόνο για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών (νόμος, απαιτήσεις επιχορηγήσεων). Τα έσοδα ειδικού προορισμού αναφέρονται σε όλες τις ροές εσόδων

που χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένους σκοπούς, πέραν της εξυπηρέτησης δανεισμού, και τελικά περιορίζουν τη δυνατότητα εξυπηρέτησης των δανείων ενός ΟΤΑ.

Ίσως να φαίνεται πως πολλοί από αυτούς τους περιορισμούς, ειδικά όσοι σχετίζονται με την εξωτερική χρηματοδότηση, δε θα πρέπει να επηρεάζουν την οικονομική ευρωστία του οργανισμού, γιατί έχει τη δυνατότητα να μην πάρει την επιχορήγηση και να μην προσφέρει την υπηρεσία. Αυτή η επιλογή όμως δεν είναι εύκολο να εφαρμοσθεί επειδή με τα συγκεκριμένα χρήματα και με τα προγράμματα που υποστηρίζουν, οι ΟΤΑ αναπτύσσουν οικονομικές και πολιτικές εξαρτήσεις, πέρα από το γεγονός πως οι περισσότερες βασικές υπηρεσίες χρηματοδοτούνται με αυτόν τον τρόπο.

Ο δείκτης χρησιμοποιείται για την εξέταση της μελλοντικής χρηματοοικονομικής ευπάθειας. Καθώς το ποσοστό των εσόδων ειδικού προορισμού αυξάνει, ο ΟΤΑ χάνει την ικανότητά του να ανταποκρίνεται σε αλλαγές συνθηκών, στις ανάγκες των πολιτών και στη ζήτηση που παρουσιάζουν. Αυξημένος δείκτης μπορεί επίσης να υποδηλώνει σοβαρή εξάρτηση από εξωτερικούς πόρους και να ανιχνεύει μελλοντική αδυναμία διατήρησης του επιπέδου των υπηρεσιών. Η ανοδική τάση του δείκτη οδηγεί στα παρακάτω ερωτηματικά:

- ✓ *Εάν τα έσοδα ειδικού προορισμού σταματήσουν να είναι διαθέσιμα, ο ΟΤΑ θα σταματήσει ή θα μειώσει το επηρεαζόμενο πρόγραμμα;*
- ✓ *Τα ειδικά προγράμματα χρηματοδοτούνται και από άλλα έσοδα;*
- ✓ *Είναι δυνατόν οι περιορισμοί στα έσοδα να αρθούν από τοπικές επιλογές, όπως από αναθεώρηση των υποχρεώσεων ή από πολιτικές αποφάσεις του δημοτικού συμβουλίου;*

iii. Επιχορηγήσεις (Κρατικά Κονδύλια) /Εσοδα Εκμετάλλευσης (Επιχορηγήσεις / Συνολικά Έσοδα) (Τέλη - Δικαιώματα / Συνολικά Έσοδα)

Συνεχής και υπερβολική εξάρτηση από τις κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να είναι επιζήμια. Όταν η οικονομία δεν είναι εύρωστη, η κεντρική κυβέρνηση αντιμετωπίζει τα δικά της προβλήματα προϋπολογισμού και συχνά μειώνει τις πιστώσεις στην ΤΑ, ως ένα από τα πιο πιθανά σενάρια μείωσης πιστώσεων (Παραδείγματος χάρη, ένταξη στην ευρωζώνη). Οι Ελληνικοί ΟΤΑ που στηρίζονται σε μεγάλο ποσοστό στις κρατικές επιχορηγήσεις, βλάπτονται ιδιαίτερα κατά τη

διάρκεια αυτών των περικοπών. Ο οργανισμός αντιμετωπίζει το δίλλημα είτε της περικοπής των προγραμμάτων είτε της χρηματοδότησης από άλλους πόρους.

Ωστόσο, ένας ΟΤΑ θέλει να μεγιστοποιήσει τη χρήση των κρατικών επιχορηγήσεων σύμφωνα με τις προτεραιότητές του και την οικονομική του κατάσταση. Η πρωταρχική σκέψη στην ανάλυση των εσόδων από επιχορηγήσεις είναι η γνώση και η καταγραφή της ευπάθειας του ΟΤΑ σε μειώσεις αυτών των κονδυλίων. Πρέπει να προσδιορισθεί κατά πόσο ο ΟΤΑ ελέγχει τη χρήση αυτών των εξωτερικών πόρων ή εάν με αυτή τη μορφή εσόδων ελέγχονται από την κεντρική κυβέρνηση οι τοπικές πολιτικές.

Ως μερική απόρροια του παραπάνω δείκτη, στα κρατικά κονδύλια αποτυπώνονται όλα τα έσοδα που προκύπτουν από φορείς διοίκησης υψηλότερων κλιμακίων με σκοπό είτε τη γενική δημοσιονομική στήριξη είτε τη συμμετοχή σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών. Οι ερμηνείες αυτού του δείκτη διαφοροποιούνται ανάλογα με τη βιωσιμότητα και τη μεταβλητότητα των κρατικών κονδυλίων. Οι προβλεπόμενες επιχορηγήσεις από μια κεντρική κυβέρνηση που διαθέτει ισορροπημένη δημοσιονομική θέση και υψηλή αξιολόγηση, θεωρούνται γενικά θετικό στοιχείο για την πιστωτική αξιολόγηση.

iv. Ίδια Έσοδα / Έσοδα Εκμετάλλευσης (%)

(Ιδια Τακτικά Έσοδα / Σύνολο Τακτικών Εσόδων)

Τα ελεύθερα διαθέσιμα ίδια έσοδα περιλαμβάνουν τους φόρους, τα τέλη και άλλα έσοδα που ελέγχονται, τουλάχιστον κατά ένα μέρος, από τον ΟΤΑ. Προκειμένου να αποτυπώσουν διαφορές στο εύρος των διαθέσιμων πηγών εσόδων και στη δυνατότητα του ΟΤΑ να καθορίζει τα ποσοστά φόρων και τελών που χρεώνει, απομονώνουμε, ως υποσύνολο των εσόδων εκμετάλλευσης, τις πηγές εσόδων που ελέγχει άμεσα ο ΟΤΑ. Ένα υψηλό επίπεδο ελεύθερα διαθέσιμων ίδιων εσόδων δείχνει ότι ο ΟΤΑ διαθέτει χρηματοοικονομική ευελιξία για να αντιμετωπίζει τις δημοσιονομικές πιέσεις που τυχόν προκύπτουν.

Ιδιοκτησία, πωλήσεις και φόροι μπορεί να θεωρηθούν ξεχωριστά από άλλα έσοδα, επειδή οι περισσότεροι ΟΤΑ εξαρτώνται από αυτά. Μείωση ή ελάττωση του βαθμού αύξησης στα τέλη και στους φόρους πιθανώς να προέρχεται από πολλές αιτίες όπως:

- ✓ *Μείωση της αντικειμενικής αξίας των περιουσιών.*
- ✓ *Ύφεση στην εθνική, περιφερειακή ή τοπική οικονομία.*

- ✓ *Μείωση του αριθμού των νοικοκυριών.*
- ✓ *Μετακίνηση βιομηχανιών ή βιοτεχνιών σε άλλες περιοχές.*
- ✓ *Εσκεμμένη εισφοροδιαφυγή.*
- ✓ *Αδυναμία των εισπρακτικών μηχανισμών.*

v. Ανταποδοτικά Έσοδα / Κόστος Ανταποδοτικών Υπηρεσιών

Τα τέλη και τα δικαιώματα σε σχέση με τα έξοδα των αντίστοιχων υπηρεσιών δείχνουν το ποσοστό κάλυψης του κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας. Καθώς η κάλυψη του κόστους από τις εισφορές μειώνεται, αυξάνει το φορτίο σε άλλες μορφές εσόδων για την υποστήριξη της αύξησης των υπηρεσιών. Επειδή οι ΟΤΑ δεν καταγράφουν πλήρως τα κόστη, είναι εύκολο, εξαιτίας του πληθωρισμού και άλλων παραγόντων, να διαταραχθεί η κάλυψη των δαπανών από τις εισφορές χωρίς να γίνει αντιληπτό. Η ορθότητα του δείκτη εξαρτάται από τον ακριβή καθορισμό όλων των μορφών του κόστους (έμμεσο, άμεσο) που σχετίζονται με τα ανταποδοτικά τέλη, τα οποία πληρώνει ο πολίτης για την αντίστοιχη υπηρεσία.

Είναι πολύ χρήσιμο να υπολογίζεται η κάλυψη του κόστους κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως επίσης και το συνολικό κόστος παροχής υπηρεσιών και να απαντώνται τα παρακάτω ερωτήματα:

- ✓ *Υπολείπονται τα ανταποδοτικά έσοδα του κόστους της αντίστοιχης παρεχόμενης υπηρεσίας;*
- ✓ *Ήταν σωστά εκτιμημένο το συνολικό κόστος όταν αποφασίστηκε το ύψος των ανταποδοτικών τελών;*
- ✓ *Αναθεωρούνται τα τέλη συχνά ώστε να λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό και τις άλλες οικονομικές πιέσεις ή εξαιτίας κοινωνικών αιτιών δε μεταβάλλονται οι τιμές;*
- ✓ *Μειώνονται τα ανταποδοτικά έσοδα επειδή ελαττώνεται η ζήτηση για την υπηρεσία; Η ελάττωση γίνεται επειδή υπάρχει:*
  - *Μείωση της ανάγκης για την υπηρεσία;*
  - *Μείωση της ποιότητας της παρεχόμενης υπηρεσίας;*
  - *Αύξηση της τιμής της υπηρεσίας;*
  - *Ακατάλληλη προώθηση της υπηρεσίας;*
- ✓ *Είναι οι διαδικασίες κοστολόγησης και είσπραξης των εσόδων αποτελεσματικές;*

- ✓ *Υπάρχουν πολίτες που δεν είναι κάτοικοι της περιοχής και χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες του οργανισμού χωρίς χρέωση;*
- ✓ *Μήπως υπάρχουν νέες υπηρεσίες όπου μπορεί να εφαρμοσθούν ανταποδοτικά τέλη;*

Εάν υπάρχει συνολική αδυναμία κάλυψης του κόστους από την είσπραξη ανταποδοτικών τελών και δικαιωμάτων, απαιτείται σχολαστική ανάλυση κάθε αντίτιμου ώστε να φανούν οι αιτίες. Επειδή οι ΟΤΑ δεν έχουν τη δυνατότητα φορολόγησης, με την είσπραξη των παραπάνω εσόδων είναι σε θέση να δημιουργήσουν επιπλέον πόρους, μελετώντας όμως τη χρέωση των οικονομικά ασθενέστερων ομάδων του πληθυσμού. Βέβαια, αυτή η δυνατότητα είσπραξης από ποικίλες υπηρεσίες χαρακτηρίζει τους αστικούς Δήμους παρά τις μη αστικές περιοχές, εξαιτίας της μεγαλύτερης ποικιλίας υπηρεσιών που είναι σε θέση να παρέχουν οι αστικοί Δήμοι και της μικρής πληθυσμιακής βάσης των αγροτικών ή ορεινών Δήμων, οι οποίοι ουσιαστικά έχουν περιορισμένες ή ανύπαρκτες δυνατότητες να αυξήσουν τα έσοδά τους από αυτού του είδους τις πηγές πόρων.

vi. Έλλειμμα ή Πλεόνασμα Εσόδων / Καθαρά Λειτουργικά Έσοδα, (Εισπραχθέντα / Βεβαιωθέντα)

Ο δείκτης αυτός εξετάζει τη διαφορά ανάμεσα στις εκτιμήσεις των εσόδων και τα πραγματικά έσοδα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους. Σε ορισμένες περιπτώσεις έλλειμμα ή πλεόνασμα παρατηρείται είτε επειδή ο ΟΤΑ δε διόρθωσε τον προϋπολογισμό των εσόδων κατά τη διάρκεια του έτους είτε επειδή προστέθηκαν προς υλοποίηση νέα προγράμματα είτε έγιναν άλλες λειτουργικές αλλαγές. Διαφορές που παρατηρούνται από χρονιά σε χρονιά υποδηλώνουν οικονομικές αλλαγές ή ακατάλληλες τεχνικές εκτιμήσεων. Ελλείμματα μπορεί να παραπέμπουν σε ανεπαρκείς μεθόδους είσπραξης ή σε υπερβολικές εκτιμήσεις των εσόδων εξαιτίας πολιτικών πιέσεων. Εάν συνεχίζεται το έλλειμμα των εσόδων σε συχνότητα ή μέγεθος απαιτείται ενδελεχής ανάλυση κάθε εσόδου ώστε να αποκαλυφθεί η αιτία.

Ένα από τα κριτήρια που εξετάζει η Standard & Poor's για την ποιότητα της χρηματοοικονομικής διαχείρισης ενός ΟΤΑ είναι η σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων με τις αρχικές προσδοκίες. Διαφορά ανάμεσα στον προϋπολογισμό και τα πραγματικά αποτελέσματα θεωρούνται ενδεικτικές για τις δυνατότητες της χρηματοοικονομικής διαχείρισης διαχρονικά.

vii. Μερικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης / Συνολικά Έσοδα (%)

Το μερικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης αντιπροσωπεύει τα διαθέσιμα που προκύπτουν από (ή απαιτούνται για) λειτουργικές και κεφαλαιακές δραστηριότητες, πριν την καταβολή πληρωμών κεφαλαίου. Περιλαμβάνει τα συνολικά έσοδα (λειτουργικά και κεφαλαιακά) μείον τα συνολικά έξοδα πριν την καταβολή πληρωμών κεφαλαίου. Τα ταμειακά πλεονάσματα συνήθως οδηγούν σε χαμηλότερα επίπεδα δανεισμού, ενώ οι μεγάλες και διαρκείς απαιτήσεις για διαθέσιμα δείχνουν ότι υπάρχει δημοσιονομική ανισορροπία που οδηγεί σε αυξημένα επίπεδα χρέους. Για το λόγο αυτόν παρουσιάζουν ενδιαφέρον οι μακροπρόθεσμες τάσεις αυτού του στοιχείου μέτρησης. Παρόλο όμως που τα χρηματοδοτικά πλεονάσματα, μακροπρόθεσμα, συνήθως αποφέρουν μειωμένο ύψος δανεισμού, η σχέση αυτή δεν είναι αξιωματική.

5.2.1.3. ΕΞΟΔΑ

Τα έξοδα είναι ένα πρόχειρο μέτρο της παραγωγής υπηρεσιών ενός ΟΤΑ. Γενικά, όσα περισσότερα δαπανά ένας οργανισμός σε σταθερές τιμές, τόσο περισσότερες υπηρεσίες παρέχει (χωρίς να λαμβάνεται υπόψη πόσο αποτελεσματικά ή αποδοτικά παρέχει τις υπηρεσίες). Για να καθορισθεί εάν ο οργανισμός ζει με τους δικούς του πόρους, το πρώτο που πρέπει να μετρηθεί είναι ο βαθμός αύξησης των δαπανών του. Επειδή οι ΟΤΑ έχουν ισοσκελισμένο προϋπολογισμό, ο ρυθμός αύξησης των δαπανών δεν πρέπει να ξεπερνά το ρυθμό αύξησης των εσόδων. Ωστόσο, ο προϋπολογισμός μπορεί να ισοσκελισθεί με πολλούς τρόπους, δημιουργώντας όμως μακροπρόθεσμα ανισσοροπίες όπου οι δαπάνες και οι υποχρεώσεις θα αυξάνουν γρηγορότερα από ότι τα έσοδα. Τέτοιοι τρόποι είναι ο δανεισμός, η χρήση των αποθεματικών, η διοχέτευση μικρών ποσών από τις κρατικές επιχορηγήσεις, η αναβολή της συντήρησης των υποδομών ή η αναβολή για το μέλλον κάποιων υποχρεώσεων. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις ο προϋπολογισμός παραμένει ισοσκελισμένος, αλλά σε μακροχρόνιο επίπεδο αναπτύσσει έλλειμμα. Αν και τα μακροχρόνια ελλείμματα μπορεί να χρηματοδοτηθούν απρόσμενα είτε από κρατικές επιχορηγήσεις είτε από άλλα έσοδα, τέτοιου είδους ελλείμματα γίνονται επικίνδυνα. Ένα δεύτερο ζήτημα είναι η ευελιξία των δαπανών. Η δυνατότητα ενός ΟΤΑ να προσαρμόζει το επίπεδο των υπηρεσιών του στις αλλαγές των συνθηκών και να μεταβάλλει το επίπεδο του σταθερού κόστους, αποτελεί μέτρο της οικονομικής του ελευθερίας. Μία αύξηση στο υποχρεωτικό κόστος, όπως για παράδειγμα στην

εξυπηρέτηση του δανεισμού, καθιστά τον οργανισμό λιγότερο ικανό να προσαρμοσθεί στην αλλαγή.

Εξετάζοντας τις δαπάνες, λαμβάνουμε υπ' όψη όχι μόνο το σύνολό τους και το ρυθμό αύξησής τους, αλλά και τους παράγοντες που προκαλούν την αύξηση. Οι διαδικασίες παροχής υπηρεσιών συχνά διαφέρουν σημαντικά στις διάφορες περιοχές δικαιοδοσίας. Επίσης, ορισμένες λειτουργίες που εκτελεί ο ΟΤΑ επηρεάζονται έντονα από τις δημογραφικές τάσεις. Για παράδειγμα, η παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με ιατροφαρμακευτική περίθαλψη οδηγεί σε οικονομικές δυσκολίες όταν υπάρχει πληθυσμιακή γήρανση, σε αντίθεση με την περίπτωση που ο πληθυσμός είναι νεότερος και συνεπώς υγιέστερος. Επίσης, παίζει ρόλο ο βαθμός καθορισμού προτεραιοτήτων στις δαπάνες από κρατικό φορέα υψηλότερου κλιμακίου, αφού περιορίζει την ευελιξία του ΟΤΑ όσον αφορά στην τροποποίηση προγραμμάτων, υπηρεσιών και σχετικών αναγκαίων δαπανών. Πρέπει επίσης να εξετάζεται το πόσο αποτελεσματικά μπορεί ο ΟΤΑ να δημιουργεί τα έσοδα που χρειάζεται για να καλύπτει τις δαπάνες του, συμπεριλαμβανομένης της εξυπηρέτησης δανείων. Να ανιχνεύεται δηλαδή ο βαθμός στον οποίο ο ΟΤΑ έχει να επιδείξει συνεπείς και ισορροπημένες χρηματοοικονομικές λειτουργίες.

Όταν παρατηρείται αρκετά μεγάλη αύξηση των συνολικών δαπανών πρέπει να:

- ✓ *Συγκριθεί με την αύξηση των εσόδων ή με την αύξηση του πλούτου που διαθέτει η κοινότητα*
- ✓ *Ερευνηθεί η αποτελεσματικότητα των ελέγχων του προϋπολογισμού*
- ✓ *Διαπιστωθεί εάν υπάρχει πτώση της παραγωγικότητας*
- ✓ *Προσδιορισθεί εάν υπάρχει υπερβολική αύξηση σε προγράμματα που δημιουργούν μελλοντικές υποχρεώσεις*

i. Κατά Κεφαλή Δαπάνες σε Σταθερές Τιμές

Αλλαγές στο ποσό των κατά κεφαλή δαπανών αντανακλούν αλλαγές στα έξοδα σχετικές με τις αλλαγές στον πληθυσμό. Αύξηση μπορεί να υποδηλώνει ότι το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών υπερβαίνει τη δυνατότητα του οργανισμού να πληρώσει, ειδικά εάν η συνολική κατανάλωση αυξάνει γρηγορότερα από το συνολικό ατομικό εισόδημα των κατοίκων. Υπό άλλη οπτική, εάν η αύξηση των δαπανών είναι μεγαλύτερη από ότι αυτή που προκύπτει από τον πληθωρισμό ή από την παροχή

επιπλέον υπηρεσιών, τότε ίσως υποδηλώνει μειούμενη παραγωγικότητα, δηλαδή κατανάλωση περισσότερων πόρων για να υποστηριχθεί το ίδιο επίπεδο υπηρεσιών.

Σε οργανισμούς όπου τα έσοδα δεν αυξάνουν γρήγορα, η προσοχή θα πρέπει να εστιάζεται στην πλευρά των δαπανών του προϋπολογισμού και να αναλύονται οι τάσεις του δείκτη προσεκτικά. Όταν η τάση είναι αυξητική, τίθενται τα ερωτήματα:

- ✓ *Προκαλείται η παρατηρούμενη αύξηση από το αναπτυγμένο επίπεδο των υφιστάμενων υπηρεσιών ή από επιπλέον υπηρεσίες; Υπάρχει αύξηση εσόδων ώστε να αντισταθμίσει την αύξηση των υπηρεσιών; Μπορεί να θεσμοθετηθεί ανταποδοτικό τέλος ή αύξηση στην τιμή της υπηρεσίας; Εάν όχι, μήπως πρέπει να μειωθεί η παρεχόμενη υπηρεσία; (σχετικοί δείκτες: "δαπάνες κατά παρεχόμενη υπηρεσία").*
- ✓ *Εάν η αύξηση δεν ερμηνεύεται από την παροχή επιπλέον υπηρεσιών, είναι η παραγωγικότητα ή η αποδοτικότητα μειούμενη; Αλλαγές στις πρακτικές μάνατζμεντ ή στην τεχνολογία μπορούν να λύσουν το ζήτημα;*
- ✓ *Συνδέεται με αύξηση στο σταθερό κόστος ή με αύξηση σε προγράμματα, τα οποία μπορεί να διακόψει με απόφασή του το δημοτικό συμβούλιο; (δείκτης σταθερού κόστους).*
- ✓ *Οφείλεται σε αύξηση των εξωτερικά χρηματοδοτούμενων προγραμμάτων, τα οποία μπορεί στην παρούσα φάση να είναι πλήρως καλυπτόμενα ή οφείλεται σε εξωτερικά χρηματοδοτούμενα προγράμματα, για τα οποία δε διατίθενται οι κατάλληλοι πόροι και θα πρέπει ο οργανισμός να αποφασίσει για τη μελλοντική τους κάλυψη;*
- ✓ *Οφείλεται σε υποχρεωτικές υπηρεσίες; Μπορούν να χρηματοδοτηθούν από το επίπεδο της διοίκησης που εντέλλεται την υπηρεσία;*
- ✓ *Οφείλεται σε κατασκευή υποδομών, οι οποίες χρηματοδοτηθήκαν από δανεισμό, γεγονός που σημαίνει πως το βάρος των εξόδων θα κατανεμηθεί σε αρκετά χρόνια; Η εξυπηρέτηση του δανεισμού και το λειτουργικό κόστος των νέων υποδομών θα πιέσει τους μελλοντικούς προϋπολογισμούς; (Δείκτες χρέους).*
- ✓ *Ο δείκτης αυξάνει περισσότερο από ότι ο δείκτης των κατά κεφαλή εσόδων; Δημιουργεί αυτό δυσκολίες πληρωμών; Χρησιμοποιούνται τα αποθεματικά για τον ισοσκελισμό του προϋπολογισμού; (δείκτης λειτουργικού ελλείμματος ή πλεονάσματος).*

- ✓ *Είναι η μεταβολή του δείκτη μεγαλύτερη από τα συνολικά ατομικά εισοδήματα ή την επιχειρηματική δραστηριότητα της περιοχής; Εξαντλείται η δυνατότητα των πολιτών και των επιχειρηματιών να πληρώσουν φόρους ή τέλη; (δείκτης εισοδημάτων και επιχειρηματικής δραστηριότητας).*

Είναι δυνατόν τα έξοδα να μειωθούν με έναν από τους παρακάτω τρόπους;

- ✓ *Συγχώνευση υπηρεσιών για την επίτευξη οικονομιών κλίμακας.*
- ✓ *Εκπαίδευση του προσωπικού, ώστε να αποφεύγονται επαναλήψεις λειτουργιών και κενός χρόνος.*
- ✓ *Χρησιμοποίηση καλύτερων τεχνικών διοίκησης, διαχείρισης και ελέγχου.*
- ✓ *Ελάττωση προγραμμάτων που δεν είναι σημαντικά.*
- ✓ *Δημιουργία κεφαλαίων σε συνεργασία με άλλους ΟΤΑ, ώστε να επενδύονται μη χρησιμοποιούμενα κεφάλαια.*
- ✓ *Συνεργασία με άλλους ΟΤΑ στην παροχή υπηρεσιών.*

ii. (Αριθμός Υπαλλήλων ΟΤΑ / Πληθυσμό), (Κόστος Μισθοδοσίας / Σύνολο Εξόδων), (ΚΑΠ / Μισθοδοσία)

Επειδή η μισθοδοσία αποτελεί ένα μεγάλο μέρος του κόστους λειτουργίας ενός ΟΤΑ, η παρακολούθηση του παραπάνω δείκτη είναι ένας καλός τρόπος μέτρησης των αλλαγών στα έξοδα. Κατά κεφαλή αύξηση των υπαλλήλων ίσως δηλώνει πως οι δαπάνες αναπτύσσονται γρηγορότερα από τα έσοδα ή ότι ο οργανισμός μετατρέπεται σε εντάσεως εργασίας ή ότι φθίνει η παραγωγικότητα του προσωπικού. Και εδώ μπορεί ο πληθυσμός να μην είναι ο καταλληλότερος παρονομαστής. Ίσως τα νοικοκυριά, η φορολογητέα αξία των ακινήτων ή ο αριθμός των εργαζόμενων να είναι προτιμότερος παρονομαστής. Παραδείγματος χάρη, η αύξηση του αριθμού των εργαζόμενων δημιουργεί ανάγκες για περισσότερες υπηρεσίες ενώ ο πληθυσμός παραμένει σταθερός ή ο πληθυσμός μπορεί να μειώνεται καθώς γερνά, όμως η ανάγκη για συντήρηση των υποδομών δεν μεταβάλλεται.

Όταν παρατηρείται ανησυχητική τάση του δείκτη, είναι αναγκαίος ο προσδιορισμός των αιτιών, ώστε να εκτιμηθεί η σημασία και να προσδιορισθούν οι κατάλληλες ενέργειες, αφού εξετασθούν τα παρακάτω:

- ✓ *Είναι μειούμενη η παραγωγικότητα; Μπορεί να εκτιμηθεί και να βελτιωθεί;*

- ✓ *Υπάρχει η δυνατότητα επιχορηγήσεων ορισμένου αριθμού υπαλλήλων;*
- ✓ *Έχουν αλλάξει τα πληθυσμιακά χαρακτηριστικά της δικαιοδοσίας του ΟΤΑ, απαιτώντας υψηλότερα επίπεδα παροχής υπηρεσιών;*

iii. Λειτουργικές Δαπάνες κατά Υπηρεσία / Συνολικές Λειτουργικές Δαπάνες

Οι δαπάνες κατά λειτουργία οδηγούν σε αναλυτικότερη στατιστική πληροφόρηση για τα γενικά έξοδα και βοηθούν στον εντοπισμό των αιτών αύξησής τους.

iv. Σταθερό Κόστος / Καθαρές Λειτουργικές Δαπάνες

Τα λειτουργικά κόστη κάθε ΟΤΑ συντίθενται από ένα μέρος σταθερών και υποχρεωτικών εξόδων για τα οποία μικρός έλεγχος υπάρχει από την πλευρά του οργανισμού. Αυτά περιλαμβάνουν έξοδα, τα οποία ο ΟΤΑ είναι νομικά υποχρεωμένος να τα εξυπηρετήσει (δανεισμός, μισθοδοσία) και έξοδα που τίθενται από ανώτερα επίπεδα διοίκησης (υποδομή διαχείρισης απορριμμάτων). Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο των σταθερών δαπανών, τόσο λιγότερη αυτονομία έχουν τα στελέχη του ΟΤΑ για να προσαρμόσουν τις δαπάνες του οργανισμού σε τυχόν οικονομικές αλλαγές. Το σταθερό κόστος καθίσταται ιδιαίτερα σημαντικό κατά τις περιόδους οικονομικής ύφεσης, αφού οι υποχρεωτικές δαπάνες, όπως η εξυπηρέτηση των δανείων, δεν επηρεάζονται από τυχόν μείωση του επιπέδου των υπηρεσιών. Η ακρίβεια του δείκτη εξαρτάται από τη δυνατότητα καθορισμού του σταθερού κόστους στον προϋπολογισμό και σε περίπτωση ανοδικής τάσης πρέπει να εξετάζονται:

- ✓ *Εάν η αύξηση οφείλεται σε υποχρεωτικές υπηρεσίες από άλλα κυβερνητικά επίπεδα, ίσως μπορεί να υπάρξει οικονομική συνδρομή από τη μονάδα που εντέλλεται την υπηρεσία. Είναι δυνατόν να μειωθεί η ποσότητα ή η ποιότητα αυτής της υπηρεσίας;*
- ✓ *Είναι το κόστος των υπηρεσιών σωστά υπολογισμένο, ώστε τα ανταποδοτικά έσοδα να το καλύπτουν;*
- ✓ *Οι αυξήσεις του σταθερού κόστους οφείλονται σε αυξήσεις της εξυπηρέτησης δανείων; Μπορεί να υπάρξει αναχρηματοδότηση των μακροπρόθεσμων δανείων σε αυτήν την περίπτωση;*
- ✓ *Οφείλονται σε προηγούμενες αποφάσεις, όπως αποφάσεις για δανεισμό, τις οποίες πλέον ο οργανισμός δεν μπορεί να ελέγξει ή οφείλονται σε ετήσιες αποφάσεις τις οποίες μπορεί μελλοντικά να ελέγξει;*

- ✓ *Εάν οι αυξήσεις του σταθερού κόστους οφείλονται σε αποφάσεις του παρελθόντος, έχουν υπολογισθεί όλες οι συνέπειες εκείνων των αποφάσεων για το τρέχον και τα μελλοντικά οικονομικά έτη; Υπάρχει σχεδιασμός κάλυψης αυτού του κόστους; Αναλύονται τωρινές αποφάσεις για τις οικονομικές τους επιπτώσεις;*

Ωστόσο, είτε αυξάνει είτε μειώνεται, το σταθερό κόστος αποτελεί το έναυσμα για περαιτέρω ανάλυση. Για παράδειγμα, εάν ο ΟΤΑ αναβάλλει το δανεισμό για τη χρηματοδότηση έργων υποδομής άμεσα αναγκαίων, το σταθερό κόστος θα μειωθεί, καθόσον αποπληρώνεται το παλαιό χρέος και αυτό μπορεί να είναι θετικό. Όμως, εάν τα χρήματα που θα πήγαιναν στην εξυπηρέτηση νέων δανείων χρησιμοποιούνται για λειτουργικές δαπάνες, τότε θα είναι δύσκολο να συναφθεί νέο δάνειο όπως είχε σχεδιασθεί. Επομένως, κάθε μείωση του σταθερού κόστους πρέπει να αναλύεται προσεκτικά για να επιβεβαιωθεί ότι σημαντικοί στόχοι του οργανισμού δεν αναβάλλονται.

v. (Κεφαλαιακές Δαπάνες / Συνολικές Δαπάνες (%)), (Επενδύσεις / Δαπάνες)

Καθώς οι κεφαλαιακές δαπάνες μπορούν να θεωρηθούν περισσότερο δαπάνες διακριτής ευχέρειας παρά λειτουργικές, σε ορισμένους ΟΤΑ να παρατηρείται τάση καθυστέρησης των κεφαλαιακών προγραμμάτων σε περιόδους ύπαρξης πιέσεων στον προϋπολογισμό. Ωστόσο, ένας ΟΤΑ δεν μπορεί να αναβάλλει τις κεφαλαιακές δαπάνες επ' αόριστον χωρίς να τίθενται σε κίνδυνο οι υπάρχουσες δημόσιες υποδομές και να επηρεάζεται αρνητικά η οικονομική ανάπτυξη. Ο δείκτης αυτός αποτελεί μια ένδειξη των τάσεων των κεφαλαιακών δαπανών και της πιθανότητας κατανάλωσης των κεφαλαιουχικών αγαθών.

Οι κεφαλαιακές επιδόσεις ενός ΟΤΑ θεωρούνται κατάλληλες, όταν οι κεφαλαιακές δαπάνες για την ανανέωση ή αντικατάσταση των μη χρηματικών στοιχείων του ενεργητικού ισοδυναμούν περίπου με τις χρηματικές ροές που δημιουργούνται για να καλυφθούν οι ετήσιες δαπάνες αποσβέσεων. Για να διατηρήσουν την οικονομική τους βιωσιμότητα οι ΟΤΑ πρέπει να επενδύουν σε υποδομές, τουλάχιστον στο ίδιο επίπεδο με τα έξοδα των αποσβέσεων. Αυτό κατοχυρώνει ότι η κεφαλαιακή βάση του οργανισμού δε συρρικνούται με το πέρασμα του χρόνου και δε θα μειωθεί σε τέτοιο βαθμό, που να μη μπορούν οι ΟΤΑ να παρέχουν τις κατάλληλες υποδομές και υπηρεσίες προς τους πολίτες.

Ένα από τα πιο σοβαρά οικονομικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ΟΤΑ είναι οι καθυστερήσεις στις ανανεώσεις των υποδομών. Η καθυστέρηση είναι συνήθως το αποτέλεσμα της διαφοράς ανάμεσα στα λειτουργικά έξοδα και τα λειτουργικά έσοδα.

Ένας τρόπος για να προσδιοριστεί εάν ένας οργανισμός επηρεάζεται από την καθυστέρηση στην ανανέωση/αντικατάσταση υποδομών είναι να εκτιμήσει το δείκτη ανανέωσης/αντικατάστασης του ενεργητικού.

Η καθαρή απόκτηση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού, με σκοπό την ανανέωση/αντικατάσταση, αποτελεί την κατάλληλη αναλυτική αναφορά για την ετήσια οικονομική επίδοση του οργανισμού στην ανανέωση ή την αντικατάσταση των υπαρχόντων στοιχείων του ενεργητικού. Υπολογίζεται με τη διαφορά ανάμεσα στα έξοδα κεφαλαίου για την ανανέωση ή αντικατάσταση των μη χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού από την πλευρά των πληρωμών και τις χρηματικές ροές που δημιουργούνται για να καλύψουν τις ετήσιες δαπάνες για αποσβέσεις από την πλευρά της χρηματοδότησης. Θετική ετήσια καθαρή απόκτηση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού για ανανέωση/αντικατάσταση συμβαίνει όταν τα έξοδα κεφαλαίου για ανανέωση ή αντικατάσταση υπερβαίνουν τις ετήσιες δαπάνες απόσβεσης για αυτά τα στοιχεία του ενεργητικού. Ένας θετικός δείκτης ανακουφίζει τους μελλοντικούς φορολογούμενους από την ανανέωση ή την αντικατάσταση των παγίων που αναλώθηκαν την τρέχουσα περίοδο. Αντίθετα, αρνητική ετήσια απόκτηση παγίων για σκοπούς ανανέωσης/αντικατάστασης αναφέρεται στο ότι τα ετήσια έξοδα για αποσβέσεις υπερβαίνουν την ανανέωση ή την αντικατάστασή τους. Σε αυτήν την περίπτωση, η ευθύνη για την ανανέωση των παγίων περνά σε μελλοντικούς φορολογούμενους.

5.2.1.4 ΔΕΙΚΤΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Ο όρος αναφέρεται στην ικανότητα ενός ΟΤΑ να ισοσκελίζει τον προϋπολογισμό του σε τρέχουσα βάση, να διατηρεί αποθέματα για ενδεχόμενες δυσκολίες και να έχει ικανή ρευστότητα να πληρώνει τις υποχρεώσεις του έγκαιρα. Η ανάλυση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και επίδοσης του ΟΤΑ αναφέρεται στα δημοσιονομικά αποτελέσματα και εξαρτάται από τις εκτιμήσεις ορισμένων ποσοτικών στοιχείων μέτρησης, όπως οι μετρήσεις των χρηματοοικονομικών

αποτελεσμάτων, της ρευστότητας ή του ποσοστού εσόδων για την εξυπηρέτηση δανείων.

Ισοσκελίζοντας τον τρέχοντα προϋπολογισμό.

Κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους, ο οργανισμός δημιουργεί είτε λειτουργικό πλεόνασμα, όταν τα τρέχοντα έσοδα υπερβαίνουν τα τρέχοντα έξοδα, είτε λειτουργικό έλλειμμα, όταν συμβαίνει το αντίστροφο. Το λειτουργικό έλλειμμα ή πλεόνασμα μπορεί να δημιουργείται είτε από πολιτική απόφαση του συμβουλίου είτε εξαιτίας των δυσκολιών ακριβούς εκτίμησης των εσόδων και των εξόδων είτε εξαιτίας των τάσεων στην εθνική ή παγκόσμια οικονομία. Τα ελλείμματα συνήθως χρηματοδοτούνται από τα διαθέσιμα αποθεματικά ενώ τα πλεονάσματα αυξάνουν τα ίδια κεφάλαια.

Το λειτουργικό έλλειμμα (πλεόνασμα) είναι βασικός αναλυτικός δείκτης που αφορά στις ετήσιες λειτουργικές δραστηριότητες του ΟΤΑ. Ορίζεται από τα λειτουργικά έσοδα (περιλαμβανόμενων και των κρατικών επιχορηγήσεων) ελαττωμένα από όλα τα λειτουργικά έξοδα (περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις και οι δαπάνες για τοκοχρεολύσια). Είναι δείκτης της ικανότητας πληρωμής του λειτουργικού κόστους του ΟΤΑ. Ερμηνεύοντας το δείκτη, απαιτείται προσοχή, καθώς λειτουργικά πλεονάσματα ή ελαφρά ελλείμματα μπορεί να έχουν γίνει από υποεκτίμηση του κόστους αποσβέσεων, η οποία συνήθως γίνεται εξαιτίας συντηρητικής εκτίμησης των παγίων ή από μη επικαιροποίηση αυτών των εκτιμήσεων. Ενώ τα ήπια λειτουργικά ελλείμματα δεν είναι ανησυχητικά για την οικονομική βιωσιμότητα, τα λειτουργικά ελλείμματα που υπερβαίνουν το 10% των συνολικών εσόδων, υποδηλώνουν ότι ο ΟΤΑ δαπανά πέραν των δυνατοτήτων του. Λειτουργικά ελλείμματα σημαίνουν πως οι τωρινοί φορολογούμενοι χρειάζεται να δανειστούν για να πληρώσουν ή να αναβάλλουν την ανανέωση ή την αντικατάσταση των υπαρχουσών υποδομών και έτσι να μετακυλίσουν το κόστος σε επόμενες γενεές. Εάν τα ελλείμματα συνεχίζονται σε αρκετές περιόδους, δημιουργούν σωρευτικό δανεισμό, τον οποίο ο οργανισμός δεν μπορεί να αποπληρώσει.

Γενικά, ένας ΟΤΑ με υγιή χρηματοοικονομική βάση θα μπορούσε να παρουσιάζει μέτριο λειτουργικό πλεόνασμα. Επιμένον λειτουργικό έλλειμμα δηλώνει ότι τα ανταποδοτικά έσοδα είναι ανεπαρκή για να χρηματοδοτήσουν τις τρέχουσες λειτουργίες και απαιτείται δανεισμός ή ρευστοποίηση στοιχείων του ενεργητικού με σκοπό να χρηματοδοτηθούν οι συνήθεις λειτουργίες.

Η χρηματοοικονομική απόδοση του οργανισμού πρέπει να επιτρέπει ένα περιθώριο άνεσης για να μπορεί να αντιμετωπίζει χρηματοοικονομικούς κινδύνους και κραδασμούς, γεγονός που σημαίνει πως απαιτείται:

- ✓ *Λειτουργικό πλεόνασμα και όχι λειτουργικό έλλειμμα.*
- ✓ *Να μην υπάρχει σημαντική καθυστέρηση στην ανανέωση των υποδομών και οι ετήσιες κεφαλαιακές δαπάνες για την ανανέωση ή την αντικατάσταση του υπάρχοντος μη χρηματοοικονομικού ενεργητικού θα πρέπει κατά μέσο όρο να είναι περίπου στο ίδιο επίπεδο με τα έξοδα του ΟΤΑ για αποσβέσεις.*
- ✓ *Ο καθαρός ετήσιος δανεισμός θα πρέπει να μην επιδεινώνει τον προκαθορισμένο δείκτη των καθαρών χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.*

Αποθεματικά

Η συσσώρευση των λειτουργικών πλεονασμάτων δημιουργεί αποθεματικά, τα οποία παρέχουν χρηματοοικονομική κάλυψη σε περίπτωση απώλειας εσόδων ή οικονομικής δυσκολίας ή μη προβλεπόμενων δαπανών (φυσικά φαινόμενα, μη προβλεπόμενες κεφαλαιακές δαπάνες, ανώμαλη ταμειακή ροή κλπ).

Ρευστότητα

Η ρευστότητα αναφέρεται στη ροή των μετρητών εντός και εκτός ταμείου. Οι ΟΤΑ συχνά εισπράττουν τα έσοδά τους σε ακανόνιστα διαστήματα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους. Εάν τα έσοδα εισπράττονται προτού χρειασθούν για πληρωμές, ο οργανισμός θα έχει θετική ρευστότητα. Αυξημένη ρευστότητα ή αποθεματικό μετρητών αποτελεί σημαντικό ανάχωμα σε περίπτωση απρόσμενων χρηματοοικονομικών πιέσεων. Εάν ο ΟΤΑ παρουσιάσει αρνητική ρευστότητα και μείνει χωρίς χρηματικό απόθεμα, τότε πρέπει να δανεισθεί ή να αναβάλλει την πληρωμή των υποχρεώσεών του.

Η ανάλυση της λειτουργικής του κατάστασης μπορεί να διευκολύνει στην ανάδειξη των παρακάτω καταστάσεων:

- ✓ *Συνεχόμενα λειτουργικά ελλείμματα.*
- ✓ *Εξασθένιση των αποθεματικών.*
- ✓ *Εξασθένιση της ρευστότητας.*
- ✓ *Αναποτελεσματικές τεχνικές πρόβλεψης εσόδων.*

- ✓ *Αναποτελεσματικότητα στον έλεγχο του προϋπολογισμού.*

i. Μερικό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης / Έσοδα Εκμετάλλευσης (%)

Η ικανότητα ενός ΟΤΑ να εξασφαλίζει έσοδα από τους πολίτες του μέσω φόρων ή τελών, προκειμένου να καλύπτει τις δαπάνες του και να εξυπηρετεί το χρέος του, είναι κεντρικής σημασίας στην οικονομική αξιολόγηση.

Με το μερικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης μετρώνται τα συνολικά έσοδα εκμετάλλευσης αφού αφαιρεθούν οι συνολικές δαπάνες εκμετάλλευσης (χωρίς πληρωμές κεφαλαίου, τόκων και αποσβέσεων). Ο δείκτης μετρά την ικανότητα ενός ΟΤΑ να σχηματίζει πλεονάσματα από κανονικές και εν εξελίξει εργασίες, τα οποία στη συνέχεια διατίθενται για την εξυπηρέτηση του δανεισμού.

Απομονώνοντας τη χρηματοοικονομική απόδοση από τον αντίκτυπο των κεφαλαιουχικών δαπανών και των δανειακών απαιτήσεων, μετράται η διαρθρωτική ικανότητα ενός ΟΤΑ να συγκρατεί, υπό κανονικές συνθήκες, τις λειτουργικές δαπάνες κάτω από τα έσοδα εκμετάλλευσης, να δημιουργεί τα πλεονάσματα που χρειάζονται για κεφαλαιουχικές δαπάνες και τοκοχρεολύσια και να απορροφά αντίστοιχες πιέσεις όταν επικρατούν δυσμενείς συνθήκες. Απεικονίζει την προθυμία του ΟΤΑ να ανταποκρίνεται επαρκώς και έγκαιρα σε τέτοιες πιέσεις, ώστε να προστατεύει τη δυνατότητά του να εξυπηρετεί το χρέος του. Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης αυτός, τόσο υψηλότερη είναι η βασική πιστοληπτική εκτίμηση του οργανισμού.

Εφόσον ο οργανισμός παρουσιάζει λειτουργικά ελλείμματα πρέπει να ερευνώνται:

- ✓ *Έχει το έλλειμμα προβλεφθεί από τον οργανισμό; Αναμένεται να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια;*
- ✓ *Το έλλειμμα προέκυψε από μείωση εσόδων;*
- ✓ *Προέκυψε από αύξηση δαπανών; Μήπως οι δαπάνες δεν εκτιμήθηκαν σωστά ή οφείλεται σε μη ικανοποιητικό έλεγχό τους κατά τη διάρκεια του έτους;*
- ✓ *Προέκυψε από μια κατάσταση έκτακτη; Σχηματίζονται ικανά αποθέματα για μελλοντικές έκτακτες καταστάσεις;*

ii. Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης / Έσοδα Εκμετάλλευσης (%)

Με τα ολικά αποτελέσματα εξειδικεύεται περαιτέρω ο παραπάνω δείκτης, αφού περιλαμβάνονται οι πληρωμές τόκων και οι αποσβέσεις. Ένα μεγάλο θετικό αποτέλεσμα δείχνει ότι ο ΟΤΑ είναι σε θέση να συγκρατεί τις λειτουργικές δαπάνες αρκετά κάτω από τα έσοδα εκμετάλλευσης, προκειμένου να πραγματοποιεί πληρωμές τόκων και να αυξάνει τις δυνατότητες αυτοχρηματοδότησης που έχει. Σε συνδυασμό με τα κεφαλαιακά έσοδα, μειώνει την ανάγκη χρηματοδότησης κεφαλαιακών αναγκών με δανεισμό. Ένα έλλειμμα δε σημαίνει πάντοτε ότι ο προϋπολογισμός θα είναι μη ισοσκελισμένος (έλλειμμα προϋπολογισμού), επειδή τα αποθεματικά από τα προηγούμενα χρόνια μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τη διαφορά. Ούτε ακόμη σημαίνει πως κατά τη διάρκεια του έτους η διοίκηση δαπανά περισσότερα από όσα λαμβάνει. Ίσως έχει προκληθεί από έκτακτη κατάσταση που απαιτεί ένα μεγάλο ποσό. Αυξανόμενα και επαναλαμβανόμενα ελλείμματα υποδηλώνουν ότι μπορεί να ανακύψουν σοβαρά χρηματοοικονομικά προβλήματα. Η ανάλυση του προϋπολογισμού δεν εντοπίζει πάντοτε τα λειτουργικά ελλείμματα γιατί μπορεί προσωρινά να χρηματοδοτούνται από βραχυπρόθεσμα δάνεια ή από λογιστικές μεταφορές. Ο δείκτης έχει σημαντική αξία για τους χρήστες.

iii. Δείκτες Αποδοτικότητας

- **Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης / Συνολικά Λειτουργικά Έσοδα (Περιθώριο Κέρδους)**
- **Συνολικά Λειτουργικά Έσοδα = Έσοδα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών + Έσοδα από φόρους –Εισφορές –Πρόστιμα – Προσαυξήσεις + Τακτικές επιχορηγήσεις από κρατικό προϋπολογισμό**
- **Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης / Ίδια Κεφάλαια (Αποδοτικότητα Ιδίων Κεφαλαίων – ROE)**

iv. Επιχορηγήσεις (Κρατικά Κονδύλια) /Εσοδα Εκμετάλλευσης (%)

Οι ερμηνείες αυτού του δείκτη διαφοροποιούνται ανάλογα με τη βιωσιμότητα και τη μεταβλητότητα των κρατικών κονδυλίων. Τα κρατικά κονδύλια που παρέχονται από μια κεντρική κυβέρνηση με υψηλή αξιολόγηση που βρίσκεται σε ισορροπημένη δημοσιονομική θέση και επίσης είναι προβλέψιμα θεωρούνται θετικό στοιχείο για την πιστωτική αξιολόγηση.

v. Δείκτες Ρευστότητας

- **Έμμεση Ρευστότητα = (Κυκλοφορούν Ενεργητικό + Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού) / (Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις + Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού)**

Ένα καλό μέτρο για τη βραχυπρόθεσμη οικονομική θέση του οργανισμού είναι η ροή των μετρητών που διαθέτει. Η κατάσταση των μετρητών, που περιλαμβάνει τα μετρητά στο ταμείο και στις τράπεζες καθώς και στοιχεία του ενεργητικού άμεσης ρευστοποίησης, καθορίζει την ικανότητα του οργανισμού να πληρώσει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του. Ο δείκτης είναι γνωστός ως ρευστότητα. Το άμεσο αποτέλεσμα της μη επαρκούς ρευστότητας είναι η αφερεγγυότητα στην πληρωμή των υποχρεώσεων.

Αξιολογώντας τη ρευστότητα, εκτιμούμε επίσης και τη χρηματοοικονομική θέση του ΟΤΑ. Δεδομένου ότι οι ΟΤΑ πρέπει να πληρώνουν την εξυπηρέτηση δανείων, τους μισθούς των υπαλλήλων και τους προμηθευτές τους με μετρητά, η πλήρης χρηματοοικονομική εικόνα ενός οργανισμού περιλαμβάνει και μια αξιολόγηση του λειτουργικού περιθωρίου που εξασφαλίζουν τα υπόλοιπά του σε μετρητά και, στις περισσότερες περιπτώσεις, η πρόσβασή του σε εσωτερικές και εξωτερικές πηγές ρευστότητας. Όταν στις οικονομικές εκθέσεις ενός ΟΤΑ δεν απεικονίζονται με ακρίβεια τα υπόλοιπα αυτά και οι τρέχουσες υποχρεώσεις του, η εξάρτησή του από το δανεισμό για λόγους ταμειακής ροής μπορεί να είναι ενδεικτική.

Η Standard & Poor’s θεωρεί το δείκτη ρευστότητας ενός ΟΤΑ ως κεντρικό δείκτη εξέτασης του ισολογισμού του. Βοηθά να εκτιμηθεί η ικανότητα του οργανισμού να διατηρεί ισχυρή οικονομική κατάσταση.

Η ρευστότητα είναι ένας αμφιλεγόμενος δείκτης επειδή η αναλογία μεταβάλλεται συνεχώς, εξαρτώμενη από τη στιγμή του έτους που εισπράττονται τα έσοδα και την ανάγκη εξόφλησης των υποχρεώσεων. Η ετήσια γνώση της

ρευστότητας, στο τέλος του έτους, είναι χρήσιμη επειδή θα πρέπει να είναι στο ίδιο σημείο του κύκλου ροής των μετρητών στο τέλος κάθε οικονομικού έτους.

Η σημασία της ρευστότητας εκτιμάται καλύτερα από την αναγνώριση των επιπτώσεων που μπορεί να προκύψουν από την έλλειψή της, παρά από την παρουσία της. Η μονάδα, όταν δεν είναι σε θέση να ανταποκριθεί ανώδυνα στις τρέχουσες υποχρεώσεις, χωρίς δηλαδή να καταφύγει σε δραστικά μέτρα μεταβολής της κεφαλαιακής και λειτουργικής της μορφής, βρίσκεται σε πολύ επικίνδυνη θέση. Η αδυναμία του οργανισμού να εκπληρώσει βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τρίτους επηρεάζει το πρόγραμμα αγορών, πωλήσεων και εξυπηρέτησης δανείων με επιβάρυνση τόκων. Ανάλογης σημασίας και επιπτώσεων είναι η έλλειψη ρευστότητας για τους πιστωτές και τους άλλους κοινωνικούς εταίρους (προσωπικό, ασφαλιστικά ταμεία, δημόσιο κλπ).

Ο αριθμοδείκτης αυτός δε δείχνει μόνο το μέτρο της ρευστότητας, αλλά και το περιθώριο ασφάλειας, που διατηρεί η διοίκηση, για να είναι σε θέση να αντιμετωπίσει ανεπιθύμητη εξέλιξη στη ροή των κεφαλαίων κίνησης. Πρόκειται για στατικό δείκτη, που όσο μεγαλύτερος είναι, τόσο καλύτερη από πλευράς ρευστότητας είναι η θέση της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδος. Υγιείς μονάδες χαρακτηρίζονται με τιμές του δείκτη μεγαλύτερες του 1.5, ενώ τιμή κάτω από τη μονάδα αποτελεί ένδειξη προβλημάτων και σηματοδοτεί την ανάγκη για περαιτέρω έρευνα, ιδιαίτερα εάν παρατηρηθεί η τάση αυτή για τρία ή περισσότερα έτη.

Είναι το πιο συνηθισμένο μέσο μέτρησης της βραχυπρόθεσμης φερεγγυότητας, δείχνοντας το βαθμό κάλυψης των απαιτήσεων των βραχυπρόθεσμων δανειστών με περιουσιακά στοιχεία, τα οποία κανονικά μπορούν να ρευστοποιηθούν μέσα σε μια περίοδο που αντιστοιχεί περίπου με την περίοδο λήξης των απαιτήσεων[339]. Μειούμενα ποσοστά ίσως δηλώνουν ότι ο ΟΤΑ μακροπρόθεσμα εκτίθεται σοβαρά σε κινδύνους ή ότι έχει δυσκολίες στην ανεύρεση των απαιτούμενων κονδυλίων για την κάλυψη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Όταν παρατηρείται ανησυχητική τάση πρέπει να υπάρχει:

- ✓ *Διερεύνηση εάν τα τρέχοντα έξοδα είναι υψηλότερα από τα τρέχοντα έσοδα (δείκτες: κατά κεφαλή έσοδα, κατά κεφαλή έξοδα, λειτουργικό έλλειμμα ή πλεόνασμα).*

---

[339] Νιάρχος, Ν., *Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων*, Σταμούλης, Αθήνα-Πειραιάς, 1997, σελ. 47.

- ✓ *Μηνιαία παρακολούθηση της ρευστότητας.*
- ✓ *Μελέτη για σωστή και έγκαιρη πρόβλεψη αναγκών σε μετρητά και*
- ✓ *Εάν ταυτίζεται η είσπραξη των εσόδων με την κάλυψη των υποχρεώσεων.*

- **Άμεση Ρευστότητα = (Κυκλοφορούν Ενεργητικό – Αποθέματα + Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού) / (Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις + Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού)**
- **Ταμειακή Ρευστότητα = (Διαθέσιμα) / (Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις + Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού)**
- **(Καθαρό Κεφάλαιο Κίνησης) / (Συνολικές Δαπάνες).**

Το καθαρό κεφάλαιο κίνησης ορίζεται ως το κυκλοφορούν ενεργητικό μείον τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Ο δείκτης αυτός παρέχει μια περιοδική εικόνα της ρευστότητας και αποτελεί ένδειξη της πιθανής ή πραγματικής ανάγκης για πρόσβαση σε επιπλέον κεφάλαια στο άμεσο μέλλον. Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης αυτός, τόσο υψηλότερη είναι η βασική πιστοληπτική αξιολόγηση.

- **Ταμειακό Χρηματοδοτικό Αποτέλεσμα = (Πλεόνασμα ή Απαιτούμενο ποσό, ανάλογα με την περίπτωση) / (Συνολικά Έσοδα)**

Αντιπροσωπεύει τα διαθέσιμα που δημιουργούνται από (ή απαιτούνται για) τις λειτουργικές και κεφαλαιουχικές δραστηριότητες, προ των πληρωμών αρχικού κεφαλαίου και δείχνει την επίδραση της χρηματοοικονομικής απόδοσης στις απαιτήσεις χρηματοδότησης. Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης αυτός, τόσο υψηλότερη είναι η πιστοληπτική του αξιολόγηση.

5.2.1.5. ΧΡΕΟΣ

Τα δάνεια αποτελούν αποτελεσματικό τρόπο χρηματοδότησης των αναγκαίων βελτιώσεων του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και εξομάλυνσης της βραχυχρόνιας ροής των εσόδων όμως, η λάθος χρήση τους μπορεί να προκαλέσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα. Ακόμη και μια πρόσκαιρη αδυναμία πληρωμής ενός χρέους βλάπτει την πιστοληπτική ικανότητα του οργανισμού, γεγονός που με τη σειρά του μπορεί να αυξήσει το κόστος μελλοντικού δανεισμού ή να του στερήσει πρόσβαση σε αναγκαία κεφάλαια.

Η ανάλυση του χρέους ενός ΟΤΑ περιλαμβάνει το ποσό του χρέους, την επιβάρυνση που αυτό θέτει, τη διάρθρωση και τη σύνθεσή του, καθώς και προηγούμενες τάσεις και μελλοντικές ανάγκες δανεισμού, τις παραμέτρους δηλαδή που στο σύνολό τους καθορίζουν την πιστοληπτική κανότητα του οργανισμού.

Οι καθαρές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ορίζονται ως η διαφορά του συνολικού παθητικού και των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού. Σημαντική αρνητική διαφορά αποτελεί δείκτη μη σταθερότητας, που σημαίνει πως ο οργανισμός έχει αυξήσει την κεφαλαιακή του βάση περισσότερο από την χρηματοοικονομική του δυνατότητα και ίσως να μην είναι σε θέση να πληρώσει το αντίστοιχο χρέος. Αρνητική διαφορά όμως, μπορεί να είναι απαραίτητη για τον οργανισμό, ώστε να αυξήσει αποτελεσματικά την κεφαλαιακή του βάση. Οι μικροί Δήμοι (ορεινοί, αγροτικοί) ίσως παρουσιάζουν αρνητικό δείκτη, που σημαίνει πως τα δανειζόμενα ποσά δεν επενδύονται για την αύξηση της κεφαλαιακής του βάσης. Ένας ακόμη δείκτης της ικανότητας του ΟΤΑ να ικανοποιήσει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του είναι η ρευστότητα. Όσο υψηλότερη, τόσο μεγαλύτερη είναι η ικανότητα του οργανισμού να καλύψει τις υποχρεώσεις του. Εάν οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ξεπερνούν το κυκλοφορούν ενεργητικό, τότε πιθανώς να παρουσιασθούν προβλήματα με την κάλυψή τους.

Το ύψος του χρέους σχετίζεται με μέτρα ικανότητας πληρωμής, όπως το μέγεθος των εσόδων του ΟΤΑ, η οικονομική παραγωγή της περιοχής δικαιοδοσίας όπως εκφράζεται από το ΑΕΠ και, σε ορισμένες περιπτώσεις, το επίπεδο των φορολογητέων αξιών ακινήτων.

Η διάρθρωσή του είναι μία από τις παραμέτρους ανάλυσής του. Όταν οι πληρωμές κεφαλαίου αποσβένονται στο χρόνο, η ανάλυση εστιάζεται στην ικανότητα του οργανισμού να καλύπτει τις πληρωμές χρέους (τόσο του αρχικού κεφαλαίου όσο και των τόκων) από τα έσοδα εκμετάλλευσης. Όταν το σύνολο ή ένα μεγάλο μέρος του κεφαλαίου είναι πληρωτέο στη λήξη, εξετάζεται επίσης το χρονοδιάγραμμα λήξεων (ληξιάριο), οι ανάγκες αναχρηματοδότησης του ΟΤΑ με την πάροδο του χρόνου και οι πιθανές δυνατότητές του για πρόσβαση στη χρηματοπιστωτική αγορά. Μια άλλη παράμετρος της διάρθρωσης του χρέους αφορά στη σχετική εξάρτηση από βραχυπρόθεσμο χρέος ή χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου. Αν και η εξάρτηση αυτή απαιτεί, στην περίπτωση της πληρωμής κεφαλαίου στη λήξη, εξέταση των κινδύνων αναχρηματοδότησης και προσβάσεως στην αγορά, συνεπάγεται και ερωτήματα σχετικά με την έκθεση του ΟΤΑ στον κίνδυνο των επιτοκίων και τη δυνατότητά του

να ανταπεξέλθει σε δυσμενείς μεταβολές των επιτοκίων. Καθώς το ποσοστό του βραχυπρόθεσμου χρέους και του χρέους με κυμαινόμενο επιτόκιο αυξάνει, η προκύπτουσα απώλεια προβλεψιμότητας σχετικά με τα μελλοντικά έξοδα αναγκάζει να λαμβάνονται υπ' όψη σοβαρότερες πιθανότητες οικονομικής πίεσης, για το κατά πόσο η ροή των εσόδων επαρκεί ώστε να καλυφθούν οι πληρωμές χρέους. Οι έκτακτες υποχρεώσεις μπορούν επίσης να επηρεάσουν αρνητικά την πιστοληπτική δυνατότητα. Τέτοιες υποχρεώσεις προκύπτουν όταν το χρέος εκδίδεται από άλλους φορείς είτε μέσω εγγυήσεων και δικαιωμάτων κυριότητας είτε με άλλους τρόπους. Μπορούν επίσης να προκύψουν λόγω κατοχής ή συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο άλλων οργανισμών, ακόμα και όταν δεν υπάρχει χρέος, εφόσον ο ΟΤΑ θεωρεί πως οι λειτουργίες του συνδεμένου φορέα είναι αρκετά σημαντικές ώστε να τις υποστηρίξει.

Οι ΟΤΑ συνήθως χρησιμοποιούν το βραχυπρόθεσμο χρέος για την εξομάλυνση των χρηματικών ροών. Έλλειμμα στα έσοδα ή μεγάλη αύξηση των δαπανών μπορεί να εμποδίζει την αποπληρωμή των βραχυχρόνιων υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια του έτους που έγινε η σύναψη του δανείου. Τότε, ο οργανισμός προσφεύγει σε νέο δάνειο για την πληρωμή του παλαιού (ανακύκλωση), κάνοντας με τον τρόπο αυτόν τη βραχυπρόθεσμη υποχρέωση, μακροπρόθεσμη. Εάν αυτή η πρακτική συνεχίζεται και τα επόμενα χρόνια και το ποσό του χρέους αυξάνει κάθε χρόνο, σημαίνει ότι το χρέος χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση λειτουργικών ελλειμμάτων, γεγονός που φανερώνει οικονομικά προβλήματα.

Η Moody's, αξιολογώντας την πιστωτική ποιότητα, εξετάζει επίσης τη νομοθεσία που διέπει τους σκοπούς για τους οποίους μπορεί να εκδοθεί το χρέος, το νομικά επιτρεπόμενο όριο δανεισμού και τη διάρθρωση του χρέους. Οι νομικοί περιορισμοί συχνά εμποδίζουν το δανεισμό συνολικά ή μερικά. Είτε ο περιορισμός αυτός υπάρχει είτε όχι, ο δανεισμός για την κάλυψη ενός λειτουργικού ελλείμματος ή ο δανεισμός για άντληση κεφαλαίων, του οποίου η αποπληρωμή εκτείνεται πέραν της αναμενόμενης διάρκειας ζωής του χρηματοδοτούμενου έργου, θεωρείται αρνητικό στοιχείο. Βαρύνουσα σημασία στην ανάλυση έχει το ύψος του υφιστάμενου δανεισμού (συμπεριλαμβανομένης της έκθεσης σε υποχρεώσεις εκτός ισολογισμού). Ο ετήσιος καθαρός δανεισμός, ως ποσοστό των κεφαλαιακών δαπανών για νέες επενδύσεις (ανάπτυξη), δεν θα πρέπει να θέτει μακροχρόνιες πιέσεις στην επίτευξη του αποφασισμένου μακροπρόθεσμου δανεισμού ή στο δείκτη των υποχρεώσεων.

Οι Ελληνικοί ΟΤΑ περιορίζονται στην αύξηση του επιπέδου δανεισμού εξαιτίας περιορισμών που θέτει η κεντρική κυβέρνηση. Η σημασία των παγίων για

πρόσβαση της ΤΑ σε δανεισμό είναι σύνθετη, εξαιτίας των νομοθετικών περιορισμών στη χρήση των στοιχείων του ενεργητικού του οργανισμού για εμπράγματη εξασφάλιση των δανείων. Απαγορεύεται η χρήση δημόσιας γης και κτιρίων ως εξασφάλιση, ενώ ορισμένοι χρηματοπιστωτικοί φορείς δε δέχονται επιχορηγήσεις για την εξασφάλιση των δανείων. Αυτό αφήνει τους οργανισμούς χωρίς πρόσβαση σε δανεισμό και επομένως με λίγους πόρους, ιδίως όταν πρόκειται για μικρούς ΟΤΑ με συρρικνωμένα τοπικά έσοδα. Συνήθως, μεγάλο μέρος των υποδομών που χρειάζεται ανανέωση δεν έχει εξασφαλισμένη ροή πόρων, ενώ η χρηματοδότηση με δανεισμό δεν είναι η πλέον κατάλληλη.

Η χρηματοοικονομική κατάσταση ενός ΟΤΑ αντανακλά το επίπεδο και τη σύνθεση του ενεργητικού και των υποχρεώσεών του. Θεωρείται πως η χρηματοοικονομική του θέση είναι υγιής, όταν οι υποχρεώσεις, ο δανεισμός και τα συνεπαγόμενα έξοδα τόκων είναι σε επίπεδα στα οποία μπορεί άνετα να ανταπεξέλθει από τα ετήσια έσοδά του. Προκειμένου να διατηρεί δημοσιονομική ισορροπία, ο ΟΤΑ πρέπει να εισπράττει επαρκή έσοδα για να καλύπτει τις λειτουργικές και κεφαλαιακές του δαπάνες (έξοδα τόκων και αποπληρωμής κεφαλαίου). Η καλή απόδοση του προϋπολογισμού του είναι συνέπεια των σωρευμένων αποφάσεων των υπεύθυνων διαμόρφωσης πολιτικής σχετικά με τη δομή των εσόδων και τη βάση των δαπανών του, καθώς και του οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί. Γενικά ένας ΟΤΑ οφείλει:

- ✓ *Να είναι μέτριος οφειλέτης και το χρέος να αποτελεί περιορισμένο μέρος του συνολικού επενδυμένου κεφαλαίου στις υποδομές και σε άλλα στοιχεία του ενεργητικού του.*
- ✓ *Να φροντίζει ώστε το αντίστοιχο βάρος των χρεωστικών τόκων να μην αποτελεί σημαντικό τμήμα των ετήσιων λειτουργικών εσόδων του οργανισμού.*

Η εξέταση της δομής του χρέους ενός οργανισμού αποκαλύπτει:

- ✓ *Ανεπαρκείς διαδικασίες διαχείρισης μετρητών ή ελέγχου των δαπανών.*
- ✓ *Αυξανόμενη εξάρτηση από μακροπρόθεσμο δανεισμό.*
- ✓ *Αυξανόμενο σταθερό κόστος για την εξυπηρέτηση του χρέους και επομένως,*
- ✓ *Μειωμένη ευελιξία για τις δαπάνες.*
- ✓ *Χρήση βραχυχρόνιου χρέους για τη χρηματοδότηση της τρέχουσας λειτουργίας.*

- ✓ *Απότομες αυξήσεις ή μειώσεις στη μελλοντική εξυπηρέτηση του χρέους.*
- ✓ *Το ποσό του επιπλέον χρέους που μπορεί να καλύψει η κοινότητα.*

i. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Καθαρά Λειτουργικά Έσοδα

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ορίζονται ως το άθροισμα όλων των υποχρεώσεων που οφείλονται στο τέλος του οικονομικού έτους. Περιλαμβάνουν το βραχυπρόθεσμο χρέος, το τρέχον τμήμα του μακροπρόθεσμου χρέους, τους πληρωτέους λογαριασμούς και άλλες τρέχουσες υποχρεώσεις. Αν και τα βραχυπρόθεσμα δάνεια είναι ένας τρόπος αντιμετώπισης των αναγκών σε μετρητά, αύξηση του ποσού των βραχυπρόθεσμων δανείων που συνεχίζεται και σε επόμενα διαδοχικά έτη, ίσως υποδηλώνει προβλήματα ρευστότητας, έλλειμμα εσόδων ή και τα δύο.

Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι εταιρείες αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας των ΟΤΑ (Moody's και Standard and Poor's) θεωρούν αρνητική την κατάσταση, όπου οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ξεπερνούν το 5% των λειτουργικών εσόδων και παρατηρείται δίχρονη τάση αύξησής τους. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να αναλύεται εάν:

- ✓ *Υπάρχει λειτουργικό έλλειμμα (δείκτης ελλείμματος ή πλεονάσματος).*
- ✓ *Αναβάλλεται η πληρωμή των ποσών στους λογαριασμούς «πληρωτέοι», ως αντιστάθμισμα στη μείωση των εσόδων ή στην αύξηση των δαπανών (δείκτης ρευστότητας).*
- ✓ *Είναι οι λογαριασμοί «εισπρακτέοι» έγκυροι και άμεσα εισπρακτέοι, ώστε να καλύψουν τις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις.*
- ✓ *Είναι αποτελεσματικές οι διαδικασίες είσπραξης των οφειλόμενων ποσών.*
- ✓ *Υπάρχουν κατάλληλες τεχνικές διαχείρισης και πρόβλεψης των αναγκαίων χρηματικών ροών.*
- ✓ *Η αύξηση των δαπανών συνεπάγεται και αύξηση του βραχυπρόθεσμου χρέους.*

ii. (Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Πληθωρισμό) / Πληθυσμό

Ο δείκτης είναι πολύ χρήσιμος ιδιαίτερα για τους ΟΤΑ που έχουν ελάχιστους ίδιους πόρους και δεν μπορούν εύκολα να βρουν καινούριους. Καθώς ο πληθυσμός αυξάνει, οι κεφαλαιακές ανάγκες και επομένως η προσφυγή σε μακροπρόθεσμο δανεισμό αναμένεται να αυξηθεί. Εάν όμως, ο δανεισμός αυξάνει ενώ ο πληθυσμός διατηρείται σταθερός ή μειώνεται, τότε μπορεί η επιβάρυνση από το χρέος να ξεπεράσει τις οικονομικές δυνατότητες του οργανισμού να αποπληρώσει το χρέος. Η ικανότητα δημιουργίας εσόδων και αποπληρωμής των χρεών συνδέεται απευθείας με το μέγεθος του πληθυσμού.

Οι χρηματοπιστωτικοί φορείς θεωρούν το μακροπρόθεσμο δανεισμό ως βασική παράμετρο και χρησιμοποιούν μέτρα σύγκρισης για την εκτίμηση του δείκτη. Η Standard & Poor's παρακολουθεί το επίπεδο του μακροχρόνιου δανεισμού αναγνωρίζοντας πως αυξανόμενο χρέος οδηγεί σε δυσκολίες υπερχρέωσης. Αναγνωρίζει, όμως, πως ένα χαμηλό μακροπρόθεσμο χρέος μπορεί να μην αποτελεί θετικό χρηματοληπτικό παράγοντα, εφόσον υποδηλώνει χαμηλές επενδύσεις σε δημόσιες υποδομές (ιδιαίτερα όταν ο δανεισμός σχετίζεται με επενδύσεις που μπορούν να παράγουν εισοδήματα), οι οποίες αποτελούν θετικό παράγοντα για την ανάπτυξη και του ιδιωτικού τομέα.

Αυξανόμενα ποσοστά μακροχρόνιου χρέους ίσως σηματοδοτούν μειωμένο επίπεδο ευελιξίας του ΟΤΑ στην κατανομή των πόρων ή ελαττωμένη ικανότητα να πληρώνει τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του. Στις βασικές πιστοληπτικές εκτιμήσεις και της Moody's βρίσκεται η κρίση των μακροπρόθεσμων σχετικών κινδύνων.

Η διατήρηση της μακροπρόθεσμης φερεγγυότητας απαιτεί προβλεψιμότητα. Πολύχρονοι οικονομικοί σχεδιασμοί και μακροχρόνιος προγραμματισμός κεφαλαίων είναι απαραίτητα στοιχεία για τη μακροχρόνια οικονομική ευρωστία. Με προγραμματισμό πέρα από την τρέχουσα χρονιά, τα στελέχη των ΟΤΑ μπορούν να προβλέψουν καλύτερα και να προετοιμάσουν το κατάλληλο επίπεδο χρηματοδότησης. Τέτοιοι προγραμματισμοί μειώνουν την πιθανότητα σοβαρών περικοπών στις υπηρεσίες ή κοστοβόρες επείγουσες κινήσεις. Προσδιορίζονται ακριβώς οι μελλοντικές οικονομικές υποχρεώσεις και παρέχεται κατάλληλη χρηματοδότηση για αποπληρωμή αυτών των υποχρεώσεων όταν χρειασθεί.

Η χρηματοδότηση πρέπει να παρέχεται μέσα από ποικιλία μεθόδων, που περιλαμβάνουν την ετήσια κατανομή κονδυλίων μέσω του προϋπολογισμού, τη διαθέσιμη ισορροπία κεφαλαίων, τα νόμιμα αποθεματικά και τις διαδικασίες δανείων.

Κλειδί για τη διασφάλιση ότι ικανά κεφάλαια θα είναι διαθέσιμα όταν χρειάζονται είναι η ακριβής λογιστική απεικόνιση αυτών των μακροχρόνιων υποχρεώσεων. Τα αξιόπιστα δεδομένα στα λογιστικά βιβλία παρέχουν στους οικονομικούς προγραμματιστές ένα καθαρό στόχο, γιατί ένας καλός μακροχρόνιος σχεδιασμός μπορεί να εμποδίσει τις χρηματοοικονομικές εκπλήξεις.

Εάν παρατηρηθεί αρνητική πορεία του δείκτη, τότε πρέπει να ερευνηθεί εάν:

- Η πληθυσμιακή ή άλλη πηγή πόρων είναι φθίνουσα (φορολογητέες αξίες ακινήτων).
- Αυξάνει ο βραχυπρόθεσμος δανεισμός.
- Ο ΟΤΑ στηρίζεται όλο και περισσότερο στα δάνεια για τη βελτίωση των υποδομών.
- Ο δανεισμός χρησιμοποιείται για τις τρέχουσες ανάγκες λειτουργίας.
- Ο μακροχρόνιος δανεισμός παρουσιάζει συνεχή αύξηση ή προκλήθηκε από συγκεκριμένο δάνειο για την χρηματοδότηση κάποιας δημόσιας επένδυσης.
- Εάν οι υπηρεσίες, που προηγουμένως χρηματοδοτούνταν από τα τρέχοντα έσοδα, είναι τώρα χρηματοδοτούμενες από δανεισμό και να προσδιορισθούν τα στοιχεία που χρηματοδοτούνται από το δανεισμό.

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται πως ο μακροπρόθεσμος δανεισμός:

- ✓ Δε θα πρέπει να πηγαίνει για τις τρέχουσες λειτουργικές ανάγκες.
- ✓ Θα πρέπει να περιορίζεται στις κεφαλαιουχικές βελτιώσεις, που είναι αρκετά μεγάλες για να χρηματοδοτηθούν από τα τρέχοντα έσοδα.
- ✓ Θα πρέπει να έχει ένα επίπεδο εξυπηρέτησης όχι μεγαλύτερο από την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή των κεφαλαιακών βελτιώσεων που χρηματοδοτούνται από αυτό.

iii. Αριθμοδείκτες Δομής Ισολογισμού

- ➢ **Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Σύνολο Ενεργητικού**
- ➢ **Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Σύνολο Ενεργητικού**
- ➢ **Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Σύνολο Ενεργητικού**

iv. Αριθμοδείκτες Δομής Κεφαλαίων

- **Ξένα Κεφάλαια (Μακροπρόθεσμες+Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις+ Μεταβατικοί Λογ. Παθητικού +Προβλέψεις για κινδύνους) / Ίδια Κεφάλαια**
- **Ξένα Κεφάλαια / Σύνολο Ενεργητικού**
- **Ίδια Κεφάλαια / Σύνολο Ενεργητικού**

v. Εξυπηρέτηση Χρέους

Η εξυπηρέτηση του χρέους ορίζεται ως το ποσό του κεφαλαίου και του τόκου που ο ΟΤΑ πρέπει να πληρώνει κάθε χρόνο για το μακροπρόθεσμο και για το άμεσο βραχυχρόνιο χρέος. Αυξανόμενα κονδύλια για την εξυπηρέτηση του χρέους μειώνουν την ευελιξία του οργανισμού στις δαπάνες, αφού επιβαρύνουν τις υποχρεώσεις του. Πιθανά, αποτελούν σημαντικό τμήμα του σταθερού κόστους και η αύξησή τους ίσως φανερώνει υπερβολικό δανεισμό και σημαντική χρηματοοικονομική πίεση. Όταν ξεπερνά το 20% των λειτουργικών εσόδων, τότε θεωρείται δυνητικό πρόβλημα (10% θεωρείται αποδεκτό).

Η ανάλυση του χρέους αναφέρεται στη δομή των δανειακών υποχρεώσεων και στους δημοσιονομικούς πόρους που διατίθενται για την εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων αυτών. Η σύνθεση του χρέους ενός ΟΤΑ και ο βαθμός μόχλευσης "Ίδια / Υποχρεώσεις" που επιβάλλεται από τις δανειακές του υποχρεώσεις είναι ορισμένοι από τους σημαντικότερους παράγοντες που εξετάζονται, καθώς πρέπει να μελετάται άμεσα η δυνατότητα του οργανισμού να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις εξυπηρέτησης δανεισμού που αναλαμβάνει.

Όταν υπάρχουν υψηλά επίπεδα βραχυπρόθεσμου χρέους πρέπει να εξετάζονται θέματα διαχείρισης διαθεσίμων. Επίσης, πρέπει να μελετάται η έκταση στην οποία ο ΟΤΑ δύναται να καταστεί υπεύθυνος για δάνεια που συνάπτουν «θυγατρικοί» του φορείς, λόγω ρητών εγγυήσεων, σχέσεων κυριότητας και άλλων παραγόντων (δημοτικές επιχειρήσεις κλπ.).

- **Πληρωμές Τόκων / Έσοδα Εκμετάλλευσης %**
- **(Τοκοχρεολύσια / Τακτικά Έσοδα)**

Δεδομένου ότι οι αυξήσεις στις πληρωμές τόκων καθιστούν αναγκαίες είτε αντίστοιχες μειώσεις στις δαπάνες προγραμμάτων είτε αυξήσεις των εσόδων, το σχετικό μερίδιο των εσόδων εκμετάλλευσης που διοχετεύεται σε πληρωμές τόκων αποτελεί σημαντικό παράγοντα ανάλυσης. Οι οργανισμοί χρηματοληπτικής

αξιολόγησης δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα στο δείκτη αυτόν. Όσο μικρότερος είναι ο δείκτης, τόσο υψηλότερη είναι η βασική πιστοληπτική αξιολόγηση. Οι αναλυτές εκτιμούν τον αντίκτυπο των τάσεων της εξυπηρέτησης δανεισμού στην παροχή των επίσημων τοπικών δημόσιων υπηρεσιών και στη συνολική δημοσιονομική ευρωστία. Εάν παρατηρηθεί τάση αυξητική, τότε εξετάζονται τα παρακάτω ζητήματα:

- ✓ Η αύξηση οφείλεται σε αύξηση του μακροπρόθεσμου ή του βραχυπρόθεσμου δανεισμού;
- ✓ Οφείλεται σε αύξηση του επιτοκίου ή του κεφαλαίου;
- ✓ Η συνολική εξυπηρέτηση του χρέους ξεπερνά το 10% των καθαρών λειτουργικών εσόδων;
- ✓ Πριν τη σύναψη μακροπρόθεσμου δανείου υπήρξε μελέτη και ανάλυση των επιπτώσεων της εξυπηρέτησης του δανείου στο συνολικό σταθερό κόστος;
- ✓ Απαιτείται μεγαλύτερο κονδύλι από τα συνολικά έξοδα για την εξυπηρέτηση του χρέους (δείκτης "Τόκοι και Έξοδα / Συνολικές Δαπάνες");

- ➢ **Εξυπηρέτηση Δανεισμού / Συνολικά Έσοδα (%)**

Λόγω λογιστικής φύσης περιορισμών, διατίθενται στοιχεία μόνο για το συνολικό ποσό εξυπηρέτησης χρέους (άθροισμα πληρωμών κεφαλαίου και τόκων), οπότε χρησιμοποιούμε τον αντίστοιχο δείκτη (με την κατάλληλη αναπροσαρμογή) όταν χρειάζεται. Προσθέτοντας τις πληρωμές κεφαλαίου στον αριθμητή του παραπάνω στοιχείου μέτρησης και χρησιμοποιώντας τα συνολικά έσοδα (περιλαμβάνουν κεφαλαιακά έσοδα, μεταφορές κεφαλαίων από κρατικές επιχειρήσεις και άλλους συνδεδεμένους φορείς) ως παρονομαστή, ο δείκτης αυτός αποτυπώνει τη συνολική επίδραση των υποχρεώσεων εξυπηρέτησης δανεισμού στα έσοδα του ΟΤΑ. Ο δείκτης παρέχει πληροφορίες για τον εντοπισμό πιθανών δημοσιονομικών πιέσεων που προκαλούνται από την υπερβολική δανειακή επιβάρυνση.

- ➢ **Κάλυψη Τόκων με Κέρδη = (Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης + Χρεωστικοί Τόκοι) / Χρεωστικοί Τόκοι)**

vi. Δαπάνες Λειτουργικού Εξοπλισμού (capital outlay) / Καθαρές Λειτουργικές Δαπάνες

vii. Καθαρό Χρέος

Το καθαρό χρέος ορίζεται ως το συνολικό χρέος ελαττωμένο κατά τα αποθεματικά μετρητά και αποτελεί ένα κεντρικό μέτρο του βαθμού αποδοτικότητας του ΟΤΑ.

Είναι περισσότερο κατάλληλο από το συνολικό χρέος, διότι πολλοί ΟΤΑ διαθέτουν ρευστά αποθεματικά, συγκεντρωμένα από ένα πλήθος δραστηριοτήτων που περιλαμβάνουν τις κρατικές επιχορηγήσεις και τους φόρους, ώστε να χρηματοδοτήσουν μελλοντικές δαπάνες υποδομών. Ένα μέτρο που καθορίζει την καταλληλότητα του επιπέδου του χρέους είναι η δυνατότητα του οργανισμού να ξεπληρώσει το δάνειο και το αντίστοιχο επιτόκιο. Ο δείκτης κάλυψης χρεωστικών τόκων, ο οποίος προκύπτει διαιρώντας τα κέρδη προ χρεωστικών τόκων και φόρων με τα έξοδα για χρεωστικούς τόκους, αποτελεί έναν τρόπο μέτρησής του. Δείκτης μεγαλύτερος του 3 σημαίνει πως ο ΟΤΑ δεν έχει προβλήματα σχετικά με την αποπληρωμή του χρέους και των τοκοχρεολυσίων.

Στις παρακάτω ενότητες αναλύουμε τους θεμελιώδεις παράγοντες που καθορίζουν τη βασική χρηματοοικονομική εκτίμηση και αναφέρουμε τους λόγους για τους οποίους ο καθένας από αυτούς είναι σημαντικός. Προσδιορίζουμε τα χρηματοοικονομικά και τα άλλα μέτρα που χρησιμοποιούμε, περιγράφοντας παράλληλα τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύουμε τα μέτρα αυτά. Οι παράγοντες είναι οι εξής:

1. το λειτουργικό περιβάλλον, δηλαδή οι εθνικής εμβέλειας συνθήκες που επιδρούν στον κίνδυνο μιας οικονομικής, χρηματοοικονομικής ή πολιτικής κρίσης,
2. το θεσμικό πλαίσιο που καθορίζει τις εξουσίες και τις αρμοδιότητες του οργανισμού,
3. η χρηματοοικονομική κατάσταση και απόδοση,
4. το προφίλ χρέους,
5. οι πρακτικές διακυβέρνησης και διαχείρισης,
6. τα θεμελιώδη οικονομικά στοιχεία.

Η μελέτη θέλει να παρουσιάσει ένα προτεινόμενο σύνολο χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών, οι οποίοι συλλαμβάνουν την οικονομική

κατάσταση των ΟΤΑ και έχουν διακρίνουσα ισχύ. Η ανάπτυξη αριθμοδεικτών για τις επιδόσεις της ΤΑ είναι ένας νέος τομέας και επομένως, ο διάλογος και η κριτική για τα σχετικά οφέλη από τους προτεινόμενους δείκτες θα είναι επίκαιρος και χρήσιμος. Ο στόχος είναι να αναπτυχθεί ένα μικρό σύνολο αριθμοδεικτών, οι οποίοι θα είναι χρήσιμοι για τους εξωτερικούς χρήστες. Λεπτομερέστερη πληροφόρηση που μπορεί να επιτευχθεί από ευρύτερο σύνολο αριθμοδεικτών ίσως να θυσιάζεται. Η θεματική περιοχή των αριθμοδεικτών για τις επιδόσεις της Ελληνικής τοπικής αυτοδιοίκησης σίγουρα απαιτεί περισσότερη έρευνα. Αναλυτικότερα υποδείγματα, κατάλληλων αριθμοδεικτών για τους μικρούς και τους μεγάλους ΟΤΑ σε όλη την επικράτεια, θα ήταν μια γόνιμη περιοχή για περαιτέρω έρευνα.

5.2.2. ΠΟΙΟΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

Με τους κατάλληλους αριθμοδείκτες μπορούμε να διαμορφώσουμε άποψη για την εξέλιξη της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδος, χωρίς οι δείκτες να αποτελούν το σύνολο της εκτίμησης[340]. Η αρνητική εξέλιξη κάποιου δείκτη δε σημαίνει πως απορρίπτουμε συνολικά την οικονομική μονάδα. Η ανάπτυξη ενός κατάλληλου συστήματος μέτρησης της απόδοσης των ΟΤΑ χρειάζεται να λαμβάνει υπόψη και τα ιδιαίτερα δομικά και λειτουργικά τους χαρακτηριστικά.

Τα πιθανά αίτια οικονομικής κρίσης ενός ΟΤΑ μπορεί να προέρχονται[341] από τους εξής παράγοντες:

5.2.2.1. ΤΟΠΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

- **Έλλειψη έγκαιρων, ακριβών και χρήσιμων οικονομικών πληροφοριών.**

— Ετήσιες οικονομικές αναφορές.
— Αναφορές ελεγκτών.
— Προϋπολογισμοί.
— Λογιστικές καταστάσεις.
— Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.
— Δείκτες απόδοσης.
— Πληροφόρηση για το κόστος αγαθών και υπηρεσιών.

---

[340]Γκίκας, Δ., *Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων*, Μπένος, Αθήνα, 1997.
[341]Rees,B., *Financial Analysis*, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, N.J., 1990.

Τα παραπάνω στοιχεία μπορούν να προκαλέσουν οικονομικές ανωμαλίες εφόσον δεν ετοιμάζονται ή δεν ετοιμάζονται έγκαιρα, δεν είναι ακριβή, δεν απευθύνονται στο κατάλληλο προσωπικό ή δε βρίσκονται σε κατάλληλη μορφή.

- **Έλλειψη γνώσης.**

— Χρόνου
— Ενδιαφέροντος
— Εκπαίδευσης
— Κατάρτισης
— Ικανοτήτων
— Πρόσβασης στην πληροφόρηση (λογιστική, διοικητική, νομική κλπ)

- **Έλλειψη διοικητικής δράσης, εποπτείας, σχεδιασμού και συνέχειας.**

— Έλλειψη διοικητικής δράσης. Η διοίκηση αντιλαμβάνεται τις οικονομικές δυσκολίες, αλλά δεν παίρνει τα κατάλληλα μέτρα.
— Διοικητικές πολιτικές και διαδικασίες. Η διοίκηση δεν υιοθετεί ή υιοθετεί μη ολοκληρωμένες πολιτικές και διαδικασίες (εσωτερικούς ελέγχους, ελέγχους προϋπολογισμών, επενδύσεων, κόστους κλπ).
— Έλλειψη ενός κατάλληλου πληροφοριακού συστήματος διοίκησης. Οι λαμβάνοντες τις αποφάσεις δεν αποκτούν την κατάλληλη πληροφόρηση ή δεν την αποκτούν έγκαιρα.
— Έλλειψη μακροχρόνιου σχεδιασμού επενδύσεων. Η διοίκηση αδυνατεί να σχεδιάσει κατάλληλα για τη συντήρηση, τη μελλοντική αντικατάσταση ή την ανακαίνιση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού. Διαπιστώνεται έλλειψη μακροχρόνιου προϋπολογισμού λειτουργίας, έλλειψη σχεδιασμού επενδύσεων και αναβολές συντήρησης παγίων.
— Έλλειψη διαχειριστικού συστήματος μετρητών.
— Συχνή μετακίνηση υπαλλήλων/στελεχών.
— Έλλειψη αποτελεσματικών ελέγχων.
— Αυξανόμενα επίπεδα μη χρηματοδοτούμενων υποχρεώσεων. Δεν υπάρχει μέριμνα για χρηματοδότηση των μελλοντικών υποχρεώσεων.

5.2.2.2. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

- **Δυσμενείς οικονομικές συνθήκες.**

— Πληθωρισμός.
— Μειούμενη οικονομική δραστηριότητα.

- Μειούμενη βιομηχανική δραστηριότητα.
- Έλλειψη επιχειρηματικής πολυμορφίας.
- Αδυναμία δημιουργίας θέσεων εργασίας.
- Εγκαταλειμμένες περιουσίες.
- Αύξηση απλήρωτων φόρων.
- Μείωση των αντικειμενικών αξιών.

- **Δυσμενείς δημογραφικές τάσεις**

- Σημαντική αύξηση ή μείωση του πληθυσμού.
- Ηλικιακές διακυμάνσεις του πληθυσμού.
- Μείωση του κατά κεφαλή εισοδήματος.
- Μείωση των οικογενειακών εισοδημάτων.
- Αύξηση της ζήτησης για κοινωνικές υπηρεσίες.
- Αύξηση του ποσοστού εγκληματικότητας.

- **Έλλειψη τοπικού ελέγχου στις δαπάνες και στα έσοδα.**

<u>Δαπάνες</u>

- Φυσικά φαινόμενα.
- Νομικές υποχρεώσεις.
- Δικαστικές αντιδικίες.
- Αύξηση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- Μακροχρόνιες συμβάσεις.

<u>Έσοδα</u>

- Περικοπές κρατικών κονδυλίων.
- Περικοπές διάφορων εσόδων.
- Περιορισμοί δανεισμού και φόρων.
- Αυξήσεις του αριθμού των περιουσιών που απαλλάσσονται από φόρους.
- Εξάρτηση από εξωτερικές πηγές πόρων.
- Μείωση των αντικειμενικών αξιών.

- **Πολιτική κουλτούρα.**

Η πολιτική κουλτούρα προσδιορίζει την πολιτική στάση προς τις τοπικές δημόσιες υπηρεσίες, τα τοπικά δημόσια αγαθά, τους φόρους και τα τέλη. Απαιτεί σύνθετη ανάλυση εξαιτίας της αλληλεπίδρασης των οικονομικών και κοινωνικών παραγόντων και προσδιορίζεται από την πολιτική εκπροσώπηση στον ΟΤΑ, το βαθμό συμμετοχής των πολιτών στη λήψη των αποφάσεων, τη δομή της οργάνωσης του

ΟΤΑ, τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, το περιεχόμενο των πολιτικών ζητημάτων, όπως επίσης και από την ηλικία, το μέγεθος και την πυκνότητα του πληθυσμού του οργανισμού.

- **Λειτουργικό περιβάλλον.**

Το λειτουργικό περιβάλλον αναφέρεται στο επίπεδο θεσμικής και οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Η θεσμική ωριμότητα και η οικονομική κατάσταση μιας χώρας είναι δείκτες της μακροοικονομικής σταθερότητας και της δημοσιονομικής ικανότητας με αντίκτυπο στις τοπικές οικονομικές συνθήκες και επομένως, μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές, χρηματοοικονομικές και πολιτικές καταστάσεις του οργανισμού.

Περιλαμβάνουν τις εθνικές, κυβερνητικές και περιφερειακές τάσεις του πληθωρισμού, της οικονομικής ευρωστίας, των επιτοκίων, της επιχειρηματικής δραστηριότητας κλπ. Είναι έξω από τον έλεγχο της τοπικής κοινωνίας, η οποία μόνο να προσαρμοστεί ή να αντιδράσει σε αυτούς τους παράγοντες μπορεί. Η πρόβλεψη και η προετοιμασία είναι τα καλύτερα μέσα για την προσαρμογή στις αλλαγές των εξωτερικών οικονομικών συνθηκών. Ο σχετικός πλούτος μιας χώρας, η μεταβλητότητα της πορείας της εθνικής οικονομίας και η ωριμότητα διάφορων οργανισμών εθνικής εμβέλειας είναι παράγοντες που σηματοδοτούν τον αρνητικό ή θετικό επηρεασμό.

Το θεσμικό πλαίσιο αναφέρεται σε συνταγματικές και νομοθετικές ρυθμίσεις και διευθετεί την επάρκεια των δημοσιονομικών εργαλείων, που έχει στη διάθεσή του ο ΟΤΑ για να εκπληρώνει τις ευθύνες και αρμοδιότητες άσκησης δημόσιας πολιτικής. Περιλαμβάνει τη νομοθεσία και τις πρακτικές που διαμορφώνουν τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών, τις σχέσεις μεταξύ φορέων της διοίκησης, τις ευχέρειες άντλησης εσόδων, τους παράγοντες που επηρεάζουν τον καθορισμό των φόρων και των τελών, τη σταθερή και προβλέψιμη ροή των επιχορηγήσεων και βέβαια το βαθμό αυτονομίας από την κεντρική κυβέρνηση.

- **Διοικητικές πρακτικές.**

Η διοικητική ανταπόκριση ενός ΟΤΑ στις περιβαλλοντικές αλλαγές μπορεί να έχει σοβαρότατο αποτέλεσμα στην οικονομική του κατάσταση. Οι διοικητικές πρακτικές και πολιτικές καθορίζουν το επίπεδο των εσόδων και δαπανών σύμφωνα με τις εξωτερικές επιδράσεις. Άρα, θα πρέπει ο οργανισμός να αντιλαμβάνεται πλήρως και σωστά τις εξωτερικές συνθήκες, τη φύση και το μέγεθος των

προβλημάτων και να αντιδρά, γνωρίζοντας και θέλοντας το σωστό για την κοινότητα, σύμφωνα με αυτά που έχει τη δυνατότητα να ελέγξει, δηλαδή τις πρακτικές και τις πολιτικές του. Ο λεπτομερής μακροπρόθεσμος δημοσιονομικός σχεδιασμός, υποστηριζόμενος από ορθή διακυβέρνηση και διαχείριση, διευκολύνει τη διαρθρωτική ευθυγράμμιση των δαπανών με τα έσοδα και ενισχύει τη δυνατότητα αντιμετώπισης αναπάντεχων δημοσιονομικών πιέσεων. Η ύπαρξη πολυετούς λειτουργικού και κεφαλαιακού σχεδιασμού με χρήση συντηρητικών εκτιμήσεων για τα έσοδα, αξιόπιστων εκτιμήσεων για τις δαπάνες και αποθεματικών για απρόβλεπτες ανάγκες καθώς και η συχνή κατάρτιση διαφανών χρηματοοικονομικών αναφορών και εκθέσεων αποτελούν θετικούς παράγοντες για την αξιολόγηση των ΟΤΑ.

- **Η έλλειψη διοικητικής δράσης.**

Ίσως η διοίκηση να αντιλαμβάνεται τα οικονομικά προβλήματα, αλλά να μην μπορεί να αντιδράσει.

Η διοίκηση δεν έχει την ικανότητα να προσαρμοστεί ή προσαρμόζει μη ολοκληρωμένες πολιτικές και διαδικασίες (εσωτερικοί έλεγχοι, έλεγχοι του προϋπολογισμού κλπ). Αυτό σημαίνει αδυναμία περιοδικού ελέγχου, επιβεβαίωσης και συμμόρφωσης με τους στόχους ή τις σχεδιασμένες αρμοδιότητες για τις πολιτικές και τις διαδικασίες.

- Έλλειψη κατάλληλου διοικητικού συστήματος πληροφορικής. Οι αποφασίζοντες δεν έχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες ή δεν τις λαμβάνουν την κατάλληλη στιγμή.
- Έλλειψη μακροπρόθεσμου σχεδιασμού επενδύσεων. Δε γίνεται ο κατάλληλος σχεδιασμός για την ανανέωση ή την αντικατάσταση ή την απόκτηση νέων στοιχείων του ενεργητικού.
- Έλλειψη μακροχρόνιου προϋπολογισμού.
- Έλλειψη σχεδιασμού δαπανών λειτουργικού εξοπλισμού.
- Αναβολή συντηρήσεων.
- Έλλειψη συστήματος διαχείρισης ρευστότητας.
- Συχνή αλλαγή στελεχών.
- Έλλειψη ελέγχου του κόστους.
- Αυξανόμενα επίπεδα μη χρηματοδοτούμενων υποχρεώσεων. Δεν υπάρχει σχεδιασμός για την μελλοντική κάλυψη μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Η εμπειρία έχει δείξει πως η οικονομική κατάσταση ενός οργανισμού που μετριέται απλώς με στατιστικά δεδομένα δεν παρέχει επαρκείς πληροφορίες, ώστε να

προβλεφθεί με ακρίβεια η μελλοντική χρηματοοικονομική του απόδοση και σταθερότητα. Η ενσωμάτωση στην ανάλυση και ποιοτικών παραγόντων, όπως επίσης απόψεων και κρίσεων έμπειρων αναλυτών, καθιστά την εκτίμηση και την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης του οργανισμού περισσότερο αντικειμενική. Παράλληλα με την εμφάνιση στη διεθνή βιβλιογραφία υποδειγμάτων αποτελούμενων αποκλειστικά από αριθμοδείκτες, διατυπώθηκε και η άποψη ότι οι επιδόσεις και η εξέλιξη ενός οργανισμού, ιδίως μη κερδοσκοπικού, είναι σε στενή συσχέτιση όχι μόνο με τα μέσα μετρήσιμα χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά του, αλλά και με μια σειρά από εσωτερικές και εξωτερικές παραμέτρους που επηρεάζουν τη θέση και την εικόνα του[342].

Πρόκειται για χαρακτηριστικά, που συνήθως έχουν στρατηγική υφή και σχετίζονται με παράγοντες που αφορούν στη δομή, στην οργάνωση, στα προϊόντα, στις υπηρεσίες και στο περιβάλλον του οργανισμού. Καθώς δεν είναι άμεσα μετρήσιμα, για τον προσδιορισμό τους απαιτείται προσεκτική μελέτη του οργανισμού και εξειδικευμένη διατύπωση. Τα κριτήρια αυτά, σε κάποιο βαθμό, μπορούν να προσδιορίσουν την ικανότητά του να αντιδράσει σε δύσκολες οικονομικές συνθήκες και να αποτρέψει την αρνητική διαγραφόμενη πορεία του. Οι διαφορές στη συμπεριφορά των αριθμοδεικτών, εξαιτίας των διαφορετικών διαδικασιών στη διακυβέρνηση του οργανισμού, στη δημοσιονομική διαχείριση, στο χειρισμό του χρέους και των επενδύσεών του εντείνουν την προβλεπτική τους αδυναμία και έτσι αναπόφευκτα πρέπει να γίνεται χρήση και ποιοτικών μεταβλητών για την αξιολόγηση ενός συγκεκριμένου ΟΤΑ.

5.2.2.3. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ

Οι πιστωτικοί κίνδυνοι, που επηρεάζουν την οικονομική δυνατότητα ενός ΟΤΑ, διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς. Στους γενικούς κινδύνους υπάγονται αυτοί που ισχύουν για όλους τους ΟΤΑ μιας χώρας και σχετίζονται με την οικονομική της ισχύ και σταθερότητα, καθώς και με το θεσμικό πλαίσιο που κατανέμει εξουσίες και αρμοδιότητες μεταξύ της κεντρικής κυβέρνησης και των φορέων αυτοδιοίκησης. Σε χώρες με προηγμένες βιομηχανοποιημένες οικονομίες, είναι σπάνιο ένας ΟΤΑ να αντιμετωπίσει σοβαρά πιστοληπτικά προβλήματα που

[342]Johnson, C. G., “Ratio Analysis and the Prediction of Firm Failure” στο: “Journal of Finance”, Τόμος 251, 1970, σελ. 1116-1172.

προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από γενικούς κινδύνους. Στους ειδικούς κινδύνους υπάγονται αυτοί στους οποίους αντανακλάται η κατάσταση και οι επιδόσεις των επιμέρους ΟΤΑ. Κατά τις πρόσφατες δεκαετίες, οι σχετικά λίγες περιπτώσεις συμβάντων αθέτησης δανειακών υποχρεώσεων από ΟΤΑ προηγμένων βιομηχανικών χωρών σχετίζονταν συνήθως με ειδικούς κινδύνους, όπως η μη ενδεδειγμένη διαχείριση και οι ελλιπείς επιδόσεις[343].

5.3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

5.3.1. Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΕ ΚΥΡΙΕΣ ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ

Συχνά τα δεδομένα παρουσιάζουν ένα σημαντικό αριθμό συσχετισμένων μεταβλητών. Κατά την εφαρμογή διάφορων πολυμεταβλητών στατιστικών μεθόδων στα δεδομένα (διακρίνουσα ανάλυση, ανάλυση ομαδοποίησης, παλινδρόμησης κλπ), η συσχέτιση αυτή δημιουργεί στατιστικά προβλήματα (πολυσυγγραμμικότητα). Ο στόχος είναι να μειωθεί ο αριθμός των μεταβλητών, έτσι ώστε το νέο μειωμένο σύνολο να αποτελεί είτε ένα υποσύνολο του αρχικού συνόλου είτε ένα νεοοριζόμενο σύνολο μεταβλητών που προκύπτει από το αρχικό σύνολο και το οποίο θα περιλαμβάνει τη μέγιστη δυνατή πληροφόρηση που υπάρχει στο αρχικό σύνολο των μεταβλητών. Με τον τρόπο αυτόν εξαλείφεται το πρόβλημα της πολυσυγγραμμικότητας, απλοποιείται η ανάλυση των δεδομένων και αποκτάται ένα μικρότερο αλλά περιεκτικότερο σύνολο μεταβλητών. Ένας από τους τρόπους με τον οποίο μπορεί αυτό να επιτευχθεί είναι με την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης[344]. Η τεχνική της παραγοντικής ανάλυσης βασίζεται στην αλληλοσυσχέτιση των μεταβλητών και αναπαράγει στο μεγαλύτερο βαθμό τις συσχετίσεις μεταξύ τους, χρησιμοποιώντας το μικρότερο δυνατό αριθμό παραγόντων, ώστε να οδηγήσει σε λύση που θα είναι ιδιάζουσα και εύκολα ερμηνεύσιμη. Για την εξαγωγή των παραγόντων χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι, οι γνωστότερες από τις οποίες είναι η ανάλυση σε κύριες συνιστώσες[345] και η ανάλυση σε κοινούς ή κύριους παράγοντες[346]. Για να θεωρούνται αξιόπιστα τα αποτελέσματα, οι

---

[343] Moody's Investors Service, *Regional and Local Governments Outside the US*, May/2008.
[344] Ζοπουνίδης, Κ. & Ψιμάρνη – Βούλγαρη, Φ., *Χρηματοοικονομική στρατηγική μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην Ελλάδα,* Κλειδάριθμος, Αθήνα, 2000.
[345] Jollife, I. T., *Principal Component Analysis*, Springer-Verlag, New York, 1986.
[346] Mulaik, S. A., *The Foundations of Factor Analysis*, McGraw-Hill, New York, 1972;
Gorsuch, R. L., *Factor Analysis*, Saunders, Philadelphia, 1974; Rummel, 1979.

συντελεστές συσχέτισης μεταξύ των μεταβλητών πρέπει να είναι αξιόπιστοι. Η μέθοδος της παραγοντικής ανάλυσης επιλέγει ένα έως δύο δείκτες από κάθε κατηγορία, έτσι ώστε το τελικό σύνολο δεικτών να περιγράφει όλα σχεδόν τα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδος.

Η μαθηματική δομή της παραγοντικής ανάλυσης σχετίζεται με συχνά χρησιμοποιούμενες μεθόδους, όπως η πολλαπλή παλινδρόμηση, η ανάλυση της διασποράς, οι συσχετίσεις και η κανονική ανάλυση και ως εκ τούτου μπορεί θεωρητικά να ενοποιεί ποικίλα ευρήματα. Όπως όλες οι παραγοντικές αναλύσεις δεδομένων, έτσι και η ανάλυση σε κύριες συνιστώσες[347] (ΑΚΣ) είναι μια παραγοντική μέθοδος που επιτρέπει τη μελέτη ενός συνόλου αντικειμένων ως προς ένα σύνολο συνεχών ποσοτικών μεταβλητών[348] και έχει σκοπό να δείξει τις υπάρχουσες συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών που περιγράφουν ένα φαινόμενο. Το επιτυγχάνει προβάλλοντας σε κατανοητούς χώρους τις συντεταγμένες των μεταβλητών και των δεδομένων των αντικειμένων. Ο πίνακας που αναλύεται έχει n γραμμές, όπου βρίσκονται τα δεδομένα των αντικειμένων και k στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στο σύνολο των ποσοτικών μεταβλητών. Στη διασταύρωση μιας γραμμής i και μιας στήλης j έχουμε την τιμή της μεταβλητής j για το αντικείμενο i (X_{ij}). Με την ΑΚΣ ανάγουμε το σύνολο των αρχικών μεταβλητών σε ένα μικρότερο σύνολο νέων σύνθετων μεταβλητών, οι οποίες αποτελούν γραμμικό συνδυασμό των αρχικών και τις οποίες ονομάζουμε κύριες συνιστώσες. Οι κύριες συνιστώσες που αντιστοιχούν σε παραγοντικούς άξονες, αποτελούν σύνθεση μιας ομάδας αρχικών μεταβλητών που συσχετίζονται μεταξύ τους με την έννοια του δείκτη γραμμικής συσχέτισης του Pearson. Η μαθηματική διαδικασία εξαγωγής των κύριων συνιστωσών βασίζεται στη διαγωνοποίηση και την εξαγωγή των ιδιοτιμών και των ιδιοδιανυσμάτων που εφαρμόζεται στον αρχικό πίνακα δεδομένων.

Αν ο αρχικός πίνακας είναι διαστάσεων n*k, κάθε αντικείμενο i αντιστοιχεί σε ένα σύνολο k αριθμών, είναι δηλαδή σημείο ενός χώρου k διαστάσεων ή k αξόνων, όπου κάθε διάσταση ή άξονας αντιστοιχεί σε μία από τις αρχικές μεταβλητές. Το σύνολο των αντικειμένων συνιστά ένα νέφος σημείων στον k-διάστατο χώρο. Το αντίστροφο συμβαίνει για το νέφος των σημείων των μεταβλητών.

---

[347] Pearson, Karl, 1901; Hotelling, Harold, 1933; Escofiert, B. & Pages, H., 1988; Dunteman, G. H., 1989.

[348] Οι μεταβλητές πρέπει να είναι ποσοτικές διότι η ανάλυση βασίζεται σε υπολογισμούς μέσης τιμής, τυπικής απόκλισης και γραμμικής συσχέτισης, οι οποίοι έχουν νόημα μόνον για ποσοτικές μεταβλητές.

Βρίσκεται σε ένα χώρο n-διαστάσεων, όπου n ο αριθμός των αντικειμένων του αρχικού πίνακα. Η ΑΚΣ μας βοηθά να ανακαλύψουμε τη δομή αυτού του νέφους. Προβάλλει το νέφος των σημείων σε έναν υποχώρο, μικρότερων διαστάσεων, που έχει ορθογώνιους άξονες και ονομάζονται παραγοντικοί άξονες. Για το νέφος των αντικειμένων ο πρώτος παραγοντικός άξονας είναι η ευθεία που περνά από την αρχή των αξόνων και η αδράνεια των αντικειμένων κατά μήκος της ευθείας είναι η μέγιστη. Ο δεύτερος παραγοντικός άξονας είναι η ευθεία που περνά από την αρχή των αξόνων, είναι ορθογώνια με την προηγούμενη, και η αδράνεια (διακύμανση της προβολής των σημείων του νέφους) κατά μήκος της ευθείας αυτής παίρνει τη δεύτερη μεγαλύτερη τιμή της. Με τον ίδιο τρόπο καθορίζονται και οι υπόλοιποι άξονες. Οι παραγοντικοί άξονες προσεγγίζουν βέλτιστα το νέφος των αντικειμένων και ταυτόχρονα είναι οι άξονες εκείνοι, κατά μήκος των οποίων, εκφράζεται στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό η διασπορά του νέφους. Έτσι, οι αποστάσεις μεταξύ των αντικειμένων πάνω στους παραγοντικούς άξονες παραμορφώνονται ελάχιστα σε σχέση με τις αποστάσεις τους ως προς τους αρχικούς άξονες.

Για τον καθορισμό των αξόνων, υπολογίζεται ο πίνακας συσχέτισης των αρχικών δεδομένων, τα οποία έχουν υποστεί τυπικό μετασχηματισμό. Από αυτόν τον πίνακα ορίζεται, με διαγωνοποίηση, ο πρώτος παραγοντικός άξονας, η διεύθυνση του οποίου συμπίπτει με το ιδιοδιάνυσμα u_i που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη ιδιοτιμή λ_α. Οι ιδιοτιμές είναι η αδράνεια του νέφους κατά μήκος των παραγοντικών αξόνων. Για την πρώτη ιδιοτιμή λ_1 ισχύει $1 \leq \lambda_1 \leq k$ όπου k ο αριθμός των μεταβλητών. Για τις υπόλοιπες ιδιοτιμές το βασικό κριτήριο είναι η σύγκρισή τους με τη μονάδα. Μελετάμε τους παραγοντικούς άξονες για τους οποίους $\lambda>1$. Τελικά, με τη χρησιμοποίηση της μήτρας R των συντελεστών συσχέτισης των αρχικών μεταβλητών αποκτάται η μήτρα F των παραγόντων, ο καθένας από τους οποίους έχει τη δική του ταυτότητα και περιλαμβάνει ομάδα μεταβλητών με κοινά χαρακτηριστικά. Το γραμμικό υπόδειγμα της ανάλυσης σε κύριους παράγοντες δίνεται από τη σχέση:

$$z_j = a_{j1}F_1 + a_{j2}F_2 + ... + a_{jm}F_m + u_jY_j \, (j = 1,2,...,n).$$

όπου F_m είναι οι κοινοί παράγοντες, Y_j ο χαρακτηριστικός παράγοντας για τη συγκεκριμένη μεταβλητή και α_{jm} ειδικοί συντελεστές-φορτία των παραγόντων.

Το άθροισμα των τετραγώνων των παραγοντικών φορτίων της ίδιας κύριας συνιστώσας, δηλώνει τη συμμετοχή της συνιστώσας στην ολική διακύμανση των μεταβλητών και καλείται χαρακτηριστική ρίζα. Οι τιμές των χαρακτηριστικών ριζών

που εμφανίζονται κατά φθίνουσα σειρά μεγέθους βοηθούν να επιλεγούν εκείνες οι συνιστώσες, που εξηγούν αθροιστικά το υψηλότερο ποσό της ολικής διακύμανσης. Η απόφαση στηρίζεται στο κριτήριο για τη σημαντικότητα των συνιστωσών, αυτό που προτείνουν οι Guttman και Kaiser (Cattel)[349], σύμφωνα με το οποίο το όριο για τη λήψη του ενδεδειγμένου αριθμού των κύριων συνιστωσών καθορίζεται από τις τιμές των χαρακτηριστικών ριζών που είναι μεγαλύτερες ή ίσες της μονάδος, αφού αυτό συνεπάγεται και υψηλό ποσοστό ερμηνευμένης διακύμανσης. Ο Cattel συνιστά και τη χρησιμοποίηση του scree test. Ο αριθμός του κάθε παράγοντα (οριζόντιος άξονας) σχεδιάζεται σε σχέση με το ποσοστό της συνολικής διασποράς που ερμηνεύει (κάθετος άξονας). Η καμπύλη που προκύπτει θα έχει φθίνουσα αρνητική κλίση (η διαφορά της διασποράς ανάμεσα σε διαδοχικούς παράγοντες μειώνεται) μέχρις ότου να υπάρξουν οι παράγοντες που ερμηνεύουν το τυχαίο σφάλμα και είναι ασήμαντοι. Ο ενδεδειγμένος αριθμός των συνιστωσών είναι αυτός μετά τον οποίο παρατηρείται τάση ευθυγράμμισης της καμπύλης.

Το χαρακτηριστικό γνώρισμα της μεθόδου ανάλυσης σε κύριες συνιστώσες είναι ότι λαμβάνει υπόψη το ολικό ποσό της διακύμανσης των μεταβλητών κατά φθίνουσα ακολουθία. Ενώ η κοινή παραγοντική ανάλυση αναφέρεται στις διαστάσεις του χώρου που ορίζεται από τα κοινά χαρακτηριστικά των μεταβλητών, η παραγοντική ανάλυση των συνιστωσών αναφέρεται στο χώρο που ορίζει τη συνολική τους διασπορά. Η πρώτη κύρια συνιστώσα είναι ο γραμμικός συνδυασμός των αρχικών μεταβλητών (δεικτών) που ερμηνεύει στο μέγιστο την ολική διακύμανση των τιμών τους, η δεύτερη, η οποία είναι ασυσχέτιστη με την πρώτη, ερμηνεύει στο μέγιστο την υπόλοιπη διακύμανση κ.ο.κ.. Όλες οι μεταβλητές μετρούνται σε τυπικές μονάδες και επομένως, η διακύμανση μιας μεταβλητής αναφέρεται στη μονάδα ενώ η συνολική διακύμανση ισούται με τον αριθμό των παρατηρήσεων. Αυτός είναι και ο λόγος που η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί μήτρα συντελεστών συσχέτισης με μονάδες τα στοιχεία της κύριας διαγωνίου.

Η μαθηματικοστατιστική λύση που προκύπτει από την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης μπορεί να οδηγήσει σε μη ορθογωνικότητα (ανεξαρτησία) των παραγόντων και σε ασαφή ομαδοποίηση των μεταβλητών, η οποία δεν επιτρέπει την αναγνώριση και ταυτοποίηση των παραγόντων. Αυτό αντιμετωπίζεται με την

---

[349] Cattel, R. B., *The Scientific Use of Factor Analysis in Behavioral and Life Sciences*, Plenum Press, New York, 1978.

περιστροφή της μήτρας των κύριων παραγόντων, έτσι ώστε να επιτευχθεί, αφενός η μείωση των τιμών των φορτίων σε ορισμένους παράγοντες και αφετέρου ο περιορισμός του αριθμού θετικών και αρνητικών φορτίων ταυτόχρονα στον ίδιο παράγοντα. Γεωμετρικά αυτό σημαίνει ότι οι παραγοντικοί άξονες περιστρέφονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να περνούν, εάν είναι αυτό δυνατόν, μέσα από ομάδες σημείων μεταβλητών[350]. Η συνηθέστερη μέθοδος περιστροφής είναι η μέθοδος μέγιστης διακύμανσης που προτείνει ο Kaiser[351], όπου επιχειρείται η εμφάνιση στους κύριους παράγοντες φορτίων με υψηλές τιμές και φορτίων με τιμές μηδενικές ή σχεδόν μηδενικές, δηλαδή η μεγιστοποίηση της διακύμανσης σε κάθε παράγοντα. Κάθε παράγοντας μπορεί να ορισθεί ως η διακύμανση των τετραγώνων των φορτίων του και συνεπώς η μέγιστη διακύμανση θα προέρχεται από τη μεγιστοποίηση του αθροίσματος των διακυμάνσεων των τετραγώνων των φορτίων των m κύριων παραγόντων που δίνεται από τη σχέση:

$$V_{MAX} = n\sum_{i=1}^{m}\sum_{j=1}^{n}\left(\frac{a_{ji}}{h_j^2}\right)^4 - \sum_{i=1}^{m}\left(\sum_{i=1}^{n}\frac{a_{ji}^2}{h_j^2}\right)^2.$$

Με την περιστροφή της μέγιστης διακύμανσης ικανοποιούνται όλα σχεδόν τα κριτήρια της απλής δομής που διατύπωσε ο Thurstone[352]. Μετά την περιστροφή της μέγιστης διακύμανσης προκύπτει η μήτρα V των κύριων παραγόντων. Η ορθογωνικότητα (ανεξαρτησία) μεταξύ τους ελέγχεται με τις μηδενικές ή σχεδόν μηδενικές τιμές των συντελεστών συσχέτισης των παραγόντων αυτών ανά δύο. Η σημαντικότητα των παραγοντικών φορτίων της μήτρας V των κύριων παραγόντων m ελέγχεται με την εφαρμογή του κριτηρίου των Burt-Banks[353] κατά παράγοντα. Η εκτίμηση της κρίσιμης τιμής του παραγοντικού φορτίου δίνεται από το τυπικό σφάλμα του με τη σχέση:

$$\sigma_f = \sigma_r\sqrt{\frac{n}{n+1-c}}$$

όπου σ_f είναι το τυπικό σφάλμα του παραγοντικού φορτίου, σ_r το τυπικό σφάλμα του συντελεστή συσχέτισης ίσο με 0,25 για κατώτατο όριο[354], n αριθμός των μεταβλητών και c ο αριθμός του παράγοντα στη μήτρα των κύριων παραγόντων.

---

[350] Tabachnick, B. G. & Fidell, L. S., *Using multivariate statistics*, Harper & Row, New York, 1989.
[351] Harman, H. H., *Modern factor Analysis*, The university of Chicago Press, Chicago, 1976.
[352] Thurstone, L. L., *Multiple Factor Analysis*, University of Chicago Press, Chicago, 1947.
[353] Child, D., *The Essentials of Factor Analysis*, Holt, Rinehart and Winston, London, 1970.
[354] Guilford, J. P., "Factors and factors of personality" στο: "Psychological Bulletin", Τόμος 82, 1975, σελ. 802-814.

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της παραγοντικής ανάλυσης μετά την περιστροφή είναι:

- η ορθογωνικότητα των παραγόντων,
- η ύπαρξη ή όχι αλληλοσυσχέτισης των μεταβλητών,
- ο προσδιορισμός της ταυτότητας των παραγόντων,
- ο εντοπισμός της αιτιώδους σχέσης μεταξύ των μεταβλητών σε κάθε παράγοντα.

5.3.2. ΜΕΘΟΔΟΣ PROMETHEE[355]

Η ανάλυση ομαδοποίησης μας προσφέρει έναν ρεαλιστικό διαχωρισμό των ΟΤΑ. Όμως λόγω της φύσης της, δε διεισδύει σε βάθος, αφού δεν αξιολογεί τον κάθε ΟΤΑ, ούτε τον συγκρίνει με τους άλλους. Έτσι, προκειμένου να γίνει εκτενέστερη ανάλυση, ώστε να έχουμε πληρέστερη εικόνα, θα χρησιμοποιήσουμε στο δεύτερο στάδιο μια πιο αναλυτική μέθοδο, η οποία αξιολογεί τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις του κάθε ΟΤΑ και τους ιεραρχεί. Μια τέτοια μέθοδος είναι η Promethee, η οποία είναι κατάλληλα προσαρμοσμένη στην ανάπτυξη υποδειγμάτων σύνθεσης των κριτηρίων αξιολόγησης, έτσι ώστε να επιτευχθεί η κατάταξη ενός συνόλου εναλλακτικών δραστηριοτήτων (οργανισμοί, επιχειρήσεις, κλπ) από αυτές με τις υψηλότερες επιδόσεις προς αυτές με τις συγκριτικά χαμηλότερες. Κύριος σκοπός της μεθόδου είναι η δυνατότητα να λαμβάνονται οι αποφάσεις με τον ευκολότερο δυνατό τρόπο. Η μέθοδος βασίζεται σε συναρτήσεις προτίμησης, οι οποίες συγκρίνουν ανά δύο τους υπό εξέταση οργανισμούς. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιούνται έξι πιθανές συναρτήσεις, οι οποίες προσδιορίζονται από αυτόν που λαμβάνει τις αποφάσεις. Ορίζει το πολύ δύο παραμέτρους οικονομικής σημασίας και έτσι δημιουργείται ένα γράφημα, το οποίο δείχνει ποιος από τους δύο οργανισμούς υπερτερεί του άλλου, ορίζοντας δύο πιθανότητες με σκοπό τη λύση του πολυκριτήριου προβλήματος.

Το πολυκριτήριο πρόβλημα max { $f_1(a)$, $f_2(a)$, …, fk(a) /a ε K }, K το πλήθος των κριτηρίων αξιολόγησης, με $f_h(a)$, h=1,2,…,k, δεν μπορεί να δώσει μια συνολική κατάταξη στο σύνολο K και αυτό διότι το πρόβλημα δεν είναι καλά ορισμένο, επειδή η έννοια της βέλτιστης λύσης δεν έχει νόημα. Δεν υφίσταται δηλαδή πάντοτε λύση a* ώστε $f_h(a^*)$ >= f(a) για κάθε a ε K και για κάθε h. Τέτοια προβλήματα συχνά προκύπτουν στον οικονομικό τομέα. Η σχέση υπεροχής που υπάρχει σε ένα πολυκριτήριο πρόβλημα είναι συνήθως τόσο μικρή που δεν μπορεί να επιλυθεί ένα

[355] Preference Ranking Organization METHod for Enrichment Evaluations.

πρόβλημα με την ομοφωνία των δραστηριοτήτων. Έχουν προταθεί μέθοδοι κατάταξης με σκοπό να εμπλουτίσουν την έννοια της υπεροχής, βασιζόμενοι στην αρχή της πλειοψηφίας και όχι στην ομοφωνία των δραστηριοτήτων.

Μια δραστηριότητα a θεωρούμε πως υπερτερεί μιας άλλης b όταν ισχύει $f_h(a) >= f_h(b)$ για κάθε h ε {1,2,3, … , K} και μια τουλάχιστον από τις ανισότητες να ικανοποιείται. Αν εξετάσουμε όλες τις δραστηριότητες K, τότε έχουμε μια μερική κατάταξη των δραστηριοτήτων που ονομάζεται κατάταξη υπεροχής και απεικονίζεται σε γράφημα υπεροχής.

Για την επίλυση προβλημάτων πολυκριτήριας ανάλυσης υπάρχουν τρεις μέθοδοι:

- Αθροιστικές, οι οποίες χρησιμοποιούν συναρτήσεις μεταφοράς,
- Αλληλεπιδραστικές και
- Μέθοδοι κατάταξης με τις οποίες θα ασχοληθούμε στην παρούσα μελέτη.

Οι μέθοδοι κατάταξης λειτουργούν με συμβιβασμό ανάμεσα στις σχέσεις υπεροχής και σε αυτές που προκύπτουν από τις συναρτήσεις χρησιμότητας. Κάθε μια από τις παραπάνω μεθόδους περιλαμβάνει δύο στάδια: την κατάταξη και την ερμηνεία της. Η μέθοδος Promethee βασίζεται στην επέκταση της έννοιας του κριτηρίου. Τα κριτήρια κατασκευάζονται από το λήπτη της απόφασης, επειδή αντιπροσωπεύουν την έννοια της έντασης της προτίμησης και οι παράμετροι που δίνονται έχουν κάποια οικονομική σημασία και είναι το πολύ δύο. Στη συνέχεια σχεδιάζεται το γράφημα υπεροχής κάνοντας χρήση των συναρτήσεων προτίμησης. Η επέκταση της έννοιας του κριτηρίου βασίζεται στην εισαγωγή μιας συνάρτησης προτίμησης, η οποία δηλώνει την προτίμηση του αποφασίζοντα ανάμεσα σε δύο δραστηριότητες α και β. Η συνάρτηση προτίμησης ορίζεται για κάθε κριτήριο χωριστά και οι τιμές που παίρνει κυμαίνονται στο διάστημα [0,1]. Όσο πιο κοντά στη μονάδα βρίσκεται η τιμή της συνάρτησης, τόσο μεγαλύτερη είναι η προτίμηση του αποφασίζοντα για τη δραστηριότητα, ενώ όσο πιο μικρή είναι η τιμή της συνάρτησης, τόσο πιο μεγάλη είναι και η αδιαφορία του λήπτη της απόφασης.

Η Promethee είναι πολυκριτήρια μέθοδος αξιολόγησης, η οποία αναπτύχθηκε από τους Brans, Vincke και Mareschl[356] και βασίζεται στη θεωρία των σχέσεων υπεροχής[357]. Η θεωρία των σχέσεων υπεροχής αποτελεί ένα ιδιαίτερο μεθοδολογικό πεδίο της πολυκριτήριας ανάλυσης, οι βάσεις του οποίου τέθηκαν στα τέλη του 1960 με τις εργασίες του Roy. Όλες οι τεχνικές που βασίζονται στη θεωρία των σχέσεων υπεροχής λειτουργούν σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο πραγματοποιείται η ανάπτυξη μιας σχέσης υπεροχής μεταξύ των εξεταζόμενων εναλλακτικών δραστηριοτήτων, ενώ στο δεύτερο στάδιο πραγματοποιείται η εκμετάλλευση της σχέσης υπεροχής ώστε να υπάρξει το αποτέλεσμα της αξιολόγησης των εναλλακτικών δραστηριοτήτων στην επιθυμητή μορφή (κατάταξη, ταξινόμηση, επιλογή). Η σχέση υπεροχής είναι μια διμερής σχέση, η οποία επιτρέπει την εκτίμηση της ισχύος της υπεροχής μιας δραστηριότητας έναντι μιας εναλλακτικής. Η ανάπτυξη σχέσεων υπεροχής τέτοιου τύπου αποτελεί εναλλακτική μορφή υποδειγματοποίησης και μαθηματικής αναπαράστασης του συστήματος αξιών του αποφασίζοντα.

Η μέθοδος, χρησιμοποιώντας ειδικές συναρτήσεις προτίμησης για κάθε κριτήριο αξιολόγησης, επιτυγχάνει ιεράρχηση των εναλλακτικών λύσεων. Τα κριτήρια αξιολόγησης, στην περίπτωσή μας, είναι οι ανεξάρτητοι αριθμοδείκτες, ενώ οι εναλλακτικές λύσεις είναι οι ΟΤΑ του δείγματος. Τα κύρια χαρακτηριστικά της μεθόδου είναι η απλότητα, η καθαρότητα και η ευστάθεια. Η έννοια του γενικευμένου κριτηρίου χρησιμοποιείται για την κατασκευή σχέσης κυριαρχίας μεταξύ κάποιων εναλλακτικών δραστηριοτήτων.

Η μέθοδος συγκρίνει όλες τις εναλλακτικές, ανά δύο, για κάθε κριτήριο ξεχωριστά. Η σύγκριση δύο εναλλακτικών α και β για το i κριτήριο γίνεται υπολογίζοντας:

1. Τη διαφορά d των επιδόσεών τους ως προς το κριτήριο αξιολόγησης i .
2. Την τιμή μιας συνάρτησης προτίμησης H(d), η οποία ορίζεται για κάθε κριτήριο. Οι συναρτήσεις προτίμησης που η μέθοδος προτείνει καλύπτουν τις περισσότερες περιπτώσεις που εμφανίζονται στην πράξη. Αυτό όμως δεν αποτελεί δεσμευτικό χαρακτηριστικό της μεθόδου, αφού ο κάθε αναλυτής μπορεί να κατασκευάσει μια νέα

[356] Brans, J. P./ Vincke, P. & Mareschal, B., “How to rank and how to select projects: The PROMETHEE method” στο: “European Journal of Operational Research”, Τόμος 24, 1986, σελ. 228-238.
[357] Roy, B., “The outranking approach and the foundations of ELECTRE methods” στο: “Theory and Decision”, Τόμος 31, 1991, σελ. 49-73.

συνάρτηση προτίμησης, ανάλογη της ιδιαιτερότητας του προβλήματος που καλείται να αντιμετωπίσει. Παρέχει τη δυνατότητα στον λήπτη των αποφάσεων να αντιμετωπίσει τα διάφορα προβλήματα, ορίζοντας τις κατάλληλες παραμέτρους των συναρτήσεων προτίμησης. Βέβαια, ανάλογα με τον τύπο κριτηρίου που επιλέγεται κάθε φορά υπάρχουν διαφορετικές προσεγγίσεις στην αξιολόγηση. Εξαρτάται από την εμπειρία του αποφασίζοντα να επιλέξει το κατάλληλο τύπο κριτηρίου. Υπάρχουν έξι είδη γενικευμένων κριτηρίων με τις αντίστοιχες συναρτήσεις. Στον πίνακα παρουσιάζονται τα κριτήρια, οι συναρτήσεις τους, τα γραφήματά τους και οι αντίστοιχες παράμετροι.

Πίνακας 5.1: Γενικευμένα κριτήρια της μεθόδου Promethee

Κριτήριο	**Τύπος Συνάρτησης**	**Παράμετροι**
Σύνηθες Κριτήριο	H(d) = 0 αν d=0 1 αν d $\neq$ 0	-
Σχεδόν κριτήριο	H(d)= 0 αν $-q \leq d \leq q$ 1 αν d<-q ή d>q	q
Κριτήριο με γραμμική προτίμηση	H(d) = d/p αν $-p \leq d \leq p$ 1 αν /d/ >p	p, q
Κριτήριο επιπέδου	H(d) = 0 αν /d/ ≤ q ½ αν q</d/≤p 1 αν q</d/	p, q
Κριτήριο με γραμμική προτίμηση και αδιάφορη περιοχή	H(d)= 0 αν /d/ ≤ q (/d/-q)/(p-q) αν q</d/≤p 1 αν p</d/	p, q
Κριτήριο Gauss	H(d) = 1 – exp($-d^2$ / $2\sigma^2$)	σ

3. Το βαθμό προτίμησης Pi(α,β) της εναλλακτικής α έναντι της εναλλακτικής β για το κριτήριο i σύμφωνα με τη σχέση Pi(α,β) = {H(d) για d>0 ή 0 για d<0}. Οι επιμέρους βαθμοί προτίμησης Pi(α, β) για κάθε κριτήριο μπορούν να καθορισθούν βάσει έξι προκαθορισμένων συναρτήσεων (γενικευμένα κριτήρια).

Τα βάρη (π_i) των κριτηρίων αξιολόγησης fi (i=1…k) καθορίζουν τη σημαντικότητα του κάθε κριτηρίου και χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του δείκτη προτίμησης Π(α,β). Αφού γίνει ο καθορισμός των παραμέτρων (Pi, πi), ο αποφασίζων είναι σε θέση να ορίσει τον πολυκριτήριο δείκτη προτίμησης, ο οποίος δείχνει τη συνολική σύγκριση των εναλλακτικών ανά δύο και δίνεται από τη σχέση:

$$\Pi_{\alpha\beta} = \frac{\sum_{\iota=1}^{\kappa} \pi_{\iota} \, Pi(\alpha,\beta)}{{}_{i=1}^{k} \pi_{\iota}} = \sum_{i=1}^{k} w_i P_i(\alpha,\beta)$$

όπου π_i είναι το βάρος του κριτηρίου αξιολόγησης i και καθορίζεται από τον αποφασίζοντα, έτσι ώστε να αναπαριστά επαρκώς τη σημαντικότητα που αυτός αποδίδει σε καθένα κριτήριο κατά την αξιολόγηση των επιδόσεων των εξεταζόμενων εναλλακτικών δραστηριοτήτων και w_i είναι το κανονικοποιημένο βάρος (το άθροισμα των βαρών ισούται με τη μονάδα) του κριτηρίου αξιολόγησης i.

Ο πολυκριτήριος δείκτης προτίμησης Π(α,β) αναπαριστά την ένταση της προτίμησης του αποφασίζοντα για την εναλλακτική α σε σχέση με τη β, καθώς λαμβάνει υπόψη του όλα τα κριτήρια αξιολόγησης fi=1…κ, τα οποία χρησιμοποιούνται στο πρόβλημα απόφασης. Ο πολυκριτήριος δείκτης προτίμησης είναι ένας αριθμός, που παίρνει τιμές από 0 έως 1 και υπολογίζεται για κάθε ζεύγος εναλλακτικών δραστηριοτήτων α, β. Εάν το Π(α,β) είναι κοντά στη μονάδα τότε η εναλλακτική α είναι σαφώς προτιμότερη της β, ενώ εάν είναι κοντά στο 0 οι εναλλακτικές α και β είναι περίπου ισοδύναμες.

Με βάση τους δείκτες προτίμησης Π, για κάθε εναλλακτική υπολογίζονται οι εξερχόμενες και οι εισερχόμενες ροές της (Φ_+, Φ_-), οι οποίες δείχνουν κατά πόσο υπερέχει έναντι των άλλων εναλλακτικών και κατά πόσο οι άλλες εναλλακτικές υστερούν έναντι αυτής. Σε ότι αφορά στην εκμετάλλευση της σχέσης υπεροχής για την ταξινόμηση των εναλλακτικών λύσεων, για κάθε εναλλακτική α ορίζεται:

- Η εξωτερική ροή που δίνεται από τη μαθηματική σχέση $\Phi_+(\alpha)=\Sigma\Pi(\alpha,\beta)$ ¥ β που ανήκει στο σύνολο των εναλλακτικών λύσεων.
- Η εσωτερική ροή που δίνεται από τη σχέση $\Phi_-(\alpha)=\Sigma\Pi(\beta,\alpha)$
- Η σύνθετη ροή (καθαρή ροή) προκύπτει από τη σχέση $\Phi(\alpha)= \Phi_+(\alpha) - \Phi_-(\alpha)$. Αποδίδει την καθαρή ροή για κάθε δραστηριότητα και αποτελεί το συνολικό μέτρο αξιολόγησης των εξεταζόμενων δραστηριοτήτων. Η τελική κατάταξη των εναλλακτικών δραστηριοτήτων από τις καλύτερες προς τις χειρότερες επιτυγχάνεται κατατάσσοντας τις δραστηριότητες βάσει των καθαρών ροών, κατά φθίνουσα σειρά (μεγαλύτερες θετικές καθαρές ροές αντιστοιχούν στις συγκριτικά καλύτερες δραστηριότητες και αντίστοιχα οι χαμηλότερες καθαρές ροές υποδεικνύουν τις συγκριτικά χειρότερες δραστηριότητες).

Η ολική κατάταξη των εναλλακτικών που παίρνουμε με την Promethee II, η οποία παρέχει πληρέστερη αξιολόγηση, προκύπτει αφού υπολογίσουμε για κάθε περίπτωση α τη σύνθετη ροή:

$$\alpha P \beta \text{ αν } \Phi(\alpha) > \Phi(\beta) \text{ (α Preference β)}$$

$$\alpha I \beta \text{ αν } \Phi(\alpha)=\Phi(\beta) \text{ (α Indifference β)}$$

με τον τρόπο αυτόν η μέθοδος συμβάλλει στην εξαγωγή μιας συνολικής ορθολογικής αξιολόγησης των επιδόσεων των εξεταζόμενων οργανισμών, στηριζόμενη σε όλους τους παραγόντες (χρηματοοικονομικούς δείκτες) που επιδρούν στη χρηματοοικονομική τους συμπεριφορά και στις επιδόσεις τους.

ΤΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε στην παρούσα μελέτη περιλαμβάνει 151 Δήμους από όλους τους Νομούς της Ελλάδας. Είναι Δήμοι που έχουν δημοσιεύσει ισολογισμούς και αποτελέσματα χρήσης για τα έτη που καλύπτει η έρευνα, δηλαδή το 2003, 2004 και 2005. Ο περιορισμένος αριθμός των ΟΤΑ που δημοσίευσαν λογιστικές καταστάσεις με το νέο λογιστικό σύστημα το 2003 και 2004 μας οδήγησε σε αυτήν τη βάση δεδομένων, η οποία περιλαμβάνει τους τρεις μεγαλύτερους σε πληθυσμό Δήμους των 54 Νομών.

Το δείγμα αποτελείται από 151 Δήμους και όχι από 54*3=162, διότι ορισμένοι Δήμοι, παρά τη νομική υποχρέωση, δεν εφάρμοσαν από το 2003 το διπλογραφικό σύστημα.

ΔΗΜΟΣ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ: Ξεκίνησε από το 2005

ΔΗΜΟΣ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ: Αντιμετώπισε οικονομικά προβλήματα

ΝΟΜΟΣ ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ: 2 μόνον Δήμοι εφάρμοσαν το ΔΛΣ

ΝΟΜΟΣ ΛΕΥΚΑΔΟΣ: 1 Δήμος εφάρμοσε το ΔΛΣ

ΝΟΜΟΣ ΞΑΝΘΗΣ: 2 Δήμοι εφάρμοσαν το ΔΛΣ

ΝΟΜΟΣΧΙΟΥ: 1 Δήμος εφάρμοσε το ΔΛΣ

ΝΟΜΟΣ ΧΑΝΙΩΝ: 2 Δήμοι εφάρμοσαν το ΔΛΣ

ΝΟΜΟΣ ΖΑΚΥΝΘΟΥ: 1 Δήμος εφάρμοσε το ΔΛΣ (ο Δήμος Ζακύνθου αντιμετώπισε οικονομικά προβλήματα)

Από τους 151 μεγαλύτερους σε πληθυσμό Δήμους ανά Νομό, το 2003 έχουν δημοσιεύσει λογιστικές καταστάσεις 133 Δήμοι. Το 2004 έχουμε 150 ισολογισμούς και αποτελέσματα χρήσης, ενώ για το 2005 είτε δεν ελέγχθηκαν από ορκωτό λογιστή,

είτε δεν πέρασαν από Δημοτικό Συμβούλιο είτε δε δημοσίευσαν τις λογιστικές τους καταστάσεις 7 Δήμοι του δείγματος.

Πίνακας 5.2: Δήμοι χωρίς δημοσιευμένες καταστάσεις

ΧΩΡΙΣ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΟ 2003

ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ
ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΒΟΥΛΑΣ
ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΝΙΚΑΙΑΣ
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΒΑΘΕΟΣ
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΚΑΡΛΟΒΑΣΙΩΝ
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΑΓΙΑΣ ΤΡΙΑΔΟΣ
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ& ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΙΕΡΑΣ ΠΟΛΗΣ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΠΥΡΓΟΥ
ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΑΝΑΡΙΟΥ
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΝΑΟΥΣΑΣ
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΠΛΑΤΕΟΣ
ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ
ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΚΟΥΛΟΥΚΩΝΑ
ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΧΑΝΙΩΝ
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΘΗΒΑΣ
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΛΕΒΑΔΕΩΝ
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΑΦΩΝ
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΠΕΡΑΝΤΙΩΝ

ΧΩΡΙΣ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΟ 2004

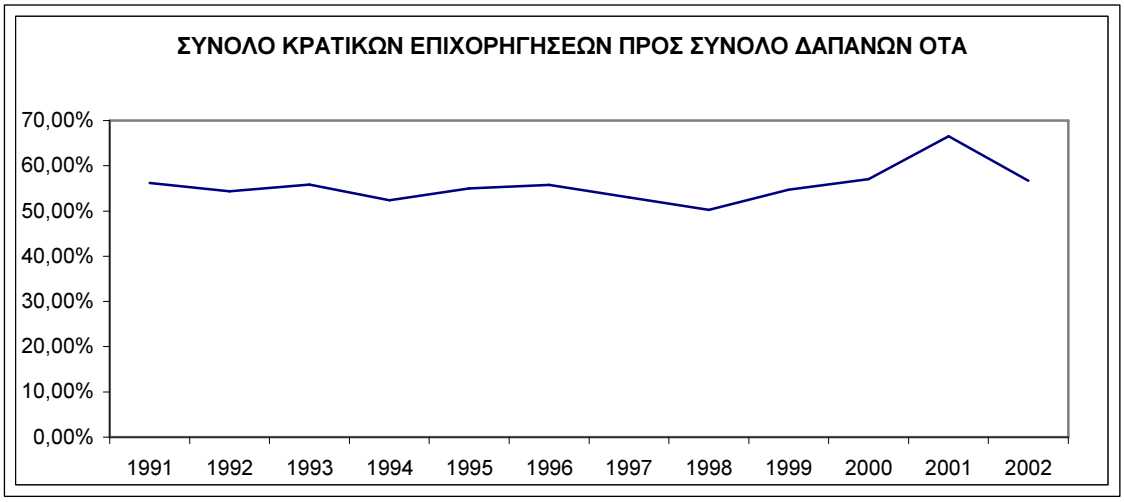
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΧΙΟΥ	ΧΙΟΥ

ΧΩΡΙΣ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΟ 2005

ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟΥ
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑΣ
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΠΑΤΡΕΩΝ
ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΦΙΛΙΑΤΩΝ
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΑΛΜΥΡΟΥ
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΚΕΡΚΥΡΑΙΩΝ
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔ.	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Πέρα από το γεγονός πως τα έσοδα των ΟΤΑ στην Ελλάδα προέρχονται κυρίως από κρατικά κονδύλια, τα θεμελιώδη οικονομικά στοιχεία της δικαιοδοσίας τους, όπως η τοπική οικονομία και το μείγμα του πληθυσμού είναι καθοριστικοί παράγοντες για την επάρκεια και αξιοπιστία των αναγκαίων μελλοντικών του πόρων όπως και για τη διαμόρφωση των αναγκαίων δαπανών.



Σχήμα 5.1: Έσοδα – Έξοδα Δήμων και Κοινοτήτων, (Πηγή:ΕΛΣΤΑΤ)

Σε μια περιοχή, όπου επιτυγχάνεται οικονομική επέκταση ή μετατρέπεται σε ζώνη πρώτης κατοικίας, μπορεί να σημειωθεί ταχεία πληθυσμιακή μεγέθυνση, η οποία θα προκαλέσει αυξημένες απαιτήσεις παροχής υπηρεσιών και θα επιβάλλει δαπανηρές αναβαθμίσεις υποδομών. Επομένως, το προφίλ της τοπικής οικονομίας από άποψη παραγωγικών δυνατοτήτων, οικονομικής διαφοροποίησης και αγοράς εργασίας καθορίζει τις προσδοκίες για τη μελλοντική απόδοση πόρων και δαπανών. Οι δαπάνες πρέπει να εξετάζονται όχι μόνο στο σύνολό τους και στο ρυθμό αύξησής τους, αλλά και ως προς τους παράγοντες που προκαλούν την αύξησή τους. Οι λειτουργίες που εκτελεί ο ΟΤΑ επηρεάζονται από τη δημογραφική σύνθεση και τις τάσεις της, αλλά και από τον τρόπο που καθορίζονται οι προτεραιότητες των δαπανών από κρατικό φορέα υψηλότερης βαθμίδας. Εάν και κατά πόσο περιορίζει τη δημοσιονομική ευελιξία του οργανισμού, τη δυνατότητα δηλαδή να τροποποιεί τα προγράμματα των υπηρεσιών και τις σχετικές αναγκαίες δαπάνες. Όσον αφορά τα έσοδα, πρέπει να αξιολογείται το εύρος άντλησης πόρων, των εξουσιών φορολόγησης του οργανισμού και η ικανότητα και αποτελεσματικότητα στην είσπραξη των φόρων για τους οποίους είναι υπεύθυνος, όπως επίσης και εάν ανταποκρίνονται θετικά τα έσοδα στην οικονομική ανάπτυξη.

Πίνακας 5.3: Τοπική φορολόγηση σε σχέση με τη συνολική φορολόγηση

ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΤΟΠΙΚΗ ΦΟΡΟΛ / ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ		
	1999	2004
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	12,2	12,6
ΑΥΣΤΡΙΑ	17,6	16,1
ΒΕΛΓΙΟ	7,1	7,3
ΚΥΠΡΟΣ	2,1	1,8
ΔΑΝΙΑ	33,7	35,6
ΙΣΠΑΝΙΑ	26,7	46,8
ΕΣΘΟΝΙΑ	22,7	20,3
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	30,4	28,6
ΓΑΛΛΙΑ	16,3	17
ΕΛΛΑΔΑ	1,1	1,4
ΟΥΓΓΑΡΙΑ	14,5	17,9
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	2,2	2,4
ΙΤΑΛΙΑ	17,7	23
ΛΑΤΒΙΑ	23,5	26,1
ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	28,5	14,1
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	7,8	6,8
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	5,7	6,6
ΠΟΛΩΝΙΑ	18,1	21,9
ΠΟΡΤΟΓΑΛΛΙΑ	8,8	9,8
ΤΣΕΧΙΑ	21	22
ΑΓΓΛΙΑ	4,8	6
ΣΛΟΒΑΚΙΑ	7	8
ΣΛΟΒΕΝΙΑ	11,3	12,1
ΣΟΥΗΔΙΑ	38,1	45,1
EU 15	14,8	14,7
EU 10	16,8	18,6
EU 25	14,8	17,8

Πηγή: Eurostat

Παντού στην Ευρώπη φαίνεται η τάση να αυξηθεί ο προϋπολογισμός της ΤΑ με ίδια έσοδα, ώστε να αντεπεξέλθει στις καινούργιες συνθήκες έντονου ανταγωνισμού και παγκοσμιοποίησης. Η συνηθέστερη μεταρρύθμιση περιλαμβάνει αύξηση του ποσοστού των κρατικών εσόδων από φορολόγηση που μοιράζεται στους ΟΤΑ είτε γιατί μεταφέρονται αρμοδιότητες είτε γιατί θέλουν να αυξήσουν τα τοπικά φορολογικά έσοδα σε σχέση με τις κρατικές επιχορηγήσεις, στοχεύοντας να ενδυναμώσουν την αυτονομία της ΤΑ. Η σύγκριση του δείκτη (έσοδα από τοπική φορολόγηση προς το σύνολο των εθνικών φορολογικών εσόδων) δείχνει ανάγλυφα το μέγεθος της υστέρησης των οικονομικών δυνατοτήτων της Ελληνικής τοπικής αυτοδιοίκησης. Το 2004, ο μέσος δείκτης για τις χώρες της Δυτικής ΕΕ ήταν 14,7%, για τις καινούργιες δέκα χώρες της ΕΕ στο 18,6% και της Ελλάδας στο 1.4%. Αυτό παραπέμπει στην έλλειψη φορολογικής δυνατότητας της ΤΑ και στον αυξημένο συγκεντρωτισμό του Ελληνικού κράτους, το οποίο ασκεί ασφυκτικό έλεγχο στους

περιορισμένους πόρους της. Η διαρθρωτική αυτή αδυναμία της Ελληνικής τοπικής αυτοδιοίκησης της στερεί τη δυνατότητα προγραμματισμού και άσκησης κατάλληλης τοπικής οικονομικής πολιτικής και την εξαρτά από τις επιχορηγήσεις, που και αυτές είναι από τις μεγαλύτερες στην Ευρώπη.

Ο έλεγχος της δομής του οργανισμού, των πολιτικών και διοικητικών ρυθμίσεων, βάσει των οποίων λειτουργεί, καθώς και των θεσμικών πρακτικών και πολιτικών παραδόσεων που έχουν αναπτυχθεί με τα χρόνια (Παραδείγματος χάρη, εξάρτηση των στελεχών από το πολιτικό σχήμα που διοικεί, πολιτική εξάρτηση των δημόσιων υπαλλήλων) αποτελούν θεμελιώδη ζητήματα για την αξιολόγηση των ΟΤΑ. Ακόμη, η δυνατότητα τακτικής πρόσβασης των εκτελεστικών και νομικών του υπηρεσιών σε αντικειμενική πληροφόρηση και τεκμηριωμένες αναλύσεις, σχετικά με το κόστος και τα οφέλη των τοπικών δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών (σωστή λειτουργία της λογιστικής υπηρεσίας και χρήση κατάλληλου λογιστικού συστήματος), είναι συστατικό στοιχείο της εκτίμησης της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των δυνατοτήτων του.

Καθοριστική επίσης παράμετρος είναι και η δημοσιονομική διαχείριση που εφαρμόζει η διοίκηση του ΟΤΑ. Θεωρείται ουσιαστικό και πρέπει να εξετάζεται εάν έχει να επιδείξει συνεπείς και ισορροπημένες χρηματοοικονομικές λειτουργίες, εάν ιστορικά εμφανίζει έναν ρεαλιστικά ισοσκελισμένο προϋπολογισμό στην αρχή του οικονομικού έτους, παρακολουθώντας την εκτέλεσή του και προβαίνοντας άμεσα σε τροποποιήσεις όταν χρειάζεται. Επίσης, εάν υπάρχει ακρίβεια των προβλέψεων που πραγματοποιεί για τα έσοδά του, εάν επιτυγχάνεται η ισορροπία του προϋπολογισμού σε τακτική βάση και κατά πόσο οι πολιτικές διαχείρισης επενδύσεων και χρέους που εφαρμόζει η διοίκηση αποτρέπουν και σε ποιο βαθμό την έκθεση του ΟΤΑ σε κινδύνους. Είναι ενδεικτική της οικονομικής του διαχείρισης η έγκαιρη σύνταξη των ετήσιων και ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, οι πρακτικές διαφάνειας και δημοσίευσης στοιχείων που ακολουθεί, κατά πόσο δηλαδή έγκαιρες, πλήρεις και αξιόπιστες είναι οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύει, όπως και η ακριβής απεικόνιση των ασφαλιστικών του υποχρεώσεων. Ακόμη, η ύπαρξη υπαλλήλων υψηλού επιπέδου, που μπορούν να παρέχουν αντικειμενικές αναλύσεις στα δημοσιονομικά, και ανώτερων διοικητικών στελεχών με διαχειριστική εμπειρία αποτελούν παραμέτρους που επηρεάζουν τη συνολική αξιολόγηση του οργανισμού και θα πρέπει να συνεκτιμούνται κατά την ανάλυση τη οικονομικής του κατάστασης.

Ένας επιπλέον προσδιοριστικός παράγοντας για τις οικονομικές δυνατότητες των ΟΤΑ αποτελεί ο τρόπος υποστήριξής του από ανώτερους φορείς διοίκησης, που μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, όπως την παροχή επίσημης εγγύησης, την άμεση χορήγηση μετρητών ή ακόμη τη διευκόλυνση των διαπραγματεύσεων με πιστωτές, ώστε να βελτιωθεί η πρόσβαση στην αναγκαία χρηματοδότηση. Για την εκτίμηση του χρέους απαιτείται ανάλυση του νομικού πλαισίου που διέπει τους σκοπούς για τους οποίους μπορεί να εκδοθεί το χρέος, τους όρους αποπληρωμής του, αλλά και τυχόν όρια που έχουν τεθεί για το επιτρεπόμενο ύψος δανεισμού ή τη διάρθρωση του χρέους. Πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη οι συνεχείς επιχορηγήσεις και μεταφορές κονδυλίων από το φορέα διοίκησης που παρέχει υποστήριξη καθώς και ο βαθμός στον οποίο συσχετίζονται οι κίνδυνοι πιστωτικής αθέτησης των δύο φορέων, δηλαδή την έκταση στην οποία οι φορείς αυτοί υπόκεινται στους ίδιους οικονομικούς κλυδωνισμούς.

5.5. ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΚΑΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Στους χρηματοοικονομικούς δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν σε διάφορα υποδείγματα εκτιμήσεων, αν και υπάρχουν διαφορές στις μέσες τιμές των δεικτών για τις μονάδες που ανήκουν σε διαφορετικές ομάδες, εντούτοις δεν υπάρχουν στατιστικά χαρακτηριστικά σταθερά[358], με αποτέλεσμα να είναι δύσκολη η επιλογή και η αξιοποίησή τους. Ο Laitinen[359] σημειώνει ότι η ύπαρξη διαφορετικών διαδικασιών που οδηγούν σε προβληματικότητα τις επιχειρήσεις προκαλεί διαφορετική συμπεριφορά στους δείκτες. Η παρατήρηση αυτή τονίζει το μείζον θέμα της επιλογής των μεταβλητών για την ανάπτυξη υποδειγμάτων ταξινόμησης.

Στην παρούσα μελέτη, για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των ΟΤΑ, χρησιμοποιούμε μόνο ποσοτικές μεταβλητές, οι οποίες εξάγονται από τα στοιχεία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Οι αριθμοδείκτες που προκύπτουν από τα αριθμητικά δεδομένα των καταστάσεων συχνά προέρχονται από κοινά στοιχεία, με αποτέλεσμα να εμφανίζεται σε πολλές περιπτώσεις έντονη συσχέτιση μεταξύ τους[360]. Μεγάλος αριθμός

---

[358] Mar Molinero, C. & Ezzamel, M., "Multidimensional scaling applied to corporate" στο: "Omega", Τόμος 19, 4/1991, σελ. 259-274.

[359] Laitinen, E. K., "Financial Ratios and different economic stress processes" στο: "Journal of Business Finance and Accounting", Τόμος 18, 5/1991, σελ. 649-673.

[360] Courtis, J. K., "Modeling a Financial Ratios Categoric Framework" στο: "Journal of Business Finance and accounting", Τόμος 5, 4/1978, σελ. 371-386.

μεταβλητών μπορεί να προκαλέσει έντονα προβλήματα πολυσυγγραμμικότητας και επομένως, πρέπει να γίνει επιλογή των κατάλληλων αριθμοδεικτών που θα αποτελέσουν τις ερμηνευτικές μεταβλητές του στατιστικού υποδείγματος, έτσι ώστε να μην παρουσιάζει σε έντονο βαθμό πολυσυγγραμμικότητα.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος και λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω παρατηρήσεις, εξειδικεύθηκαν 18 μεταβλητές.

Οι δείκτες που επιλέχθηκαν, καλύπτουν όλα τα χρηματοοικονομικά μεγέθη των ΟΤΑ, όπως και τις μεταξύ τους χαρακτηριστικές σχέσεις (αποδοτικότητα, βαθμός κάλυψης των υποχρεώσεων, ρευστότητα κλπ). Στο επόμενο στάδιο γίνεται η επιλογή των καταλληλότερων μεταξύ αυτών των ερμηνευτικών μεταβλητών, οι οποίες θα χρησιμοποιηθούν στη μέθοδο ομαδοποίησης των οργανισμών.

Το δείγμα περιλαμβάνει οικονομικά στοιχεία για τρία συνεχόμενα έτη, τα οποία για πρώτη φορά δημοσιεύονται από τους ΟΤΑ. Με βάση το πανελλαδικό αυτό δείγμα μπορούμε να αντλήσουμε στοιχεία για την οικονομική κατάστασή τους και να υπολογίσουμε ορισμένους αριθμοδείκτες, οι οποίοι αποτελούν μέτρο της φερεγγυότητας, της αποδοτικότητας, της δομής του χρέους, των εσόδων – εξόδων. Με βάση την Ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία για τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, επιλέξαμε 18 αριθμοδείκτες που παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα.

Πίνακας 5.4: Ερμηνευτικές μεταβλητές

ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	**X1**
ΙΔΙΑ / ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	**X2**
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ / (ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ + ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ)	**X3**
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ/ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	**X4**
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ/ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ= (ΚΥΚΛΕΝΕΡ-ΒΡΑΧΥ)/(ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΑΘΩΝ+ΔΙΟΚΗΤ+ΔΗΜΣΧΕ+ΕΡΕΥΝΑ)	**X5**
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ/ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	**X6**
ΜΙΚΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ/ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	**X7**
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΕΩΣ/ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	**X8**
(ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ+ΤΟΚΟΙ&ΕΞΟΔΑ)/ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	**X9**
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	**X10**

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ/ΚΑΘΑΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΈΣΟΔΑ	**Χ11**
(ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ/ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ) / ΠΛΗΘΥΣΜΟ	**Χ12**
(ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ + ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ) / ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	**Χ13**
ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (ΜΑΚΡΟ+ΒΡΑΧΥ+ΜΕΤΛΟΓΠΑΘ+ΠΡΟΒΛ.ΚΙΝΔ)/ΙΔΙΑΚΕΦΑΛΑΙΑ	**Χ14**
ΊΔΙΑ ΈΣΟΔΑ/ΠΛΗΘΥΣΜΟ	**Χ15**
ΊΔΙΑ ΈΣΟΔΑ/ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (%)	**Χ16**
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ (ΚΡΑΤΙΚΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ)/ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	**Χ17**
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ / ΠΛΗΘΥΣΜΟ	**Χ18**

ΦΕΡΕΓΓΥΟΤΗΤΑΣ ΟΙ Χ1,Χ2, Χ3 ΚΑΙ Χ4.
ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗΣ ΔΟΜΗΣ ΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ Χ5, Χ10 ΚΑΙ Χ14.
ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ Χ6,Χ7,Χ8 ΚΑΙ Χ9.
ΔΟΜΗΣ ΤΟΥ ΧΡΕΟΥΣ ΟΙ Χ11,Χ12 ΚΑΙ Χ13 ΚΑΙ
ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ ΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ Χ15,Χ16,Χ17 ΚΑΙ Χ18.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΩΝ

Επειδή ορισμένοι δείκτες παρουσιάζουν υψηλή συσχέτιση μεταξύ τους κρίνεται σκόπιμο να παραληφθούν κάποιοι από αυτούς, αφού οι δείκτες με υψηλή συσχέτιση ουσιαστικά έχουν την ίδια σημασία. Υπολογίζοντας τη συσχέτιση ανάμεσα στους δείκτες ανά δύο, κατασκευάζεται ο παρακάτω πίνακας, όπου σημειώνουμε με κίτρινο χρώμα τις υψηλές συσχετίσεις. Άλλωστε, αυτοί θα παραληφθούν και με την παραγοντική ανάλυση που ακολουθεί. Είναι καλό να απομακρυνθούν από την ανάλυση όσοι δείκτες έχουν συσχέτιση μεγαλύτερη του 0,7.

Πίνακας 5.5: Στατιστικά Περιγραφικά μέτρα των αριθμοδεικτών

	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Ανάλυση N
X1	.098664	.1106329	426
X2	36.172159	74.6191420	426
X3	1.970761	13.4068381	426
X4	4.901562	11.8854744	426
X5	.178408	.2567189	426
X6	-.004549	.0631419	426
X7	.020024	.2728598	426
X8	-.024820	.2123075	426
X9	.001750	.0351941	426
X10	.896720	.0974968	426
X11	.224797	.1576819	426
X12	75.715921	95.8369714	426
X13	242,951546	5246.3494204	426
X14	.179580	.4825994	426
X15	140,655842	104.5273644	426
X16	.437428	.1666124	426
X17	.562572	.1666124	426
X18	381,780504	121.7717024	426

Πίνακας 5.6: Συσχέτιση αριθμοδεικτών

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X011	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18
X1	1.000	-.325	-.003	-.211	-.304	-.387	.031	-.042	-.039	-.251	.451	.636	-.036	.539	.207	.263	-.263	.017
X2	-.325	1.000	-.052	.717	.217	.066	-.051	.051	.034	.066	-.357	-.258	.039	-.146	-.181	-.298	.298	-.027
X3	-.003	-.052	1.000	-.029	-.018	.135	.153	.051	.091	.019	.008	.120	-.007	-.029	.077	.086	-.086	.007
X4	-.211	.717	-.029	1.000	.364	.113	-.086	.156	.137	-.119	-.348	-.164	.068	-.093	-.132	-.198	.198	-.061
X5	-.304	.217	-.018	.364	1.000	.285	.015	.348	.326	-.467	-.452	-.196	.105	-.129	.014	-.045	.045	-.025
X6	-.387	.066	.135	.113	.285	1.000	.137	.577	.772	-.153	-.191	-.171	.044	-.409	.109	.094	-.094	-.052
X7	.031	-.051	.153	-.086	.015	.137	1.000	.177	.138	-.023	-.049	.038	-.025	.016	.096	.083	-.083	-.262
X8	-.042	.051	.051	.156	.348	.577	.177	1.000	.836	-.192	-.238	-.061	.066	-.024	.086	.041	-.041	-.127
X9	-.039	.034	.091	.137	.326	.772	.138	.836	1.000	-.256	-.193	.001	.065	-.086	.155	.139	-.139	-.091
X10	-.251	.066	.019	-.119	-.467	-.153	-.023	-.192	-.256	1.000	.020	-.036	-.107	-.073	-.093	-.121	.121	.024
X11	.451	-.357	.008	-.348	-.452	-.191	-.049	-.238	-.193	.020	1.000	.321	-.056	.170	.138	.224	-.224	.064
X12	.636	-.258	.120	-.164	-.196	-.171	.038	-.061	.001	-.036	.321	1.000	-.037	.295	.510	.418	-.418	.307
X13	-.036	.039	-.007	.068	.105	.044	-.025	.066	.065	-.107	-.056	-.037	1.000	-.016	-.022	-.016	.016	-.016
X14	.539	-.146	-.029	-.093	-.129	-.409	.016	-.024	-.086	-.073	.170	.295	-.016	1.000	.081	.144	-.144	-.056
X15	.207	-.181	.077	-.132	.014	.109	.096	.086	.155	-.093	.138	.510	-.022	.081	1.000	.841	-.841	.673
X16	.263	-.298	.086	-.198	-.045	.094	.083	.041	.139	-.121	.224	.418	-.016	.144	.841	1.000	-1.000	.425
X17	-.263	.298	-.086	.198	.045	-.094	-.083	-.041	-.139	.121	-.224	-.418	.016	-.144	-.841	-1.000	1.000	-.425
X18	.017	-.027	.007	-.061	-.025	-.052	-.262	-.127	-.091	.024	.064	.307	-.016	-.056	.673	.425	-.425	1.000
X1		.000	.474	.000	.000	.000	.265	.191	.209	.000	.000	.000	.231	.000	.000	.000	.000	.363
X2	.000		.144	.000	.000	.086	.147	.148	.242	.087	.000	.000	.211	.001	.000	.000	.000	.287
X3	.474	.144		.272	.356	.003	.001	.145	.030	.349	.432	.007	.447	.275	.055	.039	.039	.446
X4	.000	.000	.272		.000	.010	.038	.001	.002	.007	.000	.000	.080	.028	.003	.000	.000	.105
X5	.000	.000	.356	.000		.000	.375	.000	.000	.000	.000	.000	.015	.004	.387	.176	.176	.307
X6	.000	.086	.003	.010	.000		.002	.000	.000	.001	.000	.000	.183	.000	.012	.026	.026	.142
X7	.265	.147	.001	.038	.375	.002		.000	.002	.316	.157	.216	.306	.370	.024	.044	.044	.000
X8	.191	.148	.145	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.105	.085	.312	.038	.197	.197	.004
X9	.209	.242	.030	.002	.000	.000	.002	.000		.000	.000	.490	.090	.037	.001	.002	.002	.031
X10	.000	.087	.349	.007	.000	.001	.316	.000	.000		.343	.232	.014	.066	.028	.006	.006	.313
X11	.000	.000	.432	.000	.000	.000	.157	.000	.000	.343		.000	.125	.000	.002	.000	.000	.092

X12	.000	.000	.007	.000	.000	.000	.216	.105	.490	.232	.000		.224	.000	.000	.000	.000	.000
X13	.231	.211	.447	.080	.015	.183	.306	.085	.090	.014	.125	.224		.374	.327	.373	.373	.369
X14	.000	.001	.275	.028	.004	.000	.370	.312	.037	.066	.000	.000	.374		.047	.001	.001	.123
X15	.000	.000	.055	.003	.387	.012	.024	.038	.001	.028	.002	.000	.327	.047		.000	.000	.000
X16	.000	.000	.039	.000	.176	.026	.044	.197	.002	.006	.000	.000	.373	.001	.000		.000	.000
X17	.000	.000	.039	.000	.176	.026	.044	.197	.002	.006	.000	.000	.373	.001	.000	.000		.000
X18	.363	.287	.446	.105	.307	.142	.000	.004	.031	.313	.092	.000	.369	.123	.000	.000	.000	

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18
X1	1																	
X2	-.325(**)	1																
X3	-0,05	-0,05	1															
X4	-.211(**)	.717(**)	-0,03	1														
X5	-.304(**)	.217(**)	-0,02	.364(**)	1													
X6	-.387(**)	0,066	.135(**)	.113(*)	.285(**)	1												
X7	0,031	-0,05	.153(**)	-0,09	0,015	.137(**)	1											
X8	-0,04	0,051	0,051	.156(**)	.348(**)	.577**	.177**	1										
X9	-	0,03	0,09	.137	.326	.772	.138	.836	1									

	0,04	4	1	(**)	(**)	(**)	**	**									
	-			-	-	-		-	-								
X10	.251	0,06	0,01	.119	.467	.153	-	.192	.256								
	(**)	6	9	(*)	(**)	(**)	0,02	**	**	1							
		-		-	-	-		-	-								
X11	.451	.357	0,00	.348	.452	.191	-	.238	.193								
	(**)	(**)	8	(**)	(**)	(**)	0,05	**	**	0,02	1						
		-		-	-	-											
X12	.636	.258	.120	.164	.196	.171	0,03	-	0,00	-	.321						
	(**)	(**)	(*)	(**)	(**)	(**)	8	0,06	1	0,04	**	1					
										-							
X13	-	0,03	-	0,06	.105	0,04	-	0,06	0,06	.107	-	-					
	0,04	9	0,01	8	(*)	4	0,03	6	5	*	0,06	0,04	1				
		-			-	-											
X14	.539	.146	-	-	.129	.409	0,01	-	-	-	.170	.295	-				
	(**)	(**)	0,03	0,09	(**)	(**)	6	0,02	0,09	0,07	**	**	0,02	1			
		-		-													
X15	.207	.181	0,07	.132	0,01	.109	.096	0,08	.155	-	.138	.510	-				
	(**)	(**)	7	(**)	4	(*)	*	6	**	0,09	**	**	0,02	0,08	1		
		-		-						-							
X16	.263	.298	0,08	.198	-	0,09	0,08	0,04	.139	.121	.224	.418	-	.14(*	.841		
	(**)	(**)	6	(**)	0,05	4	3	1	**	*	**	**	0,02	*)	(**)	1	
	-								-		-	-		-	-	-	
X17	.263	.298	-	.198	0,04	-	-	-	.139	.121	.224	.418	0,01	.14(*	.841	1.00	
	(**)	(**)	0,09	(**)	5	0,09	0,08	0,04	**	*	**	**	6	*)	(**)	0(**)	1
							-	-									-
X18	0,01	-	0,00	-	-	-	.262	.127	-	0,02	0,06	.307	-	-	.673	.425	.425
	7	0,03	7	0,06	0,03	0,05	**	**	0,09	4	4	**	0,02	0,06	(**)	(**)	(**)	1

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

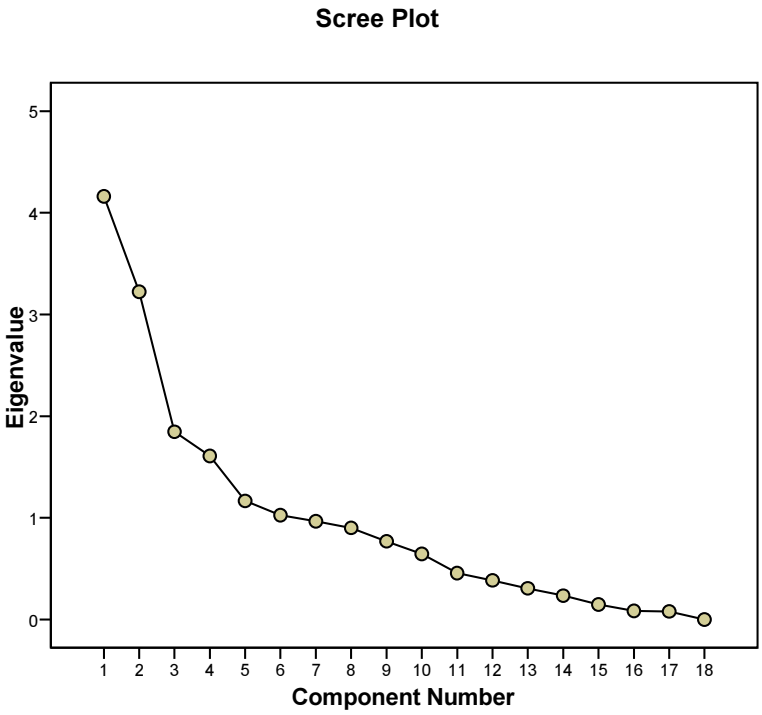
5.6. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΕ ΚΥΡΙΕΣ ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ

Για την ανάλυση σε κύριες συνιστώσες πραγματοποιήθηκε ανάλυση στο συνολικό δείγμα και των τριών ετών. Το 72.4% της συνολικής διακύμανσης, που είναι ικανοποιητικό τμήμα, ερμηνεύεται από τους έξι πρώτους άξονες.

Πίνακας 5.7: Παράγοντες και Συνολική Σωρευτική Διακύμανση

Παράγοντες	Αρχικές χαρακτηριστικές ρίζες			Άθροισμα τετραγώνων των συντελεστών εξαγωγής			Άθροισμα τετραγώνων των συντελεστών περιστροφής		
	Σύνολο	Διακύμανση %	Σωρευτική %	Σύνολο	Διακύμανση %	Σωρευτική %	Σύνολο	Διακύμανση %	Σωρευτική %
1	4.161	23.117	23.117	4.161	23.117	23.117	3.346	18.589	18.589
2	3.222	17.902	41.019	3.222	17.902	41.019	2.564	14.246	32.835
3	1.846	10.257	51.276	1.846	10.257	51.276	2.274	12.636	45.471
4	1.608	8.931	60.207	1.608	8.931	60.207	2.114	11.745	57.216
5	1.166	6.477	66.684	1.166	6.477	66.684	1.476	8.198	65.415
6	1.025	5.696	72.380	1.025	5.696	72.380	1.254	6.965	72.380
7	.966	5.367	77.747						
8	.900	5.002	82.749						
9	.769	4.272	87.020						
10	.645	3.584	90.604						
11	.456	2.533	93.137						
12	.385	2.137	95.274						
13	.307	1.703	96.977						
14	.234	1.301	98.279						
15	.147	.815	99.094						
16	.084	.466	99.560						
17	.079	.440	100.000						
18	.000	.000	100.000						

Μέθοδος Εξαγωγής Παραγόντων: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών.



Σχήμα 5.2: Διάγραμμα Ιδιοτιμών

Πίνακας 5.8: Πίνακας Παραγόντων (a)

	Component					
	1	2	3	4	5	6
VAR00017	-.789	-.438	.214	.044	-.013	.112
VAR00016	.789	.438	-.214	-.044	.013	-.112
VAR00015	.744	.482	-.356	.002	.076	-.031
VAR00012	.707	.033	.101	.237	.231	.146
VAR00001	.630	-.186	.464	.435	.071	.143
VAR00002	-.545	.095	-.413	.373	.421	.137
VAR00011	.542	-.316	.238	-.124	-.103	.207
VAR00009	-.131	.825	.367	-.058	.014	.316
VAR00006	-.255	.765	.113	-.375	-.048	.178
VAR00008	-.194	.733	.397	.008	.053	.291
VAR00005	-.368	.551	-.087	.366	-.235	-.306
VAR00018	.477	.178	-.648	.024	-.103	.143
VAR00004	-.481	.238	-.315	.539	.339	.109
VAR00014	.378	-.212	.356	.515	.169	.043
VAR00010	-.043	-.384	-.257	-.501	.408	.284
VAR00003	.085	.152	.103	-.221	.479	-.351
VAR00007	.030	.198	.374	-.198	.463	-.497
VAR00013	-.081	.112	.014	.174	-.297	-.319

Μέθοδος Εξαγωγής: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών.

a 6 Παράγοντες εξάχθηκαν.

Πίνακας 5.9: Πίνακας Περιστροφής Παραγόντων (a)-1

	Παράγοντες					
	1	2	3	4	5	6
VAR00015	.944	.095	.104	-.041	.010	.073
VAR00017	-.886	-.085	-.146	.197	-.067	-.133
VAR00016	.886	.085	.146	-.197	.067	.133
VAR00018	.753	-.152	-.109	.088	-.088	-.305
VAR00009	.072	.956	-.006	.061	.101	.056
VAR00008	-.030	.888	.042	.111	.107	.072
VAR00006	.094	.801	-.421	-.001	.035	.097
VAR00001	.126	-.034	.888	-.236	-.001	-.024
VAR00014	-.007	-.116	.770	.003	.051	.036
VAR00012	.476	-.006	.614	-.095	-.161	.058
VAR00004	-.082	.103	.001	.880	.098	-.062
VAR00002	-.137	-.008	-.133	.875	-.090	-.041
VAR00011	.121	-.121	.378	-.512	-.263	-.127
VAR00010	-.059	-.214	-.248	.008	-.773	.066
VAR00005	.020	.266	-.203	.371	.692	.003
VAR00013	-.017	-.055	-.070	-.028	.480	-.010
VAR00007	-.047	.119	.051	-.069	.056	.809
VAR00003	.108	.026	-.033	.028	-.103	.646

Μέθοδος Εξαγωγής: Ανάλυση Κύριων Συνιστωσών.

Μέθοδος Περιστροφής: Varimax with Kaiser Normalization.

a Η Περιστροφή σύγκλινε σε 5 επαναλήψεις.

Πίνακας 5.10: Πίνακας Περιστροφής Παραγόντων (a)-2

		Component					
		1	2	3	4	5	6
ΊΔΙΑ ΕΣΟΔΑ / ΠΛΗΘΥΣΜΟ	VAR00015	0,944	0,095	0,104	-0	0,01	0,073
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ (Κρατικά Κονδύλια) /ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	VAR00017	-0,886	-0,085	-0,146	0,2	-0,067	-0,133
ΊΔΙΑ ΈΣΟΔΑ / ΈΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (%)	VAR00016	0,886	0,085	0,146	-0,2	0,067	0,133
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ / ΠΛΗΘΥΣΜΟ	VAR00018	0,753	-0,152	-0,109	0,09	-0,088	-0,305
(ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ+ΤΟΚΟΙ&ΕΞΟΔΑ) / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	VAR00009	0,072	0,956	-0,006	0,06	0,101	0,056
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΕΩΣ / ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	VAR00008	-0,03	0,888	0,042	0,11	0,107	0,072
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ / ΊΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	VAR00006	0,094	0,801	-0,421	-0	0,035	0,097
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	VAR00001	0,126	-0,034	0,888	-0,2	-0,001	-0,024
ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	VAR00014	-0	-0	0,77	0	0,051	0,036

(Μακρο+Βραχυ+ΜετΛογΠαθ+Προβλ.κινδ)/ΙΔΙΑΚΕΦΑΛΑΙΑ		0,007	0,116				
(ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ / ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ) / ΠΛΗΘΥΣΜΟ	VAR00012	0,476	-0,006	0,614	-0,1	-0,161	0,058
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ / ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	VAR00004	-0,082	0,103	0,001	0,88	0,098	-0,062
ΙΔΙΑ / ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	VAR00002	-0,137	-0,008	-0,133	0,88	-0,09	-0,041
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ / ΚΑΘΑΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΈΣΟΔΑ	VAR00011	0,121	-0,121	0,378	-0,5	-0,263	-0,127
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	VAR00010	-0,059	-0,214	-0,248	0,01	-0,773	0,066
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ / ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ= (ΚΥΚΛΕΝΕΡ-ΒΡΑΧΥ) / (ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΑΘΩΝ+ΔΙΟΚΗΤ+ΔΗΜΣΧΕ+ΕΡΕΥΝΑ)	VAR00005	0,02	0,266	-0,203	0,37	0,692	0,003
(ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ + ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ) / ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	VAR00013	-0,017	-0,055	-0,07	-0	0,48	-0,01
ΜΙΚΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ / ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	VAR00007	-0,047	0,119	0,051	-0,1	0,056	0,809
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ / (ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ + ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ)	VAR00003	0,108	0,026	-0,033	0,03	-0,103	0,646

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation converged in 5 iterations

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

Η πρώτη κύρια συνιστώσα με ιδιοτιμή που ερμηνεύει το 23.1% της συνολικής διακύμανσης είναι θετικά συσχετισμένη με τους δείκτες "ΙΔΙΑ ΈΣΟΔΑ/ΠΛΗΘΥΣΜΟ", "ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ (ΚΡΑΤΙΚΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ)/ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ", "ΙΔΙΑ ΈΣΟΔΑ/ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (%)", όπως είχε φανεί και από τον πίνακα συσχετίσεων.

Η δεύτερη κύρια συνιστώσα με αντίστοιχη ιδιοτιμή που ερμηνεύει το 17.9% της συνολικής διακύμανσης είναι θετικά συσχετισμένη με τους δείκτες "(ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ+ΤΟΚΟΙ&ΕΞΟΔΑ)/ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ", "ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ/ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ", "ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ/ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ".

Η τρίτη συνιστώσα με ιδιοτιμή που ερμηνεύει το 10.26% της συνολικής διακύμανσης είναι θετικά συσχετισμένη με την αποδοτικότητα του συνολικού επενδυμένου κεφαλαίου και τα "ΞΕΝΑ/ΙΔΙΑ" κεφάλαια.

Η τέταρτη με ιδιοτιμή που ερμηνεύει το 8.9% της συνολικής διακύμανσης είναι θετικά συσχετισμένη με τη γενική ρευστότητα και τη μόχλευση, ενώ η πέμπτη με την παγιοποίηση και η έκτη με την απόδοση λειτουργίας.

Με βάση τα παραπάνω και τις συσχετίσεις των αριθμοδεικτών X9, X8 και X10, των δεικτών X15,X16 και X17 και των δεικτών X2, X4 εξάγουμε τους

παρακάτω έξι ανεξάρτητους χρηματοοικονομικούς δείκτες: X15, X9, X1, X4, X10 και X7. Ερμηνεύουν το 72.3% της διακύμανσης και θα χρησιμοποιηθούν ως κριτήρια για την εφαρμογή της μεθόδου Promethee.

5.7. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ PROMETHEE

5.7.1 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ

Στην ανάλυση αυτή οι εναλλακτικές λύσεις είναι οι 151 Δήμοι του δείγματος και τα κριτήρια αξιολόγησης οι δείκτες που προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση. Αρχικά υπολογίστηκαν 18 κριτήρια ενώ, στη συνέχεια μέσω της παραγοντικής ανάλυσης και του ελέγχου συσχέτισης επιλέγονται τα σημαντικότερα, τα οποία παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 5.11: Κριτήρια Αξιολόγησης των Δήμων

ΊΔΙΑ ΈΣΟΔΑ / ΠΛΗΘΥΣΜΟ - (ΕΣΟΔΑ)	**X15**
(ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ+ΤΟΚΟΙ&ΕΞΟΔΑ) / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ – (ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ)	**X9**
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- (ΦΕΡΕΓΓΥΟΤΗΤΑ)	**X1**
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ / ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΦΕΡΕΓΓΥΟΤΗΤΑ)	**X4**
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ / ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗ ΔΟΜΗ)	**X10**
ΜΙΚΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ / ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ – (ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ)	**X7**

Η μελέτη για την εκτίμηση των επιδόσεων των Δήμων λαμβάνει συγχρόνως υπόψη τα κριτήρια όπως αυτά καταγράφονται στον πίνακα 5.11. Τα κριτήρια αυτά αναλύθηκαν μέσω της πολυκριτήριας μεθόδου Promethee, η οποία επιτρέπει τη σύνθεση πολλαπλών κριτηρίων για την εξαγωγή μιας συνολικής αξιολόγησης - κατάταξης των Δήμων. Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμοί, Πίνακες Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων Χρήσης) συγκεντρώθηκαν από τις δημοσιευμένες καταστάσεις των ετών 2003, 2004 και 2005. Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της μεθόδου Promethee σχετικά με την κατάταξη των ΟΤΑ, μετά την εξέταση διάφορων σεναρίων (συνολικά 500) σχετικά με τη βαρύτητα των 6 κριτηρίων αξιολόγησης. Η μέθοδος

συγκρίνει κάθε Δήμο με όλους τους άλλους, σύμφωνα με τα έξι κριτήρια, αυξομειώνοντας τη βαρύτητα όλων των κριτηρίων. Ο μέσος όρος όλων των σεναρίων αυξομείωσης των κριτηρίων δίνει το score της μεθόδου.

Πίνακας 5.12: Βαθμοί Promethee για τα έτη 2003, 2004 & 2005

2003			
ΚΑΤΑΤΑΞΗ	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	SCORE PREOMETHEE
1	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	29,7
2	ΑΧΑΙΑΣ	ΡΙΟΥ	24,8
3	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	23,2
4	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	18,9
5	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	17,6
6	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΔΕΣΚΑΤΗΣ	17,2
7	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΜΕΛΙΤΗΣ	16,9
8	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	16,0
9	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	15,3
10	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	13,6
11	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	13,0
12	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΕΛΟΥΣ	12,3
13	ΞΑΝΘΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	11,8
14	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	11,0
15	ΛΕΣΒΟΥ	ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	10,9
16	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	10,5
17	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	10,3
18	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΠΡΕΒΕΖΑΣ	10,1
19	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	10,1
20	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΓΑΖΙΟΥ	10,0
21	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	9,6
22	ΛΕΣΒΟΥ	ΜΥΡΙΝΑΣ	9,4
23	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΩ	8,8
24	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	8,6
25	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ	8,5
26	ΖΑΚΥΝΘΟΥ	ΛΑΓΑΝΑ	8,4
27	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΧΑΡΝΩΝ	7,8
28	ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	7,8
29	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	7,6
30	ΔΡΑΜΑΣ	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	7,6
31	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΕΡΡΩΝ	7,2
32	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΘΑΣΟΥ	7,1
33	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΠΑΡΟΥ	6,7
34	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	6,7
35	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΑΛΙΚΑΡΝΑΣΣΟΥ	6,6
36	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΡΑΜΑΣ	6,6
37	ΚΕΦΑΛΛΟΝΙΑΣ	ΠΑΛΙΚΗΣ	6,4
38	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	6,2
39	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΧΡΥΣΟΥΠΟΛΗΣ	5,9
40	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΣΣΑΡΩΝΟΣ	5,4
41	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΚΑΛΑΜΠΑΚΑΣ	5,4
42	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΟΛΥΚΑΣΤΡΟΥ	5,4
43	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΑΣΙΝΗΣ	5,3
44	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΙΩΝ	5,2

45	ΠΕΛΛΗΣ	ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ	5,0
46	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	4,9
47	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	Ν.ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ	4,8
48	ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ	ΛΑΜΙΕΩΝ	4,8
49	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΚΕΡΚΥΡΑΙΩΝ	4,5
50	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	4,4
51	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟΥ	4,3
52	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΙΩΑΝΝΙΤΩΝ	4,2
53	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΚΟΜΟΤΗΝΗ	3,9
54	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΙΛΙΠΠΙΑΔΑΣ	3,7
55	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	3,7
56	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΑΜΦΙΣΣΑΣ	3,3
57	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΦΙΛΙΑΤΩΝ	2,9
58	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΒΟΛΟΥ	2,8
59	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΚΟΡΙΝΘΙΩΝ	2,7
60	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΤΥΡΝΑΒΟΥ	2,3
61	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΑΛΜΥΡΟΥ	2,0
62	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	1,9
63	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ	1,6
64	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	1,6
65	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑΣ	0,8
66	ΠΕΛΛΗΣ	ΕΔΕΣΣΑΣ	0,8
67	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	0,4
68	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	0,3
69	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΙΤΕΑΣ	0,1
70	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	-0,1
71	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΜΟΥΖΑΚΙΟΥ	-0,1
72	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΑΧΘΟΥ	-0,3
73	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΕΥΠΑΛΙΟΥ	-0,3
74	ΣΕΡΡΩΝ	ΗΡΑΚΛΕΙΑ	-0,5
75	ΠΕΛΛΗΣ	ΑΡΙΔΑΙΑΣ	-0,8
76	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	-1,0
77	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΕΥΟΣΜΟΥ	-1,1
78	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΑΜΥΝΤΑΙΟΥ	-1,1
79	ΕΒΡΟΥ	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	-1,5
80	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΡΟΔΙΩΝ	-1,9
81	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΠΕΙΡΑΙΑ	-1,9
82	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	-2,3
83	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΣΠΑΡΤΗΣ	-2,3
84	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΓΥΘΕΙΟΥ	-3,0
85	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΘΗΡΑΣ	-3,0
86	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΕΣΠΕΡΙΩΝ	-3,1
87	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΧΑΣΙΩΝ	-3,2
88	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΓΕΡΟΠΟΤΑΜΟΥ	-3,3
89	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΒΕΡΟΙΑΣ	-3,8
90	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΙΝΙΟΥ	-3,9
91	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ	-3,9
92	ΑΡΓΟΛΙΔΑΣ	ΑΡΓΟΥΣ	-3,9

93	ΚΙΛΚΙΣ	ΚΙΛΚΙΣ	-4,1
94	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ	-4,2
95	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΔΙΟΥ	-4,2
96	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	-4,3
97	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	-4,5
98	ΧΙΟΥ	ΧΙΟΥ	-4,6
99	ΕΒΡΟΥ	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	-4,8
100	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΣΟΦΑΔΩΝ	-5,1
101	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΣΗΤΕΙΑΣ	-5,5
102	ΣΕΡΡΩΝ	ΕΜΜ. ΠΑΠΠΑ	-5,7
103	ΣΑΜΟΥ	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	-7,2
104	ΧΑΝΙΩΝ	ΣΟΥΔΑΣ	-7,4
105	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΒΟΡΕΙΑΣ ΚΥΝΟΥΡΙΑΣ	-7,8
106	ΕΒΡΟΥ	ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ	-8,3
107	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	-9,9
108	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΚΡΩΠΙΑΣ	-10,0
109	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΚΥΜΗΣ	-10,1
110	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ	-10,5
111	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΟΞΑΤΟΥ	-10,7
112	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΣΙΚΥΩΝΙΩΝ	-10,9
113	ΞΑΝΘΗΣ	ΜΥΚΗΣ	-11,0
114	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ	-11,7
115	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΤΑΙΩΝ	-11,7
116	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	-11,8
117	ΗΛΕΙΑΣ	ΣΚΙΛΛΟΥΝΤΟΣ	-12,0
118	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	-12,3
119	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΣΑΠΩΝ	-12,4
120	ΑΡΤΑΣ	ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	-12,5
121	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	-12,8
122	ΑΘΗΝΩΝ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	-13,8
123	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	-14,7
124	ΗΛΕΙΑΣ	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	-16,1
125	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	-16,6
126	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	-19,8
127	ΑΧΑΙΑΣ	ΠΑΤΡΕΩΝ	-20,8
128	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	-22,5
129	ΑΘΗΝΩΝ	ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	-26,2
130	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΜΕΣΣΗΝΗΣ	-31,2
131	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	-34,5
132	ΑΧΑΙΑΣ	ΑΙΓΙΟΥ	-34,9

2004				
ΚΑΤΑΤΑΞΗ	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	SCORE PREOMETHEE
1	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	33,9
2	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	24,1
3	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΜΕΛΙΤΗΣ	23,7
4	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	22,0
5	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	21,1
6	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΓΑΖΙΟΥ	21,0
7	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	19,9
8	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	18,0
9	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	17,1
10	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΠΕΡΑΝΤΙΩΝ	16,5
11	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΒΟΥΛΑΣ	16,5
12	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΑΝΑΡΙΟΥ	16,3
13	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	15,3
14	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΡΟΔΙΩΝ	14,8
15	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΖΑΚΥΝΘΟΥ	ΛΑΓΑΝΑ	14,2
16	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	12,8
17	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΕΛΟΥΣ	12,7
18	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	12,7
19	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	12,6
20	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΧΑΡΝΩΝ	12,6
21	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	12,3
22	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΘΗΒΑΣ	12,2
23	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΘΑΣΟΥ	12,2
24	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΠΑΡΟΥ	12,0
25	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	11,8
26	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	11,2
27	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	11,2
28	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΑΛΜΥΡΟΥ	11,1
29	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΡΑΜΑΣ	10,9
30	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	10,9
31	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΙΝΙΟΥ	10,4
32	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΣΣΑΡΩΝΟΣ	9,8
33	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΓΕΡΟΠΟΤΑΜΟΥ	9,7
34	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	9,7
35	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΕΡΡΩΝ	9,7
36	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΑΛΙΚΑΡΝΑΣΣΟΥ	9,7
37	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	9,5
38	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ	8,8
39	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	Ν.ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ	8,8
40	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΣΠΑΡΤΗΣ	8,4
41	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ	8,2

42	ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΧΑΝΙΩΝ	8,2
43	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	8,0
44	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΕΥΠΑΛΙΟΥ	7,5
45	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	7,2
46	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	7,0
47	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	6,7
48	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΟΛΥΚΑΣΤΡΟΥ	6,3
49	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΚΟΡΙΝΘΙΩΝ	6,2
50	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ	6,1
51	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΙΩΝ	6,1
52	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ	6,0
53	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	5,7
54	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΑΓΙΑΣ ΤΡΙΑΔΟΣ	5,6
55	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΙΛΙΠΠΙΑΔΑΣ	5,5
56	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	ΜΥΚΗΣ	5,2
57	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΩ	5,1
58	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ	5,1
59	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΕΔΕΣΣΑΣ	5,0
60	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	4,8
61	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΠΛΑΤΕΟΣ	4,8
62	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΠΡΕΒΕΖΑΣ	4,8
63	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	4,8
64	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΡΙΟΥ	4,8
65	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ	ΛΑΜΙΕΩΝ	4,8
66	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΦΙΛΙΑΤΩΝ	4,8
67	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΜΟΥΖΑΚΙΟΥ	4,5
68	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΕΥΟΣΜΟΥ	4,4
69	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΓΥΘΕΙΟΥ	4,2
70	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΛΟΝΙΑΣ	ΠΑΛΙΚΗΣ	3,9
71	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΛΕΣΒΟΥ	ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	2,8
72	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	2,7
73	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΒΟΛΟΥ	2,6
74	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΚΡΩΠΙΑΣ	2,4
75	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΑΜΦΙΣΣΑΣ	2,0
76	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΚΟΥΛΟΥΚΩΝΑ	1,7
77	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ	1,4
78	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΒΑΘΕΟΣ	1,0
79	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ	0,9
80	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΤΥΡΝΑΒΟΥ	0,8
81	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΝΑΟΥΣΑΣ	0,7
82	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	0,5
83	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΔΕΣΚΑΤΗΣ	0,3
84	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΔΙΟΥ	0,3
85	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΚΑΡΛΟΒΑΣΙΩΝ	0,0
86	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΚΟΜΟΤΗΝΗ	0,0
87	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	-0,3
88	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΕΜΜ. ΠΑΠΠΑ	-0,5
89	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΚΑΛΑΜΠΑΚΑΣ	-0,5

90	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	-0,8
91	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟΥ	-0,8
92	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΑΜΥΝΤΑΙΟΥ	-1,0
93	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΗΡΑΚΛΕΙΑ	-1,6
94	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ	-1,7
95	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΑΡΙΔΑΙΑΣ	-1,9
96	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΑΣ	ΑΡΓΟΥΣ	-2,1
97	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΙΩΑΝΝΙΤΩΝ	-2,3
98	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΧΡΥΣΟΥΠΟΛΗΣ	-2,6
99	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ	-3,1
100	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΛΕΣΒΟΥ	ΜΥΡΙΝΑΣ	-3,2
101	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΑΦΩΝ	-3,5
102	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΣΙΚΥΩΝΙΩΝ	-3,6
103	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΑΧΘΟΥ	-4,1
104	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΚΕΡΚΥΡΑΙΩΝ	-4,2
105	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	-4,7
106	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΣΗΤΕΙΑΣ	-5,1
107	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ	-5,3
108	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑΣ	-5,7
109	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΑΣΙΝΗΣ	-5,8
110	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΜΕΣΣΗΝΗΣ	-6,0
111	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΣΚΙΛΛΟΥΝΤΟΣ	-6,1
112	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΟΞΑΤΟΥ	-6,3
113	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	-6,9
114	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΧΑΣΙΩΝ	-6,9
115	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	-7,1
116	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΚΙΛΚΙΣ	-7,3
117	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΣΑΠΩΝ	-7,3
118	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΒΟΡΕΙΑΣ ΚΥΝΟΥΡΙΑΣ	-7,4
119	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	-7,8
120	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	-8,0
121	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	-8,2
122	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΣΟΦΑΔΩΝ	-8,5
123	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΒΕΡΟΙΑΣ	-8,7
124	ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΣΟΥΔΑΣ	-9,6
125	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	-10,3
126	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΕΣΠΕΡΙΩΝ	-10,4
127	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΙΤΕΑΣ	-10,4
128	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΚΥΜΗΣ	-10,8
129	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ	-11,3
130	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΛΕΒΑΔΕΩΝ	-13,4
131	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	-13,9
132	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΙΕΡΑΣ ΠΟΛΗΣ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ	-15,0
133	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΤΑΙΩΝ	-15,5
134	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	-16,3
135	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	-16,4
136	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	-16,6

137	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΠΕΙΡΑΙΑ	-17,2
138	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	-19,4
139	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΠΑΤΡΕΩΝ	-21,0
140	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	-21,7
141	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	-22,5
142	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΠΥΡΓΟΥ	-26,3
143	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΘΗΡΑΣ	-26,6
144	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	-29,0
145	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	-31,2
146	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΑΙΓΙΟΥ	-37,9
147	ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	-38,7
148	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΝΙΚΑΙΑΣ	-40,1
149	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	-41,9
150	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	-49,3

2005				
ΚΑΤΑΤΑΞΗ	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	SCORE PREOMETHEE
1	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	35,2
2	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	34,0
3	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΒΟΥΛΑΣ	28,2
4	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	26,4
5	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΕΛΟΥΣ	23,2
6	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	22,6
7	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΡΑΜΑΣ	22,6
8	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	21,4
9	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΕΡΡΩΝ	20,8
10	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΑΧΘΟΥ	20,0
11	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	17,2
12	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	16,6
13	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	15,6
14	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΘΑΣΟΥ	14,7
15	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	14,7
16	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	14,5
17	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΓΑΖΙΟΥ	14,1
18	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	13,4
19	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	13,3
20	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	13,3
21	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	13,2
22	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	13,1
23	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ	13,0
24	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΡΟΔΙΩΝ	12,5
25	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΠΑΡΟΥ	11,6
26	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΑΛΙΚΑΡΝΑΣΣΟΥ	11,4
27	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΙΛΙΠΠΙΑΔΑΣ	10,9
28	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΠΕΡΑΝΤΙΩΝ	9,5
29	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ	9,5
30	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	ΜΥΚΗΣ	9,1
31	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΚΟΡΙΝΘΙΩΝ	8,9
32	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	8,7
33	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΒΑΘΕΟΣ	8,6
34	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΣΣΑΡΩΝΟΣ	8,5
35	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΧΑΡΝΩΝ	8,4
36	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	8,2
37	ΣΤΕΡΕΑΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΘΗΒΑΣ	7,9

	ΕΛΛΑΔΟΣ			
38	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΖΑΚΥΝΘΟΥ	ΛΑΓΑΝΑ	7,9
39	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	7,8
40	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΣΠΑΡΤΗΣ	7,1
41	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	6,9
42	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΙΝΙΟΥ	6,9
43	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΟΛΥΚΑΣΤΡΟΥ	6,8
44	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ	ΛΑΜΙΕΩΝ	6,6
45	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ	6,4
46	ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΧΑΝΙΩΝ	6,4
47	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΩ	6,1
48	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΚΙΛΚΙΣ	5,6
49	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΑΜΥΝΤΑΙΟΥ	5,5
50	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΑΝΑΡΙΟΥ	5,5
51	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	Ν.ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ	5,5
52	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΑΣ	ΑΡΓΟΥΣ	5,2
53	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΕΥΟΣΜΟΥ	5,2
54	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΗΡΑΚΛΕΙΑ	5,2
55	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΒΟΛΟΥ	4,9
56	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΧΡΥΣΟΥΠΟΛΗΣ	3,7
57	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	3,5
58	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΣΙΚΥΩΝΙΩΝ	3,2
59	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	3,1
60	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΛΟΝΙΑΣ	ΠΑΛΙΚΗΣ	3,0
61	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΚΡΩΠΙΑΣ	3,0
62	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	2,8
63	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΓΥΘΕΙΟΥ	2,5
64	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	2,2
65	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΜΟΥΖΑΚΙΟΥ	2,1
66	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	2,1
67	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΑΓΙΑΣ ΤΡΙΑΔΟΣ	2,0
68	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	1,9
69	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΚΑΛΑΜΠΑΚΑΣ	1,8
70	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ	1,5
71	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	1,4
72	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΙΩΝ	1,2
73	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΕΜΜ. ΠΑΠΠΑ	1,1
74	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΝΑΟΥΣΑΣ	0,9
75	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΕΔΕΣΣΑΣ	0,8
76	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ	0,6
77	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΓΕΡΟΠΟΤΑΜΟΥ	0,4
78	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΕΥΠΑΛΙΟΥ	0,3

79	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΠΡΕΒΕΖΑΣ	0,3
80	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	0,1
81	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΔΕΣΚΑΤΗΣ	0,1
82	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	0,1
83	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΚΟΥΛΟΥΚΩΝΑ	0,0
84	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ	-1,6
85	ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΣΟΥΔΑΣ	-1,8
86	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	-1,9
87	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	-2,2
88	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΜΕΣΣΗΝΗΣ	-2,5
89	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΤΥΡΝΑΒΟΥ	-2,8
90	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΧΑΣΙΩΝ	-3,5
91	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΙΤΕΑΣ	-3,8
92	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ	-4,5
93	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΒΟΡΕΙΑΣ ΚΥΝΟΥΡΙΑΣ	-4,6
94	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΠΕΙΡΑΙΑ	-5,0
95	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΛΕΣΒΟΥ	ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	-5,0
96	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΔΙΟΥ	-5,5
97	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΙΩΑΝΝΙΤΩΝ	-5,6
98	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΠΛΑΤΕΟΣ	-5,8
99	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΑΜΦΙΣΣΑΣ	-6,3
100	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΟΞΑΤΟΥ	-6,4
101	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ	-6,7
102	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΤΑΙΩΝ	-6,9
103	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	-7,1
104	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΡΙΟΥ	-7,5
105	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ	-7,9
106	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	-8,0
107	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	-8,2
108	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΑΦΩΝ	-8,2
109	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΜΕΛΙΤΗΣ	-8,2
110	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΣΚΙΛΛΟΥΝΤΟΣ	-8,3
111	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΘΗΡΑΣ	-8,4
112	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΣΑΠΩΝ	-8,7
113	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΚΑΡΛΟΒΑΣΙΩΝ	-9,1
114	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ	-9,3
115	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΑΡΙΔΑΙΑΣ	-9,7
116	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	-10,2
117	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΑΣΙΝΗΣ	-10,3

118	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΛΕΒΑΔΕΩΝ	-10,7
119	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΙΕΡΑΣ ΠΟΛΗΣ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ	-10,7
120	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	-10,8
121	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΒΕΡΟΙΑΣ	-10,8
122	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΚΟΜΟΤΗΝΗ	-12,5
123	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	-13,1
124	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΚΥΜΗΣ	-13,9
125	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ	-14,3
126	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΣΟΦΑΔΩΝ	-14,7
127	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΛΕΣΒΟΥ	ΜΥΡΙΝΑΣ	-15,1
128	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΕΣΠΕΡΙΩΝ	-15,2
129	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	-15,2
130	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΣΗΤΕΙΑΣ	-15,3
131	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	-15,3
132	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	-15,9
133	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	-17,0
134	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	-17,1
135	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	-17,4
136	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΠΥΡΓΟΥ	-18,6
137	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	-22,2
138	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	-22,9
139	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	-23,1
140	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	-27,0
141	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΧΙΟΥ	ΧΙΟΥ	-27,5
142	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	-31,9
143	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΑΙΓΙΟΥ	-41,0
144	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΝΙΚΑΙΑΣ	-51,0

Πίνακας 5.13: Μ.Ο. Βαθμών Promethee

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΕΤΩΝ				
ΚΑΤΑΤΑΞΗ	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	SCORE PREOMETHEE
1	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	37,6
2	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	27,7
3	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	26,0
4	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΒΟΥΛΑΣ	23,8
5	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΓΑΖΙΟΥ	20,7
6	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΡΑΜΑΣ	20,4
7	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	19,4
8	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΕΛΟΥΣ	19,2
9	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	18,6
10	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	18,4
11	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	18,1
12	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	16,8
13	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΠΕΡΑΝΤΙΩΝ	15,6
14	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΕΡΡΩΝ	14,8
15	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	14,7
16	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	14,6
17	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	14,4
18	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	13,1
19	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	13,0
20	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	12,8
21	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΘΑΣΟΥ	12,8
22	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	12,6
23	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΧΑΡΝΩΝ	12,2
24	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	12,1
25	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΑΝΑΡΙΟΥ	11,6
26	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΠΑΡΟΥ	11,1
27	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΖΑΚΥΝΘΟΥ	ΛΑΓΑΝΑ	11,1
28	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΑΛΙΚΑΡΝΑΣΣΟΥ	11,0
29	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΡΙΟΥ	11,0
30	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	10,8
31	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	10,8
32	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΘΗΒΑΣ	10,7
33	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	10,3
34	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΚΟΡΙΝΘΙΩΝ	10,1
35	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΣΠΑΡΤΗΣ	9,3

36	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ	9,0
37	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ	8,8
38	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΙΛΙΠΠΙΑΔΑΣ	8,7
39	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΣΣΑΡΩΝΟΣ	8,7
40	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΩ	8,3
41	ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΧΑΝΙΩΝ	8,3
42	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΜΕΛΙΤΗΣ	8,1
43	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΟΛΥΚΑΣΤΡΟΥ	8,0
44	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΑΛΜΥΡΟΥ	7,6
45	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ	ΛΑΜΙΕΩΝ	7,1
46	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΙΩΝ	6,5
47	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΑΧΘΟΥ	6,4
48	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΠΡΕΒΕΖΑΣ	6,3
49	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	Ν.ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ	6,2
50	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΙΝΙΟΥ	6,1
51	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΕΥΠΑΛΙΟΥ	6,1
52	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΔΕΣΚΑΤΗΣ	5,8
53	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΡΟΔΙΩΝ	5,8
54	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	5,7
55	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	5,2
56	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	5,1
57	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΧΡΥΣΟΥΠΟΛΗΣ	4,8
58	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	4,7
59	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΒΑΘΕΟΣ	4,5
60	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΛΕΣΒΟΥ	ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	4,4
61	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ	4,3
62	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΑΓΙΑΣ ΤΡΙΑΔΟΣ	4,3
63	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΛΟΝΙΑΣ	ΠΑΛΙΚΗΣ	4,2
64	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΜΟΥΖΑΚΙΟΥ	4,2
65	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΚΑΛΑΜΠΑΚΑΣ	4,0
66	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΒΟΛΟΥ	3,6
67	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	2,8
68	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΕΥΟΣΜΟΥ	2,7
69	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΑΜΥΝΤΑΙΟΥ	2,7
70	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΑΣ	ΑΡΓΟΥΣ	2,7
71	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΓΥΘΕΙΟΥ	2,7
72	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΕΔΕΣΣΑΣ	2,6
73	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΓΕΡΟΠΟΤΑΜΟΥ	2,6
74	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΦΙΛΙΑΤΩΝ	2,4
75	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ	2,2
76	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ	1,7
77	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	ΜΥΚΗΣ	1,6

78	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ	1,5
79	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	0,7
80	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΗΡΑΚΛΕΙΑ	0,7
81	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΣ	ΤΥΡΝΑΒΟΥ	0,3
82	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΝΑΤΟΛ.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΚΡΩΠΙΑΣ	0,2
83	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	-0,1
84	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟΥ	-0,1
85	ΚΡΗΤΗΣ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	-0,3
86	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΝΑΟΥΣΑΣ	-0,4
87	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΚΕΡΚΥΡΑΙΩΝ	-0,4
88	ΚΡΗΤΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΚΟΥΛΟΥΚΩΝΑ	-0,6
89	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΙΩΑΝΝΙΤΩΝ	-0,7
90	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΑΜΦΙΣΣΑΣ	-0,8
91	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΠΛΑΤΕΟΣ	-1,5
92	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΚΙΛΚΙΣ	-2,1
93	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΣΙΚΥΩΝΙΩΝ	-2,3
94	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	-2,9
95	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΙΕΡΙΑΣ	ΔΙΟΥ	-3,1
96	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ	-3,4
97	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΚΟΜΟΤΗΝΗ	-3,5
98	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΑΣΙΝΗΣ	-3,6
99	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑΣ	-3,8
100	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΠΕΛΛΗΣ	ΑΡΙΔΑΙΑΣ	-3,9
101	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ	-4,0
102	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΣΕΡΡΩΝ	ΕΜΜ. ΠΑΠΠΑ	-4,2
103	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΚΑΡΛΟΒΑΣΙΩΝ	-4,4
104	ΚΡΗΤΗΣ	ΧΑΝΙΩΝ	ΣΟΥΔΑΣ	-4,5
105	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΩΚΙΔΟΣ	ΙΤΕΑΣ	-4,5
106	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	-4,9
107	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ	-5,0
108	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΧΑΣΙΩΝ	-5,0
109	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΑΦΩΝ	-5,7
110	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	-6,3
111	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	-7,5
112	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΣΚΙΛΛΟΥΝΤΟΣ	-7,6
113	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΛΕΣΒΟΥ	ΜΥΡΙΝΑΣ	-7,6
114	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΒΟΡΕΙΑΣ ΚΥΝΟΥΡΙΑΣ	-7,7
115	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΠΕΙΡΑΙΑ	-7,9
116	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΙΛΚΙΣ	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	-8,2
117	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ	-8,7
118	ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΕΣΠΕΡΙΩΝ	-9,5

119	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	-9,7
120	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ	-9,7
121	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΔΡΑΜΑΣ	ΔΟΞΑΤΟΥ	-9,7
122	Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΗΜΑΘΙΑΣ	ΒΕΡΟΙΑΣ	-10,5
123	ΚΡΗΤΗΣ	ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΣΗΤΕΙΑΣ	-10,5
124	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΣΟΦΑΔΩΝ	-10,7
125	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	-10,8
126	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	-10,8
127	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΡΟΔΟΠΗΣ	ΣΑΠΩΝ	-11,2
128	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΛΕΒΑΔΕΩΝ	-11,5
129	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΑΡΤΑΣ	ΑΡΤΑΙΩΝ	-12,3
130	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	-12,9
131	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΙΕΡΑΣ ΠΟΛΗΣ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ	-13,4
132	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΕΥΒΟΙΑΣ	ΚΥΜΗΣ	-14,5
133	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΧΙΟΥ	ΧΙΟΥ	-14,5
134	ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΘΗΡΑΣ	-14,6
135	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	-15,8
136	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	-15,8
137	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	-15,9
138	ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	ΣΑΜΟΥ	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	-17,3
139	Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	-18,2
140	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	-19,1
141	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΩΝ	ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	-21,6
142	ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΜΕΣΣΗΝΗΣ	-21,8
143	ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	-22,4
144	ΗΠΕΙΡΟΥ	ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	-22,4
145	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΠΑΤΡΕΩΝ	-23,9
146	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΗΛΕΙΑΣ	ΠΥΡΓΟΥ	-26,9
147	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΙΤΩΛΙΑΣ ΚΑΙ ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	-27,1
148	ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	ΕΒΡΟΥ	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	-28,5
149	ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	-41,9
150	ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	ΑΧΑΙΑΣ	ΑΙΓΙΟΥ	-44,0
151	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΝΙΚΑΙΑΣ	-51,7

Είναι σκόπιμο στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι η κατάταξη κάποιων Δήμων στις τελευταίες θέσεις δε σημαίνει απαραίτητα ότι αυτοί αντιμετωπίζουν χρηματοοικονομικά προβλήματα, και αυτό γιατί στόχος της πολυκριτήριας μεθόδου Promethee δεν είναι η αξιολόγησή τους σε καλούς ή κακούς, αλλά η κατάταξή τους

με βάση τη σύγκριση που γίνεται μεταξύ τους, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη όλα τα χρηματοοικονομικά κριτήρια. Τα προβλήματα της επιλογής και της κατάταξης με πολυκριτήρια ανάλυση, βασίζονται στην πραγματοποίηση σχετικών συγκρίσεων ανάμεσα στις εξεταζόμενες εναλλακτικές δραστηριότητες. Οι σχετικές συγκρίσεις που πραγματοποιούνται αφορούν στη σύγκριση όλων των εναλλακτικών δραστηριοτήτων μεταξύ τους. Κατά συνέπεια, το αποτέλεσμα της αξιολόγησης έχει και αυτό μια σχετική μορφή, δηλαδή επιλέγεται η εναλλακτική δραστηριότητα που είναι καλύτερη σε σχέση με τις υπόλοιπες ή κατατάσσονται οι εναλλακτικές από τις σχετικά καλύτερες προς τις σχετικά χειρότερες. Έτσι, το αποτέλεσμα της αξιολόγησης δύναται να μεταβληθεί με τη μεταβολή του συνόλου των εξεταζόμενων εναλλακτικών δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, εκτιμήσεις της μορφής «το προϊόν Χ είναι το καλύτερο του είδους του» προφανώς είναι αποτέλεσμα σχετικών συγκρίσεων, οι οποίες χάνουν την ισχύ τους στην περίπτωση όπου μεταβληθεί το σύνολο των ομοειδών προϊόντων στα οποία εντάσσεται το Χ.

Οι πίνακες που ακολουθούν καταγράφουν τους δεκαπέντε Δήμους με το καλύτερο score Promethee και τους δεκαπέντε με το χειρότερο, αναλύοντας τους χρηματοοικονομικούς δείκτες.

Πίνακας 5.14: 15 πρώτοι και 15 τελευταίοι Δήμοι για το έτος 2003

Κατάταξη Promethee

			X1	X4	X7	X9	X10	X15
1	29,71	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	0,03	3,46	0,26	0,02	0,91	712,18
2	24,79	ΡΙΟΥ	0,05	1,78	0,33	0,08	0,92	248,10
3	23,20	ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	0,03	105,57	-0,33	0,05	0,95	99,60
4	18,88	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	0,08	0,73	0,03	0,01	0,96	522,28
5	17,59	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	0,01	2,78	0,54	-0,02	0,96	220,61
6	17,19	ΔΕΣΚΑΤΗΣ	0,00	21,18	0,33	0,02	0,97	64,16
7	16,91	ΜΕΛΙΤΗΣ	0,00	112,48	-0,27	0,04	0,85	66,23
8	15,96	ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	0,07	1,35	0,43	0,02	0,92	231,87
9	15,33	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	0,06	0,54	0,92	0,00	0,98	77,90
10	13,63	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	0,02	1,19	0,43	0,00	0,98	151,53
11	13,04	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	0,01	7,99	0,31	0,04	0,93	74,65
12	12,31	ΕΛΟΥΣ	0,00	104,24	-0,11	0,01	0,82	27,29
13	11,79	ΞΑΝΘΗΣ	0,06	1,12	0,49	0,01	0,95	139,38
14	10,99	ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	0,14	14,97	0,36	0,07	0,88	76,89
15	10,94	ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	0,09	1,11	0,72	0,02	0,91	113,95
		Μ.Ο.	**0,04**	**25,37**	**0,30**	**0,02**	**0,92**	**188,44**
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	**0,03**	**2,78**	**0,33**	**0,02**	**0,93**	**113,95**
1	-12,28	ΚΟΖΑΝΗΣ	0,18	0,36	-0,21	-0,01	0,95	130,44
2	-12,45	ΣΑΠΩΝ	0,08	1,42	-0,64	0,02	0,94	60,65
3	-12,45	ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	0,03	4,71	-0,16	-0,05	0,92	30,95
4	-12,83	ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	0,03	9,71	-0,51	-0,07	0,97	114,81
5	-13,75	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	0,35	4,37	0,28	0,01	0,66	273,23
6	-14,68	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	0,12	1,28	-0,19	-0,01	0,86	83,30
7	-16,12	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	0,23	1,10	-0,14	0,02	0,88	38,55
8	-16,58	ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	0,15	1,13	0,55	-0,10	0,83	67,90
9	-19,76	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	0,14	0,87	-0,34	-0,06	0,93	115,82
10	-20,82	ΠΑΤΡΕΩΝ	0,28	2,02	-0,08	0,01	0,77	125,90
11	-22,53	ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	0,14	0,90	-0,75	-0,03	0,94	103,10
12	-26,19	ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	0,24	1,07	-0,17	-0,06	0,87	115,64
13	-31,15	ΜΕΣΣΗΝΗΣ	0,15	3,20	0,14	-0,03	0,05	85,96
14	-34,50	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	0,41	0,18	-0,22	-0,09	0,95	93,47
15	-34,93	ΑΙΓΙΟΥ	0,53	0,90	-0,20	-0,02	0,83	56,36
		Μ.Ο.	**0,20**	**2,21**	**-0,18**	**-0,03**	**0,82**	**99,74**
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	**0,15**	**1,13**	**-0,19**	**-0,03**	**0,88**	**93,47**

Πίνακας 5.15: 15 πρώτοι και 15 τελευταίοι Δήμοι για το έτος 2004

Κατάταξη Promethee

			X1	X4	X7	X9	X10	X15
1	33,87	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	0,02	6,42	0,24	0,01	0,90	591,93
2	24,14	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	0,01	5,39	0,54	-0,02	0,96	237,01
3	23,72	ΜΕΛΙΤΗΣ	0,00	123,66	-0,03	0,02	0,86	50,48
4	21,97	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	0,06	0,43	0,97	0,01	0,99	63,68
5	21,12	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	0,05	11,05	0,10	0,00	0,95	288,32
6	20,97	ΓΑΖΙΟΥ	0,09	4,59	0,28	0,06	0,86	220,23
7	19,85	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	0,11	0,94	0,01	0,01	0,95	504,78
8	17,97	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	0,11	0,75	0,95	0,00	0,97	100,25
9	17,07	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	0,02	1,24	0,45	0,00	0,97	143,27
10	16,52	ΑΠΕΡΑΝΤΙΩΝ	0,00	36,83	0,05	0,01	0,88	33,71
11	16,45	ΒΟΥΛΑΣ	0,08	1,64	-0,01	0,01	0,96	321,38
12	16,33	ΦΑΝΑΡΙΟΥ	0,01	11,01	0,18	0,01	0,96	124,76
13	15,29	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	0,00	20,22	0,09	-0,01	0,90	138,16
14	14,82	ΡΟΔΙΩΝ	0,14	0,42	-0,19	-0,01	0,97	623,41
15	14,23	ΛΑΓΑΝΑ	0,05	7,18	-0,15	0,00	0,90	361,64
		Μ.Ο.	**0,05**	**15,45**	**0,23**	**0,01**	**0,93**	**253,53**
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	**0,05**	**5,39**	**0,10**	**0,01**	**0,95**	**220,23**
1	-16,60	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	0,06	4,23	-0,28	-0,01	0,72	118,09
2	-17,16	ΠΕΙΡΑΙΑ	0,37	1,76	0,00	-0,02	0,86	233,91
3	-19,36	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	0,21	1,01	-0,23	0,01	0,87	41,26
4	-21,00	ΠΑΤΡΕΩΝ	0,26	1,82	-0,07	0,01	0,74	124,60
5	-21,73	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	0,11	0,41	-0,36	-0,06	0,94	93,56
6	-22,53	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	0,08	0,81	-0,48	-0,06	0,95	66,00
7	-26,29	ΠΥΡΓΟΥ	0,11	0,86	0,05	-0,15	0,89	72,00
8	-26,64	ΘΗΡΑΣ	0,15	2,20	-0,32	-0,07	0,75	230,98
9	-28,96	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	0,21	0,87	-0,42	-0,03	0,85	102,05
10	-31,22	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	0,02	1,99	-0,26	-0,01	0,10	52,74
11	-37,86	ΑΙΓΙΟΥ	0,55	1,37	-0,21	-0,02	0,84	70,30
12	-38,68	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	0,27	0,80	-0,44	-0,08	0,87	118,98
13	-40,07	ΝΙΚΑΙΑΣ	0,76	0,36	-0,02	-0,06	0,88	118,72
14	-41,87	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	0,51	0,27	-0,26	-0,09	0,95	116,51
15	-49,27	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	0,06	2,44	-1,49	-0,16	0,85	100,37
		Μ.Ο.	**0,25**	**1,41**	**-0,32**	**-0,05**	**0,80**	**110,67**
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	**0,21**	**1,01**	**-0,26**	**-0,06**	**0,86**	**102,05**

Πίνακας 5.16: 15 πρώτοι και 15 τελευταίοι Δήμοι για το έτος 2005

Κατάταξη Promethee

			X1	X4	X7	X9	X10	X15
1	35,24	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	0,09	1,61	0,26	0,04	0,93	625,28
2	34,04	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	0,05	5,96	0,25	0,02	0,85	661,47
3	28,15	ΒΟΥΛΑΣ	0,09	3,38	0,17	0,05	0,92	367,53
4	26,40	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	0,01	4,24	0,51	-0,01	0,95	247,90
5	23,21	ΕΛΟΥΣ	0,00	50,94	-0,01	0,03	0,83	49,09
6	22,60	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	0,04	14,64	0,09	0,04	0,90	82,66
7	22,59	ΔΡΑΜΑΣ	0,00	17,97	0,07	0,02	0,93	62,51
8	21,40	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	0,01	12,24	0,08	0,06	0,84	110,40
9	20,81	ΣΕΡΡΩΝ	0,05	3,70	0,51	0,00	0,95	151,96
10	20,00	ΑΡΑΧΘΟΥ	0,01	16,55	0,18	0,01	0,92	26,48
11	17,16	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	0,01	8,64	0,09	0,05	0,88	71,59
12	16,62	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	0,03	3,18	0,39	0,00	0,96	135,77
13	15,62	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	0,10	1,14	0,18	0,01	0,92	325,34
14	14,67	ΘΑΣΟΥ	0,01	1,61	0,28	-0,01	0,99	155,84
15	14,66	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	0,03	15,28	0,00	-0,01	0,93	112,38
		Μ.Ο.	**0,04**	**10,74**	**0,20**	**0,02**	**0,91**	**212,41**
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	**0,03**	**5,96**	**0,18**	**0,02**	**0,92**	**135,77**
1	-15,27	ΣΗΤΕΙΑΣ	0,13	1,83	-0,26	-0,02	0,90	140,05
2	-15,28	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	0,10	1,31	-0,02	-0,06	0,94	92,58
3	-15,91	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	0,31	1,08	0,19	0,01	0,72	193,85
4	-17,04	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	0,37	0,11	0,05	-0,01	0,94	111,97
5	-17,08	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	0,22	2,22	-0,05	0,01	0,85	50,62
6	-17,40	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	0,12	2,33	-0,16	-0,01	0,79	140,69
7	-18,61	ΠΥΡΓΟΥ	0,20	0,32	0,18	-0,07	0,93	81,83
8	-22,24	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	0,08	0,89	-0,30	-0,05	0,94	59,71
9	-22,90	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	0,22	1,47	-0,07	0,00	0,77	103,71
10	-23,14	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	0,08	1,25	-0,16	-0,09	0,92	98,80
11	-26,99	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	0,56	0,26	0,01	-0,03	0,92	143,83
12	-27,52	ΧΙΟΥ	0,12	2,34	-0,89	0,01	0,83	144,84
13	-31,94	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	0,32	1,08	-0,39	0,00	0,82	120,37
14	-41,04	ΑΙΓΙΟΥ	0,65	1,22	-0,14	-0,02	0,81	91,64
15	-51,01	ΝΙΚΑΙΑΣ	0,82	0,52	-0,14	-0,12	0,89	104,62
		Μ.Ο.	**0,29**	**1,22**	**-0,14**	**-0,03**	**0,86**	**111,94**
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	**0,22**	**1,22**	**-0,14**	**-0,02**	**0,89**	**104,62**

Πίνακας 5.17: Στατιστικά μέτρα δεικτών στο συνολικό δείγμα

	X1	X4	X7	X9	X10	X15
N	426	426	426	426	426	426
Mean	0,099	4,902	0,020	0,002	0,897	140,656
Median	0,065	1,989	0,015	0,002	0,925	113,624
St. Deviation	0,111	11,885	0,273	0,035	0,097	104,527
Variance	0,012	141,265	0,074	0,001	0,010	10925,970
Minimum	0,001	0,114	-1,488	-0,156	0,054	4,970
Maximum	0,819	123,657	0,972	0,251	0,998	712,183

5.8. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.8.1. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΘΥΣΜΙΑΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΙΚΤΩΝ

Πίνακας 5.18: Πληθυσμιακή ανάλυση

Μ.Ο. ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΠΛΗΘΥΣΜΟΥ ΤΟ 2003

ΔΗΜΟΙ	Score Prom.		X1	X4	X7	X9	X10	X15
ΠΛΗΘ.<10.000	55,6% >0	Μ.Ο.	0,05	14,04	-0,02	0,01	0,92	100,15
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,03	2,82	-0,09	0,00	0,94	90,32
10.000<ΠΛΗΘ.<30.000	50% >0	Μ.Ο.	0,09	3,51	0,07	0,01	0,88	151,21
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,06	2,48	0,06	0,00	0,92	106,54
ΠΛΗΘ.>30.000	54,3%>0	Μ.Ο.	0,12	2,29	0,06	0,00	0,91	137,73
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,07	1,46	0,10	0,00	0,94	114,07
ΣΥΝΟΛΟ		Μ.Ο.	0,09	5,98	0,04	0,01	0,90	134,10
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,06	2,05	0,03	0,00	0,93	104,82

Μ.Ο. ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΠΛΗΘΥΣΜΟΥ ΤΟ 2004

ΔΗΜΟΙ	Score Prom.		X1	X4	X7	X9	X10	X15
ΠΛΗΘ.<10.000	57,1% >0	Μ.Ο.	0,06	8,75	-0,07	-0,01	0,90	104,61
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,04	2,03	-0,08	0,00	0,94	99,02
10.000<ΠΛΗΘ.<30.000	58,0% >0	Μ.Ο.	0,10	4,21	0,02	0,00	0,90	158,26
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,07	2,18	0,01	0,00	0,92	116,73
ΠΛΗΘ.>30.000	56,4%>0	Μ.Ο.	0,15	2,34	0,03	0,00	0,91	149,45
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,09	1,36	0,02	0,00	0,93	128,17
ΣΥΝΟΛΟ		Μ.Ο.	0,10	5,00	0,00	0,00	0,90	140,95
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,06	1,84	0,00	0,00	0,93	113,16

Μ.Ο. ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΠΛΗΘΥΣΜΟΥ ΤΟ 2005

ΔΗΜΟΙ	Score Prom.		X1	X4	X7	X9	X10	X15
ΠΛΗΘ.<10.000	46,3% >0	Μ.Ο.	0,07	5,04	-0,06	0,00	0,91	105,59
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,06	2,21	-0,12	0,00	0,92	91,91
10.000<ΠΛΗΘ.<30.000	59,7% >0	Μ.Ο.	0,10	3,73	0,04	0,01	0,87	163,64
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,09	2,63	0,06	0,00	0,90	123,22
ΠΛΗΘ.>30.000	69,4%>0	Μ.Ο.	0,16	2,58	0,08	0,00	0,90	160,64
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,09	1,45	0,06	0,01	0,93	147,84
ΣΥΝΟΛΟ		Μ.Ο.	0,11	3,81	0,02	0,00	0,89	146,36
		ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,08	2,13	0,02	0,00	0,92	122,95

5.8.2. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΙΚΤΩΝ

Πίνακας 5.19: Γεωγραφική ανάλυση

Μ.Ο. ΑΝΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΤΟ 2003

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	2003	X1.3	X4.3	X7.3	X9.3	X10.3	X15.3
ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	Μ.Ο.	**0,07**	**4,25**	**0,03**	**0,00**	**0,93**	**90,16**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,05	1,98	0,05	0,00	0,93	88,81
ΑΤΤΙΚΗΣ	Μ.Ο.	**0,31**	**1,73**	**0,25**	**0,03**	**0,78**	**266,08**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,31	1,09	0,30	0,02	0,85	244,22
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	Μ.Ο.	**0,07**	**9,98**	**0,10**	**0,00**	**0,90**	**127,30**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,08	2,66	-0,04	0,00	0,90	120,48
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	Μ.Ο.	**0,04**	**25,38**	**-0,10**	**0,04**	**0,90**	**96,52**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,02	5,30	-0,17	0,02	0,95	99,60
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	Μ.Ο.	**0,19**	**1,67**	**-0,11**	**0,02**	**0,85**	**89,72**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,12	1,31	-0,14	0,01	0,86	66,35
ΗΠΕΙΡΟΥ	Μ.Ο.	**0,04**	**3,31**	**0,10**	**-0,01**	**0,95**	**81,66**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,04	2,82	0,18	0,00	0,95	74,65
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	Μ.Ο.	**0,10**	**2,14**	**0,07**	**0,00**	**0,95**	**89,67**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,07	1,18	0,09	0,00	0,95	78,17
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	Μ.Ο.	**0,08**	**4,52**	**0,01**	**0,01**	**0,93**	**187,40**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,06	3,54	-0,01	0,00	0,94	177,60
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	Μ.Ο.	**0,05**	**2,40**	**0,09**	**0,00**	**0,94**	**114,25**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,04	1,67	0,05	0,00	0,95	105,96
ΚΡΗΤΗΣ	Μ.Ο.	**0,09**	**2,46**	**0,20**	**-0,01**	**0,92**	**142,81**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,09	2,18	0,09	0,00	0,91	119,94
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	Μ.Ο.	**0,09**	**1,90**	**-0,03**	**0,01**	**0,90**	**362,95**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,09	2,01	-0,03	0,01	0,95	353,95
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	Μ.Ο.	**0,07**	**12,71**	**-0,04**	**0,00**	**0,79**	**149,11**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,04	4,08	-0,01	0,01	0,85	102,59
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	Μ.Ο.	**0,06**	**4,33**	**-0,01**	**0,00**	**0,92**	**102,69**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,06	2,96	-0,09	0,00	0,92	90,49
ΣΥΝΟΛΟ	Μ.Ο.	**0,1**	**5,98**	**0,04**	**0,01**	**0,9**	**134,1**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,1	2,05	0,03	0	0,93	104,8

Μ.Ο. ΑΝΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΤΟ 2004

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	2004	Score Prom.	X1.4	X4.4	X7.4	X9.4	X10.4	X15.4
ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	**Μ.Ο.**	**1,67**	**0,06**	**5,89**	**0,06**	**0,00**	**0,91**	**98,40**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	6,17	0,04	2,69	0,10	0,00	0,93	102,30
ΑΤΤΙΚΗΣ	**Μ.Ο.**	**-4,28**	**0,32**	**1,53**	**0,14**	**0,02**	**0,81**	**258,86**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	-3,97	0,30	1,65	0,16	0,01	0,85	248,98
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	**Μ.Ο.**	**-3,14**	**0,08**	**2,21**	**-0,07**	**-0,01**	**0,90**	**146,62**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,05	0,05	1,79	-0,09	-0,01	0,92	154,89
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	**Μ.Ο.**	**-0,09**	**0,04**	**13,42**	**-0,15**	**-0,01**	**0,92**	**96,78**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	2,96	0,02	3,05	-0,03	0,00	0,94	101,04
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	**Μ.Ο.**	**-15,49**	**0,17**	**2,21**	**-0,07**	**-0,02**	**0,83**	**90,78**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	-19,36	0,11	1,37	-0,06	-0,01	0,85	95,14
ΗΠΕΙΡΟΥ	**Μ.Ο.**	**-0,69**	**0,05**	**4,73**	**-0,01**	**-0,02**	**0,94**	**81,57**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	1,51	0,05	3,28	0,09	-0,02	0,95	74,15
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	**Μ.Ο.**	**-3,00**	**0,11**	**2,50**	**0,02**	**0,00**	**0,87**	**104,47**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	1,74	0,09	1,39	-0,04	0,00	0,95	88,25
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	**Μ.Ο.**	**3,34**	**0,10**	**4,58**	**-0,16**	**0,00**	**0,93**	**207,37**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	3,90	0,08	1,18	-0,15	-0,01	0,94	189,40
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	**Μ.Ο.**	**3,84**	**0,06**	**3,05**	**0,05**	**-0,01**	**0,94**	**127,57**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	4,41	0,05	1,40	0,02	0,00	0,95	100,47
ΚΡΗΤΗΣ	**Μ.Ο.**	**6,61**	**0,10**	**1,77**	**0,19**	**0,00**	**0,93**	**165,05**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	8,82	0,09	1,39	0,15	0,00	0,93	179,23
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	**Μ.Ο.**	**8,21**	**0,09**	**2,95**	**-0,07**	**-0,01**	**0,89**	**373,83**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	13,42	0,10	2,98	-0,09	0,00	0,93	323,40
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	**Μ.Ο.**	**2,26**	**0,07**	**9,88**	**-0,04**	**0,01**	**0,85**	**139,04**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	1,03	0,06	4,30	-0,03	0,01	0,89	114,48
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	**Μ.Ο.**	**-1,95**	**0,08**	**6,57**	**-0,08**	**-0,01**	**0,92**	**105,23**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	106212,27	0,25	0,89	0,52	0,93	6,42	97,67
ΣΥΝΟΛΟ	**Μ.Ο.**		**0,10**	**5,00**	**0,00**	**0,00**	**0,90**	**140,95**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ		0,06	1,84	0,00	0,00	0,93	113,16

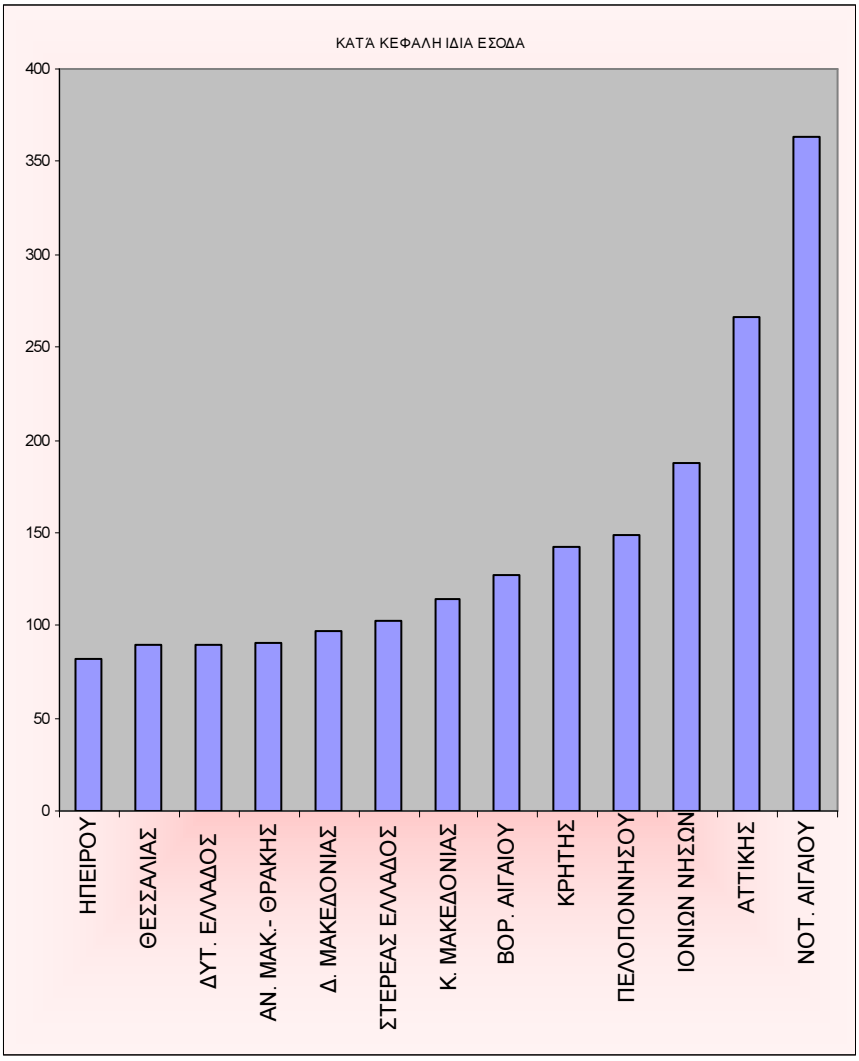
Μ.Ο. ΑΝΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΤΟ 2005

2005		X1.5	X4.5	X7.5	X9.5	X10.5	X15.5
ΑΝ. ΜΑΚ.-ΘΡΑΚΗΣ	Μ.Ο.	**0,07**	**5,67**	**0,05**	**0,00**	**0,90**	**105,39**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,03	3,47	0,05	0,00	0,90	114,70
ΑΤΤΙΚΗΣ		**0,33**	**1,81**	**0,16**	**0,02**	**0,80**	**239,06**
		0,31	1,44	0,18	0,02	0,85	262,06
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ		**0,08**	**2,65**	**-0,15**	**-0,03**	**0,88**	**147,33**
		0,07	2,33	-0,18	-0,02	0,88	142,77
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ		**0,04**	**3,80**	**-0,09**	**0,00**	**0,93**	**111,85**
		0,02	2,87	-0,06	0,00	0,96	106,23
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ		**0,20**	**2,19**	**0,01**	**-0,01**	**0,83**	**92,52**
		0,15	1,84	-0,01	0,00	0,83	97,35
ΗΠΕΙΡΟΥ		**0,07**	**5,48**	**0,05**	**0,00**	**0,92**	**84,25**
		0,07	2,38	0,08	0,00	0,92	80,36
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ		**0,12**	**1,84**	**-0,01**	**0,00**	**0,94**	**104,58**
		0,10	1,61	0,01	0,00	0,94	85,87
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ		**0,10**	**2,44**	**-0,09**	**0,01**	**0,91**	**213,10**
		0,09	1,67	-0,15	0,01	0,90	222,13
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ		**0,07**	**2,45**	**0,03**	**0,00**	**0,93**	**143,03**
		0,06	1,33	0,02	0,00	0,94	128,72
ΚΡΗΤΗΣ		**0,11**	**2,37**	**0,17**	**0,01**	**0,91**	**169,10**
		0,11	1,83	0,13	0,00	0,91	158,21
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ		**0,08**	**3,48**	**0,04**	**0,02**	**0,86**	**382,69**
		0,09	3,84	-0,02	0,00	0,91	342,53
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ		**0,08**	**8,14**	**0,03**	**0,02**	**0,82**	**151,75**
		0,08	3,65	0,03	0,02	0,85	123,50
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ		**0,08**	**4,80**	**-0,06**	**0,00**	**0,90**	**105,45**
		0,08	1,86	-0,05	0,00	0,90	108,70
ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ	Μ.Ο.	**0,11**	**3,81**	**0,02**	**0**	**0,89**	**146,36**
	ΔΙΑΜΕΣΟΣ	0,08	2,13	0,02	0	0,92	122,95

5.8.3. ΕΣΟΔΑ

Η διαφορετική διοίκηση που ασκείται στους ΟΤΑ σημαίνει ότι υπάρχει μεγάλη ανομοιότητα στην ικανότητά τους να συλλέγουν έσοδα, η οποία καθορίζεται σημαντικά από το μέγεθος του πληθυσμού, τη βάση φορολόγησης και την ικανότητα ή επιθυμία της διοίκησης να χρεώσει τέλη χρήσης. Οι πίνακες δείχνουν τη μεγάλη διαφορά στο κριτήριο Χ15 που αντανακλά τα έσοδα σε σχέση με τον πληθυσμό. Είναι το κριτήριο με τη μεγαλύτερη δυνατότητα διαχωρισμού των Δήμων και ερμηνεύει το 23% της συνολικής διακύμανσης του δείγματος. Οι Δήμοι με το υψηλότερο score της Promethee έχουν ίδια έσοδα αρκετά υψηλά και διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό από τα ίδια έσοδα που μπορούν να αντλήσουν οι Δήμοι που κατατάσσονται στις 25 τελευταίες θέσεις, όπως δείχνουν οι μέσοι όροι.

Οι επόμενοι πίνακες δείχνουν τη μεγάλη διαφορά στα έσοδα της ΤΑ κατά πληθυσμιακή ομάδα. Οι μικροί Δήμοι, με πληθυσμό κάτω των δέκα χιλιάδων κατοίκων, έχουν μειωμένη δυνατότητα άντλησης πόρων, ενώ τα μεγαλύτερα κατά κεφαλή ίδια έσοδα παρουσιάζουν οι Δήμοι με πληθυσμό μεταξύ των δέκα και τριάντα χιλιάδων και για τα τρία έτη του δείγματος. Ισχυρή διαφοροποίηση επίσης φαίνεται και κατά περιφέρεια, με την Ήπειρο να έχει τη μικρότερη δυνατότητα άντλησης ιδίων εσόδων, ενώ η Αττική, η Κρήτη και τα νησιά του Αιγαίου είναι πολύ πάνω από το μέσο όρο.



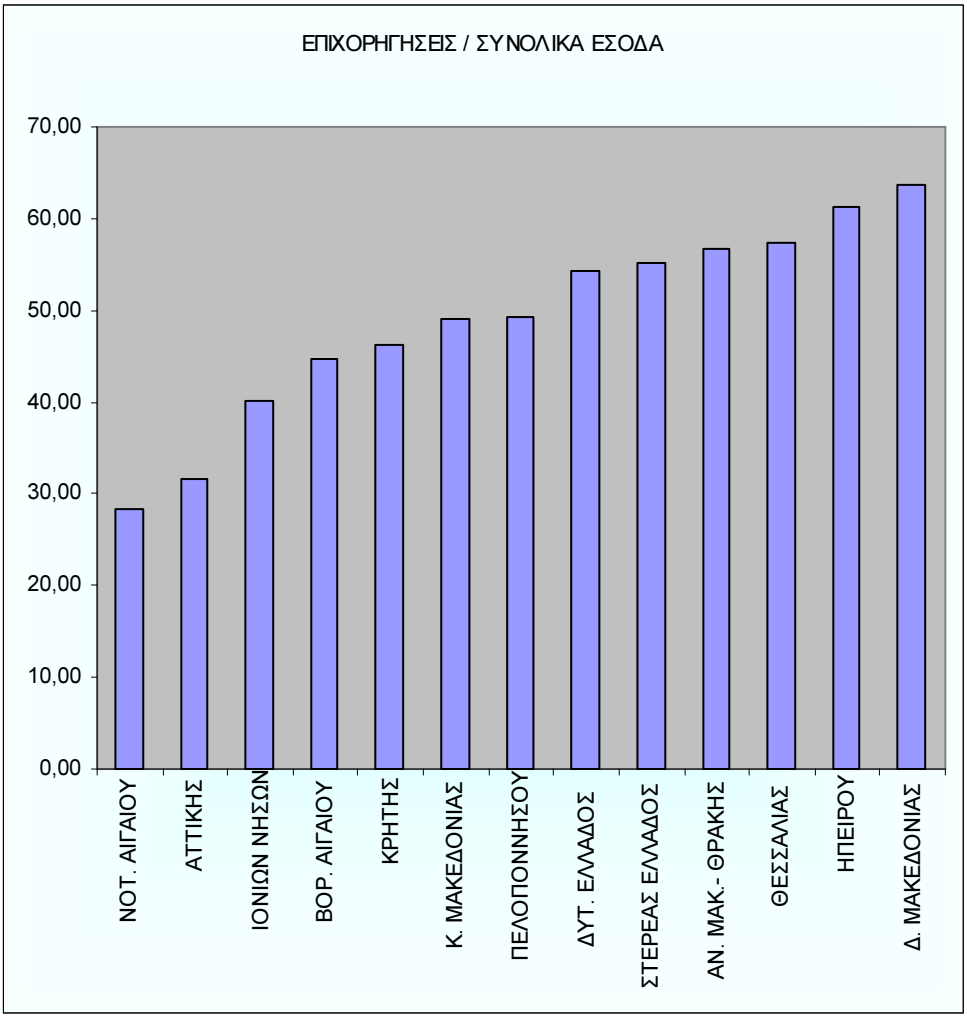
Σχήμα 5.3: Κατά κεφαλή ίδια έσοδα

Πίνακας 5.20: Κατά κεφαλή ίδια έσοδα ανά Περιφέρεια

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	X15.3	X15.4	X15.5
ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	**90,16**	**98,4**	**105,39**
	88,81	102,3	114,7
ΑΤΤΙΚΗΣ	**266,08**	**258,86**	**239,06**
	244,22	248,98	262,06
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	**127,3**	**146,62**	**147,33**
	120,48	154,89	142,77
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	**96,52**	**96,78**	**111,85**
	99,6	101,04	106,23
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	**89,72**	**90,78**	**92,52**
	66,35	95,14	97,35

ΗΠΕΙΡΟΥ	**81,66**	**81,57**	**84,25**
	74,65	74,15	80,36
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	**89,67**	**104,47**	**104,58**
	78,17	88,25	85,87
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	**187,4**	**207,37**	**213,1**
	177,6	189,4	222,13
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	**114,25**	**127,57**	**143,03**
	105,96	100,47	128,72
ΚΡΗΤΗΣ	**142,81**	**165,05**	**169,1**
	119,94	179,23	158,21
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	**362,95**	**373,83**	**382,69**
	353,95	323,4	342,53
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	**149,11**	**139,04**	**151,75**
	102,59	114,48	123,5
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	**102,69**	**105,23**	**105,45**
	90,49	97,67	108,7
ΣΥΝΟΛΟ	**134,1**	**140,95**	**146,36**
	104,8	113,16	122,95

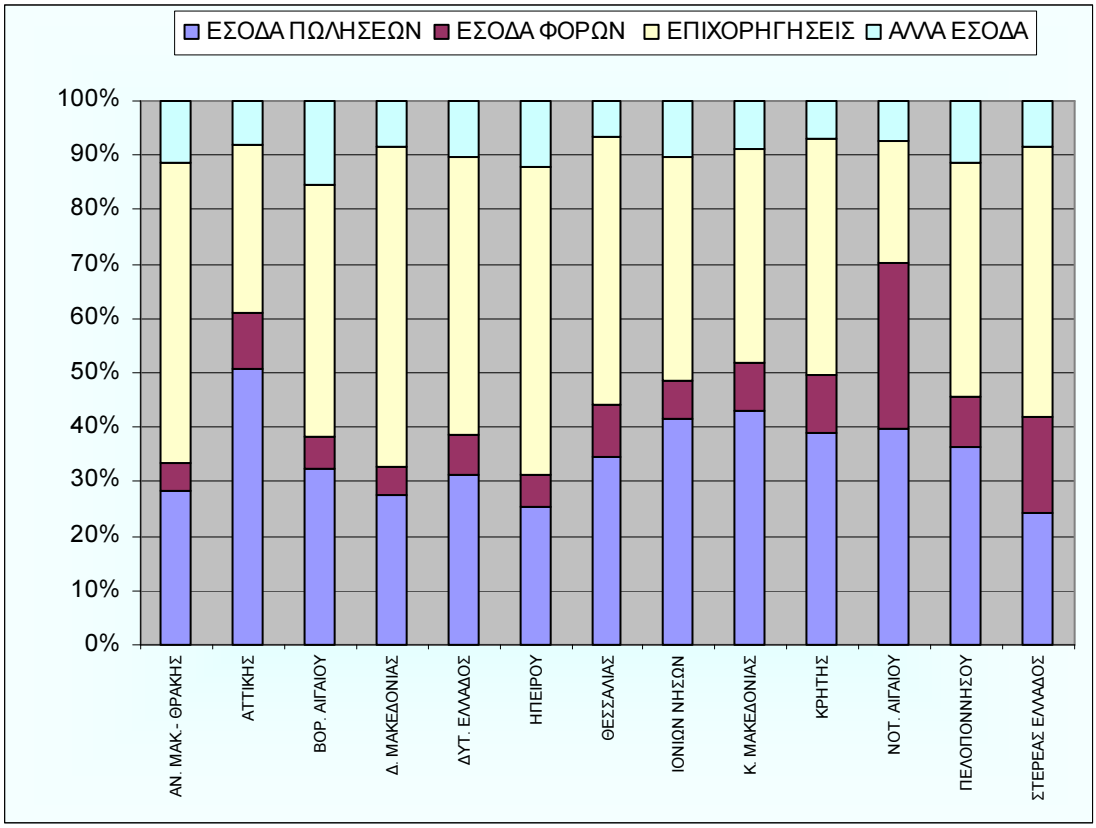
Από τα δεδομένα του δείγματος των Δήμων μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα για τις γενικές τάσεις των κατηγοριών των εσόδων των Α-βάθμιων ΟΤΑ. Το παρακάτω γράφημα απεικονίζει τη μεγάλη εξάρτηση της ΤΑ από τις κρατικές επιχορηγήσεις, οι οποίες κυμαίνονται μεταξύ του 30 και 70% των συνολικών εσόδων για κάθε περιφέρεια. Υπάρχει τεράστια εξάρτηση από τα κρατικά κονδύλια σε όλες τις περιοχές. Σημαντική είναι η διαφορά ανάμεσα στα νησιά του Ν. Αιγαίου και της Αττικής, σε σχέση με τις ορεινές και αγροτικές περιοχές της Ελλάδας, οι οποίες εξαρτώνται σχεδόν αποκλειστικά από αυτά τα κονδύλια. Αποτυπώνεται καθαρά η έλλειψη δυνατότητας άντλησης εσόδων είτε από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών είτε από φόρους, τέλη κλπ., ώστε να δημιουργήσουν ίδιους πόρους.



Σχήμα 5.4: Επιχορηγήσεις / Συνολικά έσοδα

Τα έσοδα του οργανισμού απαιτείται να είναι αρκετά ώστε να καλύπτουν τα λειτουργικά έξοδα κάθε έτους, δηλαδή:

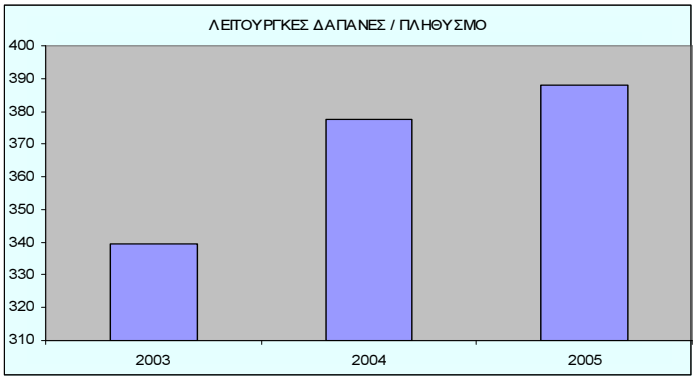
- ✓ τις αποσβέσεις,
- ✓ τους τόκους των χρεών
- ✓ και επιπλέον, να παράγεται ένα ικανοποιητικό πλεόνασμα για τη χρηματοδότηση τυχόν μακροχρόνιου δανεισμού.



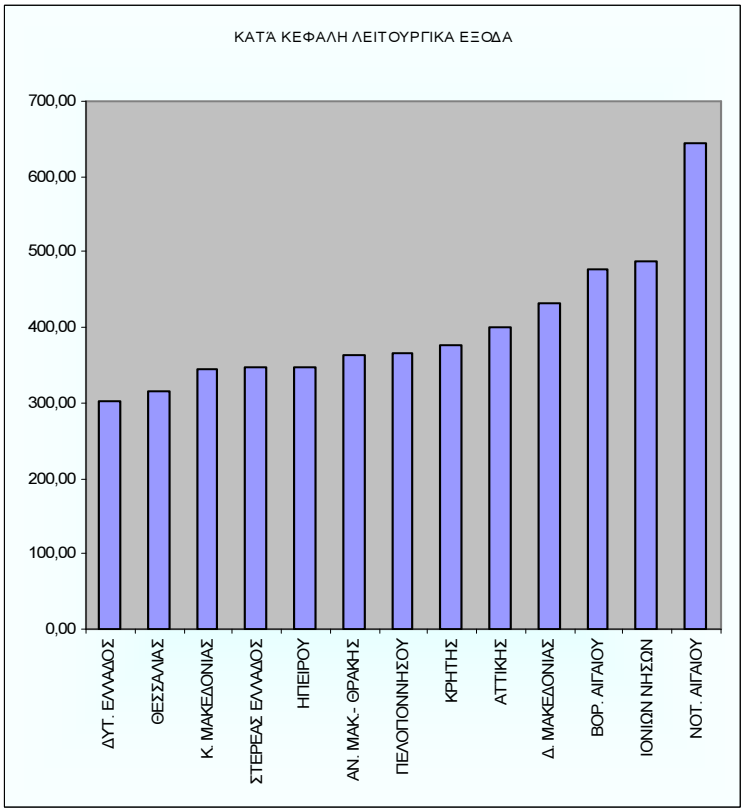
Σχήμα 5.5: Έσοδα (πωλήσεις, φόροι, επιχορηγήσεις, άλλα έσοδα)

5.8.4. ΕΞΟΔΑ

Τα λειτουργικά έξοδα περιλαμβάνουν όλα τα αναγκαία καθημερινά κόστη για τη διαχείριση ενός οργανισμού, όπως είναι το κόστος του προσωπικού, η κοινωνική ασφάλιση, η κατανάλωση ενέργειας, ο υπολογισμός και η συντήρηση των υποδομών. Ο μέσος όρος των δαπανών ανά κάτοικο σε πραγματικούς όρους κατά τα έτη της μελέτης έχει αυξηθεί, αντανακλώντας την επέκταση του ρόλου της ΤΑ, που συζητήθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, καθώς και την αύξηση του κόστους. Αυτή η αύξηση των λειτουργικών εξόδων όμως, ίσως έχει βαρύνουσα σημασία για τη μείωση του μεγέθους των κεφαλαίων που διατίθενται για την ανανέωση των υποδομών που παρατηρείται σε αρκετούς Δήμους.

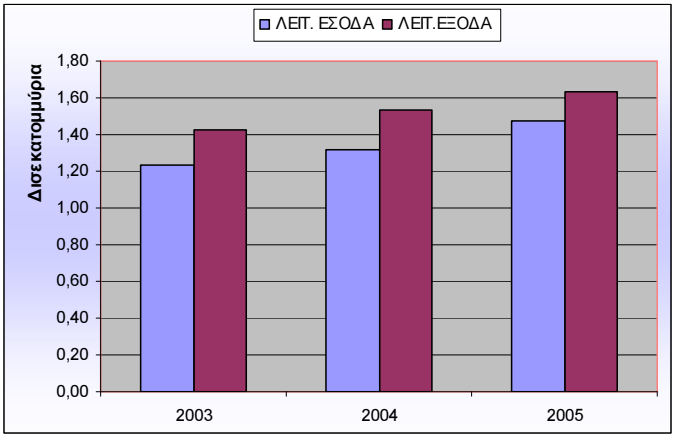


Σχήμα 5.6: Λειτουργικές δαπάνες / Πληθυσμό, ανά έτος.



Σχήμα 5.7: Λειτουργικές δαπάνες στο Μ.Ο. των δεδομένων

Η αρχή της διαγενεακής ισότητας απαιτεί από τους σημερινούς χρήστες να καλύπτουν τα κόστη του ενεργητικού που χρησιμοποιείται, όχι όμως και το συνολικό κόστος των μακροχρόνιων επενδύσεων που θα ωφελήσουν τις επόμενες γενεές.



Σχήμα 5.8: Λειτουργικά έσοδα - έξοδα

Ανάμεσα στα έτη 2003 και 2005, τα λειτουργικά έσοδα αυξήθηκαν σε σταθερές τιμές συνολικά 19,1% ενώ τα λειτουργικά έξοδα κατά 14,6%.

5.8.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΕΛΛΕΙΜΜΑ /ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ

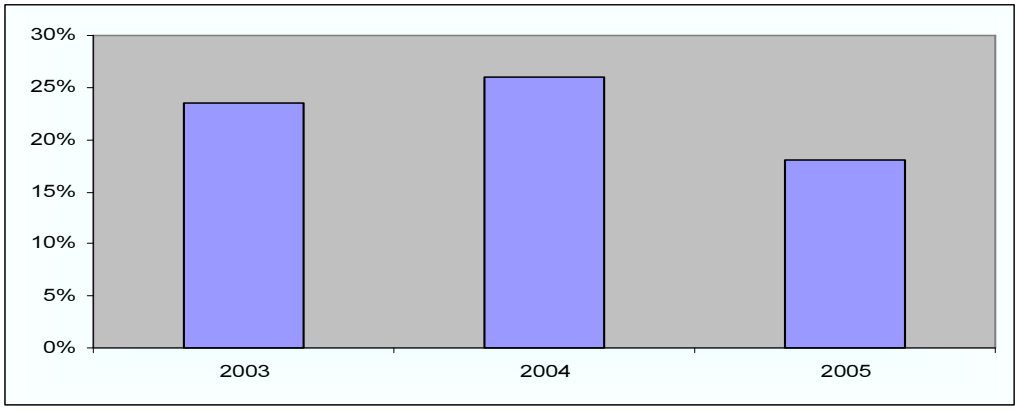
Το λειτουργικό έλλειμμα/πλεόνασμα είναι το βασικό αναλυτικό κριτήριο που αφορά τις ετήσιες λειτουργικές δραστηριότητες των ΟΤΑ. Ορίζεται από τα λειτουργικά έσοδα (περιλαμβανόμενων και των κρατικών επιχορηγήσεων) ελαττωμένα από όλα τα λειτουργικά έξοδα (περιλαμβανόμενων των αποσβέσεων και των δαπανών για τοκοχρεολύσια). Αποτελεί κριτήριο της ικανότητας πληρωμής του λειτουργικού κόστους του ΟΤΑ. Ερμηνεύοντας το κριτήριο αυτό απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή, καθώς λειτουργικά πλεονάσματα ή ελαφρά ελλείμματα μπορεί να έχουν γίνει είτε από υποεκτίμηση του κόστους αποσβέσεων, το οποίο συνήθως γίνεται εξαιτίας συντηρητικής εκτίμησης των παγίων είτε από μη επικαιροποίηση αυτών των εκτιμήσεων. Ενώ τα ήπια λειτουργικά ελλείμματα δεν είναι ανησυχητικά για την οικονομική βιωσιμότητα των ΟΤΑ, λειτουργικά ελλείμματα μεγαλύτερα από 10% των συνολικών εσόδων υποδηλώνουν ότι ο ΟΤΑ δαπανά πέρα των δυνατοτήτων του. Λειτουργικά ελλείμματα σημαίνουν πως οι σημερινοί φορολογούμενοι χρειάζεται να δανειστούν για να πληρώσουν ή να αναβάλλουν την ανανέωση ή την αντικατάσταση των υπαρχουσών υποδομών και έτσι να μετακυλίσουν το κόστος σε επόμενες γενεές. Εάν τα ελλείμματα συνεχίζονται σε αρκετές περιόδους, σωρευτικά δημιουργούν επίπεδα δανεισμού τα οποία ο οργανισμός δεν μπορεί να αποπληρώσει.

Επιπλέον, λειτουργικό έλλειμμα δηλώνει ότι τα ανταποδοτικά έσοδα είναι ανεπαρκή για να χρηματοδοτήσουν τις τρέχουσες λειτουργίες και απαιτείται δανεισμός ή ρευστοποίηση στοιχείων του ενεργητικού με σκοπό να χρηματοδοτηθούν

οι συνήθεις λειτουργίες. Γενικά, ένας ΟΤΑ με υγιή χρηματοοικονομική βάση θα μπορούσε να παρουσιάζει μέτριο λειτουργικό πλεόνασμα. Τα πλεονάσματα μειώνουν την ανάγκη δανεισμού για επενδύσεις και παρέχουν ουσιαστική συνδρομή στην ετήσια αποπληρωμή του χρέους.

Η χρηματοοικονομική απόδοση του οργανισμού πρέπει να επιτρέπει ένα περιθώριο άνεσης για να είναι σε θέση να αντιμετωπίζει χρηματοοικονομικούς κινδύνους και κραδασμούς. Οι δείκτες αποδοτικότητας Χ9 και Χ7 αποτελούν βασικούς παράγοντες διάκρισης για την κατάταξη των Δήμων. Και εδώ οι μέσοι όροι των δύο συνόλων των Δήμων παρουσιάζουν σημαντική διαφορά.

Το 2003 το 44,7% των Δήμων λειτουργούσε με έλλειμμα, ενώ το 23,5% των Δήμων παρουσίασε έλλειμμα μεγαλύτερο του 10% των συνολικών εσόδων. Το 2004 τα αντίστοιχα ποσοστά ήταν 54,7% και 26%, ενώ το 2005 έλλειμμα εμφανίστηκε στο 47,9% με το 18% των Δήμων να εμφανίζουν έλλειμμα μεγαλύτερο του 10% των συνολικών εσόδων.



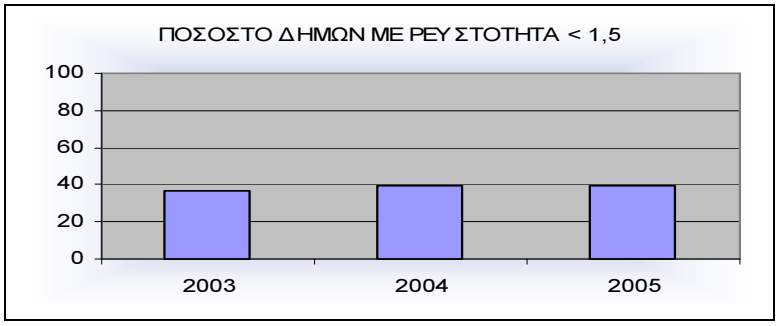
Σχήμα 5.9: Ποσοστό Δήμων με έλλειμμα > του 10% των εσόδων

Στους πίνακες φαίνεται πως οι Δήμοι με μικρό πληθυσμό έχουν χαμηλό δείκτη αποδοτικότητας ενώ οι πόλεις με πληθυσμό μεταξύ δέκα και τριάντα χιλιάδων κατοίκων παρουσιάζουν καλύτερους δείκτες.

5.8.6. ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ

Η ρευστότητα αναφέρεται στη ροή των μετρητών εντός και εκτός ταμείου. Αυξημένη ρευστότητα ή αποθεματικό μετρητών αποτελεί σημαντικό ανάχωμα σε περίπτωση απρόσμενων χρηματοοικονομικών πιέσεων. Εάν ο ΟΤΑ παρουσιάσει αρνητική ρευστότητα και μείνει χωρίς χρηματικό απόθεμα, τότε πρέπει να δανεισθεί ή να αναβάλλει την πληρωμή των υποχρεώσεών του. Ο δείκτης ρευστότητας είναι μέτρο της ικανότητας του ΟΤΑ να ικανοποιήσει τις οικονομικές του ανάγκες. Τιμή

μεγαλύτερη του 1,5 δείχνει ότι το κυκλοφορούν ενεργητικό είναι μεγαλύτερο των βραχυχρόνιων υποχρεώσεων. Εάν η τιμή είναι μικρότερη της μονάδος πρέπει να παρθούν μέτρα βελτίωσης. Σκοπός του κριτηρίου είναι η μέτρηση της καταλληλότητας των κυκλοφορούντων στοιχείων του ενεργητικού και της ικανότητας να καλύπτει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Η σημασία της ρευστότητας εκτιμάται καλύτερα από την αναγνώριση των επιπτώσεων που μπορεί να προκύψουν από την έλλειψή της, παρά από την παρουσία της. Όταν ο οργανισμός δε δύναται να ανταποκριθεί ανώδυνα στις τρέχουσες υποχρεώσεις, χωρίς δηλαδή να καταφύγει σε δραστικά μέτρα μεταβολής της κεφαλαιακής και λειτουργικής του μορφής, τότε αντιμετωπίζει μεγάλο κίνδυνο. Η αδυναμία του οργανισμού να εκπληρώσει βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τρίτους επηρεάζει το πρόγραμμα αγορών, πωλήσεων και εξυπηρέτησης δανείων με επιβάρυνση τόκων. Ανάλογης σημασίας και επιπτώσεων είναι η έλλειψη ρευστότητας για τους πιστωτές και τους άλλους κοινωνικούς εταίρους (προσωπικό, ασφαλιστικά ταμεία, δημόσιο κλπ). Τα κριτήρια Χ4 και Χ3 αντανακλούν τη φερεγγυότητα του οργανισμού και αποτελούν κύριες συνιστώσες της χρηματοοικονομικής ανάλυσης των ΟΤΑ.



Σχήμα 5.10: Ποσοστό Δήμων με ρευστότητα <1.5

5.8.7. ΧΡΕΟΣ

Η χρηματοοικονομική θέση ενός Δήμου είναι υγιής όταν οι υποχρεώσεις του και ο δανεισμός του είναι σε επίπεδα, στα οποία μπορεί άνετα να ανταπεξέλθει με τα ετήσια έσοδα του. Προκειμένου να διατηρεί δημοσιονομική ισορροπία πρέπει να εισπράττει επαρκή έσοδα για να καλύπτει τις λειτουργικές και κεφαλαιακές του δαπάνες (έξοδα τόκων και αποπληρωμής κεφαλαίου). Αυξανόμενα ποσοστά χρέους ίσως σηματοδοτούν μειωμένο επίπεδο ευελιξίας στην κατανομή των πόρων ή ελαττωμένη ικανότητα πληρωμής των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεών του. Το ύψος του χρέους, που μετρά ο Χ1, σχετίζεται με μέτρα ικανότητας πληρωμής, όπως το

μέγεθος των εσόδων του ΟΤΑ, η οικονομική παραγωγή της περιοχής δικαιοδοσίας, όπως εκφράζεται με το ΑΕΠ και, σε ορισμένες περιπτώσεις, το επίπεδο των φορολογητέων αξιών ακινήτων. Η διατήρηση της μακροπρόθεσμης φερεγγυότητας απαιτεί προβλεψιμότητα. Πολύχρονοι οικονομικοί σχεδιασμοί και μακροχρόνιος προγραμματισμός κεφαλαίων είναι απαραίτητα στοιχεία για την οικονομική ευρωστία των ΟΤΑ.

Τρόπο μέτρησης των υποχρεώσεων αποτελεί και ο δείκτης κάλυψης τόκων, που καθορίζεται από τα καθαρά αποτελέσματα και τους χρεωστικούς τόκους δια των χρεωστικών τόκων (Χ13). Δείκτης μεγαλύτερος του 3 συνήθως σημαίνει πως ο ΟΤΑ δεν έχει πρόβλημα αποπληρωμής δανείων και τόκων. Το ποσοστό των Δήμων με δείκτη μεγαλύτερο του 3 είναι 33,1%, 32% και 30,6% για το 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα. Βέβαια, στους Ελληνικούς ΟΤΑ ο δείκτης επηρεάζεται περισσότερο από τον αυξημένο αριθμό Δήμων που εμφανίζουν ελλείμματα, γιατί η πρόσβαση των ΟΤΑ στο δανεισμό είναι σύνθετο ζήτημα με αρκετούς νομοθετικούς περιορισμούς.

Το ποσοστό του συνολικού χρέους προς το συνολικό ενεργητικό είναι αυξημένο στις μεγαλύτερες πληθυσμιακές ομάδες Δήμων, ενώ γεωγραφικά, σε αυτές που έχουν τη δυνατότητα άντλησης ιδίων πόρων (Αττική, Κρήτη). Η μεγάλη πλειοψηφία των Δήμων έχουν δείκτη Χ1<0.1. Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να απαιτείται μεγαλύτερος δανεισμός, ώστε να υπάρχει ώθηση στην τοπική οικονομία και αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού για τη δημιουργία εσόδων, με εξασφάλιση βέβαια της κατάλληλης χρήσης της χρηματοδότησης μέσω δανεισμού και της συνεισφοράς της στην οικονομική ανάπτυξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

6.1. Η ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ, ΟΙ ΜΟΡΦΕΣ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ

6.1.1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Η έννοια της απόδοσης κατέχει κεντρική θέση στη σύγχρονη δημόσια διοίκηση και τα συστήματα μέτρησης των επιδόσεων έχουν καθοριστικό ρόλο στις μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες. Ο Ingraham (2005)[361] παρατηρεί πως «*τα τελευταία 25 χρόνια η απόδοση αποτελεί το τραγούδι των σειρήνων για τα κράτη όλου του κόσμου*». Η αναζήτηση ενός δημόσιου τομέα, που λειτουργεί καλύτερα και στοιχίζει λιγότερο, προκάλεσε τη χρήση συστημάτων μέτρησης της απόδοσης και αποτελεί πλέον προτεραιότητα σχεδόν όλων των κυβερνήσεων. Οι Pollitt και Bouckaert[362] (2004), προσδιορίζουν τέσσερις στρατηγικές που ακολουθήθηκαν στο δημόσιο τομέα για να μεταρρυθμιστεί στο όνομα της απόδοσης:

- **i.** τη μείωση (ιδιωτικοποιήσεις),
- **ii.** τον εκσυγχρονισμό (αλλαγή στις αξίες και στις τεχνικές του δημόσιου τομέα),
- **iii.** τη μεταφορά αξιών και τεχνικών από τον ιδιωτικό τομέα στο δημόσιο και
- **iv.** τη συντήρηση (εντονότερη χρήση παλαιών μεθόδων).

Η τάση αυτή, ιδιαίτερα στη Βρετανία και στην Αμερική, οδήγησε σε μείωση του μεγέθους των κυβερνήσεων (Thompson, 2001)[363]. Στα τέλη της δεκαετίας του ’80, η Βρετανία γνώρισε μια έκρηξη στους δείκτες μέτρησης. Μεταρρυθμιστικές καινοτομίες, όπως για παράδειγμα η «Πρωτοβουλία Χρηματοοικονομικής Διοίκησης» (Financial Management Initiative) και ο «Χάρτης του Πολίτη» (Citizen’s Charter), οδήγησαν στη δημιουργία συστήματος δεικτών απόδοσης για τις

---

[361] Ingraham, P. W., “Performance: Promises to Keep and Miles to Go” στο: “Public Administration Review”, Τόμος 65, 4/2005, σελ. 390.
[362] Pollit, C. & Bouckaert, G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2004.
[363] Thompson, J. R., “The Clinton Reforms and the Administrative Ascendancy of Congress” στο: “*The* American Review of Public Administration”, Τόμος 31, 3/2001, σελ. 249-272.

περισσότερες δημόσιες υπηρεσίες. Τα συστήματα των δεικτών απόδοσης χρησιμοποιηθήκαν για την αύξηση της πίεσης στο δημόσιο τομέα με σκοπό να λειτουργήσει αποδοτικότερα και αποτελεσματικότερα.

Στην Ηπειρωτική Ευρώπη χρησιμοποιούνται οι δείκτες απόδοσης, όχι όμως με την ίδια ένταση. Στη Γερμανία, το «Νέο Οργανωτικό Πρότυπο» (New Steering Model) υπογράμμισε με έμφαση τη σημασία των δεικτών απόδοσης όμως, η μεταρρύθμιση υλοποιήθηκε μόνον σε ορισμένες μεγάλες πόλεις, κράτη πόλεις και ομόσπονδα κρατίδια[364]. Στη Γαλλία, ο νόμος LOLF (Loi Organique Relative aux Lois de Finances) εισήγαγε έναν τύπο προϋπολογισμού επιδόσεων (Waintrop, 2004[365] και Rochet, 2005[366]). Στη Σουηδία, όπου ο δημόσιος τομέας είναι αποκεντρωμένος, η μέτρηση επιδόσεων έπαιξε μεγαλύτερο ρόλο στη διεύθυνση των υπουργείων. Στη Νορβηγία, υιοθετήθηκε το σύστημα διοίκησης με στόχους και αποτελέσματα (Laegreid et al., 2005)[367]. Στην ηπειρωτική Ευρώπη, η χώρα με τη μεγαλύτερη παράδοση στη μέτρηση των επιδόσεων είναι η Ολλανδία. Οι πρώτες πρωτοβουλίες εμφανίστηκαν τις δεκαετίες του ’70 και του ’80, όταν πολλοί ΟΤΑ υλοποίησαν τη Νέα Δημόσια Διοίκηση και τις βασισμένες σε μετρήσεις μεταρρυθμίσεις (Hendriks και Tops, 1999).

6.1.2. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Ο Dubnick (2005)[368] ισχυρίζεται πως «*πέρα από οποιοδήποτε συγκεκριμένο πλαίσιο, η απόδοση μπορεί να συσχετισθεί με ένα πεδίο δράσεων, από την απλή κίνηση ανοίγματος μιας πόρτας αυτοκινήτου, μέχρι την περίπλοκη δράση μιας χορωδίας. Σε όλα αυτά τα είδη η απόδοση διαχωρίζεται από την απλή συμπεριφορά, γιατί συνεπάγεται κάποιο βαθμό σκοπιμότητας (σελ.391)*». Υπάρχουν δύο όψεις της απόδοσης στη βιβλιογραφία: α) η ποιότητα των δράσεων που εκτελούνται και β) η ποιότητα αυτού που επιτυγχάνεται εξαιτίας τους. Η προσοχή που δίνεται στη

---

[364] Hendriks, F. & Tops, P., “Between democracy and efficiency: Trends in local government reform in the Netherlands and Germany”, στο: “Public Administration”, Τόμος 77, 1/1999, σελ.133-154.

[365] Waintrop, F., “France: le pari d'une réforme systémique: les enjeux de la réforme budgétaire” εισήγηση στο Συνέδριο του European Group of Public Administration (EGPA), Ljubljana, Slovenia, September/2004.

[366] Rochet, C./ Bout-Colonna, L. & Keramidas, O., “The Risks of Efficiency Indicators in theMonitoring of Public Policies”, εισήγηση στο Συνέδριο του: European group of Public Administration (EGPA), Bern, Switzerland, August/2005.

[367] Laegreid, P./ Roness, P. G. & Rubecksen, K., “Performance management in practice – The Norwegian way” εισήγηση στο Συνέδριο του: European Group of Public Administration (EGPA), Bern, Switzerland, August/2005.

[368] Dubnick, M. J., “Accountability and the Promise of Performance: In Search of the Mechanisms” στο: “Public Performance and Management Review”, Τόμος 28, 3/2005, σελ.376-417.

σπουδαιότητα των δύο διαστάσεων μπορεί να είναι υψηλή ή χαμηλή. Αυτό μας επιτρέπει να διακρίνουμε τέσσερεις τύπους της απόδοσης.

Πίνακας 6.1: Τέσσερεις διαστάσεις της απόδοσης

		Εστίαση στην ποιότητα των επιτευγμάτων	
		Χαμηλή	**Υψηλή**
Εστίαση στην ποιότητα των δράσεων	**Χαμηλή**	*Παραγωγή(π1)*	*Αποτελέσματα(π3)*
	Υψηλή	*Ικανότητα(π2)*	*Παραγωγικότητα(π4)*

Πηγή: Dubnick, 2005

Η πιο βασική διάσταση της απόδοσης εστιάζει την προσοχή στα καθήκοντα που εκτελούνται από τα δρώντα άτομα (π1) για παράδειγμα, στην παραγωγή ενός Δήμου. Στην περίπτωση αυτή, η απόδοση στο δημόσιο τομέα αναφέρεται στη δημιουργία δημόσιας αξίας ακριβώς όπως η απόδοση στον ιδιωτικό τομέα αναφέρεται στη δημιουργία ιδιωτικής αξίας (Moore, 1998)[369]. Ο δημόσιος τομέας οφείλει να διορθώνει τις στρεβλώσεις της αγοράς και να προσαρμόζει τις κατανομές των πόρων[370]. Η απόδοσή του αναφέρεται αποκλειστικά στην προμήθεια των δημόσιων, των ημι-δημόσιων και των αγαθών ιδιαίτερης κοινωνικής σημασίας (merit goods). Αυτή η θεώρηση είναι σχετικά ουδέτερη και δείχνει μικρό ενδιαφέρον τόσο για την ποιότητα των δραστηριοτήτων όσο και για την ποιότητα των επιτευγμάτων.

Οι άλλες διαστάσεις της έννοιας της απόδοσης στο δημόσιο τομέα περιέχουν αξιακή κρίση. Η απόδοση έχει μια ποιότητα που μπορεί να είναι υψηλή ή χαμηλή. Όταν αφορά στην ποιότητα των δράσεων, τότε ισοδυναμεί με την ικανότητα (π2, competence). Αποδοτικοί οργανισμοί του δημόσιου τομέα είναι οι οργανισμοί που έχουν υψηλή ικανότητα. Όταν αφορά στην ποιότητα των επιτευγμάτων και όχι τόσο στην ποιότητα των δράσεων, τότε η απόδοση ισοδυναμεί με τα αποτελέσματα (π3). Αυτή η διάσταση δεν εστιάζει στην ικανότητα του οργανισμού. Στην περίπτωση αυτή μετρά το αποτέλεσμα (τα άμεσα παραγόμενα προϊόντα ή τα τελικά αποτελέσματα του δημόσιου τομέα). Όταν η απόδοση συνδέεται και με τις δράσεις και με τα επιτεύγματα του οργανισμού, τότε ισοδυναμεί με την παραγωγικότητα στην ευρεία

[369] Moore, M. H., *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Mas.:Harvard University Press, Cambridge, 1998.
[370] Musgrave, R. A., *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York, 1959.

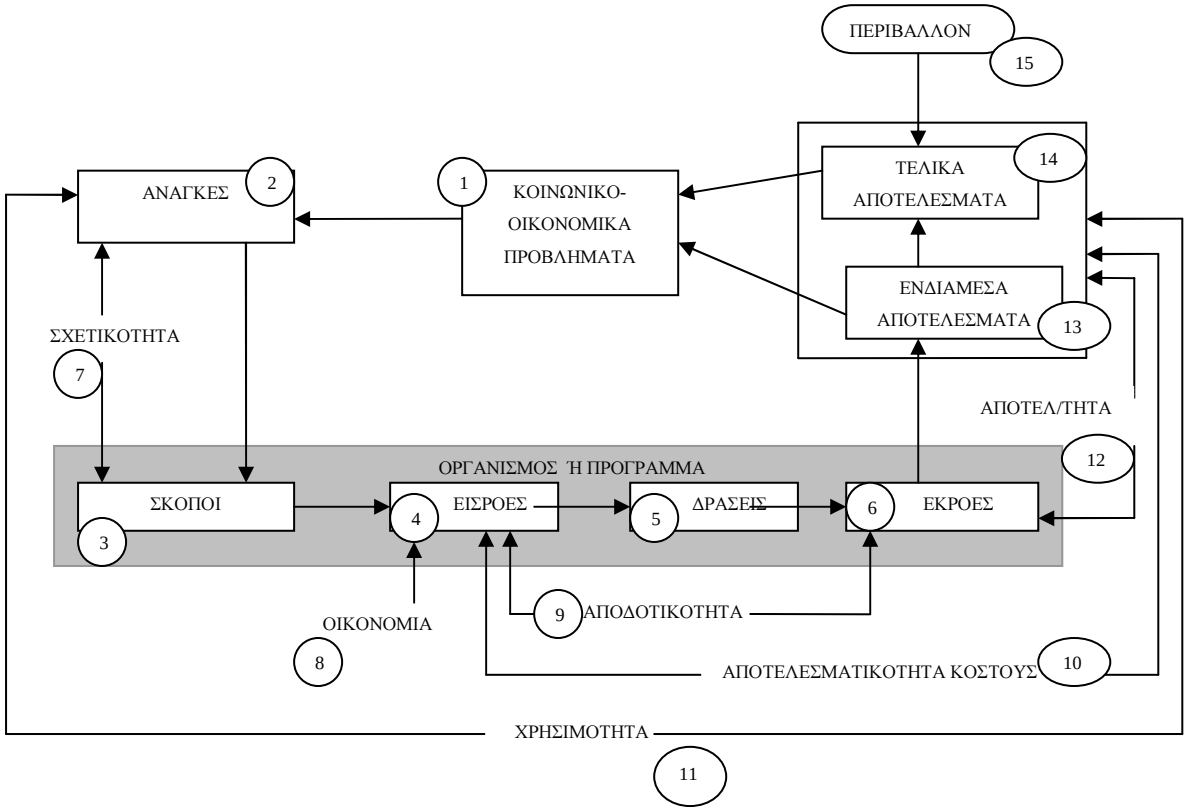
της έννοια, δηλαδή την ικανότητα του οργανισμού να δρα και να μετατρέπει αυτή την ικανότητα σε αποτελέσματα.

6.1.3. ΤΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ

Στο σχήμα 6.1 παρουσιάζεται το υπόδειγμα εισροών – εκροών, το οποίο στηρίζει τη μέτρηση της απόδοσης. Αναφέρεται στο ρόλο ενός οργανισμού ή ενός προγράμματος στα πλαίσια του κοινωνικοοικονομικού του περιβάλλοντος και βασίστηκε στα υποδείγματα εισροών–εκροών των Pollit και Bouckaert (2004)[371], Hatry (1999)[372] και Poister (2003)[373]. Η πληροφόρηση για την απόδοση δεν είναι κεντρική μόνο για τη μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα. Ο ρόλος της είναι ουσιαστικός στην καθημερινή διοικητική πρακτική και στη δημόσια πολιτική. Η μέτρηση της απόδοσης και η πολιτική αποτίμηση είναι άμεσα συνδεδεμένα ζητήματα και οι εκτιμητές πολιτικής χρησιμοποιούν την ίδια λογική (McDavid, 2006)[374].

---

[371] Pollit, C. & Bouckaert, G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2004, σελ. 106.
[372] Hatry, H., *Performance Measurement: Getting Results*, D.C: Urban Institute Press, Washington, 1999, σελ. 24.
[373] Poister, T. H., *Measuring performance in public and nonprofit organizations,* (Calif.): Jossey-Bass, San Francisco, 2003, σελ. 37.
[374] McDavid, J. C. & Hawthorn, L R. L., *Program evaluation and performance measurement: an introduction to practice*, (Calif.): Sage, Thousand Oaks, 2006.



Σχήμα 6.1: Το υπόδειγμα εισροών-εκροών.

Πηγή : Dooren, W., 2006[375].

Το σημείο εκκίνησης καθορίζεται από την κοινωνικοοικονομική κατάσταση. Τα κοινωνικά και οικονομικά ζητήματα (1) δημιουργούν την ανάγκη (2) για δραστηριότητα του δημόσιου τομέα. Το πολιτικό σύστημα μεταφράζει τα προβλήματα σε πολιτική, καθορίζοντας προτεραιότητες. Η σύγκριση των αντικειμενικών σκοπών μιας πολιτικής (3) με τις ανάγκες επιτρέπει την εκτίμηση της καταλληλότητας (7) της ακολουθούμενης πολιτικής. Οι πόροι (4) κατανέμονται με σκοπό να ξεκινήσουν οι δραστηριότητες (5) για να παραχθούν οι εκροές (6). Η οικονομία (8) στους πόρους ορίζεται ως ο λόγος της τιμής μιας εισροής ως προς την τιμή μιας άλλης. Η αποδοτικότητα (9) ορίζεται ως ο λόγος των εισροών προς τις εκροές. Τα αποτελέσματα των εκροών στην κοινωνία μπορεί να είναι είτε ενδιάμεσα (13) είτε τελικά (14) όταν αναφέρονται σε βραχυπρόθεσμο ή μακροπρόθεσμο ορίζοντα, αντίστοιχα. Ιδιαίτερα, τα τελικά αποτελέσματα επηρεάζονται από το

[375] Dooren, W., *Performance Measurement in the Flemish Public Sector: A Supply and Demand Approach*, Universiteit Leuven, 2006, σελ. 30.

περιβάλλον (15), στο οποίο ο οργανισμός ή το πρόγραμμα έχει περιορισμένη ή καθόλου επιρροή. Ο λόγος των εκροών προς τα αποτελέσματα ορίζει την αποτελεσματικότητα (12), ενώ ο λόγος των εισροών προς τα αποτελέσματα ορίζει την αποτελεσματικότητα κόστους (10). Τα αποτελέσματα ενός οργανισμού πρέπει να ικανοποιούν τις κοινωνικές ανάγκες. Η σύγκριση των αναγκών με τα αποτελέσματα επιτρέπει την αποτίμηση της χρησιμότητας (11) του οργανισμού ή του προγράμματος. Σε άμεσο έλεγχο από τον οργανισμό βρίσκονται μόνον οι σκοποί, οι εισροές, οι δραστηριότητες και οι εκροές (16), ενώ οι άλλοι παράγοντες εξαρτώνται από την κοινωνία.

6.1.4. ΤΑ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

Η συνολική απόδοση διαιρείται σε δύο συστατικά:

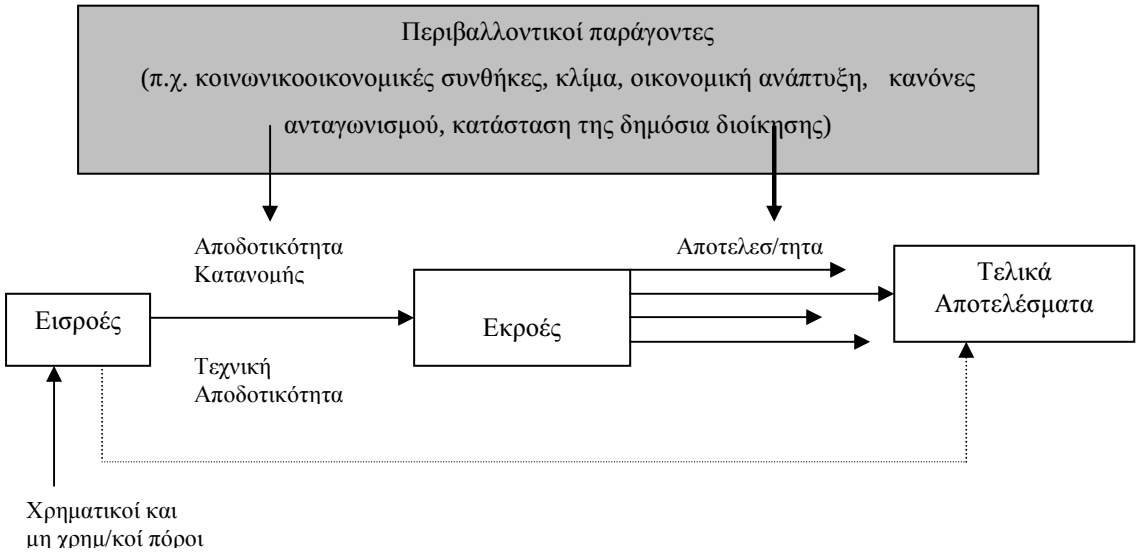
1. την αποδοτικότητα, η οποία περιγράφει πόσο καλά ένας οργανισμός χρησιμοποιεί τους πόρους του και
2. την αποτελεσματικότητα, το βαθμό στον οποίο ένα σύστημα πετυχαίνει τα προγράμματά του και τους σκοπούς του.

Η αποτελεσματικότητα συνδέεται με διάφορα ζητήματα των σκοπών του οργανισμού όπως: α) καταλληλότητα (υπηρεσίες ανάλογες των αναγκών), β) προσβασιμότητα (φτηνές υπηρεσίες, δυνατότητα φυσικής πρόσβασης κλπ), γ) ποιότητα.

Σχήμα 6.2: Το πλαίσιο εκτίμησης της απόδοσης

6.2. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Η μέτρηση της αποδοτικότητας γενικά απαιτεί: (α) τον υπολογισμό του κόστους, (β) τον υπολογισμό των εκροών και (γ) τη σύγκριση μεταξύ των δύο. Εφαρμόζοντας αυτή την έννοια στις αρκετά δαπανηρές δημοτικές δραστηριότητες, μπορούμε να πούμε ότι οι δημόσιες δαπάνες είναι αποδοτικές όταν, με δεδομένο το δαπανημένο ποσό, παράγεται το μεγαλύτερο δυνατό όφελος για τον τοπικό πληθυσμό. Συχνά, η αποδοτικότητα ορίζεται με σύγκριση. Η σχέση ανάμεσα στα οφέλη και στα κόστη συγκρίνονται με αυτά των άλλων οργανισμών. Εφόσον σε έναν οργανισμό Χ τα οφέλη υπερβαίνουν τα κόστη, κατά μεγαλύτερο περιθώριο, από ότι σε άλλους οργανισμούς, τότε οι δημόσιες δαπάνες στον οργανισμό Χ θεωρούνται περισσότερο αποδοτικές (Drake και Simper, 2001) [376].



Σχήμα 6.3: Θεωρητικό πλαίσιο αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, (Πηγή: Mandl et al., 2008[377]).

---

[376]Περισσότερα σχετικά με τη μέτρηση του κόστους και την αποδοτικότητα των δημόσιων δαπανών βλ. Drake and Simper (2001) και Afonso et al. (2006).

[377]Mandl, U./ Dierx, A. & Ilzkovitz, F., *The effectiveness and efficiency of public spending*, European Economy - Economic Papers 301, European Commission - Economic and Financial Affairs, Brussels, February/2008, σελ. 3.

Το σχήμα δείχνει τη σύνδεση μεταξύ εισροών, εκροών και αποτελεσμάτων, που αποτελούν τα κύρια συστατικά των δεικτών αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Οι απασχολούμενοι πόροι, χρηματικοί και μη χρηματικοί, παράγουν εκροές. Για παράδειγμα, οι δαπάνες για τη παιδεία (εισροή) επηρεάζουν τον αριθμό των σπουδαστών που παίρνουν κάποιο πτυχίο (εκροή). Ο λόγος εισροών/εκροών είναι το βασικό μέτρο αποδοτικότητας. Ωστόσο, συγκρινόμενη με τη μέτρηση της παραγωγικότητας, η έννοια της αποδοτικότητας περικλείει την ιδέα του συνόρου των δυνατοτήτων παραγωγής, το οποίο δείχνει τα εφικτά επίπεδα εκροών με δεδομένη την κλίμακα των λειτουργιών. Όσο περισσότερες εκροές με δεδομένες εισροές ή όσο λιγότερες εισροές με δεδομένες εκροές, τόσο πιο αποδοτική είναι η δραστηριότητα.

Η παραγωγικότητα είναι ο λόγος των εκροών που παράγονται προς τις εισροές που χρησιμοποιούνται ενώ, η αποτελεσματικότητα συνδέει τις εισροές με την επίτευξη των τελικών σκοπών. Το τελικό αποτέλεσμα συχνά συνδέεται με στόχους για την ευημερία ή την ανάπτυξη και έτσι μπορεί να επηρεάζεται από ποικίλους παράγοντες (εξωγενείς περιβαλλοντικοί παράγοντες, εκροές κλπ). Η μέτρηση της αποτελεσματικότητας είναι δυσκολότερη επειδή τα τελικά αποτελέσματα επηρεάζουν τις πολιτικές επιλογές. Η διάκριση ανάμεσα στα προϊόντα (εκροές) και τα τελικά αποτελέσματα στο δημόσιο τομέα συχνά δεν είναι καθαρή και μπορεί να χρησιμοποιούνται με εναλλακτικό τρόπο, ακόμη και αν αναγνωρίζεται η σημαντικότητα διαχωρισμού των δύο εννοιών. Για παράδειγμα, οι εκροές στο σύστημα της υγείας μετρούνται με τον αριθμό των εγχειρήσεων ή τις ημέρες νοσηλείας. Το τελικό αποτέλεσμα ωστόσο, θα μπορούσε να είναι ο αριθμός των ασθενών που έγιναν καλά ώστε να επιστρέψουν στην ενεργό δραστηριότητα. Έτσι, η αποτελεσματικότητα δείχνει την επιτυχία των χρησιμοποιούμενων πόρων στην επίτευξη του συνόλου των σκοπών.

6.2.1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΤΟΥΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ

Η Ελληνική Πολιτεία έχει ήδη αρχίσει να προβληματίζεται σοβαρά γύρω από τα ζητήματα μέτρησης της αποδοτικής χρήσης των πόρων και της αποτελεσματικής παροχής των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα επίπεδα της δημόσιας διοίκησης. Με το Νόμο 2880/2001 διαμορφώθηκε το πρόγραμμα «Πολιτεία» που περιέγραφε τις γενικές κατευθύνσεις της μεταρρύθμισης στη δημόσια διοίκηση και αναφερόταν στη

θέσπιση δεικτών αποδοτικότητας, στην εξέταση της ποιότητας της δημόσιας διοίκησης με τον καθορισμό ενός ευρωπαϊκού συστήματος συγκριτικής αξιολόγησης και άριστων πρακτικών[378]. Οι δείκτες απόδοσης προβλέπονται και από το Νόμο 3230/2004 «Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 44/11.2.2004), ο οποίος στο άρθρο 8 αναφέρει πως, με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης εξειδικεύονται το περιεχόμενο, οι στόχοι, οι δείκτες και η διάρκεια της μέτρησης της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας για τους Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού. Ο Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων του 2006 προβλέπει επιχειρησιακά σχέδια στους Δήμους (άρθρα 204 - 207) και το αργότερο, από τη δεύτερη περίοδο εφαρμογής του θεσμικού πλαισίου (2010-), την υποχρεωτική διαμόρφωση και αξιοποίηση δεικτών για τις επιδόσεις, τόσο στο πλαίσιο της σύνταξης των επιχειρησιακών σχεδίων, όσο και στα πεδία εφαρμογής, παρακολούθησης και αξιολόγησης των δημοτικών δράσεων[379] (Εγκύκλιος 45/ 25-10-2006 Υπ. Εσωτερικών). Επίσης το Π.Δ. 185/3.5.2007 «Όργανα και διαδικασία κατάρτισης, παρακολούθησης και αξιολόγησης των επιχειρησιακών προγραμμάτων των ΟΤΑ Α' βαθμού» αναφέρεται σε δείκτες μέτρησης των επιδόσεων.

Στην Υπουργική Απόφαση 18183/02-04-2007 «Περιεχόμενο, δομή και τρόπος υποβολής των επιχειρησιακών προγραμμάτων των ΟΤΑ Α' βαθμού», το άρθρο 7 αναφέρεται στον οικονομικό προγραμματισμό και στους δείκτες παρακολούθησης και αξιολόγησης των επιχειρησιακών προγραμμάτων, ενώ η εγκύκλιος 66/14-09-2007 του Υπ. Εσωτερικών μεταθέτει την υποχρεωτική χρήση δεικτών σε επόμενη δημοτική περίοδο, «*αφού είναι αναγκαίο, πρώτον, αυτοί να καθορισθούν μετά από ειδική μελέτη που θα εκπονηθεί σε συνεργασία με την Ε.Ε.Τ.Α.Α. Α.Ε. και, δεύτερον, να εξοικειωθούν όλοι οι εμπλεκόμενοι με τις διαδικασίες προγραμματισμού (επιχειρησιακά προγράμματα) κατά την παρούσα δημοτική περίοδο*».

Επίσης, με τον νόμο 3697/2008 «για την ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού προϋπολογισμού, τον έλεγχο των δημόσιων δαπανών κλπ.» προβλέπεται η

---

[378] ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. (2005), Πρόγραμμα «ΠΟΛΙΤΕΙΑ», Η επανίδρυση της δημόσιας διοίκησης (2005-2007). Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο.

[379] Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης καθορίζονται δείκτες αξιολόγησης της οικονομικής διαχείρισης των ανωτέρω φορέων, οι οποίοι συνοδεύουν τον προϋπολογισμό, καθώς και τον απολογισμό ή και τον ισολογισμό των ΟΤΑ α βαθμού (άρθρο 165). Στην ίδια απόφαση, θα ρυθμίζεται η διαδικασία και η εξειδίκευση του περιεχομένου της αξιολόγησης, οι στόχοι, η συχνότητα, οι δείκτες και η διάρκεια της μέτρησης της αποδοτικότητας της δράσης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

υποχρέωση των «φορέων γενικής κυβέρνησης» (Φ.Ε.Κ. 194/τ.Α'/25.09.2008) να καταρτίζουν τριετή επιχειρησιακά σχέδια με στόχους και δείκτες απόδοσης και αποτελεσματικότητας. Με το Ν. 3852/2010 δημιουργήθηκαν στο Υπουργείο Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης βάσεις δεδομένων με τα στοιχεία των εργαζόμενων "*Ηλεκτρονικό Μητρώο εργαζόμενων των Δήμων*" και με τα οικονομικά στοιχεία "*Οικονομικά στοιχεία Δήμων*". Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, θα καθορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο των στοιχείων, ο χρόνος και ο τρόπος ενημέρωσης των βάσεων δεδομένων, οι αριθμοδείκτες αξιολόγησης.

6.2.2. ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΗ Η ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

Η τοπική αυτοδιοίκηση ευρισκόμενη σε μια περίοδο γρήγορης μεταρρύθμισης προσβλέπει στη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς της. Ο ορισμός, η μέτρηση και η βελτίωση των επιδόσεών της αρχίζει να αποτελεί βασικό στόχο της διοίκησης των ΟΤΑ. Άλλωστε, και το ενδιαφέρον των πολιτικών για τα δημόσια αποτελέσματα αυξάνει ευθέως ανάλογα με την αυξανόμενη κλίμακα των πόρων που καταναλώνονται από την τοπική αυτοδιοίκηση, όπως αντίστοιχα αυξάνει και το ενδιαφέρον των πολιτών για λογοδοσία και διαφάνεια. Η συστηματοποίηση και δημοσιοποίηση μεγάλης ποσότητας πληροφοριών αποτελεί αναγκαίο όρο διαφάνειας για τη συνεχή νομιμοποίηση της σύγχρονης τοπικής δημοκρατίας και την κατανόηση και αποδοχή των πολιτικών αποφάσεων της δημοτικής ηγεσίας, η οποία σήμερα απευθύνεται σε πολύ καλύτερα ενημερωμένους και μορφωμένους πολίτες. Όταν ενεργοποιείται, μέσω της τοπικής αυτοδιοίκησης στην ανανεωμένη της μορφή, η πολιτική διαδικασία, ενεργοποιείται σε τοπικό επίπεδο και η ευθύνη των πολιτών, οι οποίοι καθίστανται πολύ πιο άμεσα υπεύθυνοι για την πολιτική διαδικασία.

Τα ζητήματα διαφάνειας, λογοδοσίας, αποδοτικότητας, παραγωγικότητας και αποτελεσματικότητας ωθούν πλέον κάθε οικονομία στη μέτρηση των επιδόσεων των δημόσιων οργανισμών. Τα άτομα, οι κυβερνήσεις, οι οικονομικές μονάδες ωφελούνται από τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της παραγωγικότητας των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Η έννοια της αποδοτικότητας κατέχει εξέχουσα θέση στις μελέτες για τις καταναλωτικές και φορολογικές δράσεις των κυβερνήσεων. Επικρατεί η άποψη πως αυτές οι δραστηριότητες θα πρέπει να δημιουργούν τα μεγαλύτερα δυνατά οφέλη για τους πολίτες και να στηλιτεύεται η μη

αποδοτική κατανάλωση των ανεπαρκών δημόσιων πόρων. Η σύγκριση μεταξύ εισροών και εκροών ή μεταξύ κόστους και οφέλους (αποδοτικότητα) του δημόσιου τομέα αποκτά ιδιαίτερη σημασία, λαμβάνοντας υπόψη ότι η δημόσια γραφειοκρατία έχει συμπεριφορά που οδηγεί στη σπατάλη των πόρων, στη μη άριστη χρησιμοποίηση των εισροών και σε παραγωγή μεγαλύτερη από την πραγματική ζήτηση (Niskanen, 1974)[380].

Με την παραχώρηση αρμοδιοτήτων στην τοπική αυτοδιοίκηση, αυξάνουν οι ανάγκες και πληθαίνουν οι αιτίες για την ποσοτικοποίηση μέτρων επιδόσεων. Αρχικά, καθιστούν εφικτή τη συγκρισιμότητα ανάμεσα σε όμοιους οργανισμούς και επιτρέπουν την εκτίμηση της σχετικής αποδοτικότητας. Έπειτα, εφόσον η μέτρηση αποκαλύπτει έλλειψη αποδοτικότητας, μπορεί να συνεχιστεί η ανάλυση με στόχο την ερμηνεία της (Lovell, 1993[381] και Kalirajan και Shand, 1999[382]). Τα αποτελέσματα αυτής της ανάλυσης έχουν πρακτικό και πολιτικό ενδιαφέρον για τη βελτίωση της αποδοτικότητας, ενώ βοηθούν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Επίσης, αποτελούν σημαντικό μέρος της λογοδοσίας της διοίκησης προς τους πολίτες (Moesen, 1994)[383], καθώς αυτοί είναι αυξανόμενα καχύποπτοι με την απόδοση και τα αποτελέσματα της διαχείρισης των δημόσιων πόρων.

Καθίσταται απαραίτητη λοιπόν, η βελτίωση της κατανόησης των διοικητικών ικανοτήτων της ΤΑ. Παρά τη σπουδαιότητα όμως, είναι σχετικά πρόσφατη η εφαρμογή οικονομετρικών και μαθηματικών τεχνικών στο πεδίο αυτό, ενώ εκτενείς μελέτες για την αποδοτικότητα του δημόσιου τομέα, σε οποιοδήποτε επίπεδο στην Ελλάδα, είναι ελάχιστες. Η κατάλληλη μέτρηση της αποδοτικότητας του δημόσιου τομέα αποτελεί ένα δύσκολο εμπειρικό ζήτημα. Σύμφωνα με τους Fletcher και Snee (1985)[384] η μέτρηση του κόστους των δημόσιων δραστηριοτήτων, ο προσδιορισμός των στόχων, η μέτρηση των εκροών και η εκτίμηση της αποδοτικότητας με κατάλληλα μέτρα κόστους και αποτελεσμάτων των δημόσιων πολιτικών είναι

---

[380]Niskanen, W. A., *Bureaucracy and representative government*, Aldine, Chicago, 1974.

[381]Lovell , C., "Production frontiers and productive efficiency" στο: Fried, H./ Lovell, C. & Schmidt, S. (Eds), *The Measurement of Productive Efficiency – Techniques and Applications*, Oxford University Press, New York, 1993, σελ. 3–67;
Lovell, C., "Measuring efficiency in the public sector" στο: Blank, J. (Ed.), *Public Provision and Performance*, North-Holland, Amsterdam, 2000, σελ. 23–53.

[382]Kalirajan, K. & Shand, R., "Frontier production functions and technical efficiency measures" στο: "Journal of Economic Surveys", Τόμος 13, 1999, σελ. 149–172.

[383]Moesen, W., "The need for performance auditing in the public sector and the best-practice frontier" στο: "European Journal of Law and Economics", Τόμος 1, 1994, σελ. 263–274.

[384]Fletcher, J. & Snee, H., "The need for output measurements in the service industries: A comment" στο: "The Service Industries Journal", Τόμος 5, 1/1985, σελ. 73-78.

ακανθώδη ζητήματα, ιδιαίτερα για τους σκοπούς της συγκριτικής μέτρησης και τις διαδικασίες συγκριτικής αξιολόγησης των επιδόσεων. Ο σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι η μελέτη των διαφορών που παρουσιάζονται στην αποδοτικότητα παροχής των βασικών δημοτικών υπηρεσιών και αγαθών από του α' βάθμιους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης της Ελλάδος.

6.2.3. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΜΕ ΛΑΘΟΣ ΣΤΟΧΟΥΣ

Υπάρχει μια εγγενής δυσκολία στην ανάλυση της αποδοτικότητας των δημόσιων δαπανών, γιατί μπορεί οι δαπάνες να είναι αποδοτικές με την τεχνική έννοια του όρου, αλλά να μην είναι με την έννοια του δημόσιου συμφέροντος και της κοινωνικής ευημερίας (πχ όπλα ή βούτυρο). Η παραγωγή δημόσιων αγαθών μπορεί να γίνεται αποδοτικά, αλλά να μην παράγονται τα προϊόντα ή η ποσότητα που επιθυμεί η κοινωνία. Αυτό είναι ένα καθαρά πολιτικό ζήτημα, που καθορίζεται από το ύψος και τις κατανομές κονδυλίων του προϋπολογισμού. Ισχυρές ομάδες συμφερόντων και φαινόμενα διαφθοράς οδηγούν τις κατανομές του προϋπολογισμού σε σκοπούς διαφορετικούς από τις κοινωνικές ανάγκες, γεγονός που δυσκολεύει τον ορισμό και τη μέτρηση της αποδοτικότητας.

6.2.4. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΜΕ ΣΩΣΤΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ

Στην άλλη περίπτωση, όπου οι κατανομές των κονδυλίων του προϋπολογισμού είναι σύμφωνες με τις κοινωνικοοικονομικές προτεραιότητες που θέτει η πλειοψηφία του πληθυσμού, προκύπτουν διάφορα προβλήματα που καθιστούν τις δημόσιες δαπάνες μη αποδοτικές.

Πρώτον, παρατηρείται το φαινόμενο της απορρόφησης κονδυλίων από συγκεκριμένες ομάδες πίεσης. Οι ομάδες αυτές αποκτούν τη δυνατότητα να ανακατανέμουν τους πόρους προς όφελός τους, γεγονός που επιδρά στην αποδοτικότητα, ακόμη και εάν δεν αλλάζει το συνολικό ποσό που διατίθεται για μια κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών.

Δεύτερον, υπάρχει η διοικητική απορρόφηση πόρων από τους παρέχοντες κάποια υπηρεσία, ο ρόλος των οποίων είναι σημαντικός και μπορεί να στρεβλώσει την αποδοτικότητα των δαπανηθέντων πόρων.

Τρίτον, η διαφθορά έχει σοβαρές επιπτώσεις στην αποδοτικότητα και στην παραγωγικότητα του δημόσιου τομέα είτε αυτή αφορά στην κατάχρηση πόρων είτε

στην ακαταλληλότητα του προσωπικού που βρίσκεται σε σημαντικές θέσεις είτε ακόμη στον υπερπληθυσμό, στην αδιαφορία και στην αυταρχικότητα των υπαλλήλων.

Επιπλέον, παράγοντες του περιβάλλοντος, όπως οι επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές θεωρήσεις, η τοπογραφία, οι κλιματικές συνθήκες και οι δημογραφικές τάσεις σχηματίζουν εμπόδια στην ανάλυση της αποδοτικότητας, ενώ αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες της φύσης και του επιπέδου των αναγκαίων υπηρεσιών. Οι πολιτικοί παράγοντες, οι ενδοκυβερνητικές σχέσεις, τα ακατάλληλα συστήματα, οι γραφειοκρατικές δομές, οι διαφορετικές πρακτικές των εκλεγμένων και η έντονη νοοτροπία αποφυγής κινδύνων, συνεπάγονται πως η έννοια της αποδοτικότητας στο δημόσιο τομέα θα πρέπει πάντοτε να συμβιβάζεται με μεγάλη μη μετρήσιμη και μη ελεγχόμενη περιβαλλοντική πληροφόρηση. Κατά συνέπεια, τα διοικητικά στελέχη των Δήμων περιορίζονται από ένα πλήθος παραγόντων, τους οποίους δεν μπορούν να επηρεάσουν ώστε να προσεγγίσουν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Η εμπειρική ανάλυση της αποδοτικότητας στον τοπικό δημόσιο τομέα δείχνει πως πρόκειται για μοναδική σύνθεση πολύπλοκων, ελεγχόμενων και μη, εισροών, εκροών, περιορισμών και εγγενών πολυσύνθετων πολιτικών, θεσμικών και πολιτιστικών παραγόντων.

6.2.5. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Ο τοπικός δημόσιος τομέας, σε αντίθεση με τον ιδιωτικό, δεν αναζητεί το κέρδος και επομένως, στερείται ενός αντίστοιχου συστήματος μέτρησης της ποιότητας των αποφάσεων. Πέντε ζώνες προβλημάτων εμποδίζουν ή δυσκολεύουν τις ακριβείς μετρήσεις (Worthington και Dollery, 1999)[385].

1. Τα παραγόμενα προϊόντα (outputs) είναι πολλά, σύνθετα και εμφανίζουν δυσκολία στη σύνδεσή τους με τα τελικά αποτελέσματα (outcomes)[386].

---

[385]Worthington, A. & Dollery, B., “Measuring Performance in Australian Local Government: An Analysis of National and State-Based Frameworks”, School of Economics and Finance Discussion Papers and Working Papers Series 058, School of Economics and Finance, Queensland University of Technology, 1999.

[386]Εδώ πρέπει να γίνει μια διάκριση ανάμεσα στα άμεσα αποτελέσματα της παραγωγικής διαδικασίας που είναι οι εκροές, τα προϊόντα, και στα τελικά αποτελέσματα που είναι οι επιπτώσεις της δημοτικής δράσης στην κοινωνία. Για παράδειγμα, οι εκροές για τις δαπάνες στην εκπαίδευση ή στον αθλητισμό προσεγγίζονται από τον αριθμό των παιδιών που εγγράφονται ή από τον αριθμό των πτυχίων που δίδονται. Όμως, τα τελικά αποτελέσματα έχουν σχέση με τον αριθμό των παιδιών που έμαθαν ή

2. Δυσκολία προσδιορισμού του κόστους που μετριάζεται όμως, με τη χρήση του ΚΛΣΔΚ.
3. Πολυπλοκότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών με θετικές και αρνητικές εσωτερικότητες.
4. Διαφορετικές μορφές λογοδοσίας και ποικίλλες πληροφοριακές απαιτήσεις (κυβέρνηση, φορολογούμενοι, προσωπικό, καταναλωτές, συμβάσεις).
5. Περιορισμοί που τίθενται από ανώτερα επίπεδα διοίκησης (επιχορηγήσεις, δανεισμός κλπ).

Το βασικό στοιχείο στην περίπτωση της ΤΑ φαίνεται να είναι η αδυναμία διακοπής της παρεχόμενης υπηρεσίας ή αγαθού, ακόμη και εάν είναι μη αποδοτική η παραγωγή του. Δεν υπάρχει προσδιορισμένη διαδικασία τερματισμού της μη αποδεκτής παραγωγής.

Ανεξαρτήτως όμως της πολυπλοκότητας μέτρησης της απόδοσης, υπάρχουν ισχυρές πιέσεις, οι οποίες αναμένεται να συνεχιστούν, που υποχρεώνουν πλέον τον κλάδου της ΤΑ να παρέχει διαφανείς εκτιμήσεις της αποδοτικότητάς του. Η χρήση τεχνικών μέτρησης με τις καμπύλες αποδοτικότητας αντιπροσωπεύει μια καλά αναπτυγμένη θεωρητικά και στατιστικά μέθοδο προσδιορισμού της σχετικής οικονομικής αποδοτικότητας των ξεχωριστών ΟΤΑ.

6.3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η μελέτη των δημόσιων αγαθών και της συλλογικής δράσης[387] θέλει να απαντήσει σε ορισμένα σημαντικά ζητήματα, όπως για παράδειγμα:

- Πρέπει οι κυβερνήσεις να εμπλέκονται για να πραγματοποιείται η συλλογική δράση ή μπορούν τα άτομα να συντονίσουν τη δράση

ωφελήθηκαν από την πραγματοποίηση αυτών των δαπανών. Συνήθως, λόγω δυσκολίας μέτρησης των αποτελεσμάτων, δίνεται μεγαλύτερη προσοχή στην αποδοτικότητα των δημόσιων δαπανών για τις εκροές, παρά για τα συνολικά αποτελέσματα.

[387]Η οικονομική θεωρία της συλλογικής δράσης αναφέρεται στην παροχή των δημόσιων αγαθών μέσω της συνεργασίας δύο ή περισσοτέρων ατόμων, και στις επιπτώσεις των εξωτερικοτήτων στην ομαδική συμπεριφορά (Public Choice). Θεμελιακές εργασίες της θεωρίας της συλλογικής δράσης, στην οικονομική της έννοια, θεωρούνται αυτές των Ronald Coase ("The Nature of the Firm", 1937 και "The Problem of Social Cost", 1960) και Mancur Olson (“The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups”, 1965).

τους χωρίς να έχουν την ανάγκη των κυβερνήσεων και να παράγουν τα δημόσια αγαθά;

- Υπάρχουν αρκετοί πόροι διαθέσιμοι για την παραγωγή δημόσιων αγαθών;
- Μπορεί η συλλογική δράση να έχει αποτελεσματικότητα;
- Ποιες συνθήκες πρέπει να πληρούνται ώστε να έχει επιτυχία;

Ακόμη και ο Smith (1776)[388] αναγνώριζε την ανάγκη κυβερνητικής παρέμβασης και προμήθειας ορισμένων αγαθών όπως, την καθιέρωση συστήματος δικαιοσύνης, τη θεσμοθέτηση και την τήρηση των νόμων, την προστασία από εισβολείς καθώς και την προμήθεια και λειτουργία σχολείων και άλλων δημόσιων αγαθών. Με τη δημοσίευση του Samuelson (1954)[389], με την οποία δόθηκε μια αναλυτικότερη παρουσίαση σε ιδέες που κυκλοφορούσαν νωρίτερα (Wicksell, 1906[390] και Lindahl, 1919[391]), αυξήθηκε το ενδιαφέρον των ερευνητών για τα δημόσια αγαθά και τις σχέσεις τους με άλλα αγαθά. Στην αρχή, το ενδιαφέρον των οικονομολόγων επικεντρώθηκε στα αμιγώς δημόσια αγαθά και στα αμιγώς ιδιωτικά αγαθά. Τα αμιγώς ιδιωτικά αγαθά είναι αυτά που μπορούν να μοιρασθούν ανάμεσα στα άτομα (μηχανισμός τιμών) και προμηθεύονται αποτελεσματικά από την αγορά. Τα δημόσια αγαθά, όταν παράγονται, πρέπει να διανέμονται σε όλα τα μέλη της ομάδος. Οι ωφέλειες από τη συλλογική δράση είναι αδιαίρετες, με την έννοια ότι εάν είναι διαθέσιμες σε έναν από την ομάδα, τότε θα είναι αυτόματα διαθέσιμες σε όλη την ομάδα. Αυτοί που δεν πληρώνουν, δεν αποκλείονται από την κατανάλωση των δημόσιων αγαθών που προμηθεύει η συλλογική δραστηριότητα (έλλειψη μηχανισμού αποκλεισμού).

Ο Pigou (1946)[392] εισήγαγε μια διαφορετική αιτιολόγηση της κυβερνητικής παρέμβασης στην αγορά. Αν και στην αρχή φάνηκε πως δεν αναφερόταν στα δημόσια αγαθά, εντούτοις, η θεωρία του για τις εξωτερικές επιδράσεις (externalities), τα εισήγαγε ως ειδική περίπτωση. Η διορθωτική κυβερνητική παρέμβαση που αναφέρει ο Pigou (1946) αφορά στις εξωτερικές οικονομικές επιπτώσεις, τις οποίες

---

[388]Smith, A., *The Wealth of Nations*, London, 1776.
[389]Samuelson, P. A., "The Pure Theory of Public Expenditure" στο: "Review of Economics and Statistics", Τόμος 36, 1954, σελ. 387-89.
[390]Wicksell, Knut, *Lectures on Political Economy*, Routledge & Kegan Paul, London, 2 vols. 1901, 1906.
[391]Lindahl, E., "Just taxation – a positive solution" στο: Musgrave, R. & Peacock A. (Eds), *Classics in the theory of Public Finance*, MacMillan, New York, 1958, σελ. 168-176.
[392]Pigou, A. C., *The Economics of Welfare*, Macmillan, London, 1946.

προκαλεί η δράση ενός ατόμου και επηρεάζει τη χρησιμότητα ή τη συνάρτηση παραγωγής κάποιου άλλου, χωρίς να υπάρχει μηχανισμός αποζημίωσης. Η κυβέρνηση θεωρείται ως εξωτερικός παράγοντας, ο οποίος μέσω της επιβολής φόρων ή επιδομάτων, μπορεί να προτρέψει τον δημιουργό των εξωτερικών επιπτώσεων να αυξήσει ή να περιορίσει τη δραστηριότητά του, ώστε να επιτευχθεί αποδοτικότερη λειτουργία. Ο Meade (1973)[393] τονίζει πως υπάρχουν περιορισμοί στη δραστηριοποίηση των ατόμων με στόχο να ενθαρρύνουν ή να αποθαρρύνουν ενέργειες άλλων, που τους δημιουργούν είτε όφελος είτε κόστος. Έτσι, χρειάζεται παρέμβαση τρίτου (κυβερνητικών αρχών) για τη διόρθωση των εξωτερικών επιδράσεων. Η συλλογική προμήθεια και η κυβερνητική παρέμβαση θεωρήθηκαν απαραίτητες για τα δημόσια αγαθά.

Η οικονομική θεωρία δικαιολογεί την οικονομική παρέμβαση του δημόσιου τομέα, μεταξύ άλλων, από την αδυναμία του ιδιωτικού τομέα να ικανοποιήσει πλήρως τις συνθήκες μεγιστοποίησης της οικονομικής ευημερίας της κοινωνίας. Αυτές οι συνθήκες βασίζονται στην έννοια της κατά Pareto (1906)[394] άριστης (αποτελεσματικής) κατανομής των πόρων. Και ακριβώς αυτή η μη υλοποίηση των κατά Pareto συνθηκών αριστοποίησης είναι που προκαλεί την κρατική παρέμβαση[395].

6.3.1. ΟΙ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑ PARETO ΑΡΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η κατά Pareto άριστη κατανομή πόρων αντιστοιχεί σε μια κατάσταση ισορροπίας, όπου καμία ανακατανομή δεν μπορεί να βελτιώσει τη θέση ενός από τους εμπλεκόμενους, χωρίς να χειροτερεύσει τη θέση κάποιου άλλου. Η επίτευξη αυτής της άριστης κατάστασης προϋποθέτει την ταυτόχρονη ισχύ τριών συνθηκών:

→ της αποδοτικότητας στην παραγωγή,

→ της αποδοτικότητας στην κατανάλωση και

→ της αποδοτικότητας στην κατανομή των πόρων.

---

[393]Meade, J. E., *The Theory of Economic Externalities*, Sijhoff, Leiden, Sweden, 1973.

[394] Pareto, Vilfredo, *Manuale di economia politica*, Società Editrice Libraria, Milano, 1906.

[395]Το κατά Pareto κριτήριο είναι εκείνο κατά το οποίο, μία μεταβολή στην τιμή ή στην ποσότητα βελτιώνει τη θέση κάποιου χωρίς όμως παράλληλα να χειροτερεύει τη θέση οποιουδήποτε άλλου. Με λίγα λόγια το κατά Pareto κριτήριο μας βεβαιώνει ότι έχουμε βελτίωση της κοινωνικής ευημερίας στο σύνολό της αφού έχουμε την καλυτέρευση ενός ατόμου ή μιας ομάδος ατόμων χωρίς να χειροτερεύει η θέση κανενός άλλου ατόμου ή καμιάς άλλης ομάδος.

6.3.1.1. ΑΠΟΔΟΤΙΚΌΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΉΣ

Η αποδοτικότητα παραγωγής ορίζεται ως μηχανική έννοια και αναφέρεται είτε στο εσωτερικό επίπεδο κάθε οργανισμού είτε στο επίπεδο μεταξύ των οργανισμών.

Στο εσωτερικό κάθε οργανισμού, οδηγεί σε κατανομή των πόρων που επιτρέπει την ελαχιστοποίηση του κόστους παραγωγής. Αυτό προϋποθέτει:

⇒ τη χρησιμοποίηση της καλύτερης διαθέσιμης τεχνολογίας για την επίτευξη της άριστης μεθόδου παραγωγής, η οποία επιτρέπει τη μεγιστοποίηση του παραγόμενου προϊόντος με δεδομένες τις εισροές. Παίρνει ως δεδομένη την παραγωγή και επικεντρώνεται στο να πετύχει την καλύτερη μέθοδο. Στη βιβλιογραφία αναφέρεται και ως τεχνική αποδοτικότητα

⇒ την επίτευξη τέτοιας σύνθεσης των εισροών που θα επιτρέπει την ελαχιστοποίηση του κόστους παραγωγής. Ο οριακός λόγος υποκατάστασης δύο εισροών πρέπει να ισούται με το λόγο των τιμών αυτών των εισροών. Αυτή η δεύτερη όψη καλείται ορισμένες φορές κατανεμητική αποδοτικότητα, η οποία αναφέρεται στο εσωτερικό ενός οργανισμού και όχι στο μακροοικονομικό επίπεδο

⇒ ότι η παραγωγή πρέπει να γίνεται στο σημείο όπου εξισώνεται το οριακό κόστος με το οριακό έσοδο.

Στο διευρυμένο επίπεδο των οργανισμών, η αποδοτικότητα παραγωγής απαιτεί μια κατανομή των πόρων ανάμεσά τους με τέτοιον τρόπο ώστε να ελαχιστοποιείται το συνολικό κόστος των εισροών για δεδομένες εκροές. Ο οριακός λόγος υποκατάστασης δύο οποιονδήποτε εισροών πρέπει να είναι ίδιος από τον έναν οργανισμό στον άλλον και να ισούται με το λόγο των τιμών αυτών των δύο εισροών.

6.3.1.2. ΑΠΟΔΟΤΙΚΌΤΗΤΑ ΚΑΤΑΝΆΛΩΣΗΣ

Και εδώ, μπορεί να ξεχωρίσουν δύο επίπεδα. Το επίπεδο του ατομικού καταναλωτή και το επίπεδο του συνόλου των καταναλωτών.

Στο ατομικό επίπεδο, κάθε καταναλωτής πρέπει να προσαρμόσει τις αγορές των αγαθών με τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιεί την ικανοποίηση του, λαμβάνοντας υπόψη τον ποσοτικό περιορισμό του εισοδήματός του. Ο οριακός λόγος υποκατάστασης των αγαθών ισούται με το λόγο των τιμών αυτών των αγαθών.

Στο συνολικό επίπεδο των καταναλωτών, πρέπει να ισχύει η ισότητα ανάμεσα στους οριακούς λόγους υποκατάστασης.

6.3.1.3. ΚΑΤΑΝΕΜΗΤΙΚΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΌΤΗΤΑ

Αντιπροσωπεύει μια συνολική αποδοτικότητα και αναφέρεται ταυτόχρονα στην παραγωγική και καταναλωτική αποδοτικότητα. Εκτιμά εάν παράγεται η σωστή αναλογία προϊόντων. Εάν δηλαδή τα παραγόμενα αγαθά και υπηρεσίες αντανακλούν τις προτιμήσεις και τις ανάγκες, εάν χρησιμοποιείται ο κατάλληλος συνδυασμός εισροών για την παραγωγή τους και εάν είναι αποδεκτή η κατανομή. Οι οριακοί λόγοι μετασχηματισμού μεταξύ δύο οποιονδήποτε αγαθών στο επίπεδο της παραγωγής πρέπει να είναι ίσοι με τους οριακούς λόγους υποκατάστασης των δύο αυτών αγαθών στο επίπεδο της κατανάλωσης. Αυτό προϋποθέτει ότι:

⇒ κάθε καταναλωτής αναζητά τη μεγιστοποίηση της ικανοποίησής του. Η μικροοικονομική έχει τη βάση της στον ορθολογισμό και σε πολλές περιπτώσεις το ίδιον όφελος,

⇒ οι τιμές για κάθε παράγοντα παραγωγής είναι ίδιες για όλους τους οργανισμούς και εξισώνουν την προσφορά με τη ζήτηση των παραγόντων,

⇒ οι πόροι χρησιμοποιούνται πλήρως.

Το κατά Pareto άριστο επιτυγχάνεται αυτόματα, χωρίς τη μεσολάβηση του δημόσιου τομέα, εφόσον ισχύουν οι παρακάτω συνθήκες:

- Τέλειος ανταγωνισμός και πληροφόρηση για όλους τους παράγοντες.
- Πλήρης απασχόληση των πόρων.
- Καθολικότητα του στόχου της μεγιστοποίησης (κέρδος για κάθε μονάδα, έσοδα για τους ιδιοκτήτες των μέσων παραγωγής, χρησιμότητα για κάθε καταναλωτή κλπ).
- Απουσία εξωτερικοτήτων παραγωγής και κατανάλωσης.

Η μη ύπαρξη μιας ή περισσοτέρων από τις παραπάνω συνθήκες δικαιολογεί την άμεση ή έμμεση οικονομική παρέμβαση του δημόσιου τομέα για την παραγωγή ορισμένων αγαθών, ανάμεσα στα οποία είναι τα καθαρά δημόσια αγαθά ή τα αγαθά που έχουν μεγάλη εξωτερικότητα και μπορούν να οδηγήσουν σε φυσικό μονοπώλιο ή αυτά για τα οποία η συνθήκη της τέλειας πληροφόρησης δεν ισχύει.

6.3.2. ΚΑΘΑΡΑ ΔΗΜΟΣΙΑ (ΣΥΛΛΟΓΙΚΑ) ΑΓΑΘΑ

Τα καθαρά δημόσια αγαθά σε σχέση με τα ιδιωτικά αγαθά παρουσιάζουν το χαρακτηριστικό της μη διαιρετότητας και της μη αντιπαλότητας. Από τη στιγμή που είναι διαθέσιμα για ένα άτομο, είναι για όλους. Υπάρχει αδυναμία ή απαιτείται τεράστιο κόστος να οριστούν και να επιβληθούν στα αγαθά αυτά δικαιώματα ιδιοκτησίας και επομένως, μηχανισμοί αποκλεισμού. Εάν για ένα δημόσιο πάρκο υπάρχει μηχανισμός αποκλεισμού, τότε δεν είναι δημόσιο πάρκο. Επίσης, η κατανάλωση ενός αγαθού από κάποιο άτομο, δεν επηρεάζει την κατανάλωσή του από τα υπόλοιπα άτομα. Εξαιτίας, κυρίως, του χαρακτηριστικού του μη αποκλεισμού αυτών των αγαθών, η ιδιωτική οικονομία στερείται κινήτρων για την καθιέρωση μιας δυνητικής αγοράς και η ανυπαρξία αυτής της αγοράς καταλήγει σε μη άριστη κατά Pareto κατανομή πόρων.

Τα δημόσια αγαθά συνδέονται στενά με τις εξωτερικές επιδράσεις. Ένα ενδιαφέρον παράδειγμα είναι το δημόσιο πρόγραμμα εμβολιασμού εναντίον κάποιου μικροβίου. Ακόμη και αυτοί που δεν εμβολιάσθηκαν ωφελούνται από το γεγονός ότι οι άλλοι που εμβολιάσθηκαν δεν τους μεταδίδουν το μικρόβιο. Εδώ, ο οριακός λόγος υποκατάστασης αναφέρεται στο αρχικό όφελος από την κατανάλωση που κάνουν οι Ν καταναλωτές του δημόσιου αγαθού (εμβολιασμός). Αυτό μεταφράζεται στη συνθήκη ευημερίας, που δηλώνει πως το συλλογικό όφελος ισούται με το οριακό ποσοστό μετασχηματισμού για την προμήθεια του εμβολιασμού. Εάν τα κόστη ή τα οφέλη από τις εξωτερικές επιδράσεις δεν υπολογίζονται όταν λαμβάνονται οι αποφάσεις, τότε είναι πολύ πιθανό να μην υπάρχει άριστο επίπεδο παραγωγής των δημόσιων αγαθών. Μόνον εφόσον υπολογιστούν οι εξωτερικές επιδράσεις, ώστε να συμπεριλάβουν όλα τα σχετικά κοινωνικά κόστη ή ωφέλειες, θα μπορεί να υπάρξει αποτελεσματική κατανομή πόρων[396]. Εάν το κόστος κάθε μονάδος προϊόντος υπερβαίνει τη διαφορά ανάμεσα στη τιμή ζήτησης και προσφοράς, τότε δεν θα υπάρχει ενδιαφέρον για ανταλλαγές.

Ο Arrow (1970)[397] τοποθετεί τον ορισμό των εξωτερικών επιδράσεων εντός ενός συγκεκριμένου πλαισίου, αυτού, των ανταγωνιστικών αγορών. Η εξωτερική επίδραση δημιουργείται όταν η ιδιωτική οικονομία στερείται κινήτρων για την

---

[396]Cornes, Richard & Sandler, Todd, *The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods*, Cambridge University Press, 1986, σελ. 52.
[397]Arrow, K. J., "The Choice of Market versus Non-Market Allocation" στο: *Public Expenditures and Policy Analysis*, Chicago, 1970.

καθιέρωση αγοράς. Επίσης, η μη ύπαρξη ικανού αριθμού πωλητών και αγοραστών οδηγεί σε έλλειψη συνθηκών ιδιωτικής αγοράς (Meade, 1973). Παρατηρείται μια ισορροπία δηλαδή, στην οποία ορισμένες αγορές δεν υπάρχουν γιατί δεν υπάρχει κίνητρο ιδιωτικής πρωτοβουλίας. Η έλλειψη αγοράς για κάποιο αγαθό είναι μια ατέλεια, που καταλήγει σε μη άριστη κατά Pareto κατανομή πόρων, η οποία για να διορθωθεί χρήζει κυβερνητικής ή άλλης παρέμβασης.

6.3.2.1. ΤΑ ΦΥΣΙΚΆ ΜΟΝΟΠΏΛΙΑ

Επειδή η παραγωγή ενός αγαθού ακολουθεί το νόμο των οικονομιών κλίμακας, η λύση ενός μοναδικού παραγωγού δεν οδηγεί στην επίτευξη της κατά Pareto άριστης ισορροπίας. Εάν αυτό είναι αγαθό για το οποίο υπάρχει η δυνατότητα αποκλεισμού, τότε φθάνουμε σε καταστάσεις φυσικού μονοπωλίου, όπου ο παραγωγός προτιμά να παράγει μια ποσότητα μικρή σε σχέση με τη ζήτηση, έτσι ώστε να υπάρχει μεγάλη τιμή (μέσο κόστος μεγαλύτερο από το οριακό κόστος). Για την παραγωγή αυτών των αγαθών επιβάλλεται η κρατική παρέμβαση και παίρνει ποικίλες μορφές: όρια τιμών, ισχυρή φορολόγηση, άμεση δημόσια παραγωγή του αγαθού κλπ.

6.3.2.2. ΑΤΈΛΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΌΡΗΣΗ

Η πληροφόρηση είναι ατελής όταν δεν επιτρέπει στους καταναλωτές, στους παραγωγούς και στους ιδιοκτήτες των μέσων παραγωγής να έχουν μια άριστη συμπεριφορά σε σχέση με την προσωπική τους ικανοποίηση και σε σχέση με τη συλλογική χρησιμότητα. Σε αυτήν την περίπτωση, οδηγούμαστε σε μη άριστη κατανάλωση των αγαθών. Βέβαια, μπορεί να υπάρχει επαρκής ενημέρωση, αλλά οι καταναλωτές να προτιμούν την άμεση ικανοποίηση των συμφερόντων τους παρά τη μακροπρόθεσμη ή να μην ενδιαφέρονται για τα αποτελέσματα των επιλογών τους στο σύνολο της κοινωνίας (εμβολιασμός, υγεία, παιδεία κλπ). Και για αυτά τα αγαθά, η παραγωγή και η κατανάλωση απαιτούν την παρέμβαση του δημόσιου τομέα, ώστε να διορθωθούν στρεβλώσεις που αφορούν σε ζητήματα ισότητας και κοινωνικής συνοχής.

Η κυβερνητική παρέμβαση αιτιολογείται λοιπόν, πέρα από την παραγωγή των καθαρών δημόσιων αγαθών και των αγαθών που παράγουν τα φυσικά μονοπώλια και

για λόγους οικονομικής σταθερότητας, διατήρησης και αύξησης θέσεων εργασίας, ασφάλειας, ισότητας κλπ.

Το αποτελεσματικό επίπεδο παρέμβασης των Δήμων εξαρτάται από την ισορροπία μεταξύ προσφοράς και ζήτησης για τα τοπικά δημόσια αγαθά. Παρακάτω αναλύεται το γενικό θεωρητικό πλαίσιο προσφοράς και ζήτησης τοπικών δημόσιων αγαθών και οι υποθέσεις που αφορούν στους παράγοντες των τοπικών πολιτικών αγορών, οι οποίοι καθορίζουν και το επίπεδο παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών και οι οποίοι είναι:

- Οι τοπικοί ψηφοφόροι.
- Το δημοτικό συμβούλιο.
- Ο Δήμαρχος.
- Η δημοτική διοίκηση.
- Οι ψηφοφόροι της κεντρικής κυβέρνησης.
- Το κοινοβούλιο.
- Η κεντρική διοίκηση.
- Τα κεντρικά διοικητικά στελέχη.
- Οι τοπικές ομάδες συμφερόντων.
- Οι κεντρικές ομάδες συμφερόντων.

6.4. ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΩΝ ΤΟΠΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

6.4.1. ΚΕΝΤΡΙΚΟΙ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΟΙ ΨΗΦΟΦΟΡΟΙ

Οι κεντρικοί ψηφοφόροι είναι τα άτομα που έχουν δικαίωμα ψήφου στις κεντρικές εκλογές. Αυτές οι εκλογικές διαδικασίες μπορεί να είναι σε επίπεδο Δήμων, Περιφερειών, Εθνικό ή Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι τοπικοί ψηφοφόροι αποτελούνται από τα άτομα που έχουν δικαίωμα ψήφου στις δημοτικές εκλογές και αποτελούν ένα τμήμα του πληθυσμού των κεντρικών ψηφοφόρων. Υποθέτουμε πως αντιπροσωπεύουν όλους τους πολίτες της δικαιοδοσίας του Δήμου. Είναι αυτοί που επηρεάζουν, μέσα στα πλαίσια του ρόλου τους ως εκλέκτορες, το επίπεδο παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών. Για τη συμπεριφορά τους ισχύουν οι παρακάτω υποθέσεις:

⇒ **Ορθολογικότητα:** Ο τοπικός ψηφοφόρος θεωρείται ορθολογικός οικονομικός παράγοντας που αναζητά τη μεγιστοποίηση της ατομικής του συνάρτησης χρησιμότητας. Οι ανάγκες του ικανοποιούνται μέσα από τις διαδικασίες που συγκροτεί η δημοτική αγορά, η οποία σχηματίζεται από την προσφορά και ζήτηση των τοπικών δημόσιων αγαθών.

⇒ **Tiebout:** Ο Tiebout[398] (1956) εισήγαγε τη θεωρία των τοπικών οικονομικών, εφαρμόζοντας την ιδέα των ανταγωνιστικών αγορών στο επίπεδο των ΟΤΑ. Ισχυρίστηκε, πως εάν υφίσταται αυξανόμενος ανταγωνισμός ανάμεσα στους ΟΤΑ, τότε η παροχή των τοπικών δημόσιων αγαθών γίνεται κατά Pareto αποδοτική. Ο τοπικός ψηφοφόρος επιλέγει να ζήσει μέσα στη δικαιοδοσία ενός ΟΤΑ, συνεκτιμώντας την προσφορά ιδιωτικών και δημόσιων αγαθών (τοπικών και κεντρικών), τις επιθυμίες του και τη διάθεσή του να πληρώσει (περιορισμός εισοδήματος). Ενσωματωμένη στη θεώρηση Tiebout είναι η υπόθεση πως οι ΟΤΑ απασχολούν τους τοπικούς δημόσιους πόρους ελαχιστοποιώντας το κόστος προς όφελος της τοπικής κοινωνίας. Οι Schwab και Oates (1988)[399], Deller (1992)[400] και οι Davis και Hayes (1993)[401] ισχυρίζονται πως η παροχή τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών εξαρτάται και από άλλους παράγοντες, πέρα από τις οικονομικές θεωρήσεις, όπως τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των τοπικών κατοίκων. Οι Card and Krueger's (1992)[402] και ο Krueger's (1997)[403], στις εμπειρικές μελέτες τους (εκπαίδευση), έδειξαν πως εξαρτάται ισχυρά από παράγοντες όπως η σύνθεση της τοπικής κοινότητας.

---

[398] Tiebout, 1956, A pure theory of local expenditures, Journal of Political Economy, 64 (October), σελ. 416-424.

[399]Schwab, R., & Oates, W., "Economic competition among jurisdictions: efficiency enhancing or distortion inducing?" στο: "Journal of Public Economics", Τόμος 35, 1988, σελ. 333–354;
Schwab, R. & Oates, W., "Community composition and the provision of local public goods" στο: "Journal of Public Economics", Τόμος 44, 1991, σελ. 217–237.

[400]Deller, S., "Production efficiency in local government: a parametric approach" στο: "Public Finance", Τόμος 47, 1992, σελ. 32–44.

[401]Davis, M. & Hayes, K., "The demand for good government" στο: "Review of Economics and Statistics", Τόμος 75, 1993, σελ. 148–152.

[402]Card, D. & Krueger, A., "Does school quality matter? Returns to education and the characteristics of public schools in the United States" στο: "Journal of Political Economy", Τόμος 100, 1992, σελ. 1–40.

[403]Krueger, B. A., "Experimental Estimates of Education Production Functions" στο NBER Working Papers 6051, National Bureau of Economic Research, Inc., 1997.

⇒ **Άγνοια:** Ο τοπικός ψηφοφόρος έχει περιορισμένη πρόσβαση στις πηγές πληροφόρησης και επομένως, διαθέτει περιορισμένη πληροφόρηση κατά τη λήψη των αποφάσεών του.

⇒ **Οικονομική αυταπάτη:** Ο τοπικός ψηφοφόρος μπορεί να σχηματίζει λάθος εικόνα για την οικονομική κατάσταση του ΟΤΑ. Είναι δύσκολο να εκτιμήσει το κόστος και το πραγματικό αποτέλεσμα των διάφορων δημοτικών δραστηριοτήτων ή την πραγματική οικονομική θέση του οργανισμού.

6.4.2. ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΕΚΛΕΓΜΕΝΟΙ

Οι εκλεγμένοι αντιπροσωπεύουν τους δημότες στη διαχείριση των υποθέσεων του Δήμου. Ορίζουν από το σώμα τους το Δήμαρχο για την καθημερινή διαχείριση του οργανισμού. Οι εκλεγμένοι σε κεντρικό επίπεδο ασκούν τον ίδιο ρόλο σε κεντρικό επίπεδο.

Στο τοπικό επίπεδο πρέπει να γίνει μια διάκριση ανάμεσα στο δημοτικό σύμβουλο και το Δήμαρχο. Το δημοτικό συμβούλιο αποτελείται από τους εκλεγμένους δημοτικούς συμβούλους της πλειοψηφίας και της αντιπολίτευσης. Ο Δήμαρχος είναι ο επικεφαλής της πλειοψηφίας. Το γεγονός αυτό διαφοροποιεί τη συμπεριφορά των δημοτικών συμβούλων ανάλογα με το εάν ανήκουν στην συμπολίτευση ή στην αντιπολίτευση του Δήμου ή ακόμη και από το εάν συμμετέχουν στη δημοτική διοίκηση.

Για τον προσδιορισμό του επιπέδου παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών, ισχύουν οι παρακάτω υποθέσεις σχετικά με τη συμπεριφορά των εκλεγμένων στα πλαίσια του ρόλου τους.

⇒ **Περιορισμένη ορθολογικότητα:** Ο εκλεγμένος δημοτικός σύμβουλος θεωρείται ορθολογικός οικονομικός παράγοντας που αναζητά να μεγιστοποιήσει τη συνάρτηση χρησιμότητάς του, η οποία εξαρτάται από τον αριθμό ψήφων του στις δημοτικές εκλογές και την επανεκλογή του. Επομένως, προσπαθεί να κατευθύνει τη δημοτική δραστηριότητα προς την παραγωγή τοπικών δημόσιων αγαθών που θα βελτιώσουν τη δημοτικότητά του. Επιπλέον, επιθυμεί τη μεγιστοποίηση των δαπανών που βρίσκονται στην ευχέρειά του και ιδιαίτερα εκείνων των δαπανών, που μπορεί μεν να μην ικανοποιούν τις ανάγκες των δημοτών, αλλά να του προσδίδουν αναγνωρισημότητα και κύρος.

⇒ **Πληροφοριακή ασυμμετρία:** Ο δημοτικός σύμβουλος έχει έλλειψη πληροφόρησης σε σχέση με τη δημοτική διοίκηση γιατί, σε αντίθεση με τα διοικητικά στελέχη, δε διαθέτει όλα τα στοιχεία κόστους παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών. Επιπλέον, υφίσταται πληροφοριακή ασυμμετρία και ανάμεσα στους δημοτικούς συμβούλους. Ο Δήμαρχος και οι αντιδήμαρχοι είναι πολύ περισσότερο πληροφορημένοι από τους δημοτικούς συμβούλους αν και διαθέτουν λιγότερη πληροφόρηση από τη διοίκηση του Δήμου, όπως επίσης και η πλειοψηφία του δημοτικού συμβουλίου κατέχει περισσότερες πληροφορίες από την αντιπολίτευση.

6.4.3. ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΚΑΙ ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Οι γραφειοκρατικές δομές θεωρείται πως δεν παρέχουν κίνητρα στους γραφειοκράτες για αποδοτικότερη παραγωγική διαδικασία ή αποτελεσματικότερη κατανομή πόρων και αυτοί, υποκινούμενοι από το ατομικό τους συμφέρον, φροντίζουν ώστε η παραγωγή να ισορροπεί συνήθως σε ένα σημείο πέρα από την πραγματική συνάρτηση ζήτησης της κοινωνίας. Ο Niskanen (1971) χρησιμοποίησε την οικονομική ανάλυση για να περιγράψει τη δομή των δημόσιων γραφειοκρατιών που πιέζουν και πετυχαίνουν τη δημιουργία μεγάλων ισολογισμών και την παραγωγή περισσότερων αγαθών και υπηρεσιών από ότι η κοινωνία θέλει να πληρώσει. Οι γραφειοκράτες, μετά τους ψηφοφόρους και τους πολιτικούς, είναι η τρίτη ομάδα που παίζει ρόλο στο συλλογικό καθορισμό του δημόσιου προϋπολογισμού. Τα σημαντικότερα στοιχεία της συνάρτησης χρησιμότητας του γραφειοκράτη (μισθός, προνόμια, φήμη, εξουσία, παραγωγή του γραφείου κλπ) είναι όλα θετικές μονοτονικές συναρτήσεις του συνολικού προϋπολογισμού του γραφείου του. Υπάρχει πληθώρα θεωριών, οι οποίες επικεντρώνονται είτε στην υπόθεση της υπερπροσφοράς του Niskanen είτε στην απόκλιση ανάμεσα στο άριστο επίπεδο παραγωγής και στο πραγματικό επίπεδο προσφοράς από τη γραφειοκρατία.

Η κεντρική διοίκηση δεν παρεμβαίνει άμεσα στη διαδικασία καθορισμού του επιπέδου παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών όμως, έχει καθοριστικό ρόλο δια μέσου των λειτουργιών εποπτείας και ελέγχου. Η κεντρική γραφειοκρατία επηρεάζει τους εκλεγμένους των διαφορετικών διοικητικών επιπέδων, οι αποφάσεις των οποίων

επιδρούν στην παραγωγή των τοπικών αγαθών. Η συμπεριφορά των κεντρικά εκλεγμένων διέπεται από τις υποθέσεις:

⇒ **Περιορισμένη ορθολογικότητα:** Το μέλος της δημοτικής διοίκησης θεωρείται ορθολογικός οικονομικός παράγοντας που αναζητά τη μεγιστοποίηση της ατομικής του συνάρτησης χρησιμότητας, η οποία εξαρτάται από τον προϋπολογισμό που έχει στην ευχέρειά του. Επιθυμεί λοιπόν, τη μεγιστοποίηση της διαφοράς ανάμεσα στον συνολικό προϋπολογισμό που είναι στην ευχέρειά του και στο αντίστοιχο κονδύλι που είναι απαραίτητο για το μέρος της παραγωγής που του έχει ανατεθεί. Αυτή η διαφορά του επιτρέπει να πραγματοποιεί προαιρετικές δαπάνες όχι για την εξυπηρέτηση των αναγκών των δημοτών, αλλά για την ενίσχυση της εξουσίας και του κύρους του.

⇒ **Πληροφοριακή ασυμμετρία:** ανάμεσα στη διοίκηση και στους εκλεγμένους συμβούλους υπάρχει ασυμμετρία πληροφόρησης. Η διοίκηση κατέχει πολύ περισσότερες πληροφορίες για το πραγματικό κόστος παραγωγής. Για να υπερβούν αυτήν την ασυμμετρία, οι δημοτικοί σύμβουλοι στηρίζονται στο Δήμαρχο και στις Δημαρχιακές επιτροπές. Ωστόσο, δεν μπορούν να καλύψουν το κενό πληροφόρησης.

6.4.4. ΟΙ ΟΜΑΔΕΣ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΠΙΕΣΗΣ

Οι Buhanan (1960)[404], Mancur (1965)[405], Rowley (1988)[406], Tulloc (1989)[407], προσπάθησαν να εξηγήσουν την έλλειψη αποδοτικότητας των τοπικών κοινωνιών, την αύξηση των τοπικών φόρων και τις στρεβλώσεις της τοπικής αγοράς, αναλύοντας τη δράση των οργανωμένων ομάδων, που ζητούν ενοίκιο από την κοινωνία για την ύπαρξη τους. Στρεβλώνουν τη λειτουργία της αγοράς, απορροφούν πόρους από την τοπική κοινωνία και οδηγούν στην μη αποδοτική λειτουργία της. Η απαίτηση ενοικίου[408] ορίζεται ως σπατάλη των πραγματικών πόρων από άτομα ή ομάδες

---

[404]Buchanan, J. & Gordon, Tullock, *The calculus of consent: Logical foundations of constitutional democracy*, Ann Arbor, University of Michigan Press, 1960.

[405]Olson, Mancur, *The logic of collective action: Public goods and the theory of groups*, Harvard Economic Studies 124, Harvard University Press, Cambridge, 1965.

[406]Rowley, K. C./ Tollison D. R. & Tullock, G., The political economy of rent-seeking, Kluwer Academic Publisher, Boston, 1988, σελ. 241-246.

[407]Tullock, Gordon, *The Economics of Special Privilege and Rent-Seeking*, Kluwer Academic Publishers, Netherlands, 1989.

[408]Η έννοια της απαίτησης ενοικίου στην περίπτωση των ομάδων συμφερόντων είναι λειτουργικά διαφορετική από την οικονομική έννοια που περικλείει το ενοίκιο των μονοπωλίων και το ενοίκιο του Ricardo, που θεωρείται ως κίνητρο για αύξηση της παραγωγής. Η θεωρία της απαίτησης ενοικίου

ατόμων με σκοπό είτε την αύξηση του πλούτου μέσω κυβερνητικών προνομίων είτε την αποφυγή κάποιου συγκεκριμένου κόστους είτε τέλος τη διατήρηση ενός αποκλειστικού δικαιώματος. Ο Tulloc (1989) ισχυρίζεται πως οι ομάδες συμφερόντων και πίεσης χαρακτηρίζονται από συναρτήσεις ζήτησης που δεν είναι κοινωνικά αποτελεσματικές.

Οι ομάδες συμφερόντων είναι σύνολα ατόμων συνδεμένα με τις ιδέες και τα συμφέροντα που θέλουν να υπερασπιστούν ή να προωθήσουν. Δεν αποτελούν ένα μοναδικό δρώντα, αλλά εξαρτώνται από τους δρώντες μέσα στο σύνολο των ομάδων συμφερόντων. Έχουν συναρτήσεις χρησιμότητας πολύ διαφορετικές (Παραδείγματος χάρη, οι κυνηγοί και οι οικολόγοι δεν έχουν την ίδια αντίληψη για το περιβάλλον) και για το λόγο αυτόν δεν τους περιλαμβάνουμε στην ανάλυση που ακολουθεί.

6.5. ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΚΑΙ ΖΗΤΗΣΗ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

6.5.1. Η ΖΗΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΤΟΠΙΚΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΑΓΑΘΑ

Η εκτίμηση της αποδοτικότητας της τοπικής κατανάλωσης πόρων εκπορεύεται από τη μικροοικονομική θεωρία της παραγωγής και βασίζεται στη θεώρηση των δραστηριοτήτων των τοπικών οργανισμών ως παραγωγικών δραστηριοτήτων, οι οποίες μετασχηματίζουν τις εισροές (εργασία, κεφάλαιο) σε άμεση παραγωγή προϊόντων και τελικά αποτελέσματα στο τοπικό επίπεδο.

Η συνολική ζήτηση των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών ισούται με το άθροισμα των επιμέρους ατομικών αναγκών που καλύπτει ο οργανισμός. Πρόκειται για τη ζήτηση των πολιτών του ΟΤΑ όμως, επειδή οι πολίτες αντιπροσωπεύονται από τους ψηφοφόρους, η ανάπτυξη που ακολουθεί στηρίζεται στις υποθέσεις που αφορούν στη συμπεριφορά των ψηφοφόρων του ΟΤΑ.

Έστω:

R = Τα συνολικά έσοδα από τους πολίτες

Q_{PRG}= Η ποσότητα των ιδιωτικών αγαθών

P_{PRG} = Η μοναδιαία τιμή των ιδιωτικών αγαθών

Q_{PGC} = Η ποσότητα των κεντρικών δημόσιων αγαθών

TAX_C = Οι συνολικοί φόροι που πληρώνονται στην κεντρική διοίκηση

διακρίνεται από τη θεωρία των φυσικών ενοικίων. Παραπέμπει στη χρήση δύναμης των ομάδων με κοινά συμφέροντα (interest groups), για τη χειραγώγηση των κυβερνήσεων, θεωρώντας (εκτός πολύ λίγων εξαιρέσεων) ότι οι πόροι που χρησιμοποιούνται μετά από απαίτηση ενοικίου είναι σπατάλη και δε δημιουργούν πλούτο.

S = Το επίπεδο αποταμίευσης των πολιτών του Δήμου.

Για να μπορούν να καταναλώσουν τα κεντρικά δημόσια αγαθά οι πολίτες πληρώνουν φόρους (TAX_C). Στη συνέχεια, κάθε φορά που καταναλώνουν μια μονάδα κάποιου κεντρικού δημόσιου αγαθού πληρώνουν τέλος (T_{PGC}). Αυτά τα τέλη μπορεί να είναι μηδενικά για ορισμένα αγαθά. Εφόσον τα έσοδα (R) είναι σταθερά, οι πολίτες υπόκεινται σε ένα περιορισμό του δημοτικού προϋπολογισμού (στο πλαίσιο της συμμετοχής τους στην παραγωγή των τοπικών δημόσιων αγαθών), ο οποίος αποτελεί τη δημοτική δυνατότητα συνεισφοράς που εκφράζεται ως:

$$CCM = R - (P_{PRG}Q_{PRG}+TAX_C+T_{PGC}Q_{PGC}+S)$$

Εάν η D_{LPG} εκφράζει τη συνάρτηση ζήτησης των τοπικών δημόσιων αγαθών των πολιτών του Δήμου, η CAP_{LPG} τη συνεισφορά των πολιτών για την παραγωγή τους (την τιμή-τέλος που δέχονται να πληρώσουν) και Q_{LPG} την ποσότητα ζήτησης των δημοτικών αγαθών, τότε έχουμε:

$CAP_{LPG}=D_{LPG}(Q_{LPG})$ με τον περιορισμό:

$$\frac{\partial D_{LPG}}{\partial Q_{LPG}} \geq 0$$

Έστω W η ευημερία των πολιτών. Αυτή ορίζεται από μια αντικειμενική συνάρτηση f:

$W= f(Q_{LPG};CAP_{LPG})$ όπου:

$$\frac{\partial f}{\partial Q_{LPG}} \succ 0 \text{ και}$$

$$\frac{\partial f}{\partial CAP_{LPG}} \prec 0$$

Εφόσον ο στόχος των πολιτών του οργανισμού είναι η μεγιστοποίηση της ευημερίας τους, η αντικειμενική συνάρτηση γράφεται:

Max W

Με τον περιορισμό

$$CAP_{LPG} \leq CCM$$

Για την επίτευξη του άριστου επιπέδου παραγωγής των δημοτικών αγαθών, πρέπει να λάβουμε υπόψη και τις συνθήκες της προσφοράς που εξετάζονται στο επόμενο υποκεφάλαιο.

6.5.2. Η ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΤΟΠΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Η προσφορά των δημοτικών αγαθών είναι το αποτέλεσμα λειτουργίας μιας εσωτερικής αγοράς που καθορίζεται από τους αιρετούς και τη διοίκηση του Δήμου, και έχει σχηματοποιηθεί στο υπόδειγμα του Niskanen. Το υπόδειγμα συμπεραίνει πως το βέλτιστο επίπεδο προσφοράς αντιστοιχεί σε μια κατάσταση, όπου οι γραφειοκράτες (η διοίκηση του Δήμου) μεγιστοποιούν το συνολικό προϋπολογισμό που έχουν στην ευχέρειά τους. Οι επεκτάσεις του υποδείγματος καταλήγουν πως το άριστο επίπεδο προσφοράς επιτυγχάνεται, όταν μεγιστοποιείται ο προϋπολογισμός που βρίσκεται στην ευχέρεια των γραφειοκρατών και όχι του συνολικού προϋπολογισμού που τους παραχωρήθηκε από τους αιρετούς. Δηλαδή, οι αιρετοί διαθέτουν στην ευχέρειά τους έναν προϋπολογισμό που αποτελείται από δύο μέρη. Έναν γενικό που αφορά σε όλους τους αιρετούς και έναν ειδικό που αφορά στο γενικό γραμματέα του Δήμου. Επομένως, το αρχικό μοντέλο Niskanen, αλλά και οι επεκτάσεις του, δεν αντιμετωπίζουν την πιθανότητα ενός και μόνον δημοτικού προϋπολογισμού, που βρίσκεται στην καθολική ευχέρεια των αιρετών. Όλοι οι παράγοντες της εσωτερικής αγοράς επιδιώκουν να μεγιστοποιήσουν τον προϋπολογισμό που είναι στην ευχέρειά τους. Και επειδή υπάρχει αλληλεξάρτηση του διευθυντικού στελέχους, των αιρετών και της διοίκησης του Δήμου, μπορούμε να υποθέσουμε πως η προσφορά των αγαθών δεν πραγματοποιείται σε ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Το βέλτιστο επίπεδο προσφοράς επιτυγχάνεται όταν μεγιστοποιούνται όλοι οι προϋπολογισμοί που βρίσκονται στην ευχέρεια των παραγόντων της εσωτερικής αγοράς των τοπικών δημόσιων αγαθών.

Έστω οι ακόλουθες μεταβλητές:

B = Ο συνολικός προϋπολογισμός που είναι στη διάθεση της διοίκησης του Δήμου.

RT_C = Συνολικά έσοδα από τις κεντρικές επιχορηγήσεις.

C_{LPG} = Κόστος παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών.

BD_{EL} = Προϋπολογισμός στη διάκριση των εκλεγμένων.

BD_{EX} = Προϋπολογισμός στη διάκριση του γενικού γραμματέα του Δήμου.

BD_{ADM} = Προϋπολογισμός στη διάκριση της διοίκησης του Δήμου.

CT = Συνολικές δαπάνες του Δήμου.

Έχουμε:

$$B = CAP_{LPG} + RT_C$$

$$CT = C_{LPG} + BD_{EL} + BD_{EX} + BD_{ADM}$$

Με τον περιορισμό:

B = CT συνεπάγεται:

$$CAP_{LPG}+RT_C = C_{LPG}+BD_{EL}+BD_{EX}+BD_{ADM}$$

Έστω O_{LPG} είναι η συνάρτηση προσφοράς των τοπικών δημόσιων αγαθών, τότε έχουμε:

$$C_{LPG} = O_{LPG}(Q_{LPG}) \text{ με}$$

$$\frac{\partial O_{LPG}}{\partial Q_{LPG}} \geq 0 .$$

Έστω ότι U_{EL} είναι η συνάρτηση χρησιμότητας των αιρετών και U_{ADM} η συνάρτηση χρησιμότητας της διοίκησης του Δήμου. Οι συναρτησιακοί τύποι ορίζονται:

$$U_{EL}=X_{EL}(W;BD_{EL};BD_{EX}) \text{ με τους περιορισμούς}$$

$$\frac{\partial X_{EL}}{\partial W} \geq 0 \ , \ \frac{\partial X_{EL}}{\partial BD_{EL}} \succ 0 \ , \ \frac{\partial X_{EL}}{\partial BD_{EX}} \succ 0$$

$$U_{ADM}=X_{ADM}(W;BD_{EL};BD_{EX};BD_{ADM}) \text{ με}$$

$$\frac{\partial X_{ADM}}{\partial W} \geq 0 \ , \ \frac{\partial X_{ADM}}{\partial BD_{EL}} \geq 0 \ , \ \frac{\partial X_{ADM}}{\partial BD_{EX}} \geq 0 \ , \ \frac{\partial X_{ADM}}{\partial BD_{ADM}} \succ 0$$

Οι αιρετοί επιζητούν την επανεκλογή και η χρησιμότητά τους είναι μη φθίνουσα συνάρτηση της δημοτικής ευημερίας (W). Η διοίκηση του Δήμου εξαρτάται από τους εκλεγμένους και έτσι η χρησιμότητα τους είναι συνάρτηση μη αθροιστική και της χρησιμότητας των αιρετών.

Ο στόχος των αιρετών είναι η μεγιστοποίηση της χρησιμότητάς τους και η αντικειμενική συνάρτηση γίνεται:

Max U_{EL}

Με τον περιορισμό $CT \leq B$

Για τη διοίκηση γίνεται:

Max U_{ADM}

Με τον περιορισμό $CT \leq B$.

Το άριστο επίπεδο παραγωγής των δημοτικών αγαθών απορρέει από την επίλυση των παραπάνω αντικειμενικών συναρτήσεων και της ζήτησης των πολιτών του Δήμου.

6.6. ΑΡΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΟΠΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Το άριστο επίπεδο παραγωγής καθορίζεται από τη σύνθεση των αντικειμενικών συναρτήσεων των τριών παραγόντων:

$Max(W;U_{EL};U_{ADM})$

με τους περιορισμούς: (1.1)

$CT \leq B$

$CAP_{LPG} \leq CCM$

Υπό την απουσία συγκεκριμένων συναρτησιακών σχέσεων της ζήτησης και της προσφοράς, δεν είναι δυνατόν να καθορισθεί το επίπεδο ισορροπίας, βρίσκοντας συγκεκριμένη ποσότητα παραγωγής τοπικών δημόσιων αγαθών. Είναι όμως δυνατόν, να βρεθεί λύση για το συνολικό κόστος παραγωγής των δημοτικών αγαθών. Στην περίπτωση αυτή διακρίνουμε δύο λύσεις: η μία αντιστοιχεί στο οικονομικά βέλτιστο επίπεδο κόστους παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών και η άλλη στο κοινωνικά βέλτιστο.

6.6.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΡΙΣΤΟ

Αυστηρά οικονομικά και υποθέτοντας ότι η κανονική μισθοδοσία των υπαλλήλων του Δήμου και των αιρετών περιλαμβάνονται στο C_{LPG}, μπορούμε να συμπεράνουμε πως όλοι οι προϋπολογισμοί που είναι στη διάθεση των αιρετών, του γενικού γραμματέα και της διοίκησης του ΟΤΑ είναι μηδενικοί. Δηλαδή, $BD_{EL}+BD_{EX}+BD_{ADM} = 0$

Οπότε έχουμε:

$B = CT$

$CAP_{LPG}+RT_C = C_{LPG}$ και συνεπάγεται

$CAP_{LPG} = C_{LPG} – RT_C$

Με δεδομένο πως: $\frac{\partial f}{\partial CAP_{LPG}} \prec 0$, $\frac{\partial X_{EL}}{\partial W} \geq 0$, $\frac{\partial X_{ADM}}{\partial W} \geq 0$, το άριστο της αντικειμενικής συνάρτησης (1.1) προϋποθέτει την ελαχιστοποίηση του CAP_{LPG}.

Και εφόσον ο οργανισμός δεν έχει πρακτικά τη δυνατότητα να ανακατανείμει τις επιχορηγήσεις από την κεντρική διοίκηση, το RT_C θεωρείται σταθερό. Επομένως, η λύση για ελαχιστοποίηση του CAP_{LPG} ισοδυναμεί με ελαχιστοποίηση του C_{LPG}, δηλαδή του συνολικού κόστους παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών.

6.6.2. ΚΟΙΝΩΝΙΚΑ ΑΡΙΣΤΟ

Οι ευχέρειες των αιρετών, του γενικού γραμματέα και της διοίκησης του Δήμου δεν μηδενίζονται παρά μόνον στην περίπτωση που οι πολίτες είναι πλήρως ενημερωμένοι για το κόστος παραγωγής των δημοτικών αγαθών. Όμως, στην πραγματικότητα δεν υπάρχει δυνατότητα να έχουν οι πολίτες την ίδια πληροφόρηση με τους αιρετούς και τη διοίκηση. Έτσι, πάντοτε εμφανίζονται φαινόμενα πληροφοριακής ασυμμετρίας, δημοσιονομικής αυταπάτης και ανορθολογισμού. Στην πραγματικότητα υπάρχει κάποιο κονδύλι του προϋπολογισμού στην ευχέρεια των αιρετών, του γενικού γραμματέα και της διοίκησης του Δήμου και έστω:

$BD= BD_{EL}+DB_{EX}+BD_{ADM}$ με τους περιορισμούς:

$B = CT$

$CAP_{LPG}+RT_C = BD + C_{LPG}$

Η επίλυση λοιπόν της αντικειμενικής συνάρτησης (1.1) επιτυγχάνεται με την ελαχιστοποίηση του φαινομενικού κόστους παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών, δηλαδή την ελαχιστοποίηση του αθροίσματος $BD+C_{LPG}$. Όμως, αυτή η λύση είναι μερική. Για να μεγιστοποιήσουν τη χρησιμότητά τους, οι εκλεγμένοι και η διοίκηση του Δήμου, πρέπει να διαθέτουν στην ευχέρειά τους προϋπολογισμούς όσο το δυνατόν μεγαλύτερους. Η μεγιστοποίηση των ευχερειών BD των εκλεγμένων και της διοίκησης, από το παραπάνω άθροισμα, οδηγεί στην ελαχιστοποίηση του πραγματικού κόστους C_{LPG}.

Άρα, μέσα σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από:

→ περιορισμένο ορθολογισμό των παραγόντων,

→ δημοσιονομική αυταπάτη και

→ πληροφοριακή ασυμμετρία,

η δημοτική διοίκηση και ο γεν. γραμματέας θα πρέπει να επιλέγουν εκείνη την παραγωγική διαδικασία, που ελαχιστοποιεί το πραγματικό κόστος παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών. Ωστόσο, τα χαρακτηριστικά της πραγματικής παραγωγής (κύρια το μέγεθος και το κόστος) μπορούν να περιορίσουν τις συνθήκες επίτευξης

του άριστου. Είναι ανάγκη λοιπόν, να πραγματοποιείται συχνά η αξιολόγηση της δημοτικής δραστηριότητας, ώστε να εκτιμάται το μέτρο στο οποίο τα αποτελέσματά της πλησιάζουν ή απομακρύνονται από το άριστο.

6.7. ΕΜΠΟΔΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η οικονομική θεωρία χρησιμοποιεί την κατά Pareto αριστοποίηση για να δικαιολογήσει την αναγκαιότητα της οικονομικής παρέμβασης του δημόσιου τομέα (κεντρικού και τοπικού). Η δημόσια οικονομική δραστηριότητα γίνεται για να διευκολύνει την επίτευξη της κατά Pareto αριστοποίησης. Στην πραγματικότητα, η κατά Pareto αποτελεσματικότητα δεν μπορεί να επιτευχθεί για πολλούς λόγους, όπως παραδείγματος χάρη:

- ⇒ Οι φόροι και οι αναγκαίες επιχορηγήσεις, που είναι απαραίτητοι για την επίτευξη του άριστου, δεν είναι διαθέσιμοι.
- ⇒ Το επίπεδο παραγωγής των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών είναι το αποτέλεσμα μιας αγοράς, στην οποία οι διάφοροι παράγοντες μπορούν με τη δράση τους να εμποδίσουν τις συνθήκες αριστοποίησης.

Ωστόσο, δεν υπάρχει αμφιβολία πως το τελικό αποτέλεσμα της οικονομικής παρέμβασης του δημόσιου τομέα, κύρια του δημοτικού, είναι προς την κατεύθυνση επίτευξης της κατά Pareto αριστοποίησης. Επομένως, η αξιολόγηση των επιδόσεων της δημοτικής οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να συμπεριλαμβάνει και την εκτίμηση της επίτευξης αυτών των συνθηκών. Λαμβάνοντας υπόψη ότι παρατηρείται εσκεμμένη απόκλιση από την κατά Pareto αριστοποίηση, δεν μπορεί η επίτευξη των συνθηκών της να αποτελεί και το μόνο κριτήριο αξιολόγησης της δημοτικής δραστηριότητας. Η αξιολόγηση των Δήμων πρέπει να ασκείται πολυδιάστατα, αντίθετα από την αξιολόγηση του ιδιωτικού τομέα που μπορεί να στηριχθεί στο κέρδος. Οι διαφορετικές διαστάσεις της αξιολόγησης της δημοτικής δραστηριότητας περιλαμβάνουν:

- ⇒ την οικονομία και την αποδοτικότητα, που αποτελούν συνιστώσες της διοικητικής διάστασης,
- ⇒ την αποτελεσματικότητα και τη σχέση κόστους/αποτελέσματος, που καθορίζουν τη στρατηγική διάσταση και

⇒ τη χρηματοοικονομική ισορροπία, που εκφράζει την οικονομική διάσταση.

6.7.1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Επιτρέπει να εκτιμηθεί η εσωτερική απόδοση του οργανισμού, δηλαδή η οικονομική ποιότητα της εσωτερικής διοίκησης. Αξιολογεί κατά πόσο η δημοτική διοίκηση πετυχαίνει την ικανοποίηση των συνθηκών της κατά Pareto αριστοποίησης, κατά πόσο δηλαδή παράγει αποδοτικά. Επομένως, η αποδοτικότητα αποτελεί το πρώτο κριτήριο για την εκτίμηση των επιδόσεων της δημοτικής δραστηριότητας.

Η ανάλυση της αποδοτικότητας στους ΟΤΑ συνίσταται:

- ✓ στον εντοπισμό εκείνων των οργανισμών που παρουσιάζουν το μικρότερο κόστος στην κατανάλωση των πόρων, με την υπόθεση πως υπάρχει συγκρίσιμη ποιότητα με την παραγωγή των άλλων ΟΤΑ,
- ✓ στον εντοπισμό των χαρακτηριστικών που επηρεάζουν το κόστος και
- ✓ στην ερμηνεία των διαφοροποιήσεων του κόστους.

Πρόκειται δηλαδή, για έλεγχο εξακρίβωσης εάν η κοινότητα έχει επιλέξει μια παραγωγική μέθοδο που της επιτρέπει να μεγιστοποιεί τις εκροές, ελαχιστοποιώντας τις εισροές.

Μια άλλη έννοια που συμπληρώνει την αποδοτικότητα και χαρακτηρίζει τη διοικητική διάσταση των δημοτικών επιδόσεων είναι η οικονομία, που εκ των προτέρων περιλαμβάνεται στην έννοια της αποδοτικότητας. Παραπέμπει στην απόκτηση των πόρων με το μικρότερο δυνατό κόστος, δηλαδή στον κατάλληλο χρόνο, στην κατάλληλη ποσότητα και ποιότητα και στη χαμηλότερη δυνατή τιμή. Με αυτόν τον ορισμό γίνεται αντιληπτό πως η ελαχιστοποίηση των εισροών είναι δυνατή εφόσον ισχύει και η συνθήκη της οικονομίας.

Συμπερασματικά, η διοικητική διάσταση της αξιολόγησης των δημοτικών δραστηριοτήτων ανάγεται στην εκτίμηση της αποδοτικότητας. Το κριτήριο δε της οικονομίας υπογραμμίζει την ανάγκη μιας βέλτιστης διαδικασίας μετατροπής των οικονομικών πόρων σε εισροές.

6.7.2. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η στρατηγική διάσταση της αξιολόγησης αναφέρεται στην εκτίμηση του μεγέθους των στρατηγικών στόχων του Δήμου (αποτέλεσμα της τοπικής πολιτικής αγοράς) και στη σχέση του κόστους των δράσεων του οργανισμού με τα τελικά

αποτελέσματα. Συσχετίζει τους στόχους του Δήμου, τα χρησιμοποιούμενα μέσα και τα αποτελέσματα που επιτυγχάνονται. Πρέπει να γίνει διάκριση ανάμεσα στα αποτελέσματα, που συνδέονται με την κοινωνία (outcomes), τη βελτίωση δηλαδή ή όχι της ευημερίας της και στα αποτελέσματα με όρους παραγωγής (outputs), που είναι τα άμεσα προϊόντα παραγωγής (εκροές).

Για να μελετηθεί η σχέση ανάμεσα στους στόχους του Δήμου και τα αποτελέσματα που επιτυγχάνονται από τη δράση του οργανισμού, χρησιμοποιείται το κριτήριο της αποτελεσματικότητας, το οποίο έχει δύο όψεις. Η μία αναφέρεται στις άμεσες εκροές (λειτουργική αποτελεσματικότητα) ενώ η δεύτερη στις τελικές επιπτώσεις της δημοτικής δραστηριότητας (outcomes). Και στις δύο περιπτώσεις, η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας συνίσταται στη μέτρηση του βαθμού επίτευξης των στόχων της τοπικής κοινότητας. Σε αυτές τις αξιολογήσεις, οι δείκτες της αποτελεσματικότητας συνδέονται άμεσα με τις αξιακές κρίσεις του εκτιμητή ή με παράγοντες που έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν τις προτιμήσεις και τα κριτήριά τους. Αντίθετα, η μελέτη των κριτηρίων της αποδοτικότητας είναι σχετικά ανεξάρτητη από τις προτιμήσεις και εκτιμάται ποσοτικά, ενώ η αποτελεσματικότητα εκτιμάται συνήθως με ποιοτικά κριτήρια.

Το δεύτερο κριτήριο αξιολόγησης, με τη στρατηγική οπτική, συσχετίζει τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν με τα μέσα που διατέθηκαν. Αντίθετα με την αποτελεσματικότητα, όπου έχουμε δύο έννοιες, εδώ μόνο τα αποτελέσματα (outcomes) ως τελικές επιπτώσεις λαμβάνονται υπόψη. Οι δείκτες εκφράζουν αναλογίες ανάμεσα στα αποτελέσματα ή τα οφέλη και το κόστος (εισροές). Ο περιορισμός αυτής της προσέγγισης έγκειται στη δυσκολία ποσοτικοποίησης και μέτρησης των παραγόμενων αποτελεσμάτων.

6.7.3. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η χρηματοοικονομική διάσταση της αξιολόγησης στοχεύει στην εκτίμηση των οικονομικών συνθηκών, στο πλαίσιο των οποίων αναπτύσσεται η δημοτική δραστηριότητα, και στη διερεύνηση της σχέσης ανάμεσα στην ποιότητα διοίκησης και στην οικονομική κατάσταση του οργανισμού. Συνίσταται στην αναζήτηση της σχέσης μεταξύ των συνολικών δαπανών (CT) και του προϋπολογισμού της τοπικής κοινότητας (B). Η ισορροπία της δημοτικής πολιτικής αγοράς αντιστοιχεί σε μια κατάσταση όπου B=CT (οικονομική ισορροπία). Στην αντίθετη περίπτωση, όταν B >

ή <CT, υπάρχει οικονομική ανισορροπία ή οικονομική ευπάθεια. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί οικονομική αδυναμία (B<CT) πρέπει να εξετασθεί εάν αυτή προέρχεται από τον πρώτο ή το δεύτερο όρο της ανισότητας. Εφόσον προέρχεται από το κόστος, διερευνάται η εσωτερική διαχείριση του οργανισμού, εάν δηλαδή το αυξημένο κόστος οφείλεται σε ανεπαρκή, μη αποδοτική διοίκηση. Εφόσον προέρχεται από τον προϋπολογισμό, τότε παραπέμπει σε δυσλειτουργία της τοπικής πολιτικής αγοράς, δηλαδή οι πόροι που διατίθενται στον οργανισμό είναι ανεπαρκείς σε σχέση με την ποσότητα των τοπικών δημόσιων αγαθών που καλείται να παράγει.

6.8. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Η μέτρηση της οικονομικής αποδοτικότητας συνδέεται στενά με τη χρήση των συναρτήσεων συνόρου. Οι μέθοδοι εκτίμησης της αποδοτικότητας μιας οικονομικής μονάδος βασίζονται στην ελαχιστοποίηση του κόστους. Προσπαθούν να προσδιορίσουν τον τρόπο με τον οποίο η μονάδα τοποθετείται σε σχέση με το ελάχιστο κόστος. Ο οργανισμός του οποίου μετριέται η αποδοτικότητα συγκρίνεται με ένα αποδοτικό σύνορο[409], που μπορεί να είναι είτε σύνορο κόστους είτε σύνορο παραγωγής. Το αποδοτικό σύνορο κόστους αντιστοιχίζει σε κάθε επίπεδο εκροών το μικρότερο δυνατό κόστος, ενώ το αποδοτικό σύνορο παραγωγής αντιστοιχίζει σε κάθε επίπεδο εκροών το ελάχιστο δυνατό επίπεδο εισροών. Η μέτρηση της αποδοτικότητας στηρίζεται σε ένα από τα δύο παραπάνω αποδοτικά σύνορα.

Με τη χρησιμοποίηση της πρώτης καμπύλης καθορίζεται το ελάχιστο κόστος, που αντιστοιχεί στο πραγματικό επίπεδο παραγωγής, και έπειτα συγκρίνεται αυτό το άριστο κόστος με το πραγματικό. Με τη χρησιμοποίηση της δεύτερης καμπύλης καθορίζεται το βέλτιστο επίπεδο εκροών, που μπορεί να παραχθεί με το πραγματικό επίπεδο εισροών, και μετά συγκρίνεται αυτή η βέλτιστη ποσότητα με την πραγματική.

Η χρησιμοποίηση της μιας ή της άλλης καμπύλης δε θέτει ιδιαίτερα προβλήματα. Η βασική δυσκολία συνίσταται στην εκτίμηση των αποδοτικών συνόρων που είναι εξ ορισμού άγνωστα.

---

[409]**Βελτιστότητα κατά Pareto**: Μία λύση B κυριαρχεί έναντι μιας λύσης A αν η B είναι τουλάχιστον τόσο καλή όσο η A σε όλα τα κριτήρια και αυστηρά καλύτερη από την A σε ένα τουλάχιστον κριτήριο. Μία λύση A λέγεται βέλτιστη κατά Pareto αν δεν υπάρχει καμία λύση B που να κυριαρχεί έναντι της A. Το σύνολο των μη κυριαρχούμενων λύσεων προσδιορίζει το αποδοτικό σύνορο (efficient frontier) του προβλήματος.

Η εμπειρική μέτρηση της οικονομικής αποδοτικότητας σε έναν συγκεκριμένο οργανισμό εστιάζει στον προσδιορισμό του βαθμού της τεχνικής αποδοτικότητας ή της αποδοτικότητας κατανομής ή και των δύο. Τα όρια των δυνατοτήτων παραγωγής (production possibility frontier), οι συναρτήσεις παραγωγής και οι συναρτήσεις κόστους βοηθούν στη μέτρηση της αποδοτικότητας οργανισμών ή οικονομικών κλάδων. Το όριο δυνατοτήτων παραγωγής σχηματίζει ένα χώρο εφικτών συνδυασμών εκροών τεχνικά αποδοτικών, τους οποίους ο οργανισμός είναι ικανός να παράγει σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή. Στο βαθμό που ο οργανισμός δεν μπορεί να παράγει συνδυασμό εκροών επί του ορίου δυνατοτήτων παραγωγής του, τότε λέγεται ότι είναι τεχνικά μη αποδοτικός. Όμοια, στο βαθμό που παράγει συνδυασμό αγαθών και υπηρεσιών στο όριο των δυνατοτήτων παραγωγής του, αλλά ο συνδυασμός αυτός δε συμπίπτει με τις ανάγκες των πελατών – πολιτών, τότε είναι μη αποδοτικός στην κατανομή των πόρων. Οι συναρτήσεις παραγωγής προσφέρουν στη διαδικασία παραγωγής ένα μέσον συσχετισμού των εισροών και των εκροών, ενσωματώνοντας τις τιμές των εισροών. Οι συναρτήσεις κόστους μετασχηματίζουν την ποσοτική πληροφορία στα όρια παραγωγής σε χρηματικές αξίες και έτσι, μεταφέρουν πληροφόρηση σε χρηματικούς όρους για την κατανεμητική και τεχνική ανεπάρκεια των οργανισμών.

Εφόσον προσδιορίσουμε το όριο δυνατοτήτων παραγωγής, τις συναρτήσεις παραγωγής ή τις συναρτήσεις κόστους, που αντιπροσωπεύουν τη συνολική οικονομική αποδοτικότητα στο πλαίσιο των βέλτιστων γνωστών τεχνικών παραγωγής, τότε μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε αυτά τα ιδεατά μέτρα σύγκρισης για να εκτιμήσουμε το βαθμό της οικονομικής απόδοσης των οργανισμών. Αυτή η γενική προσέγγιση στη μέτρηση της αποδοτικότητας είναι η «Προσδιοριστική Προσέγγιση Συνόρου» (Deterministic Frontier Approach-DFA). Είναι δυνατόν όμως, η απόκλιση από το όριο των δυνατοτήτων παραγωγής να μην οφείλεται σε ανεπάρκεια του οργανισμού, αλλά σε εξωτερικούς παράγοντες, πέρα από τον έλεγχό του. Αυτό οδήγησε στην ανάπτυξη της «Στοχαστικής Προσέγγισης Συνόρου» (Stochastic Frontier Approach-SFA)[410], η οποία κατά την εκτίμηση της αποδοτικότητας ενός οργανισμού λαμβάνει υπόψη και τους εξωγενείς παράγοντες.

[410]Aigner, D. J./ Lovell, C. A. K. & Schmidt, P., “Formulation and Estimation of Stochastic Frontier Production Function Models” στο: “Journal of Econometrics”, Τόμος 6, 1977, σελ. 21-37.

Οι διάφοροι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της αποδοτικότητας ομαδοποιούνται σε δύο γενικές κατηγορίες: τις παραμετρικές και τις μη παραμετρικές, εφόσον χαρακτηρίζονται από συναρτησιακή σχέση ή όχι αντίστοιχα, για να προσεγγίσουν το αποδοτικό σύνορο. Επιπλέον, ανάλογα με τη φύση των δεδομένων, η ανάλυση συνόρου μπορεί να παρέχει πληροφόρηση για τις χρονικές αλλαγές στην παραγωγικότητα, υπολογίζοντας τις αλλαγές στη θέση του συνόρου.

Μεταξύ των ευρύτερα χρησιμοποιούμενων παραμετρικών μεθόδων που βασίζονται σε συναρτησιακή σχέση είναι τα υποδείγματα τύπου Leontief, Cobb-Douglas, με βασικές συνθήκες την ομογένεια και την προσθετικότητα[411] και τύπου transolg, στα οποία αδυνατίζουν οι συνθήκες ομογένειας και προσθετικότητας[412] (ανασκόπηση των παραμετρικών προσεγγίσεων για την εκτίμηση του κόστους (βλ. Pels και Rietveld, 2008 και Small και Verhoef, 2007)[413]. Στα υποδείγματα αυτά, γίνεται παραμετρική εκτίμηση μιας αθροιστικής συνάρτησης παραγωγής, όπου οι πολλαπλές εκροές σταθμίζονται (πχ μοναδιαίο κόστος) σε μία μοναδική εκροή[414]. Αυτή η προσέγγιση χαρακτηρίζεται από τον προσδιορισμό της απόστασης ανάμεσα σε κάθε σημείο ενός νέφους μονάδων παραγωγής και στο θεωρητικό σύνορο παραγωγής. Καθώς το σύνορο παραγωγής είναι άγνωστο, πρέπει να χρησιμοποιηθούν τα διαθέσιμα δεδομένα ώστε να εκτιμηθεί οικονομετρικά ένα άριστο σύνορο παραγωγής, το οποίο στηρίζεται σε μια υποθετική συναρτησιακή σχέση. Η λογαριθμική συνάρτηση[415] καθορίζει ένα σύνορο παραγωγής από τις ποσότητες των εισροών και εκροών. Αποκαλείται Υπερβατικό Λογαριθμικό Σύνορο Παραγωγικών Δυνατοτήτων (Transcendental Logarithmic Production Possibility Frontier) ή πιο απλά translog παραγωγικό σύνορο και δε στηρίζεται στις υποθέσεις της ομογένειας και της προσθετικότητας, οι οποίες συχνά δεν επαληθεύονται. Εκτιμά τη μέση ή κεντρική τάση, η οποία δεν είναι αναγκαστικά άριστη. Η γενίκευση του υποδείγματος με περισσότερες εκροές και εισροές θέτει θεωρητικά και υπολογιστικά προβλήματα

---

[411]Ομογενής συνάρτηση k βαθμού: $f(tx_1, tx_2, \ldots, tx_n) = t^k f(x_1, x_2, \ldots, x_n)$. Η προσθετική συνάρτηση υποδηλώνει ότι η συμβολή κάθε μεταβλητής στη συνάρτηση είναι ανεξάρτητη της τιμής των άλλων μεταβλητών.

[412]Για ανασκόπηση των παραμετρικών προσεγγίσεων της εκτίμησης κόστους βλ. Pels & Rietveld, 2008; Small & Verhoef 2007, Ch. 3.

[413]Small K. & Verhoef, E., *The Economics of Urban Transportations*, Publisher: Routledge, 2007, σελ. 296.

[414]Stochastic Frontier Approach, Thick Frontier Approach, Distribution Free Approach.

[415]Christensen, L. R./ Jorgenson, D. W. & Lau, L., "Transcendental Logarithmic Production Frontiers" στο: "The Review of Economics and Statistics", Τόμος 55, 1973, σελ. 28-45.

και για το λόγο αυτόν το μοντέλο χρησιμοποιείται περισσότερο για μέση εκτίμηση και όχι άριστη.

Εκτός των προσδιοριστικών και στοχαστικών παραμετρικών καμπύλων, για τη μέτρηση της αποδοτικότητας έχουν προταθεί και αρκετά μη παραμετρικά υποδείγματα, κυριότερο των οποίων είναι η Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων (Data Envelopment Analysis – DEA – (ΠΑΔ)) και η παραλλαγή της, η μη κυρτή Ελεύθερη Θήκη Απόθεσης (Free Disposal Hull - FDH), που παρουσιάσθηκε από τους Deprins et al. (1984)[416]. Ο εμπειρικός προσανατολισμός της ΠΑΔ και η απουσία ανάγκης πλήθους προϋποθέσεων, που συνοδεύουν άλλες προσεγγίσεις, οδήγησε στη χρησιμοποίησή της σε μελέτες που εκτιμούν τα αποδοτικά σύνορα στον κυβερνητικό και μη κερδοσκοπικό τομέα.

Επειδή η ΠΑΔ είναι μη παραμετρική και μη στοχαστική μέθοδος, δεν απαιτείται μέριμνα για τον τύπο μεροληψίας που προκύπτει από την περιβαλλοντική ετερογένεια, τις εξωτερικές διαταραχές, τα λάθη μέτρησης, τις παραληφθείσες μεταβλητές κλπ. Επομένως, ολόκληρη η απόκλιση από το σύνορο αποδοτικότητας αποδίδεται στην έλλειψή της. Αυτό μπορεί να οδηγήσει είτε σε υπό είτε σε υπέρ εκτίμηση του επιπέδου έλλειψης αποδοτικότητας. Καθώς είναι μη στοχαστική τεχνική, δεν υπάρχει πιθανός τρόπος με τον οποίο να κάνουμε υποθέσεις για το σχήμα αυτού του συνόρου. Ωστόσο, υπάρχουν οφέλη που είναι σύμφυτα με την προσέγγιση μαθηματικού προγραμματισμού και την κάνουν ελκυστική σε θεωρητικό επίπεδο. Η μη παραμετρική της βάση δίνει τη δυνατότητα να διαφέρουν σημαντικά οι λεπτομερείς όροι των εισροών και των εκροών ή η διαδικασία της παραγωγής που αντιστοιχίζει τις εισροές στις εκροές. Στην περίπτωση λοιπόν που το σύνηθες αξίωμα της παραγωγικής διαδικασίας δεν ισχύει (μεγιστοποίηση του κέρδους), τότε η προσέγγιση του μαθηματικού προγραμματισμού μπορεί να προσφέρει χρήσιμες γνώσεις για την αποδοτικότητα αυτών των οργανισμών (περίπτωση ΟΤΑ). Επιπλέον, επειδή είναι πολύ πιθανό ο τύπος των αναγκαίων δεδομένων για τη στατιστική προσέγγιση να μην είναι ούτε διαθέσιμος ούτε επιθυμητός, η αποδοχή όσο το δυνατόν λιγότερων περιορισμών στα δεδομένα είναι πιθανά και η πιο ελκυστική.

Οι μη παραμετρικές μέθοδοι προσδιορίζουν το αποδοτικό σύνορο χωρίς να υποθέτουν συναρτησιακή σχέση. Περιβάλλουν τα δεδομένα κατά τμήματα με

---

[416]Deprins, D./ Simar, L. & Tulkens, H., “Measuring labour inefficiency in post offices” στο: Marchand, M./ Pestieau, P. & Tulkens, H. (eds.), *The Performance of Public Enterprises: Concepts and Measurements*, North-Holland, Amsterdam, 1984, σελ. 243-267.

γραμμικά υπερεπίπεδα χρησιμοποιώντας μεθόδους μαθηματικού προγραμματισμού. Η Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων (Data Envelopment Analysis - DEA) και η Ελεύθερη Θήκη Απόθεσης (Free Disposal Hull - FDH) είναι οι πιο δημοφιλείς τεχνικές. Η πρώτη επιβάλλει κυρτότητα[417], ενώ η δεύτερη όχι. Το κύριο πλεονέκτημα αυτής της προσέγγισης είναι ότι οι συναρτήσεις παραγωγής υπολογίζονται σε περιβάλλον πολλαπλών εισροών και εκροών χωρίς να απαιτείται ο προσδιορισμός βαρών στάθμισης.

Το υπόδειγμα εμφανίζεται σε πολλές εκδοχές σύμφωνα με τη γεωμετρία της περιβάλλουσας επιφάνειας (γραμμική ή μη γραμμική), τη φύση των αναλογιών κλίμακας (σταθερές ή μεταβλητές) και τον προσανατολισμό της εκτίμησης (αριστοποίηση των εισροών με σταθερές εκροές ή αριστοποίηση των εκροών με σταθερές εισροές).

Η προσέγγιση ΠΑΔ υποθέτει πως όλες οι αποκλίσεις από το εκτιμώμενο σύνορο αντιπροσωπεύουν την ανεπάρκεια της αποδοτικότητας. Αυτή η προσέγγιση εφαρμόστηκε στους ΟΤΑ από τους Cook, Roll και Kazakov (1990)[418], τους Rouse, Putterill και Ryan (1995)[419], τον Worthington (1999)[420]. Μια παραλλαγή της ΠΑΔ αποτελεί η προσέγγιση FDH η οποία επιτρέπει να ελαχιστοποιούνται οι υποθέσεις που αφορούν στην τεχνολογία παραγωγής (Tulkens (1993)[421], De Borger et al. (1994)[422], De Borger και Kerstens (1996b)[423]. Στο ίδιο θεωρητικό πλαίσιο είναι και οι

---

[417]Μια πραγματική συνάρτηση f ορισμένη σε ένα διάστημα Δ ονομάζεται κυρτή, αν και μόνο αν για κάθε χ_1 και χ_2 από το διάστημα Δ και για κάθε λ με $0 < \lambda < 1$ ισχύει: $f[\lambda\chi_1 + (1 - \lambda)\chi_2] \leq \lambda f(\chi_1) + (1 - \lambda)f(\chi_2)$.

[418]Cook, W. D./ Roll, Y. & Kazakov, A., “A DEA Model for Measuring the Relative Efficiency of Highway Maintenance Patrols”, στο: “Informational Systems and Operational Research”, Τόμος 28, 1990, σελ. 113–124.

[419]Rouse, P./ Putterill, M. & Ryan, D., “Measuring the Performance of New Zealand Local AuthorityMaintenance Activities in Roading Using Data Envelopment Analysis” εισήγηση στο Συνέδριο “Efficiency and Productivity”, University of New England, November/1995.

[420]Worthington, A. C., “Performance Indicators and Efficiency Measurement in Public Libraries” στο: “Australian Economic Review”, Τόμος 32, 1999, σελ. 31–42.

[421]Tulkens, H., “On FDH Efficiency Analysis: Some Methodological Issues and Applications to Retail Banking, Courts, and Urban Transport” στο: “The Journal of Productivity Analysis”, Τόμος 4, 1993, σελ. 183–210.

[422]De Borger, B./ Kerstens, K./ Moesen, W. & Vanneste, J., “Explaining Differences in Productive Efficiency: An Application to Belgian Municipalities” στο: “Public Choice”, Τόμος 80, 1994, σελ. 339–358.

[423]De Borger, B. & Kerstens, K., “Radial and Nonradial Measures of Technical Efficiency: An Empirical Illustration for Belgian Local Governments using an FDH Reference Technology” στο: “Journal of ProductivityAnalysis”, Τόμος 7, 1996b, σελ. 5–18.

μελέτες των Cook et al. (1991)[424], των Kazakov et al. (1993)[425], των Bjurek et al. (1992)[426].

6.8.1. ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ

Σε παγκόσμιο επίπεδο, η έρευνα για την αποδοτικότητα και παραγωγικότητα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης διαφέρει ευρύτατα σε πολλά ζητήματα, από τους στόχους μέχρι τα συμπεράσματα. Ανασκόπηση των τεχνικών μέτρησης της καμπύλης αποδοτικότητας στην τοπική αυτοδιοίκηση γίνεται από τους Worthington και Dollery (2000)[427].

Σύμφωνα με τους De Borger και Kerstens (2000), στη βιβλιογραφία για την αποδοτικότητα της τοπικής αυτοδιοίκησης, μπορεί να εντοπισθούν δύο σύνολα μελετών:

- Μελέτες που εκτιμούν την αποδοτικότητα με γενικό τρόπο, καλύπτοντας όλες ή τουλάχιστον αρκετές υπηρεσίες που παρέχονται από την τοπική αυτοδιοίκηση όπως των: Vanden Eeckaut και Jamar (1993), De Borger et al. (1994), De Borger και Kerstens (1996), Athanassopoulos et al. (1998)[428], Vilardell (1998)[429], Worthington (2000), Prieto και Zofio (2001), Balaguer-Coll et al. (2002), Giménez και Prior (2003)[430], Afonso και Fernandes (2005), Loikkanen και Susiluoto (2005).
- Μελέτες που εκτιμούν μια συγκεκριμένη τοπική υπηρεσία όπως των: Burgat και Jaenrenaud (1990)[431] και των Bosch et al. (2001)[432] για την

---

[424]Cook, W. D./ Kazakov, A./ Roll, Y. & Seiford, L. M., "A Data Envelopment Approach to Measuring Efficiency: Case Analysis of Highway Maintenance Patrols" στο: "Journal of Socio-Economics", Τόμος 20, 1991, σελ. 83–103.

[425]Cook, W. D./ Kazakov, A. & Roll, Y., "On the Measurement and Monitoring of Relative Efficiency of Highway Maintenance Patrols" στο: Charnes, A.,/Cooper, W. W./ Lewin, A. Y. & Seiford, L. M., *Data Envelopment Analysis: Theory, Methodology and Application*, Kluwer Academic Publishers, Boston, 1993.

[426]Bjurek, H./ Kjulin, U. & Gustafsson, B., "Efficiency, Productivity and Determinants of Inefficiency at Public Day Care Centers in Sweden" στο: "Scandinavian Journal of Economics", Τόμος 94, 1992, σελ. 173–187.

[427]Worthington, A. C.& Dollery, B. E., "An empirical survey of frontier efficiency measurement techniques in local government" στο: "Local Government Studies", Τόμος 26, 2000, σελ. 23-52.

[428]Athanassopoulos, A./ Triantis, K. & Schmidt, P., "Assessing Aggregate Cost Efficiency and the Related Policy Implications for Greek Local Municipalities" στο: "Infor Journal", Τόμος 36, 3/1998, σελ. 66-83.

[429]Vilardell, I., "El control de l´eficiència en la gestió de les administracions municipals", Doctoral Thesis, Universitat Autónoma of Barcelona, Spain.

[430]Gimenez, V. M. & Prior, D., "Evaluación frontera de la eficiencia en costes. Aplicación a los municipios de Cataluña", Papeles de Economía Española, núm. 95, 2003, σελ. 113-124.

[431]Burgat, T. J. & Jeanrenaud, C., "Measure de l'Efficacité Productive et de l'Eficacité-coût: Cas de Dechets Ménagers en Suisse" στο: Working Paper nº 9002 de l'Institute de Recherches Economiques et Regionales, Université de Neuchâtel, 1990.

αποκομιδή απορριμμάτων, του Bouckaert (1992)[433] για την πυρασφάλεια, των Davis και Hayes (1993) και των Diez-Ticio et al. (2000)[434] για τις δημοτικές αστυνομικές μονάδες, των Kalseth και Ratts (1998)[435] για τη γενική διοίκηση, του Vitaliano (1998)[436] και του Worthington (1999)[437] για τις δημοτικές βιβλιοθήκες.

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται μερικές από τις μελέτες που εφαρμόζουν μη παραμετρική ανάλυση για τη μέτρηση της συνολικής αποδοτικότητας των ΟΤΑ.

Οι Grosskopf και Yaisawarng (1990)[438] μελετούν 49 οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην Καλιφόρνια των ΗΠΑ με τη μεθοδολογία της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων, χρησιμοποιώντας ως εισροές τις συνολικές δαπάνες και τις δαπάνες κεφαλαίου, ενώ ως εκροές λαμβάνουν τον αριθμό των αστυνομικών και των πυροσβεστών.

Οι Eeckaut et al. (1993)[439] εκτιμούν την αποδοτικότητα κόστους σε 235 Βελγικούς Δήμους, χρησιμοποιώντας το συνολικό κόστος ως εισροή στη μεθοδολογία της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων. Οι εκροές είναι ο συνολικός πληθυσμός, το μήκος των δρόμων του οργανισμού, ο πληθυσμός πάνω από 65 χρονών, ο αριθμός δικαιούχων οικονομικού βοηθήματος, το ποσοστό εγκληματικότητας και ο αριθμός των μαθητών στην πρώτη σχολική βαθμίδα.

---

[432]Bosch, N./ Pedraja, F. & Suarez, J., "The efficiency of refuse collection services in Spanish municipalities: do non-controllable variables matter?", Institut d'Economia de Barcelona, Document de treball, 4/2001.

[433]Bouckaert, G., "Productivity Analysis in the public sector: the case of the fire service" στο: "International Review of Administrative Sciences", Τόμος 58, 1992, σελ. 175-200.

[434]Diez-Ticio, A./ Mancebon, M. J. & Mar- Molinero, C., "The Efficiency of the Spanish Police Service: An Application of the Multiactivity DEA Model" εισήγηση στο Διεθνές Συνέδριο "on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms", EIASM, Zaragoza, 2000, σελ. 169-186.

[435]Kalseth, J. & Ratts, J., "Political Control of Administrative Spending: the Case of Local Governments in Norway" στο: "Economics and Politics", Τόμος 10, 1/1998, σελ. 63-83.

[436]Vitaliano, D. F., "Assessing Public Library Efficiency using Data Envelopment Analysis" στο: "Annals of Publicand Co-operative Economics", Τόμος 69, 1998, σελ. 107–122.

[437]Worthington, A., "Performance Indicators and Efficiency Measurement in Public Libraries" στο: "Australian Economic Review", Melbourne Institute of Applied Economic and Social Research, The University of Melbourne, Τόμος 32, 1/1999, σελ. 31-42.

[438]Grosskopf, S. & Yaisawarng, S., *Economies of Scope in the Provision of Local Public Services*, Working Paper, Carbondale, 1990.

[439]Van den Eeckaut, P./ Tulkens, H. & Jamar, M. A., "Cost Efficiency in Belgian Municipalities" στο: Fried, H./ Lovell, C. & Schmidt, S. (eds.), *The Measurement of Productive Efficiency: Techniques and Applications*, Oxford University Press, New York, 1993, σελ. 300-334.

Οι De Borger et al. (1994)[440] και οι De Borger και Kerstens (1996)[441] εκτιμούν τη δημοτική αποδοτικότητα σε 589 Βελγικούς Δήμους χρησιμοποιώντας τις τρέχουσες συνολικές δημοτικές δαπάνες ως εισροή και το συνολικό πληθυσμό, το ποσοστό των ηλικιωμένων (άνω των 65) στο συνολικό πληθυσμό, τον αριθμό των δικαιούχων οικονομικού βοηθήματος, τον αριθμό των μαθητών στα πρωτοβάθμια τοπικά σχολεία και την επιφάνεια των δημόσιων υποδομών αναψυχής.

Οι Athanassopoulos et al. (1998) εκτιμούν την αποδοτικότητα σε 172 Ελληνικούς Δήμους χρησιμοποιώντας δεδομένα του 1986, πριν δηλαδή την εφαρμογή του νόμου «Καποδίστρια» για τις συνενώσεις των 5.825 Δήμων και Κοινοτήτων σε 1033 και του ΚΛΣΔΚ. Η αποδοτικότητα υπολογίζεται με παραμετρική (στοχαστική) και μη παραμετρική (ΠΑΔ) μέθοδο. Εισροή είναι οι συνολικές τρέχουσες δαπάνες, ενώ εκροές ο αριθμός των οικογενειών, η μέση έκταση της κατοικήσιμης περιοχής, η βιομηχανική έκταση και η ψευδομεταβλητή που χαρακτηρίζει τουριστικό ή όχι ένα Δήμο.

Οι Susa και Ramos (1999)[442], χρησιμοποιώντας ως εισροές στις μεθόδους DEA και FDH τις συνολικές δαπάνες, υπολογίζουν την αποδοτικότητα κόστους 701 Βραζιλιάνικων Δήμων. Οι μεταβλητές για τις εκροές είναι ο συνολικός πληθυσμός, ο αριθμός των κατοικιών με πόσιμο νερό, ο αριθμός των κατοικιών με αποκομιδή απορριμμάτων, ο πληθυσμός των αναλφάβητων και ο αριθμός των μαθητών στα τοπικά σχολεία στοιχειώδους εκπαίδευσης.

Ο Worthington (2000)[443] υπολογίζει μέτρα αποδοτικότητας κόστους από 176 Αυστραλιανούς ΟΤΑ χρησιμοποιώντας παραμετρικές και μη παραμετρικές μεθόδους. Οι εισροές του είναι ο αριθμός των εργαζόμενων πλήρους απασχόλησης, οι χρηματοοικονομικές δαπάνες (χωρίς τις αποσβέσεις) και άλλες δαπάνες (υλικά, κτηριακές εγκαταστάσεις). Οι μεταβλητές των εκροών είναι: ο συνολικός πληθυσμός,

---

[440]De Borger, B./ Kerstens, K./ Moesen, W. & Vanneste, J., "Explaining Differences in Productive Efficiency: An Application to Belgian Municipalities" στο: "Public Choice", Τόμος 80, 1994, σελ. 339-358.

[441]De Borger, B. & Kerstens, K., "Cost Efficiency of Belgian Local Governments: A Comparative Analysis of FDH, DEA and Econometric Approaches" στο: "Regional Science and Urban Economics", 1996, σελ. 145-170.

[442]Conceicao Sampaio de Sousa, M. Y. & Ramos, F. S., "Measuring Public Spending Efficiency in Brazilian Municipalities: A Nonparametric Approach" στο: Westermann, G., *Data Envelopment Analysis in the Service Sector*, Fabler Edition Wisenschaft, Wiesbaden, 1999.

[443]Worthington, A. C., "Cost Efficiency in Australian Local Government: A Comparative Analysis of Mathematical Programming and Econometric Approaches" στο: "Financial Accounting and Management", Τόμος 16, 3/2000, σελ. 201-221.

ο αριθμός ιδιοκτησιών με υπηρεσίες αποβλήτων, υπηρεσίες υπονόμων και πόσιμου νερού, το μήκος των αστικών και αγροτικών δρόμων.

Ο σκοπός του άρθρου του Tairou (2000)[444] είναι η επαλήθευση της υπόθεσης ότι η έλλειψη αποδοτικότητας αποτελεί ερμηνευτικό παράγοντα της χρηματοοικονομικής ευπάθειας των Γαλλικών Δήμων. Η μη αποδοτικότητα των Δήμων υπολογίζεται χρησιμοποιώντας την ΠΑΔ. Τα αποτελέσματα είναι ασταθή και δεν επιτρέπουν την επαλήθευση ή την απόρριψη της υπόθεσης. Ο Tairou χρησιμοποιεί τις συνολικές δαπάνες ως εισροή, ενώ οι εκροές του περιλαμβάνουν τον συνολικό πληθυσμό του Δήμου, τις επενδύσεις, τον πληθυσμό με ηλικία κάτω των είκοσι ετών, τον πληθυσμό άνω των 60, το μήκος των δρόμων του Δήμου, το μέσο υψόμετρο, την επιφάνεια δικαιοδοσίας του οργανισμού και τον αριθμό των νοικοκυριών.

Ο Waldo (2001)[445] ερεύνησε την αποδοτικότητα της Σουηδικής ΤΑ. Στην έρευνά του, μελετά την αποδοτικότητα παροχής δημόσιας εκπαίδευσης από τους ΟΤΑ χρησιμοποιώντας την περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων.

Ο σκοπός της έρευνας των Prieto και Zofio (2001)[446] είναι ο εφοδιασμός των κρατικών και αυτοδιοικητικών υπαλλήλων με ένα εργαλείο λήψης αποφάσεων, που θα επιτρέπει την εκτίμηση της ποσότητας και της ποιότητας των δημόσιων υπηρεσιών (υποδομές και εξοπλισμό), τις οποίες είναι υπεύθυνοι να παρέχουν στους πολίτες. Ορίζουν ένα προσθετικό μέτρο αποτελεσματικότητας χρησιμοποιώντας την περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων. Τα δεδομένα τους αντλούνται από τους Ισπανικούς ΟΤΑ με πληθυσμό μικρότερο των 20.000 κατοίκων. Η εισροή είναι οι συνολικές δαπάνες του προϋπολογισμού (εκτίμηση) και ως εκροές χρησιμοποιούνται: ο αριθμός των νοικοκυριών με πόσιμο νερό και αποκομιδή απορριμμάτων, το μήκος των δρόμων του οργανισμού, ο αριθμός των λαμπτήρων του δημόσιου φωτισμού, οι πολιτιστικές και αθλητικές υποδομές και τα πάρκα.

---

[444]Tairou, A. A., "Does inefficency explain financial vulnerability of French municipalities?" εισήγηση στο Διεθνές Συνέδριο "On Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms", EIASM, Zaragoza, 2000, σελ. 589-599.

[445]Staffan, Waldo, *Municipalities as Educational Producers – An Efficiency Approach*, Working Paper, University of Lund, Sweden, 2001.

[446]Prieto, A. M. & Zofio, J. L., "Evaluating effectiveness in public provision of infrastructure and equipment: The case of Spanish municipalities" στο: "Journal of Production Analysis", Τόμος 15, 1/2001, σελ. 41-58.

Η μελέτη των Balaquer-Coll et al. (2002)[447] αναλύει το επίπεδο αποδοτικότητας σε 258 Ισπανικούς Δήμους και τους προσδιοριστικούς της παράγοντες κάνοντας χρήση της ΠΑΔ μεθοδολογίας. Στόχος της είναι να εντοπίσει σε ποιο βαθμό η έλλειψη αποδοτικότητας πηγάζει από την ακατάλληλη διαχείριση των παραγωγικών πόρων. Η εισροή στο υπόδειγμα είναι οι συνολικές δαπάνες, ενώ ως εκροές χρησιμοποιούνται ο συνολικός πληθυσμός, ο αριθμός των λαμπτήρων του δημόσιου φωτισμού, το βάρος των απορριμμάτων, το μήκος των δρόμων, η επιφάνεια των δημόσιων πάρκων, ο αριθμός ψήφων και συντελεστές ποιότητας. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι υπάρχει αρκετό περιθώριο ώστε να ασκηθούν από τα διοικητικά στελέχη πρακτικές βελτίωσης του επιπέδου αποδοτικότητας της ΤΑ, αν και αποκαλύφθηκε πως ένα μεγάλο μέρος της έλλειψης αποδοτικότητας οφείλεται σε εξωγενείς και μη ελεγχόμενους παράγοντες. Ιδιαίτερα, βρέθηκε πως το μέγεθος του Δήμου, τα κατά κεφαλή έσοδα από φόρο και οι κατά κεφαλή επιχορηγήσεις ή το σύνολο της εμπορικής δραστηριότητας είναι ορισμένοι από τους βασικούς παράγοντες που καθορίζουν την αποδοτικότητα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.

Το άρθρο των Balaguer-Coll et al. (2007)[448] αναλύει την αποδοτικότητα των οργανισμών ΤΑ στην επαρχία Valenciana της Ισπανίας. Η αποδοτικότητα μετρήθηκε με τεχνικές μη παραμετρικών αναλύσεων (DEA και FDH). Διαπίστωσαν ότι οι πόροι κατανέμονται περισσότερο αποδοτικά στους μεγάλους οργανισμούς. Οι εισροές που χρησιμοποίησαν ήταν: η μισθοδοσία, οι δαπάνες για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, οι τρέχουσες μεταβιβάσεις, οι μεταβιβάσεις κεφαλαίου και οι επενδύσεις. Οι μεταβλητές των εκροών ήταν: ο συνολικός πληθυσμός, ο αριθμός λαμπτήρων φωτισμού δημόσιων δρόμων, το βάρος των αποβλήτων, η επιφάνεια των δρόμων, η επιφάνεια των δημόσιων πάρκων καθώς και συντελεστές ποιότητας.

Στη μελέτη τους, οι Alvarez et al. (2005)[449] παρουσιάζουν οικονομική εκτίμηση των υπηρεσιών αποκομιδής και επεξεργασίας των στερεών αποβλήτων των

---

[447]Balaguer Coll, M. T./ Vela Bargues, J. M. & Prior Jimenez, D., *Efficiency and Quality in Local Government Management. The Case of Spanish Local Authorities*, Document de Treball, núm. 2, Universitat Autónoma de Barcelona, 2002b.

[448]Balaguer-Coll, M. T./ Prior D. & Tortosa-Ausina, E., "On the determinants of local government performance: A two-stage nonparametric approach" στο: "European Economic Review", Τόμος 51, 2/2007, σελ. 425-451.

[449]Alvarez, X. C./ Caride, M. J. & Gonzalez, X. M., "Evaluación económica del servicio de recogida de basuras en los municipios gallegos" στο: "Revista de Estudios Regionales", Τόμος 72, 2005, σελ. 85-112.

Δήμων. Εστιάζουν στην εκτίμηση της αποδοτικότητας με τη μεθοδολογία της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων.

Οι Afonso και Fernandes (2006)[450] εκτιμούν τη σχετική αποδοτικότητα 51 Δήμων της Πορτογαλίας με παραμετρική και μη παραμετρική (DEA) ανάλυση. Ως μέτρο για τις εκροές υπολογίζουν ένα σύνθετο δείκτη για την απόδοση των Δήμων. Αυτό επιτρέπει την εκτίμηση του βαθμού της πιθανής βελτίωσης των Δήμων σχετικά με το σύνορο της «βέλτιστης πρακτικής». Η μεταβλητή για τις εισροές είναι οι συνολικές δαπάνες. Σε δεύτερο στάδιο, οι βαθμοί αποδοτικότητας ερμηνεύονται εφαρμόζοντας Tobit ανάλυση σε ένα σύνολο σχετικών ερμηνευτικών κοινωνικοοικονομικών παραγόντων, που έχουν το ρόλο των μη διακριτών (non-discretionary) εισροών, όπως η εκπαίδευση και η κατά κεφαλή αγοραστική δύναμη.

Οι Loikkanen και Susiluoto (2006)[451] μελετούν την αποδοτικότητα κόστους παροχής των βασικών υπηρεσιών από 353 Φινλανδικούς ΟΤΑ. Οι εκροές αποτελούνται από έξι μέχρι δέκα ποσοτικούς δείκτες των περισσότερο σημαντικών υπηρεσιών στην υγεία, στον κοινωνικό και εκπαιδευτικό τομέα: Κέντρα παιδικής φροντίδας (ημέρες), οδοντική φροντίδα (επισκέψεις), θεσμική φροντίδα ηλικιωμένων (ημέρες), δευτεροβάθμια σχολεία (μαθητές), μονοτάξια σχολεία, δημοτικές βιβλιοθήκες (δανεισμός). Η σύνθετη εισροή αποτελείται από το συνολικό πραγματικό κόστος παροχής αυτών των υπηρεσιών.

Στην παρούσα μελέτη, εστιάζουμε στην εκτίμηση των ΟΤΑ ως σύνολο, ως μονάδων λήψης αποφάσεων, οι οποίες οργανώνουν την παραγωγή σύνθετων και πολλαπλών υπηρεσιών και αγαθών. Αυτή η οπτική συνδέεται με τη συμβολή της έρευνας των Vanden Eeckaut et al. (1993)[452] και των De Borger και Kerstens (1996). Εκτιμούμε και αναλύουμε την αποδοτικότητα των δημόσιων δαπανών των Ελληνικών ΟΤΑ, υπολογίζοντας μέτρα αποδοτικότητας εισροών και εκροών κατά τον Farrell για όλους τους 143 Δήμους του δείγματός μας. Αυτό μας επιτρέπει να εκτιμήσουμε το βαθμό των δημοτικών πόρων που σπαταλούνται σε σχέση με το σύνορο της βέλτιστης πρακτικής. Υπολογίζουμε την αποδοτικότητα των δημοτικών δαπανών χωρίς διάκριση μεταξύ τεχνικής και κατανεμητικής αποδοτικότητας, διότι η

---

[450]Afonso, A. & Fernandes, S., "Measuring Local Government Spending Efficiency: Evidence for the Lisbon Region" στο: "Regional Studies", Τόμος 40, 1/2006, σελ. 39-53.

[451]Loikkanen, H. A. & Susiluoto, I., *Cost Efficiency of Finnish Municipalities in Basic Service Provision 1994-2002*, Discussion Paper No 96, Helsinki Center of Economic Research, February 2006.

[452]Vanden Eeckaut, P.J./ Tulkens, H. & Jamar, "Cost efficiency in Belgian municipalities" στο: Fried, H./ Lovell, C. & Schmidt, S. (eds.), The Measurement of Productive Efficiency: Techniques and Applications, Oxford University Press, New York, 1993, σελ. 300-334.

τελευταία απαιτεί και πληροφορίες τιμών[453]. Επιπλέον, αυτή η προσέγγιση δίνει τη δυνατότητα περισσότερο ρεαλιστικών εισροών, με δεδομένη την αδυναμία των δημοτικών αρχών να επηρεάσουν τις επιλογές πολλών δαπανών και κύρια της μισθοδοσίας, που καθορίζεται με γενικές συλλογικές συμβάσεις σε εθνικό επίπεδο.

6.8.2. ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (DATA ENVELOPMENT ANALYSIS)

Αρχικά, η μη παραμετρική μέθοδος της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων αναπτύχθηκε και εφαρμόσθηκε σε επιχειρήσεις που μετατρέπουν τις εισροές σε εκροές[454]. Ο όρος επιχείρηση αντικαταστάθηκε αργότερα από τον ευρύτερο όρο «Μονάδες Λήψης Απόφασης - Decision Making Units» (ΜΛΑ), όρος που εισήχθη από τους Charnes et al. (1978)[455] και περιλαμβάνει μη κερδοσκοπικούς ή δημόσιους οργανισμούς, όπως: πανεπιστήμια, σχολεία, ΟΤΑ κλπ. Η καμπύλη παραγωγής κατασκευάζεται με χρήση γραμμικού προγραμματισμού και περικλείει το σύνολο των παρατηρήσεων[456]. Η γενική σχέση που ελέγχουμε για κάθε ΟΤΑ i, δίνεται από τη συνάρτηση:

$Y_i = f(X_i)$, i=1,2,…,n.

Όπου Y_i είναι δείκτες εκροών και X_i έξοδα ή άλλες σχετικές εισροές του i ΟΤΑ.

Εάν $Y_i < f(X_i)$, τότε ο i ΟΤΑ χαρακτηρίζεται μη αποδοτικός. Για το παρατηρούμενο επίπεδο εισροών, οι πραγματικές εκροές είναι λιγότερες από το καλύτερο εφικτό και η έλλειψη αποδοτικότητας μπορεί να μετρηθεί υπολογίζοντας την απόσταση[457] από τη θεωρητική καμπύλη παραγωγής.

Το υπόδειγμα ΠΑΔ προσδιορίζει ένα διάνυσμα αποδοτικότητας για τους οργανισμούς που παράγουν πολλαπλές εκροές χρησιμοποιώντας πολλαπλές εισροές. Το αρχικό μοντέλο προτάθηκε από τους Charnes et al. (1978) που στηρίχθηκαν στην πρωτοποριακή εργασία του Farrell (1957)[458], ο οποίος επηρεασμένος από τους

---

[453]Lovell, C., “Measuring Efficiency in the Public Sector” στο: Blank, Jos L. T. (ed), *Public Provision and Performance*, North-Holland, Amsterdam, 2000, σελ. 23–53.
[454]Coelli, Rao & Battese, 1998; Sengupta, 2000.
[455]Charnes, A./ Cooper, W. W. & Rhodes, E., “Measuring the inefficiency of decision making units” στο: “European Journal of Operational Research”, Τόμος 2, 1978, σελ. 429-444.
[456]Seiford & Thrall, 1990; Lovell, 1993; Ali & Seiford, 1993; Charnes, et al., 1995.
[457]Fare, R. & Grosskopf, S., “Theory and application of directional distance functions” στο: “Journal of Productivity Analysis”, Τόμος 13, 2000, σελ. 93-103.
[458]Farrell, M. J., “The measurement of productive efficiency” στο: “Journal of the Royal Statistical Society”, Τόμος 120, 1957, σελ. 253-281.

Koopmans (1951)[459] και Debreu (1951)[460] προσέγγισε την αποδοτικότητα ενός συστήματος, με την άποψη πως η μέτρησή της μπορεί να γίνει με εμπειρικά δεδομένα, χωρίς τη χρήση θεωρητικών συναρτήσεων παραγωγής ή κόστους. Πρότειναν ένα υπόδειγμα προσανατολισμένο στις εισροές που υπέθετε σταθερές αποδόσεις κλίμακας. Το υπόδειγμα βελτιώθηκε από τους Banker et al. (1984), οι οποίοι εισήγαγαν μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας. Η μόνη υπόθεση του υποδείγματος είναι η κυρτότητα του συνόλου των πιθανών καμπύλων παραγωγής (καμία μονάδα δεν πρέπει να είναι έξω από την καμπύλη παραγωγής). Το υπόδειγμα στηρίζεται στην εφαρμογή του μαθηματικού προγραμματισμού στα δεδομένα και δημιουργεί μία καμπύλη που χρησιμοποιείται για την εκτίμηση μέτρων της τεχνικής αποδοτικότητας, η οποία μπορεί να είναι προσανατολισμένη είτε στις εισροές είτε στις εκροές. Αντίθετα με τις στοχαστικές τεχνικές συνόρων, η περιβάλλουσα ανάλυση δεν αναφέρεται σε σφάλματα, δε διακρίνει δηλαδή σχέσεις ανάμεσα στην έλλειψη αποδοτικότητας και στα αποτελέσματα των στατιστικών θορύβων και επομένως, μπορεί να χαρακτηριστεί αρχικά ως μη στατιστική τεχνική, όπου οι βαθμοί αποδοτικότητας και η περιβάλλουσα επιφάνεια υπολογίζονται παρά εκτιμώνται.

Το σύνορο αποδοτικότητας εξυπηρετεί την οριοθέτηση στόχων και αποτελεί σημείο αναφοράς για τη μέτρηση της έλλειψης αποδοτικότητας. Η απόσταση μιας μη αποδοτικής μονάδος από το σύνορο αποδοτικότητας εκφράζει το βαθμό βελτίωσης προκειμένου να καταστεί αποδοτική. Τα σημεία προβολής των μη αποδοτικών μονάδων επί του συνόρου αποδοτικότητας αποτελούν στόχους για την επίτευξη της αποδοτικότητας.

6.8.2.1. ΓΡΑΦΙΚΉ ΕΡΜΗΝΕΊΑ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΊΓΜΑΤΟΣ DEA

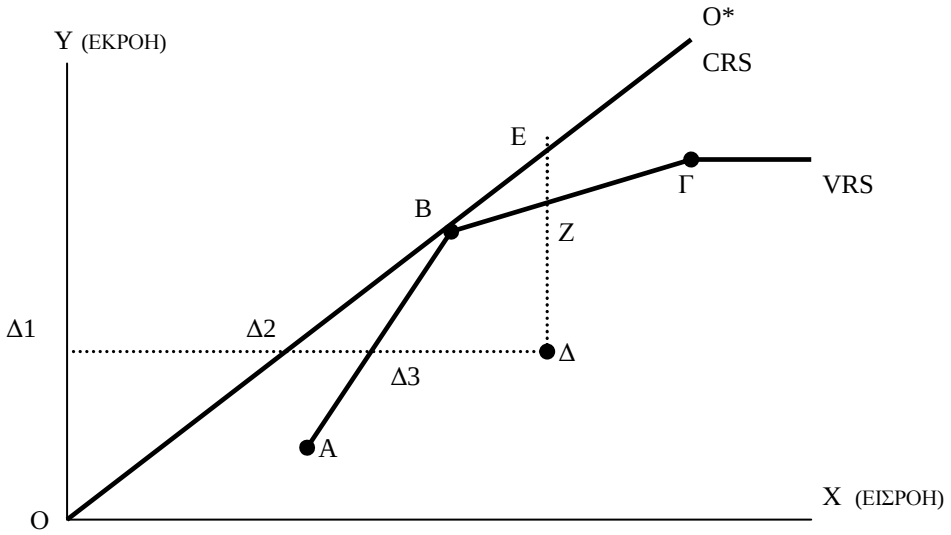
Το σχήμα που ακολουθεί αναπαριστά μια τεχνολογία παραγωγής με μια εισροή (X) και μια εκροή (Y) που πραγματοποιείται από τις μονάδες απόφασης A, B,

---

[459]Koopmans, T. C., “An analysis of production as an efficient combination of activities” στο: Koopmans, T. C. (ed.), *Activity analysis of production and allocation*, Cowles Commission for Research in Economics, Monograph n. 13, Wiley, New York, 1951.

[460]Σύμφωνα με τον Koopman, ένας παραγωγός είναι τεχνικά αποδοτικός όταν μπορεί να παράξει την ίδια ποσότητα εκροών με λιγότερες (τουλάχιστον κατά μια) εισροές ή μπορεί να χρησιμοποιήσει τις ίδιες εισροές για να παράξει περισσότερες (τουλάχιστον κατά μία) εκροές. Ο ορισμός καθιερώνει το διπλό προσανατολισμό (αύξηση εκροών και μείωση εισροών) της τεχνικής συνιστώσας της οικονομικής αποδοτικότητας. Το μέτρο της τεχνικής αποδοτικότητας που εισήγαγε ο Debreu (Gerard Debreu, 1951, “The Coefficient of Resource Utilization,” Econometrica, 19, 3, σελ. 273-292) και αρχικά οριζόταν σαν συντελεστής χρήσης των πόρων, ορίζεται ως η διαφορά της μονάδος μείον τη μέγιστη ανάλογη μείωση σε όλες τις εισροές, που επιτρέπει όμως να συνεχισθεί η διαδικασία παραγωγής. Κριτική για τις διαφορές ανάμεσα στον ορισμό του Koopman και στα μέτρα Debreu-Farell της τεχνικής αποδοτικότητας βλ. Lovell (1993).

Γ και Δ. Υποθέτοντας κλίμακα σταθερών αποδόσεων (CRS), μόνο η μονάδα Β είναι αποδοτική. Το σύνορο αποδοτικότητας σε αυτήν την περίπτωση ορίζεται από την θήκη ΟΒΕ, την περιβάλλουσα επιφάνεια $\{\lambda(X_B,Y_B)/\ \lambda\geq 0\}$.



Σχήμα 6.4: Γραφική ερμηνεία της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων

Η μη αποδοτική μονάδα Δ, προκειμένου να γίνει αποδοτική, πρέπει να μειώσει την εισροή κατά $\Delta\Delta_2$, κρατώντας την εκροή σταθερή ή να αυξήσει την εκροή μέχρι το αποδοτικό σύνορο, κατά ΔΕ, κρατώντας την εισροή σταθερή. Η μονάδα Δ μπορεί να γίνει αποδοτική αυξάνοντας την εκροή και μειώνοντας την εισροή, έτσι ώστε να προβάλλεται σε κάποιο σημείο του τμήματος Δ_2Ε του συνόρου αποδοτικότητας. Υπό την υπόθεση σταθερών αποδόσεων κλίμακας επεκτείνεται προς το σημείο Ε χωρίς να αλλάξει ο λόγος εισροή/εκροή.

Με τεχνολογία παραγωγής μεταβλητών αποδόσεων κλίμακας (VRS), το σύνορο αποδοτικότητας ορίζεται από την κυρτή θήκη ΑΒΓ. Τώρα, είναι αποδοτικές, εκτός της Β, η Α και η Γ. Η Δ εξακολουθεί να μην είναι αποδοτική. Προκειμένου η Δ να γίνει αποδοτική πρέπει να μειώσει την εισροή κατά $\Delta\Delta_3$, ώστε να προβληθεί στην περιβάλλουσα επιφάνεια ΑΒ: $\{\lambda_1(X_A,Y_A) + \lambda_2(X_B,Y_B)\ /\ \lambda_1+\lambda_2=1\}$.

Εάν η αποδοτικότητα της Δ στηριχθεί στην εκροή, η προβολή της είναι το σημείο Ζ, που βρίσκεται στο τμήμα της περιβάλλουσας επιφάνεια ΒΓ. Έχει διαφορετική κλίση και επομένως διαφορετική αποδοτικότητα.

Η μονάδα Δ και οι εικονικές μονάδες $Δ_2$ και $Δ_3$ έχουν το ίδιο επίπεδο παραγωγής. Διαφέρουν μόνο κατά το επίπεδο εισροής που καταναλώνουν. Η μονάδα Δ είναι μη αποδοτική με δείκτη VRS-αποδοτικότητας $Y/ΔΔ_1$, η εικονική μονάδα $Δ_2$ είναι CRS-αποδοτική, ενώ η εικονική μονάδα $Δ_3$ είναι VRS-αποδοτική με δείκτη αποδοτικότητας $Y/Δ_1Δ_3$. Η σχετική VRS-αποδοτικότητα της Δ ως προς τη $Δ_3$ δίνεται από το λόγο:

$$Δ_1Δ_3/ΔΔ_1=(Δ_1Δ_3/Δ_1Δ_2)(Δ_1Δ_2/ΔΔ_1)$$

Ο δεύτερος παράγοντας ($Δ_1Δ_2/ ΔΔ_1$) ονομάζεται τεχνική αποδοτικότητα, ενώ ο πρώτος ($Δ_1Δ_3/Δ_1Δ_2$) αντιπροσωπεύει την αποδοτικότητα κλίμακας, που οφείλεται στην κλίμακα αποδόσεων.

6.8.3. ΤΑ ΚΛΑΣΙΚΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΗΣ Π.Α.Δ.

Υπάρχουν δύο βασικά υποδείγματα Π.Α.Δ.. Αυτό που αρχικά προτάθηκε από τους Charnes et al. (1978), που καλείται υπόδειγμα CCR και είναι υπόδειγμα σταθερών αποδόσεων κλίμακας, και η βελτίωσή του από τους Banker et al.(1984) (BCC), βασισμένη σε μεταβλητές αποδόσεις. Η προσανατολισμένη στις εισροές μελέτη εκτιμά κατά πόσο η ποσότητά τους μπορεί να μειωθεί αναλογικά, χωρίς να μεταβληθεί η ποσότητα των εκροών, ενώ η προσανατολισμένη στις εκροές, εκτιμά κατά πόσο μπορούν αναλογικά να αυξηθούν οι εκροές, χωρίς να αλλάξουν οι ποσότητες των εισροών. Τα δύο μέτρα δίνουν τα ίδια αποτελέσματα σε σταθερές αποδόσεις κλίμακας ενώ δίνουν διαφορετικές τιμές σε μεταβλητές αποδόσεις. Ο υπολογισμός των μέτρων αποδοτικότητας γίνεται με την εφαρμογή γραμμικού προγραμματισμού, ο οποίος δεν υπόκειται σε στατιστικά προβλήματα (πχ μεροληψία ταυτόχρονων εξισώσεων, σφάλματα εξειδίκευσης κλπ). Και τα δύο υποδείγματα προσδιορίζουν το ίδιο σύνολο αποδοτικών ή μη οργανισμών. Στη δική μας περίπτωση, ο προσανατολισμός προς τις εισροές φαίνεται προτιμότερος για την ανάλυση της αποδοτικότητας, επειδή οι Δήμοι αντιμετωπίζουν τις εκροές ως δεδομένες, έχοντας τη δυνατότητα να ελέγξουν τις εισροές, ειδικά μακροχρόνια.

6.8.3.1. ΤΟ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΈΝΟ ΣΤΙΣ ΕΙΣΡΟΈΣ ΥΠΌΔΕΙΓΜΑ ΣΤΑΘΕΡΏΝ ΑΠΟΔΌΣΕΩΝ ΚΛΊΜΑΚΑΣ (CCR-I).

Θεωρούμε μια τεχνολογία παραγωγής που ορίζεται από ένα σύνολο n μονάδων παραγωγής (Μονάδων Λήψης Απόφασης - ΜΛΑ), κάθε μία από τις οποίες ($ΜΛΑ_j$ j=1,…,n), χρησιμοποιεί m εισροές x_{ij} (i=1,2,…,m) για να παράγει s εκροές y_{rj} (r=1,2,…,s).

Με άγνωστη την πραγματική τεχνολογία παραγωγής T, το υπόδειγμα της περιβάλλουσας ανάλυσης δημιουργεί, στηριζόμενο στην αρχή της ελάχιστης προέκτασης (minimal extrapolation principle), μια περιβάλλουσα τεχνολογία T^{env} από τις παρατηρούμενες μονάδες απόφασης. Αποτελεί το μικρότερο κυρτό σύνολο που περιλαμβάνει όλες τις μονάδες του δείγματος. Η ανάλυση βασίζεται στις παρακάτω υποθέσεις:

i. Όλες οι μονάδες λήψης απόφασης (ΜΛΑ) (j=1,…,n) χρειάζονται τις ίδιες εισροές και παράγουν τις ίδιες εκροές. Έτσι, οι ΜΛΑ είναι συγκρίσιμες ως προς όλες τις εισροές και εκροές.

ii. Οι ΜΛΑ συνιστούν εμπειρικές παρατηρήσεις, προερχόμενες όλες από την ίδια άγνωστη τεχνολογία T.

iii. Η περιβάλλουσα τεχνολογία T^{env} μπορεί τεχνικά να εφαρμοσθεί ($T^{env} \subset T$).

iv. Οι ποσότητες y_{rj} και x_{ij} , όπως έχουν ορισθεί παραπάνω, είναι μη αρνητικές.

v. Οι κυρτοί συνδυασμοί των n ΜΛΑ ανήκουν στο T^{env}:

$$\sum_{j=1}^{n} \lambda_j \begin{bmatrix} X_j \\ Y_j \end{bmatrix} \in T^{env}, \sum_{j=1}^{n} \lambda_j = 1, \lambda_j \geq 0$$

vi. Με την υπόθεση σταθερών αποδόσεων κλίμακας έχουμε:

$$\begin{bmatrix} X \\ Y \end{bmatrix} \in T^{env} \Rightarrow k \begin{bmatrix} X \\ Y \end{bmatrix} \in T^{env} \forall k \in R_0^+$$

vii. Οι εισροές και εκροές θεωρούνται αγαθά. Με αυτή την έννοια οι εισροές είναι αγαθά προς εξοικονόμηση οι δε εκροές είναι αγαθά προς μεγιστοποίηση.

Το υπόδειγμα είναι επέκταση του συνηθισμένου τύπου του δείκτη που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της αποδοτικότητας: Εκροές/Εισροές. Στις

περιπτώσεις πολλαπλών εισροών και εκροών, ο καθορισμός ενός σύνθετου δείκτη αποδοτικότητας απαιτεί τη στάθμιση των εκροών (αριθμητή) και των εισροών (παρονομαστή). Οι πολυκριτήριες μέθοδοι συνήθως αναμένουν από τον χρήστη να ορίσει τους συντελεστές στάθμισης. Η ΠΑΔ υπολογίζει αυτόματα αυτούς τους συντελεστές (πολλαπλασιαστές) των εισροών και εκροών έτσι ώστε, η εκτίμηση του βαθμού αποδοτικότητας των μονάδων να είναι η μέγιστη, με την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή των ίδιων συντελεστών σε άλλες μονάδες δε δίνει βαθμό αποδοτικότητας μεγαλύτερο του 1. Αυτοί οι συντελεστές ονομάζονται «εικονικοί». Μεταβάλλουν τις παρατηρούμενες εκροές και εισροές σε εικονικές. Έστω h_0 ο σύνθετος δείκτης αποδοτικότητας της μονάδος (ΜΛΑ$_0$) που θέλουμε να μετρήσουμε την απόδοση. Η χρήση του υποδείγματος CCR-I συνίσταται στην επίλυση του προβλήματος μεγιστοποίησης:

$$\max h_0(u,v) = \sum u_r y_{ro} / \sum_i v_i x_{i0}$$

Με τους περιορισμούς: M1

$$\sum_r u_r y_{rj} / \sum_i v_i x_{ij} \le 1, \qquad j = 1,...,n,$$

$$u_r, v_i \ge 0.$$

Όπου u_r *και* v_i είναι οι συντελεστές εκροών και εισροών που πρέπει να υπολογιστούν. Η επίλυση δίνει αόριστο αριθμό λύσεων. Εάν (u^*, v^*) είναι η άριστη λύση, τότε $(au^*, av^*), \forall a > 0$ είναι επίσης άριστες λύσεις. Η μετατροπή των μεταβλητών, που αναπτύχθηκε από τους Charnes και Cooper (1962), επιλέγει μια αντιπροσωπευτική λύση [Παραδείγματος χάρη, τη λύση (u,v) για την οποία $\sum_{i=1}^{m} v_i x_{i0} = 1$] και αποδίδει το ισοδύναμο πρόβλημα γραμμικού προγραμματισμού[461], που επιλύεται ευκολότερα.

Οι γραμμικές μορφές του υποδείγματος CCR-I (CCRp-I και CCRd-I)

Με την ακόλουθη μετατροπή των μεταβλητών

$$u_r = t\mu_r \qquad r = 1,2,...,s$$

$$v_i = tv_i \qquad i = 1,2,...,m$$

$$t^{-1} = \sum_{i=1}^{m} v_i x_{i0}$$

[461]Όλες οι εξισώσεις και οι ανισότητες που χρησιμοποιούνται στο υπόδειγμα, είναι γραμμικές. (Jablonsky, 2002).

καταλήγουμε στα παρακάτω δυϊκά γραμμικά υποδείγματα, των οποίων η επίλυση είναι ευκολότερη:

(Πρωτεύον γραμμικό) Τυπικό CCRp-I

$$\max z = \sum_{r=1}^{s} \mu_r y_{r0}$$

Με τους περιορισμούς:

$$\sum_{r=1}^{s} \mu_r y_{rj} - \sum_{i=1}^{m} v_i x_{ij} \le 0$$

$$\sum_{i=1}^{m} v_i x_{i0} = 1 \qquad M2$$

$$\mu_r, v_i \ge 0$$

το δυϊκό του γραμμικού M2 είναι το $CCRd - I$:

$$\theta^* = \min \theta$$

$$\mu\varepsilon\ \tau o\nu\ \pi\varepsilon\rho\iota o\rho\iota\sigma\mu\acute{o}:$$

$$\sum_{j=1}^{n} x_{ij}\lambda_j \le \theta x_{io} \qquad \forall\, i = 1,2,...,m,$$

$$\sum_{j=1}^{n} y_{rj}\lambda_j \ge y_{r0} \qquad \forall\ r = 1,2,...,s, \qquad M3$$

$$\lambda_j \ge 0 \qquad \forall\ j = 1,2,...,n.$$

Το θ=1 είναι μια εφικτή λύση για τις ανισότητες του M3, η άριστη λύση του M3 είναι $\theta^* \le 1$. Εάν θ^* =1, τότε το παρόν επίπεδο των εισροών δεν μπορεί να μειωθεί (αναλογικά) δείχνοντας ότι η $ΜΛΑ_0$ είναι πάνω στην καμπύλη. Εάν $\theta^* < 1$, τότε η $ΜΛΑ_0$ περικλείεται από την καμπύλη. Το θ^* αντιπροσωπεύει το βαθμό αποδοτικότητας της $ΜΛΑ_0$ (προσανατολισμός στις εισροές).

Εάν υπολογισθεί το υπόδειγμα M3 μπορεί να υπάρχουν υπολοίπουσες τιμές (slack values). Συνήθως μετά τον υπολογισμό έχουμε:

$$\begin{cases} s_i^- = \theta^* x_{i0} - \sum_{j=1}^{n} \lambda_j x_{ij} & i = 1,2,...,m \\ s_r^+ = \sum_{j=1}^{n} \lambda_j y_{rj} - y_{r0} & r = 1,2,...,s \end{cases}$$

$$\acute{o}\pi o\upsilon\ s_i^-\ \kappa\alpha\iota\ s_r^+$$

αντιπροσωπεύουν τις μεταβλητές υπολοίπου των εισροών και εκροών αντίστοιχα.

(DEA αποδοτικότητα). Μια ΜΛΑ είναι **πλήρως αποδοτική** εάν και μόνον εάν ισχύουν ταυτόχρονα: $\theta^*=1$ και όλες οι τιμές των μεταβλητών υπολοίπου s είναι μηδενικές. Αυτές οι συνθήκες είναι οι συνθήκες της αποδοτικότητας κατά Pareto. Εάν οι τιμές των μεταβλητών υπολοίπου δεν είναι μηδενικές, σημαίνει πως είναι δυνατόν να μειωθεί (αυξηθεί) μία εισροή (εκροή) χωρίς να μεταβληθεί μια άλλη εισροή (εκροή).

(Ασθενής DEA αποδοτικότητα). Είναι **ασθενώς αποδοτική** εάν και μόνον εάν ισχύουν ταυτόχρονα:

$$\theta^* = 1$$

$$\textit{και}$$

$$s_i^{-*} \neq 0 \;\; \textit{και}/\textit{ή}\; s_r^{+*} \neq 0 \;\; \textit{για} \;\; \textit{κάποιο}\; i \;\; \textit{και}\; r.$$

Η παρουσία ασθενώς αποδοτικής ΜΛΑ είναι η αιτία πολλαπλών άριστων λύσεων.

Αφού επιλυθεί το Μ1, χρησιμοποιούμε το εξής υπόδειγμα γραμμικού προγραμματισμού για τον προσδιορισμό των πιθανών μη μηδενικών ελλιπών τιμών:

$$\max \sum_{i=1}^{m} s_i^- + \sum_{r=1}^{s} s_r^+$$

$$\textit{με} \;\; \textit{τους} \;\; \textit{περιορισμούς}:$$

$$\sum_{j=1}^{n} x_{ij}\lambda_j + s_i^- = \theta^* x_{i0} \qquad i = 1,2,\ldots,m \qquad\qquad M4$$

$$\sum_{j=1}^{n} y_{rj}\lambda_j - s_r^+ = y_{r0} \qquad r = 1,2,\ldots,s,$$

$$\lambda_j \geq 0 \qquad\qquad j = 1,2,\ldots,n.$$

Στην πραγματικότητα τα υποδείγματα Μ3 και Μ4 αντιπροσωπεύουν μια ΠΑΔ διαδικασία σε δύο στάδια, η οποία περιλαμβάνεται στο ακόλουθο υπόδειγμα, που ονομάζεται περιβάλλον **(envelopment)** και αποτυπώνει την έννοια της περιβάλλουσας επιφάνειας:

$$\min \theta - \varepsilon(\sum_{i=1}^{m} s_i^- + \sum_{r=1}^{s} s_r^+)$$

με τους περιορισμούς :

$$\sum_{j=1}^{n} \lambda_j x_{ij} + s_i^- = \theta x_{i0} \quad i = 1,2,...,m \qquad M5$$

$$\sum_{j=1}^{n} \lambda_j y_{rj} - s_r^+ = y_{r0} \qquad r = 1,2,...,s,$$

$$\lambda_j \geq 0 \qquad j = 1,2,...,n.$$

Το δυϊκό του γ.π. (**multiplier):**

$$\max z = \sum_{r=1}^{s} \mu_r y_{r0}$$

με τον περιορισμό

$$\sum_{r=1}^{s} \mu_r y_{rj} - \sum_{i=1}^{m} v_i x_{ij} \leq 0 \qquad M6$$

$$\sum_{i=1}^{m} v_i x_{i0} = 1$$

$$\mu_r, v_i \geq \varepsilon > 0$$

6.8.3.2. ΤΑ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΈΝΑ ΣΤΙΣ ΕΚΡΌΈΣ ΥΠΟΔΈΊΓΜΑΤΑ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (CCR-O) ΣΤΑΘΕΡΏΝ ΑΠΟΔΌΣΕΩΝ.

Το υπόδειγμα CCR-O δομείται με την ίδια λογική όπως το υπόδειγμα CCR-I, με τη διαφορά αντί να μεγιστοποιείται η αναλογία *εκροές / εισροές*, ελαχιστοποιείται η αναλογία *εισροές / εκροές*.

Εάν θεωρήσουμε το ακόλουθο ΠΑΔ υπόδειγμα,

$$\min \sum_i v_i x_{i0} \ / \sum_r u_r y_{r0}$$

με τους περιορισμούς :

$$\sum_i v_i x_{ij} \ / \sum_r u_r y_{rj} \geq 1 \quad \gamma\iota\alpha \quad j = 1,2,...,n, \qquad M7$$

$$u_r, v_i \geq \varepsilon > 0,$$

τότε παίρνουμε:

Το τυπικό CCRp-O (**envelopment)** πρόβλημα:

$$\max \phi + \varepsilon(\sum_{i=1}^{m} s_i^- + \sum_{r=1}^{s} s_r^+)$$

με τους περιορισμούς

$$\sum_{j=1}^{n} x_{ij}\lambda_j + s_i^- = x_{i0} \quad i = 1,2,...,m, \qquad M8$$

$$\sum_{j=1}^{n} y_{rj}\lambda_j - s_r^+ = \phi y_{ro} \qquad r = 1,2,...,s,$$

$$\lambda_j \geq 0 \qquad j = 1,2,...,n.$$

Όπως και προηγούμενα, το υπόδειγμα M8 υπολογίζεται σε δύο στάδια. Πρώτα υπολογίζουμε το φ^*, αγνοώντας τις τιμές των μεταβλητών s. Μετά βελτιστοποιούμε τις μεταβλητές υπολοίπου s, διορθώνοντας το φ^* στο επόμενο πρόβλημα γραμμικού προγραμματισμού:

$$\max \sum_{i=1}^{m} s_i^- + \sum_{r=1}^{s} s_r^+$$

με τους περιορισμούς

$$\sum_{j=1}^{n} x_{ij}\lambda_j + s_i^- = x_{i0} \quad i = 1,2,...,m \qquad M9$$

$$\sum_{j=1}^{n} y_{rj}\lambda_j - s_r^+ = \phi^* y_{r0} \qquad r = 1,2,...,s,$$

$$\lambda_j \geq 0 \qquad j = 1,2,...,n.$$

Και το δυικό CCRd-O (**Multiplier)** πρόβλημα:

$$\min q = \sum_{i=1}^{m} v_i x_{i0}$$

με τον περιορισμό

$$\sum_{i=1}^{m} v_i x_{ij} - \sum_{r=1}^{s} \mu_r y_{rj} \geq 0 \qquad M10$$

$$\sum_{r=1}^{s} \mu_r y_{r0} = 1$$

$$\mu_r, v_i \geq \varepsilon, \qquad \forall\ r, j$$

Στον προσανατολισμό προς τις εκροές ο αντίστοιχος ορισμός της DEA αποδοτικότητας γίνεται:

Μια ΜΛΑ είναι αποδοτική εάν και μόνον εάν $\varphi^* = 1$ και

$s_i^{-*} = 0$ *και / ή* $s_r^{+*} = 0$ *για* $\forall$ *i και r.*

Είναι ασθενώς αποδοτική εάν $\varphi^* = 1$ και

$s_i^{-*} \neq 0$ *και / ή* $s_r^{+*} \neq 0$ *για για κάποιο i και r.*

6.8.3.3. ΤΟ ΥΠΌΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΑΠΟΔΌΣΕΩΝ ΚΛΊΜΑΚΑΣ (VRS)

Η καμπύλη που ορίζεται από τα παραπάνω ΠΑΔ υποδείγματα έχει σταθερές αποδόσεις κλίμακας (CRS - DEA με διαφορετικούς προσανατολισμούς). Η υπόθεση των σταθερών αποδόσεων κλίμακας είναι κατάλληλη μόνον όταν όλες οι ΜΛΑ λειτουργούν στο άριστο επίπεδο. Ατελής ανταγωνισμός, οικονομικοί περιορισμοί κλπ, μπορεί να προκαλέσουν αναποτελεσματικότητα. Οι Banker et al. (1984) πρότειναν επέκταση του CRS - DEA υποδείγματος, ώστε να ερμηνεύσει και την κατάσταση μεταβλητών αποδόσεων (Variable Returns to Scale - VRS).

Το προηγούμενο υπόδειγμα εύκολα μπορεί να τροποποιηθεί ώστε να εξηγήσει τις μεταβλητές αποδόσεις, προσθέτοντας τον περιορισμό κυρτότητας N1΄λ = 1. Εάν προσθέσουμε δηλαδή τον περιορισμό $\sum_{j=1}^{n} \lambda_j = 1$, παίρνουμε υποδείγματα μεταβλητών αποδόσεων κλίμακας (VRS-DEA). Αυτός είναι ο πιο ευέλικτος τρόπος υποδειγματοποίησης της τεχνολογίας παραγωγής. Όταν δηλαδή, ένας Δήμος παράγει y εκροές χρησιμοποιώντας x εισροές τότε, δεν είναι απαραίτητο να παράγει διπλάσια ποσότητα εκροών από διπλάσια ποσότητα εισροών. Εάν αντικαταστήσουμε τις εξισώσεις

$$\sum_{j=1}^{n} \lambda_j = 1$$

με τις ανισότητες

$$\sum_{j=1}^{n} \lambda_j \leq 1$$

έχουμε περιβάλλοντα υποδείγματα μη αυξητικών αποδόσεων (NIRS), ενώ εάν αντικαταστήσουμε τις εξισώσεις $\sum_{j=1}^{n} \lambda_j = 1$ με $\sum_{j=1}^{n} \lambda_j \geq 1$, παίρνουμε περιβάλλοντα (envelopment) υποδείγματα μη ελαττούμενων αποδόσεων (NDRS).

6.8.4. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Με τους πόρους, που τίθενται στη διάκριση των ΟΤΑ από τους δημότες και την κεντρική κυβέρνηση, μπορεί να παραχθεί μια ποσότητα εκροών OP^B, εφόσον επιλεγεί από τους οργανισμούς ο βέλτιστος συνδυασμός παραγωγής. Αυτός ο

βέλτιστος παραγωγικός συνδυασμός εκφράζεται με δύο τρόπους σε σχέση με την πραγματική ποσότητα των εκροών OP^R που παράγεται από την κοινότητα.

→ Στον πρώτο τρόπο, αναφερόμαστε στην επίτευξη του οικονομικά άριστου[462] και στη μη ύπαρξη δαπανών που βρίσκονται στη διακριτική ευχέρεια παραγόντων του οργανισμού. Στην περίπτωση αυτήν, ο οργανισμός είναι οικονομικά αποδοτικός εφόσον $OP^R = OP^B$ και οικονομικά μη αποδοτικός όταν ισχύει $OP^R < OP^B$.

→ Στο δεύτερο τρόπο, αναφερόμαστε στην επίτευξη του κοινωνικά άριστου[463] και στην ύπαρξη δαπανών που βρίσκονται στη διακριτική ευχέρεια των οργανισμών (BD), για τις οποίες διακρίνουμε ένα «άριστο» επίπεδο. Αυτό σημαίνει, πως οι εκροές μειώνονται κατά ποσότητα ίση με OP^{BD}. Επομένως, ο οργανισμός είναι κοινωνικά αποδοτικός εφόσον $OP^R = (OP^B - OP^{BD})$ και μη αποδοτικός στην περίπτωση όπου $OP^R < (OP^B - OP^{BD})$.

Στο πλαίσιο της ανάλυσης που προτείναμε για την ερμηνεία προσδιορισμού της ισορροπίας στην παραγωγή δημοτικών τοπικών αγαθών, ο πρώτος τρόπος δεν μπορεί να ισχύει, εφόσον η ύπαρξη κόστους ευχερειών έχει τεθεί ως προϋπόθεση, στο μέτρο που υπάρχει ασυμμετρία πληροφόρησης. Μένει λοιπόν ο δεύτερος τρόπος, για τον οποίο ισχύει η ακόλουθη παρατήρηση. Η κοινωνική αποδοτικότητα δεν προϋποθέτει την οικονομική αποδοτικότητα και η έλλειψη κοινωνικής αποδοτικότητας δεν ισοδυναμεί αναγκαστικά με την έλλειψη οικονομικής αποδοτικότητας.

Έστω δύο αποδοτικοί ΟΤΑ (κοινωνική αποδοτικότητα) που έχουν δαπανήσει το ίδιο ποσό για την παραγωγή του ίδιου επιπέδου εκροών. Ο πρώτος ΟΤΑ επιλέγει το συνδυασμό της βέλτιστης παραγωγικής διαδικασίας και εμφανίζει κόστη που οφείλονται στις ευχέρειες, ίσα με C_1. Ο δεύτερος ΟΤΑ επιλέγει έναν παραγωγικό συνδυασμό όχι βέλτιστο, αλλά πραγματοποιεί αντίστοιχα κόστη $C_2 < C_1$ ώστε να αποζημιώσει για τον μη άριστο χαρακτήρα της παραγωγής του. Ο πρώτος Δήμος θα είναι οικονομικά αποδοτικός ενώ ο δεύτερος μη αποδοτικός ή και οι δύο θα είναι αποδοτικοί σε σχέση με την έννοια της κοινωνικής αποδοτικότητας. Με τον ίδιο τρόπο, ένας οργανισμός αποδοτικός σε σχέση με την έννοια της κοινωνικής

[462] Βλ. παράγραφο 6.6.1.
[463] Βλ. παράγραφο 6.6.2.

αποδοτικότητας μπορεί να επιλέξει έναν άριστο συνδυασμό παραγωγής (να είναι κοινωνικά αποδοτικός) αλλά να εμφανίζει κόστη ευχερειών πολύ υψηλά. Με δεδομένο πως η εκτίμηση της αποδοτικότητας που επιλέξαμε στηρίχθηκε στις συνολικές δαπάνες που υπάρχουν στους ισολογισμούς των Δήμων, τα κόστη ευχερειών δεν μπορεί να απομονωθούν και η εκτιμώμενη αποδοτικότητα είναι αναγκαστικά αποδοτικότητα κοινωνική και όχι αποδοτικότητα οικονομική.

Εκτός αυτού, το υπόδειγμα που επιλέξαμε εκτιμά τη σχετική αποδοτικότητα και όχι την απόλυτη. Η κατάσταση κάθε Δήμου εκτιμάται σε σχέση με αυτήν των άλλων. Εάν όλοι οι Δήμοι έχουν κακή διαχείριση, τότε αρκεί ένας να έχει καλύτερη διαχείριση από όλους τους άλλους για να είναι αποδοτικός.

Παρά τους παραπάνω θεωρητικούς περιορισμούς, η μη παραμετρική μέθοδος της περιβάλλουσας ανάλυσης παραμένει προτιμώμενη από τις μεθόδους που χρησιμοποιούν συγκρίσεις με το μέσο όρο, οι οποίες έχουν την τάση να ενισχύουν όλες τις μονάδες κάτω του μέσου όρου και να υποεκτιμούν όλες τις υπόλοιπες.

6.8.5. ΕΜΠΕΙΡΙΚΟΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Η εφαρμογή της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων ενέχει πλήθος δυσκολιών, ορισμένες εκ των οποίων δεν μπορούν να ξεπεραστούν στο πλαίσιο αυτής της μελέτης. Η πρώτη αφορά στην καταλληλότητα, στην ακρίβεια, στην ομοιογένεια και στη συγκρισιμότητα των εκροών των ΟΤΑ. Ακόμη, αφορά σε λάθη των εσωτερικών δεδομένων των Δήμων. Οι εισροές και οι εκροές είναι σχετικά γενικές και δεν επιτρέπουν να ενσωματώσουμε τις ουσιαστικές διαφορές που μπορεί να υπάρχουν ανάμεσα στους Δήμους. Τα παραγόμενα προϊόντα του Δήμου, που δε σχετίζονται άμεσα με τις εκροές που επιλέξαμε, δεν περιλαμβάνονται στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας και επομένως, αδικούνται οι Δήμοι που παράγουν αυτά τα αγαθά

Ένας μείζων περιορισμός είναι ότι τα μέτρα που χρησιμοποιήσαμε παρέχουν πληροφόρηση σε χρηματοοικονομική ή λογιστική βάση και επομένως, αγνοούν ζητήματα ποιοτικής εκτίμησης, όπως αυτά που σχετίζονται με τις ακολουθούμενες κοινωνικές πολιτικές (δεν υπάρχουν δεδομένα λόγω απουσίας συστηματικής και αξιόπιστης παρακολούθησης του επιπέδου, της ποιότητας και της κατανομής των δημόσιων τοπικών υπηρεσιών και αγαθών). Διαφορές στην ποιότητα μπορεί να υπάρχουν εξαιτίας διαφορών στην παραγωγική διαδικασία, στη μορφολογία του

εδάφους, στις κλιματικές συνθήκες ή στις διαφορετικές τοπικές προτιμήσεις για τις υπηρεσίες και τα αγαθά που παρέχουν οι Δήμοι. Δηλαδή, υπάρχουν παράγοντες που δεν ενσωματώνονται στην ανάλυση, αλλά χαρακτηρίζουν τις εκροές και διαφοροποιούν το κόστος και την ποιότητα ανάμεσα στους Δήμους.

Ακόμη, υφίσταται διαφοροποίηση σχετική με την πραγματική γεωγραφική έκταση της δημοτικής δράσης, διαφοροποίηση που οφείλεται στη διοικητική θέση του Δήμου σε σχέση με το κέντρο ή την περιφέρεια της περιοχής και σε στοιχεία που μπορούν να προσδιορίσουν τα γεωγραφικά όρια της δημοτικής δράσης (κυρίως λόγω της διάχυσης του οφέλους, στην οποία υπόκεινται οι κεντρικές πόλεις). Επομένως, μπορεί να επηρεαστούν οι εισροές και οι εκροές από τα παραπάνω στοιχεία, τα οποία όμως δεν υπολογίσθηκαν στην εκτίμηση της αποδοτικότητας που ακολουθήσαμε.

Στο σύνθετο πολιτικό τοπίο της ΤΑ, για την εκτίμηση της επιτυχίας των ΟΤΑ, που αντιμετωπίζουν διαφορετικές καμπύλες ζήτησης, η αποτελεσματικότητα παροχής υπηρεσιών είναι το ίδιο σημαντική με την οικονομική αποδοτικότητα. Οι μετρήσεις με τη μέθοδο του αποδοτικού συνόρου εκτιμούν μόνον την αποδοτικότητα και δεν λαμβάνουν υπόψη την αποτελεσματικότητα του οργανισμού στην παροχή υπηρεσιών και αγαθών. Επομένως, η προσέγγιση αυτή μας δίνει μερική μόνον άποψη των λειτουργιών του Δήμου.

Τα τυπικά υποδείγματα των Charnes και Cooper (1978) και των Banker, Charnes και Cooper (1984) σιωπηλά υποθέτουν ότι όλες οι εισροές και εκροές είναι στη διακριτική ευχέρεια των οργανισμών (ελέγχονται από τη διοίκηση κάθε Δήμου και μπορούν να τις διαφοροποιήσουν). Στις περισσότερες όμως περιπτώσεις, στον τομέα της τοπικής αυτοδιοίκησης αυτές οι υποθέσεις δεν είναι έγκυρες. Για παράδειγμα, στο σχηματισμό της τεχνικής αποδοτικότητας, τα γεωγραφικά, περιβαλλοντικά και δημογραφικά χαρακτηριστικά μιας δημοτικής δικαιοδοσίας, που είναι σημαντικές εισροές στη διαδικασία παροχής τοπικών υπηρεσιών, προσδιορίζονται εξωγενώς και επομένως, δεν είναι στην ευχέρεια των Δήμων. Επίσης, σε ένα υπόδειγμα κόστους όπως αυτό του De Borger και Kerstens (1996a), οι εκροές του τοπικού δημόσιου τομέα σχετίζονται άμεσα με τα δημογραφικά και κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά του Δήμου. Για τις εκροές αυτές, τα ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά, κατά μεγάλο μέρος, προσδιορίζονται από την εθνική νομοθεσία.

Πάντως, σε διεθνές επίπεδο, η τεχνική του αποδοτικού συνόρου εφαρμόζεται όλο και περισσότερο. Αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο γενικής ανίχνευσης και όχι

μια τεχνική μέθοδο που θα μας επέτρεπε να κάνουμε ατομικές διαγνώσεις. Η εφαρμογή και εξοικείωση με την τεχνική, αλλά και η κριτική για τα αποτελέσματα και τα μειονεκτήματά της, θα βοηθήσει σημαντικά τη διοίκηση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης σε όλα τα επίπεδα. Προσφέρει ουσιαστική βοήθεια στους ασχολούμενους με την ΤΑ για να εντρυφήσουν περισσότερο στις τεχνικές μέτρησης της αποδοτικότητας, ενώ η πληροφόρηση που παρέχει είναι πολύ χρήσιμη στη λήψη αποφάσεων για:

- ✓ ανάλυση στόχων, αρμοδιοτήτων και δαπανών,
- ✓ βελτίωση των επιδόσεων,
- ✓ μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία.

6.9. ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ

Για την εμπειρική εκτίμηση της σχετικής αποδοτικότητας των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ χρειάζεται να επιλέξουμε ένα μοντέλο εκτίμησης και να ορίσουμε τις μεταβλητές αυτού του μοντέλου, δηλαδή τις εισροές και τις εκροές ενός Δήμου.

Σύμφωνα με όσα παρουσιάστηκαν παραπάνω, η εκτίμηση της αποδοτικότητας μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας είτε παραμετρική είτε μη παραμετρική προσέγγιση. Στην ανάλυσή μας θα εφαρμόσουμε μη παραμετρικό υπόδειγμα για τους παρακάτω λόγους:

- ⇒ Δεν προϋποθέτει την ύπαρξη συναρτησιακής σχέσης για το εκτιμώμενο αποδοτικό σύνορο.
- ⇒ Επιτρέπει την εκτίμηση ενός πραγματικού συνόρου (βέλτιστη λύση) και όχι μιας κεντρικής τάσης (μέση λύση).
- ⇒ Παρουσιάζει σημαντική ευελιξία χρήσης γιατί δεν απαιτεί την τιμή ή την ποσότητα κάθε εισροής και εκροής, όπως συμβαίνει με τα παραμετρικά υποδείγματα.
- ⇒ Δεν επηρεάζεται από την ετερογένεια των μονάδων μέτρησης των εισροών και εκροών.

Έχοντας επιλέξει τη μεθοδολογία της μη παραμετρικής προσέγγισης της περιβάλλουσας ανάλυσης των δεδομένων, προχωρούμε στην επιλογή του κατάλληλου προσανατολισμού (εισροών – εκροών) του υποδείγματος.

Εάν οι Δήμοι έχουν περιορισμένο έλεγχο στις εισροές και είναι αντιμέτωποι με αμετάβλητους προϋπολογισμούς, τότε η προσέγγιση προσανατολισμού στις

εκροές μπορεί να είναι περισσότερο πληροφοριακή. Τα μέτρα αποδοτικότητας εκροών είναι δυνατόν να εντοπίσουν τους Δήμους που αδυνατούν να μεγιστοποιήσουν την ποσότητα των τοπικών δημόσιων υπηρεσιών με τον προϋπολογισμό που διαθέτουν και παρέχουν ενδείξεις για αύξηση των εκροών που πιθανώς μπορούν να υλοποιηθούν. Εάν υποθέσουμε ότι οι Δήμοι λαμβάνουν τις εκροές ως εξωγενώς προσδιορισμένες από τη ζήτηση των πολιτών και έχουν ουσιαστικό έλεγχο πάνω στις εισροές, τότε τα προσανατολισμένα στις εισροές μέτρα αποδοτικότητας φαίνονται καταλληλότερα. Τα μέτρα αυτά ανιχνεύουν αδυναμίες μείωσης του κόστους που πηγάζουν από την ελλιπή παρακολούθηση και έλεγχο των οικονομικών στοιχείων και παρέχουν ενδείξεις πιθανών μειώσεων του κόστους.

Λαμβάνοντας υπόψη πως οι εκροές, τουλάχιστον μερικώς, δεν είναι στην ευχέρεια των Ελληνικών Δήμων, δηλαδή η ποσότητά τους δεν εξαρτάται ή εξαρτάται ελάχιστα από τον οργανισμό και πως το μεγαλύτερο μέρος της διεθνούς βιβλιογραφίας για τις επιδόσεις στον τοπικό δημόσιο τομέα έχει εστιάσει στα μέτρα αποδοτικότητας εισροών (Hayes και Chang (1990), Vanden (1993), κ.α.), επιλέγουμε τον προσανατολισμό των εισροών για το υπόδειγμα της ανάλυσής μας.

Έχοντας σαν στόχο την εκτίμηση της διοικητικής επίδοσης, θα χρησιμοποιήσουμε υποδείγματα περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων προσανατολισμένα στις εισροές και επειδή το δείγμα μας παρουσιάζει δημογραφική ετερογένεια, η κατάλληλη παραλλαγή του υποδείγματος είναι αυτή των μεταβλητών αποδόσεων κλίμακας.

Οι γενικοί κανόνες επιλογής εισροών και εκροών ενός υποδείγματος ΠΑΔ μπορεί να θεωρηθούν οι παρακάτω:

- ⇒ Θεωρούμε ως εισροές όλα τα μέσα που χρησιμοποιεί ο οργανισμός για να υλοποιήσει την παραγωγή του. Οι εισροές αντιπροσωπεύουν την κατανάλωση των πόρων.
- ⇒ Οι ποσότητες των παραγόμενων αγαθών και υπηρεσιών αντιπροσωπεύουν τις εκροές. Υποθέτουμε πως μια μονάδα παραγόμενων αγαθών ή υπηρεσιών από έναν οργανισμό είναι παρόμοια με μια μονάδα παραγόμενη από κάποιον άλλον ή ότι μπορεί να υπάρχει ποιοτική διαφοροποίηση που πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο υπόδειγμα (εκροές με διαφορετικά ποιοτικά επίπεδα). Εμείς κάνουμε την υπόθεση της ομοιογένειας και της συγκρισιμότητας των

εκροών ανάμεσα στους Δήμους. Πρόκειται για μια υπόθεση σχετικά ισχυρή όμως, ο γενικευμένος χαρακτήρας που χρησιμοποιούμε για τις εκροές περιορίζει την εμβέλεια και την επίδραση στα αποτελέσματα που προσδοκούμε.

⇒ Πέρα από τις άμεσες εισροές και εκροές, η επίδοση ενός Δήμου μπορεί να επηρεασθεί από περιβαλλοντικούς παράγοντες, οι οποίοι πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την εκτίμηση της αποδοτικότητας. Αυτοί οι παράγοντες συγκεντρώνονται στις εισροές και εκροές στην ακόλουθη βάση:

- ❖ Εάν πρόκειται για έναν εξωγενή παράγοντα ευνοϊκό, που ενισχύει δηλαδή τους διαθέσιμους πόρους, τότε συγκαταλέγεται στις εισροές.
- ❖ Εάν πρόκειται για παράγοντα δυσμενή, που καταναλώνει πόρους, τότε συγκαταλέγεται στις εκροές.

Εξαιτίας της πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων των ΟΤΑ και των δυσκολιών ακριβούς μέτρησης της παραγωγής τους, οι άμεσες εκροές δε διαχωρίζονται από τους δυσμενείς εξωγενείς παράγοντες ούτε οι εισροές από τους ευνοϊκούς εξωτερικούς παράγοντες.

Η ικανότητα της περιβάλλουσας ανάλυσης να διακρίνει τις πραγματικά αποδοτικές μονάδες περιορίζεται, όταν ο αριθμός των μονάδων απόφασης είναι μικρός σχετικά με τον αριθμό των εισροών και εκροών. Αυτό είναι πρόβλημα που προκύπτει από τους βαθμούς ελευθερίας στο γραμμικό προγραμματισμό και έχει ως αποτέλεσμα ένα μεγάλο ποσοστό των ΜΛΑ να εκτιμώνται ως αποδοτικές. Ο αριθμός δηλαδή των επιλεγμένων εισροών (s) και εκροών (m) μπορεί να επηρεάσει τη διακρίνουσα ισχύ της ανάλυσης. Για να αποφύγουμε αυτόν τον κίνδυνο πρέπει: ο αριθμός των ΟΤΑ (n) $\geq$ max{(s*m), 3(m+s)}, γνωρίζοντας πως όσο μεγαλύτερο αριθμό ΟΤΑ εκτιμούμε, τόσο αυξάνει η διαχωριστική ικανότητα του υποδείγματος.

6.9.1. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ

Όσον αφορά στις εισροές, δεν υπάρχουν μετρήσεις για την εργασία και το κεφάλαιο που έχουν χρησιμοποιηθεί. Έτσι, πρέπει να προχωρήσουμε με χρηματικά μέτρα των καταναλωθέντων δημοτικών πόρων για την παραγωγή των υπηρεσιών. Η επιλογή των εισροών είναι πιο εύκολη από αυτήν των εκροών, διότι αφορά στους καταναλωθέντες πόρους των Δήμων και βασίζεται στα στοιχεία των ισολογισμών που

αντανακλούν τα λειτουργικά κόστη. Οι περισσότερες μελέτες χρησιμοποιούν ως εισροές τις παρακάτω μεταβλητές:

⇒ συνολικές δαπάνες,

⇒ δαπάνες προσωπικού,

⇒ λειτουργικές δαπάνες (Οι πραγματικές λειτουργικές δαπάνες με εξαίρεση τις δαπάνες προσωπικού και τόκων),

⇒ άμεσες επενδύσεις.

Για να προσεγγίσουμε λοιπόν την κατανάλωση των δημοτικών πόρων (εισροή), που προκαλείται από την παροχή των δημοτικών υπηρεσιών και αγαθών, παίρνουμε για κάθε Δήμο τις συνολικές δαπάνες που καταγράφονται στους ισολογισμούς του 2003, 2004 και 2005. Με τον τρόπο αυτόν μετρούμε την αποδοτικότητα των δαπανών, που βρίσκεται εγγύτερα στη φύση των δεδομένων μας, χωρίς να κάνουμε διάκριση τεχνικής και κατανεμητικής αποδοτικότητας[464]. Η ανάλυση δηλαδή, δε διαχωρίζει την τεχνική (απαιτεί μόνον ποσοτικά δεδομένα - Lovell, 2000, σελ. 25) από την κατανεμητική (απαιτεί και τιμές) αποδοτικότητα. Η επιλογή των συνολικών δημοτικών δαπανών εγγυάται ότι όλες οι εισροές θα ληφθούν υπόψη (De Borger και Kerstens, 2000). Άλλωστε, οι Ελληνικοί ΟΤΑ αντιμετωπίζουν σχεδόν τις ίδιες τιμές για τις εισροές τους. Οι μισθοί και τα επιδόματα των δημοτικών υπαλλήλων, που αποτελούν μεγάλο μέρος των δαπανών, παραπέμπουν σε υποχρεωτικές γενικές συλλογικές συμβάσεις εργασίας και επομένως είναι ίδιοι σε όλη την Ελλάδα. Επίσης, οι ΟΤΑ έχουν πρόσβαση στα ίδια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, που σημαίνει το ίδιο κόστος δανεισμού. Έτσι, η υπόθεση των ίδιων τιμών για τις εισροές είναι βάσιμη. Η χρησιμοποίηση των συνολικών δαπανών (χωρίς διακύμανση τιμών) αποτελεί ένα ρεαλιστικό μέτρο των δημοτικών εισροών (Fisher, 1996; Hayes, 1998; De Borger και Kerstens, 2000) και μας προσανατολίζει στη μέτρηση της συνολικής αποδοτικότητας κόστους.

6.9.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ

Η αποδοτικότητα είναι μετρήσιμη όταν αναφέρεται σε κάποιους στόχους. Εξαιτίας της πολλαπλότητας και πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων των ΟΤΑ και

[464]Clements, B., “How efficient is education spending in Europe?” στο: “European Review of Economic and Finance”, Τόμος 1, 2002, σελ. 3-26.

της δυσκολίας προσδιορισμού αντικειμενικών στόχων[465], καθίσταται δύσκολο να ορισθούν και να μετρηθούν, ιδιαίτερα οι εκροές τους, πρόβλημα που αναγνωρίσθηκε και μελετήθηκε εδώ και αρκετό καιρό[466]. Επειδή είναι δύσκολο να υπάρξει ομοφωνία στους στόχους, καθίσταται δύσκολο να υπάρξει και ένα απολύτως αντικειμενικό μέτρο αποδοτικότητας. Σε τελευταία ανάλυση, η επιλογή και η σχετική βαρύτητα των εκροών αποτελεί πολιτική επιλογή και κρίση και καμιά μαθηματική ανάλυση δεν μπορεί να οδηγήσει σε υποχρεωτική σύνθεση της διαφορετικότητας των απόψεων που σχετίζονται με προτεραιότητες του δημόσιου τομέα. Έχοντας αυτά υπόψη, η επιλογή των μεταβλητών βασίζεται στην προσέγγιση σημαντικών παραμέτρων των περισσότερο συνηθισμένων υπηρεσιών, θεωρώντας πως Δήμοι με περίπου παρόμοια ζήτηση για ομοιογενείς υπηρεσίες θα πρέπει να έχουν και παρόμοιες επιδόσεις.

Στην ανάλυσή μας εστιάζουμε στη συνολική δημοτική επίδοση, η οποία προκύπτει από την παροχή των τοπικών υπηρεσιών. Οι αρμοδιότητες ενός Δήμου είναι πολύ γενικές και καλύπτουν σχεδόν όλους τους τομείς της κοινότητας, τα δε όριά τους θέτει ο νόμος ή οι δικαστικές αποφάσεις. Σύμφωνα με διάφορες μελέτες και τα αποτελέσματά τους για τους δείκτες εισροών και εκροών των μη κερδοσκοπικών δημόσιων οργανισμών[467], ο προσδιορισμός τους ξεκινά από τις αρμοδιότητες της πρωτοβάθμιας ΤΑ (νομικές και παραδοσιακές).

Η επιλογή των εκροών βασίζεται στις ελάχιστες υπηρεσίες που πρέπει να παρέχονται από κάθε Δήμο. Ειδικότερα, όλοι οι Δήμοι πρέπει να ασκούν διοικητικές λειτουργίες, να παρέχουν καθαρό πόσιμο νερό στα νοικοκυριά, να φροντίζουν για την αποκομιδή των απορριμμάτων, το δημόσιο φωτισμό, την ασφαλτόστρωση, τη συντήρηση και καθαριότητα των δρόμων, την πρόσβαση σε χώρους αναψυχής και αθλητισμού, τη χωροταξική οργάνωση. Λαμβάνοντας υπόψη τις αρμοδιότητες που προκύπτουν από το νόμο και αυτές που ασκούνται παραδοσιακά από την ΤΑ, οι κύριες δραστηριότητες των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ μπορεί να ταξινομηθούν σε μια από τις παρακάτω κατηγορίες:

---

[465]Fletcher, J. & Snee, H., “The need for output measurements in the service industries: A comment” στο: “The Service Industries Journal”, Τόμος 5, 1/1985, σελ. 73-78.

[466]Bradford, D./ Malt, R. & Oates, W., “The rising cost of local public services: Some evidence and reflections” στο: “National Tax Journal”, Τόμος 22, 1969, σελ. 185-202;
Levitt, M. S./ Joyce, M. A. S., *The Growth and Efficiency of Public Sprending,* Cambridge University Press, Cambridge, 1987.

[467]Hatry, Harry P./ James R. Fountain, Jr./ Jonathan M. Sullivan & Lorraine Kremer., *Service Efforts arjd AccomplishmentsReporting: Its Time Has Come,* CT: Governmental Accounting and Standards Board, Norwalk,1990.

Ληξιαρχικές λειτουργίες: πρόκειται για την τήρηση των ληξιαρχικών αρχείων. Για τη μέτρηση αυτών των δραστηριοτήτων, θα πρέπει να παρακολουθούνται διάφοροι δείκτες (πληθυσμός, γάμοι, γεννήσεις κλπ). Επίσης, οι οργανισμοί ΤΑ έχουν την υποχρέωση τήρησης των εκλογικών καταλόγων. Οι εκροές για τις ληξιαρχικές λειτουργίες και την τήρηση των εκλογικών καταλόγων μπορεί να προσεγγισθούν από:

⇒ Τον αριθμό των διάφορων ληξιαρχικών πράξεων.

⇒ Τον πληθυσμό άνω των 18 ετών, ηλικία που αρχίζει η υποχρέωση ψηφοφορίας.

⇒ Το μέγεθος του συνολικού πληθυσμού.

Κοινωνικές δραστηριότητες: καλύπτουν τις κοινωνικές παροχές των ΟΤΑ προς τους ηλικιωμένους, τα κέντρα ανοιχτής προστασίας ηλικιωμένων, τους οικονομικά ανίσχυρους, τους βρεφονηπιακούς σταθμούς κλπ. Οι παρακάτω μεταβλητές μπορεί να χρησιμοποιηθούν για τις αντίστοιχες εκροές:

⇒ Ο πληθυσμός των ηλικιωμένων που είναι μεγαλύτεροι των 65 ετών.

⇒ Ο αριθμός παιδιών που είναι γραμμένα στους βρεφονηπιακούς σταθμούς.

Δημοτικοί δρόμοι: Περιλαμβάνει τη δημοτική λειτουργία δημιουργίας και συντήρησης του συνόλου των δημοτικών δρόμων, των αγροτικών δρόμων, τη σηματοδότηση κλπ. Οι εκροές αυτής της δραστηριότητας θα πρέπει να ανταποκρίνονται στον αριθμό των χιλιομέτρων των υφιστάμενων δρόμων, στον αριθμό των χιλιομέτρων που αποχιονίζονται, στον αριθμό των διασταυρώσεων που συντηρούνται κλπ, δεδομένα που δεν είναι άμεσα διαθέσιμα. Οι προσεγγιστικές μεταβλητές μπορεί να είναι:

⇒ Το μήκος των δημοτικών δρόμων.

⇒ Η επιφάνεια και το μέσο υψόμετρό του.

Πολιτιστικές και αθλητικές δραστηριότητες: Αναμένεται πως ένας Δήμος με νέο πληθυσμό θα διαθέτει περισσότερους πόρους για την ικανοποίηση αυτής της ιδιαίτερης πληθυσμιακής ομάδος. Οι αθλητικές και σχολικές εγκαταστάσεις, οι βιβλιοθήκες και η κίνησή τους μπορούν να αποτελέσουν προσεγγιστικές μεταβλητές. Η πολιτιστική και αθλητική δραστηριότητα μπορεί να μετρηθεί από τον αριθμό των σχολείων, των αθλητικών εγκαταστάσεων, των βιβλιοθηκών που δημιουργούνται και συντηρούνται από τον Δήμο. Προσεγγιστικές μεταβλητές αυτών των εκροών είναι:

⇒ Το μέγεθος του πληθυσμού.

⇒ Το μέγεθος του πληθυσμού κάτω των 14 ετών.

⇒ Ο αριθμός των μαθητών στην πρωτοβάθμια υποχρεωτική εκπαίδευση.

Πολεοδομία και καθαριότητα: Αυτές οι λειτουργίες περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες τις σχετικές με την κατοικία, τη δημιουργία ζωνών δραστηριοτήτων (οικιστικών, βιομηχανικών, κλπ), την εκπόνηση αστικού σχεδιασμού (σχέδιο πόλης), προστασίας, καθαρισμού κλπ. Για όλες αυτές τις δραστηριότητες, η συλλογή εσωτερικών στοιχείων από τους Δήμους θα επέτρεπε να δημιουργήσουμε τους κατάλληλους δείκτες. Όμως, αυτά τα δεδομένα δεν είναι διαθέσιμα από την Ελληνική ΤΑ και έτσι τα προσεγγίζουμε με τις παρακάτω μεταβλητές:

⇒ Το συνολικό πληθυσμό.

⇒ Τον αριθμό των κατοικιών με σύνδεση στο δίκτυο ύδρευσης.

⇒ Την επιφάνεια και το υψόμετρο του Δήμου (υποθέτουμε θετική συσχέτιση με την πολυπλοκότητα και το μέγεθος της δραστηριότητας σε ζητήματα αστικού σχεδιασμού).

Γενικές διοικητικές αρμοδιότητες: Πέρα από τις προηγούμενες αρμοδιότητες της ΤΑ, οι Δήμοι ασκούν και γενικότερες δραστηριότητες που υποθέτουμε πως είναι θετικά συνδεμένες με τα δομικά και δημογραφικά δεδομένα. Οι μεταβλητές που ακολουθούν αντιπροσωπεύουν αυτές τις γενικές αρμοδιότητες:

⇒ Ο συνολικός πληθυσμός.

⇒ Η επιφάνεια δικαιοδοσίας του Δήμου.

⇒ Το υψόμετρο.

Για τις παραπάνω υπηρεσίες, όπου δεν υπάρχουν διαθέσιμα δημόσια στοιχεία, επιλέγουμε προσεγγιστικές μεταβλητές. Είναι φανερό ότι η ποιότητα των εκροών δεν είναι η επιθυμητή. Ως ένα βαθμό, αυτό είναι απόρροια των γενικών προβλημάτων ορισμού των εισροών και εκροών στο δημόσιο τομέα, όμως είναι και αποτέλεσμα της έλλειψης βάσεων δεδομένων της Ελληνικής ΤΑ. Έτσι, οι μεταβλητές που χρησιμοποιούμε είναι σχετικά συνδεδεμένες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και δεν κατέστη δυνατόν να διορθωθούν με την εισαγωγή μεταβλητών που θα προσέγγιζαν και τις ποιοτικές διαφορές των παρεχόμενων υπηρεσιών και αγαθών.

6.9.3. ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΣΡΟΩΝ - ΕΚΡΟΩΝ

Στη παρούσα μελέτη θα ακολουθηθεί το υπόδειγμα της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων, μεταβλητών αποδόσεων κλίμακας, προσανατολισμένο στις εισροές (DEA

VRS-I). Ως εισροές χρησιμοποιούμε τη μεταβλητή των συνολικών δαπανών και ως εκροές τις παρακάω μεταβλητές:

Α) Συνολικός πληθυσμός: Θεωρείται ότι προσεγγίζει τα διάφορα διοικητικά καθήκοντα που αναλαμβάνουν οι ΟΤΑ[468]. Οπωσδήποτε όμως, δεν αποτελεί άμεση εκροή της τοπικής παραγωγής. Αποτελεί επίσης προσέγγιση για τη μέτρηση των υπηρεσιών που παρέχει ο ΟΤΑ με ίδιες δαπάνες, πέρα από το νομικά ελάχιστο επίπεδο υπηρεσιών. Μια διάκριση του πληθυσμού με βάση τη μέχρι τώρα βιβλιογραφία (Hayes και Chang, 1990; Vanden Eeckaut et al., 1993; De Borger και Kerstens, 1998; Worthington, 1999) είναι σε **πληθυσμό μεγαλύτερο των 65 ετών,** που συσχετίζεται με την παροχή των κοινωνικών υπηρεσιών στους ηλικιωμένους. Επίσης, σε **πληθυσμό μικρότερο των 14 ετών.** Η παρουσία νέου πληθυσμού στο Δήμο μπορεί να σημαίνει υψηλό επίπεδο δαπανών (εκπαίδευση, πολιτισμό, βιβλιοθήκες κλπ).

Β) Αριθμός νοικοκυριών με παροχή νερού: Προσεγγίζει τις ανάγκες του οργανισμού σε δίκτυα υποδομών.

Γ) Επιφάνεια δικαιοδοσίας: Στοχεύει στην προσέγγιση των αρμοδιοτήτων του οργανισμού που σχετίζονται με τη συντήρηση των υποδομών (δρόμοι, πάρκα, δημόσιος φωτισμός κλπ), παρά με τη δημιουργία νέων (κεφαλαιακές δαπάνες).

Δ) Μέσο σταθμικό υψόμετρο: Η μορφολογία του εδάφους επηρεάζει την παραγωγή των τοπικών δημόσιων αγαθών. Περιβαλλοντικοί παράγοντες όπως η τοπογραφία και το κλίμα είναι σημαντικοί προσδιοριστικοί παράγοντες της φύσης και της ποσότητας των απαιτούμενων υπηρεσιών. Συνήθως, οι ορεινοί Δήμοι βρίσκονται σε δυσκολότερη οικονομική κατάσταση. Σε ορεινή περιοχή, το κόστος παραγωγής και συντήρησης ενός οδικού δικτύου αναμένεται να είναι πολύ μεγαλύτερο από το αντίστοιχο κόστος σε μία πεδινή περιοχή.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΩΝ

Πίνακας 6.2: Μήτρα συσχέτισης μεταβλητών

	INPUT-EXP	OUTPUT-POP	OUTPUT-AREA	OUTPUT-HEIGHT	OUTPUT-WATER	OUTPUT-POP14	OUTPUT-POP65
INPUT- EXP	1						
OUTPUT-POP	0,988	1					

[468]De Borger, B. & Kerstens, K., “Cost efficiency of Belgian local governments: A comparative analysis of FDH, DEA, and econometric approaches” στο: “Regional Science and Urban Economics”, Τόμος 26, 1996, σελ. 145-170.

OUTPUT-AREA	-0,217	-0,219	1				
OUTPUT-HEIGHT	-0,153	-0,163	0,277	1			
OUTPUT-WATER	0,691	0,696	-0,207	-0,155	1		
OUTPUT-POP14	0,963	0,987	-0,239	-0,189	0,974	1	
OUTPUT-POP65	0,988	0,994	-0,187	-0,149	0,996	0,966	1

Από τον πίνακα συσχετίσεων 6.2. παρατηρούμε πως οι μεταβλητές που αντιπροσωπεύουν τον πληθυσμό με ηλικία μικρότερη των 14 ετών και μεγαλύτερη των 65 έχουν ισχυρή συσχέτιση με σχεδόν όλες τις μεταβλητές. Για την εγκυρότητα της ανάλυσης δε θα χρησιμοποιήσουμε τις δύο αυτές μεταβλητές, αφού ήδη η πληροφόρηση που παρέχουν υπάρχει στη μεταβλητή του συνολικού πληθυσμού.

Ο Πίνακας 6.3 δίνει τα περιγραφικά στατιστικά μέτρα για όλες τις εισροές και εκροές που χρησιμοποιούμε στο υπόδειγμα DEA.

Πίνακας 6.3: Στατιστική ανάλυση του δείγματος

	2003	**N**	**Ελάχιστο**	**Μέγιστο**	**ΜΟ**	**Τυπική Απόκλιση**
ΣΥΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ	2003	143	1365223	281842902	11203610	26553924
	2004	143	1541066	324018482	12900788	303523276
	2005	143	1541429	353626204	13855352	32915766
	ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ	143	2317	745514	33824	72566
	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ (τ.χμ.)	143	6,40	642,25	188,58	136,43
	ΥΨΟΜΕΤΡΟ	143	2	939	167,55	204,38
	ΠΑΡΟΧΕΣ ΝΕΡΟΥ	143	950	398189	16542	37807

6.10. ΕΦΑΡΜΟΓΗ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Εφαρμόζοντας την περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων (ΠΑΔ) με το πρόγραμμα DEAP 2.1, υπολογίζουμε τους βαθμούς αποδοτικότητας 142 μεγάλων Δήμων από το σύνολο της Ελληνικής επικράτειας όπου τα στοιχεία τους ήταν διαθέσιμα. Στόχο αποτέλεσε η εκτίμηση του βαθμού στον οποίο οι δημοτικές δαπάνες

είναι μεγαλύτερες σε σχέση με το σύνορο, το οποίο δημιουργούν οι Δήμοι που εφαρμόζουν τη σχετικά «βέλτιστη πρακτική».

Ως εισροή χρησιμοποιούνται οι συνολικές δημοτικές δαπάνες και ως εκροές τρεις μεταβλητές (πληθυσμός, επιφάνεια και υψόμετρο).

Ο πίνακας 6.4 που ακολουθεί περιέχει τους βαθμούς αποδοτικότητας με σταθερές και μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας, καθώς και την αποδοτικότητα κλίμακας στους 142 Δήμους του δείγματος ταξινομημένους κατά Περιφέρεια και Νομό.

Results from DEAP Version 2.1

Instruction file = Eg1-ins.txt.

Data file = Eg05-dta.txt

Input orientated DEA

Scale assumption: VRS

Slacks calculated using multi-stage method

Πίνακας 6.4: Βαθμοί αποδοτικότητας DEA, 2003,2004 και 2005, 1 εισροή και 3 εκροές

ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	CRS3	VRS3	SCAL3	CRS4	VRS4	SCAL4	CRS5	VRS5	SCAL5
ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ										
ΔΡΑΜΑΣ	ΔΟΞΑΤΟΥ	0,442	0,478	0,925	0,401	0,46	0,871	0,42	0,448	0,937
ΔΡΑΜΑΣ	ΔΡΑΜΑΣ	0,784	1	0,784	0,642	1	0,642	0,75	1	0,75
ΔΡΑΜΑΣ	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	0,605	0,637	0,949	0,585	0,614	0,953	0,554	0,709	0,781
ΕΒΡΟΥ	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	0,538	1	0,538	0,462	1	0,462	0,51	1	0,51
ΕΒΡΟΥ	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	0,419	0,428	0,98	0,369	0,445	0,829	0,41	0,502	0,815
ΕΒΡΟΥ	ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ	0,602	0,645	0,933	0,467	0,581	0,805	0,58	0,668	0,868
ΚΑΒΑΛΑΣ	ΘΑΣΟΥ	0,5	0,5	0,999	0,443	0,462	0,959	0,44	0,533	0,825
ΚΑΒΑΛΑΣ	ΚΑΒΑΛΑΣ	0,548	0,722	0,759	0,454	0,725	0,627	0,54	0,741	0,728
ΚΑΒΑΛΑΣ	ΧΡΥΣΟΥΠΟΛΗΣ	0,638	0,638	1	0,532	0,546	0,974	0,558	0,594	0,941
ΞΑΝΘΗΣ	ΜΥΚΗΣ	0,947	0,982	0,965	0,828	0,978	0,847	0,7	0,793	0,882
ΞΑΝΘΗΣ	ΞΑΝΘΗΣ	0,574	0,723	0,794	0,524	0,808	0,648	0,563	0,743	0,757
ΡΟΔΟΠΗΣ	ΚΟΜΟΤΗΝΗ	0,515	0,65	0,792	0,414	0,639	0,648	0,454	0,601	0,756
ΡΟΔΟΠΗΣ	ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	0,725	0,761	0,953	0,878	0,882	0,995	0,657	0,659	0,997
ΡΟΔΟΠΗΣ	ΣΑΠΩΝ	0,562	0,566	0,994	0,658	0,677	0,972	0,576	0,652	0,883
ΑΤΤΙΚΗΣ										
ΑΘΗΝΩΝ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	0,449	1	0,449	0,365	1	0,365	0,42	1	0,42
ΑΘΗΝΩΝ	ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	0,598	0,921	0,649	0,501	0,927	0,54	0,62	0,965	0,643
Α.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΧΑΡΝΩΝ	0,722	0,993	0,726	0,485	0,807	0,6	0,506	0,74	0,684
Α.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΒΟΥΛΑΣ	0,47	0,505	0,93	0,371	0,476	0,779	0,483	0,551	0,877
Α.ΑΤΤΙΚΗΣ	ΚΡΩΠΙΑΣ	0,433	0,467	0,928	0,341	0,437	0,78	0,399	0,456	0,875
Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟΥ	0,322	0,35	0,921	0,201	0,265	0,757	0,212	0,245	0,863
Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ	0,376	0,405	0,928	0,312	0,402	0,776	0,364	0,416	0,875
ΔΥΤ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	0,545	0,609	0,896	0,382	0,53	0,72	0,55	0,683	0,805
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	0,72	0,992	0,726	0,513	0,841	0,61	0,614	0,874	0,702
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΠΕΙΡΑΙΑ	0,435	0,74	0,589	0,342	0,693	0,493	0,425	0,734	0,579

ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ										
ΛΕΣΒΟΥ	ΜΥΡΙΝΑΣ	0,377	0,472	0,799	0,315	0,479	0,658	0,357	0,437	0,816
ΛΕΣΒΟΥ	ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	0,483	0,603	0,8	0,424	0,615	0,689	0,422	0,512	0,824
ΣΑΜΟΥ	ΒΑΘΕΟΣ	0,379	0,403	0,94	0,292	0,331	0,883	0,312	0,33	0,946
ΣΑΜΟΥ	ΚΑΡΛΟΒΑΣΙΩΝ	0,632	0,711	0,889	0,455	0,567	0,804	0,468	0,519	0,902
ΣΑΜΟΥ	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	0,431	0,484	0,89	0,404	0,487	0,829	0,488	0,535	0,911
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ										
ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΓΡΕΒΕΝΩΝ	0,557	1	0,557	0,513	1	0,513	0,426	1	0,426
ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΔΕΣΚΑΤΗΣ	1	1	1	1	1	1	1	1	1
ΓΡΕΒΕΝΩΝ	ΧΑΣΙΩΝ	0,828	1	0,828	0,963	1	0,963	0,913	1	0,913
ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	0,646	0,72	0,898	0,574	0,793	0,724	0,485	0,704	0,689
ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	0,702	0,739	0,95	0,66	0,795	0,83	0,552	0,737	0,749
ΚΟΖΑΝΗΣ	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	0,516	0,886	0,583	0,539	0,99	0,544	0,514	1	0,514
ΚΟΖΑΝΗΣ	ΚΟΖΑΝΗΣ	0,512	1	0,512	0,458	1	0,458	0,495	1	0,495
ΚΟΖΑΝΗΣ	ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑΣ	0,852	1	0,852	0,636	1	0,636	0,647	0,998	0,648
ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΑΜΥΝΤΑΙΟΥ	0,741	0,753	0,985	0,611	0,673	0,908	0,574	0,707	0,812
ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΜΕΛΙΤΗΣ	0,818	0,825	0,991	0,823	0,881	0,934	0,549	0,642	0,856
ΦΛΩΡΙΝΑΣ	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	0,632	0,703	0,899	0,521	0,717	0,727	0,533	0,75	0,71
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ										
ΑΙΤ.-ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΑΓΡΙΝΙΟΥ	0,643	0,816	0,788	0,515	0,798	0,644	0,567	0,753	0,753
ΑΙΤ.-ΑΚΑΡΝΑΝΙΑΣ	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	0,587	0,602	0,975	0,38	0,416	0,913	0,539	0,564	0,955
ΑΧΑΙΑΣ	ΑΙΓΙΟΥ	0,598	0,651	0,917	0,49	0,648	0,755	0,557	0,65	0,857
ΑΧΑΙΑΣ	ΠΑΤΡΕΩΝ	0,565	0,947	0,596	0,48	0,963	0,499	0,536	0,914	0,587
ΑΧΑΙΑΣ	ΡΙΟΥ	0,564	0,589	0,957	0,461	0,503	0,915	0,531	0,552	0,961
ΗΛΕΙΑΣ	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	0,908	1	0,908	0,725	1	0,725	0,842	1	0,842
ΗΛΕΙΑΣ	ΠΥΡΓΟΥ	0,552	0,626	0,882	0,453	0,641	0,708	0,527	0,641	0,823
ΗΛΕΙΑΣ	ΣΚΙΛΛΟΥΝΤΟΣ	1	1	1	1	1	1	1	1	1
ΗΠΕΙΡΟΥ										
ΑΡΤΑΣ	ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	1	1	1	1	1	1	1	1	1
ΑΡΤΑΣ	ΑΡΑΧΘΟΥ	0,731	1	0,731	0,568	1	0,568	0,704	0,966	0,729
ΑΡΤΑΣ	ΑΡΤΑΙΩΝ	0,464	0,495	0,937	0,376	0,47	0,8	0,471	0,529	0,89
ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ	0,403	0,41	0,982	0,309	0,321	0,963	0,39	0,397	0,984
ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	0,704	0,723	0,974	0,655	0,668	0,98	0,548	0,618	0,887
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΙΩΑΝΝΙΤΩΝ	0,742	1	0,742	0,579	1	0,579	0,627	1	0,627
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	0,98	0,999	0,981	0,807	0,891	0,906	0,66	0,777	0,849
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ	ΠΑΣΣΑΡΩΝΟΣ	0,655	0,659	0,995	0,585	0,616	0,95	0,76	0,848	0,896
ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΠΡΕΒΕΖΑΣ	0,509	0,528	0,964	0,38	0,434	0,876	0,443	0,474	0,935
ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΑΝΑΡΙΟΥ	0,632	0,691	0,914	0,726	0,813	0,893	0,682	0,724	0,943
ΠΡΕΒΕΖΗΣ	ΦΙΛΙΠΠΙΑΔΑΣ	0,777	0,901	0,863	0,589	0,757	0,777	0,649	0,736	0,882
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ										
ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	0,446	0,521	0,857	0,385	0,558	0,691	0,444	0,556	0,798
ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΜΟΥΖΑΚΙΟΥ	0,75	0,779	0,962	0,681	0,729	0,934	0,75	0,776	0,966
ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ	ΣΟΦΑΔΩΝ	0,665	0,678	0,981	0,564	0,565	0,999	0,608	0,611	0,995
ΛΑΡΙΣΑΣ	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	0,751	0,762	0,986	0,708	0,811	0,874	0,69	0,815	0,847
ΛΑΡΙΣΑΣ	ΛΑΡΙΣΑΙΩΝ	0,588	0,891	0,659	0,459	0,838	0,548	0,577	0,887	0,65
ΛΑΡΙΣΑΣ	ΤΥΡΝΑΒΟΥ	0,863	0,864	0,999	0,634	0,727	0,873	0,657	0,806	0,814
ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΑΛΜΥΡΟΥ	0,921	1	0,921	0,943	1	0,943	0,704	0,978	0,72
ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΒΟΛΟΥ	0,595	0,836	0,712	0,458	0,759	0,603	0,562	0,811	0,693
ΜΑΓΝΗΣΙΑΣ	ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	0,795	0,875	0,909	0,591	0,814	0,726	0,776	0,921	0,843
ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΚΑΛΑΜΠΑΚΑΣ	0,716	0,726	0,986	0,564	0,571	0,988	0,596	0,625	0,954

ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	0,451	0,567	0,795	0,374	0,576	0,649	0,419	0,552	0,758
ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	0,825	0,931	0,886	0,692	0,792	0,874	0,764	0,824	0,927
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ										
ΖΑΚΥΝΘΟΥ	ΛΑΓΑΝΑ	0,336	0,455	0,74	0,279	0,465	0,6	0,296	0,401	0,738
ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	0,83	0,927	0,896	0,676	0,831	0,813	0,738	0,811	0,909
ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΕΣΠΕΡΙΩΝ	0,673	0,822	0,818	0,495	0,715	0,693	0,64	0,761	0,84
ΚΕΡΚΥΡΑΣ	ΚΕΡΚΥΡΑΙΩΝ	0,412	0,486	0,849	0,309	0,451	0,686	0,317	0,397	0,799
ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	0,276	0,292	0,946	0,239	0,267	0,897	0,28	0,294	0,952
ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑΣ	ΠΑΛΙΚΗΣ	0,376	0,452	0,831	0,32	0,444	0,72	0,331	0,39	0,85
ΛΕΥΚΑΔΑΣ	ΛΕΥΚΑΔΑΣ	0,327	0,361	0,906	0,253	0,307	0,823	0,315	0,344	0,915
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ										
ΗΜΑΘΙΑΣ	ΒΕΡΟΙΑΣ	0,518	0,642	0,807	0,416	0,634	0,655	0,471	0,619	0,761
ΗΜΑΘΙΑΣ	ΝΑΟΥΣΑΣ	0,673	0,759	0,886	0,552	0,769	0,718	0,617	0,772	0,799
ΗΜΑΘΙΑΣ	ΠΛΑΤΕΟΣ	0,724	0,772	0,937	0,543	0,602	0,902	0,552	0,58	0,952
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΕΥΟΣΜΟΥ	0,61	0,769	0,792	0,523	0,808	0,648	0,608	0,804	0,756
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	0,498	1	0,498	0,421	1	0,421	0,484	1	0,484
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	0,702	0,998	0,703	0,599	1	0,599	0,687	1	0,687
ΚΙΛΚΙΣ	ΚΙΛΚΙΣ	0,51	0,585	0,872	0,418	0,59	0,709	0,545	0,676	0,806
ΚΙΛΚΙΣ	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	0,785	0,921	0,853	0,664	0,844	0,786	0,69	0,784	0,88
ΚΙΛΚΙΣ	ΠΟΛΥΚΑΣΤΡΟΥ	0,781	0,781	1	0,586	0,601	0,976	0,544	0,6	0,905
ΠΕΛΛΗΣ	ΑΡΙΔΑΙΑΣ	0,998	1	0,998	0,759	1	0,759	0,702	1	0,702
ΠΕΛΛΗΣ	ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ	0,667	0,733	0,91	0,495	0,678	0,729	0,603	0,714	0,845
ΠΕΛΛΗΣ	ΕΔΕΣΣΑΣ	0,512	0,591	0,867	0,475	0,689	0,69	0,511	0,652	0,783
ΠΙΕΡΙΑΣ	ΑΝ. ΟΛΥΜΠΟΥ	0,58	0,652	0,89	0,479	0,585	0,819	0,537	0,592	0,907
ΠΙΕΡΙΑΣ	ΔΙΟΥ	0,908	0,971	0,935	0,818	0,918	0,892	0,679	0,717	0,948
ΠΙΕΡΙΑΣ	ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ	0,618	0,791	0,781	0,528	0,825	0,64	0,575	0,769	0,747
ΣΕΡΡΩΝ	ΕΜΜ. ΠΑΠΠΑ	0,748	0,775	0,965	0,596	0,617	0,966	0,69	0,701	0,983
ΣΕΡΡΩΝ	ΗΡΑΚΛΕΙΑ	0,934	0,961	0,972	0,617	0,644	0,959	0,616	0,628	0,981
ΣΕΡΡΩΝ	ΣΕΡΡΩΝ	0,548	0,701	0,782	0,442	0,689	0,641	0,509	0,68	0,748
ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	0,523	0,577	0,906	0,353	0,429	0,824	0,356	0,389	0,915
ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	Ν.ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ	0,413	0,418	0,987	0,348	0,365	0,954	0,338	0,346	0,976
ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	0,514	0,678	0,758	0,476	0,615	0,773	0,382	0,575	0,663
ΚΡΗΤΗΣ										
ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΓΑΖΙΟΥ	0,537	0,557	0,963	0,439	0,474	0,926	0,452	0,468	0,966
ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	0,652	1	0,652	0,542	1	0,542	0,647	1	0,647
ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	Ν. ΑΛΙΚΑΡΝΑΣΣΟΥ	0,661	0,701	0,943	0,567	0,638	0,889	0,602	0,635	0,949
ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ	0,439	0,454	0,967	0,407	0,491	0,829	0,453	0,541	0,837
ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	0,589	0,631	0,933	0,578	0,773	0,748	0,595	0,765	0,777
ΛΑΣΙΘΙΟΥ	ΣΗΤΕΙΑΣ	0,534	0,534	1	0,492	0,501	0,981	0,532	0,576	0,924
ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΓΕΡΟΠΟΤΑΜΟΥ	0,456	0,509	0,896	0,373	0,433	0,862	0,376	0,407	0,925
ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΚΟΥΛΟΥΚΩΝΑ	0,603	0,659	0,915	0,586	0,666	0,879	0,521	0,585	0,891
ΡΕΘΥΜΝΗΣ	ΡΕΘΥΜΝΗΣ	0,453	0,498	0,909	0,365	0,502	0,728	0,438	0,52	0,844
ΧΑΝΙΩΝ	ΣΟΥΔΑΣ	0,658	0,809	0,813	0,554	0,818	0,678	0,615	0,743	0,829
ΧΑΝΙΩΝ	ΧΑΝΙΩΝ	0,584	0,739	0,79	0,454	0,703	0,646	0,562	0,745	0,755
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ										
ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	0,283	0,318	0,889	0,262	0,327	0,801	0,351	0,389	0,904
ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΚΩ	0,231	0,236	0,978	0,196	0,212	0,924	0,251	0,261	0,961
ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	ΡΟΔΙΩΝ	0,2	0,253	0,789	0,186	0,288	0,645	0,287	0,381	0,754
ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	0,286	0,298	0,96	0,242	0,263	0,92	0,305	0,317	0,964
ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΘΗΡΑΣ	0,371	0,389	0,955	0,274	0,3	0,915	0,359	0,374	0,961

ΚΥΚΛΑΔΩΝ	ΠΑΡΟΥ	0,38	0,393	0,968	0,338	0,354	0,955	0,37	0,377	0,979
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ										
ΑΡΓΟΛΙΔΑΣ	ΑΡΓΟΥΣ	0,716	0,782	0,916	0,559	0,75	0,745	0,666	0,779	0,855
ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΑΣΙΝΗΣ	0,473	0,596	0,794	0,441	0,632	0,697	0,441	0,548	0,804
ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	0,465	0,47	0,989	0,336	0,35	0,959	0,402	0,41	0,979
ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΒΟΡΕΙΑΣ ΚΥΝΟΥΡΙΑΣ	0,666	1	0,666	0,736	1	0,736	0,612	1	0,612
ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	0,751	0,862	0,872	0,755	0,86	0,878	0,588	0,826	0,711
ΑΡΚΑΔΙΑΣ	ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ	0,389	0,456	0,853	0,539	0,83	0,649	0,646	0,997	0,648
ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΚΟΡΙΝΘΙΩΝ	0,608	0,7	0,869	0,509	0,729	0,699	0,603	0,741	0,813
ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΛΟΥΤΡ.-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	0,24	0,242	0,993	0,243	0,25	0,974	0,283	0,287	0,986
ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ	ΣΙΚΥΩΝΙΩΝ	0,804	0,848	0,948	0,654	0,764	0,855	0,745	0,82	0,909
ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΓΥΘΕΙΟΥ	0,823	0,926	0,889	0,842	0,983	0,857	0,734	0,797	0,921
ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΕΛΟΥΣ	0,699	0,887	0,788	0,646	0,961	0,672	0,647	0,797	0,812
ΛΑΚΩΝΙΑΣ	ΣΠΑΡΤΗΣ	0,673	0,703	0,957	0,548	0,632	0,867	0,609	0,673	0,905
ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ	0,93	0,991	0,939	0,776	0,869	0,893	0,729	0,773	0,943
ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ	ΜΕΣΣΗΝΗΣ	0,745	0,818	0,91	0,646	0,778	0,83	0,676	0,736	0,918
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ										
ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΘΗΒΑΣ	0,527	0,587	0,899	0,471	0,634	0,743	0,59	0,725	0,814
ΒΟΙΩΤΙΑΣ	ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ	0,67	0,7	0,957	0,607	0,629	0,965	0,595	0,606	0,982
ΕΥΒΟΙΑΣ	ΚΥΜΗΣ	0,733	0,817	0,898	0,563	0,68	0,828	0,584	0,642	0,909
ΕΥΒΟΙΑΣ	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	0,872	0,872	0,999	0,677	0,722	0,938	0,727	0,933	0,78
ΕΥΒΟΙΑΣ	ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	0,58	0,734	0,79	0,41	0,635	0,646	0,529	0,701	0,754
ΕΥΡΥΤΑΝΙΑΣ	ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ	0,588	1	0,588	0,545	1	0,545	0,516	1	0,516
ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ	ΛΑΜΙΕΩΝ	0,661	0,855	0,773	0,55	0,865	0,636	0,627	0,847	0,74
ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	0,643	0,657	0,979	0,638	0,648	0,985	0,603	0,643	0,937
ΦΘΙΩΤΙΔΟΣ	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	1	1	1	0,919	1	0,919	0,853	1	0,853
ΦΩΚΙΔΟΣ	ΑΜΦΙΣΣΑΣ	0,529	0,545	0,971	0,502	0,51	0,985	0,457	0,489	0,935
ΦΩΚΙΔΟΣ	ΕΥΠΑΛΙΟΥ	0,749	0,871	0,861	0,741	0,889	0,833	0,649	0,721	0,9
ΦΩΚΙΔΟΣ	ΙΤΕΑΣ	0,556	0,758	0,734	0,423	0,74	0,572	0,528	0,718	0,736

crste = Τεχνική Αποδοτικότητα με σταθερές αποδόσεις κλίμακας (CRS DEA)

vrste = Τεχνική Αποδοτικότητα με μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας (VRS DEA)

scale = Αποδοτικότητα κλίμακας (scale efficiency = crste/vrste)

Πίνακας 6.5: Μέσοι όροι βαθμών αποδοτικότητας στο δείγμα των 142 Δήμων

ΕΤΟΣ	Αριθμός Παρατηρήσεων	TECRS	TEVRS	SE
2003	142	0.612	0.716	0.870
2004	142	0.525	0.688	0.781
2005	142	0.553	0.689	0.825

Σημείωση: TECRS: Τεχνική αποδοτικότητα με σταθερές αποδόσεις κλίμακας.
TEVRS: Τεχνική αποδοτικότητα με μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας.
SE: Αποδοτικότητα κλίμακας.

Κατάταξη των Δήμων σύμφωνα με τους βαθμούς αποδοτικότητας σε μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας (ταξινόμηση κατά Περιφέρεια και Νομό).

Πίνακας 6.6: Κατάταξη των Δήμων σύμφωνα με τους βαθμούς αποδοτικότητας

ΔΗΜΟΙ	VRSTE03	RANK03	VRSTE04	RANK04	VRSTE05	RANK05
ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ						
ΔΟΞΑΤΟΥ	0,478	97	0,46	92	0,448	94
ΔΡΑΜΑΣ	1	1	1	1	1	1
ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	0,637	71	0,614	67	0,709	47
ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	1	1	1	1	1	1
ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	0,428	105	0,445	94	0,502	89
ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ	0,645	68	0,581	72	0,668	55
ΘΑΣΟΥ	0,5	92	0,462	91	0,533	84
ΚΑΒΑΛΑΣ	0,722	53	0,725	42	0,741	36
ΧΡΥΣΟΥΠΟΛΗΣ	0,638	70	0,546	78	0,594	71
ΜΥΚΗΣ	0,982	7	0,978	4	0,793	22
ΞΑΝΘΗΣ	0,723	51	0,808	26	0,743	35
ΚΟΜΟΤΗΝΗ	0,65	67	0,639	58	0,601	69
ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ	0,761	41	0,882	11	0,659	56
ΣΑΠΩΝ	0,566	84	0,677	51	0,652	57
ΑΤΤΙΚΗΣ						
ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1	1	1	1	1	1
ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ	0,921	14	0,927	7	0,965	6
ΑΧΑΡΝΩΝ	0,993	4	0,807	27	0,74	37
ΒΟΥΛΑΣ	0,505	91	0,476	87	0,551	80
ΚΡΩΠΙΑΣ	0,467	100	0,437	96	0,456	93
ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟΥ	0,35	113	0,265	112	0,245	113
ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ	0,405	108	0,402	101	0,416	96
ΜΕΓΑΡΕΩΝ	0,609	74	0,53	79	0,683	51
ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	0,992	5	0,841	17	0,874	11
ΠΕΙΡΑΙΑ	0,74	45	0,693	47	0,734	40
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ						
ΜΥΡΙΝΑΣ	0,472	98	0,479	86	0,437	95
ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	0,603	75	0,615	66	0,512	88

ΒΑΘΕΟΣ	0,403	109	0,331	105	0,33	108
ΚΑΡΛΟΒΑΣΙΩΝ	0,711	55	0,567	75	0,519	87
ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	0,484	96	0,487	85	0,535	83
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ						
ΓΡΕΒΕΝΩΝ	1	1	1	1	1	1
ΔΕΣΚΑΤΗΣ	1	1	1	1	1	1
ΧΑΣΙΩΝ	1	1	1	1	1	1
ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ	0,72	54	0,793	30	0,704	49
ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	0,739	46	0,795	29	0,737	38
ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	0,886	18	0,99	2	1	1
ΚΟΖΑΝΗΣ	1	1	1	1	1	1
ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑΣ	1	1	1	1	0,998	2
ΑΜΥΝΤΑΙΟΥ	0,753	44	0,673	52	0,707	48
ΜΕΛΙΤΗΣ	0,825	27	0,881	12	0,642	60
ΦΛΩΡΙΝΑΣ	0,703	56	0,717	44	0,75	33
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ						
ΑΓΡΙΝΙΟΥ	0,816	31	0,798	28	0,753	32
ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	0,602	76	0,416	100	0,564	77
ΑΙΓΙΟΥ	0,651	66	0,648	55	0,65	58
ΠΑΤΡΕΩΝ	0,947	10	0,963	5	0,914	9
ΡΙΟΥ	0,589	79	0,503	81	0,552	79
ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	1	1	1	1	1	1
ΠΥΡΓΟΥ	0,626	73	0,641	57	0,641	61
ΣΚΙΛΛΟΥΝΤΟΣ	1	1	1	1	1	1
ΗΠΕΙΡΟΥ						
ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ	1	1	1	1	1	1
ΑΡΑΧΘΟΥ	1	1	1	1	0,966	5
ΑΡΤΑΙΩΝ	0,495	94	0,47	89	0,529	85
ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ	0,41	107	0,321	107	0,397	100
ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	0,723	52	0,668	53	0,618	66
ΙΩΑΝΝΙΤΩΝ	1	1	1	1	1	1
ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	0,999	2	0,891	9	0,777	25
ΠΑΣΣΑΡΩΝΟΣ	0,659	63	0,616	65	0,848	12
ΠΡΕΒΕΖΑΣ	0,528	88	0,434	97	0,474	91
ΦΑΝΑΡΙΟΥ	0,691	61	0,813	24	0,724	42
ΦΙΛΙΠΠΙΑΔΑΣ	0,901	15	0,757	37	0,736	39
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ						
ΚΑΡΔΙΤΣΑ	0,521	89	0,558	77	0,556	78
ΜΟΥΖΑΚΙΟΥ	0,779	36	0,729	40	0,776	26
ΣΟΦΑΔΩΝ	0,678	62	0,565	76	0,611	67
ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	0,762	40	0,811	25	0,815	17
ΛΑΡΙΣΑΙΩΝ	0,891	16	0,838	18	0,887	10
ΤΥΡΝΑΒΟΥ	0,864	22	0,727	41	0,806	19
ΑΛΜΥΡΟΥ	1	1	1	1	0,978	4
ΒΟΛΟΥ	0,836	26	0,759	36	0,811	18
ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	0,875	19	0,814	23	0,921	8
ΚΑΛΑΜΠΑΚΑΣ	0,726	50	0,571	74	0,625	64
ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ	0,567	83	0,576	73	0,552	79
ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	0,931	11	0,792	31	0,824	15
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ						

ΛΑΓΑΝΑ	0,455	102	0,465	90	0,401	99
ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	0,927	12	0,831	19	0,811	18
ΕΣΠΕΡΙΩΝ	0,822	28	0,715	45	0,761	31
ΚΕΡΚΥΡΑΙΩΝ	0,486	95	0,451	93	0,397	100
ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	0,292	116	0,267	111	0,294	110
ΠΑΛΙΚΗΣ	0,452	104	0,444	95	0,39	101
ΛΕΥΚΑΔΑΣ	0,361	112	0,307	108	0,344	107
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ						
ΒΕΡΟΙΑΣ	0,642	69	0,634	61	0,619	65
ΝΑΟΥΣΑΣ	0,759	42	0,769	34	0,772	28
ΠΛΑΤΕΟΣ	0,772	38	0,602	68	0,58	74
ΕΥΟΣΜΟΥ	0,769	39	0,808	26	0,804	20
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	1	1	1	1	1	1
ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	0,998	3	1	1	1	1
ΚΙΛΚΙΣ	0,585	81	0,59	70	0,676	53
ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	0,921	14	0,844	16	0,784	23
ΠΟΛΥΚΑΣΤΡΟΥ	0,781	35	0,601	69	0,6	70
ΑΡΙΔΑΙΑΣ	1	1	1	1	1	1
ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ	0,733	49	0,678	50	0,714	46
ΕΔΕΣΣΑΣ	0,591	78	0,689	48	0,652	57
ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	0,652	65	0,585	71	0,592	72
ΔΙΟΥ	0,971	8	0,918	8	0,717	45
ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ	0,791	33	0,825	21	0,769	29
ΕΜΜ. ΠΑΠΠΑ	0,775	37	0,617	64	0,701	50
ΗΡΑΚΛΕΙΑ	0,961	9	0,644	56	0,628	63
ΣΕΡΡΩΝ	0,701	58	0,689	48	0,68	52
ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	0,577	82	0,429	99	0,389	102
Ν.ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ	0,418	106	0,365	102	0,346	106
ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	0,678	62	0,615	66	0,575	76
ΚΡΗΤΗΣ						
ΓΑΖΙΟΥ	0,557	85	0,474	88	0,468	92
ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	1	1	1	1	1	1
ΝΕΑΣ ΑΛΙΚΑΡΝΑΣΣΟΥ	0,701	59	0,638	59	0,635	62
ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ	0,454	103	0,491	84	0,541	82
ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	0,631	72	0,773	33	0,765	30
ΣΗΤΕΙΑΣ	0,534	87	0,501	83	0,576	75
ΓΕΡΟΠΟΤΑΜΟΥ	0,509	90	0,433	98	0,407	98
ΚΟΥΛΟΥΚΩΝΑ	0,659	63	0,666	54	0,585	73
ΡΕΘΥΜΝΗΣ	0,498	93	0,502	82	0,52	86
ΣΟΥΔΑΣ	0,809	32	0,818	22	0,743	35
ΧΑΝΙΩΝ	0,739	47	0,703	46	0,745	34
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ						
ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	0,318	114	0,327	106	0,389	102
ΚΩ	0,236	119	0,212	115	0,261	112
ΡΟΔΙΩΝ	0,253	117	0,288	110	0,381	103
ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	0,298	115	0,263	113	0,317	109
ΘΗΡΑΣ	0,389	111	0,3	109	0,374	105
ΠΑΡΟΥ	0,393	110	0,354	103	0,377	104
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ						
ΑΡΓΟΥΣ	0,782	34	0,75	38	0,779	24

ΑΣΙΝΗΣ	0,596	77	0,632	62	0,548	81
ΝΑΥΠΛΙΟΥ	0,47	99	0,35	104	0,41	97
ΒΟΡΕΙΑΣ ΚΥΝΟΥΡΙΑΣ	1	1	1	1	1	1
ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ	0,862	23	0,86	15	0,826	14
ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ	0,456	101	0,83	20	0,997	3
ΚΟΡΙΝΘΙΩΝ	0,7	60	0,729	40	0,741	36
ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	0,242	118	0,25	114	0,287	111
ΣΙΚΥΩΝΙΩΝ	0,848	25	0,764	35	0,82	16
ΓΥΘΕΙΟΥ	0,926	13	0,983	3	0,797	21
ΕΛΟΥΣ	0,887	17	0,961	6	0,797	21
ΣΠΑΡΤΗΣ	0,703	57	0,632	62	0,673	54
ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ	0,991	6	0,869	13	0,773	27
ΜΕΣΣΗΝΗΣ	0,818	29	0,778	32	0,736	39
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ						
ΘΗΒΑΣ	0,587	80	0,634	61	0,725	41
ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ	0,7	60	0,629	63	0,606	68
ΚΥΜΗΣ	0,817	30	0,68	49	0,642	60
ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	0,872	20	0,722	43	0,933	7
ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	0,734	48	0,635	60	0,701	50
ΚΑΡΠΕΝΗΣΙΟΥ	1	1	1	1	1	1
ΛΑΜΙΕΩΝ	0,855	24	0,865	14	0,847	13
ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	0,657	64	0,648	55	0,643	59
ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	1	1	1	1	1	1
ΑΜΦΙΣΣΑΣ	0,545	86	0,51	80	0,489	90
ΕΥΠΑΛΙΟΥ	0,871	21	0,889	10	0,721	43
ΙΤΕΑΣ	0,758	43	0,74	39	0,718	44

Πίνακας 6.7: Περιγραφικά στατιστικά μέτρα βαθμών αποδοτικότητας

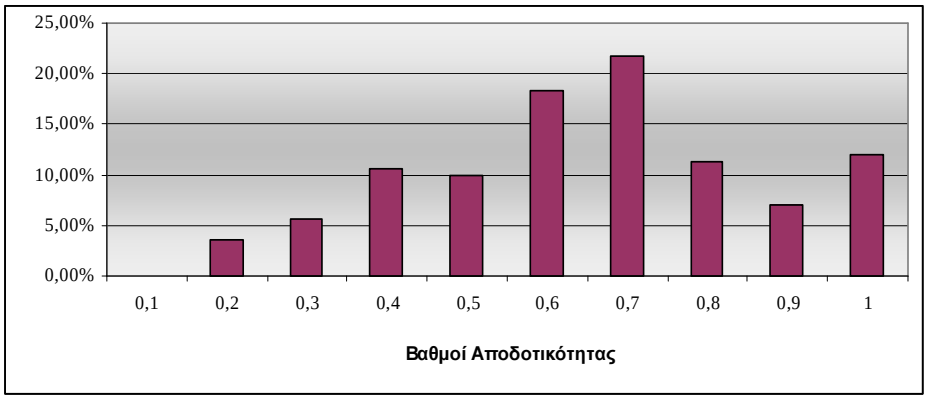
Στον πίνακα που ακολουθεί περιέχονται τα στατιστικά μέτρα των βαθμών αποδοτικότητας.

	N	Ελάχιστη Τιμή	Μέγιστη Τιμή	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Συντελεστής Ασυμμετρίας		Συντελεστής Κύρτωσης	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
SCORE3	142	,236	1,000	,71551	,210256	-,274	,203	-,841	,404
SCORE4	142	,212	1,000	,68780	,217134	-,185	,203	-,866	,404
SCORE5	142	,245	1,000	,68854	,203456	-,105	,203	-,756	,404
Valid N (listwise)	142								

Οι βαθμοί αποδοτικότητας για το 2003 και το 2004 αρχίζουν από 0,25 για το Δήμο της Κω και το 2005 από 0.26 για το Δήμο Ασπροπύργου. Είκοσι έξι Δήμοι βρίσκονται στο θεωρητικό σύνορο κόστους το 2003, 24 και 23 αντίστοιχα το 2004 και 2005. Από την πλευρά της αποδοτικότητας εισροών αυτό σημαίνει πως ο Δήμος

με την υψηλότερη κατάταξη χρησιμοποιεί περίπου το ένα τέταρτο των εισροών που χρησιμοποιεί ο κατώτερος Δήμος στην κατάταξη. Ο μέσος όρος των βαθμών αποδοτικότητας (0,71) αναφέρεται στη δυνατότητα των Δήμων να χρησιμοποιήσουν περίπου 30% λιγότερους πόρους για το επίπεδο εκροών που παρουσιάζουν. Δηλαδή, θα μπορούσε να αυξηθεί η παραγωγή τους κατά 30% χωρίς να καταναλώσουν επιπλέον πόρους.

Η εφαρμογή της ανάλυσης στα δεδομένα χωρίς τους τρεις μεγαλύτερους Δήμους, για να διαπιστώσουμε τυχόν επίδραση των ακραίων τιμών (outliers), δεν τροποποίησε τα αποτελέσματα.



Σχήμα 6.5: Κατανομή συχνοτήτων των βαθμών αποδοτικότητας των Δήμων (Μ.Ο.)

6.10.1 ΣΧΕΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ

Δύο τάσεις φαίνονται στους παρακάτω πίνακες. Οι Δήμοι που έχουν συνολικές κατά κεφαλή δαπάνες μεγαλύτερες του ορίου μ+σ/2 (μέσο όρο και τυπική απόκλιση αντίστοιχα) παρουσιάζουν μικρότερη αποδοτικότητα και τα τρία χρόνια. Οι Δήμοι που δαπανούν λιγότερα από το όριο μ+σ/2 έχουν μεγαλύτερους βαθμούς αποδοτικότητας, όπως φαίνεται και από τους t-ελέγχους των μέσων τιμών στα δύο υποσύνολα.

Πίνακας 6.8: Περιγραφικά στατιστικά μέτρα των υποσυνόλων

Δαπ./Πληθ.		N	MO	Τυπική Απόκλιση	Μέση Τυπική Απόκλιση
SCORE03	>= 393.24	33	0,4871	0,19768	0,03441
	< 393,24	109	0,7847	0,15929	0,01526
SCORE04	>= 452,88	33	0,4917	0,23986	0,04176
	< 452,88	109	0,7472	0,17086	0,01637
SCORE5	>= μ+σ/2	35	0,4891	0,21675	0,03664
	< 479,42	107	0,7538	0,15024	0,01452

Πίνακας 6.9: t-tests για την ισότητα μέσων τιμών

		Levene's Test για Ισότητα Διακυμάνσεων		t-test για Ισότητα των Μέσων						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Διαφορά Μέσις Τιμής	Διαφορά Τυπικής Απόκλισης	95% Διάστημα Εμπιστοσύνης της Διαφοράς	
									Lower	Upper
SCORE3	Υπόθεση Ισότητας Διακυμάνσεων	,007	,932	**-8,870**	140	**,000**	-,297539	,033546	-,363861	-,231218
	Υπόθεση μη Ισότητας Διακυμάνσεων			-7,904	45,298	,000	-,297539	,037643	-,373342	-,221737
SCORE4	Υπόθεση Ισότητας Διακυμάνσεων	4,161	,043	**-6,809**	140	**,000**	-,255508	,037526	-,329699	-,181316
	Υπόθεση μη Ισότητας Διακυμάνσεων			-5,697	42,291	,000	-,255508	,044847	-,345995	-,165020
SCORE5	Υπόθεση Ισότητας Διακυμάνσεων	3,141	,079	**-8,050**	140	**,000**	-,264614	,032873	-,329605	-,199623
	Υπόθεση μη Ισότητας Διακυμάνσεων			-6,714	45,168	,000	-,264614	,039411	-,343984	-,185244

Πριν την πραγματοποίηση του ελέγχου της μηδενικής υπόθεσης, ότι οι δύο μέσες τιμές είναι ίσες, διερευνάται με τη βοήθεια του ελέγχου Levene η υπόθεση ότι οι πληθυσμιακές διακυμάνσεις είναι ίσες, δηλαδή

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2$$

Το κριτήριο, με βάση το οποίο γίνεται ο έλεγχος Levene, ακολουθεί την κατανομή F. Η τιμή του για τα δειγματικά δεδομένα είναι 0.007, 4.161 και 3.141 για τα αντίστοιχα έτη, ενώ η πιθανότητα του ελέγχου Sig.=0.932 Sig.=0.043 και Sig.=0,079 αντίστοιχα. Η μηδενική υπόθεση της ισότητας των δύο πληθυσμιακών διακυμάνσεων δεν απορρίπτεται και για τα τρία έτη. Θεωρώντας ίσες τις

πληθυσμιακές διακυμάνσεις, ως κριτήριο ελέγχου της ισότητας των μέσων τιμών χρησιμοποιείται η ποσότητα

$$t = \frac{\bar{x}_1 - \bar{x}_2}{\sqrt{\frac{s_p^2}{n_1} + \frac{s_p^2}{n_2}}}$$, όπου s^2_p η κοινή πληθυσμιακή διακύμανση

Οι τιμές του t ελέγχου είναι -8,870, -6,809 και -8,050 για τα τρία έτη αντίστοιχα, ενώ οι πιθανότητες να ισχύουν οι υποθέσεις της ισότητας των μέσων τιμών είναι μικρότερες του 0,05 και επομένως απορρίπτονται οι μηδενικές υποθέσεις της ισότητας των μέσων τιμών και για τα τρία έτη.

6.10.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ

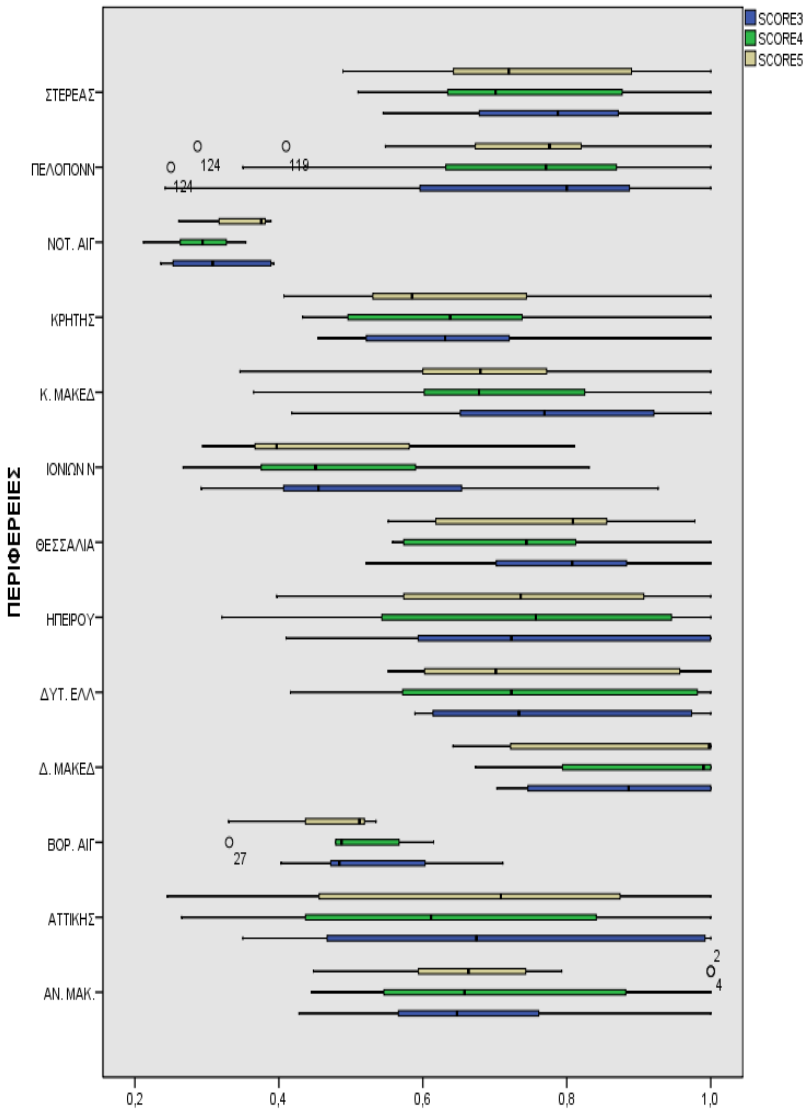
Οι επόμενοι πίνακες αναφέρονται στην κατανομή των βαθμών αποδοτικότητας κατά Περιφέρεια.

Πίνακας 6.10: Μέσος όρος (3 έτη) αποδοτικότητας κατά Περιφέρεια

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	N	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚ.	ΚΑΤΑ ΚΕΦΑΛΗ ΑΕΠ ΠΕΡΙΦΕΡ.
Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	11	0,88	14.543
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ	14	0,73	14.324
ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ	8	0,76	11.569
ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ	12	0,76	16.869
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ	12	0,76	13.266
Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ	21	0,72	14.159
ΗΠΕΙΡΟΥ	11	0,74	13.108
ΑΝ. ΜΑΚ.- ΘΡΑΚΗΣ	14	0,70	11.938
ΚΡΗΤΗΣ	11	0,64	15.605
ΑΤΤΙΚΗΣ	10	0,67	23.945
ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ	7	0,51	14.252
ΒΟΡ. ΑΙΓΑΙΟΥ	5	0,50	12.598
ΝΟΤ. ΑΙΓΑΙΟΥ	6	0,32	17.759

Η χρησιμοποίηση θηκογραμμάτων στις μεθόδους γραμμικού προγραμματισμού, που αποδίδουν βαθμούς αποδοτικότητας φραγμένων από το μηδέν και τη μονάδα με ασύμμετρη κατανομή, βοηθά στην ερμηνεία των αποτελεσμάτων. Η παρακάτω διαγραμματική απεικόνιση συνοψίζει βασικά περιγραφικά στατιστικά μέτρα της κατανομής των βαθμών αποδοτικότητας (διάμεσο, τεταρτημόρια,

ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ακραίες τιμές). Για κάθε περιφέρεια, το θηκόγραμμα αντιπροσωπεύει το 50% των τιμών των βαθμών αποδοτικότητας. Η κάτω πλευρά του θηκογράμματος αντιστοιχεί στο 25° εκατοστημόριο της κατανομής, ενώ η πάνω στο 75°. Η οριζόντια γραμμή στο εσωτερικό του αντιστοιχεί στη διάμεσο της κατανομής. Οι εξωτερικές οριζόντιες γραμμές (φράκτες) είναι σε απόσταση ίσες το πολύ με 1.5*(Q3-Q1). Οι τιμές της κατανομής που βρίσκονται έξω από αυτές τις περιοχές είναι τα παράτυπα σημεία (outliers).



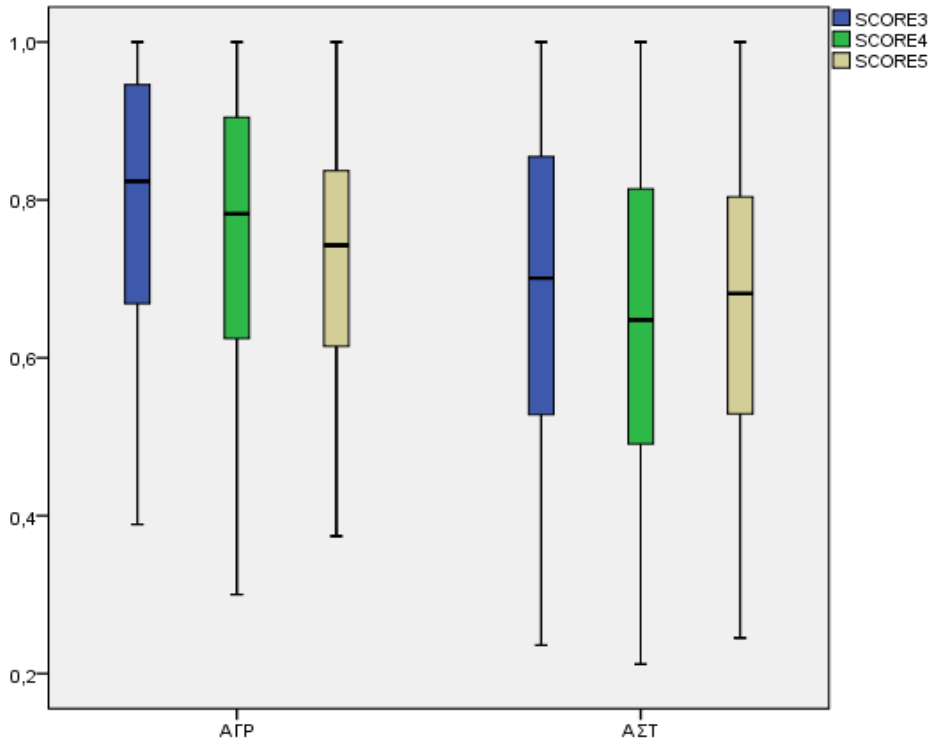
Σχήμα 6.6: Θηκόγραμμα της αποδοτικότητας κατά Περιφέρεια για τα έτη 2003,2004 και 2005

Από τα θηκογράμματα μπορούμε να συμπεράνουμε για την κεντρική τάση (διάμεσο), ενώ το μήκος τους μας πληροφορεί για το εύρος της διακύμανσης των τιμών. Είναι ένα γράφημα των μέσων τιμών αποδοτικότητας κατά περιφέρεια

συνοδευμένο με τις στήλες των σφαλμάτων. Το γράφημα δίνει μια οπτική απεικόνιση των διαφορών ανάμεσα στις μέσες τιμές των βαθμών αποδοτικότητας των ομαδοποιημένων κατά Περιφέρεια Δήμων. Φαίνεται ισχυρή διαφοροποίηση των βαθμών αποδοτικότητας ανάμεσα στις Περιφέρειες.

Η Περιφέρεια της Δ. Ελλάδος παρουσιάζει τη μεγαλύτερη μέση τιμή αποδοτικότητας ενώ έχει το μικρότερο κατά κεφαλή ΑΕΠ. Η αποδοτικότητα των Δήμων στην Αττική, που εμφανίζει μακράν το μεγαλύτερο κατά κεφαλή ΑΕΠ, βρίσκεται κάτω από το μέσο όρο αποδοτικότητας του συνόλου. Τα νησιά του Ν. Αιγαίου με μεγάλο κατά κεφαλή ΑΕΠ παρουσιάζουν χαμηλή αποδοτικότητα. Οι σχέσεις αυτές δείχνουν τάση αρνητικής συσχέτισης του κατά κεφαλή ΑΕΠ με την αποδοτικότητα, σχέση που θα εξετάσουμε στο επόμενο υποκεφάλαιο.

6.10.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΣΤΙΚΗΣ - ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΧΗΣ



Σχήμα 6.7: Θηκόγραμμα αποδοτικότητας σε αγροτικούς ή αστικούς Δήμους

Πίνακας 6.11: Στατιστικά μέτρα κατά ομάδα Δήμων

	ΑΓΡΟΤΙΚΟΙ & ΑΣΤΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ	N	Μέση Τιμή	Τυπική Απόκλιση	Μέση Τιμή Τυπικής Απόκλισης
SCORE3	ΑΓΡ	36	,79419	,180007	,030001
	ΑΣΤ	106	,68879	,213824	,020768
SCORE4	ΑΓΡ	36	,75906	,191646	,031941
	ΑΣΤ	106	,66359	,220765	,021443
SCORE5	ΑΓΡ	36	,73358	,183503	,030584
	ΑΣΤ	106	,67324	,208399	,020241

Ο πίνακας περιέχει τα T-tests για τη σύγκριση των μέσων τιμών στα υποσύνολα αγροτικών και αστικών Δήμων.

Πίνακας 6.12: T-tests ισότητας μέσων τιμών (Αγροτική Αστική περιοχή)

		Levene's Test για Ισότητα Διακυμάνσεων		t-test για Ισότητα των Μέσων						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Διαφορά Μέσις Τιμής	Διαφορά Τυπικής Απόκλισης	95% Διάστημα Εμπιστοσύνης της Διαφοράς	
									Lower	Upper
SCORE3	Υπόθεση Ισότητας Διακυμάνσεων	1,594	0,209	2,654	140,000	**0,009**	0,105	0,040	0,027	0,184
	Υπόθεση μη Ισότητας Διακυμάνσεων			2,889	71,137	0,005	0,105	0,036	0,033	0,178
SCORE4	Υπόθεση Ισότητας Διακυμάνσεων	0,892	0,347	2,314	140,000	**0,022**	0,095	0,041	0,014	0,177
	Υπόθεση μη Ισότητας Διακυμάνσεων			2,481	68,985	0,016	0,095	0,038	0,019	0,172
SCORE5	Υπόθεση Ισότητας Διακυμάνσεων	0,963	0,328	1,545	140,000	0,125	0,060	0,039	-0,017	0,138
	Υπόθεση μη Ισότητας Διακυμάνσεων			1,645	68,027	0,104	0,060	0,037	-0,013	0,134

Το 2003 και 2004 η ισότητα των μέσων τιμών αποδοτικότητας στις αγροτικές και αστικές περιοχές απορρίπτεται, ενώ το 2005 η διαφορά των μέσων τιμών δεν είναι σημαντική. Οι μικροί αγροτικοί Δήμοι δείχνουν λίγο πιο αποδοτικοί από τους αστικούς Δήμους. Αυτή η μικρή διαφορά μπορεί να αποδοθεί σε συνδυασμό ορισμένων πλεονεκτημάτων που παρουσιάζουν, όπως: ικανότητα να επικεντρώνουν

στα μικρά προβλήματα με επιτυχία, έλλειψη ισχυρής γραφειοκρατίας, μεγαλύτερη προσοχή στο κόστος, άμεση πρόσβαση στους αιρετούς και στα διοικητικά στελέχη και βέβαια καλύτερη γνώση των τοπικών συνθηκών.

6.10.4. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΗ ΤΑΞΗ

Στην παρούσα ενότητα, εξετάζουμε τους βαθμούς αποδοτικότητας των Δήμων ανάλογα με τον πληθυσμό τους. Δημιουργούμε τέσσερις τάξεις μεγέθους σύμφωνα με τις τάξεις μεγέθους, που καθορίζουν την αλλαγή του αριθμού των δημοτικών συμβούλων στο νόμο «Καλλικράτης». Η πρώτη πληθυσμιακή τάξη αποτελείται από τους Δήμους που έχουν μέχρι 10.000 κατοίκους (26,57%), η δεύτερη από 10.000 μέχρι 30.000 (47,55%), η τρίτη από 30.000 μέχρι 60.000 (16,78%) και η τέταρτη από 60.000 κατοίκους και πάνω (9,09%).

Η εφαρμογή του υποδείγματος της περιβάλλουσας ανάλυσης στο δείγμα μας, επιτρέπει τον προσδιορισμό του αριθμού των αποδοτικών (z_0=1) και των μη αποδοτικών Δήμων (z_0<1), όπως και το ποσοστό αυτών των κατηγοριών μέσα στο συνολικό δείγμα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6.13: Ανάλυση Αποδοτικότητας των Δήμων

Αριθμός (μη) αποδοτικών Δήμων			
Έτος	**2003**	**2004**	**2005**
Δείγμα	142	142	142
Αποδοτικοί	20	21	19
Μη αποδοτικοί	122	121	123

Ποσοστό (μη) αποδοτικών Δήμων			
Έτος	**2003**	**2004**	**2005**
Δείγμα	100%	100%	100%
Αποδοτικοί	14,08%	14,79%	13,38%
Μη αποδοτικοί	85,92%	85,21%	86,62%

Πίνακας 6.14: Ανάλυση αποδοτικότητας κατά πληθυσμιακή τάξη

Δήμοι με πληθυσμό μέχρι 10.000 κατοίκους			
Έτος	**2003**	**2004**	**2005**
Δείγμα	38	38	38
Αποδοτικοί	5 (13,16%)	5 (13,16%)	5 (13,16%)
Μη αποδοτικοί	33 (86,84%)	33 (86,84%)	33 (86,84%)
Δήμοι με πληθυσμό από 10.000 μέχρι 30.000 κατοίκους			
Έτος	**2003**	**2004**	**2005**
Δείγμα	67	67	67
Αποδοτικοί	6 (8.96%)	6 (8.96%)	5 (7.46%)
Μη αποδοτικοί	61 (91,04%)	61 (91,04%)	60 (92,54%)
Δήμοι με πληθυσμό από 30.000 μέχρι 60.000 κατοίκους			
Έτος	**2003**	**2004**	**2005**
Δείγμα	24	24	24
Αποδοτικοί	5 (20,83%)	5 (20,83%)	4 (16,67%)
Μη αποδοτικοί	19 (79,17%)	19 (79,17%)	20 (83,83%)
Δήμοι με πληθυσμό πάνω από 60.000 κατοίκους			
Έτος	**2003**	**2004**	**2005**
Δείγμα	13	13	13
Αποδοτικοί	4 (30,77%)	5 (38,46%)	5 (38,46%)
Μη αποδοτικοί	9 (69,23%)	8 (61,54%)	8 (61,54%)

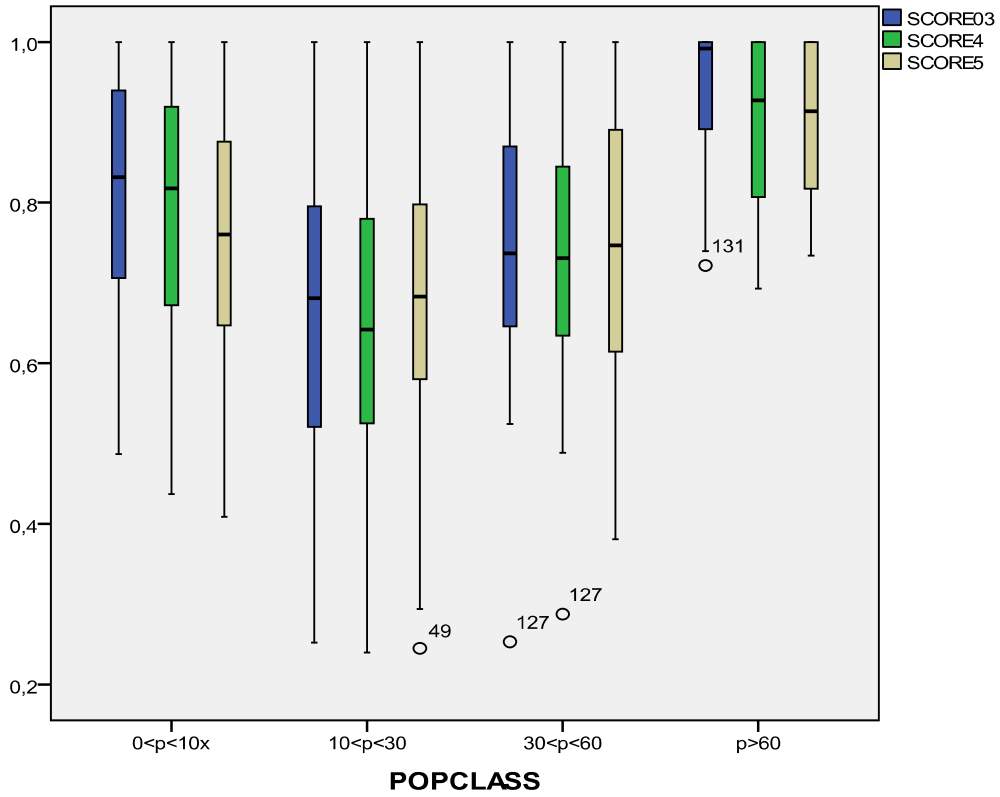
Πίνακας 6.15: Περιγραφικά στατιστικά μέτρα των βαθμών αποδοτικότητας

Πληθ. Τάξεις	**Mean**	**Median**	**Variance**	**S. Deviation**	**Min**	**Max**	**Skewness**	**Kurtosis**	**N**
2003									
All	0,716	0,723	0,044	0,210	0,236	1,000	-0,274	-0,841	142
0<POP<10.000	0,769	0,785	0,031	0,177	0,452	1,000	-0,317	-1,050	38
10.000<POP<30.000	0,637	0,637	0,045	0,213	0,236	1,000	0,132	-0,826	67
30.000<POP<60.000	0,737	0,734	0,037	0,192	0,253	1,000	-0,426	0,273	24
POP>60.000	0,926	0,992	0,010	0,101	0,722	1,000	-1,265	0,333	13
Πληθ. Τάξεις	**Mean**	**Median**	**Variance**	**S. Deviation**	**Min**	**Max**	**Skewness**	**Kurtosis**	**N**
2004									
All	0,688	0,685	0,047	0,217	0,212	1,000	-0,185	-0,866	142
0<POP<10.000	0,755	0,775	0,033	0,181	0,433	1,000	-0,210	-1,105	38
10.000<POP<30.000	0,594	0,601	0,047	0,217	0,212	1,000	0,278	-0,688	67
30.000<POP<60.000	0,735	0,716	0,036	0,190	0,288	1,000	-0,283	-0,142	24
POP>60.000	0,889	0,927	0,014	0,116	0,693	1,000	-0,468	-1,424	13
Πληθ. Τάξεις	**Mean**	**Median**	**Variance**	**S. Deviation**	**Min**	**Max**	**Skewness**	**Kurtosis**	**N**
2005									
All	0,689	0,706	0,041	0,203	0,245	1,000	-0,105	-0,756	142
0<POP<10.000	0,707	0,723	0,031	0,177	0,390	1,000	0,033	-0,641	38
10.000<POP<30.000	0,620	0,625	0,042	0,205	0,245	1,000	0,165	-0,631	67
30.000<POP<60.000	0,737	0,742	0,035	0,186	0,381	1,000	-0,097	-0,652	24
POP>60.000	0,897	0,914	0,012	0,109	0,734	1,000	-0,540	-1,394	13

Με βάση τα στοιχεία του πίνακα εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα για τη συμπεριφορά των Δήμων σε σχέση με την αποδοτικότητά τους. Εξετάζοντας τα

στοιχεία του πίνακα 6.14 κατά στήλες, διακρίνουμε τις μέσες τιμές των αποδοτικοτήτων κατά πληθυσμιακή ομάδα και λαμβάνουμε εικόνα για τη σχέση αποδοτικότητας και πληθυσμού. Οι Δήμοι με πληθυσμό μεγαλύτερο των 60.000 κατοίκων παρουσιάζουν και τη μεγαλύτερη αποδοτικότητα. Είναι οι Δήμοι που έχουν ωφέλειες οικονομιών κλίμακας, είναι σε θέση να προσελκύσουν υπαλλήλους με κατάλληλα προσόντα και να οργανώσουν καλύτερα την εσωτερική τους δομή. Οι μικρού μεγέθους ΟΤΑ εμφανίζουν βελτιωμένη αποδοτικότητα, η οποία είναι αποτέλεσμα συνδυασμού ορισμένων πλεονεκτημάτων που διαθέτουν, όπως: εστίαση σε μικρότερου μεγέθους προβλήματα, μεγαλύτερη προσοχή στο κόστος, επίπεδες διοικητικές δομές που επιτρέπουν καλύτερο συντονισμό των διάφορων καθηκόντων, έλλειψη ισχυρής γραφειοκρατίας, άμεση πρόσβαση στους εκλεγμένους αντιπροσώπους και στα αυτοδιοικητικά στελέχη και καλύτερη αντίληψη των τοπικών συνθηκών και των τοπικών γνωμών, γεγονός που βοηθά στην παροχή στοχευμένων υπηρεσιών. Δεν πρέπει να παραληφθεί ότι η ποσότητα, ίσως και η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι σε χαμηλότερα επίπεδα.

Βέβαια, εάν η έλλειψη αποδοτικότητας αποδίδεται σε αυτό που ονομάζουμε κακή διαχείριση, ***τότε οι Ελληνικοί Δήμοι σχεδόν στο σύνολό τους δεν έχουν σωστή διαχείριση.***



Σχήμα 6.8: Θηκόγραμμα κατά πληθυσμιακή τάξη

6.10.5. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Στον πίνακα 6.16 που ακολουθεί συγκρίνουμε τη βαθμολογία των χρηματοοικονομικών επιδόσεων, που έγινε με τη μέθοδο Promethee, με τους βαθμούς αποδοτικότητας των Δήμων.

Πίνακας 6.16: Σύγκριση βαθμών αποδοτικότητας και Promethee

2003			2004			2005		
ΔΗΜΟΙ	**Score Prom.**	**Score Effic.**	**ΔΗΜΟΙ**	**Score Prom.**	**Score Effic.**	**ΔΗΜΟΙ**	**Score Prom.**	**Score Effic.**
ΛΟΥΤ.-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	29,7 (1ος)	0,242	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	33,9	0,25	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	35,2	0,389
ΡΙΟΥ	24,8 (2ος)	0,589	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	24,1	0,263	ΛΟΥΤΡΑΚΙΟΥ-ΠΕΡΑΧΩΡΑΣ	34	0,287
ΟΡΕΣΤΙΔΟΣ	23,2 (3ος)	0,739	ΜΕΛΙΤΗΣ	23,7	0,881	ΒΟΥΛΑΣ	28,2	0,551
ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	18,9 (4ος)	0,318	ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	22	0,811	ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	26,4	0,317
ΕΡΜΟΥΠΟΛΗΣ	17,6 (5ος)	0,298	ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ	21,1	0,615	ΕΛΟΥΣ	23,2	0,797
ΔΕΣΚΑΤΗΣ	17,2 (6ος)	1	ΓΑΖΙΟΥ	21	0,474	ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΟΣ	22,6	1
ΜΕΛΙΤΗΣ	16,9 (7ος)	0,825	ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΡΟΔΟΥ	19,9	0,327	ΔΡΑΜΑΣ	22,6	1
ΧΑΛΚΙΔΕΩΝ	16 (8ος)	0,734	ΙΕΡΑΠΕΤΡΑΣ	18	0,773	ΦΛΩΡΙΝΑΣ	21,4	0,75
ΕΛΑΣΣΟΝΑΣ	15,3 (9ος)	0,762	ΑΝΑΤΟΛΙΚΟΥ ΟΛΥΜΠΟΥ	17,1	0,585	ΣΕΡΡΩΝ	20,8	0,68
ΑΝ. ΟΛΥΜΠΟΥ	13,6 (10ος)	0,652	ΑΠΕΡΑΝΤΙΩΝ	16,5	0,476	ΑΡΑΧΘΟΥ	20	0,966
ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	13 (11ος)	0,999	ΦΑΝΑΡΙΟΥ	16,3	0,813	ΠΑΜΒΩΤΙΔΑΣ	17,2	0,777
ΕΛΟΥΣ	12,3 (12ος)	0,887	ΠΡΟΣΟΤΣΑΝΗΣ	15,3	0,614	Α. ΟΛΥΜΠΟΥ	16,6	0,592
ΞΑΝΘΗΣ	11,8 (13ος)	0,723	ΡΟΔΙΩΝ	14,8	0,288	ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	15,6	0,294
ΑΧΙΛΛΕΙΩΝ	11 (14ος)	0,927	ΛΑΓΑΝΑ	14,2	0,465	ΘΑΣΟΥ	14,7	0,533
ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ	10,9 (15ος)	0,603	ΚΑΣΤΟΡΙΑ	12,8	0,793	ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ	14,7	1
	Μ.Ο.	**0,69**	**Μ.Ο.**		**0,56**			**0,66**
ΚΟΖΑΝΗΣ (118ος)	-12,3	1	ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ	-16,4	0,648	ΕΣΠΕΡΙΩΝ	-15,2	0,761
ΣΑΠΩΝ (119ος)	-12,4	0,566	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	-16,6	0,35	ΝΑΥΠΛΙΟΥ	-15,2	0,41
ΑΘΑΜΑΝΙΑΣ (120ος)	-12,5	1	ΠΕΙΡΑΙΑ	-17,16	0,693	ΣΗΤΕΙΑΣ	-15,3	0,576
ΛΕΩΝΙΔΙΟΥ (121ος)	-12,8	0,862	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	-19,36	1	ΠΙΚΡΟΛΙΜΝΗΣ	-15,3	0,784
ΑΘΗΝΑΙΩΝ (122ος)	-13,8	1	ΠΑΤΡΕΩΝ	-21	0,963	ΜΕΓΑΡΕΩΝ	-15,9	0,683
ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ (123ος)	-14,7	0,602	ΜΕΣΣΑΠΙΩΝ	-21,73	0,722	ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ	-17	0,874
ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ (124ος)	-16,1	1	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	-22,53	0,668	ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ	-17,1	1

ΜΑΡΩΝΕΙΑΣ (125ος)	-16,6	0,761	ΠΥΡΓΟΥ	-26,29	0,641	ΠΥΘΑΓΟΡΕΙΟΥ	-17,4	0,535
ΑΤΑΛΑΝΤΗΣ (126ος)	-19,8	0,657	ΘΗΡΑΣ	-26,64	0,3	ΠΥΡΓΟΥ	-18,6	0,641
ΠΑΤΡΕΩΝ (127ος)	-20,8	0,947	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	-28,96	0,416	ΠΑΡΑΜΥΘΙΑΣ	-22,2	0,618
ΤΡΙΚΚΑΙΩΝ (128ος)	-22,5	0,567	ΦΑΡΚΑΔΟΝΑΣ	-31,22	0,792	ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ	-22,9	0,564
ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ (129ος)	-26,2	0,921	ΑΙΓΙΟΥ	-37,86	0,648	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	-23,1	1
ΜΕΣΣΗΝΗΣ (130ος)	-31,2	0,818	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	-38,68	0,445	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	-27	0,556
ΚΑΡΔΙΤΣΑ (131ος)	-34,5	0,521	ΚΑΡΔΙΤΣΑ	-41,87	0,558	ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	-31,9	0,502
ΑΙΓΙΟ (132ος)	-34,93	0,651	ΕΛΛΗΣΠΟΝΤΟΥ	-49,27	0,99	ΑΙΓΙΟΥ	-41	0,65
	Μ.Ο.	**0,79**			**0,66**			**0,68**

Συγκρίνουμε τους δεκαπέντε Δήμους με την καλύτερη και τους δεκαπέντε Δήμους με την μικρότερη βαθμολόγηση της μεθόδου Promethee και για τα τρία έτη του δείγματος, με τους αντίστοιχους βαθμούς αποδοτικότητας. Υπάρχουν Δήμοι με καλές χρηματοοικονομικές επιδόσεις χωρίς ανάλογη αποδοτικότητα, ενώ αντίστοιχα παρατηρούμε Δήμους με χαμηλή χρηματοοικονομική βαθμολογία που παρουσιάζουν υψηλή αποδοτικότητα. Από τη μελέτη του πίνακα δεν τεκμηριώνεται διαφοροποίηση της αποδοτικότητας σύμφωνα με τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις των οργανισμών. Δεν μπορούμε να επαληθεύσουμε τους ισχυρισμούς των Dijkgraaf et al. (2003) ότι Δήμοι με χρηματοοικονομικά προβλήματα βελτιώνουν την αποδοτικότητά τους, επειδή εστιάζουν στην περικοπή του κόστους παροχής υπηρεσιών και αγαθών.

Κλείνοντας, παρατηρούμε πως εμφανίζεται σταθερότητα στην έλλειψη αποδοτικότητας και για τα τρία χρόνια. Το ποσοστό των μη αποδοτικών Δήμων επαναλαμβάνεται και τις δύο επόμενες χρονιές. Οι μη αποδοτικές μονάδες παραμένουν μη αποδοτικές. Συμπερασματικά λοιπόν, μπορούμε να πούμε πως ***το φαινόμενο της έλλειψης αποδοτικότητας είναι σταθερό και ιδιαίτερα ισχυρό στους Ελληνικούς ΟΤΑ.***

6.11. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

6.11.1. ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

Στο πρώτο στάδιο της ανάλυσης, χρησιμοποιώντας το υπόδειγμα της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων προσανατολισμένο στις εισροές, υπολογίσαμε τους βαθμούς της τεχνικής αποδοτικότητας των Δήμων.

Ο υπολογισμός των ατομικών βαθμών αποδοτικότητας αποτελεί μια πρώτη καλή ένδειξη των πεπραγμένων των ΟΤΑ, ωστόσο δεν αρκεί, εφόσον θέλουμε να ερμηνεύσουμε τα αίτια της έλλειψης αποδοτικότητας και να βελτιώσουμε τα συμπεράσματα. Για το λόγο αυτό, σε ένα δεύτερο στάδιο της ανάλυσής μας, είναι απαραίτητο να ανιχνευθούν οι παράγοντες που επιδρούν στην μεταβολή της αποδοτικότητας, καθώς αυτή μπορεί να επηρεάζεται, όχι μόνο από τα πεπραγμένα μιας ελλιπούς διοίκησης, αλλά και από άλλους παράγοντες είτε αυτοί βρίσκονται υπό τον έλεγχο του οργανισμού είτε όχι. Η κατανόηση των πιθανών σχέσεων ανάμεσα στην αποδοτικότητα και τα θεσμικά και δομικά χαρακτηριστικά των Δήμων ενδιαφέρει όλους όσους ασκούν πολιτική στον οργανισμό και ιδιαίτερα τα αυτοδιοικητικά στελέχη. Εμπειρικές έρευνες προσπάθησαν να διακρίνουν την επίδραση στην αποδοτικότητα των πολιτικών παραγόντων, των οικονομικών χαρακτηριστικών και των δημογραφικών δεδομένων των Δήμων. Ρίχνοντας φως στις αιτίες της έλλειψης αποδοτικότητας, μπορούν να αναλυθούν περαιτέρω τα οικονομικά αίτια για την μη αποδοτική συμπεριφορά των οργανισμών και να υποστηριχθούν αποτελεσματικά τα απαραίτητα ελεγκτικά ή/και διορθωτικά μέτρα πολιτικής.

Σκοπός του παρόντος υποκεφαλαίου είναι να εξεταστούν οι επιπτώσεις ορισμένων χαρακτηριστικών των Δήμων στη μεταβολή της αποδοτικότητας, επιστρατεύοντας ένα ακόμη στάδιο. Στο πρώτο στάδιο εξάγαμε συμπεράσματα από τις μη-παραμετρικές εκτιμήσεις της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων. Στο δεύτερο στάδιο, εκτιμώνται οι επιπτώσεις επιλεγμένων μεταβλητών στη μεταβολή της αποδοτικότητας. Μια διαδεδομένη προσέγγιση, για την ανάλυση της αποδοτικότητας στο δημόσιο τομέα, είναι η βασισμένη στην παλινδρόμηση, όπου οι βαθμοί αποδοτικότητας ορίζονται ως εξαρτημένη μεταβλητή.

Πλήθος μελετών εισήγαγαν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των Δήμων σε υποδείγματα δύο σταδίων. Ορισμένες μελέτες υποθέτουν σχέση ανάμεσα στην

πολιτική σύνθεση του δημοτικού συμβουλίου και στο επίπεδο αποδοτικότητας. Ο Vanden (1993) προσπάθησε να διακρίνει εάν οι πολιτικές πλειοψηφίες είναι ένας ερμηνευτικός παράγοντας της παρατηρούμενης έλλειψης αποδοτικότητας. Αλλά και οι συμπεριφορές που πηγάζουν από τους εκλεγμένους δημοτικούς συμβούλους (η εμπλοκή των πολιτικών σε διοικητικά λειτουργικά ζητήματα, η εκπροσώπηση ειδικών συμφερόντων κλπ) συνεπάγονται ότι τα διοικητικά στελέχη περιορίζονται από αρκετούς μη ελεγχόμενους παράγοντες που επηρεάζουν την αποδοτικότητα. Οι De Borger et al. (1994) μελέτησαν εάν η προσήλωση των αιρετών στις πολιτικές πρακτικές παρά στην οικονομική λογική επηρεάζει την αποδοτικότητα.

Μεταξύ των ερμηνευτικών μεταβλητών, οι οικονομικές μεταβλητές που σχετίζονται με τις χρηματοοικονομικές παραμέτρους του τοπικού δημόσιου τομέα έχουν το σημαντικότερο ρόλο. Για παράδειγμα, η υψηλή φορολόγηση μπορεί να οδηγήσει σε βελτίωση των διαδικασιών καταγραφής και ελέγχου των πόρων και των δαπανών της κοινότητας. Η βιβλιογραφία για τη δημοσιονομική «αυταπάτη»[469] (fiscal illusion) υποδεικνύει ότι η ψευδαίσθηση για τις χρηματοοικονομικές παραμέτρους, όπως Παραδείγματος χάρη, ο κατά κεφαλή φόρος ή οι συνολικές δαπάνες, μπορεί να συνδέεται με έλλειψη αποδοτικότητας. Το μέγεθος των επιχορηγήσεων δείχνει την επίδραση του flypaper effect[470]. Οι επιχορηγήσεις, που αντιπροσωπεύουν τις μεταβιβάσεις κονδυλίων που λαμβάνονται από την κεντρική κυβέρνηση, ενθαρρύνουν μεν την παροχή τοπικών υπηρεσιών, οδηγούν όμως σε επιπλέον μείωση της τεχνικής αποδοτικότητας. Η υψηλή εξάρτηση από τις κεντρικές επιχορηγήσεις φαίνεται να επιδεινώνει τα αποτελέσματα της αποδοτικότητας. Πολλές μελέτες στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν δείξει πως οι κρατικές επιχορηγήσεις στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης επηρεάζουν τις κατανομές σε τοπικό επίπεδο. Επηρεάζουν το συνολικό μέγεθος των δαπανών, αλλά και την εσωτερική δομή των δαπανών του οργανισμού. ***Τα φαινόμενα σπατάλης στην ΤΑ συνδέονται και με τις επιχορηγήσεις, τον τρόπο που αυτές δίνονται και τους ελέγχους που πραγματοποιούνται για τη χρήση τους.***

---

[469]Η δημοσιονομική αυταπάτη είναι θεωρία της «δημόσιας επιλογής» για τις δημόσιες δαπάνες και αναπτύχθηκε πρώτα από τον Ιταλό οικονομολόγο Amilcare Puviani (1903). Αναφέρει πως, όταν τα δημόσια έσοδα δεν είναι παρατηρήσιμα ή τουλάχιστον όχι πλήρως από τους φορολογούμενους, τότε το κόστος των δημόσιων δαπανών γίνεται αντιληπτό ως μικρότερο από το πραγματικό. Επειδή ορισμένοι ή όλοι οι φορολογούμενοι ωφελούνται από τις δημόσιες δαπάνες με αυτά τα απαρατήρητα ή κρυφά έσοδα, η δημόσια ζήτηση για δημόσιες δαπάνες αυξάνει, δίνοντας έτσι το κίνητρο στους πολιτικούς να αυξήσουν το μέγεθος του δημόσιου τομέα.

[470]Σύμφωνα με τη θεωρία του Fly-paper Effect (King D., 1988), μία αύξηση των επιχορηγήσεων προκαλεί αύξηση των τοπικών δημόσιων δαπανών.

Μία ακόμη χρηματοοικονομική μεταβλητή με επίδραση στην αποδοτικότητα είναι τα ίδια κατά κεφαλή έσοδα του οργανισμού. Στο ζήτημα αυτό, τα αποτελέσματα στη διεθνή βιβλιογραφία είναι μεικτά. Θετική συσχέτιση των ιδίων εσόδων και των βαθμών αποδοτικότητας υπάρχει στη μελέτη των Vanden Eeckaut et al. (1993) και των De Borger και Kerstens (1996). Αντίθετα, οι Balaguer-Coll, Prior-Jimenez και Vela-Bargues (2002) διαπιστώνουν αρνητική συσχέτιση ανάμεσα στους βαθμούς αποδοτικότητας, στα ίδια έσοδα και στις επιχορηγήσεις. Η διαθεσιμότητα πόρων, επιχορηγήσεων ή ιδίων πόρων, φαίνεται να μειώνει την ευαισθησία των τοπικών πολιτικών για τον έλεγχο των δαπανών.

Άλλες μελέτες έχουν συμπεριλάβει στις ερμηνευτικές μεταβλητές και το προσωπικό εισόδημα. Το κατά κεφαλή εισόδημα στη δικαιοδοσία του Δήμου χρησιμοποιείται με την αιτιολόγηση πως η γραφειοκρατική νωθρότητα αυξάνει καθώς βελτιώνεται το εισόδημα. Όσο μεγαλύτερο είναι το οικονομικό επίπεδο του ΟΤΑ και επομένως συλλέγει περισσότερους πόρους, τόσο μικρότερη πίεση ασκείται στους πολιτικούς και τα στελέχη του οργανισμού για να προσέξουν την αποδοτικότητα στην παροχή των δημοτικών υπηρεσιών. Αντίθετα, ο De Borger, χρησιμοποιώντας ανάλυση παλινδρόμησης, βρήκε πως υψηλότερο οικονομικό επίπεδο συνδέεται με αυξημένη αποδοτικότητα. Οι Gimenez και Prior (2003) καταλήγουν στο συμπέρασμα πως οι διαφορές στο οικονομικό επίπεδο δεν είναι σημαντικές για την ερμηνεία της διαφοροποίησης της αποδοτικότητας.

Επίσης, για την ερμηνεία της έλλειψης αποδοτικότητας εξετάσθηκε και η συμμετοχή των πολιτών. Για την ποσοτικοποίηση της πολιτικής συμμετοχής χρησιμοποιήθηκαν (De Borger and Kertens, 1996b) τα ποσοστά του πληθυσμού με πρωτοβάθμια ή υψηλότερη εκπαίδευση.

Ένας σημαντικός παράγοντας, που έχει ουσιαστική επίδραση στη λήψη αποφάσεων βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, είναι ο τρόπος με τον οποίο χρηματοδοτείται ένας οργανισμός. Ως μια ακόμη ερμηνευτική μεταβλητή για την αποδοτικότητα κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο χρηματοοικονομικός δείκτης των υποχρεώσεων προς τον πληθυσμό. Στην ανάλυσή μας, ενσωματώνουμε το κατά κεφαλή επίπεδο των υποχρεώσεων των Δήμων. Υποθέτουμε πως όσο υψηλότερες είναι οι υποχρεώσεις ενός οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η απαίτηση των κατοίκων για αποδοτικότερη παροχή υπηρεσιών και αγαθών (Spann 1977, Davis and Hayes 1993, De Borger 1996). Σύμφωνα με τον Worthington (2000), το χρέος επηρεάζει αρνητικά την αποδοτικότητα. Όσο οι υποχρεώσεις

αυξάνουν, τόσο περισσότεροι πόροι αφιερώνονται στην αποπληρωμή αυτών των υποχρεώσεων και επομένως λιγοστεύον οι πόροι που είναι διαθέσιμοι για τη χρηματοδότηση υπηρεσιών (πολιτιστικών, αθλητικών κλπ). Οι Dijkgraaf et al. (2003) ισχυρίζονται πως Δήμοι με χρηματοοικονομικά προβλήματα, θέτοντας ως στόχο την περικοπή του κόστους παροχής υπηρεσιών και αγαθών, οδηγούνται στη βελτίωση της αποδοτικότητας.

Σε αυτό το δεύτερο στάδιο της ανάλυσης, ερευνούμε τα αποτελέσματα της πληθυσμιακής πυκνότητας, εάν δηλαδή υφίσταται θετική ή αρνητική συσχέτιση με τους βαθμούς αποδοτικότητας. Η μεταβλητή εκφράζει κατοίκους ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο και προκύπτει από τη διαίρεση του πληθυσμού με την έκταση του οικισμού, όπως φαίνεται στις επίσημες απογραφές της ΕΛΣΤΑΤ. Η ανεξάρτητη αυτή μεταβλητή συνδυάζει το πληθυσμιακό μέγεθος με την έκταση του Δήμου. Αναμένεται δηλαδή, τυχόν οικονομίες κλίμακας που παρουσιάζονται σε Δήμους με μεγάλη πληθυσμιακή πυκνότητα, να επηρεάσουν την αποδοτικότητα.

Επίσης, η πληθυσμιακή πυκνότητα του Δήμου επηρεάζει την παραγωγή και παροχή των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών. Αποτελεί έναν από τους συχνούς παράγοντες στη διεθνή βιβλιογραφία που επιδρούν στην οικονομική συμπεριφορά των ΟΤΑ. Πέρα από τις οικονομίες κλίμακας σε ορισμένες ή σε όλες τις διαδικασίες παραγωγής και του γεγονότος ότι το κόστος παροχής υπηρεσιών και αγαθών αυξάνει καθώς μειώνεται η πληθυσμιακή πυκνότητα, μεγαλύτεροι πληθυσμικά Δήμοι μπορούν να προσελκύσουν ικανότερους υπαλλήλους και να διαθέτουν προσωπικό με ποικίλλες επιδεξιότητες και εμπειρίες. Οι De Borger et al. (1994) και οι De Borger και Kerstens (1996a) κατέληξαν πως αύξηση στον πραγματικό πληθυσμό και στην πληθυσμιακή πυκνότητα σχετίζονται με βελτιώσεις στην αποδοτικότητα. Αυξάνοντας την πυκνότητα, μειώνονται οι κατά κεφαλή δαπάνες για υποδομές. Όμως, όσο μεγαλύτερος είναι ο πληθυσμός, τόσο περισσότερες είναι οι ανάγκες, οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες που αναλαμβάνει ο οργανισμός και επομένως, μειώνεται η αποδοτικότητα στην παροχή αυτών των υπηρεσιών (Carr-Hill και Stern, 1979, Cameron, 1989). Μελέτες που ασχολούνται με την αποδοτικότητα συγκεκριμένων υπηρεσιών των ΟΤΑ όπως των Callan και Thomas (2001), των Dubin και Navarro (1988), που μελετούν την αποδοτικότητα περισυλλογής των απορριμμάτων, ή των Diez-Ticio και Mancebon (2003), που ασχολούνται με την αποδοτικότητα της αστυνόμευσης, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι είναι αποδοτικότεροι ΟΤΑ με μικρό πληθυσμό. Οι Silkman και Young (1982)

βρήκαν αρνητική σχέση με την αποδοτικότητα, δεχόμενοι πως το κόστος μιας μη αποδοτικής συμπεριφοράς αθροίζεται σε μεγαλύτερα πληθυσμιακά σύνολα. Επίσης, οι Gimenez και Prior (2003) κατέληξαν πως πυκνότερος πληθυσμός συνδέεται με μεγαλύτερη έλλειψη αποδοτικότητας.

Μία ακόμη μεταβλητή, που είναι καθοριστική για το επίπεδο αποδοτικότητας των Δήμων, είναι ο αριθμός των δημοτικών υπαλλήλων. Η Ελληνική ΤΑ, όπως και ολόκληρος ο δημόσιος τομέας, έχει κατηγορηθεί για υπερβάλλουσα απασχόληση. Παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η σχέση με την αποδοτικότητα.

Διαφορές στην αποδοτικότητα είναι πιθανό να παρουσιάζονται και εξαιτίας του συνολικού ενεργητικού των Δήμων, που αποτελεί ένδειξη των πόρων που έχουν στη διάθεσή τους για να παράγουν περισσότερο αποδοτικά.

Με βάση τη μέχρι τώρα αρθρογραφία και σύμφωνα με τα στοιχεία, που στάθηκε δυνατόν να συλλέξουμε, επικεντρωθήκαμε στην εξέταση των παρακάτω τεσσάρων κριτηρίων. Οι βασικές τιμές των κριτηρίων αυτών παρουσιάζονται στον πίνακα 6.17, καθώς και η αναμενόμενη επίδραση τους.

Πίνακας 6.17: Περιγραφικά στατιστικά μέτρα των ερμηνευτικών μεταβλητών

Κριτήριο	**N**	**Ελάχιστο**	**Μέγιστο**	**Άθροισμα**	**Μέση Τιμή**	**Τυπική Απόκλιση**	**Θεωρητικές προσδοκίες για τις ερμην. μεταβλητές**
Ίδια έσοδα / Πληθυσμό	142	8,59	662,88	21915,67	153,3	109,2	+
Επιχορηγήσεις / Πληθυσμό	142	105,44	479,3	26125,85	182,7	52,6	-
Συν. Υποχρεώσεις / Πληθυσμό	142	4,87	1330,96	25152,25	175,9	161,76	-
Συν. Πληθυσμός / Τετρ.χιλ.	142	14,24	20429,2	139410,21	974,9	3222,66	+ ή -

6.11.2. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Εφαρμόζοντας παλινδρόμηση, με μεταβλητές που θεωρητικά ερμηνεύουν την αποδοτικότητα, στους υπολογισμένους από την περιβάλλουσα ανάλυση βαθμούς, μπορούμε να διαπιστώσουμε εάν οι προσδοκίες μας επιβεβαιώνονται και εμπειρικά. Οι βαθμοί αποδοτικότητας είναι φραγμένοι από το μηδέν και τη μονάδα και επομένως, η παλινδρόμηση ελαχίστων τετραγώνων θα ήταν μεροληπτική και

ασυνεπής μέθοδος. Επίσης, όπως φαίνεται και από τα θηκογράμματα της προηγούμενης ενότητας, οι κατανομές των βαθμών αποδοτικότητας δεν είναι συμμετρικές και έτσι, δε συμβαδίζουν με τις υποθέσεις της παλινδρόμησης ελαχίστων τετραγώνων. Προκειμένου να ξεπεράσουμε αυτούς τους περιορισμούς προσφύγαμε στη χρήση του υποδείγματος Tobit για φραγμένα δεδομένα.

Τα υποδείγματα Tobit ανήκουν στα υποδείγματα όπου η σειρά της εξαρτημένης μεταβλητής είναι περιορισμένη. Ένα τέτοιο μοντέλο προτάθηκε από τον Tobin[471], ο οποίος ανάλυσε τις οικογενειακές δαπάνες με τη χρήση υποδείγματος περικομμένης (censored) παλινδρόμησης, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι δαπάνες δεν μπορεί να είναι αρνητικές. Ονόμασε το υπόδειγμά του "υπόδειγμα περιορισμένων εξαρτημένων μεταβλητών" (limited dependent variables model). Αυτό και οι επόμενες γενικεύσεις του υποδείγματος, που είναι περικομμένα (censored) ή κόλουρα (truncated)[472] υποδείγματα παλινδρόμησης, αποτελούν τα υποδείγματα Tobit που ονομάστηκαν έτσι, εξαιτίας των ομοιοτήτων με τα υποδείγματα Probit.

Το υπόδειγμα Tobit είναι ένα οικονομετρικό πρότυπο που περιγράφει τη σχέση μεταξύ μιας μη αρνητικής εξαρτημένης μεταβλητής Y_t και ενός διανύσματος ανεξάρτητων μεταβλητών X_t. Στην περίπτωσή μας, η εξαρτημένη μεταβλητή είναι και από τα πάνω περιορισμένη από τη μονάδα.

Το υπόδειγμα ορίζεται ως εξής:

$$eff_{it}^{*} = X_{it}^{'}\gamma + u_i + \varepsilon_{it}\,, \quad u_i \approx N(0,\sigma_w^2), \quad \varepsilon_{it} \approx N(0,\sigma_\varepsilon^2)$$

Όπου X_{it} είναι το διάνυσμα των ερμηνευτικών μεταβλητών, γ είναι το διάνυσμα των συντελεστών της παλινδρόμησης ενώ eff_{it}^{*} είναι αφανής μεταβλητή, η οποία παρατηρείται μόνον όταν οι βαθμοί αποδοτικότητας είναι μεταξύ του μηδενός και της μονάδος.

$$eff_{it} = eff_{it}^{*} \quad if \quad 0 \prec eff_{it}^{*} \prec 1$$
$$eff_{it} = 1 \quad if \quad eff_{it}^{*} \geq 1$$
$$eff_{it} = 0 \quad if \quad eff_{it}^{*} \leq 0$$

Τα δεδομένα του υποδείγματός μας είναι σε διαστρωματική διαχρονική δομή δηλαδή, πολλαπλές παρατηρήσεις για κάθε μονάδα (cross-sectional time-series). Στα

---

[471]Tobin, J., "Estimation of Relationships for Limited Dependent Variables" στο: «Econometrica», Τόμος 26, 1958, σελ. 24–36;
Greene, W. H., *Econometric Analysis*, 5th edition, NJ: Prentice Hall, Upper Saddle River, 2003.
[472]Amemiya, T., "Tobit Models: A Survey" στο: "Journal of Econometrics", Τόμος 24, 1984, σελ. 3-61.

διαστρωματικά δεδομένα υπάρχει μια δυσδιάστατη εξαρτημένη μεταβλητή όπου, η μία διάσταση i είναι ο δείκτης διαστρωμάτωσης (cross section index) και η άλλη t εκφράζει το χρόνο (time index)[473]. Σε τέτοια μορφή έχουμε να αντιμετωπίσουμε τους διαταρακτικούς όρους u_i που συνδέονται με συγκεκριμένη μονάδα και επηρεάζουν την αποδοτικότητά της και οι οποίοι μπορεί να συσχετίζονται μεταξύ τους (μη μηδενική συνδιακύμανση). Ένας βασικός τρόπος να αντιμετωπίσουμε τα αποτελέσματα της διαστρωματικής ή ατομικής ετερογένειας και διαχρονικής συσχέτισης των σφαλμάτων, χωρίς να χαθούν βαθμοί ελευθερίας, είναι με τη χρήση υποδείγματος τυχαίων επιδράσεων (Random Effects). Στο υπόδειγμα τυχαίων επιδράσεων, η διαστρωματική ετερογένεια υποδειγματοποιείται μέσω των στοχαστικών όρων u_i, που προέρχονται από κάποια συγκεκριμένη κατανομή (Gaussian) και όχι μέσω σταθερών όρων, όπως στο υπόδειγμα συσχετισμένων επιδράσεων (Fixed Effects), το οποίο υπολογίζει όχι έναν σταθερό όρο αλλά i με ανάλογη απώλεια βαθμών ελευθερίας. Μία επιπλέον υπόθεση αφορά στο ότι οι διαστρωματικές επιδράσεις ή οποιαδήποτε συνάρτησή τους πρέπει να είναι ασυσχέτιστη με τις ερμηνευτικές μεταβλητές, δηλαδή:

$$\mathrm{E}(u_i \mid X_i) = 0 \rightarrow \mathrm{E}(x_{it} u_i) = 0, \quad i = 1,2,\ldots,N$$

Το RE υπόδειγμα αντιμετωπίζει επίσης την μη παρατηρήσιμη ετερογένεια ανάμεσα στις μονάδες και προσθέτει έναν ακόμη τυχαίο όρο λάθους ε_{it}, ο οποίος συμπεριλαμβάνει τις τυχαίες επιρροές, αντικατοπτρίζοντας όλες εκείνες τις μεταβλητές που επιδρούν στην εξαρτημένη, αλλά δεν περιλαμβάνονται στην παλινδρόμηση. Αυτοί οι διαταρακτικοί όροι ακολουθούν την κανονική κατανομή και δε σχετίζονται ούτε μεταξύ τους ούτε με τις ανεξάρτητες μεταβλητές από τις οποίες αποτελείται η παλινδρόμηση. Επομένως, έχουμε ένα υπόδειγμα παλινδρόμησης με σύνθετο διαταρακτικό όρο: $u_{it} = u_i + \varepsilon_{it}$, όπου

[473]Heij, C./ de Boer, P./ Franses, P. H./ Kloek, T. & van Dijk, H., K., *Econometric Methods with Applications in Business and Economics*, Oxford University Press, 2004.

$$V(eff_{it}) = V(u_{it}) = V(u_i + \varepsilon_{it}) =$$

$$\equiv \begin{bmatrix} \sigma_u^2 + \sigma_\varepsilon^e & \sigma_u^2 & \dots & \sigma_u^2 \\ \sigma_u^2 & \sigma_u^2 + \sigma_\varepsilon^2 & \dots & \sigma_u^2 \\ . & . & . & . \\ . & . & . & . \\ . & . & . & . \\ \sigma_u^2 & \sigma_u^2 & \dots & \sigma_u^2 + \sigma_\varepsilon^e \end{bmatrix}$$

Συμβολίζοντας τη συνάρτηση πυκνότητας με φ(.) και τη συνάρτηση αθροιστικής πιθανότητας με Φ(.) της τυπικής κανονικής κατανομής, η συνάρτηση πιθανοφάνειας για όλες τις μονάδες δίνεται από:

$$L(eff \mid \gamma, \sigma_\varepsilon^2, \sigma_u^2) = \prod_i \int \left[\prod_{t|eff_{it}=0} \Phi\left(\frac{-X_{it}^{'}\gamma - u_i}{\sigma_\varepsilon}\right) * \prod_{t|eff_{it}>0} \frac{1}{\sigma_\varepsilon} \phi\left(\frac{eff_{it} - X_{it}^{'}\gamma - u_i}{\sigma_\varepsilon}\right) \right] g(u_i \mid \sigma_u^2) du_i$$

Υπολογίζουμε το γ, το σ_ε και το σ_u με το πρόγραμμα STATA, το οποίο ακολουθεί την προσέγγιση μεγιστοποίησης του ολοκληρώματος της συνάρτησης πιθανοφάνειας[474]. Προσεγγίζει το ολοκλήρωμα ως σταθμικό άθροισμα, χρησιμοποιώντας την προσαρμόσιμη μέθοδο ολοκλήρωσης τετραγωνισμού (quadrature) του Gauss[475] και έπειτα μεγιστοποιεί την συνάρτηση πιθανοφάνειας με τον αλγόριθμο των Newton-Raphson[476].

Το γεγονός ότι τα αποτελέσματα της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων αναφέρονται σε σχετικούς βαθμούς αποδοτικότητας, σημαίνει πως υπάρχει σύμφυτη εξάρτηση και επομένως δημιουργείται πρόβλημα όταν αυτοί χρησιμοποιούνται σε ανάλυση παλινδρόμησης, γιατί παραβιάζεται μια από τις βασικές υποθέσεις της, η ανεξαρτησία του δείγματος. Με στόχο να παραχθούν αμερόληπτοι και συνεπείς εκτιμητές, οι Simar και Wilson[477] πρότειναν ως εναλλακτική της απλής εκδοχής της Tobit παλινδρόμησης, τη χρήση της τεχνικής αναδειγματοληψίας (bootstrap). Η μέθοδος bootstrap βασίζεται στη δημιουργία B νέων δειγμάτων με ίδιο μέγεθος με το αρχικό δείγμα. Τα δείγματα αυτά δημιουργούνται από δειγματοληψία με επανάθεση από το αρχικό δείγμα. Η εκτιμήτρια της παραμέτρου που μας ενδιαφέρει υπολογίζεται για το κάθε ένα από τα B bootstrap δείγματα που παράγουν την

---

[474]Hsiao, C., *Analysis of Panel Data*, UK: Cambridge University Press, Cambridge, 2003.
[475]Molenberghs, G. & Verbeke, G., *Models for Discrete Longitudinal Data*, NY: Springer, New York, 2005.
[476]Süli, Endre & Mayers, D., *Introduction to Numerical Analysis*, Cambridge University Press, 2003.
[477]Simar, L. & Wilson, P. W., "Statistical inference in nonparametric frontier models: the state of the art" στο: "Journal of Productivity Analysis", Τόμος 13, 2000a, σελ. 49-78.

κατανομή αναδειγματοληψίας της εκτιμήτριας. Η bootstrap εκτιμήτρια προκύπτει από τη μέση τιμή όλων των εκτιμητριών από τα bootstrap δείγματα. Βασική προϋπόθεση αποτελεί η δυνατότητα των εκτιμήσεων του αρχικού δείγματος να απεικονίζουν όλο τον πληθυσμό.

Στο παρακάτω πίνακα εμφανίζονται τα αποτελέσματα σύμφωνα με το υπόδειγμα Tobit.

Πίνακας 6.18: Αποτελέσματα Tobit (bootstrapped) παλινδρόμησης

Random-effects tobit regression			Number of obs = 419
Group variable: firm			Number of groups = 142
Random effects u_i ~ Gaussian			Obs per group: min = 2
			avg = 3.0
			max = 3
Log likelihood = 251.65333			Prob > chi2 = 0.000
	Coef.	**P>|z|**	**95% Conf. Interval**
Own revenues / Population	-0.0008	0.000***	(-.0010811 -.000506)
Grants / Population	-0.0000	0.428	(-.0003252 .0001379)
Total Liabilities / Population	-0.0001	0.057*	(-.0002647 3.81e-06)
Total Population / Square Km	0 .0000	0.000***	(.0000139 .0000344)
Constant	0.8395	0.000	(.7687162 .9103755)
Sigma	0.063		
Wald	93.85		
Rho	.894793		

Η τιμή της συνάρτησης λογαριθμο-πιθανοφάνειας του υποδείγματος (251.6533) βοηθά στην αξιολόγηση της προσαρμογής του υποδείγματος στα δειγματικά δεδομένα και χρησιμοποιείται στον χ^2 έλεγχο του λόγου των μέγιστων τιμών της συνάρτησης πιθανοφάνειας για το κατά πόσο όλοι οι εκτιμητές των συντελεστών της παλινδρόμησης στο υπόδειγμα είναι ταυτόχρονα μηδενικοί. Η πιθανότητα να προκύψει μια τιμή τόσο μεγάλη για την κατανομή χ^2 με 4 βαθμούς ελευθερίας (93,85) ή μια πιο ακραία τιμή, εάν στην πραγματικότητα δεν υπάρχει καμία επίδραση από τις μεταβλητές, είναι Sig.<0.0001. Αυτή η πιθανότητα συγκρίνεται με το επίπεδο σημαντικότητας που δεχόμαστε, δηλαδή με τη θέλησή μας

να δεχτούμε σφάλμα τύπου I, το οποίο τυπικά τίθεται στο 0.05 ή 0.01. Η μικρή τιμή από τον έλεγχο LR μας οδηγεί να απορρίψουμε τη μηδενική υπόθεση. Μπορούμε δηλαδή να θεωρήσουμε πως οι τέσσερεις ανεξάρτητες μεταβλητές συνδυασμένες μεταξύ τους, με τη μορφή του Tobit υποδείγματος, συμβάλλουν σημαντικά στην πρόγνωση των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής.

Ο πίνακας της ανάλυσης μας δίνει τους συντελεστές του τελικού υποδείγματος μαζί με τους επαγωγικούς ελέγχους και τα διαστήματα εμπιστοσύνης τους. Για ένα δοσμένο **α** επίπεδο, η **P>|t|** καθορίζει εάν η μηδενική υπόθεση μπορεί να απορριφθεί ή όχι. Εάν η πιθανότητα **P>|t|** είναι μικρότερη από το **α**, τότε η μηδενική υπόθεση απορρίπτεται και ο εκτιμητής της παραμέτρου θεωρείται στατιστικά σημαντικός στο **α** επίπεδο. Με βάση αυτό το κριτήριο του Wald στατιστικά σημαντική επίδραση στη διαμόρφωση των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής έχουν οι μεταβλητές (Ιδια έσοδα/Πληθυσμό) και (Πληθυσμιακή Πυκνότητα) σε επίπεδο σημαντικότητας 1% και η (Συνολικές Υποχρεώσεις/Πληθυσμό) σε επίπεδο σημαντικότητας 10%.

Τα sigma u και sigma ε αντιπροσωπεύουν τα εκτιμημένα τυπικά σφάλματα των τυχαίων όρων της παλινδρόμησης. Ο όρος "rho" στην τελευταία γραμμή δίνεται από τη σχέση $\sigma_u^2 / \left(\sigma_\varepsilon^2 + \sigma_u^2\right)$. Στην περίπτωση αυτή φαίνεται ότι ο παράγοντας της διακύμανσης, που προκύπτει από την ετερογένεια των ΟΤΑ, είναι αρκετά μεγάλος συγκρινόμενος με τη διασπορά των ανεξάρτητων και ομοίως κατανεμημένων σφαλμάτων ε_{it}. Δηλαδή, ελέγχοντας την ετερογένεια των Δήμων, η μεταβλητότητα των βαθμών αποδοτικότητας ερμηνεύεται από τις μεταβλητές που συμπεριλαμβάνουμε στην παλινδρόμηση.

Σημαντική επίδραση στη διαμόρφωση των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής έχει η μεταβλητή «κατά κεφαλή έσοδα» των Δήμων. Είναι στατιστικά σημαντική και έχει αρνητική συσχέτιση με την αποδοτικότητα. Καθώς αυξάνουν τα έσοδα, η αποδοτικότητα των δαπανών μειώνεται. Η έλλειψη μεθόδων χρηματοοικονομικής διοίκησης και η ανυπαρξία ελέγχων αποδοτικής χρήσης των πόρων και των διαθέσιμων μέσων οδηγούν σε απώλειες. Το αποτέλεσμα επιβεβαιώνει τα στοιχεία που αναδείχτηκαν στις μελέτες των Balaguer-Coll et al. (2002,2007)[478]:

---

[478]Balaguer-Coll, M./ Prior, J. & Vela-Bargues, J., *Efficiency and quality in local government management. The case of Spanish local authorities*, Working Paper, Universitat Autonoma de Barcelona, 02/2002.

ένας Δήμος, που είναι ικανός να δημιουργεί δικά του έσοδα, θα είναι λιγότερο πιεσμένος να τα διαχειριστεί αποτελεσματικά. Αυτή η ερμηνεία είναι συμβατή με τη θεωρία της αντιπροσώπευσης (agency theory), η οποία υπογραμμίζει πολλές αιτίες που οδηγούν τους πολιτικούς και τα στελέχη των ΟΤΑ να μην έχουν κίνητρα για να ασκούν αποτελεσματική εποπτεία και έλεγχο στις δαπάνες, ιδιαίτερα όταν δεν υπάρχουν σφικτοί περιορισμοί στον προϋπολογισμό τους[479]. Επίσης, η ασυμμετρία στην πληροφόρηση ανάμεσα στους ψηφοφόρους (principals) και στους πολιτικούς (agents) είναι άλλη μια αιτία της έλλειψης αποδοτικότητας[480]. Βέβαια, η παρούσα οικονομική κρίση θα έχει άμεσο και ουσιαστικό αποτέλεσμα στον περιορισμό της έλλειψης αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, εξαιτίας των αυστηρών περιορισμών στις δαπάνες και τη μείωση των καιροσκοπικών και πελατειακών συμπεριφορών των αξιωματούχων των ΟΤΑ, γεγονός που θα βελτιώσει την αποδοτικότητα των δαπανών τους.

Δεν τεκμηριώνεται η επίδραση της μεταβλητής των κατά κεφαλή επιχορηγήσεων στην αποδοτικότητα (Prob. =0.428). Οι επιχορηγήσεις, που αποτελούν ουσιαστικό τμήμα των εσόδων της Ελληνικής τοπικής αυτοδιοίκησης, κατευθύνονται σε συγκεκριμένες ανελαστικές δαπάνες, περιορίζοντας έτσι την επίδρασή τους στην αποδοτικότητα.

Όσον αφορά στις υποχρεώσεις, αυτές συσχετίζονται αρνητικά με την αποδοτικότητα. Η μεταβλητή είναι στατιστικά σημαντική σε επίπεδο σημαντικότητας 10% και όχι στο 5% που είναι το σύνηθες κατώφλι απόφασης για την αποδοχή ή μη της μηδενικής υπόθεσης. Εντούτοις, δείχνει την αρνητική συσχέτιση με την αποδοτικότητα. Όσο μεγαλύτερες είναι οι υποχρεώσεις, τόσο λιγότερα χρήματα περισσεύουν. Οι Δήμοι με μικρή δυνατότητα ιδίων εσόδων πιθανά αναγκάζονται να προσφεύγουν σε δανεισμό. Η μεταβλητή των κατά κεφαλή συνολικών υποχρεώσεων προστέθηκε στο υπόδειγμα με σκοπό να προσεγγίσουμε τα αποτελέσματα του δανεισμού στην αποδοτικότητα και να τη συγκρίνουμε με την επίδραση των ιδίων εσόδων. Η σχέση είναι αρνητική. Επειδή οι πολίτες δεν πληρώνουν άμεσα φόρους

Balaguer-Coll, M. T./ Tortosa-Ausina, E. & Prior, D., "On the determinants of local government performance: A two stage nonparametric approach" στο: "European Economic Review", Τόμος 51, 2/2007, σελ. 425-451.

[479]Inman, R. P., "Transfers and bailout: Enforcing local fiscal discipline with lessons from U.S. federalism" στο: Rodden, J. et al., *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints*, MA: MIT Press, Cambridge, 2003, σελ. 35-83.

[480]Hindriks, J. & Lockwood, B., "Decentralization and electoral accountability: Incentives, separation and vote welfare" στο: "European Journal of Political Economy", Τόμος 25, 3/2009, σελ. 385-397.

στην ΤΑ, δεν έχουν ισχυρό κίνητρο για τον έλεγχο των δαπανών. Αυτό φαίνεται στον συντελεστή των υποχρεώσεων και στις δύο Tobit παλινδρομήσεις. Όσο μικρότερη είναι η δυνατότητα άντλησης ιδίων πόρων, τόσο πιθανότερος είναι ένας μεγαλύτερος δανεισμός. Το αρνητικό πρόσημο συμφωνεί με τα συμπεράσματα του Worthington (2000).

Η συνολική αποδοτικότητα των ΟΤΑ αναμένουμε να συνδέεται θετικά με την πληθυσμιακή πυκνότητα. Αυτό πράγματι επιβεβαιώνεται και από το υπόδειγμα παλινδρόμησης, όπου η πληθυσμιακή πυκνότητα ασκεί σημαντική θετική επίδραση στην αποδοτικότητα (επίπεδο σημαντικότητας 0.001). Τα αποτελέσματά μας συμφωνούν με τη μελέτη των De Borger και Kerstens που βρήκαν ότι μικρή πληθυσμιακή πυκνότητα συνδέεται με χαμηλή συνολική αποδοτικότητα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Σε πυκνοδομημένες περιοχές είναι ευκολότερο για τους Δήμους να οργανώσουν και να χρησιμοποιήσουν τις υποδομές, εξαιτίας των μικρών αποστάσεων.

6.11.3. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύσαμε την αποδοτικότητα του τοπικού δημόσιου τομέα. Ξεκινήσαμε με τη θεωρητική προσέγγιση των ζητημάτων ορισμού και μέτρησης της αποδοτικότητας των δαπανών, όπου υφίστανται ζητήματα μέτρησης του κόστους, ορισμού των στόχων και μέτρησης των εκροών. Λαμβάνοντας αυτά τα προβλήματα υπόψη, μετρήθηκαν οι τιμές της αποδοτικότητας των δαπανών από 142 Δήμους για τρία συνεχόμενα έτη και ταξινομήθηκαν σύμφωνα με αυτούς τους βαθμούς. Οι βαθμοί υπολογίσθηκαν με την εφαρμογή της μεθόδου της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων και η αξιολόγηση έγινε μόνον με ποσοτικά στοιχεία.

Γενικά, τα αποτελέσματα έδειξαν πως οι Ελληνικοί Δήμοι είναι σχετικά μη αποδοτικοί. Μόνον 17% βρίσκονται στο σύνορο αποδοτικότητας. Επομένως, απαιτείται διεύρυνση των ικανοτήτων διοίκησης και διακυβέρνησης και των αιρετών και των επαγγελματικών στελεχών, γεγονός που σημαίνει διευκρίνιση των ρόλων και των αρμοδιοτήτων κάθε πλευράς και παρακολούθηση με συγκεκριμένα μέτρα των επιδόσεων. Οι Δήμοι θα μπορούσαν να παράγουν, κατά μέσο όρο, σχεδόν τα ίδια προϊόντα και να παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας περίπου 30%

λιγότερους πόρους. Ένα ακόμη στοιχείο που προκύπτει είναι η μεγάλη διακύμανση των βαθμών αποδοτικότητας ανάλογα με την περιφέρεια στην οποία ανήκει ο Δήμος.

Διαπιστώθηκε πως περισσότερο «σπάταλοι» είναι οι Δήμοι που ξοδεύουν πάνω από το κατά κεφαλή μέσο όρο δαπανών. Αυτό επιβεβαιώνει την άποψη ότι μεγαλύτερες δαπάνες δε σημαίνουν κατά ανάγκη και καλύτερο επίπεδο διαβίωσης. Από την ανάλυση έγινε σαφές πως μεγαλύτερα πληθυσμιακά σύνολα (πάνω από 60.000 κατοίκους) έχουν αυξημένη δυνατότητα να βελτιώσουν τις αποδόσεις, οι οποίες όμως εξαρτώνται και από τις εσωτερικές συνθήκες διοίκησης του Δήμου. Από την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων προκύπτουν συμπεράσματα ως προς το είδος της πολιτικής που πρέπει να ασκηθεί ώστε οι μη αποδοτικοί Δήμοι να βελτιωθούν.

Μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζει το είδος της μειωμένης αποδοτικότητας που παρουσιάζουν οι Δήμοι. Η βραχυπρόθεσμη έλλειψη αποδοτικότητας θα μπορούσε πιο εύκολα να ελεγχθεί, τροποποιώντας τις μεταβλητές που έχουν οι Δήμοι στον έλεγχό τους. Αντίθετα, η μακροχρόνια έλλειψη αποδοτικότητας που εμφανίζεται είναι δυσκολότερο να απαλειφθεί γιατί απαιτεί στρατηγική προοπτική και χρόνο, ώστε να τροποποιηθούν δομικές και εξωγενείς παράμετροι σχετικές με τη σύνθεση του προϋπολογισμού.

Στο δεύτερο στάδιο, εξετάσαμε το βαθμό στον οποίο η υπολογισθείσα έλλειψη αποδοτικότητας θα μπορούσε να ερμηνευτεί συνεπώς από ένα διάνυσμα ερμηνευτικών μεταβλητών. Η βασισμένη στους βαθμούς αποδοτικότητας, Tobit παλινδρόμηση, προσδιόρισε ως σημαντικές τις τρεις από τις τέσσερις ερμηνευτικές μεταβλητές που χρησιμοποιήσαμε. Οι περισσότερο ευάλωτοι Δήμοι είναι οι μικροί, των οποίων οι μικρές πληθυσμιακές πυκνότητες οδηγούν σε μειωμένες δυνατότητες αποδοτικής λειτουργίας. Τα ίδια έσοδα έχουν αρνητική επίδραση στην αποδοτικότητα. Αυξημένοι ίδιοι πόροι δημιουργούν στους αιρετούς και στα διοικητικά στελέχη ολιγωρία συσχέτισης εσόδων και δαπανών. Η πολιτική ανάπτυξης δικών τους πηγών πόρων θα πρέπει να συνοδεύεται με αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης, με πλήρη και σωστή αποτίμηση του ενεργητικού και με σύγχρονες μεθόδους μάνατζμεντ.

Στο κεφάλαιο αυτό, επιχειρήσαμε μια διάγνωση που εστιάζει στις σημαντικές αιτίες της έλλειψης αποδοτικότητας στο δημόσιο τομέα σε τοπική κλίμακα. Είναι αδήριτη η ανάγκη να συνεχισθεί, να εμπλουτισθεί και να βελτιωθεί η έρευνα με την ενσωμάτωση σε αυτήν παραγόντων, που στο παρόν στάδιο είναι μη ελεγχόμενοι. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον και στόχο μας αποτελεί η επέκταση της μελέτης του παρόντος

θέματος, λαμβάνοντας υπόψη και ποιοτικά στοιχεία, καθώς και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των σχέσεων εισροών και εκροών των Δήμων. Επίσης, θα παρουσίαζε ιδιαίτερο ενδιαφέρον η ανάλυση με περισσότερες εισροές και εκροές και η εισαγωγή των τιμών τους, ώστε να συμπληρωθεί η έρευνα με την εκτίμηση και της κατανεμητικής αποδοτικότητας όπως και με την αξιολόγηση της αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων. Η δυναμική ανάλυση της εξέλιξης του κόστους στο μεγαλύτερο δυνατό εύρος των υπηρεσιών και της αποδοτικότητας των ΟΤΑ θα επιτρέψει τις συνεχείς εσωτερικές, εξωτερικές και χρονικές συγκρίσεις, γεγονός που θα αποτελέσει ουσιαστική συμβολή στη βελτίωση της διαχείρισης των δημόσιων τοπικών πόρων και στην κάλυψη της ζήτησης με καλύτερες και περισσότερες τοπικές δημόσιες υπηρεσίες και αγαθά.

Κλείνοντας, σημαντικές εξελίξεις, όπως αυτές της νέας αρχιτεκτονικής της αυτοδιοίκησης που εισάγεται με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», αλλά και η γενικότερη οικονομική προσπάθεια την οποία καταβάλει η Ελλάδα, συμβάλλουν στη διαμόρφωση των κατάλληλων συνθηκών για τη δημιουργία ενός είδους «αντικειμενικής» μέτρησης, που θα επιτρέπει αιρετούς και πολίτες να συγκρίνουν τις επιδόσεις των ξεχωριστών δημοτικών συμβουλίων και να κάνουν αμερόληπτες αξιολογήσεις. Εξάλλου, όπως συμβαίνει και με άλλους κλάδους της εθνικής μας οικονομίας, η ΤΑ θα ακολουθήσει τα χνάρια των ευρωπαϊκών κρατών, όπου οι μετρήσεις των επιδόσεων και η δημιουργία συγκρίσιμων δεικτών εξελίσσονται και αναπτύσσονται με γρήγορους ρυθμούς. Το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης με το πλαίσιο δημοσιονομικής εποπτείας που αυτό καθορίζει, προϋποθέτει ότι οι στατιστικές για τα δημόσια οικονομικά πρέπει να είναι αξιόπιστες και απολύτως συγκρίσιμες στα κράτη μέλη. Οι κατάλληλοι δείκτες, η έγκαιρη και συγκρίσιμη παραγωγή στατιστικών αποτελούν τη βάση για βελτιωμένο μακροοικονομικό έλεγχο και εποπτεία στα κράτη μέλη.

Το ίδιο και στο επίπεδο των Δήμων, οι αξιόπιστοι και κατάλληλα ορισμένοι στατιστικά δείκτες, βοηθώντας στον έγκαιρο εντοπισμό ανισορροπιών και αδυναμιών, στην αξιολόγηση των κινδύνων, στη βελτιωμένη λογοδοσία σε πολιτικό και κοινωνικό επίπεδο εξαιτίας της δυνατότητας συγκρίσεων και στηρίζοντας τις εμπειρικές μελέτες των θεωρητικών αναζητήσεων της επιστημονικής κοινότητας, μπορούν να βελτιώσουν ουσιαστικά την οικονομική διακυβέρνηση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΑΝΑΛΥΣΗ

7.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα βασικά σημεία του νέου λογιστικού συστήματος, συνοψίζονται στα παρακάτω:

- ✓ Η χρήση της διπλογραφικής μεθόδου ήταν υποχρεωτική για το λογιστικό κύκλωμα του προϋπολογισμού (δέκατη (0) ομάδα λογαριασμών), της γενικής λογιστικής (ομάδες λογαριασμών 1-8) και προαιρετική για την αναλυτική λογιστική μέχρι την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης».
- ✓ Η γενική και η αναλυτική λογιστική χρησιμοποιούν τη βάση δεδουλευμένων. Τα έσοδα και οι δαπάνες αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα από την είσπραξη ή την πληρωμή τους και επομένως, πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του έτους στο οποίο αναφέρονται.
- ✓ Οι έννοιες των εσόδων και των εξόδων στον προϋπολογισμό και στον απολογισμό των Δήμων συνεχίζουν να ταυτίζονται με τις έννοιες των εισπράξεων και των πληρωμών αντίστοιχα (τροποποιημένη βάση μετρητών).
- ✓ Οι αρχές της λογιστικής και του προϋπολογισμού, που τίθενται από το ΚΛΣΔΚ, αποτελούν βάση για ένα θεωρητικό πλαίσιο όμως, δεν υπάρχει επίσημο ή μη έγγραφο τέτοιας μορφής.
- ✓ Για τις κοινότητες και τους μικρούς Δήμους, μέχρι την εφαρμογή του Ν. 3852/2010, συνεχιζόταν η απλογραφική μέθοδος στη βάση των μετρητών. Παράγονταν και δημοσιεύονταν καταστάσεις που κύρια σχετίζονταν με την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Η ύπαρξη διαφορετικών λογιστικών συστημάτων στην ΤΑ καθιστούσε αδύνατη τη δημιουργία αξιόπιστης βάσης δεδομένων και τη σύγκριση όλων των α’ βάθμιων ΟΤΑ, πρόβλημα που έπαψε να υφίσταται με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», αφού όλοι οι Δήμοι της χώρας από την πρώτη Ιανουαρίου του 2011 ακολουθούν τις ίδιες λογιστικές πρακτικές.
- ✓ Δεν υπάρχει υποχρέωση για ενοποιημένους ισολογισμούς. Όμως, επειδή το ΚΛΣΔΚ βασίζεται στις λογιστικές αρχές που ακολουθούν οι

δημοτικές επιχειρήσεις και οι Δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης (ΔΕΥΑ), είναι εύκολο να ομαδοποιηθούν στις λογιστικές καταστάσεις του αναφερόμενου ΟΤΑ και να παραχθεί συγκεντρωτικός ισολογισμός. Κατά την άποψή μας, θα πρέπει να θεσπιστεί η απαίτηση για συνολική αναφορά των Δήμων κατά παρόμοιο τρόπο με τον κανονισμό 34 της Επιτροπής Προτύπων Κυβερνητικής Λογιστικής (GASB 34, 1999), όπου ο ισολογισμός του οργανισμού θα περιλαμβάνει όλες τις μονάδες παροχής υπηρεσιών εκ μέρους του Δήμου (IFAC-PSC, 2002: παρ. 2.21), ώστε η πρακτική να συμβαδίζει και με το θεωρητικό πλαίσιο της πλήρους και ενοποιημένης οικονομικής αναφοράς και με την ανάγκη εμπειρικών αναλύσεων στηριγμένων στα ενοποιημένα δεδομένα και στη συνολική δομή του οργανισμού.

- ✓ Η Ελλάδα κατατάσσεται σε εκείνες τις χώρες της Ευρώπης (Ηπειρωτικό μοντέλο), όπου οι κανόνες λογιστικής έχουν νομικό χαρακτήρα, περιλαμβάνονται σε λογιστικά σχέδια και έχουν λεπτομερή περιγραφή του περιεχομένου της λογιστικής πληροφορίας, με σκοπό να επιβεβαιωθεί η συμμόρφωση με τις αρχές και τα πρότυπα που καθιερώνονται από το θεσμικό πλαίσιο. Οι λογιστικοί κανόνες αποτελούν νομικές απαιτήσεις που τίθενται κεντρικά από την κυβέρνηση. Το δημόσιο λογιστικό σύστημα παρουσιάζει ένα περισσότερο μακροοικονομικό προσανατολισμό με την έννοια, πως οι λογιστικές μεταρρυθμίσεις επιβάλλονται με νόμο και επηρεάζουν όλους τους οργανισμούς του κλάδου. Η λογιστική του δημόσιου τομέα επηρεάζεται από τη νομοθεσία που ρυθμίζει την εκτέλεση του προϋπολογισμού, γιατί παραδοσιακά έχει συνδεθεί με τη νομική συμμόρφωση. Δεν ασκείται ισχυρή επαγγελματική επίδραση (όπως στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο) στην ακολουθούμενη από τους Δήμους λογιστική πολιτική.
- ✓ Υπάρχει ένας θεσμικά καθορισμένος μηχανισμός για την εισηγητική έκθεση του προϋπολογισμού προς το δημοτικό συμβούλιο, για τη δημόσια συζήτησή του, την έγκριση και τη δημοσίευσή του, ενώ οι αρχές που τον διέπουν τίθενται από το ΚΛΣΔΚ ως θεσμικές απαιτήσεις, παρότι δεν αναφέρονται διεξοδικά, και είναι οι αρχές της:

δημοσιότητας, ενότητας, καθολικότητας, ειδικότητας των πιστώσεων, ενιαυσίου, ακρίβειας, ειλικρίνειας, σαφήνειας και η πολύ βασική αρχή του ισοσκελισμού. Ο προϋπολογισμός προβλέπει τα αναγκαία έσοδα για την κάλυψη όλων των δαπανών, ενώ τα τρέχοντα έσοδα πρέπει να είναι το λιγότερο ίσα με τα τρέχοντα έξοδα.

- ✓ Οι αντικειμενικοί σκοποί του προϋπολογισμού και της λογιστικής είναι διαφορετικοί. Ενώ η γενική και η αναλυτική λογιστική, που καταγράφουν τα λογιστικά γεγονότα στη βάση των δεδουλευμένων, προσθέσανε στο παραδοσιακό σύστημα του προϋπολογισμού ένα νέο τρόπο λειτουργίας, ιδιαίτερα τη διπλογραφική του παρακολούθηση, εντούτοις, ο προϋπολογισμός συνεχίζει ουσιαστικά να λειτουργεί με κύριο στόχο τη νομική λογοδοσία, καταγράφοντας το αποτέλεσμα της λειτουργίας του οργανισμού στην τροποποιημένη ταμειακή βάση. Η γενική και αναλυτική λογιστική, πέρα από τον υπολογισμό του κόστους της λειτουργίας και των παρεχόμενων αγαθών και υπηρεσιών, στοχεύουν στον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής θέσης και περιουσιακής κατάστασης κάθε Δήμου, σύμφωνα με μια ακριβή και ειλικρινή καταγραφή, αλλά και στον προσδιορισμό του ετήσιου οικονομικού αποτελέσματος στη λογιστική βάση των δεδουλευμένων, έχοντας εγγύτητα με την επιχειρηματική λογιστική. Στο παρόν θεσμικό πλαίσιο του μηχανισμού έγκρισης του προϋπολογισμού δεν υπάρχει πρόβλεψη για την παροχή χρηματοοικονομικής ή περιουσιακής πληροφόρησης στη βάση των δεδουλευμένων. Επομένως, η γενική και η αναλυτική λογιστική αναγκαστικά ακολουθούν τις συναλλαγές του προϋπολογισμού, γεγονός που σημαίνει ότι παρά τις αλλαγές που έγιναν, συνεχίζει να καθορίζει ουσιαστικά την ανάπτυξη του λογιστικού συστήματος και του συστήματος αναφοράς του Δήμου. Άλλωστε, η λογιστική παράδοση της ΤΑ και η εξέλιξή της τονίζει τη σημασία του προϋπολογισμού και του ελέγχου του. Η ολοκλήρωση των τριών κυκλωμάτων σε ένα, δε μείωσε το ρόλο του προϋπολογισμού στον προσδιορισμό και στην ανάπτυξη του λογιστικού συστήματος και του συστήματος οικονομικής αναφοράς. Οι πληροφορίες του παραμένουν οι πιο σημαντικές και διότι το σύστημα του προϋπολογισμού εξασφαλίζει ένα πρώτο επίπεδο ελέγχου

και διότι οι χρήστες των οικονομικών πληροφοριών των ΟΤΑ αναγνωρίζουν ακόμη τον έλεγχό του ως το βασικό σκοπό των συστημάτων λογιστικής και αναφοράς. Είναι βέβαιο πως για κάποια χρόνια, η προσοχή θα στρέφεται περισσότερο στα χρηματικά παρά στα συνολικά δεδομένα. Όμως, τα οφέλη από τη χρήση της λογιστικής στη βάση δεδουλευμένων μπορεί να αξιοποιηθούν αποτελεσματικότερα εφόσον και οι προϋπολογισμοί ετοιμάζονται σε δεδουλευμένη βάση, γιατί οδηγούν σε καλύτερη διαχείριση του ενεργητικού και σε αποτελεσματικότερες διαδικασίες ανακατανομής κονδυλίων. Χωρίς τέτοιους προϋπολογισμούς, τα στελέχη των οργανισμών δεν μπορούν να υπολογίσουν σωστά τους κατάλληλους δείκτες στην ίδια βάση. Τα μελλοντικά στάδια μεταρρύθμισης του προϋπολογισμού χρειάζεται να είναι προς αυτήν την κατεύθυνση.

- ✓ Όλα τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού καταγράφονται στον ισολογισμό (περιλαμβάνονται υποδομές και κληροδοτήματα). Για τα πάσης φύσεως ακίνητα ισχύουν οι κανόνες αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας τους που εφαρμόζονται από τις αρμόδιες ΔΟΥ. Αν δεν υπάρχουν αντικειμενικές αξίες τότε, εφαρμόζονται οι κανόνες εκτίμησης των ακινήτων που ισχύουν και στις αρμόδιες ΔΟΥ. Για τα λοιπά πάγια στοιχεία, καταγράφεται η τρέχουσα αξία τους, η οποία προσδιορίζεται με βάση την αξία κτήσεως ή κατασκευής και την ωφέλιμη ζωή τους.
- ✓ Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσης καταγράφονται, κατά κανόνα, χρησιμοποιώντας το κόστος κτήσεως ή κατασκευής, που είναι το ποσό, που πράγματι διατέθηκε από τους ίδιους πόρους του Δήμου ή από επιχορηγήσεις για να αποκτηθούν ή να κατασκευαστούν. Παραδείγματος χάρη, η διαμόρφωση μιας πλατείας ή ο εξωραϊσμός της δεν περιλαμβάνει στο κόστος την αξία του εδάφους που ανήκει στο δημόσιο (οι κοινόχρηστοι χώροι δεν υπόκεινται σε συναλλαγή επομένως, δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό του οργανισμού με αξία), εκτός αν το έδαφος αυτό αποκτήθηκε με απαλλοτρίωση, το κόστος της οποίας κάλυψε ο Δήμος από ίδιους πόρους ή επιχορήγηση.
- ✓ Μέχρι την έναρξη του ΚΛΣΔΚ, η έννοια της απόσβεσης ήταν άγνωστη στους Δήμους (ακολουθούσαν το δημόσιο λογιστικό). Διεθνώς,

διεξάγεται μεγάλη συζήτηση για τη μορφή της ιδιοκτησίας του δημόσιου τομέα και τη διάκριση μεταξύ ιδιόκτητης περιουσίας και περιουσίας η οποία ανήκει στην κοινωνία (ένωση λογιστών Ν. Ζηλανδίας) και επομένως, για τις διαφορετικές αντιλήψεις που αφορούν στον υπολογισμό των αποσβέσεων. Για το ΚΛΣΔΚ, όλα τα ενσώματα ή άϋλα πάγια στοιχεία που αποκτώνται από το Δήμο για διαρκή παραγωγική χρήση και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος, θεωρούνται αποσβέσιμα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Στο προσάρτημα του ισολογισμού πρέπει να υπάρχει αναφορά για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και για το κόστος συντήρησης και ανανέωσης των κοινόχρηστων περιουσιακών στοιχείων.

- ✓ Η εισαγωγή της λογιστικής κόστους, ως μια μεγάλη προσθήκη στο προηγούμενο λογιστικό σύστημα, αποτελεί ουσιαστική συμβολή για την κατανόηση της δομής του κόστους. Ο σωστός υπολογισμός του πραγματικού κόστους κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας προς τους δημότες, αποτελεί την ασφαλέστερη βάση για να γίνεται εκτίμηση και σύγκριση του κόστους παραγωγής, σε σχέση με το βαθμό ωφέλειας των Δημοτών από τις ικανοποιούμενες αντίστοιχες ανάγκες τους. Επίσης, καθίσταται δυνατή η λήψη σωστών αποφάσεων σχετικά με τις υπηρεσίες των οποίων η παροχή ενδείκνυται να αυξηθεί, ή να μειωθεί, ή ενδεχομένως να διακοπεί και οι εξοικονομούμενοι πόροι να διοχετευθούν σε άλλες ωφελιμότερες υπηρεσίες. Ο υπολογισμός του κόστους λειτουργίας κάθε υπηρεσίας, αλλά και του συνολικού κόστους λειτουργίας, προσδιορίζει τα τέλη και τις τιμές των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ο έλεγχος της αποδοτικότητας, της οικονομίας και της αποτελεσματικότητας δεν αποτελεί ακόμη σαφή προτεραιότητα της οικονομικής αναφοράς. Η παρουσίαση μέτρων αποδοτικότητας και ο σχεδιασμός αποδοτικότητας (στόχοι, δείκτες, μέτρα σύγκρισης, συγκρίσεις με προηγούμενα έτη, συγκρίσεις με άλλους ΟΤΑ) δεν αποτελούν απαιτήσεις του συστήματος οικονομικής αναφοράς της Ελληνικής ΤΑ όμως, το ζήτημα ήδη τίθεται για την περαιτέρω μεταρρύθμιση. Άλλωστε, ο ΚΔΚ του 2006 (άρθρο 165) αναφέρει πως με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και

Αποκέντρωσης θα καθορισθούν δείκτες αξιολόγησης της οικονομικής διαχείρισης, οι οποίοι θα συνοδεύουν τον προϋπολογισμό, τον απολογισμό και τον ισολογισμό, καθώς επίσης και η εξειδίκευση του περιεχομένου της αξιολόγησης, οι στόχοι, η συχνότητα και η διάρκεια της μέτρησης της αποδοτικότητας της δράσης των Δήμων. Βασική λογική για το ξεκίνημα της συνεχιζόμενης λογιστικής μεταρρύθμισης στους Δήμους ήταν η αναγνωρισμένη ανάγκη να παρέχεται, παράλληλα με τη συμμόρφωση προς τους νόμους και τον προϋπολογισμό, η δυνατότητα πληροφόρησης για τον έλεγχο της οικονομικής ισορροπίας και αποδοτικότητας. Η θέληση εισαγωγής και χρήσης δεικτών επιδόσεων αναγνωρίζει την ανάγκη πρόσθετων μέτρων, εκτός δηλαδή του χρηματικού αποτελέσματος της ετήσιας διαχείρισης, που δεν είναι και τόσο ισχυρός δείκτης στο δημόσιο τομέα.

- ✓ Η ετήσια οικονομική δραστηριότητα ενός οργανισμού απεικονίζεται στις ετήσιες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις – πίνακες. Οι νέες οικονομικές δραστηριότητες (συναλλαγές με τραπεζικούς οργανισμούς, επιχορηγήσεις από διεθνείς και εθνικούς φορείς) και η ανάγκη πλήρους διαφάνειας της οικονομικής διαχείρισης των Δήμων απαιτούν λογιστικές καταστάσεις που θα απεικονίζουν την οικονομική πραγματικότητα. Η σύγκριση υποχρεώσεων και απαιτήσεων, η πιστοληπτική ικανότητα και η εκτίμηση της περιουσιακής τους κατάστασης πρέπει να γίνονται αξιόπιστα μέσα από τις καταστάσεις του ισολογισμού, του λογαριασμού εκμετάλλευσεως, των αποτελεσμάτων χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και του προσαρτήματος του ισολογισμού.
- ✓ Οι αντικειμενικοί σκοποί της χρηματοοικονομικής αναφοράς των Δήμων αν και δεν είναι λεπτομερώς καταγραμμένοι στο ΚΛΣΔΚ είναι: ο νομικός έλεγχος, η παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, η αποκάλυψη της περιουσιακής και χρηματοοικονομικής θέσης του οργανισμού, η παρουσίαση του ετήσιου οικονομικού αποτελέσματος (έλλειμμα ή πλεόνασμα), η κοστολόγηση των υπηρεσιών και αγαθών, ο έλεγχος της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας (δεν υπάρχει ρητή

αναφορά), η λογοδοσία προς επιβλέποντα σώματα, εξωτερικά σώματα ελέγχου, πιστωτικούς φορείς, πολίτες, η προστασία των πιστωτών, η υποστήριξη λήψης αποφάσεων για την εσωτερική οικονομική διαχείριση, όπως και η υποστήριξη αποφάσεων για τους εξωτερικούς προμηθευτές κεφαλαίων. Όλα τα παραπάνω ζητήματα πρέπει να χαρακτηρίζονται από συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως: αντικειμενικότητα, συγκρισιμότητα, επικαιρότητα και αξιοπιστία διαφορετικά, απειλείται η ουσία της πληροφόρησης

- ✓ Μέρος της διεθνούς βιβλιογραφίας αναδεικνύει ως κύρια διαφορά της χρηματοοικονομικής αναφοράς των λογιστικών συστημάτων των διάφορων χωρών, την ανομοιότητα των αντικειμενικών σκοπών αυτής της αναφοράς. Η οικονομική αναφορά της ΤΑ στην Ελλάδα στοχεύει στο να δείξει ότι οι πόροι δαπανώνται σύμφωνα με τους νόμους και τον προϋπολογισμό, να πληροφορήσει από πού προέρχονται και για πού προορίζονται, να ενημερώσει για τη δυνατότητα του οργανισμού να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές του και να παρέχει μια ειλικρινή και ακριβή εικόνα της οικονομικής θέσης του οργανισμού και της περιουσίας του.
- ✓ Ανάμεσα στις χώρες, υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές όσον αφορά στους χρήστες των οικονομικών πληροφοριών. Παρά τη θεσμική αυτονομία της Ελληνικής ΤΑ και την έλλειψη από την κεντρική διοίκηση τυπικής εξουσίας ή αρμοδιότητας για τα οικονομικά των Δήμων και την περιουσία τους, οι Δήμοι με τη λογοδοσία τους απευθύνονται, πρώτα και κύρια, στις κεντρικές αρχές που ασκούν εξουσίες και αρμοδιότητες, αφού παρέχουν το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης (επιχορηγήσεις, συμβάσεις, συμβόλαια, δανεισμός), και δεύτερον, στις αρμόδιες υπηρεσίες που ελέγχουν τη δαπάνη του δημόσιου χρήματος. Η άλλη σημαντική κατηγορία που χρειάζεται την οικονομική αναφορά των Δήμων με σκοπό τη γνώση της οικονομικής τους κατάστασης είναι οι εξωτερικοί προμηθευτές κεφαλαίων που ενδιαφέρονται κυρίως για τις δυνατότητες αποπληρωμής των χρεών και την πιθανότητα αθέτησης των υποχρεώσεών τους. Βασικό ρόλο παίζει ο τρόπος χρηματοδότησης των ΟΤΑ. Οι Δήμοι δεν απευθύνονται στην κεφαλαιαγορά όπως γίνεται στο εξωτερικό. Οι

εξωτερικοί προμηθευτές κεφαλαίων των Δήμων είναι κύρια η κεντρική κυβέρνηση, το ΤΔΠ και οι τράπεζες. Οι Δήμοι μπορούν να συνομολογούν δάνεια με το Κράτος, με αναγνωρισμένα πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς της Ελλάδας ή του εξωτερικού και με κάθε είδους δημόσιους οργανισμούς και νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου. Ο ΚΔΚ περιλαμβάνει επίσης και τη δυνατότητα έκδοσης ομολογιακών δανείων με έγκριση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (άρθρο 176 παρ. 8), όμως δεν έχει ακόμη εκδοθεί η απαιτούμενη κοινή υπουργική απόφαση.

- ✓ Το νέο λογιστικό σχεδιάστηκε με στόχο να υπάρξει ένα σύστημα που θα αυξήσει το βαθμό λογοδοσίας κάθε ΟΤΑ. Η μεταρρύθμιση προκάλεσε προσδοκίες καλύτερης ενημέρωσης στους πολίτες και στις ομάδες που έχουν νομικό ενδιαφέρον σχετικά με την αποτελεσματικότητα του οργανισμού ή με τις αιτίες της μη αποτελεσματικότητας, με τα λάθη ή με την τιμολόγηση που ακολουθεί για τις υπηρεσίες και τα αγαθά. Οι πολίτες όμως, δε φαίνεται να είναι σημαντικοί χρήστες των οικονομικών πληροφοριών. Οι καινούργιες λογιστικές καταστάσεις ακόμη δεν χρησιμοποιούνται ουσιαστικά και δε δημιουργούν ρεύμα γνωμών και δημόσιο διάλογο. Ο στόχος της πλήρους λογοδοσίας προς τους εκλέκτορες είναι, προς το παρόν, μακριά. Η προσπάθεια αναδόμησης της ΤΑ στην Ελλάδα επικεντρώθηκε κυρίως στη διοικητική διάσταση των δημοτικών λειτουργιών. Η βελτίωση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των Δήμων και της μείωσης του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών έγινε με τις συνενώσεις, που αποτέλεσαν και το κύριο εργαλείο της δομικής μεταρρύθμισης της ΤΑ. Αυτή η έμφαση στη διοικητική αποδοτικότητα επισκίασε το γεγονός πως η πληροφόρηση, η αντιπροσώπευση και η συμμετοχή έχουν σημαντικό μερίδιο στην οικονομική αποδοτικότητα των υπηρεσιών ενός Δήμου. Οι σύνθετες αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στη διοίκηση, την αντιπροσώπευση και τη συμμετοχή ορίζουν αποφασιστικά την τοπική δημοκρατία και την αποδοτικότητα του οργανισμού. Το λογιστικό σύστημα πληροφόρησης παρεμβάλλεται ανάμεσα στον οργανισμό και στον πολίτη για να καλύψει ένα μέρος του κενού που υπάρχει. Θα πρέπει όμως η

οικονομική αναφορά και η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων να απλουστευτεί (Παραδείγματος χάρη, γραφική παρουσίαση) και να επεξηγηθεί, ώστε να είναι περισσότερο κατανοητή από τους πολίτες, ιδιαίτερα από αυτούς που δεν έχουν γνώσεις λογιστικής, με στόχο την ενίσχυση της λογοδοσίας και της συμμετοχής. Όσον αφορά στις παρεχόμενες πληροφορίες με σκοπό τη λήψη αποφάσεων, υπάρχει μια σημαντική διαφορά ανάμεσα στους εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες. Στην πρώτη περίπτωση, οι πληροφορίες αξιοποιούνται κυρίως για την εσωτερική οικονομική διαχείριση και τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και προετοιμασίας του προϋπολογισμού. Στη δεύτερη, η χρησιμότητα της οικονομικής αναφοράς και της πληροφόρησης αφορά στους πιστωτές που παίρνουν αποφάσεις για το δανεισμό ενός οργανισμού κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας και ατελούς πληροφόρησης. Οι Δήμοι στην Ελλάδα μπορεί να είναι χαμηλού ρίσκου, αλλά δεν είναι τελείως απαλλαγμένοι από τον κίνδυνο αθέτησης των υποχρεώσεών τους. Μελλοντικά, με τη δυνατότητα έκδοσης ομολογιακών δανείων και προσφυγής στην κεφαλαιαγορά, θα αυξηθεί το ενδιαφέρον των εξωτερικών χρηστών για την οικονομική αναφορά των ΟΤΑ και επομένως, θα χρειάζεται η εκτίμηση της πιστοληπτικής τους ικανότητας, περισσότερα δημοσιευμένα στοιχεία και κατάλληλοι δείκτες οικονομικής αξιολόγησης.

7.2. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

Με τον όρο οικονομική κατάσταση αναφερόμαστε στην ικανότητα ενός Δήμου να παρέχει υπηρεσίες στο επίπεδο και στην ποιότητα που απαιτεί η υγεία, η ασφάλεια, η ευημερία και η επιθυμία των πολιτών. Ένας Δήμος που στερείται την αξιόπιστη παροχή αυτών των υπηρεσιών μπορεί να είναι σε καλή οικονομική κατάσταση, εάν όμως προσπαθήσει να προσφέρει τις κατάλληλες υπηρεσίες τότε, ίσως παρουσιάσει έντονα προβλήματα ρευστότητας, προϋπολογισμού ή προβλήματα μακροπρόθεσμης φερεγγυότητας.

Με τη δημοσίευση των νέων οικονομικών καταστάσεων είναι δυνατή η αξιολόγηση και η σύγκριση των Δήμων. Όμως και αυτές οι λογιστικές καταστάσεις

δεν είναι σε θέση να δείξουν με λεπτομέρεια το κόστος κάθε υπηρεσίας ή τα κόστη που αναβάλλονται για επόμενες οικονομικές περιόδους. Δε δείχνουν τη μείωση της αγοραστικής δύναμης των πολιτών από τον πληθωρισμό ή τη μείωση της ευελιξίας, εξαιτίας υποχρεωτικών περιορισμών από την πολιτεία, ή τη διάβρωση των δρόμων, των κτιρίων και των άλλων παγίων. Δε συσχετίζουν δηλαδή τα οικονομικά και δημογραφικά δεδομένα της περιοχής.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύσαμε όλους εκείνους τους ποσοτικούς και ποιοτικούς παράγοντες που παρέχουν τη δυνατότητα βαθύτερης κατανόησης της οικονομικής κατάστασης ενός Δήμου. Είναι οι παράγοντες που προσδιορίζουν αφανή και αναδυόμενα προβλήματα και δίνουν ακριβέστερη εικόνα των οικονομικών δυνατοτήτων και των αδυναμιών του οργανισμού. Ταυτόχρονα, εισάγουν μακροπρόθεσμη θεώρηση στις ετήσιες οικονομικές διαδικασίες, ποσοτικοποιούν σε μεγάλο βαθμό τις πληροφορίες και τους παράγοντες αλλαγών και επιτρέπουν τη στατιστική ανάλυση των διάφορων δεδομένων. Αναλύοντας τους παράγοντες που επηρεάζουν τις οικονομικές συνθήκες και διευκολύνουν την ανάλυση και τις μετρήσεις, προσδιορίσαμε τους χρηματοοικονομικούς αριθμοδείκτες. Οι αριθμοδείκτες αποτελούν ένα διοικητικό εργαλείο, που χρησιμοποιεί τις πληροφορίες από τον προϋπολογισμό και τις λογιστικές καταστάσεις, τις συνθέτει με τα οικονομικά και δημογραφικά δεδομένα και δημιουργεί μια σειρά οικονομικών δεικτών. Η ανάλυση δεικτών βοηθά στη μέτρηση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων, ανιχνεύει τις χρηματοοικονομικές ανωμαλίες και εστιάζει την προσοχή στα σημαντικά ζητήματα του οργανισμού.

Η διαχρονική παρακολούθηση αυτών των δεικτών μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καταγραφή των αλλαγών της οικονομικής θέσης του οργανισμού και να προειδοποιήσει τη διοίκηση για πιθανά μελλοντικά προβλήματα. Ακόμη, η άμεση παρακολούθηση και σύγκριση, μέσω των δεικτών, των επιδόσεων κάθε ΟΤΑ, δημιουργεί τις προϋποθέσεις καταλογισμού ευθυνών για λάθη ή παραλείψεις του οργανισμού, γεγονός όμως που προϋποθέτει την καθαρή διάκριση των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και των αρμοδιοτήτων ανάμεσα σε κάθε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης και φυσικά ανάμεσα στην ΤΑ και στην κεντρική κυβέρνηση.

Με τη χρήση της παραγοντικής ανάλυσης ορίσαμε ένα μικρό υποσύνολο χρηματοοικονομικών δεικτών, οι οποίοι παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση προς το Δήμο ή προς όλους όσους επιθυμούν να αξιολογήσουν τις οικονομικές του επιδόσεις και το επίπεδο του πιστωτικού κινδύνου που έχει αναλάβει. Από το δείγμα των

οικονομικών δεδομένων, προέκυψαν έξι οικονομικές μεταβλητές που αποτελούν προσεγγιστικά μέτρα των επιδόσεων για κάθε Δήμο. Περισσότερο σημαντικοί παράγοντες αξιολόγησης αναδείχθηκαν: τα ίδια έσοδα/πληθυσμό, οι δείκτες φερεγγυότητας, κεφαλαιακής δομής και αποδοτικότητας. Τα κριτήρια, που προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση, αναλύθηκαν μέσω της πολυκριτήριας μεθόδου Promethee, η οποία επιτρέπει τη σύνθεση πολλαπλών κριτηρίων για την εξαγωγή μιας συνολικής αξιολόγησης - κατάταξης των Δήμων.

Από την ανάλυση έγινε φανερό πως ένα σημαντικό μέρος των ΟΤΑ χρειάζεται επιπλέον έσοδα ή μεγαλύτερη αποδοτικότητα κόστους, ώστε να βελτιώσει τη συνολική οικονομική του κατάσταση. Περίπου 20% των Ελληνικών Δήμων, για τα έτη της μελέτης, είναι οικονομικά ευπαθείς, με την έννοια πως αντιμετωπίζουν έλλειμμα μεγαλύτερο του 10% των συνολικών τους εσόδων. Ακόμη, περίπου 40% των Δήμων παρουσιάζουν δείκτη ρευστότητας κάτω του 1.5, που αντανακλά προβλήματα προς τους πιστωτές και προς άλλους κοινωνικούς εταίρους. Οι Δήμοι θα πρέπει να διαθέτουν πρακτικές διαχείρισης μετρητών και χρέους, που βέβαια δεν είναι εύκολο να γίνει από μικρούς οργανισμούς. Ένα σημαντικό μέρος των Δήμων δεν έχουν τη δυνατότητα να χρηματοδοτήσουν την κατάλληλη παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Η συνένωση Δήμων και ο ουσιαστικός περιορισμός του αριθμού τους αποτελεί μια ενδεδειγμένη πολιτική, ώστε να αποκτήσουν το κατάλληλο μέγεθος πληθυσμού για να μπορέσουν να ξεπεράσουν λειτουργικά, χρηματοοικονομικά και διοικητικά προβλήματα.

Η χαμηλή βαθμολόγηση των Δήμων παραμένει σε όλη την περίοδο ανάλυσης, γεγονός που μας επιτρέπει να συμπεράνουμε σταθερότητα του φαινόμενου και σχέση μεταξύ γεωγραφικής περιοχής και οικονομικής κατάστασης του Δήμου. Επίσης, η δυναμική μελέτη των Δήμων που παρουσιάζουν χαμηλή κατάταξη, δείχνει πως υπάρχει δομικό πρόβλημα και όχι περιστασιακός συνδυασμός παραμέτρων. Επομένως, πέρα από τις συνενώσεις, πρέπει να υπάρξουν και συγκεκριμένα μέτρα στήριξης από την κεντρική κυβέρνηση, ώστε να ξεπεραστούν οι οικονομικές ανισορροπίες των Δήμων μεταξύ διαφορετικών γεωγραφικών διαμερισμάτων.

Από τη στατιστική ανάλυση δεν επιβεβαιώθηκε πως οι πολυπληθέστεροι Δήμοι είναι και περισσότερο εύρωστοι οικονομικά. Ορισμένοι Δήμοι με μικρό πληθυσμό έχουν καλύτερη αξιολόγηση από μεγαλύτερους. Το μέγεθος αποτελεί βασικό πλεονέκτημα, αλλά όχι αναγκαία ένα πλεονέκτημα, το οποίο μπορεί να υπερκεράσει τις αδυναμίες μιας ελλιπούς διοίκησης. Διοίκηση που διαθέτει

χρηματοοικονομικές δεξιότητες, γνώση και χρήση κατάλληλων μέτρων απόδοσης, πειθαρχία για την επίτευξη συγκεκριμένων καθαρών στόχων και αφοσίωση στο καθήκον, είναι πιθανότερο να δημιουργεί ευνοϊκότερη χρηματοοικονομική κατάσταση. Ενώ οι μεγάλοι Δήμοι μπορούν να χρησιμοποιήσουν το μέγεθός τους για να μειώσουν το οριακό κόστος και να βελτιώσουν τα έσοδά τους, αυτό το πλεονέκτημα μεγέθους μπορεί γρήγορα να χαθεί, εάν οι οργανισμοί εξαπλώνουν τις υπηρεσίες ή βελτιώνουν την ποιότητά τους χωρίς αντίστοιχες προσαρμογές στα έσοδα που υποστηρίζουν αυτές τις υπηρεσίες. Επιπλέον, ένας αριθμός συμβουλίων δρομολογεί έργα υποδομών χωρίς να αντιλαμβάνεται πλήρως το επερχόμενο λειτουργικό κόστος ή το κόστος συντήρησης που σχετίζεται με αυτά. Γενικά, οι μεγάλοι Δήμοι παρουσιάζουν πλεονέκτημα στην επίτευξη οικονομικής ευρωστίας και στην προσέλκυση εκπαιδευμένου και εξειδικευμένου προσωπικού. Όμως, η ισχυρή και ικανή διοίκηση αναδεικνύεται περισσότερο σημαντικός παράγοντας για το ξεπέρασμα των οικονομικών προκλήσεων. Επειδή υπάρχουν μικροί Δήμοι σε καλύτερη οικονομική κατάσταση από μεγάλους, φαίνεται πως το μέγεθος και η οικονομική κατάσταση δεν είναι συνώνυμα.

Η νέα μεταρρυθμιστική προσπάθεια στην ΤΑ προϋποθέτει την καταγραφή και αξιολόγηση της υπάρχουσας κατάστασης στους Δήμους, τις δημοτικές πολιτικές και την οργανωτική λειτουργία των δημοτικών μηχανισμών. Καθίσταται επιτακτική η πλήρης, συνεχής και συστηματοποιημένη συγκέντρωση μεγάλης ποσότητας πρωτογενών ποσοτικών δεδομένων[481], πληροφοριών και στοιχείων, ζητήματα που παραπέμπουν σε στελέχωση με επιστημονικό προσωπικό, το οποίο συνεχώς πρέπει να αναβαθμίζει τις γνώσεις του και σε ανάπτυξη, εφαρμογή και λειτουργία ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος, το οποίο θα μπορεί να στηρίζει την παροχή σύγχρονων υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.

Οι Δήμοι δε μετρούν την αποτελεσματικότητα ή το κόστος των ποικίλων δραστηριοτήτων στο πλαίσιο εξισώσεων κόστους – οφέλους ούτε επιμένουν στην

---

[481] Το κενό των έγκυρων στατιστικών και οικονομικών στοιχείων των Δήμων ήλθε να καλύψει η Βάση Οικονομικών Δεδομένων των ΟΤΑ και των Νομικών Προσώπων τους που δημιουργήθηκε με συνεργασία των υπουργείων Εσωτερικών και Οικονομικών, αλλά και της τοπικής αυτοδιοίκησης, από την αρχή του 2011. Με τη Βάση Δεδομένων επιλύεται ένα μείζον χρονίζον ζήτημα και έτσι, για πρώτη φορά, υπάρχει η δυνατότητα έγκαιρης και ακριβούς αποτύπωσης και παρακολούθησης των οικονομικών των ΟΤΑ στα στοιχεία της Γενικής Κυβέρνησης και των συλλογικών οργάνων των ΟΤΑ.

ποιότητα ή στην αποδοτικότητα και στη χρηματοοικονομική διοίκηση. Η παρακολούθηση των επιδόσεων δεν αποτελούσε επιτακτική ανάγκη για την τοπική αυτοδιοίκηση. Θα είναι σημαντικό, να ξεκινήσει μια τέτοια προσπάθεια και αυτή να γίνει από ανεξάρτητο μη κερδοσκοπικό φορέα εκτιμήσεων (στο πλαίσιο εφαρμογής του προγράμματος «Καλλικράτης»), ο οποίος θα διαμορφώνει και θα παρακολουθεί αξιόπιστους δείκτες αξιολόγησης και επιδόσεων, τόσο για τη συνολική κατάσταση των Δήμων, όσο και για επιλεγμένες θεματικές υπηρεσίες.

7.3. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΥΣΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Ένας οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης θα πρέπει πάντοτε να εφαρμόζει το συνδυασμό της πιο αποδοτικής παραγωγής, μέσα στο πλαίσιο του οικονομικά και κοινωνικά βέλτιστου επιπέδου. Η μέθοδος της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων που προτείναμε στηρίζεται στην υπόθεση πως το βέλτιστο οικονομικό επίπεδο ανταποκρίνεται σε μια κατάσταση ελαχιστοποίησης του πραγματικού κόστους παραγωγής του οργανισμού. Οι υπηρεσίες που παρέχει ένας Δήμος, πρέπει να παράγονται χωρίς να δημιουργείται χρηματοοικονομικό έλλειμμα. Ανεξάρτητα από την ποιότητα των υπηρεσιών και το μέγεθος του οργανισμού, η γενικά αποδεκτή αρχή είναι πως η ποικιλία των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών πρέπει να παρέχεται, προσπαθώντας να μειωθεί το συνολικό κόστος. Έτσι, η ανάγκη περιορισμού του κόστους (εισροή) μας κατευθύνει στην εκτίμηση της αποδοτικότητας σε σχέση με το σύνορο ελάχιστου συνολικού κόστους. Σε αυτό οδηγεί και το γεγονός πως οι εκροές είναι ουσιαστικά εξωγενώς προσδιορισμένες και πολύ σταθερές, ειδικά σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα.

Στο έκτο κεφάλαιο, χρησιμοποιήσαμε τη μεθοδολογία της μη παραμετρικής προσέγγισης μαθηματικού προγραμματισμού, την περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων. Εκτιμήσαμε την αποδοτικότητα δαπανών 150 Δήμων σε όλη την Ελληνική επικράτεια. Τα αποτελέσματα της ΠΑΔ μετρούμενα με όρους βαθμών αποδοτικότητας εισροών δείχνουν πως, κατά μέσο όρο, οι Δήμοι είναι σχετικά μη αποδοτικοί. Βρέθηκε πως θα μπορούσαν να έχουν πετύχει σχεδόν το ίδιο επίπεδο τοπικών εκροών με 25% περίπου λιγότερες εισροές. Αυτή η έλλειψη αποδοτικότητας είναι ιδιαίτερα σημαντική. Βέβαια, λαμβάνοντας υπόψη πως τα δεδομένα είναι προσεγγίσεις των εκροών, οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες, δεν μπορεί να αποκλείονται από την ανάλυσή μας τα σφάλματα του δείγματος. Χωρίς να παραβλέπουμε τις

αδυναμίες της εμπειρικής έρευνας, που κύρια αφορούν στη διαθεσιμότητα και ύπαρξη των απαιτούμενων πρωτογενών ποσοτικών μεγεθών, τα αποτελέσματα είναι πολύ ενδιαφέροντα, γιατί αναδεικνύουν με γενικό τρόπο την **έλλειψη κοινωνικής αποδοτικότητας των Δήμων, η οποία χαρακτηρίζεται από σταθερότητα για τα χρόνια της έρευνας.**

Περισσότερο αποδοτικοί εμφανίζονται οι Δήμοι με πληθυσμό μεγαλύτερο των 60.000 κατοίκων, επιβεβαιώνοντας τις υποθέσεις για τις δυνατότητες που αποκτούν εξαιτίας του μεγέθους. Οι Δήμοι που βρίσκονται στα νησιωτικά γεωγραφικά διαμερίσματα παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη έλλειψη αποδοτικότητας, ενώ οι αγροτικοί Δήμοι τα δύο πρώτα χρόνια εμφανίζουν καλύτερη βαθμολογία από τους αστικούς. **Συμπερασματικά, η έλλειψη αποδοτικότητας είναι όχι μόνο σημαντική, αλλά και σταθερή.**

Το δεύτερο στάδιο της ανάλυσης εξετάζει το μέτρο, στο οποίο οι διαφορές στους υπολογισθέντες βαθμούς αποδοτικότητας μπορούν να εξηγηθούν από ένα διάνυσμα ερμηνευτικών μεταβλητών. Η βασισμένη στην περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων Tobit παλινδρόμηση, προσδιόρισε πως το κατά κεφαλή ΑΕΠ του Νομού, ο μεγάλος αριθμός υπαλλήλων, το συνολικό ενεργητικό και οι αυξημένες υποχρεώσεις ως προς τον πληθυσμό, τείνουν να μειώσουν την αποδοτικότητα στην παροχή των δημοτικών υπηρεσιών και αγαθών. Αντίθετα, η αύξηση της πληθυσμιακής πυκνότητας και του επιπέδου των ιδίων κατά κεφαλήν εσόδων του οργανισμού, τείνουν να βελτιώσουν την αποδοτικότητά του. Εξαιτίας των περιορισμένων οικονομικών δυνατοτήτων και του χαμηλού επιπέδου εσόδων από δικούς τους φόρους, οι Δήμοι εισπράττουν επίσης λίγα μη φορολογικά ίδια έσοδα. (Η σχέση των εσόδων της Τ.Α προς το ΑΕΠ στην Ελλάδα είναι 3%, ενώ ο μέσος όρος στην Ευρωπαϊκή Ένωση ανέρχεται στο 11%). Επομένως, μαζί με την αποκέντρωση των αρμοδιοτήτων και των δαπανών στους ΟΤΑ, θα πρέπει να εξασφαλισθεί και η σταδιακή αποκέντρωση πόρων. Η αποκέντρωση, Παραδείγματος χάρη, φορολογικών εσόδων που έχουν τοπικά χαρακτηριστικά (χρόνιο αίτημα της ΚΕΔΚΕ), θα ενδυναμώσει την προσπάθεια δημοσιονομικής εξυγίανσης των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Τέλος, οι επιχορηγήσεις από την κεντρική κυβέρνηση δεν ερμηνεύουν τις διαφορές στην αποδοτικότητα.

Συμπερασματικά, η εφαρμογή της μεθοδολογίας της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων οδηγεί σε διάγνωση των ουσιαστικών αιτιών της έλλειψης αποδοτικότητας στο επίπεδο της τοπικής αυτοδιοίκησης. Μελλοντικά, επιβάλλεται η

συνέχιση και η βελτίωση της μελέτης της χρηματοοικονομικής κατάστασης και της αποδοτικότητας των Δήμων, με την ενσωμάτωση και άλλων παραγόντων, ιδιαίτερα μη ελεγχόμενων από τους οργανισμούς, αλλά και με τη δυναμική ανάλυση της αποδοτικότητας για περισσότερα έτη και την ειδικότερη μελέτη των παραγόντων μείωσής της. Επίσης, είναι αναγκαίο να διευρυνθεί η έρευνα, ώστε να δημιουργηθούν και να προταθούν συγκεκριμένοι δείκτες επιδόσεων για κύριες λειτουργίες της τοπικής αυτοδιοίκησης, που θα προσφέρουν ενδείξεις αποτελεσματικής ή μη λειτουργίας (Παραδείγματος χάρη, περιβάλλοντος, κοινωνικών υπηρεσιών, αστικής ανάπτυξης κλπ.) και θα διαμορφώνουν ένα κοινό πλαίσιο αξιολόγησης.

Και οι δύο προσεγγίσεις, επιβεβαιώνουν ότι σημαντικό τμήμα των Ελληνικών Δήμων παρουσιάζει μεγάλα χρηματοοικονομικά προβλήματα. Τη λύση στο πρόβλημα των περιορισμένων χρηματοδοτικών πηγών δεν αποτελούν μόνον οι πρόσθετοι πόροι. Ήδη, η Ελληνική ΤΑ εξαρτάται σε πολύ μεγάλο βαθμό από τις κρατικές επιχορηγήσεις και αντιμετωπίζει σωρευμένα προβλήματα παροχής υπηρεσιών και καθυστέρησης στην ανανέωση των υποδομών της. ***Περαιτέρω αύξηση των κρατικών κονδυλίων θα παρείχε μικρή μόνον ανακούφιση και όχι μακροπρόθεσμα.*** Όπως φάνηκε άλλωστε, τα φαινόμενα σπατάλης στην τοπική αυτοδιοίκηση συνδέονται και με τους αυξημένους πόρους.

Οι αναλύσεις κάνουν φανερό πως απαιτείται κατανόηση της ανάγκης αλλαγών στην παροχή των κρατικών μεταβιβάσεων και έντονη προσπάθεια για μεταρρυθμίσεις στην εσωτερική διοίκηση των Δήμων, με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της χρηματοοικονομικής διοίκησης. Η ποιοτική διοίκηση και η χρηματοοικονομική πειθαρχία, ίσως είναι οι πιο σημαντικοί παράγοντες στην προσπάθεια εκσυγχρονισμού και βελτίωσης της ΤΑ που γίνεται με τις θεσμικές διοικητικές παρεμβάσεις της πολιτείας. Η εξασφάλιση όμως ποιοτικής διοίκησης απαιτεί την κατανόηση του ρόλου του προγραμματισμού, της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας, της λογιστικής, της μέτρησης και σύγκρισης των επιδόσεων, της διαφάνειας και της λογοδοσίας.

7.4. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Προσπαθήσαμε αναλυτικά να αναδείξουμε τον ουσιαστικό ρόλο της λογιστικής στην αναδιοργάνωση του θεσμού της ΤΑ και αναζητήσαμε τους βασικούς άξονες, πάνω στους οποίους μπορεί να κινηθεί η προσπάθεια για την εκτίμηση της

οικονομικής κατάστασης των Δήμων και της μέτρησης της αποδοτικότητάς τους. Η χρήση και η βελτίωση των τεχνικών μέτρησης και παρακολούθησης των επιδόσεων, που αφορά σε όλες τις δραστηριότητες ενός Δήμου, θα επιτρέψει την εφαρμογή μεθόδων διοίκησης βασισμένων στην αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα. Η ανάπτυξη πρακτικών χρηματοοικονομικής διοίκησης στους Δήμους, αποτελεί ίσως την αναγκαία ορθολογικοποίηση για την υποστήριξη της πολύ σημαντικής αποστολής που τους έχει εμπιστευτεί η σύγχρονη δημοκρατία.

Οι εξελίξεις στην τοπική αυτοδιοίκηση α' και β' βαθμού σηματοδοτούν μια σημαντική τομή για την ενίσχυση της αποκέντρωσης, τον εκσυγχρονισμό της λειτουργίας, οργάνωσης και διοίκησης των ΟΤΑ και, ως εκ τούτου, την παροχή ποσοτικά και ποιοτικά βελτιωμένων υπηρεσιών. Στην προσπάθεια της τοπικής αυτοδιοίκησης για οικονομική λογοδοσία, οικονομική αποτελεσματικότητα και οικονομική βιωσιμότητα, το λογιστικό σύστημα των ΟΤΑ θα συνεχίσει να δέχεται πιέσεις, ώστε να προσαρμοσθεί στις αυξανόμενες απαιτήσεις για αποδοτική διαχείριση των τοπικών δημόσιων πόρων, διαρκή και αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους και διαμόρφωση αξιόπιστων δεικτών αξιολόγησης και επιδόσεων. Η μεταρρύθμιση του Ελληνικού κράτους και της ΤΑ απαιτεί την υιοθέτηση σύγχρονων μεθόδων χρηματοοικονομικής διοίκησης, χωρίς βέβαια να παραγνωρίζεται ότι οι βασικές αξίες του δημόσιου τομέα, όπως η δημοκρατία, η δικαιοσύνη, η ισότητα και η αμεροληψία είναι εξίσου σημαντικές με την αποδοτικότητα και την οικονομία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Afonso, A. & Fernandes, S., “Measuring Local Government Spending Efficiency: Evidence for the Lisbon Region” στο: “Regional Studies”, Τόμος 40, 1/2006, σελ. 39-53.

Aigner, D. J./ Lovell, C. A. K. & Schmidt, P., “Formulation and Estimation of Stochastic Frontier Production Function Models” στο: “Journal of Econometrics”, Τόμος 6, 1977, σελ. 21-37.

Alijarde, M., “The Usefulness of Financial Reporting” στο: “Financial Accountability & Manangement”, Τόμος 13, 1/1997.

Alserud, I., “Municipal Accounting in Sweden” στο: “Public Finance and Accountancy”, May/1992, σελ. 14-15.

Beaver 1967;

Altman, E. I., “Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporatre Bankrupty” στο: “The Journal of Finance”, Τόμος 23, 1968, σελ. 589-609.

Altman, E. I., *Corporate financial distress and bankruptcy*, John Wiley and Sons, New York, 1983.

Alvarez, X. C./ Caride, M. J. & Gonzalez, X. M., “Evaluación económica del servicio de recogida de basuras en los municipios gallegos” στο: “Revista de Estudios Regionales”, Τόμος 72, 2005, σελ. 85-112.

Amemiya, T., “Tobit Models: A Survey” στο: “Journal of Econometrics”, Τόμος 24, 1984, σελ. 3-61.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1970.

Amit, R. & Schoemaker, P.J.H., “Strategic Assets and Organizational Rent” στο: “Strategic Management Journal”, Τόμος 14, 1993, σελ. 33-46.

Ammons, D., “A proper mentality for benchmarking” στο: “Public Administration Review”, Τόμος 59, 1999.

Ammons, D., *Municipal Benchmarks: Assessing Local Performance and Establishing Community Standards*, Sage, London, 2001.

Anthony, R. N. “*Tell it Like It Was: A Conceptual Framework for Financial Accounting*”, McGraw-Hill, 1983.

Anthony, R. N., “Making sense of nonbusiness accounting” στο: “Harvard Business Review”, Τόμος 58, 3/1980, σελ. 87.

Anthony, R. N., *Financial Accounting in Nonbusiness Organisations. An exploratory study of conceptual issues*, Financial Accounting Standards Board, Stamford, Connecticut, 1978.

Arrow, K. J., “The Choice of Market versus Non-Market Allocation” στο: *Public Expenditures and Policy Analysis*, Chicago, 1970.

Ashbaugh, H./ Johnstone K. & Warfield, T. D., “Corporate Reporting on the Internet” στο: “Accounting Horizons”, September/1999.

Ashour, A. S., “The Contingency Model of Leadership Effectiveness: An Evaluation” στο; “Organizational Behavior and Human Decision Processes”, Τόμος 9, 3/1973, σελ. 339–355.

Athanassopoulos, A./ Triantis, K. & Schmidt, P., “Assessing Aggregate Cost Efficiency and the Related Policy Implications for Greek Local Municipalities” στο: “Infor Journal”, Τόμος 36, 3/1998, σελ. 66-83.

Aucoin, Peter, “Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums” στο: “Governance: An International Journal of Policy and Administration”, Τόμος 3, 2/1990, σελ. 115-137.

Aucoin, Peter, “Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulus in Governance” στο: “International Journal of Policy and Administration”, Τόμος 3, 2/1990, σελ. 115-137.

Balaguer Coll, M. T./ Vela Bargues, J. M. & Prior Jimenez, D., *Efficiency and Quality in Local Government Management. The Case of Spanish Local Authorities*, Document de Treball, núm. 2, Universitat Autónoma de Barcelona, 2002b.

Balaguer-Coll, M. T./ Prior D. & Tortosa-Ausina, E., “On the determinants of local government performance: A two-stage nonparametric approach” στο: “European Economic Review”, Τόμος 51, 2/2007, σελ. 425-451.

Balaguer-Coll, M./ Prior, J. & Vela-Bargues, J., *Efficiency and quality in local government management. The case of Spanish local authorities*, Working Paper, Universitat Autonoma de Barcelona, 02/2002.

Ball, I. & Bradbury, S., “The New Zealand Experience” στο: “Accounting & Business”, March/1998; Ball, I. & McCulloch, “Accounting in the context of public sector management reform” στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 8, 1/1992.

Ball, I., "Reinventing government: Lessons learned from the New Zealand Treasury" στο: “The Government Accountants Journal”, Τόμος Fall/1994, σελ. 19-28.

Ball, I. & Pallot, J., “Resource Accounting and Budgeting: The New Zealand Experience” στο: “Public Administration”, Τόμος 74, 3/1996, σελ. 527-541.

Banner, G., 1993, “The Carl Bertelsmann-Prize: Some suggestions for the local government”, Democracy and Efficiency in Local Government, Bertelsmann Foundation, σελ. 139-162.

Barney Barney, J. B., “Firm resources and sustained competitive advantage” στο: “*Journal of Management”*, Τόμος 17, 1991, σελ. 99–120.

Barney, J. B., *Gaining and sustaining competitive advantage*, Prentice Hall, 2002,

Beaver, H. W./ Kennelly, W. & Voss M. W., “Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data” στο: “The Accounting Review”, October/1968, σελ. 675-683.

Beaver, W., “Financial Ratios as Predictors of failure” στο: “Journal of Accounting Research”, συμπλήρωμα στον Τόμο 5, 1966, σελ. 71-111.

Benninga, S. & Sarig, O., “Corporate Finance. A Valuation Approach”, McGraw-Hill, New York, 1997.

Bergmann, A., “Lessons Learned from the Harmonized Accounting Model in the Light of IPSAS” εισήγηση στο ετήσιο συνέδριο του EGPA, 2004.

Bjurek, H./ Kjulin, U. & Gustafsson, B., “Efficiency, Productivity and Determinants of Inefficiency at Public Day Care Centers in Sweden” στο: “Scandinavian Journal of Economics”, Τόμος 94, 1992, σελ. 173–187.

Borgonovi, E. & Anessi-Pessina, E., “Accounting and Accountability in Local Government: a framework” στο: Caperchione E. & Mussari R., *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht and London, 1999.

Borgonovi, E., “Prencipi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche”, Milan, 1996, σελ. 386.

Bosch, N./ Pedraja, F. & Suarez, J., “The efficiency of refuse collection services in Spanish municipalities: do non-controllable variables matter?”, Institut d'Economia de Barcelona, Document de treball, 4/2001.

Bouckaert, G., “Municipal Accounting in Belgium” στο: “Public Finanace and Accountancy”, April/1991, σελ.10-12.

Bouckaert, G., “Productivity Analysis in the public sector: the case of the fire service” στο: “International Review of Administrative Sciences”, Τόμος 58, 1992, σελ. 175-200.

Box, R., *Citizen Governance*, CA: Sage, Thousand Oaks, 1998.

Bradford, D./ Malt, R. & Oates, W., “The rising cost of local public services: Some evidence and reflections” στο: “National Tax Journal”, Τόμος 22, 1969, σελ. 185-202;

Brans, J. P./ Vincke, P. & Mareschal, B., “How to rank and how to select projects: The PROMETHEE method” στο: “European Journal of Operational Research”, Τόμος 24, 1986, σελ. 228-238.

Bromwich, M., “The setting of accounting standards” στο: Bromwich & Hopwood, *Essays in British accounting research*, Pitman Publishing LtD; London, 1981, σελ 111.

Brostrom, B., “Accrual Accounting, Politics and Politicians” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 14, 4/1998, σελ. 322-328.

Brusca, A. & Condor, V., “Towards the harmonization of local accounting systems in the international context”, στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 18, 2/2002, σελ. 129-162.

Brusca, I. & Condor, V., “Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context” στο: “Financial Accounting and Management”, Τόμος 18, 2/2002, σελ.155.

Buchanan και Tulloc θεωρούνται ως θεμελιωτές της με το κλασικό έργο “The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy”, (1962).

Buchanan, J. & Gordon, Tullock, *The calculus of consent: Logical foundations of constitutional democracy*, Ann Arbor, University of Michigan Press, 1960.

Budaus, D. & Buchholtz, K., “A Comparative Investigation into Managerial Accounting Systems in Local Government” στο: “Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research”, 1996b, σελ. 95-127.

Budaus, D. & Buchholtz, K., “Controlling Local Government Cost and Performance” στο: “Reaserch in Gevernmental Nonprofit Accounting”, Τόμος 9, 1996, σελ. 33-57.

Burgat, T. J. & Jeanrenaud, C., “Measure de l’Efficacité Productive et de l’Eficacité-coût: Cas de Dechets Ménagers en Suisse” στο: Working Paper nº 9002 de l’Institute de Recherches Economiques et Regionales, Université de Neuchâtel, 1990.

Buschor, E. & Schedler, K., *Perspectives on Performance Measurement*, Paul Haupt Publishers, Bern, 1994.

Caiden, G. E., *Administrative Reform*, Aldine Publishing Company, Chicago, 1969.

Caloghirou, Y./ Moutrelatos, A. & Papagiannakis, L., *Multivariable Analysis for the Assessment of Corporate Performance: The case of Greece*, Kluwer Academic Publications, 1998.

Capeci, John, “Credit Risk, Credit Ratings and Municipal Bond Yields: A Panel Study” στο: “National Tax Journal”, Τόμος XLIV, 4/1991, σελ. 41-56.

Caperchione, E. & Garlatti, A., “Trends in the Evolution of Accounting Systems in Italian Local Governments” στο: *Perspective on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, 1994, σελ. 365-380.

Caperchione, E. & Mussari, R, *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht, London, 2000.

Caperchione, E., “Governmental Accounting Changes and Italian Public Administration renewal in the Nineties” στο: Montesinos, V. & Vela, J. M., *International Research in Public Sectoer Accounting, reporting and Auditing*, Instituto Valenciano de Investigaciones Economicas, S.A. Valencia, Spain, 1995.

Caperchione, E., “Trends and Open Issues in Governmental Accounting Systems: some elements of comparison” στο: Caperchione, E. & Mussarι, R., *Comparative Issues in Local Government Accounting*; Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht and London, 1999.

Card, D. & Krueger, A., “Does school quality matter? Returns to education and the characteristics of public schools in the United States” στο: “Journal of Political Economy”, Τόμος 100, 1992, σελ. 1–40.

Carleton, W. T. & Lerner, E. M., “Statistical credit scoring of municipal debt" στο: “Journal of Money,Credit and Banking”, Τόμος 1, 4/1969, σελ. 750-764.

Carlin, T., “Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 21, 3/2005, σελ. 319-321.

Carpenter, F. H. &. Sharp, F. C., *GASB Research Report 16: Popular Reporting: Local Government Financial Report to the Citizenry*, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, 1992.

Cattel, R. B., *The Scientific Use of Factor Analysis in Behavioral and Life Sciences*, Plenum Press, New York, 1978.

Chabotar, Kent J., “Financial ratio analysis comes to nonprofits” στο: “Journal of Higher Education”, Τόμος 60, 1989, σελ. 188—208.

Chan, “Une revolution mondiale dans la comptabilite publique: une analyse de IPSAS et quelque recommendations” στο: “Revue Francaise de la Comptabilite”, Τόμος 326, 2004.

Chan, et. al. (1996b); Chan, “Government accounting reform in developing countries” στο: CIGAR, 2005.

Chan, J. L., “Accounting and Financial Management Reform in the United States Government: An Application of Professor Luder’s Contingency Model” στο: Buschor, E. & Schedler, K. (eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publishers , Berne, Stuttgert, Vienna, 1994, σελ 20.

Chan, J. L., *Global Government Accounting Principles*, University of Illinois, Chicago, 2001.

Chan, J. L./ Jones, R. H. & Luder, K. G., “Modelling Governmental Accounting Innovations: an assessment and future research directions”στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 9, 1996, σελ. 1-19.

Chapman, R. & Greenway, J. R., *The Dynamics of Administrative Reform*, Groom Helm, London, 1980.

Charnes, A./ Cooper, W. W. & Rhodes, E., “Measuring the inefficiency of decision making units” στο: “European Journal of Operational Research”, Τόμος 2, 1978, σελ. 429-444.

Child, D., *The Essentials of Factor Analysis*, Holt, Rinehart and Winston, London, 1970.

Christensen, L. R./ Jorgenson, D. W. & Lau, L., “Transcendental Logarithmic Production Frontiers” στο: “The Review of Economics and Statistics”, Τόμος 55, 1973, σελ. 28-45.

Christensen, T. & Lægreid, P., “New Public Management — Design, Resistance or Transformation?” στο: “Public Productivity & Management Review”, Τόμος 23, 2/1999.

Christiaens, J., ‘Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation” στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 15, 1/1999, σελ. 21–40;

Christiaens, J., “Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments” στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 17, 2/2001, σελ. 153–170.

Citizen’s Charter στην Αγγλία έθετε πρότυπα για τη βελτίωση της ποιότητας, τη δυνατότητα των επιλογών, την ενίσχυση των πολιτών.

Clements, B., “How efficient is education spending in Europe?” στο: “European Review of Economic and Finance”, Τόμος 1, 2002, σελ. 3-26.

Cluff, G. S. & Farnham, P. G., “Standard and Poor’s versus Moody’s: which cities Influence municipal bond ratings ?” στο: “Quaterly review of Economics and Business”, Τόμος 24, 3/1984, σελ. 73-94.

Coelli, Rao & Battese, 1998; Sengupta, 2000.

Conceicao Sampaio de Sousa, M. Y. & Ramos, F. S., “Measuring Public Spending Efficiency in Brazilian Municipalities: A Nonparametric Approach” στο: Westermann, G., *Data Envelopment Analysis in the Service Sector*, Fabler Edition Wisenschaft, Wiesbaden, 1999.

Considine, 1990; Painter, 1998; Considine & Painter, 1997; Guthrie, 1998a; Guthrie, 1998b; Guthrie & Parker, 1998; Olson et al., 1998a; Rhodes, 1998.

Cook, W. D./ Kazakov, A. & Roll, Y., “On the Measurement and Monitoring of Relative Efficiency of Highway Maintenance Patrols” στο: Charnes, A.,/Cooper, W. W./ Lewin, A. Y. & Seiford, L. M., *Data Envelopment Analysis: Theory, Methodology and Application*, Kluwer Academic Publishers, Boston, 1993.

Cook, W. D./ Kazakov, A./ Roll, Y. & Seiford, L. M., “A Data Envelopment Approach to Measuring Efficiency: Case Analysis of Highway Maintenance Patrols” στο: “Journal of Socio-Economics”, Τόμος 20, 1991, σελ. 83–103.

Cook, W. D./ Roll, Y. & Kazakov, A., “A DEA Model for Measuring the Relative Efficiency of Highway Maintenance Patrols”, στο: “Informational Systems and Operational Research”, Τόμος 28, 1990, σελ. 113–124.

Copeland, R. M. & Ingram, R. W., “The association between municipal Accounting information and bond rating changes” στο: “Journal of Accounting Research”, Τόμος 20, 2/1982, σελ. 275-289.

Cornes, Richard & Sandler, Todd, *The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods*, Cambridge University Press, 1986, σελ. 52.

Courtis, J. K., “Modeling a Financial Ratios Categoric Framework” στο: “Journal of Business Finance and accounting”, Τόμος 5, 4/1978, σελ. 371-386.

Courtis, J. K., “Modelling a financial ratios categoric framework” στο: “Journal of Business Finance and Accounting”, Τόμος 5, 4/1978, σελ. 371-386.

Cowen T. & Parker D., *Markets in the Firm*, 1997.

Crozier, & Friedberg, *L’ acteur et le system*, Edition Bussiere Camedan Imprimes, France, 1992, σελ. 131-224.

Damodaran, Aswath, *The Dark Side of Valuation*, NJ: Prentice Hall, Upper Saddle River, 2001; Glynn, J. J./ Murphy, M. P./ Perrin, J. & Abraham, A., *Accounting for Managers*, 3rd Edition, Thomson Learning, Melbourne, 2003;

Daniels, J. D. & Daniels, G. E., “Municipal Financial Reports: What Users Want” στο: “Journal of Accounting and Public Policy” Τόμος.10, 1/1991, σελ..15-38.

Davis, M. & Hayes, K., “The demand for good government” στο: “Review of Economics and Statistics”, Τόμος 75, 1993, σελ. 148–152.

De Borger, B. & Kerstens, K., “Cost Efficiency of Belgian Local Governments: A Comparative Analysis of FDH, DEA and Econometric Approaches” στο: “Regional Science and Urban Economics”, 1996, σελ. 145-170.

De Borger, B. & Kerstens, K., “Cost efficiency of Belgian local governments: A comparative analysis of FDH, DEA, and econometric approaches” στο: “Regional Science and Urban Economics”, Τόμος 26, 1996, σελ. 145-170.

De Borger, B. & Kerstens, K., “Radial and Nonradial Measures of Technical Efficiency: An Empirical Illustration for Belgian Local Governments using an FDH Reference Technology” στο: “Journal of ProductivityAnalysis”, Τόμος 7, 1996b, σελ. 5–18.

De Borger, B./ Kerstens, K./ Moesen, W. & Vanneste, J., “Explaining Differences in Productive Efficiency: An Application to Belgian Municipalities” στο: “Public Choice”, Τόμος 80, 1994, σελ. 339-358.

De Borger, B./ Kerstens, K./ Moesen, W. & Vanneste, J., “Explaining Differences in Productive Efficiency: An Application to Belgian Municipalities” στο: “Public Choice”, Τόμος 80, 1994, σελ. 339–358.

Deller, S., “Production efficiency in local government: a parametric approach” στο: “Public Finance”, Τόμος 47, 1992, σελ. 32–44.

Demeestere, R., *L’ organization des systemes comptables, budgetaires et de controle financier de villes. Une comparaison international*, Plan Urbain, Ministere de l’ Equipement, Paris, 1995.

Demestere, R., “La comptabilite communale: evolutions et perspectives” στο: “Revue Francaise de Finance Publiques », 47/1994, σελ. 7-12.

Deprins, D./ Simar, L. & Tulkens, H., “Measuring labour inefficiency in post offices” στο: Marchand, M./ Pestieau, P. & Tulkens, H. (eds.), *The Performance of Public Enterprises: Concepts and Measurements*, North-Holland, Amsterdam, 1984, σελ. 243-267.

Diez-Ticio, A./ Mancebon, M. J. & Mar- Molinero, C., “The Efficiency of the Spanish Police Service: An Application of the Multiactivity DEA Model” εισήγηση στο Διεθνές Συνέδριο “on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms”, EIASM, Zaragoza, 2000, σελ. 169-186.

Dinitras, A. I./ Zanakis, S. H. & Zopounidis, K., “A survey of business failure with an emphasis on prediction methods and industrial applications” στο: “European Journal of Operational Research”, Τόμος 90, 1996, σελ. 487-513.

Dooren, W., *Performance Measurement in the Flemish Public Sector: A Supply and Demand Approach*, Universiteit Leuven, 2006, σελ. 30.

Downs, A., *An Economic Theory of Democracy*, Cambridge University Press, Cambridge, York, 1957.

Drebin, A. R./ Chan, J. L. & Ferguson, L. C., “Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: a research study” στο: “National Council on Governmental Accouting”, Τόμοι I και II, 1981, σελ. 3.4-3.8.

Drucker, P. E., *Managing the Nonprofit Organization: Principles and Practices*, Harper Collins, New York, 1990;

Drucker, P., *Management: Tasks, Responsibilities and Practices*, Harper & Row Publishers, New York, 1973.

Dubnick, M. J., “Accountability and the Promise of Performance: In Search of the Mechanisms” στο: “Public Performance and Management Review”, Τόμος 28, 3/2005, σελ.376-417.

Dunleavy, P. & Hood, C., “The NPM inιο the 1980. Variation on the theme” στο: “Accounting, Organization and Society”, Τόμος 20, 1995, σελ. 94.

Dunleavy, P., *Democracy, Bureaucracy and Public Choice*, Wheatsheaf, London, 1991.

Dye, K. M. &. Bowsher, C. A., “Federal Government Reporting Study. Summary Report” στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 3 (Part B), 1987, σελ. 237-80.

Debreu, G., “The Coefficient of Resource Utilization” στο: “Econometrica”, Τόμος 19, 3/1951, σελ. 273-292.

Edmister, R. O., “An Empirical Test of Financial Ratio Analysis for Small Business Failure Prediction” στο: “Journal of Financial and Quantitative Analysis”, Τόμος 7, 1972, σελ. 1477-1493.

Eisenhardt, M. K. & Martin, A. J., “Dynamic capabilities: what are they?” στο: “Strategic Management Journal”, Τόμος 21, 10-11/2000, σελ. 1105-1121.

Ellwood, S., “Bringing the GAAP across the UK public sector” στο: “Accounting and Business Research”, Τόμος 33, 2/2003, σελ. 106-109.

Ewert, D. C., “Trade Credit Management”, Paper No 236, School of Industrial Administration, Purdue University, Indianna, 1969.

Fama E., 1990, "Contracts costs and financing decisions", Journal of Business, Vol.63(1),σελ. 771-791.

Fare, R. & Grosskopf, S., “Theory and application of directional distance functions” στο: “Journal of Productivity Analysis”, Τόμος 13, 2000, σελ. 93-103.

Farrell, M. J., “The measurement of productive efficiency” στο: “Journal of the Royal Statistical Society”, Τόμος 120, 1957, σελ. 253-281.

FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) 1993, παρ. 137; GASB (Governmental Accounting Standards Board), 1987, παρ.61.

Fawzi, Laswad/ Oyelere, P. & Fisher, R., "Local Authorities and Financial Reporting on the Internet" στο: "Chartered Accounting Journal", New Zealand, March/2001, σελ. 58.

Fiedler, F. E., *A Theory of Leadership Effectiveness*, McGraw-Hill, New York, 1967;

Financial Accounting Standards Board, "Electronic Distribution of Business Reporting, 2000".

Fletcher, J. & Snee, H., "The need for output measurements in the service industries: A comment" στο: "The Service Industries Journal", Τόμος 5, 1/1985, σελ. 73-78.

Flynn, N., *Public Sector Management* (2nd ed.), Harvester Wheatsheaf, New York, 1993, σελ 190.

Fonner & Tang, 1995; Turk et al., 1995;

Foster C. D., Plowden F. J., (1996), "The state under stress", Open University Press, Buckingham.

Freeman , R. J./ Shoulders, C. D. & Lynn, E. S., *Governmental and Nonprofit Accounting*, Prentice-Hall, N. Jersey, 1988.

Frisby, M., & Bowman, M., "What we have here is a no communication" στο: "Public Management", Τόμος78, 2/1996, σελ. A1-A5.

Frydman, H./ Altman, E. I. & Kao, D. L., "Introducing recursive partinioning for financial classification: The case of financial distres" στο: "The Journal of Finance", Τόμος XL, 1/1985, σελ. 269-291.

GAO (US Government Accountability Office), 1992, σελ.2.

GASB (Governmental Accounting Standard Board), CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants), AARF (Australian Accounting Research Foundation), CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy), NZSA (New Zealand Statistical Association), POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais -Νόμος 54 A/99), NPGCP (Nuevo Plan General de Contabilidad Publica).

GASB Statement No1, “Objectives of Financial Reporting”, 1997, παρ. 30-31, σελ. B15-B16.

Gimenez, V. M. & Prior, D., “Evaluación frontera de la eficiencia en costes. Aplicación a los municipios de Cataluña”, Papeles de Economía Española, núm. 95, 2003, σελ. 113-124.

Godfrey, A. D./ Devlin, P. J. & Merrouche, M. C., “A diffusion Contingency Model for Government Accounting Innovations” στο: Bac, A. (Ed.), *International Comparative Issues in Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Tilburg, 2001, σελ. 279-296.

Godfrey, A. D./ Devlin, P. J. & Merrouche, M. C., “The Contingency Model and East Africa – Towards a Critic” εισήγηση στο 5° Συνέδριο *CIGAR*,, Paris, May/1995.

Gorsuch, R. L., *Factor Analysis*, Saunders, Philadelphia, 1974; Rummel, 1979.

Gray and Jinkins 1986; Humphery et al., 1993.

Gray, A. & Jenkins, B., “Markets, Managers and the public service: The changing of a culture”, στο: Taylor-Gooby P. & Lawson, R., *Markets and managers: New issues in the delivery of welfare*, Open University Press, Buckingham, 1993, σελ. 9-23.

Greene, W. H., *Econometric Analysis*, 5th edition, NJ: Prentice Hall, Upper Saddle River, 2003.

Greer, P., *Transforming Central Government: The Next Steps Initiative*, Open University Press, Buckingham, 1994, σελ. 59.

Groff, J. E. &. Pitman, K. M., “Municipal Financial Reporting on the WWW: A survey” στο: “Journal of Government Financial Management”, Summer/2004, σελ. 20.

Grosskopf, S. & Yaisawarng, S., *Economies of Scope in the Provision of Local Public Services*, Working Paper, Carbondale, 1990.

Guilford, J. P., “Factors and factors of personality” στο: “Psychological Bulletin”, Τόμος 82, 1975, σελ. 802-814.

Guthrie, J., “Application of accrual accounting in the Australian public sector-Rhetoric or Reality?” στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 14, 1/1998, σελ. 1–19.

Harman, H. H., *Modern factor Analysis*, The university of Chicago Press, Chicago, 1976.

Hatry, H., *Performance Measurement: Getting Results*, D.C: Urban Institute Press, Washington, 1999, σελ. 24.

Hatry, Harry P./ James R. Fountain, Jr./ Jonathan M. Sullivan & Lorraine Kremer., *Service Efforts arjd AccomplishmentsReporting: Its Time Has Come*, CT: Governmental Accounting and Standards Board, Norwalk,1990.

Hay, E. & Antonio, J. F., “What Users Want in Government Financial Reoerts” στο: “Journal of Accountancy”, Augoust/1990, σελ. 91-8.

Heij, C./ de Boer, P./ Franses, P. H./ Kloek, T. & van Dijk, H., K., *Econometric Methods with Applications in Business and Economics*, Oxford University Press, 2004.

Helden, 1998; Groot et al. 2004.

Hendriks, F. & Tops, P., “Between democracy and efficiency: Trends in local government reform in the Netherlands and Germany”, στο: “Public Administration”, Τόμος 77, 1/1999, σελ.133-154.

Hepworth, N., “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government” στο: “Public Money and Management”, Τόμος 23, 1/2003, σελ. 37–43.

Herzlinger, R. E. & Nitterhouse, D. L., *Financial Accounting and Managerial Control for Nonprofit Organizations*, South-Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 1994, σελ. 133.

Hillier, R. Diana, “From Cash to Accrual*” στο: Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, New York, 1997.

Hindriks, J. & Lockwood, B., “Decentralization and electoral accountability: Incentives, separation and vote welfare” στο: “European Journal of Political Economy”, Τόμος 25, 3/2009, σελ. 385-397.

Hirsch, W. Z. & Rufolo, A. M., *Public finance and expenditure in a federal system*, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego, 1990.

Hirt, G. & Block, S., *Fundamentals of Investment Management*, 8th Edition, McGraw-Hill/Irwin, Burr Ridge, 2005.

Hlepas, N., “Uncompleted Greek Territorial Consolidation” στο: Swianiewicz, P. (ed.), *Territorial Consolidation*, Open Society Institute, Budapest, Hungary, 2009, σελ. 47-76.

Holmes, M. & Shad, D., “Management Reform: Some Practitioner Perspective on the Past Ten Years” στο: “Governance: An International Journal of Policy and Administration”, Τόμος 8, 4/1995, σελ. 551-578.

Hood, C., “A public management for all seasons” στο: “Public Administration”, Τόμος 69, 1991, σελ. 3-19.

Hood, C., “The new public management in the 1980s: Variations on a theme” στο: “Accounting, Organizations and Society”, Τόμος 20, 2/1995, σελ. 93-109.

Horton, J. J., “Statistical rating index of municipal bonds” στο: “Financial Analyst Journal”, Τόμος 25, 2/1970, σελ. 72-75.

Hsiao, C., *Analysis of Panel Data*, UK: Cambridge University Press, Cambridge, 2003.

Hughes, O. E., *Public Management and Administration*, St. Martin’s Press, New York, 1994.

IFAC, International Federation of Accountants (Pubic Sector Committee), 2000, (www.ifac.org)

Ingraham, P. W., “Performance: Promises to Keep and Miles to Go” στο: “Public Administration Review”, Τόμος 65, 4/2005, σελ. 390.

Inman, R. P., “Transfers and bailout: Enforcing local fiscal discipline with lessons from U.S. federalism” στο: Rodden, J. et al., *Fiscal decentralization and the*

challenge of hard budget constraints, MA: MIT Press, Cambridge, 2003, σελ. 35-83.

Inman, P. R., "How to Have a Fiscal Crisis: Lessons from Philadelphia" στο: "American Economic Review", American Economic Association, Τόμος 85, 2/1995, σελ 378-83.

IPMA (International Personnel Management Association),1996.

IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) in IFAC, 2001f.

Jackson, P. M. & Palmer, A. J., "The economics of internal organization: The efficiency in LG" στο: *Privatization in Less Developed Countries*, Cook and Kirkpatrick, Sussex, 1988.

Jann, 1994; Naschold, 1994; Naschold & Prohl, 1994.

Jaruga, A. & Nowak, W. A., "Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations" στο: "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", Τόμος 9, 1996, σελ. 21-31.

Jaruga, A./ Novak, W. A. & Dixon, R., "Luder's contingency theory, the complex adaptive systemand governmental accounting reshaping:towards an integrated model" εισήγηση στο 5° Συνέδριο CIGAR, Paris, May/1995, σελ. 7-16.

Jensen, L., "A Cluster Analysis Study of Financial Performance of Selected Business Firms" στο: "The Accounting Review", January/1971, σελ. 37-56.

Johnson, C. G., "Ratio Analysis and the Prediction of Firm Failure" στο: "Journal of Finance", Τόμος 251, 1970, σελ. 1116-1172.

Jollife, I. T., *Principal Component Analysis*, Springer-Verlag, New York, 1986.

Jones, D. & Scott R., *GASB Research Report 1: The Need of Users of Governmental Financial Reports*, Governmental Accounting Standards Board, Stamford, 1985.

Jones, R. & Pendlebury, M., "A Theory of the Published Accounts of Local Authorities" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 20, 3/2004, σελ. 320.

Jones, R. H. & Pendlebury, M., *Public Sector Accounting*, 5th edition, Prentice Hall, Harlow, 2000.

Jones, R. H., “The development of conceptual frameworks of Accounting for the Public Sector” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 8, 4/1992, σελ. 249-264.

Kalirajan, K. & Shand, R., “Frontier production functions and technical efficiency measures” στο: “Journal of Economic Surveys”, Τόμος 13, 1999, σελ. 149–172.

Kalseth, J. & Ratts, J., “Political Control of Administrative Spending: the Case of Local Governments in Norway” στο: “Economics and Politics”, Τόμος 10, 1/1998, σελ. 63-83.

Kearns, K., “Accountability and the Entrepreneurial Public Management” στο: “Public Budgeting and Finance”, Τόμος 15, 3/1995, σελ. 201-207.

Keeling, D., *Management in Government*, Ailen & Unvvin. Keohane, R. and Nye, London, 1972.

Khandwalla, P. N., *The design of organizations*, Harcourt Brace, New York, 1977, σελ. 270.

Kloha, P./ Weissert, C. S. & Kleine, R., “Developing and testing a composite model to predict local fiscal distress” στο: “Public Administration Review”, Τόμος 65, 3/2005, σελ. 313-323.

Koopmans, T. C., “An analysis of production as an efficient combination of activities” στο: Koopmans, T. C. (ed.), *Activity analysis of production and allocation*, Cowles Commission for Research in Economics, Monograph n. 13, Wiley, New York, 1951.

Krueger, B. A., “Experimental Estimates of Education Production Functions” στο National Bureau of Economic Research, NBER Working Papers 6051, Inc., 1997.

Laegreid, P./ Roness, P. G. & Rubecksen, K., “Performance management in practice – The Norwegian way” εισήγηση στο Συνέδριο του: European Group of Public Administration (EGPA), Bern, Switzerland, August/2005.

Laitinen, E. K., “Financial Ratios and different economic stress processes” στο: “Journal of Business Finance and Accounting”, Τόμος 18, 5/1991, σελ. 649-673.

Lamer, C. L., "L'évolution de la gestion communale en France depuis vingt ans." στο: *Annuaire des Collectivités Locales*, 1986.

Laughin, R. & Pallot, J., "Trends, Patterns, and Influencing Factors: some reflections" στο: Olson, O./ Guthrie, J. & Humphrey, C. (eds.), *Global Warning: International Financial Management Changes*, Cappelan Akademisk Forlag, Bergen, Norway, 1998, σελ. 385.

Laurent (1990). Laurent P., 1990, "Vers un système de notation des collectivités locales ?", Revue française definances publiques, N° 30, αελ.115-120.

Lawrence, P. R. & Lorsch, J., *Organization and Environment*, MA: Harvard Business School Press , Boston, 1967.

Levitt, M. S./ Joyce, M. A. S., *The Growth and Efficiency of Public Sprending*, Cambridge University Press, Cambridge, 1987.

Lindahl, E., "Just taxation – a positive solution" στο: Musgrave, R. & Peacock A. (Eds), *Classics in the theory of Public Finance*, MacMillan, New York, 1958, σελ. 168-176.

Liu, Pu & Thakor, Anjan V., "Interest Yields, Credit Ratings, and Economic Characteristics of State Bonds: An Empirical Analysis" στο: "Journal of Money, Credit and Banking", Τόμος 16, 3/1984, σελ. 344-51.

Lobardo, M., "Comparative Performance Measurement: Insights and Lessons Learned from a consortium effort" στο: "Public Administration Review", Τόμος 59, 1999, σελ. 124-134.

Local Government and Shires Associations of NSW (LGSA), "Independent Inquiry into the Financial Sustainability of NSW Local Government", March 2006.

Loikkanen, H. A. & Susiluoto, I., *Cost Efficiency of Finnish Municipalities in Basic Service Provision 1994-2002*, Discussion Paper No 96, Helsinki Center of Economic Research, February 2006.

Lovell , C., "Production frontiers and productive efficiency" στο: Fried, H./ Lovell, C. & Schmidt, S. (Eds), *The Measurement of Productive Efficiency – Techniques and Applications*, Oxford University Press, New York, 1993, σελ. 3–67;

Lovell, C., “Measuring efficiency in the public sector” στο: Blank, J. (Ed.), *Public Provision and Performance*, North-Holland, Amsterdam, 2000, σελ. 23–53.

Loviscek, A. L. & Crowley, F. D., “Analyzing changes in municipal bonds ratings : a different perspective” στο: “Urban Studies”, Τόμος 25, 1988, σελ. 124-132.

Luder, K. & Jones, R. H., Present Status of Governmental Budgeting and Accounting Systems in Selected European Countries, and Reform Endeavors (EURO-CIGAR)”, Price Waterhouse Coopers Deutsche Revisions. 2003.

Lüder, K., “Comparative Government Accounting Study: Interim Summary Report”, Revised Edition, Speyerer Forschungsberichte No. 76, Speyer, 1989.

Luder, K., “A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Poilitcal-Administrative Environment”, στο: “Research in Governmental and Nonprofit Accounting”; Τόμος 7, 1992, σελ. 99-127.

Luder, K., “Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade-Achievements and Problems” εισήγηση στο 7° Συνέδριο *CIGAR*, Valencia, June/2001, σελ. 2.

Luder, K., “The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain” στο: “Research inGovernmental and Nonprofit Accounting”, Τόμος 8, 1994b, σελ.10.

Luder, K., “The role of accounting concepts for the design of public accounting”, 1993.

Mader, H. & Schedler, K. “Performance Measurement in the Swiss Public Sector” στο: Buschor, E.& Schedler, K., *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Haupt, Bern, 1994.

Mandl, U./ Dierx, A. & Ilzkovitz, F., *The effectiveness and efficiency of public spending*, European Economy - Economic Papers 301, European Commission - Economic and Financial Affairs, Brussels, February/2008, σελ. 3.

Mar Molinero, C. & Ezzamel, M., “Multidimensional scaling applied to corporate” στο: “Omega”, Τόμος 19, 4/1991, σελ. 259-274.

Mariel, P. L. & Moraud, J. C., “La modernization de la Comptabilite Communale” στο: “Revue Francaise de Finance Publiques”, 47/1994, σελ. 13-24.

Martin, Jeffrey, A., “Where are all the synergies?: A review and assessment of the co-evolution of resources and capabilities” εισήγηση σε συνέδριο στο Berkeley/Stanford, Stanford Graduate School of Business, August/2000.

Martin, John, "Changing Accountability Relations: Politics, Consumers and the Market" εισήγηση στο συνέδριο: “Performance Management Network”, OECD, Paris, 24-25 November 1997, σελ. 11.

Martnez, 1994.

Mascarenhas, R. C., “Building an Enterprise Culture in the Public Sector: Reform of the Public Sector in Australia, Britain and New Zealand” στο: “Public Administration Review”, Τόμος 4, 1993, σελ. 323.

Mautz, R., “Financial Reporting: Should Government Emulate Business?” στο: “Journal of Accountancy”, August/1988, σελ.53-60.

Mayer, J., *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Oslo, 1998.

Mayston, D., “Capital Accounting, User Needs and the Foundations of a Conceptual Framawork for Public Sector Financial Reporting” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 8, 4/1992, σελ. 227-248.

McDavid, J. C. & Hawthorn, L R. L., *Program evaluation and performance measurement: an introduction to practice*, (Calif.): Sage, Thousand Oaks, 2006.

McSweeney, B., “Management by accounting” στο: Hopwood, A.G. & Miller, P. (Eds), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University, 1994.

Meade, J. E., *The Theory of Economic Externalities*, Sijhoff, Leiden, Sweden, 1973.

Mellemvik, F. & Monsen, N., “Local Governmental Accounting in Denmark**,** Norway, and Sweden: A Comparative Study of Consolidation Issues” στο: Montesinos, V. & Vela, J. M. (eds.), *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*, Valencia, 1995, σελ. 187-206.

Merwin, C. L., *Financing Small Corporations*, National Bureau of Economic Research, New York, 1942.

Metcalfe, L. & Richards, S., *Improving Public management*, Newprint Edition, Sage, London, 1993, σελ. 62.

Metcalfe, L., "International policy coordination and public management reform" στο: "Iinternational Review of Administrative Sciences", Τόμος 60, 1993, σελ. 271-290.

Michel, A. J., "Municipal bond rating : discriminant analysis approach" στο: "Journal of Financial and Quantitative Analysis", Τόμος 12, 4/1977, σελ.587-598.

Miller, P. B., "The Conceptual Framework: Myths and Realities" στο: "Journal of Accountancy", March 1985, σελ. 62-71.

Mintzberg, H. & Jorgensen, J., "Emergent strategy for public policy", στο: "Canadian Public Administration", Τόμος 30, 1987, σελ. 214.

Moesen, W., "The need for performance auditing in the public sector and the best-practice frontier" στο: "European Journal of Law and Economics", Τόμος 1, 1994, σελ. 263–274.

Molenberghs, G. & Verbeke, G., *Models for Discrete Longitudinal Data*, NY: Springer, New York, 2005.

Monsen, N. & Nasi, S., "Local Government accounting in Finland and Norway: a historical note on cameralism" στο: "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", Τόμος 9, 1996, σελ. 259-274.

Moody's Investors Service, *Regional and Local Governments Outside the US*, May/2008.

Moon, C. G. & Stotsky, J. G., "Municipal bond rating analysis" στο: "Regional Science and Urban Economics", Τόμος 23, 1/1993, σελ. 29-50.

Moore, M. H., *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Mas.:Harvard University Press, Cambridge, 1998.

Morton, T. G., "A comparative analysis of Moody's and Standard and Poor's municipal bond ratings", στο: "Review of Business and Economic Research", Τόμος 11, 1975-76, σελ. 74-81.

Mulaik, S. A., *The Foundations of Factor Analysis*, McGraw-Hill, New York, 1972;

Mumford, J. M., “Users, Characteristics and Standards” στο: *Philosophical Perspectives on Accounting:essays in honour of Edward Stamp*,Routledge, New York, 1993.

Muramatsu, M. & Krauss, S. E., “Japan: The Paradox of Success” στο: Olsen P. J. & Guy B. P., *Lessons from Experience: Experiential Learning in Administrative Reforms in Eight Democracies*, Scandinavian University Press, Oslo, 1996.

Musgrave, A. R. & Musgrave N. P., *Public finance in Theory and Practice*, 5th edition, McGraw-Hill, 1989.

Musgrave, R. A., *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York, 1959.

Mussari, R, “Italian Local Government Accounting Reform: an application of professor Lurer’s Contingency Model” εισαγωγή στο 5ο Συνέδριο *CIGAR*, Paris, May/1995, σελ. 16.

Naschold, F., *The modernization of public sector in Europe*, Helsinki, 1995.

Niskanen, W. A., *Bureaucracy and representative government*, Aldine, Chicago, 1974.

Nobes, Christopher, “An Historical-Comparative Perspective of Governmental Accounting” στο: Chan, J. L. & Jones, R. H., *Governmental Accounting and Auditing: International Comparisons*, Routledge, London & New York, 1988,σελ. 202.

NZSA “A proposed framework for financial reporting in Zew Zealand”, 1992.

OECD, *Governance in transition: public management reforms in OECD countries*, OECD, Paris, 1995.

Ohlson, J. A., “Financial ratios and the probabilistic prediction of bankruptcy” στο: “Journal of Accounting Research”, Spring/1980, σελ. 109-131.

Olson, Mancur, *The logic of collective action: Public goods and the theory of groups*, Harvard Economic Studies 124, Harvard University Press, Cambridge, 1965.

Ormond D. & Loffler, E., “NPM: What to take and what to leave” εισήγηση στο 3ο διεθνές συνέδριο του CLAD “Reforma del Estado y de la Administracisn Pïblica”, Madrid, Espana, 14 - 17 de octubre de 1998, OECD, σελ. 1-20.

Osborne, D. & Geabler, T., *Reinventing government*, Addison-Wesley Publishing Company, 1992.

O'Toole, D. E. & Stipak, B., “Service Efforts and Accomplishments Reporting in Local Government" στο: “Journal of Government Financial Management”, Spring/2001.

Ouda, H., “Public sector reform initiatives: The New Zealand experience, an attempt of modelling public sector reform”, εισήγηση στο συνέδριο του Καϊρου “Updating Government Budgeting, Accounting & Control Systems”, Cairo, Egypt, 19-20 October 2002.

Pallot, J. (1990).

Pallot, J., “Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: The Case of New Zealand” εισήγηση στο 5° Συνέδριο *CIGAR*, Paris, May/1995.

Pallot, J., “Infrastructure Accounting for Local Authorities : Technical Management and Political Context” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 13, 3/1997, σελ. 225-242.

Pallot, J., “The Nature of Public Assets: A Response to Mautz” στο: “Accounting Horizons”, July/1990, σελ. 79-85.

Pareto, Vilfredo, *Manuale di economia politica*, Società Editrice Libraria, Milano, 1906.

Parker, R. H., *Macmillan Dictionary of Accounting*, London, 1984, σελ. 32.

Pearson, Karl, 1901; Hotelling, Harold, 1933; Escofiert, B. & Pages, H., 1988; Dunteman, G. H., 1989.

Pels & Rietveld, 2008; Small & Verhoef 2007.

Penrose, E. T., *The Theory of the Growth of the Firm*, John Wiley, New York, 1959.

Pettigrew, A.M./ Woodman, R. W. & Cameron, K. S., “Studying Organizational Change and Development” στο: “Academy of Management Journal”, Τόμος 44, 4/2001, σελ. 697-713.

Pigou, A. C., *The Economics of Welfare*, Macmillan, London, 1946.

Pinches, G. & Mingo, K., “A Multivariate Analysis of Industrial Bond Rating” στο: “The Journal of Finance”, Τόμος XXVIII, 1973, σελ. 1-18.

Pindur, W./ Kim, P.S. & Reynolds, K. R., “Reformulating organizational culture: the key to total quality management in the public sector” στο: “The Public Manager: The New Bureaucrat”, September 1993.

Pogue, T. & Soldovsky, R., "What’s in a bond rating" στο: “Journal of Financial and Quantitative Analysis”, Τόμος 4, 1969, σελ. 201-228.

Points, R. J. & Michelson, B., “Improving Accounting and Financial Reporting” στο: “The Government Accountants Journal”, Winter 1980, σελ. 39-42.

Poister, T. H., *Measuring performance in public and nonprofit organizations,* (Calif.): Jossey-Bass, San Francisco, 2003, σελ. 37.

Pollit, C. & Bouckaert, G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2004.

Pollit, C., *Managerialism and the Public Service*, Blackwell Publishers, Oxford, 1993.

Positive Accounting Theory, Normative Accounting Theory, Agency theory, Market Efficiency Theory.

Power, M. & Laughlin, R., "Critical theory and accounting" στο: Alvesson, M. & Wilmott, H. *Critical Management Studies,* Sage, London, 1992, σελ.113-135.

Preyra, C. & Pink, G., “Balancing Incentives in the Compensation Contracts of Nonprofit Hospital CEOs” στο: “Journal of Health Economics”, Τόμος 20, 2001, σελ. 509–525.

Prieto, A. M. & Zofio, J. L., “Evaluating effectiveness in public provision of infrastructure and equipment: The case of Spanish municipalities” στο: “Journal of Production Analysis”, Τόμος 15, 1/2001, σελ. 41-58.

Ramank, K., “Financial reporting and municipal bond rating changes” στο: “The Accounting Review”, Τόμος 35, 4/1981, σελ. 910-926.

Rees,B., *Financial Analysis*, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, N.J., 1990.

Reichard, C., “Neues Steuerungdmodell: Local Reform in Germany” στο: Kickert, W., *Public Management and Administration Reform in Westrn Europe*, 1997.

Requena, J. M. & Carrasco, D., “La contabilidad Publica en Portugal”, 1995.

Ridder, H./ Bruns, H. & Spier, F., “Analysis of Public Management Change Processes: The Case of Local Government Accounting Reforms in Germany” στο: “Public Administration”, Τόμος 83, 2/2005, σελ. 446-450.

Robbins, W.A., “Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An Empirical Analysis” στο: “Accounting and Business Research”, Spring/1984, σελ. 157-62.

Rochet, C./ Bout-Colonna, L. & Keramidas, O., “The Risks of Efficiency Indicators in theMonitoring of Public Policies”, εισήγηση στο Συνέδριο του: European group of Public Administration (EGPA), Bern, Switzerland, August/2005.

Rogers, E. M., *Diffusion of Innovations*, 4th Ed., The Free Press, New York, 1995.

Ronald Coase ("The Nature of the Firm", 1937 και "The Problem of Social Cost", 1960) και Mancur Olson (“The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups”, 1965).

Rouse, P./ Putterill, M. & Ryan, D., “Measuring the Performance of New Zealand Local AuthorityMaintenance Activities in Roading Using Data Envelopment Analysis” εισήγηση στο Συνέδριο “Efficiency and Productivity”, University of New England, November/1995.

Rowles, T., “Financial Reporting of. Infrastructure and Heritage Assets by Public. Sector Entities” στο: Discussion Paper No. 17, Australian Accounting Research Foundation, Melbourne, 1992.

Rowley, K. C./ Tollison D. R. & Tullock, G., *The political economy of rent-seeking*, Kluwer Academic Publisher, Boston, 1988, σελ. 241-246.

Roy, B., “The outranking approach and the foundations of ELECTRE methods” στο: “Theory and Decision”, Τόμος 31, 1991, σελ. 49-73.

Rubin, Irene, S., “Budgeting for Accountability: Municipal Budgeting for the 1990s” στο: “Public Budgeting & Finance”, Τόμος 16, June/1996, σελ. 112-132.

Rubin, Irene, The politics of public budgeting : getting and spending, borrowing and balancing, Chatham House, Chatham, N.J., 1993.

Rumelt, R. P., “Towards a strategy theory of the firm” στο: Lamb, Robert, Boyden, *Competitive Strategic Management*, NJ: Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1984, σελ. 556-570.

Rutherford, B., “Developing a Conceptual Framework for Central Government Financial Reporting: Intrmediate Users and Indirect Control” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 8, 4/1992, σελ. 265-280.

Ryan, C., “The introduction of accrual reporting policy in the Australian public sector” στο: “Accounting Auditing & Accountability Journal”, Τόμος 11, 5/1998, σελ. 518-539.

Samuelson, P. A., “The Pure Theory of Public Expenditure” στο: “Review of Economics and Statistics”, Τόμος 36, 1954, σελ. 387-89.

Schwab, R. & Oates, W., “Community composition and the provision of local public goods” στο: “Journal of Public Economics”, Τόμος 44, 1991, σελ. 217–237.

Schwab, R., & Oates, W., “Economic competition among jurisdictions: efficiency enhancing or distortion inducing?” στο: “Journal of Public Economics”, Τόμος 35, 1988, σελ. 3–354;

Seiford & Thrall, 1990; Lovell, 1993; Ali & Seiford, 1993; Charnes, et al., 1995.

Self, P., *Economocrats and the Policy Process*, MacMillan, London, 1975.

Serve, Stephanie, *Assessment of local financial risk: The determinants of the rating of European local authorities: An empirical study*, Universite Paris XII Val de Marne, November/2000.

Simar, L. & Wilson, P. W., “Statistical inference in nonparametric frontier models: the state of the art” στο: “Journal of Productivity Analysis”, Τόμος 13, 2000a, σελ. 49-78.

Small K. & Verhoef, E., *The Economics of Urban Transportations*, Publisher: Routledge, 2007, σελ. 296.

Smith, A., *The Wealth of Nations*, London, 1776.

Smith, R. F. & Winakor, A. H., “Changes in the financial structure of unsuccessful corporations”, Bureau of Business Research, University of Illinois, Urbana, 1935.

Smith, R. F. & Winakor, A. H., *Changes in the financial structure of unsuccessful corporations*, Bureau of Business Research, University of Illinois, Urbana, 1935.

Sorter, G. H. & Martin, S. G., "Opportunities and Implications of the Report on the Objectives of Financial Statements" στο: "Journal of Acounting Research", Τόμος 1, 12/1974.

Staffan, Waldo, *Municipalities as Educational Producers – An Efficiency Approach*, Working Paper, University of Lund, Sweden, 2001.

Stamp, Edward, *Corporate Reporting: Its Future Evolution*, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1980.

Steccolini, I., "An Empirical Investigation into Italian Local Governments" στο: "Financial Accountability and Management", Τόμος 20, 3/2004, σελ. 328-331.

Stephen, Walker, "Accounting for Financial Instruments in Global Markets" στο: "Chartered Accountants Journal", June/2000, σελ. 9.

Stewart, J. & Walsh, K., "Change in the management of public services" στο: "Public Administration", Τόμος 70, 4/1992, σελ. 449-518.

Stipak, B. & O'Toole, D. E., "Fiscal Stress and Productivity Improvement: Local Government Managers' Perspective" στο: "Public Productivity Management Review", Τόμος 17, 2/1993, σελ. 101-112;

Süli, Endre & Mayers, D., *Introduction to Numerical Analysis*, Cambridge University Press, 2003.

Tabachnick, B. G. & Fidell, L. S., *Using multivariate statistics*, Harper & Row, New York, 1989.

Tairou, A. A., "Does inefficency explain financial vulnerability of French municipalities?" εισήγηση στο Διεθνές Συνέδριο "On Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms", EIASM, Zaragoza, 2000, σελ. 589-599.

Taylor, J. & Williams, H., "Public Administration" στο: "International Review of Administrative Sciences", 1991, σελ. 375-389.

The NSW Government (NSW Government, *Fiscal Responsibility Act 2005*, section 3(1))

Thomas, J. C., *Public Participation in Public Decisions*, CA: Jossey-Bass Publishers, San Fransisco, 1995.

Thompson, J. R., "The Clinton Reforms and the Administrative Ascendancy of Congress" στο: "*The* American Review of Public Administration", Τόμος 31, 3/2001, σελ. 249-272.

Thurstone, L. L., *Multiple Factor Analysis*, University of Chicago Press, Chicago, 1947.

Tiebout, 1956, A pure theory of local expenditures, Journal of Political Economy, 64 (October), σελ. 416-424.

Tobin, J., "Estimation of Relationships for Limited Dependent Variables" στο: «Econometrica», Τόμος 26, 1958, σελ. 24–36;

Tulkens, H., "On FDH Efficiency Analysis: Some Methodological Issues and Applications to Retail Banking, Courts, and Urban Transport" στο: "The Journal of Productivity Analysis", Τόμος 4, 1993, σελ. 183–210.

Tullock, Gordon, *The Economics of Special Privilege and Rent-Seeking*, Kluwer Academic Publishers, Netherlands, 1989.

Turk, F. J./ Gallo, R. P./ Gillman, S. A./ Mechanick, J. D./ Montalbano, C. M./ Salluzzo, R. E./ Prager, F. J./ Cure, H. J. & Deprospo, R. L., *Ratio Analysis in HigherEducation: Measuring Past Performance to Chart Future Direction*, 3rd Edition, McCarthy & Sealy, KPMG Peat, Marwick and Prager, 1995.

UN, 1984, *International Standards of Accounting and Reporting: Report of the Ad hoc Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*, Doc E/C. 10/1982/8. Rev. 1, UN Commission on Transnational Corporations, New York, NY.

Van den Eeckaut, P./ Tulkens, H. & Jamar, M. A., "Cost Efficiency in Belgian Municipalities" στο: Fried, H./ Lovell, C. & Schmidt, S. (eds.), *The Measurement of Productive Efficiency: Techniques and Applications*, Oxford University Press, New York, 1993, σελ. 300-334.

Van der Hoek, M.P., “From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience” στο: “Public Budgeting and Finance”, Τόμος 25, 1/2005, σελ. 32–45.

Vanden Eeckaut, P.J./ Tulkens, H. & Jamar, “Cost efficiency in Belgian municipalities” στο: Fried, H./ Lovell, C. & Schmidt, S. (eds.), *The Measurement of Productive Efficiency: Techniques and Applications*, Oxford University Press, New York, 1993, σελ. 300-334.

Vela Bargues, J. M., *Concepto y Principios de Contabilidad Publica, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*, Madrid, 1992.

Vela, J. M., “A cross country study of local government accounting systems” εισήγηση στο 3ο CIGAR, Speyer, April/1996b.

Vela, J. M., “Latest Developments in Local Government Accounting in Spain” στο: “Financial Accountability and Management”, Τόμος 12, 3/1996, σελ. 210—215.

Vilardell, I., “El control de l´eficiència en la gestió de les administracions municipals”, Doctoral Thesis, Universitat Autónoma of Barcelona, Spain.

Vitaliano, D. F., “Assessing Public Library Efficiency using Data Envelopment Analysis” στο: “Annals of Publicand Co-operative Economics”, Τόμος 69, 1998, σελ. 107–122.

Waintrop, F., “France: le pari d'une réforme systémique: les enjeux de la réforme budgétaire” εισήγηση στο Συνέδριο του European Group of Public Administration (EGPA), Ljubljana, Slovenia, September/2004.

Walb, E., *The income statement for private and public companies*, 1926.

Walsh, K., *Public Services and Market Mechanisms: Competition, Contracting and the New Public Management*, MacMillan, London, 1995, σελ. 30.

Warren (IFAC 96).

Warren, Ken, “Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience”, στο: Occasional Paper 1, International Federation of Accountants (IFAC) - Public Sector Committee, 1996.

Wayne, Gable, & Jerry, Ellig, *Introduction to Market Based Management*, 1993.

Wernerfelt, B., “A recource-based view of the firm” στο: “Strategic Management Journal”, Τόμος 5, 1984, σελ. 171-180.

Wescott, S., “Accounting numbers and socioeconomic variables as predictors of municipal general obligation bond ratings” στο: “Journal of Accounting Research”, Τόμος 22, 1984.

Wicksell, Knut, *Lectures on Political Economy*, Routledge & Kegan Paul, London, 2 vols. 1901, 1906.

Wiener, Norbert, *Cybernetics or Control and Communication in the Animal and the Machine*, Hermann Editions in Paris, Cambridge: MIT Press,Wiley & Sons in NY, 1965,

Wildavsky, Aaron, *Budgeting: A Competitive Theory of Budget Processe*,Little Brown Boston, 1975.

Wildavsky, B. A., *The Politics of the Budgetary Process*, 4th edition, Little, Brown and Co., Boston, 1984.

Wilemsky, (1995) “The Welfare State and Equality”, University of California Press. California.

Wilenski, P., “Budget Innovation and Reform” στο: Hardman, D. J., *Government, Accounting and Budgeting*, 1982.

Woodward, Joan, *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford University Press, 1958.

Worthington, A. & Dollery, B., “Measuring Performance in Australian Local Government: An Analysis of National and State-Based Frameworks”, School of Economics and Finance Discussion Papers and Working Papers Series 058, Queensland University of Technology, 1999.

Worthington, A. C.& Dollery, B. E., “An empirical survey of frontier efficiency measurement techniques in local government” στο: “Local Government Studies”, Τόμος 26, 2000, σελ. 23-52.

Worthington, A. C., “Cost Efficiency in Australian Local Government: A Comparative Analysis of Mathematical Programming and Econometric Approaches” στο: “Financial Accounting and Management”, Τόμος 16, 3/2000, σελ. 201-221.

Worthington, A. C., “Performance Indicators and Efficiency Measurement in Public Libraries” στο: “Australian Economic Review”, Τόμος 32, 1999, σελ. 31–42.

Worthington, A., “Performance Indicators and Efficiency Measurement in Public Libraries” στο: “Australian Economic Review”, Melbourne Institute of Applied Economic and Social Research, The University of Melbourne, Τόμος 32, 1/1999, σελ. 31-42.

Wyatt, A. R., “Who should set governmental accounting standards?” στο: “The Journal of Accountancy”, March/1979, σελ. 65-68.

Wysocki, K. V., *Cameral Accounting*, 1965.

Yamamoto, & Alijarde, M .I. B., "The usefulness of financial reporting in Spanish local government" στο: “Financial Accountability & Management”, Τόμος 13, 1/1997, σελ.17-34.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Αργυριάδης, Δ., Για μια δημόσια διοίκηση που αποδίδει και επικοινωνεί με τους πολίτες, Σάκκουλας, Κομοτηνή, 1998.

Βενιέρης , Γ. Γ., *Η σημασία της καθιέρωσης λογιστικών προτύπων στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα*, Gutenberg, Αθήνα, 1997.

Βενιέρης Γ. & Κοέν Σ., "Το νέο σύστημα διπλογραφικής λογισιτκής παρακολούθησης των ΝΠΔΔ: παράδειγμα παράλληλης τήρησης δ. λογισιτκού και γενικής λογιστικής" στο: "Λογιστής", Τεύχος 543, Ιούνιος/2000, σελ 882-886.

Γέροντα, Ψάλτη, *Δημοσιονομικό Δίκαιο*, 1998.

Γεωργίου, Άθως, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Σάκκουλας, Αθήνα, 2003.

Γεωργούλης, Χ. Σ., *Τοπική και Περιφερειακή Αυτοδιοίκηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Κομοτηνή, 1997.

Γκίκας , Δ. Χ., *Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων*, Μπένου, Αθήνα, 1997.

Γκίκας, Δ. Χ., *Χρηματοοικονομική λογιστική : International Financial Reporting Standard*, Μπένος, Αθήνα, 2007.

Γκίκας, Δ., *Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων*, Μπένος, Αθήνα, 1997.

Γκλεζάκος, 1994.

Γρηγοράκος, Θ., *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα, 2008.

Διβάνη, Χριστίνα, *Ο νέος κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων*, 2006.

Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, *International Accounting Standards Board, (* 2006), «Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Δ.ΠΑΡΑΔΕΊΓΜΑΤΟΣ ΧΆΡΗ,Π.) 2005», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2005.

Ετήσια Έκθεση Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΦΕΚ 1706Β/6-12-2005).

Ζοπουνίδης, Κ. & Ψιμάρνη – Βούλγαρη, Φ., *Χρηματοοικονομική στρατηγική μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην Ελλάδα*, Κλειδάριθμος, Αθήνα, 2000.

Θεοδώρου, Ι., *Οι δαπάνες των ΟΤΑ*,Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα, 2000.

ΙΤΑ, *Ο Δήμος του 21ου Αιώνα,2006.*

ΙΤΑ, *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ*, Μελέτη, Αθήνα, 2006.

Καζάκος, Π., *Ανάμεσα σε κράτος και αγορά. Οικονομία και οικονομική πολιτική στη μεταπολεμική Ελλάδα, 1944-2000*, Εκδόσεις Πατάκη, Αθήνα, 2001.

Καζάκος, Π., *Από τον ατελή εκσυγχρονισμό στην κρίση*, Εκδόσεις Πατάκη, Αθήνα, 2010.

Καραγιλάνης, Σ., (2004) "Ο οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού", Εκδόσεις Καραναστάση.

Καραγιλάνης, Σ., *Ο Οικονομικός προγραμματισμός των ΟΤΑ και ο νέος τύπος προϋπολογισμού*, Εκδόσεις Καραναστάση, Αθήνα. 2004,

Καραγιώργος, Θ. & Παπαδόπουλος, Δ. Λ., *Χρηματοοικονομική λογιστική : θεωρητική διερεύνηση στα πλαίσια της ελληνικής πραγματικότητας*, Γερμανός, Θεσσαλονίκη, 2003.

Καραναστάσης Μάρκος Ο έλεγχος κανονικότητας συνίσταται στη διαπίστωση της τήρησης των διατάξεων του ΚΛΣΔΚ

Κάρκαλης, Ε., *Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα, 2005.

Καρκατσούλης, Π., *Το κράτος σε μετάβαση. Από τη διοικητική μεταρρύθμιση και το νέο δημόσιο μάνατζμεντ στη διακυβέρνηση*, Σιδέρης, Αθήνα, 2004.

Κοέν, Σ., *Λογιστική Δημόσιου Τομέα*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου, Αθήνα, 2005.

Κοντιάδης, Ξ. Ι. & Απιστούλας, Δ., *Μεταρρύθμιση του Κοινωνικού Κράτους και Τοπική Αυτοδιοίκηση*, Εκδόσεις Παπαζήσης. Αθήνα, 2006.

Κουκουλής, Δ. Α. & Στεφάνου, Κ. Ι., *Χρηματοοικονομική λογιστική*, Εκδόσεις Γκιούρδας, Αθήνα, 2004.

Μαγγίνα, Α., *Κυβερνητική Λογιστική: Διεθνείς τάσεις και Ελληνική πραγματικότητα*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή, 1995.

Μαίστρος, Π., *Οι Αναπτυξιακοί Θεσμοί της Αυτοδιοίκησης*, Εκδόσεις Λιβάνης, Αθήνα, 2000..

Μακρυδημήτρης, Α., *Προσεγγίσεις στη Θεωρία των Οργανώσεων*,Καστανιώτης, Αθήνα, 2004.

Μακρυδημήτρης, Α., *Κράτος των πολιτών. Προβλήματα μεταρρύθμισης και εκσυγχρονισμού*, Εκδόσεις Λιβάνη. Αθήνα, 2006.

Μιχαλόπουλος, Ν., *Από τη δημόσια γραφειοκρατία στο δημόσιο management*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2003.

Μιχαλόπουλος, Ν., *Οργανωτικός σχεδιασμός στο πλαίσιο της θεωρίας των οργανώσεων*, Σάκκουλας, Κομοτηνή, 1994.

Μουζέλης, Ν., *Από την αλλαγή στον εκσυγχρονισμό*, Θεμέλιο, Αθήνα, 2002.

Μουζέλης, Ν./ Καζάκος, Π./ Καζαμίας, Α./ Τσούκας, Χ. & Πελαγίδης, Θ., *Η εμπλοκή των μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2005.

Μπάγκαβος, Χρήστος, *Δημογραφικές μεταβολές, αγορά εργασίας και συντάξεις στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση* ,Gutenberg - Γιώργος & Κώστας Δαρδανός, Αθήνα, 2003.

Νιάρχος, Ν., *Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων*, Σταμούλης, Αθήνα-Πειραιάς, 1997.

Νικολόπουλου, Κ., *Οικονομική διοίκηση και διαχείριση των ΟΤΑ*, 2004.

Παπούλιας Δ., & Τσούκας, Χ., *Κατευθύνσεις για τη Μεταρρύθμιση του Κράτους*, Εκδόσεις Καστανιώτης, Αθήνα, 1998.

Παπούλιας, Δ. Β./ Σωτηρόπουλος, Δ. & Οικόνομου, Χ., *Το Εκκρεμές της Διοικητικής Μεταρρύθμισης*, Εκδόσεις Ποταμός, Αθήνα, 2002.

Παπούλιας, Δ., *Χρυσάφι Είναι το Δημόσιο. Ρητορεία και Πραγματικότητα των Μεταρρυθμίσεων*, Εκδόσεις Εστία, Αθήνα, 2007.

Παπούλιας, Δημήτρης, "Τα Εμπόδια των Μεταρρυθμίσεων», 1ο Συνέδριο Διοικητικών Επιστημόνων, «Διοικητική Θεωρία και Πράξη : Διοίκηση και Κοινωνία», Αθήνα 5/10/2005.

Πελαγίδης, Θ. & Μητσόπουλος, Μ., *Ανάλυση της Ελληνικής οικονομίας. Η προσοδοθηρία και οι μεταρρυθμίσεις*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2006.

Πελαγίδης, Θ., *Η Εμπλοκή των Μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα*,Παπαζήσης, Αθήνα, 2005.

Πετράκος, Γ. & Ψυχάρης, Γ., *Περιφερειακή Ανάπτυξη στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Κρητική, 2004.

Ράπανος, Β., *Μέγεθος και εύρος δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα*, ΙΟΒΕ, Αθήνα, 2009.

Ρίζος, Κ., *Η αποτελεσματικότητα του δικαστικού δημοσιολογιστικού ελέγχου στην Ελλάδα και το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Σάκκουλας, Αθήνα- Κομοτηνή, 1998.

Σακέλλης, Ε., *Εγχειρίδιο Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Βρυκους Α.Ε., 1993.

Σπανού, Κ., *Διοίκηση, πολίτες και δημοκρατία*, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα, 2000.

Σπανού, Κ., *Ελληνική Διοίκηση και Ευρωπαϊκή Ολοκλήρωση*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2001.

Σπανού, Κ., *Οργάνωση και εξουσία. Προβλεψιμότητα και Διαφάνεια στη Δημόσια Διοίκηση*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1992.

Συνήγορος του Πολίτη, Ετήσια Έκθεση, Αθήνα, 2005-2006.

Σφακιανός, Γ. Κ., *Γενικές αρχές λογιστικής*, Interbooks, Αθήνα, 1996.

Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης – www.seedd.gr και του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης www.gedd.gr.

Σωτηρέλης, Γ., *Η Μεταρρύθμιση της ΤΑ: Προκλήσεις και προοπτικές*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2006.

Υφαντόπουλος, Γ. & Νικολαϊδου, Κ., *Η στατιστική στην κοινωνική έρευνα*, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα, 2008.

ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, *Οδηγός για τη βήμα-βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δήμους*, Ομάδα Διοίκηση Έργου, 2000.

ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α, *Στρατηγικό Πρόγραμμα Διοικητικής Μεταρρύθμισης*, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 1997.

ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.&Α., Πρόγραμμα «ΠΟΛΙΤΕΙΑ», *Η επανίδρυση της δημόσιας διοίκησης (2005-2007)*,Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2005.

Φίλιος, Β. Φ., *Διοικητική Λογιστική*, Έλλην, Αθήνα, 1998.

Χλέπας, Ν.-Κ., *Η ΤΑ στην Ελλάδα:Ο Διαλεκτικός Ανταγωνισνός της Αποκέντρωσης με τηνΑυτοδιοίκηση*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή, 1999.

Χλέπας, Ν.-Κ., *Ο Δήμαρχος*, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα, 2005.

Χλέπας, Ν.-Κ., *Προοπτικές της Τοπικής Αυτοδιοίκησης*, Σάκκουλας, Αθήνα, 1998.

Χλέπας, Ν-Κ., *Η πολυβάθμια αυτοδιοίκηση*, Σάκκουλας, Αθήνα, 1993.

Χρυσανθάκης, Χ., *Ανεξάρτητες Αρχές*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2004.