



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη
«Δημόσια Διοίκηση»**



Διπλωματική Εργασία

**Χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα:
Παράγοντες που επηρεάζουν την έγκαιρη διαθεσιμότητα των
χρηματοοικονομικών αναφορών στους Οργανισμούς Τοπικής
Αυτοδιοίκησης Ά βαθμού στην Ελλάδα.**

της

ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ΚΟΥΤΣΟΜΥΤΗ

Επιβλέπων καθηγητής: Π.ΤΣΙΝΑΣΛΑΝΙΔΗΣ,
ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΜΑΡΤΙΟΣ, 2024

Copyright © 2024- Αικατερίνη Κουτσομούτη

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και τα συμπεράσματα που περιέχονται σε αυτό το έγγραφο εκφράζουν αποκλειστικά τον συγγραφέα και δεν αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Πανεπιστημίου Δυτικής Μακεδονίας

Ως συγγραφέας της παρούσας εργασίας δηλώνω πως η παρούσα εργασία δεν αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και δεν περιέχει υλικό από μη αναφερόμενες πηγές.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περίληψη.....	4
Abstract.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Εισαγωγή.....	6
1.1 Αναγκαιότητα & σκοπός της διπλωματικής εργασίας.....	6
1.2 Διάρθρωση της διπλωματικής εργασίας	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Θεωρητική Προσέγγιση.....	9
2.1 Αναγκαιότητα έγκαιρης δημοσίευσης αξιόπιστων χρηματοοικονομικών αναφορών στο δημόσιο τομέα	9
2.2 Παράγοντες που επηρεάζουν την έγκαιρη δημοσίευση αξιόπιστων χρηματοοικονομικών αναφορών	11
2.3 Σημαντικοί παράγοντες που διασφαλίζουν την ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών στο δημόσιο τομέα.....	13
2.3.1 Εισαγωγή	13
2.3.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου	14
2.3.3 Ανθρώπινο Δυναμικό και Διοίκηση	17
2.3.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IPSAS).....	18
2.4 Οικονομική – Λογιστική διαχείριση στο δημόσιο τομέα στην Ελλάδα	21
2.4.1 Βασικές Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης.....	21
2.4.2 Λογιστικό Σύστημα στους Φορείς Δημόσιας Διοίκησης.....	23
2.4.3 Λογιστική Μεταρρύθμιση στο δημοσιο τομέα (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) ..	26
2.4.4 Λογιστικό Σύστημα & Χρηματοοικονομική Διαχείριση στους ΟΤΑ Α Βαθμού στην Ελλάδα	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Μεθοδολογία Έρευνας.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Διαθεσιμότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους ΟΤΑ Α βαθμού στην Ελλάδα – Ανάλυση δεδομένων & Ερμηνεία ευρημάτων	39
4.1 Εισαγωγή.....	39
4.2 Περιγραφική στατιστική ανάλυση.....	40
4.2.1 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολο των ΟΤΑ Α βαθμού.....	40
4.2.2 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολο του πληθυσμού της χώρας	44
4.2.3 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ανά Περιφέρεια	46
4.2.4 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ανά μέγεθος Δήμου (πληθυσμός)	48
4.2.5 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση το ύψος του προϋπολογισμού των Δήμων	52
4.2.6 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση την κατηγοριοποίηση των Δήμων του άρθρου 2 ^α του ν.3852/2010	55

4.2.7 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση την ύπαρξη και λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου στο Δήμο	57
4.3 Ανάλυση Συσχέτισεων μεταβλητών (Corellation Analysis).....	62
4.4. Ανάλυση Γραμμικής Παλινδρόμησης (Regression Analysis)	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: Συμπεράσματα - Περιορισμοί - Προτάσεις.....	77
5.1. Συμπεράσματα	77
5.2. Περιορισμοί - Προτάσεις	80
Βιβλιογραφία	82
Ξενόγλωσση	82
Ελληνική.....	86
Νομοθεσία.....	87
Κατάλογος Πινάκων	89
Κατάλογος Διαγραμμάτων	90
Συνομογραφίες	92

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στα πλαίσια της λογιστικής μεταρρύθμισης του ελληνικού δημοσίου, έχουν καθορισθεί δια νόμου συγκεκριμένα χρονικά όρια μέσα στα οποία οι φορείς του δημοσίου οφείλουν να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους αναφορές. Ωστόσο, από την ανάλυση δευτερογενών δεδομένων που αντλήθηκαν διαδικτυακά και αφορούν τα έτη 2011-2021, προκύπτει σημαντικό έλλειμμα δημοσιονομικής πειθαρχίας στους ΟΤΑ Α βαθμού (δήμοι), καθώς διαπιστώνονται μεγάλα ποσοστά μη συμμόρφωσης τους στους ήδη νομοθετημένους κανόνες. Ειδικότερα, το 57,83% των δήμων της χώρας (με έτος αναφοράς το 2021) δεν έχουν δημοσιεύσει εγκαίρως τον ισολογισμό τους, με τα μεγαλύτερα ποσοστά να παρουσιάζονται στους δήμους των νησιωτικών περιφερειών, στους μικρούς δήμους (πληθυσμός 3.501-20.000 κατοίκους), στους δήμους με μικρό προϋπολογισμό (μεταξύ 10.000.001 - 30.000.000 ευρώ) και στους δήμους χωρίς σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) στον οργανισμό τους.

Με βάση τα διαθέσιμα δεδομένα, διενεργήθηκε στατιστική ανάλυση (ανάλυση συσχέτισης και γραμμικής παλινδρόμησης), από την οποία προέκυψε ότι υπάρχει αρνητική, στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής «καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού (σε έτη)» και των ανεξάρτητων μεταβλητών του πληθυσμού, του ύψους του προϋπολογισμού και του αριθμού των οργανικών θέσεων στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου, ενώ υπάρχει αρνητική μη στατιστικά σημαντική σχέση με τη μεταβλητή του αριθμού των καλυμμένων οργανικών θέσεων στη ΜΕΕ. Επίσης, η μεταβλητή που αναφέρεται στα ιδιαίτερα γεωμορφολογικά - οικονομικά χαρακτηριστικά των δήμων (κατηγοριοποίηση άρθρου 2^α του ν.3852/10), καθώς και αυτή της ύπαρξης ΜΕΕ στον οργανισμό του δήμου, δημιουργούν κατηγορίες δήμων όπου η εξαρτημένη μεταβλητή έχει διαφορετική κατανομή. Περαιτέρω, το μοντέλο των παραπάνω ανεξάρτητων μεταβλητών, μπορεί να ερμηνεύσει σε ποσοστό 12,2% τις διακυμάνσεις της εξαρτημένης μεταβλητής.

Λέξεις κλειδιά: χρηματοοικονομικές αναφορές, διαθεσιμότητα, ποιότητα, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, έγκαιρη δημοσίευση

ABSTRACT

In the context of the accounting reform of the Greek public sector, specific time limits have been defined within which public organizations must publish their financial reports. However, from the analysis of secondary data of local administration organizations (years 2011-2021) obtained online, a significant lack of fiscal discipline emerges, as large rates of non-compliance with the already legislated rules are found. In particular, 57.83% of the country's municipalities (with a reference year of 2021) have not published their financial reports on time, with the highest percentages being presented in the municipalities of island regions, in small municipalities (population 3,501-20,000 inhabitants), in municipalities with a small budget (between 10,000,001 - 30,000,000 euros) and in municipalities without the establishment of an Internal Audit Unit in their organization.

Based on the available data, a statistical analysis (correlation and linear regression analysis) was carried out, from which it was found that there is a negative, statistically significant correlation between the dependent variable of "delay in the publication of financial statement" and the independent variables of the population, the amount of the budget and the number of the positions of public officers in the internal control unit (ICU), while there is a negative non-statistically significant relationship with the variable of the number of occupied public officers positions in the ICU. Also, the variable that refers to the special geomorphological - economic characteristics of the municipalities (categorization of article 2a of Law 3852/10), as well as that of the existence of an internal control unit in the municipality, were found to categorize municipalities into groups where the dependent variable is distributed differently. Furthermore, the model of the above independent variables can explain 12.2% of the variations of the dependent variable.

Keys: financial reporting, public sector, timeliness, quality of financial statements, local administration organizations, accountability

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ & ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η διαθεσιμότητα και η ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δημόσιων φορέων αποτελεί κρίσιμο θέμα για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Η τελευταία παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση, κατέστησε επιτακτική την ανάγκη για αξιόπιστη λογιστική με στόχο την επίτευξη βιώσιμων δημόσιων οικονομικών.

Πρωτεύον στοιχείο που καθορίζει την ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η επικαιρότητά τους, η λιγότερο δυνατή δηλαδή απόστασή τους από το χρονικό διάστημα που αφορούν. Η πρόσφατη οικονομική κρίση υπογράμμισε ιδιαίτερα την ανάγκη για διαφάνεια, εμπιστοσύνη και ακρίβεια στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών. Ανέδειξε τη σημασία της πιστής τήρησης των χρηματοοικονομικών διαδικασιών ως σημαντικό κομμάτι της χρηστής δημόσιας διακυβέρνησης και λειτούργησε ως κινητήριος δύναμη για την υλοποίηση μεταρρυθμίσεων με στόχο τη βελτίωση της απόδοσης των δημόσιων οργανισμών.

Στο ελληνικό δημόσιο σύστημα, έχει ήδη νομοθετηθεί το κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη δημόσια λογιστική, τη διαφάνεια και λογοδοσία των ασκούντων δημόσια διαχείριση και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και οι φορείς της δημόσιας διοίκησης οφείλουν να προσαρμοστούν αποτελεσματικά σε αυτό, συμβάλλοντας έτσι στη δημιουργία ενός αξιόπιστου οικονομικού πλαισίου για τη δημόσια διαχείριση. Είναι επομένως κατανοητό, ότι μετά από τη θεσμοθέτηση των μεταρρυθμίσεων τόσο στο λογιστικό σύστημα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης (ν.4270/2014, πδ.54/2018 κτλ.), όσο και στη γενικότερη διακυβέρνηση στο δημόσιο τομέα (ν.3861/10 Πρόγραμμα «Διαύγεια», 4555/2018 Πρόγραμμα «Κλεισθένης», ν.4795/21 Εσωτερικός έλεγχος κτλ.), προκύπτει η αναγκαιότητα μελέτης του επιπέδου δημοσιονομικής πειθαρχίας της δημόσιας διοίκησης και ειδικότερα της τοπικής αυτοδιοίκησης, στο προαναφερθέν νομοθετικό πλαίσιο.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να επικεντρωθεί σε ένα κομμάτι της δημοσιονομικής διαχείρισης στο δημόσιο τομέα, αυτό της έγκαιρης δημοσιοποίησης των χρηματοοικονομικών αναφορών των δήμων της χώρας (ΟΤΑ Α βαθμού), προκειμένου να αποτυπώσει την υπάρχουσα κατάσταση και να προσπαθήσει να εντοπίσει, με βάση τα διαθέσιμα δευτερογενή δεδομένα, τις μεταβλητές που σχετίζονται με την καθυστέρηση στη δημοσίευση αυτών. Επομένως, το βασικό ερευνητικό ερώτημα στο οποίο θα προσπαθήσει να απαντήσει η συγκεκριμένη εργασία είναι εάν υπάρχει έγκαιρη διαθεσιμότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών των δήμων της χώρας και ποιοι παράγοντες την επηρεάζουν.

Ειδικότερα, στόχος είναι μέσω των δεδομένων που έχουν συλλεχθεί διαδικτυακά, να διενεργηθεί περιγραφική στατιστική ανάλυση ώστε να αποτυπωθεί το εύρος της καθυστέρησης στη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων των δήμων από το 2011 (δημιουργία των νέων δήμων – ν.3852/10) έως και το 2021. Η επισκόπηση της καθυστέρησης θα γίνει μεταξύ των δήμων ανά περιφέρεια, ανά μέγεθος δήμου με βάση τον πληθυσμό του, ανά μέγεθος δήμου με βάση το ύψος του προϋπολογισμού του, ανά κατηγορία δήμου με βάση τα ιδιαίτερα γεωμορφολογικά – οικονομικά κτλ. χαρακτηριστικά του όπως αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 2^α του ν.3852/10 και της ύπαρξης (αν υφίσταται ΜΕΕ στον ΟΕΥ) και λειτουργίας (αν έχει καλυφθεί έστω και μία θέση υπαλλήλου στη ΜΕΕ) μονάδας εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό του. Κατόπιν, θα γίνει στατιστική ανάλυση προκειμένου να αποτυπωθεί το επίπεδο σημαντικότητας και ο βαθμός συσχέτισης (correlation analysis) των ανεξάρτητων μεταβλητών του μεγέθους του πληθυσμού ενός δήμου, του ύψους του προϋπολογισμού του, της κατηγορίας δήμου που ανήκει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2^α του ν.3852/10, της ύπαρξης και λειτουργίας μονάδας εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό του, με τη εξαρτημένη μεταβλητή των ετών καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού, καθώς και το ποσοστό εξήγησης των διακυμάνσεων της μεταβλητής που αναφέρεται στην καθυστέρηση δημοσίευσης ισολογισμού από το μοντέλο των παραπάνω ανεξάρτητων μεταβλητών (regression analysis).

Δεδομένου ότι δεν υπάρχουν στη βιβλιογραφία επαρκή στοιχεία και μελέτες που να αναφέρονται στις μεταβλητές που συσχετίζονται με την καθυστέρηση της δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο

δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και ιδίως στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, η παρούσα εργασία, μέσω της επεξεργασίας δευτερογενών δεδομένων των τελευταίων ετών (2011-2021) θα συμβάλλει στην περαιτέρω στη διερεύνηση του συγκεκριμένου θέματος, στην αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης και στον εμπλουτισμό της βιβλιογραφίας.

1.2 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η διπλωματική εργασία αποτελείται από πέντε (5) κεφάλαια. Στο πρώτο (1^ο) κεφάλαιο «ΕΙΣΑΓΩΓΗ» γίνεται μια πρώτη αποτύπωση του θέματος της παρούσας εργασίας, η αναγκαιότητά της και η συμβολή της στην έρευνα. Το δεύτερο κεφάλαιο (2^ο) «ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ» αφορά το εννοιολογικό πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης, της δημόσιας λογιστικής και ειδικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ενώ γίνεται ανάλυση του νομικού πλαισίου που διέπει τους ελληνικούς ΟΤΑ και σχετίζεται με το λογιστικό και διοικητικό σύστημά τους. Στο τρίτο (3^ο) κεφάλαιο «ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ» αναλύεται ο τρόπος συλλογής των δεδομένων και η μέθοδος ανάλυσής τους, Στο τέταρτο κεφάλαιο (4^ο) «ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ», γίνεται στατιστική ανάλυση των δευτερογενών δεδομένων μας σχετικά με την καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού των ΟΤΑ Α βαθμού στην Ελλάδα και παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της. Στο τελευταίο πέμπτο (5^ο) κεφάλαιο «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ», παρατίθενται τα συμπεράσματα της διπλωματικής εργασίας σχετικά με το θέμα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους ΟΤΑ Α βαθμού στην Ελλάδα, αποτυπώνονται οι περιορισμοί της εργασίας και γίνονται προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

2.1 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΓΚΑΙΡΗΣ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση και την επίδοση ενός οργανισμού, διευκολύνοντας σημαντικά στη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Στον δημόσιο τομέα, η σύνταξη και η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων στοχεύει στην παροχή οικονομικών πληροφοριών σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών, όπως τα στελέχη διοίκησης, αιρετούς, εποπτεύουσες αρχές, πιστωτές, αλλά και τους πολίτες που κάνουν χρήση των υπηρεσιών του δημοσίου (Κοέν Σ. και Καρατζήμας Σ., 2020).

Η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση και η επακόλουθη κρίση δημόσιου χρέους έφεραν στο φως την έλλειψη διαφάνειας και κακής διαχείρισης στα δημόσια οικονομικά και τα εμπόδια που αυτή προβάλλει στην ικανότητα των κυβερνήσεων να εξυπηρετήσουν μεγάλα δημόσια χρέη και να ανταποκρίνονται στις δεσμεύσεις τους για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών που στοχεύουν στην ευημερία των πολιτών τους. Τώρα, περισσότερο από ποτέ, αναγνωρίζεται όλο και περισσότερο η σημασία της αξιόπιστης λογιστικής και οικονομικής διαχείρισης στον δημόσιο τομέα ως βασικό μέσο για την επίτευξη βιώσιμων δημόσιων οικονομικών (Gkouma and Filos, 2022).

Με δεδομένο ότι η δραστηριότητα του δημοσίου αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό μέρος του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ) σε όλες τις οικονομίες των χωρών μελών της ΕΕ και ότι η δημόσια περιουσία αλλά και οι υποχρεώσεις των κρατών αποτελούν σημαντικό στοιχείο της οικονομικής δραστηριότητας, καθίσταται επιβεβλημένη η αποτελεσματική διαχείρισή τους και η λογοδοσία των κυβερνήσεων προς τους πολίτες, τους εκπροσώπους τους, τους επενδυτές και άλλους ενδιαφερόμενους φορείς. Οι αξιόπιστοι δημοσιονομικοί λογαριασμοί είναι απαραίτητοι για τον δημοσιονομικό σχεδιασμό, τον συντονισμό και την εποπτεία των κρατών μελών. Η πρόσφατη

χρηματοπιστωτική κρίση υπογραμμίζει τη σημασία των έγκαιρων και αξιόπιστων χρηματοοικονομικών και δημοσιονομικών στοιχείων και καταδεικνύει τις συνέπειες της ανεπαρκούς πληρότητας και της έλλειψης συγκρίσιμης χρηματοοικονομική πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα. (European Commission, 2013).

Το είδος των πληροφοριών που δημοσιεύονται μπορούν να παρουσιαστούν μέσω υψηλής ποιότητας, ισχυρών και αποτελεσματικών συστημάτων χρηματοοικονομικής αναφοράς που βασίζονται στη δεδουλευμένη βάση (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) και τα οποία επιτρέπουν την καταγραφή, την αναφορά και την αξιόπιστη γνωστοποίηση των κρατικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επιτρέποντας την αποτελεσματική παρακολούθηση και τον έλεγχο (IFAC, 2012).

Θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά όταν αυτές είναι αξιόπιστες, συγκεντρώνουν δηλαδή πολλαπλά ποιοτικά χαρακτηριστικά. Ένα από αυτά είναι η επικαιρότητα τους (Leventis et al., 2005).

Η επικαιρότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σημαίνει ότι οι χρήστες των χρηματοοικονομικών αναφορών έχουν στη διάθεσή τους τις πληροφορίες που απαιτούνται εγκαίρως, ώστε να είναι σε θέση να πάρουν τις σωστές αποφάσεις. Γενικότερα, όσο παλαιότερη είναι η πληροφορία, τόσο λιγότερο χρήσιμη είναι για τους χρήστες. Απαιτείται οι οικονομικές πληροφορίες να είναι διαθέσιμες στους χρήστες το συντομότερο δυνατό. Όσο πιο έγκαιρες είναι οι οικονομικές εκθέσεις, τόσο περισσότερα πλεονεκτήματα και δυνατότητες προκύπτουν από την επεξεργασία τους. Η επικαιρότητα είναι ένα από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών αναφορών επειδή επηρεάζει το πόσο χρήσιμες είναι οι πληροφορίες που περιέχονται σε αυτές και πόσο αποτελεσματικές είναι οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες με βάση αυτές (Al Daoud et al., 2015).

Η έγκαιρη και ακριβής χρηματοοικονομική αναφορά είναι επομένως απαραίτητη για την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων και την ενίσχυση της δημόσιας λογοδοσίας. Η έγκαιρη γνωστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί σημαντικό ζήτημα για τους χρήστες αυτών, καθώς οι

ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις είναι η μόνη αξιόπιστη πηγή οικονομικών πληροφοριών που είναι διαθέσιμη προς τους ενδιαφερόμενους (Muda et al., 2017).

2.2 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΕΓΚΑΙΡΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΑΞΙΟΠΙΣΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ

Στη διεθνή βιβλιογραφία υπάρχει εκτεταμένη αναφορά στους παράγοντες που επηρεάζουν την έγκαιρη δημοσίευση και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο φορέα.

Έρευνα που διενεργήθηκε σε 95 εταιρείες του χρηματιστηρίου Αθηνών (1999), διερεύνησε εμπειρικά την επίδραση τόσο των ειδικών για την εταιρεία όσο και των σχετικών με τον έλεγχο παραγόντων στην έγκαιρη ετήσια χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η ανάλυση πολυμεταβλητής παλινδρόμησης έδειξε ότι οι μεγάλες εταιρείες, οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών και οι εταιρείες που ελέγχονται από τις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους αναφορές άμεσα μετά το τέλος του οικονομικού έτους και μέσα στα χρονικά πλαίσια που θέτει η νομοθεσία (Owusu-Ansah & Leventis, 2006).

Η κερδοφορία, το μέγεθος της εταιρείας, το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας και ο δείκτης εταιρικής διακυβέρνησης έχουν σημαντική επίδραση στην επικαιρότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (καθυστέρηση αναφοράς). Με άλλα λόγια, εταιρείες με κέρδη, μεγάλες εταιρείες, εταιρείες που ελέγχονται από μεγάλα ελεγκτικά γραφεία και εταιρείες με χρηστή διακυβέρνηση γνωστοποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις πιο έγκαιρα από άλλες εταιρείες (SUADİYE, 2019).

Επίσης, ανάλογη μελέτη σε 142 πόλεις (δήμους) των Η.Π.Α., αναφέρει ότι ορισμένοι τεχνικοί παράγοντες, όπως το ποιος είναι υπεύθυνος για την προετοιμασία της οικονομικής έκθεσης (ιδιώτης έναντι δημοσίου υπαλλήλου) και ο τύπος του ελεγκτή (ανεξάρτητη ελεγκτική εταιρεία έναντι κρατικής) σχετίζονται με την επικαιρότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, ενώ άλλοι

παράγοντες όπως ο χρόνος του ελέγχου της από τον ελεγκτή (κατά τη διάρκεια της πολυάσχολης περιόδου του ελεγκτή ή όχι) και το μέγεθος της πόλης φαίνεται να έχουν μικρή σχέση με την έγκαιρη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, οι πόλεις με θετικά οικονομικά αποτελέσματα είχαν μικρότερη καθυστέρηση στη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών τους αναφορών. Συμπληρωματικό εύρημα της παραπάνω έρευνας είναι ότι στις πόλεις που υπήρχε ρυθμιστικό πλαίσιο που θέτει κανόνες για τον χρόνο και τον τρόπο κατάρτισης και σύνταξης των οικονομικών αναφορών, υπάρχει βελτίωση στην επικαιρότητα των αναφορών τους, ο χρόνος δηλαδή καθυστέρησης στη δημοσίευσή τους είναι μικρότερος. Η έρευνα συστήνει ότι οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής θα πρέπει να παρέχουν ένα κανονιστικό πλαίσιο που θα διασφαλίζει την έγκαιρη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων (Dwyer & Wilson, 1989).

Ακόμη, σε μελέτη στη Νιγηρία σε εταιρείες του ιδιωτικού τομέα, παρατηρήθηκε ότι ο χρόνος θητείας του Διευθύνοντος Συμβούλου έχει αρνητική και σημαντική σχέση με την επικαιρότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτό σημαίνει ότι όσο περισσότερο χρόνο ασκεί τα καθήκοντα του ένας Διευθύνων Σύμβουλος, τόσο μικρότερη είναι η καθυστέρηση στην αναφορά οικονομικών πληροφοριών. Αυτό σχετίζεται με την εμπειρία και την κατάρτιση του διευθύνοντος συμβούλου η οποία λογικά αυξάνεται με το χρόνο (Uyioghosa & Otinbo, 2019).

Έρευνα στη Νιγηρία σε 61 εταιρείες σχετικά με τη δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων των ετών 1999-2008, αναφέρει ότι η καθυστέρηση αναφοράς μπορεί να μειωθεί με την ύπαρξη και την επιβολή κανόνων από τους ρυθμιστικούς φορείς. Για να μετριαστεί το πρόβλημα της καθυστέρησης στην δημοσιοποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, προτείνεται η εναρμόνιση των διαφόρων αντικρουόμενων διατάξεων που υπάρχουν στα διάφορα νομοθετήματα σχετικά με την έγκαιρη δημοσιοποίηση των χρηματοοικονομικών αναφορών ανά τομέα δραστηριότητας (Iyoha, 2012).

Περαιτέρω, συνιστάται ότι για να επιτευχθεί μείωση στην καθυστέρηση δημοσιοποίησης των εγκεκριμένων χρηματοοικονομικών αναφορών, απαιτείται αφενός ισχυρή επιβολή νόμων και προθεσμιών από τους ρυθμιστικούς φορείς,

κι αφετέρου οι εταιρείες θα πρέπει να αξιολογήσουν και να βελτιώσουν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, οι ελεγκτικές εταιρείες που είναι επιφορτισμένες με τον έλεγχο των οικονομικών αναφορών, θα πρέπει να σχεδιάζουν καλύτερα τα χρονοδιαγράμματά τους προκειμένου να μπορούν να ανταποκριθούν άμεσα στις υποχρεώσεις τους την περίοδο αιχμής (Chandra Shil, 2019).

Μελέτη σε δεδομένα από 1058 περιπτώσεις δημοτικών οικονομικών αναφορών στις ΗΠΑ, διαπίστωσε ότι η καθυστέρηση στη δημοσιοποίηση των οικονομικών αναφορών, σχετίζεται σημαντικά με υψηλότερο κόστος δημοτικού χρέους και χαμηλότερες αξιολογήσεις των δημοτικών ομολόγων. (Edmonds et al., 2017).

Επίσης, φαίνεται πως σημαντικό ρόλο στην κατάρτιση αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει και ο βαθμός αξιοποίησης της τεχνολογίας (Julita & Susilatri, 2018), το μέγεθος του διοικητικού συμβουλίου και η ποιότητα των ελέγχων (Mahboub & Mahboub, 2017), η διάθεση της διοίκησης του φορέα (Διοικητικού συμβουλίου) στην λήψη μέτρων για τη σύνταξη αξιόπιστων αναφορών (J. Cohen et al., 2004), η συνεργασία των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών (Azzam et al., 2020) καθώς και άλλοι παράγοντες, αναδεικνύοντας το θέμα της έγκαιρης δημοσιοποίησης και της ποιότητας - αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, σε ένα πολυπαραγοντικό ζήτημα.

2.3 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΔΙΑΣΦΑΛΙΖΟΥΝ ΤΗΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

2.3.1 Εισαγωγή

Από την προεκταθείσα βιβλιογραφική ανασκόπηση προκύπτει ότι η ποιότητα στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετίζεται άμεσα με την έγκαιρη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του φορέα. Βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό, αποτελεί η επικαιρότητά της, καθώς όσο μεγαλώνει ο χρόνος καθυστέρησης δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών

αναφορών, τόσο μικραίνει η σημασία και η χρησιμότητά τους στη λήψη αποφάσεων. Οι δημόσιοι φορείς, στα πλαίσια της χρηστής διακυβέρνησης, οφείλουν να δημιουργήσουν ένα πλαίσιο το οποίο θα εγγυάται την ποιότητα και αξιοπιστία των πληροφοριών που αναφέρονται στις χρηματοοικονομικές του αναφορές και θα ελαχιστοποιεί την πιθανότητα ύπαρξης φαινομένων καθυστέρησης στη δημοσίευση τους. Σύμφωνα με πολλές έρευνες που έχουν διεξαχθεί παγκοσμίως στους φορείς του δημοσίου τομέα, σημαντικό ρόλο στην αξιοπιστία και ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών φαίνεται ότι παίζει (α) η εγκαθίδρυση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στους φορείς, (β) η στελέχωση των φορέων με εξειδικευμένο σε θέματα λογιστικής προσωπικό και (γ) η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων (νομοθετικό πλαίσιο).

2.3.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο έλεγχος (εσωτερικός και εξωτερικός) αποτελεί βασικό συστατικό της καλής διακυβέρνησης στο δημόσιο τομέα καθώς εγγυάται την αμερόληπτη και αντικειμενική αξιολόγηση του φορέα, τη βελτίωση των λειτουργιών του και την ενίσχυση της λογοδοσίας προς τους πολίτες. Ειδικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό παράγοντα στην εγκαθίδρυση των βασικών αρχών της χρηστής διακυβέρνησης, μεταξύ των οποίων είναι η διαφάνεια και έγκαιρη γνωστοποίηση των οικονομικών δεδομένων του οργανισμού (OECD, 2004).

Σύμφωνα με την Επιτροπή επιχορήγησης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission "COSO"), η οποία ανέπτυξε ένα πλαίσιο (μοντέλο COSO) για την αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικών δικλίδων και εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς, ορίζει ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι μια διαδικασία, που έχει εγκριθεί από τον οργανισμό και που παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι οι στόχοι του οργανισμού μπορούν να επιτευχθούν μέσω της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των λειτουργιών του, της παρουσίασης αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων και της συμμόρφωσης του με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Έτσι, σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η προστασία της περιουσίας του οργανισμού, ο έλεγχος της ακρίβειας και της ορθότητας των λογιστικών δεδομένων, η ενθάρρυνση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του και η συμμόρφωσή του με τις

πολιτικές που διέπουν τη διαχείρισή του. Ο παραπάνω ορισμός καθώς και το πλαίσιο συστήματος εσωτερικού ελέγχου που ορίζει η επιτροπή COSO ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία με τον ν.4795/21 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» (ΦΕΚ 62 Α).

Σύμφωνα, με τον Καζαντζή (2006), ο εσωτερικός έλεγχος, καλύπτοντας όλες τις διαδικασίες του οργανισμού, λειτουργεί προληπτικά για την αποφυγή λαθών, αναγνωρίζοντας πιθανά προβλήματα ή αδυναμίες, περιοριστικά ως μέσο για την αποκάλυψη σφαλμάτων και αστοχιών και επιβεβαιωτικά ως προς την αξιοπιστία και την αλήθεια που διέπουν τις αποφάσεις και τις διαδικασίες του οργανισμού.

Λαμβάνοντας υπόψη την εννοιολογική οριοθέτηση του εσωτερικού ελέγχου, προκύπτει μια εύλογη συσχέτιση μεταξύ των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Πολλές έρευνες έχουν αποδείξει τη θετική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών τονίζοντας ότι όσο πληρέστερη είναι η εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σ' ένα οργανισμό τόσο μεγαλύτερη είναι η αξιοπιστία των οικονομικών του αναφορών.

Με βάση έρευνα που διεξήχθη σε τοπικό οργανισμό της επαρχίας της Νότιας Σουμάτρα της Ινδονησίας και την επεξεργασία 161 ερωτηματολογίων που απευθύνθηκαν στο προσωπικό ενός δημόσιου τοπικού οργανισμού, ερευνήθηκε η επίδραση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της ικανότητας του ανθρώπινου δυναμικού, στην ποιότητα των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων του φορέα καθώς και στη λογοδοσία (financial accountability) της τοπικής κυβέρνησης. Οι μεταβλητές που εξετάστηκαν στο μοντέλο που αναπτύχθηκε σε αυτή τη μελέτη ήταν τέσσερις (4), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η ικανότητα του ανθρώπινου δυναμικού, η ποιότητα πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων του φορέα της τοπικής αυτοδιοίκησης και η λογοδοσία της τοπικής κυβέρνησης. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και οι ικανότητες του ανθρώπινου δυναμικού έχουν θετική και σημαντική επίδραση τόσο στην

ποιότητα των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων του φορέα της τοπικής αυτοδιοίκησης όσο και στη λογοδοσία της κυβέρνησης της συγκεκριμένης επαρχίας, τόσο άμεσα όσο και έμμεσα διαμέσου της διασφάλισης της ποιότητας των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων του τοπικού φορέα (Dewi et al., 2019).

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντική για τη βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών. Το περιβάλλον ελέγχου, η αξιολόγηση κινδύνου, οι δραστηριότητες ελέγχου, οι δραστηριότητες πληροφόρησης και επικοινωνίας και παρακολούθησης είναι τα στοιχεία που απαιτούνται για ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου (Mulyani et al., 2016).

Οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου σε ένα οργανισμό, βελτιώνουν ουσιαστικά τις δραστηριότητες του, διασφαλίζουν τα περιουσιακά του στοιχεία, αποτρέπουν απάτες, εντοπίζουν σφάλματα και διασφαλίζουν την ακρίβεια των οικονομικών του καταστάσεων, ωστόσο στην Ελλάδα η εγκατάστασή τους βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο (Drogalas et al., 2014).

Η Ελλάδα βρίσκεται σε μια διαδικασία ενδυνάμωσης της λογοδοσίας στη δημόσια διοίκηση μέσω της εγκαθίδρυσης και ενίσχυσης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στους φορείς της γενικής κυβέρνησης που θα αποτρέπουν και θα προφυλάσσουν από τη διαφθορά (OECD, 2018).

Εμπειρική μελέτη σε δεκαοκτώ (18) υπουργεία της Ελληνικής Κυβέρνησης που διερεύνησε τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση, υπογράμμισε την ύπαρξη σημαντικών προβλημάτων στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και στην επαγγελματική κατάρτιση του προσωπικού των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, αποδεικνύοντας ότι βασικοί παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και η επάρκεια του προσωπικού (ΓΙΑΝΝΑΚΗΣ, 2018).

Σύμφωνα με τα παραπάνω οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι η εγκατάσταση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε έναν δημόσιο οργανισμό συμβάλλει σημαντικά στη λογοδοσία και στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση

του φορέα, γεγονός που συνεπάγεται, εκτός των άλλων, την αποτροπή φαινομένων μη έγκαιρης δημοσίευσης αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων.

2.3.3 Ανθρώπινο Δυναμικό και Διοίκηση

Για να είναι αποτελεσματική και αξιόπιστη η διαχείριση των οικονομικών στους φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης, πρέπει να διαθέτουν ανθρώπινο δυναμικό με γνώση, εμπειρία και συνεχής εκπαίδευση στον τομέα των οικονομικών και της λογιστικής (Sagara, 2015).

Ειδικότερα, σε έρευνες¹ που πραγματοποιήθηκαν στην τοπική κυβέρνηση της περιφέρειας Βενγκάλης της Ινδονησίας, αλλά και στη Νότια Σουμάτρα,² αποδείχθηκε ότι το καταρτισμένο στη λογιστική (χρηματοοικονομική) προσωπικό ενός φορέα αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την κατάρτιση αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων στην τοπική αυτοδιοίκηση. Οι εργαζόμενοι που διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και ικανότητες σύμφωνα με τις απαιτήσεις της θέσης εργασίας τους, συμβάλλουν σημαντικά στη συνολική αποτελεσματικότητά του οργανισμού. Ιδίως, στον τομέα της οικονομικής - λογιστικής διαχείρισης, είναι κρίσιμη για την αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών, η ύπαρξη έμπειρου και καταρτισμένου στη λογιστική προσωπικού. Η αναγκαιότητα των περιφερειακών κυβερνήσεων για προσωπικό με υψηλή κατάρτιση στον τομέα των οικονομικών, ευρεία διορατικότητα, υπευθυνότητα και θέληση να εκτελεί τα καθήκοντά του με το βέλτιστο τρόπο, είναι άμεσα συναρτώμενη με την αξιοπιστία και εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών τους αναφορών (Dewietal., 2019; Julita & Susilatri, 2018).

Ο Harrer (2008) προσθέτει ότι τα διευθυντικά στελέχη πρέπει να διαθέτουν τα προσόντα, την εμπειρία και την ικανότητα για να διασφαλίζουν ότι οι λογιστικές δραστηριότητες παράγουν υψηλή ποιότητα πληροφοριών. Επιπλέον, η διοίκηση έχει την πρωταρχική ευθύνη να διασφαλίσει ότι οι

¹81 ερωτηματολόγια μεταξύ των εργαζομένων του φορέα τοπικής αυτοδιοίκησης για τη διερεύνηση ερευνητικών υποθέσεων για την επίδραση του εσωτερικού ελέγχου, της ποιότητας του ανθρώπινου δυναμικού, της τεχνολογίας και της υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων, στην αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων του.

² 161 ερωτηματολόγια στους υπαλλήλους ενός τοπικού δημόσιου οργανισμού

λογιστικές πληροφορίες που παράγονται από την εταιρεία έχουν την ενδεδειγμένη ποιότητα (J. Cohen et al., 2004).

Με βάση αποτελέσματα μελέτης που διεξήχθη σε 87 εταιρείες στη Ινδονησία προέκυψε ότι η ικανότητα του διευθυντή έχει θετική και σημαντική επίδραση στην ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών. Απαιτείται επάρκεια του διευθύνοντος, με γνώσεις και δεξιότητες στους κατάλληλους τομείς, για την παραγωγή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών, η δε βελτίωση των ικανοτήτων τους σημαίνει βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών (Mulyani et al., 2016).

Επίσης, πρόσφατη μελέτη του IOBE, αναφέρεται σε προβλήματα που εμφανίζονται λόγω της μη ύπαρξης εξειδικευμένων στελεχών στο αντικείμενο της λογιστικής στους ελληνικούς δήμους, θεωρώντας ότι η εκπαίδευση και κατάρτιση του στελεχιακού δυναμικού των οικονομικών υπηρεσιών των δήμων που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών αναφορών των φορέων τους, είναι πρωταρχικής σημασίας προκειμένου να υπάρχει άμεση διαθεσιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τους και μεγαλύτερη αξιοπιστία των πληροφοριών που περιέχονται σε αυτές, τονίζοντας την ανάγκη για γενικότερη αλλαγή της οργανωσιακής κουλτούρας του δημοσίου τομέα (IOBE, 2017).

Συμπερασματικά, η κατάρτιση σε θέματα λογιστικής του ανθρώπινου δυναμικού των οργανισμών που ασχολούνται και έχουν την ευθύνη της σύνταξης των χρηματοοικονομικών αναφορών των φορέων τους, φαίνεται να έχει καθοριστικό ρόλο στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

2.3.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IPSAS)

Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι το μόνο γενικά αποδεκτό σύστημα πληροφοριών που παρέχει μια πλήρη και αξιόπιστη εικόνα της χρηματοοικονομικής και οικονομικής θέσης και απόδοσης μιας κυβέρνησης, αποτυπώνοντας πλήρως τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας οντότητας (European Commission, 2013).

Σύμφωνα με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), η λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, παρέχοντας μια ολοκληρωμένη εικόνα των κρατικών οικονομικών, συμβάλλει στη διασφάλιση της διαφάνειας των δαπανών, των δημόσιων πόρων, των δημοσίων υπολόγων και των μελλοντικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που αφορά. Η λογιστική με βάση τη δεδουλευμένη βάση και οι οικονομικές καταστάσεις που υπόκεινται σε έλεγχο, είναι δύο στοιχεία απαραίτητα εάν οι κυβερνήσεις θέλουν να προωθήσουν την εμπιστοσύνη και τη διαφάνεια, να εντοπίσουν και να καταπολεμήσουν τη διαφθορά και πάνω από όλα να είναι αποτελεσματικές, παρέχοντας στους πολίτες τους αυτό που αναμένουν και αξίζουν. Τα πλαίσια δημόσιων οικονομικών αναφορών αναπτύσσονται με διάφορους τρόπους, με πολλούς φορείς ανά τον κόσμο να χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Τα IPSAS παρέχουν καθοδήγηση προς τις κυβερνήσεις και άλλους δημόσιους φορείς σε όλο τον κόσμο, για τη σύνταξη υψηλής ποιότητας οικονομικών αναφορών με στόχο τη βελτίωση της συνοχής και της διαφάνειάς. Το 51% των κυβερνήσεων που εφαρμόζουν τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης χρησιμοποιούν τα IPSAS άμεσα, έμμεσα ή ως σημείο αναφοράς. Στη συγκεκριμένη έκθεση αναμενόταν ότι, μέχρι το τέλος του 2023 σχεδόν τα τρία τέταρτα (73%) των κυβερνήσεων αυτών θα χρησιμοποιούν το IPSAS με έναν από αυτούς τους τρεις τρόπους (IFAC, 2018).

Σύμφωνα με έκθεση της Διεθνούς Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και του Ινστιτούτου Δημοσίων Οικονομικών & Λογιστικής (CIPFA), το 25% των κυβερνήσεων που εντάσσονται σε ένα δείκτη 150 κρατών ανά τον κόσμο, αναφέρουν ότι ακολουθούν τη δεδουλευμένη βάση στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις τους, ενώ το 45% αυτών βρίσκονται σε φάση μετάβασης σε δεδουλευμένη βάση ή έχουν ήδη πολλά στοιχεία δεδουλευμένης βάσης στις οικονομικές τους καταστάσεις, ενώ το 30% των κυβερνήσεων εξακολουθεί να συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τη ταμειακή βάση. Σύμφωνα με την ίδια έκθεση, το 65% των κρατών αναμενόταν να υποβάλλουν τις ετήσιες αναφορές τους σε δεδουλευμένη βάση μέχρι το τέλος του 2023 (IFAC, 2018).

Μέσω των λογιστικών μεταρρυθμίσεων (λογιστική της δεδουλευμένης βάσης), οι κυβερνήσεις στοχεύουν στην παροχή πληροφοριών που ενισχύουν

τη λογοδοσία και είναι χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων από διαφορετικούς χρήστες και ενδιαφερόμενους φορείς. Σε αυτό το πλαίσιο, ένα σημαντικό ζήτημα είναι να διαφανεί σε ποιο βαθμό τα συστήματα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση επιτυγχάνουν αυτούς τους σκοπούς και εάν οι παραγόμενες πληροφορίες θεωρούνται χρήσιμες και χρησιμοποιούνται στην πράξη (S. Cohen & Karatzimas, 2017).

Όσον αφορά τη διαδικασία εφαρμογής των IPSAS, σημασία έχει και η αντίληψη των εμπλεκόμενων δημόσιων λειτουργιών σχετικά με τα χαρακτηριστικά, την πολυπλοκότητα και καταλληλότητα του λογιστικού συστήματος που βασίζεται σε IPSAS, τα πλεονεκτήματα, οι δυσκολίες και τα εμπόδια για την υιοθέτηση του νέου λογιστικού συστήματος και αν τελικά τα οφέλη και η χρησιμότητα των πληροφοριών που παρέχει το νέο σύστημα γίνονται αντιληπτά και τυγχάνουν εφαρμογής από τις ίδιες τις δημόσιες οντότητες που αφορά (πχ. στη λήψη αποφάσεων) αλλά και τους άλλους ενδιαφερόμενους φορείς (Gomes et al., 2023).

Στη διεθνή βιβλιογραφία οι περισσότερες μελέτες συντείνουν ότι η υιοθέτηση της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης και ειδικότερα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) ασκεί σημαντική θετική επιρροή στην ποιότητα και αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών των δημόσιων οντοτήτων (Ochung & Onyulo, 2017; Omoregie & John Eromosele, 2020; Appah & Sunday, 2023; Gomes et al., 2023).

Περαιτέρω, θεωρείται ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) στους φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης, θα συμβάλει στη σύγκλιση της λογιστικής παρακολούθησης των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης, στον καλύτερο έλεγχο των οικονομικών των δήμων και στη βελτίωση της ποιότητας και της αξιοπιστίας των οικονομικών τους καταστάσεων (Gkouma and Filis, 2022; Chytis et al., 2020).

2.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.4.1 Βασικές Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης

Η υψηλής ποιότητας διαχείριση των δημόσιων οικονομικών αποτελεί βασικό στοιχείο της χρηστής διακυβέρνησης καθώς επιτρέπει αυστηρότερο δημοσιονομικό έλεγχο. Η διαφάνεια δε που επιτυγχάνεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων που βασίζονται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IPSAS) οδηγεί σε ένα καλύτερα ενημερωμένο εκλογικό σώμα και σε μια πιο υπεύθυνη κυβέρνηση. Σε ένα τέτοιο πλαίσιο, η δημόσια λογιστική αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης καθώς αφενός επιτρέπει στους λήπτες αποφάσεων να μετρούν και να παρακολουθούν την απόδοση των φορέων τους κι αφετέρου δημιουργεί κίνητρα ώστε να μην λαμβάνονται αποφάσεις που επηρεάζουν αρνητικά είτε την αποδοτικότητα είτε τη δικαιοσύνη μεταξύ των γενεών (Ball, 2015).

Η διαχείριση των οικονομικών του δημοσίου τομέα στην Ελλάδα (φορείς Γενικής Κυβέρνησης), διέπεται από τις βασικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.4270/14 (ΦΕΚ 143 Α), ο οποίος αποτελεί ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι βασικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης εξειδικεύονται στην *«Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης»*, στην *«Αρχή της υπευθυνότητας & Λογοδοσίας»*, στην *«Αρχή της διαφάνειας»* και την *«Αρχή της Ειλικρίνειας»*. Η *«Αρχή της δημοσιονομικής διαχείρισης»* αναλύεται στην αρχή της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας και γενικότερα αναφέρεται στην καλύτερη δυνατή διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων του δημοσίου με σκοπό τη δημοσιονομική βιωσιμότητα. Αυτό προϋποθέτει ότι οι τιθέμενοι στόχοι και πολιτικές επιτυγχάνονται με την ελάχιστη δημοσιονομική επιβάρυνση και τη βέλτιστη δυνατή σχέση μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και τελικών αποτελεσμάτων. Σύμφωνα με την αρχή της υπευθυνότητας και λογοδοσίας, η κυβέρνηση είναι υπεύθυνη και λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης, ενώ ορίζει ότι όλοι οι υπάλληλοι και οι λειτουργοί πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με γνώμονα τη διασφάλιση της σταθερότητας και

της βιωσιμότητας των οικονομικών. Η αρχή της διαφάνειας καθιστά υποχρεωτική την έγκαιρη παροχή οικονομικών και άλλων πληροφοριών έτσι ώστε να είναι εφικτός και αποτελεσματικός ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών. Τέλος, στα πλαίσια της αρχής της ειλικρίνειας, κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη πρέπει να έχει λάβει υπόψη της όλους τους κινδύνους που ενδέχεται να έχουν σημαντικές δημοσιονομικές επιπτώσεις.

Οι παραπάνω κατευθυντήριες αρχές από τη στιγμή που προβλέπονται από διάταξη νόμου είναι υποχρεωτικές στην εφαρμογή τους από τις ελληνικές δημόσιες οντότητες, οριοθετώντας τον τρόπο διαχείρισης των οικονομικών του Δημοσίου τομέα στην Ελλάδα.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) επισήμανε ότι για την οικοδόμηση εμπιστοσύνης μεταξύ κυβέρνησης και πολιτών και για την ενίσχυση της αξιοπιστίας τους, είναι ζωτικής σημασίας οι κυβερνήσεις να λογοδοτούν για τη διαχείρισή τους παρέχοντας ακριβείς και πλήρεις πληροφορίες σχετικά με τις δαπάνες και τις συναλλαγές τους (IFAC, 2012).

Στη σύγχρονη διακυβέρνηση, η έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και η έννοια του ελέγχου είναι άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους. Η ύπαρξη θεσμοθετημένων οργάνων ελέγχου των δημοσίων οικονομικών που στοχεύουν στη διασφάλιση της οικονομικής εγκυρότητας και αποτελεσματικότητας των πράξεων της δημόσιας διοίκησης, συνδέεται άμεσα με τη λειτουργία της δημοκρατίας. Το δικαίωμα του πολίτη να ενημερώνεται και να ελέγχει τις δράσεις των πολιτικών εκπροσώπων του και εκείνων που ασκούν δημόσια εξουσία, απορρέει από την ίδια την ιδέα της δημοκρατίας.

Επιπρόσθετα, τα δημόσια κεφάλαια προέρχονται κυρίως από τη φορολόγηση, τη δέσμευση δηλαδή της ιδιωτικής περιουσίας των πολιτών έναντι των δημοσίων δαπανών, επομένως η ποιότητα της δημοκρατίας κρίνεται ουσιαδώς από τον τρόπο με τον οποίο οι πολιτικώς υπεύθυνοι πληροφορούν τους πολίτες και λογοδοτούν σχετικά με τις ενέργειές τους (Ι.Σαρμάς,2006).

Η υιοθέτηση στο προσεχές διάστημα από τους δημόσιους φορείς των Διεθνών Λογιστικών προτύπων (IPSAS) και η σύνταξη πλήρους οικονομικών καταστάσεων βάσει δεδουλευμένων στοιχείων δεν θα ενισχύσει από μόνη της τη διαφάνεια και τη λογοδοσία των κυβερνήσεων. Η IFAC επισημαίνει ότι για

να βελτιωθεί η δημοσιονομική διαχείριση του δημοσίου τομέα, θα πρέπει οι κυβερνήσεις να εφαρμόσουν θεσμικές ρυθμίσεις απαραίτητες για την οικοδόμηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Σ' αυτές συμπεριλαμβάνονται μέτρα όπως:

- Η παροχή υψηλής ποιότητας και έγκαιρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (δεδολευμένης βάσης), γιατί καθώς αναπτύσσονται τα συστήματα, οι κυβερνήσεις θα πρέπει να επιδιώκουν να διαθέτουν πληροφορίες δημόσια τουλάχιστον σε μηνιαία βάση.

- Η έγκαιρη δημοσίευση —το αργότερο εντός έξι μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς— ανεξάρτητων, ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων για το δημόσιο τομέα.

- Την κατάρτιση και των προϋπολογισμών του δημόσιου τομέα στην ίδια βάση δηλαδή σε δεδολευμένη βάση και δημοσίευση αυτών έγκαιρα.

- Πλήρης διαφάνεια — σύνταξη και δημοσίευση — όλων των οικονομικών εκθέσεων (θέση και απόδοση), προϋπολογισμών και πιστώσεων σε επαρκή χρονικό διάστημα πριν από τις εκλογές.

- Θεσμοθέτηση και δημοσίευση επαρκώς οριζόμενων αρχών για τη δημοσιονομική διαχείριση και τον έλεγχο, με πλήρη διαφάνεια (έγκαιρη δημοσίευση σε καθορισμένο χρόνο), προκειμένου να καταδεικνύεται ότι οι αρχές αυτές τυγχάνουν εφαρμογής (IFAC, 2012).

Γίνεται επομένως αντιληπτό ότι η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση συνδέεται άμεσα με την έγκαιρη δημοσιοποίηση και την παροχή υψηλής ποιότητας οικονομικών καταστάσεων των φορέων καθώς αποτελεί σημαντικό παράγοντα διαφάνειας και λογοδοσίας στα πλαίσια ενός σύγχρονου κράτους δικαίου.

2.4.2 Λογιστικό Σύστημα στους Φορείς Δημόσιας Διοίκησης

Η τρέχουσα κατάσταση της λογιστικής και των χρηματοοικονομικών αναφορών στο δημόσιο τομέα στην Ελλάδα ως προς τη δομή του δημόσιου τομέα, τα λογιστικά πρότυπα που ακολουθούνται, τη διαδικασία κατάρτισης του

προϋπολογισμού και τη διαδικασία ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των φορέων του δημοσίου, έχουν ως εξής:

Σύμφωνα με το Ν.3871/2010, ο όρος «Δημόσιος Τομέας» αναφέρεται στη Γενική Κυβέρνηση και τις Δημόσιες Επιχειρήσεις. Η Γενική Κυβέρνηση στην Ελλάδα αποτελείται από την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης. Η Κεντρική Κυβέρνηση αποτελείται από την Κεντρική Διοίκηση (Προεδρία της Δημοκρατίας, Υπουργεία, Βουλή, Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και Ανεξάρτητες Αρχές) και άλλους Δημόσιους Φορείς. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελούνται από του Δήμους (Α' βαθμού ΟΤΑ) και τις Περιφέρειες (Β' βαθμού ΟΤΑ). Οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης αποτελούνται από τα Ταμεία Κοινωνικής Ασφάλισης, τους Παρόχους Υπηρεσιών Υγείας και τους Οργανισμούς Εργασίας.

Όσον αφορά την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα δεν έχει κοινά λογιστικά πρότυπα για όλους τους φορείς του. Κάθε κατηγορία οντοτήτων ακολουθεί διαφορετικά λογιστικά πρότυπα όπως ορίζονται από το αντίστοιχο για κάθε φορέα Προεδρικό Διάταγμα, έχουν διαφορετικό λογιστικό σχέδιο και ακόμη και η λογιστική βάση (βάσει δεδουλευμένων – ταμειακή βάση) είναι διαφορετική μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα. Έτσι, η Κεντρική Διοίκηση, μέχρι πρόσφατα ακολουθούσε το Π.Δ.15/2011³, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ακολουθούν το Π.Δ.205/1988, οι Οργανισμοί Τοπικής Διοίκησης ακολουθούν το Π.Δ.315/1999, οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας ακολουθούν το Π.Δ.146/2003 και οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης το Π.Δ.80/1997. Κάθε κατηγορία οντοτήτων έχει το δικό της λογιστικό σχέδιο, η δομή και η κωδικοποίηση των λογαριασμών είναι διαφορετικοί φανερώνοντας το χάσμα μεταξύ των φορέων του δημοσίου στην εφαρμογή της λογιστικής και της αποτύπωσης των οικονομικών τους στοιχείων και αναφορών. Λαμβάνοντας υπόψη τη διαφοροποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μεταξύ των φορέων του δημοσίου τομέα, όπως περιγράφεται παραπάνω, είναι εύλογο να αναμένεται ότι ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα δεν καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έτσι

³Σύμφωνα με το Π.Δ.54/2018 ήταν υποχρεωτικό για την κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού για το έτος 2019 με μια περίοδο προσαρμογής 6 ετών για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων.

ώστε να υπάρχει η δυνατότητα επισκόπησης της οικονομικής θέσης και των οικονομικών επιδόσεων της γενικής κυβέρνησης στο σύνολό της.

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο των δημόσιων οικονομικών είναι η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού. Ο προϋπολογισμός παρέχει στα ενδιαφερόμενα μέρη οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα επιχειρησιακά σχέδια της οντότητας για την επόμενη περίοδο, τις κεφαλαιακές ανάγκες της και, συχνά, τους στόχους και τις προσδοκίες της για την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες. Η κατάρτιση προϋπολογισμού δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες να συγκρίνουν τα οικονομικά αποτελέσματα (απολογισμός) με τον προϋπολογισμό, γεγονός που διευκολύνει την αξιολόγηση του βαθμού στον οποίο μια οντότητα του δημόσιου τομέα έχει επιτύχει τους οικονομικούς της στόχους. Τέτοιες πληροφορίες προάγουν τη λογοδοσία και συμβάλλουν στη λήψη αποφάσεων για τους επόμενους προϋπολογισμούς. Η λογοδοσία σχετίζεται με την ευθύνη της διοίκησης των δημόσιων φορέων για την ορθή και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων. Η εφαρμογή των οικονομικών πολιτικών σχετίζεται με το γεγονός ότι ο προϋπολογισμός δίνει την κατεύθυνση στην οικονομία και αντανακλά τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν με τη χρήση συγκεκριμένων πόρων. Επιπλέον, ο προϋπολογισμός αποτελεί εργαλείο επικοινωνίας του σχεδιασμού και των στόχων σε όλα τα επίπεδα διοίκησης και χρησιμεύει ως μοχλός κινήτρων των στελεχών του δημόσιου τομέα (Gkouma & Filis, 2022).

Στην Ελλάδα, η Κεντρική Κυβέρνηση καταρτίζει τον Κρατικό Προϋπολογισμό⁴, που καθορίζει τα αναμενόμενα έσοδα και τα όρια δαπανών κάθε φορέα του δημόσιου τομέα για το επόμενο οικονομικό έτος. Ο κρατικός προϋπολογισμός καταρτίζεται σε ταμειακή βάση επί της οποίας γίνονται οι δημοσιονομικές προσαρμογές. Τα Γενικά Λογιστικά Συστήματα (Γενική Λογιστική) λειτουργούν παράλληλα με το Δημόσιο Λογιστικό Σύστημα που συνδέεται και παρακολουθεί τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Ωστόσο, το λογιστικό σχέδιο που εισάγεται με το Π.Δ.54/2018, θα χρησιμοποιηθεί όχι μόνο στη χρηματοοικονομική αναφορά (Γενική Λογιστική) αλλά και στη

⁴Στον Κρατικό Προϋπολογισμό δεν περιλαμβάνεται ο προϋπολογισμός των Δημοσίων Επιχειρήσεων, των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης, των Δημόσιων Νοσοκομείων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

δημοσιονομική αναφορά (Δημόσια Λογιστική) προκειμένου να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα του προϋπολογισμού με τα πραγματικά αποτελέσματα και να διευκολυνθεί η αξιολόγηση της απόδοσης και η λήψη αποφάσεων.

2.4.3 Λογιστική Μεταρρύθμιση στο δημόσιο τομέα (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)

Τις τελευταίες δεκαετίες, το δημόσιο αίτημα για ριζική βελτίωση των δραστηριοτήτων των δημόσιων οργανισμών οδήγησε παγκοσμίως σε ένα κύμα οργανωτικής, διοικητικής και λογιστικής μεταρρύθμισης στον δημόσιο τομέα (Christiaens & Rommel, 2008).

Οι μεταρρυθμίσεις στοχεύουν όχι μόνο στην αντιμετώπιση των επιπτώσεων της κρίσης αλλά και στην πρόληψη μελλοντικών διαχειριστικών προβλημάτων με την εγκατάσταση μηχανισμών και πρακτικών που ενισχύουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη λογοδοσία.

Προς την κατεύθυνση της κατάρτισης έγκαιρων, αξιόπιστων και συγκρίσιμων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ψηφίσθηκε από το ελληνικό κοινοβούλιο ο ν.4270/2014 με τον οποίο ενσωματώθηκε η σχετική Ευρωπαϊκή Οδηγία (2011/85/ΕΕ) στην εθνική νομοθεσία. Ο νόμος αυτός αποτέλεσε μια προσπάθεια εγκαθίδρυσης ενός δημόσιου λογιστικού συστήματος στους φορείς της γενικής κυβέρνησης προσαρμοζόμενο όσο το δυνατόν περισσότερο στα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IPSAS). Στο άρθρο 156 του ίδιου νόμου αναφέρεται ότι στο λογιστικό σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης, επιδιώκεται «ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της με ομοιόμορφο τρόπο, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσής της, η διευκόλυνση της κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών αναφορών, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες όσο και από τους διεθνείς οργανισμούς, η εξαγωγή δεδομένων βάσει του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΛ), η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων.». Αξίζει να σημειωθεί ότι στο ν.4270/2014 στην παράγραφο 3 του άρθρου 156, προβλέπεται η έκδοση προεδρικού διατάγματος για τον

καθορισμό εκτός των άλλων και των βασικών αρχών και κανόνων του Λογιστικού Πλαισίου καθώς και ο χρόνος έναρξής του.

Κατ' εφαρμογή της διάταξης αυτής εκδόθηκε το π.δ. 54/2018 (ΦΕΚ Α 103) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» το οποίο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 1, το λογιστικό πλαίσιο που καθορίζεται «*παρουσιάζει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που αποτυπώνονται λογιστικά βάσει της αρχής (παραδοχής) του δεδουλευμένου, με σκοπό την παροχή στοιχείων βασισμένων στα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA)*».

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 9 (παρ.1) «*Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν: (α) την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμός), (β) την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων), (γ) την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, (δ) την κατάσταση ταμιακών ροών, (ε) τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα)*». Ενώ στην παρ.4 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι «*Οι λογιστικές πολιτικές για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παρόντος π.δ. θεμελιώνονται σε διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα, όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards IPSAS)*». Στο άρθρο 14 του προαναφερθέντος π.δ. αναφέρεται εκτός των άλλων, ότι «*Οι εγκεκριμένες χρηματοοικονομικές αναφορές, εκτός εκείνων της κεντρικής διοίκησης, συνοδευόμενες από την έκθεση ελέγχου των ελεγκτών, υποβάλλονται στον Υπουργό των Οικονομικών και δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της ελεγχόμενης οντότητας, εντός 10 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης ελέγχου, όπου και παραμένουν για πέντε τουλάχιστον έτη*». Σύμφωνα δε με το παράρτημα Α.1 «*Ο σκοπός της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (financial reporting) είναι η παροχή μέσω Χρηματοοικονομικών Αναφορών Γενικού Σκοπού (General Purpose Financial Reports) κάθε χρηματοοικονομικής πληροφορίας που γενικά κρίνεται χρήσιμη για λόγους διαφάνειας, τη λήψη αποφάσεων και τη λογοδοσία ως προς τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών*».

Επομένως, η Λογιστική Μεταρρύθμιση στην Ελλάδα, που θεσμοθετήθηκε αρχικά με το άρθρο 156 του ν.4270/2014, ενώ στη συνέχεια, με το π.δ. 54/2018 καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο χρόνος έναρξης εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, αποτελεί στη ουσία μια προσπάθεια προσαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και κατ' επέκταση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IPSAS). Το πδ.54/2018 φέρνει το δημόσιο λογιστικό σύστημα ένα βήμα πιο κοντά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IPSAS), ωστόσο, η πλήρης εφαρμογή του προαναφερόμενου Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, στο οποία εντάσσονται και οι ΟΤΑ, μετατοπίστηκε, δυνάμει των διατάξεων του ν.4964/2022 (άρθρο 123), από την 1.1.2023 στις 1.1.2025.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εισαγωγή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιόδου αναφοράς 2021⁵ της Κεντρικής Διοίκησης που κατατέθηκαν στη βουλή προς έγκριση, η λογιστική μεταρρύθμιση «στοχεύει στην αληθή και εύλογη απεικόνιση όλων των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων, των εξόδων, των ταμειακών ροών και τελικά της καθαρής περιουσίας, όχι μόνο των εξατομικευμένων οντοτήτων, αλλά και της Γενικής Κυβέρνησης στο σύνολό της». Επιπλέον, τονίζεται ότι «Πρόκειται για ένα σημαντικό εγχείρημα το οποίο, μέσω της μετάβασης στην πλήρη εφαρμογή λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, αποσκοπεί στην ποιοτική αναβάθμιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης (και ειδικότερα το κράτος) στους πολίτες (και τους αντιπροσώπους τους), στους παρόχους πόρων (φορολογούμενους, επενδυτές, δανειστές, κ.λπ.) και τους αποδέκτες των υπηρεσιών του Δημοσίου.» (Υπουργείο Οικονομικών, 2022).

Η παραδοχή αυτή εκ μέρους του κύριου κρατικού μηχανισμού που επηρεάζει τα οικονομικό-λογιστικό καθεστώς της χώρας (Υπουργείο Οικονομικών) έχει ιδιαίτερη βαρύτητα γιατί αφενός αναγνωρίζει το έλλειμμα που υπήρχε και συνεχίζει να υπάρχει μέχρι την πλήρη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (πδ.54/2018) στην αποτύπωση των χρηματοοικονομικών δεδομένων των φορέων της γενικής κυβέρνησης, κι

⁵ Η Κεντρική Κυβέρνηση εφαρμόζει το πδ.54/2018 από το οικ.έτος 2019 σταδιακά με μεταβατική περίοδο έξι ετών.

αφετέρου γιατί δεσμεύεται για την παροχή αξιόπιστης και ποιοτικής πληροφόρησης προς κάθε ενδιαφερόμενο, μετά την εφαρμογή τους.

Επιπλέον ο Υπουργός Οικονομικών στην εισηγητική του προς τη Βουλή έκθεση για τον Απολογισμό οικονομικού έτους 2021 και τον Ισολογισμό και τις λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης για την περίοδο αναφοράς 01/01/2021 έως 31/12/2021, αναφέρει ότι *«Με δεδομένο ότι ο προϋπολογισμός (πιστώσεις) και οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί σε συγκρίσιμη βάση και αποβλέποντας στο να ενισχυθεί η υποχρέωση λογοδοσίας, οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις συνοδεύονται από την Κατάσταση Προϋπολογισμού/Απολογισμού.»* (Υπουργός Οικονομικών, 2022).

Εδώ υπάρχει η παραδοχή ότι με βάση τα δύο μη συγκρίσιμα συστήματα που εφαρμόζει μέχρι σήμερα, όχι μόνο η κεντρική διοίκηση αλλά και οι λοιποί φορείς της Γενικής κυβέρνησης (συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ) στη σύνταξη του προϋπολογισμού και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, υπάρχει έλλειμμα λογοδοσίας που επιχειρείται να καλυφθεί με την σύνταξη του απολογισμού και τη δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ προϋπολογισμού και απολογισμού. Ωστόσο, με τη λογιστική μεταρρύθμιση που επιχειρείται με την πλήρη εφαρμογή του Π.Δ.54/2018 εισάγεται ενιαίο λογιστικό σχέδιο, το οποίο θα χρησιμοποιηθεί όχι μόνο στη χρηματοοικονομική αναφορά (Γενική Λογιστική-Ισολογισμός) αλλά και στη δημοσιονομική αναφορά (Δημόσια Λογιστική-Προϋπολογισμός) προκειμένου να διασφαλιστεί η σύνδεση του προϋπολογισμού με τα πραγματικά αποτελέσματα, έτσι ώστε να διευκολυνθεί η αξιολόγηση της απόδοσης των δημοσίων φορέων και η λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα δε με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ, 2013) «...η θεσμοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα αναμένεται να:

- Βελτιώσει την αξιοπιστία, τη διαφάνεια και την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα, μέσω της απεικόνισης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών.
- Εξασφαλίσει την λογιστική αυτοτέλεια των χρήσεων

- Παράσχει καλύτερη πληροφόρηση για την κατανομή και διαχείριση των δημόσιων πόρων.
- Μειώσει το κόστος λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης
- Συμβάλλει στην απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης των δημόσιων φορέων με την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων τους στην εύλογη αξία.
- Οδηγήσει σε ορθολογική οικονομική διοίκηση με τη συσχέτιση εσόδων-εξόδων και τη χρήση σύγχρονων λογιστικών εργαλείων.
- Επιτρέπει συγκρίσεις με τις οικονομικές καταστάσεις εταιριών του ιδιωτικού τομέα.
- Βελτιώσει τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και των ταμειακών διαθεσίμων.
- Ενισχύσει την εμπιστοσύνη των πολιτών και των αγορών.
- Αυξήσει την αξιοπιστία των εκτιμήσεων των οίκων αξιολόγησης και άλλων χρήσεων των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων.
- Διευκολύνει τη μελλοντική λογιστική ενοποίηση των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων με επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα που εφαρμόζουν ήδη τα ΔΠΧΑ.
- Μειώσει επιπτώσεις πολιτικών αποφάσεων».

Συμπερασματικά, οι έννοιες της αξιοπιστίας και της ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι άρρηκτα συνυφασμένες με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς έτσι, εκτός των άλλων, είναι εφικτή η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των φορέων του δημοσίου σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, η λογοδοσία και ο έλεγχος των διενεργούντων πράξεις με δημοσιονομικές συνέπειες.

Ταυτόχρονα με την ήδη νομοθετηθείσα λογιστική μεταρρύθμιση (ν.4270/14, π.δ 54/2018), έχουν αναληφθεί σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες για τη θέσπιση δημοσιονομικών κανόνων και εποπτικών πρακτικών με στόχο την εγκαθίδρυση μηχανισμών που θα βοηθήσουν στην υιοθέτηση των IPSAS. Ειδικότερα, ενισχύθηκε η διαφάνεια (μέσω του προγράμματος «Διαύγεια») καθώς και η τακτική, έγκαιρη και αξιόπιστη ενημέρωση για την κατάσταση εκτέλεσης του προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Επίσης, έχει συντελεστεί η ψηφιακή αναβάθμιση των

διαδικασιών και των πληροφοριακών συστημάτων του κρατικού μηχανισμού⁶ προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες της δημόσιας ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και ειδικότερα της παρακολούθησης των δημοσιονομικών μεγεθών. Επίσης, εκσυγχρονίσθηκε το νομοθετικό πλαίσιο⁷ ενισχύοντας το σύστημα των δημοσιονομικών ελέγχων αλλά και του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς, προσαρμοζόμενο στη διεθνή πρακτική και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Όλες οι προαναφερθείσες μεταρρυθμίσεις οικονομικού περιεχομένου και μη, οδηγούν σε σταδιακή μεταμόρφωση της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα που φαίνεται να οδηγείτε τα επόμενα χρόνια στη πλήρη διαφάνεια των ενεργειών και διαδικασιών της, στη λογοδοσία των διενεργούντων πράξεις με δημοσιονομικές συνέπειες και στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση.

2.4.4 Λογιστικό Σύστημα & Χρηματοοικονομική Διαχείριση στους ΟΤΑ Α Βαθμού στην Ελλάδα

Σε συνέχεια του ν.2539/1997 (Α' 244) «Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης», με τον οποίο καταργήθηκαν οι 6.106 Δήμοι και Κοινότητες της χώρας και δημιουργήθηκαν οι 1.033 Καποδιστριακοί ΟΤΑ Α βαθμού (900 Δήμοι και 133 Κοινότητες), ο ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α') «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης», επιχείρησε μια ακόμα διοικητική μεταρρύθμιση που οδήγησε (μετά και την τροποποίηση του άρθρου 1 με το άρθρο 154 του ν.4600/2019 – ΦΕΚ Α' 43), στην περαιτέρω μείωση του αριθμού των δήμων ώστε αυτοί να ανέρχονται πλέον στους 332. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 οι δήμοι είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (αυτοδιοικούμενα κατά τόπο) και αποτελούν τον πρώτο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ Α Βαθμού). Με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου συστάθηκαν δεκατρείς (13) Περιφέρειες σε όλη τη χώρα ως αυτοδιοικούμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι οποίες αποτελούν το δεύτερο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ Β' Βαθμού). Περαιτέρω, οι διατάξεις του ν.3852/10 τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τον ν. 4555/2018 (ΦΕΚ 133 Α') «Μεταρρύθμιση του

⁶ Κυρίως μέσω ευρωπαϊκών χρηματοδοτήσεων (ΕΣΠΑ κτλ)

⁷ Ν.4700/20 για προσυμβατικούς ελέγχους, Ν.4820/21 με εκσυγχρονισμό των ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ν.4795/21 για τον εσωτερικό έλεγχο στους φορείς του δημοσίου

θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Εμβάθυνση της Δημοκρατίας - Ενίσχυση της Συμμετοχής - Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. (Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι)...», κυρίως όσο αφορά τη λειτουργία των ΟΤΑ, ενώ δεν έγινε τροποποίηση του αριθμού των δήμων.

Όσο αφορά το λογιστικό σύστημα των ΟΤΑ, με την παρ. 2 του άρθρου 37 του ν.4701/20 (ΦΕΚ 128 Α) αντικαταστάθηκε η παρ. 5 του άρθρου 156 του ν.4270/2014 στην οποία αναφέρεται ότι *«Μέχρι την έναρξη της εφαρμογής από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης των διατάξεων του π.δ. 54/2018 (Α' 103), που εκδόθηκε σύμφωνα με την παρ. 3, εξακολουθεί να ισχύει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, τόσο ως προς τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και του απολογισμού, όσο και ως προς τον σχεδιασμό γενικά της λογιστικής της Γενικής Κυβέρνησης, που καθορίστηκε με: α)....., β)....., γ)....., δ) το π.δ. 315/1999 (ΦΕΚ 302 Α), για τους Ο.Τ.Α. Α βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β' βαθμού»*. Έτσι, καθώς έχει ανασταλεί μέχρι τις 1.1.2025 η πλήρης εφαρμογή του προαναφερθέντος διατάγματος (π.δ. 54/2018) συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του π.δ. 315/1999⁸ το οποίο αποτέλεσε για τους ΟΤΑ την πρώτη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και την εισαγωγή της γενικής λογιστικής στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Με την δημοσίευση του π.δ.315/1999 (ΦΕΚ Α 302) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)» και την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης» (ν.3852/2010, ΦΕΚ Α 87) από την 1.1.2011, εφαρμόσθηκε υποχρεωτικά για πρώτη φορά σε όλους τους ελληνικούς δήμους και περιφέρειες, η λογιστική βάση του δεδουλευμένου, παράλληλα με την λειτουργία της λογιστικής της ταμειακής βάσης σε ότι αφορά την κατάρτιση του προϋπολογισμού τους. Έτσι, μέχρι σήμερα οι ΟΤΑ λειτουργούν δύο παράλληλα και ανεξάρτητα λογιστικά συστήματα, της ταμειακής και δεδουλευμένης βάσης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν εμφανίζουν στοιχεία του ταμειακού απολογισμού και δεν συνδέονται με τον προϋπολογισμό. Περαιτέρω, στο εδαφ. 4.1.5 του Άρθρο 1 του εν λόγω

⁸ Όλοι οι Δήμοι κατά τη διάταξη της [παρ. 10 του άρθρου 266 Ν. 3852/10](#) είναι πλέον υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν το ΚΛΣ των ΟΤΑ ([ΠΔ 315/99](#))

διατάγματος, αναφέρεται ότι «*Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως 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 του οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο 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 χρήσεως περιέρχεται σε γνώση των τρίτων δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.*».

Στον Οργανικό Νόμο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ν.4820/2021-ΦΕΚ Α 130) αναφέρεται ότι (άρθρο 120) ως ετήσιοι λογαριασμοί των Ο.Τ.Α. «...*νοούνται οι απολογισμοί, ισολογισμοί και οι άλλες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τις διατάξεις που τους διέπουν*» και προβλέπεται αυτοί, αφού εγκριθούν αρμοδίως, να υποβάλλονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο μέχρι το τέλος του μηνός Οκτωβρίου του επομένου της διαχείρισης έτους. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο της χώρας, προκειμένου να ασκήσει τις προβλεπόμενες από το Σύνταγμα αρμοδιότητές του (άρθρο 98 του Συντάγματος) και ιδιαίτερα τον έλεγχο της αξιοπιστίας των λογαριασμών (άρθρο 122 ν.4820/21) των φορέων που υπάγονται στην ελεγκτική του αρμοδιότητα και στην προκειμένη περίπτωση των Ο.Τ.Α., οι σχετικοί λογαριασμοί τους πρέπει να υποβάλλονται από τους ανωτέρω φορείς εμπροθέσμως, δηλαδή το αργότερο μέχρι το τέλος Οκτωβρίου έτσι ώστε να είναι συνεπείς με το χρονοδιάγραμμα που θέτει ο νόμος.

Επίσης, στο Ν. 3463/2006 (ΦΕΚ 114 Α) «*Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων*», στο άρθρο 163, αποτυπώνονται όλα τα στάδια της διαδικασίας μέχρι την έγκριση του απολογισμού και ισολογισμού των Ο.Τ.Α, από το αρμόδιο όργανό τους και εν τέλει τη δημοσίευση αυτών. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι «*Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως, πριν την υποβολή τους στο δημοτικό συμβούλιο, ελέγχονται από έναν ορκωτό ελεγκτή - λογιστή. ...(..) Ο ορκωτός ελεγκτής - λογιστής, για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος) του Δήμου,*

εφαρμόζει τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, οι οποίες συμφωνούν με τις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων...(..). Συνοπτική κατάσταση του απολογισμού ή και ο ισολογισμός μετά των αποτελεσμάτων χρήσεως και του πιστοποιητικού ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή - λογιστή δημοσιεύονται, μετά την έγκρισή τους από το δημοτικό συμβούλιο, σε μία (1) τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή, εάν τέτοια δεν υπάρχει, σε εφημερίδα η οποία εκδίδεται στα όρια του νομού που εδρεύει ο Δήμος.».

Περαιτέρω, σε συνέχεια του αρχικού Ν.3861/2010 (ΦΕΚ 112 Α') «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις», στον ήδη εφαρμοζόμενο Ν.4727/2020 (ΦΕΚ 184 Α') «Ψηφιακή Διακυβέρνηση (Ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/2102 και της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1024) - Ηλεκτρονικές Επικοινωνίες (Ενσωμάτωση στο Ελληνικό Δίκαιο της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1972) και άλλες διατάξεις», αναφέρεται (άρθρο 35) ότι όλοι οι φορείς του δημοσίου τομέα υποχρεούνται να διατηρούν δικτυακούς τόπους προκειμένου να υπάρχει ελεύθερη πρόσβαση φυσικών ή νομικών προσώπων και οντοτήτων στην πληροφόρηση σχετικά με τις πολιτικές, δράσεις και προγράμματα που αναλαμβάνουν οι δημόσιοι φορείς. Περαιτέρω, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 75 και 76, προκύπτει ότι οι φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης υπάγονται στις ρυθμίσεις του Κεφαλαίου ΙΑ «Ψηφιακή Διαφάνεια – Πρόγραμμα Διαύγεια» και ειδικότερα αναφέρεται ότι «Στο διαδίκτυο αναρτώνται: (α) ..., (β) ..., (γ) ..., (δ) ..., (ε) ..., (στ) οι προϋπολογισμοί, απολογισμοί, ισολογισμοί των φορέων που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Κεφαλαίου...(..)». Επιπλέον, στο άρθρο 77 αναφέρεται ότι οι πράξεις των φορέων που εμπίπτουν στις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου «αναρτώνται στους κατά περίπτωση οικείους δικτυακούς τόπους που αυτά διατηρούν» και στο άρθρο 78 τονίζεται γενικότερα ότι αυτές (οι πράξεις) ισχύουν από την ανάρτησή τους στο διαδικτυακό τόπο «Διαύγεια». Ο ισολογισμός και οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις των ΟΤΑ εγκρίνονται με απόφαση του αρμόδιου συλλογικού τους οργάνου, επομένως αυτή (η απόφαση) πρέπει να δημοσιεύεται στον δικτυακό τόπο τους και στο

διαδικτυακό τόπο «Διαύγεια» και έχει ισχύ από την ημερομηνία δημοσίευσής της.

Επομένως, από την επισκόπηση των παραπάνω διατάξεων, είναι φανερό ότι οι Ο.Τ.Α. οφείλουν να συντάσσουν και να εγκρίνουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους ακολουθώντας τη διαδικασία και το χρονοδιάγραμμα που θέτει ο νόμος, να αποστέλλουν αυτούς στο Ελεγκτικό Συνέδριο έως το τέλος Οκτωβρίου του επομένου της διαχειρίσεως έτους και να αναρτούν στον δικτυακό τους τόπο αλλά και στο διαδικτυακό τόπο «Διαύγεια» πέραν των άλλων και τους ισολογισμούς τους.

Ωστόσο, είναι γεγονός ότι στην Ελλάδα παρατηρείται έλλειψη χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με μεγάλο ποσοστό των δήμων να μην δημοσιεύει χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκαίρως και να μην πειθαρχεί στη νομοθετημένη αυτή υποχρέωσή του δημιουργώντας σοβαρό έλλειμμα στη διαφάνεια και λογοδοσία. Σύμφωνα με το Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE, 2017), με στοιχεία του Μαρτίου του έτους 2017, το 42% των Δήμων της χώρας (325) δεν είχαν εγκρίνει τον ισολογισμό έτους 2015, ενώ σημαντικές εκκρεμότητες υπήρχαν και για τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους (24% των Δήμων δεν είχαν εγκρίνει τον ισολογισμό έτους 2014, 13,5% του έτους 2013, 6,7% του έτους 2012, 5,5% του έτους 2011).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Η "έρευνα" αποτελεί μια σύνθετη διαδικασία, κατά την οποία πραγματοποιείται συστηματική αναζήτηση πληροφοριών, με κύριο σκοπό την παροχή απαντήσεων σε σημαντικά ερωτήματα, χρησιμοποιώντας επιστημονικές μεθόδους και αξιόπιστες τεχνικές (Φίλιας, 2000). Η μεθοδολογία αναφέρεται στον συνολικό σχεδιασμό και την οργάνωση της έρευνας, καθώς και στις προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται για τη συλλογή και ανάλυση των δεδομένων. Η επιλογή της μεθοδολογίας εξαρτάται από τον στόχο της έρευνας, τη φύση του ερευνητικού ερωτήματος, και τα χαρακτηριστικά του αντικείμενου της έρευνας.

Στην παρούσα εργασία το βασικό ερευνητικό ερώτημα της έγκαιρης δημοσίευσης (διαθεσιμότητας) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ Α βαθμού, θα απαντηθεί μέσω της επεξεργασίας δευτερογενών δεδομένων. Τα δεδομένα αυτά θα αντληθούν μόνο διαδικτυακά από επίσημες, έγκυρες και αξιόπιστες πηγές (ιστότοπος «Διαύγεια», ιστοσελίδες δήμων, στατιστική υπηρεσία, ιστότοπο «arografi.gov.gr»), τα οποία στη συνέχεια θα επεξεργαστούν στατιστικά προκειμένου να προκύψουν απαντήσεις επί του ερευνητικού ερωτήματος. Πιο συγκεκριμένα, θα γίνει μια χαρτογράφηση της διαθεσιμότητας των χρηματοοικονομικών αναφορών των δήμων της χώρας ανά περιφέρεια, ανά μέγεθος δήμου με βάση τον πληθυσμό του, ανά κατηγορία δήμων με βάση το ύψος του προϋπολογισμού του, ανά κατηγορία δήμων με βάση την κατηγοριοποίηση που προβλέπεται στο άρθρο 2^α του ν.3852/10 και με βάση την ύπαρξη μονάδας εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό τους. Αυτό θα γίνει μέσω περιγραφικής στατιστικής και τη χρησιμοποίηση πινάκων και διαγραμμάτων απεικόνισης των στατιστικών δεδομένων.

Περαιτέρω, θα πραγματοποιηθεί στατιστική ανάλυση για να ερευνηθεί η συσχέτιση που έχουν με το ερευνητικό μας ερώτημα της έγκαιρης διάθεσης - δημοσιοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δήμων, οι προαναφερθέντες παράγοντες (μεταβλητές).

Για το σκοπό αυτό θα ορισθεί μια νέα μεταβλητή που θα αφορά τα «έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού», η οποία θα είναι η εξαρτημένη μεταβλητή στην στατιστική ανάλυση, με στόχο να αποτυπωθεί η συσχέτιση που

μπορεί να έχουν οι ανεξάρτητες μεταβλητές του πληθυσμού, του ύψους προϋπολογισμού, της κατηγοριοποίησης των δήμων με βάση το άρθρο 2^Α του ν.3852/10 (γεωμορφολογικά - οικονομικό - κοινωνικά χαρακτηριστικά), της ύπαρξης μονάδας εσωτερικού ελέγχου, ο αριθμός των οργανικών θέσεων στη ΜΕΕ και η τοποθέτηση έστω και ενός υπαλλήλου σε αυτή, με την εξαρτημένη μεταβλητή των ετών καθυστέρησης στην έγκριση και δημοσίευση Ισολογισμού στους δήμους. Το ζήτημα που τίθεται είναι ο προσδιορισμός του είδους της σχέσης αλλά και της έντασης της σχέσης μεταξύ αυτών των μεταβλητών.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, αναμένεται να υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους του δήμου (πληθυσμός, προϋπολογισμός) και των ετών καθυστέρησης στη δημοσιοποίηση του ισολογισμού, κατ' αντιστοιχία με τα ευρήματα προγενέστερων ερευνών στο δημόσιο αλλά και στον ιδιωτικό τομέα (μέγεθος επιχείρησης). Περιμένουμε δηλαδή να δούμε μικρότερη καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού στους μεγάλους δήμους (είτε με μεγάλο πληθυσμό, είτε με μεγάλο προϋπολογισμό) και το αντίστροφο. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις έρευνες σχετικά με την επίδραση του εσωτερικού ελέγχου γενικότερα στην αποτελεσματικότητα των οργανισμών (δημόσιων και ιδιωτικών), αναμένουμε να προκύψει στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της ύπαρξης μονάδας εσωτερικού ελέγχου, του αριθμού των οργανικών θέσεων προσωπικού που προβλέπονται στη ΜΕΕ και του αριθμού των καλυμμένων οργανικών θέσεων σε αυτή, με την καθυστέρηση δημοσίευση των χρηματοοικονομικών αναφορών ενός δήμου. Ωστόσο, είναι κατανοητό και προκύπτει και από την βιβλιογραφική επισκόπηση, ότι υπάρχουν πολλοί περισσότεροι παράγοντες που μπορούν να συντείνουν στην έγκαιρη ή μη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δήμων.

Επομένως, αυτό που επιχειρείται στην παρούσα εργασία είναι η αποτύπωση του ποσοστού επιρροής του μοντέλου που απαρτίζεται από τις ανεξάρτητες μεταβλητές που αναφέρθηκαν παραπάνω, στην ερμηνεία της εξαρτημένης μεταβλητής των ετών καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού στους δήμους της χώρας. Για τη στατιστική ανάλυση θα χρησιμοποιηθεί το στατιστικό πρόγραμμα SPSS και θα γίνει ανάλυση συσχέτισης (correlation analysis) μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών με την εξαρτημένη μεταβλητή, καθώς και ανάλυση γραμμικής παλινδρόμησης (regression analysis) προκειμένου να αποτυπωθεί το ποσοστό ερμηνείας των διακυμάνσεων της

εξαρτημένης μεταβλητής από το μοντέλο των ανεξάρτητων μεταβλητών που εξετάζονται. Επίσης χρησιμοποιείται μη παραμετρικός έλεγχος Kruskal-Wallis για την αξιολόγηση της ομοιότητας στην καθυστέρηση δημοσίευσης των ισολογισμών ανάμεσα σε διάφορες κατηγορίες δήμων, σύμφωνα με το άρθρο 2Α του νόμου 3852/2010. Επιπλέον, ο έλεγχος Mann-Whitney U χρησιμοποιείται για την ίδια ανάλυση μεταξύ δήμων που διαθέτουν ή δεν διαθέτουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΤΗΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Ά ΒΑΘΜΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ - ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ & ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο αυτό θα επιχειρηθεί μία καταγραφή της υφιστάμενης κατάστασης σχετικά με τη διαθεσιμότητα χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους δήμους της χώρας, αναζητώντας τους παράγοντες που διαφοροποιούνται σχετικά με την έγκριση και δημοσίευση των ισολογισμών στους ελληνικούς δήμους. Σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία (ν.3861/10 & ν.4727/20) οι διοικητικές πράξεις, όπως είναι η απόφαση έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενός δήμου, ισχύουν από την ανάρτησή τους από το φορέα στο διαδικτυακό τόπο «Διαύγεια». Επομένως, η έννοια της διαθεσιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ταυτίζεται με την κατάρτιση - έγκριση - δημοσίευση του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Τα δευτερογενή δεδομένα που θα επεξεργαστούμε παρακάτω προέρχονται σχετικά με την καταγραφή των ετών δημοσίευσης ισολογισμού των δήμων από τον διαδικτυακό τόπο «Διαύγεια» με ημερομηνία 30-3-2023, ενώ τα στοιχεία για την ύπαρξη ή όχι μονάδας εσωτερικού ελέγχου από το δικτυακό τόπο του Υπουργείου Εσωτερικών «arografi.gov.gr» (ημερομηνία πρόσβασης 30-11-2023), όπου είναι υποχρεωμένοι οι δήμοι να καταχωρούν τα οργανογράμματά τους, τις θέσεις των υπαλλήλων τους ανά διοικητική μονάδα καθώς και τα περιγράμματα των θέσεων αυτών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.3852/2010 «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης»(ΦΕΚ Ά 87), «Οι δήμοι είναι αυτοδιοικούμενα κατά τόπο νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και αποτελούν τον πρώτο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης». Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, συστάθηκαν 325 νέοι δήμοι στην ελληνική επικράτεια μετά τη συνένωση τους με ήδη υφιστάμενους μικρότερους δήμους και κοινότητες. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του ν.4600/2019 (ΦΕΚ 43 Ά) τροποποιήθηκε το εν λόγω άρθρο ως προς τον

αριθμό και την ονοματοδοσία των δήμων δημιουργώντας δώδεκα (12) νέους Δήμους (Βόρειας Κέρκυρας, Κεντρικής Κέρκυρας & Διαποντίων Νήσων, Νότιας Κέρκυρας, Αργοστολίου, Ληξουρίου, Σάμης, Σερβίων, Βελβεντού, Μυτιλήνης, Δυτικής Λέσβου, Ανατολικής Σάμου, Δυτικής Σάμου) και διασπώντας – καταργώντας ήδη πέντε (5) συνενωμένους δήμους (Λέσβου, Κέρκυρας, Σάμου, Κεφαλληνίας, Σερβίων - Βελβεντού).

Επομένως, κατά την στατιστική ανάλυση της διαθεσιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δήμων λήφθηκε υπόψη η αλλαγή στον αριθμό των δήμων κατά το έτος 2019 (από 325 σε 332) και θεωρήθηκε ότι οι παραπάνω αναφερόμενοι πέντε καταργούμενοι δήμοι είχαν εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις κατά τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 (μέχρι 31/8/2019) καθώς σύμφωνα με την παράγραφο έξι (6) του άρθρου ένα (1) του ν.3852/10 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 154 του ν.4600/2019, οι νέες δημοτικές αρχές αναλαμβάνουν τα καθήκοντά τους από 1^η Σεπτεμβρίου 2019, κι επομένως για να επιτευχθεί η διάσπαση των καταργούμενων δήμων και η μεταφορά περιουσιακών στοιχείων, αποθεμάτων κτλ. στους νέους δήμους θα έπρεπε να καταρτίσουν εγκαίρως τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Οι 332 δήμοι της χώρας υπάγονται στις 13 περιφέρειες της χώρας που συστάθηκαν με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου (ν.3852/2010) και αποτελούν το Β' βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης.

4.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

4.2.1 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολο των ΟΤΑ Α βαθμού

Από την ανάλυση των δεδομένων προέκυψε ότι, 19 δήμοι της χώρας δεν έχουν δημοσιεύσει από τη σύστασή τους ισολογισμό (συμπεριλαμβανομένων και έξι από τους πρόσφατα συσταθέντες δήμους το 2019), ενώ 92 δήμοι έχουν δημοσιεύσει έως το έτος 2020 και μόνο 140 δήμοι έχουν δημοσιεύσει εγκαίρως τον ισολογισμό τους για το οικ. έτος 2021(βλ. Διάγραμμα 4.1).

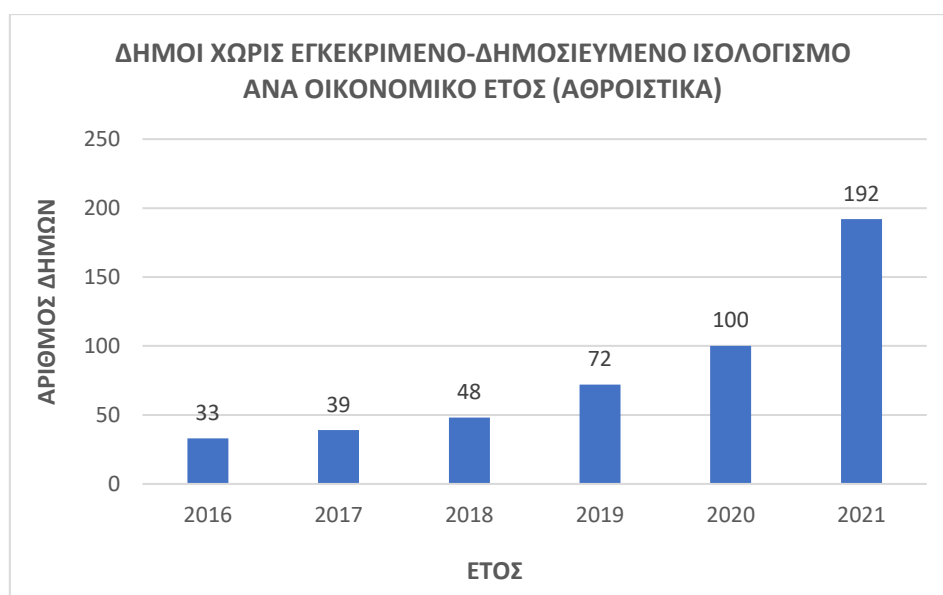
Διάγραμμα 4.1 : Τελευταίο έτος έγκρισης Ισολογισμού



Πηγή δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

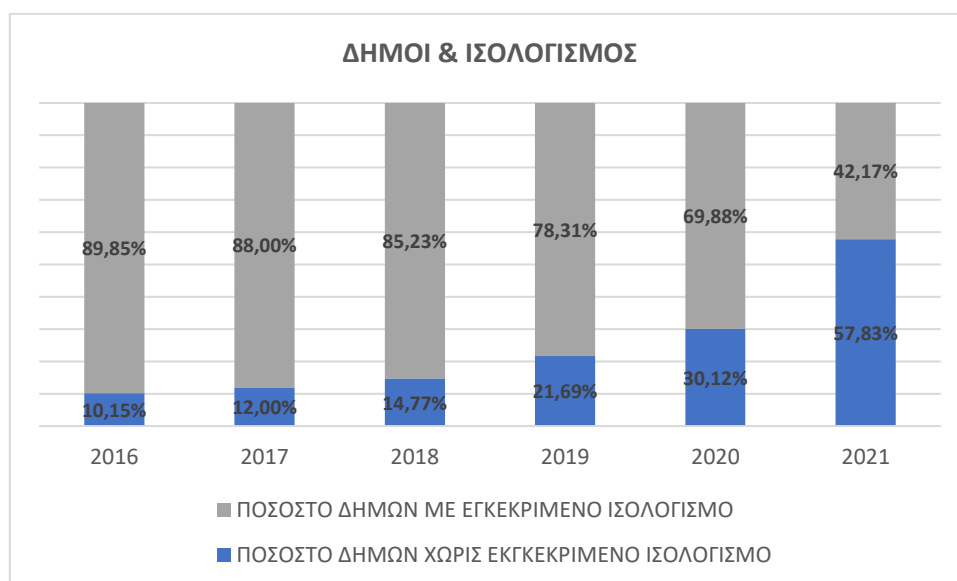
Σημαντικές καθυστερήσεις παρουσιάζονται σε όλα τα έτη από το 2016 και μετά καθώς, τριάντα τρεις (33) δήμοι (ποσοστό 10,15%) έχουν να εγκρίνουν ισολογισμό από το έτος 2016 και μετά (έχουν εγκρίνει το 2015 αλλά όχι μεταγενέστερα έτη), σε τριάντα εννιά (39) δήμους (ποσοστό 12%) εκκρεμεί η έγκριση ισολογισμού από το 2017 (έχουν εγκρίνει μέχρι το έτος 2016), σαράντα οκτώ (48) δήμοι (ποσοστό 14,77%) δεν έχουν εγκρίνει τον ισολογισμό έτους 2018 και επομένων, εβδομήντα δύο (72) δήμοι (ποσοστό 21,69%) δεν έχουν εγκεκριμένο ισολογισμό για το έτος 2019 και επομένων, εκατό (100) δήμοι (ποσοστό 30,12%) για το 2020, με αποτέλεσμα για το έτος 2021 να μην έχουν εγκρίνει ισολογισμό το 57,83% των δήμων (192 δήμοι) σε όλη τη χώρα (βλ. Διάγραμμα 4.2 & 4.3). Ειδικότερα, 72 δήμοι της χώρας (ποσοστό 46,1%) δεν έχουν εγκρίνει ισολογισμό από το οικ. έτος 2018 και μετά (καθυστέρηση άνω των 3 ετών).

Διάγραμμα 4.2 : Δήμοι χωρίς Δημοσιευμένο Ισολογισμό⁹



Πηγή δεδομένων: <https://diangeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Διάγραμμα 4.3 : Κατανομή Δήμων με κριτήριο τη δημοσίευση Ισολογισμού¹⁰ (έτη 2016-2021)



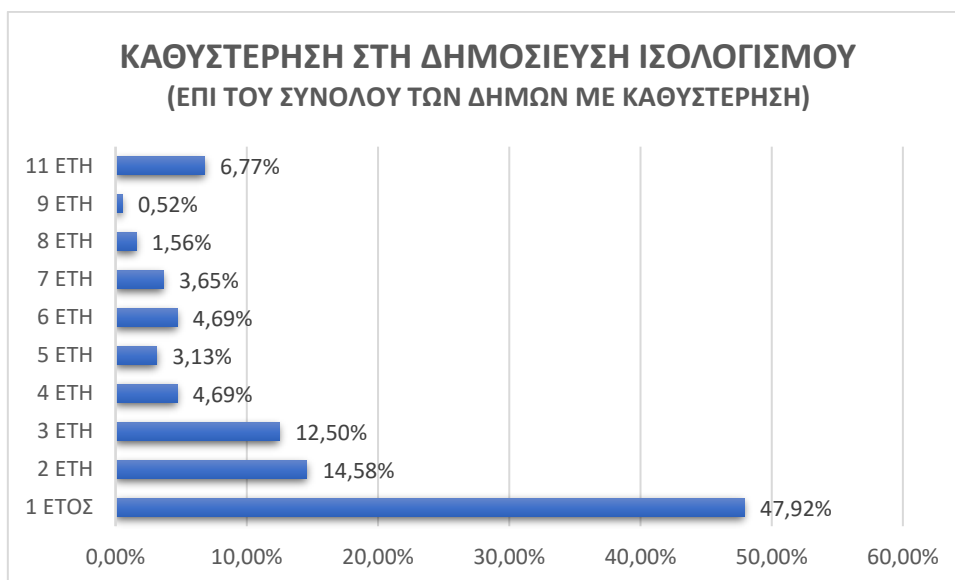
Πηγή δεδομένων : <https://diangeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

⁹ Έχουν αφαιρεθεί από τα έτη 2016 έως 2018, 6 νέοι δήμοι (Δυτ.Λέσβου, Μυτιλήνης, Νότιας Κέρκυρας, Κεντρικής Κέρκυρας, Βόρειας Κέρκυρας, Δυτ.Σάμου) που συστάθηκαν την 1.9.2019 και δεν έχουν εγκρίνει από την ίδρυσή τους ισολογισμό, ενώ έχουν προστεθεί από το έτος 2019 και μετά.

¹⁰ Όπως υποσημείωση 8

Με δεδομένο το γεγονός ότι σύμφωνα με τη νομοθεσία (άρθρο 163 ν.3463/2006), οι δήμοι το αργότερα μέχρι το τέλος Οκτωβρίου του επόμενου έτους από το έτος αναφοράς, θα πρέπει να έχουν δημοσιεύσει τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις και λαμβάνοντας υπόψη ότι τα στοιχεία μας αφορούν την υπάρχουσα κατάσταση την 30-3-23, πέντε (5) μήνες δηλαδή μετά την προκαθορισμένη από το νόμο ημερομηνία δημοσίευσης αυτών, μπορούμε να υποθέσουμε ότι το ποσοστό 57,83% των δήμων που μέχρι και την ημερομηνία λήψης των στοιχείων (30-3-2023) δεν έχει δημοσιεύσει τις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις δεν μπορεί να είναι μικρότερο κατά την προσδιοριζόμενη από το νόμο ημερομηνία έγκαιρης δημοσίευσης (30-10-22). Ειδικότερα, η ανάλυση του ποσοστού 57,83% των δήμων που καθυστερούν στην έγκριση του ισολογισμού τους ανά έτη καθυστέρησης, αποτυπώνεται παρακάτω στο διάγραμμα 4.5. Με έτος αναφοράς το 2021 το μεγαλύτερο ποσοστό των δήμων (47,92%) έχει εγκρίνει ισολογισμό μέχρι το έτος 2020 (καθυστέρηση 1 έτος) ενώ αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι το 6,77% το δήμων με καθυστέρηση στην έγκριση του ισολογισμού του, δεν έχει εγκρίνει ποτέ από τη σύστασή του ισολογισμό (βλ. Διάγραμμα 4.4).

Διάγραμμα 4.4 : Δήμοι & έτη καθυστέρησης¹¹ στη δημοσίευση ισολογισμού (επί των δήμων με καθυστέρηση)

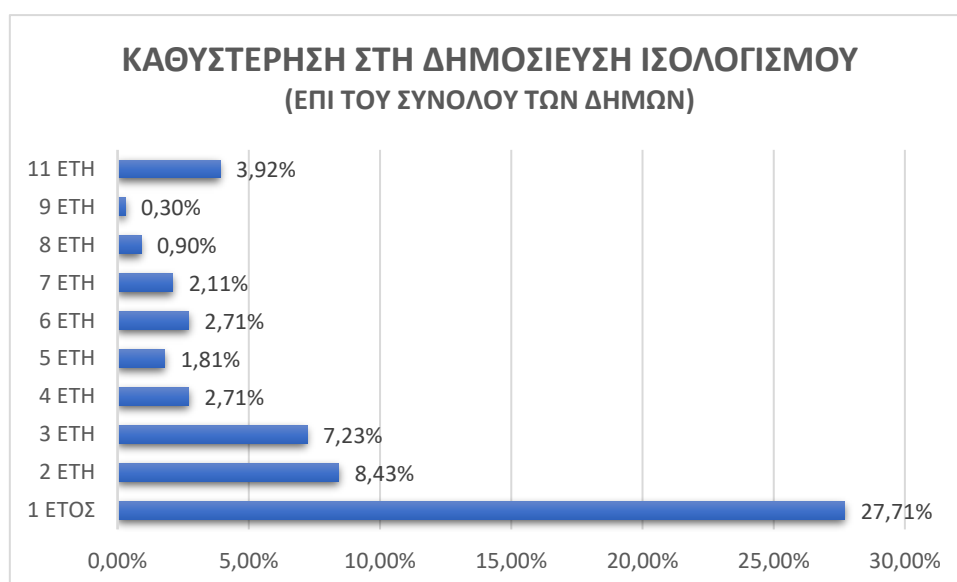


Πηγή δεδομένων : <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

¹¹ Όπως υποσημείωση 8

Επί του συνόλου των δήμων της χώρας, οι δήμοι με καθυστέρηση ενός (1) έτους στην έγκριση και δημοσίευση του ισολογισμού τους ανέρχεται στο 27,71% των δήμων, ενώ 3,92% αυτών δεν έχουν δημοσιεύσει ισολογισμό από τη σύστασή τους (βλ. Διάγραμμα 4.5).

Διάγραμμα 4.5 : Δήμοι & έτη καθυστέρησης¹² στη δημοσίευση ισολογισμού (στο σύνολο των δήμων)



Πηγή δεδομένων : <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

4.2.2 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολο του πληθυσμού της χώρας

Σκοπός της δημοσίευσης το οικονομικών καταστάσεων είναι κυρίως η πληροφόρηση των δημοτών και κάθε ενδιαφερόμενου για την οικονομική κατάσταση των δήμων τους και η λογοδοσία της κάθε δημοτικής αρχής, η οποία όμως φαίνεται να παρεμποδίζεται για σημαντικό μέρος του πληθυσμού της χώρας. Για να προκύψει το μέρος του πληθυσμού που δεν έχει πρόσβαση στα δεδομένα του ισολογισμού του δήμου τους ανά έτος αλλά και συγκεντρωτικά, έγινε αντιπαραβολή των δήμων με μη έγκριση ισολογισμού ανά έτος με τον πληθυσμό τους και προσθέτοντας τους πληθυσμούς τους ανά έτος. Για τα στοιχεία του πληθυσμού των δήμων λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Υπηρεσίας για την απογραφή του έτους 2021

¹² Όπως υποσημείωση 8

(<https://statistics.gr>). Έτσι, προέκυψε ότι το μερίδιο του πληθυσμού που δεν έχει πρόσβαση στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του δήμου στον οποίο ανήκει, δεν είναι αμελητέο καθώς για το έτος 2021 ανέρχεται στο 40,72% του συνολικού πληθυσμού της χώρας (μη υπολογιζόμενου του πληθυσμού του Αγίου Όρους που έχει το αυτοδιοίκητο), δηλαδή σε 4.267.986 πολίτες (βλ. πίνακα 4.1 και Διάγραμμα 4.6). Περαιτέρω, οι δήμοι που δεν έχουν εγκρίνει ισολογισμό για το έτος 2016 αντιστοιχούν στο 3,95% του πληθυσμού, για το 2017 στο 5,69%, για το 2018 στο 7,04%, για το 2019 στο 12,45% και για το 2020 στο 19,06% (βλ. Πίνακα 4.1).

Πίνακας 4.1 : Δήμοι χωρίς εγκεκριμένο ισολογισμό & πληθυσμός που αναλογεί

ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΜΩΝ ΧΩΡΙΣ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ ΧΩΡΙΣ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΛΗΘΥΣΜΟΥ
2016	33	414.204	3,95%
2017	39	596.408	5,69%
2018	48	737.741	7,04%
2019	72	1.304.356	12,45%
2020	100	1.997.605	19,06%
2021	192	4.267.986	40,72%

Πηγή δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/>, <https://statistics.gr> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Το μέγεθος του πληθυσμού που αντιστοιχεί στα παραπάνω ποσοστά αναπαρίστανται γραφικά στο παρακάτω διάγραμμα 4.6.

Διάγραμμα 4.6 : Πληθυσμός χωρίς εγκεκριμένο ισολογισμό

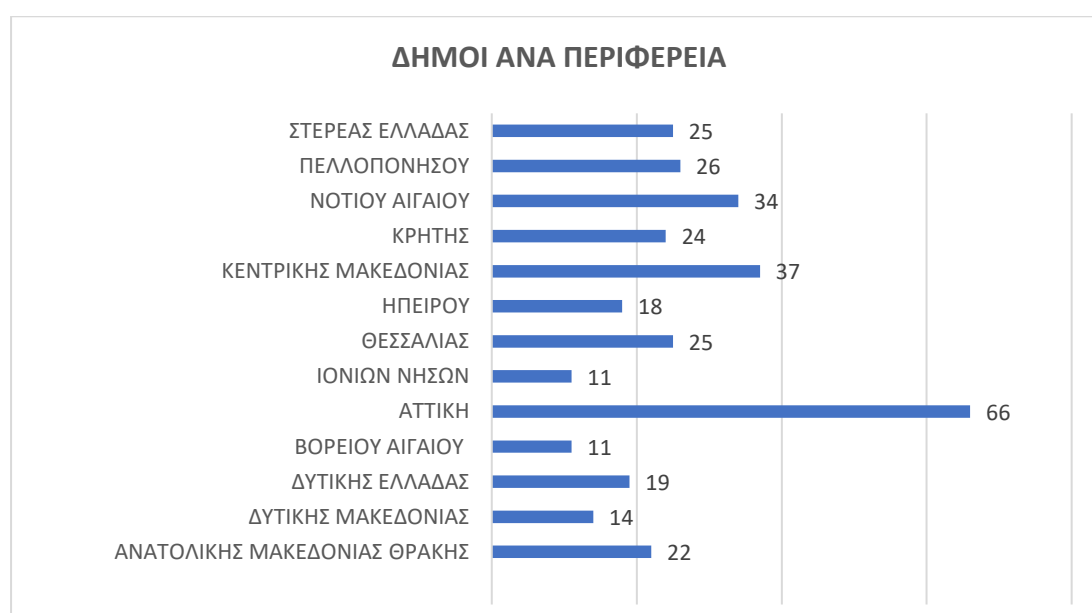


Πηγή δεδομένων : Ελληνική Στατιστική Αρχή (<https://statistics.gr> - πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

4.2.3 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ανά Περιφέρεια

Ταξινομώντας τους δήμους της χώρας ανά Περιφέρεια προκύπτει ότι η Περιφέρεια Αττικής έχει τους περισσότερους δήμους (66), με την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας και Νοτίου Αιγαίου να έπονται με 37 και 34 δήμους αντίστοιχα (βλ. Διάγραμμα 4.7).

Διάγραμμα 4.7 : Αριθμός Δήμων ανά Περιφέρεια

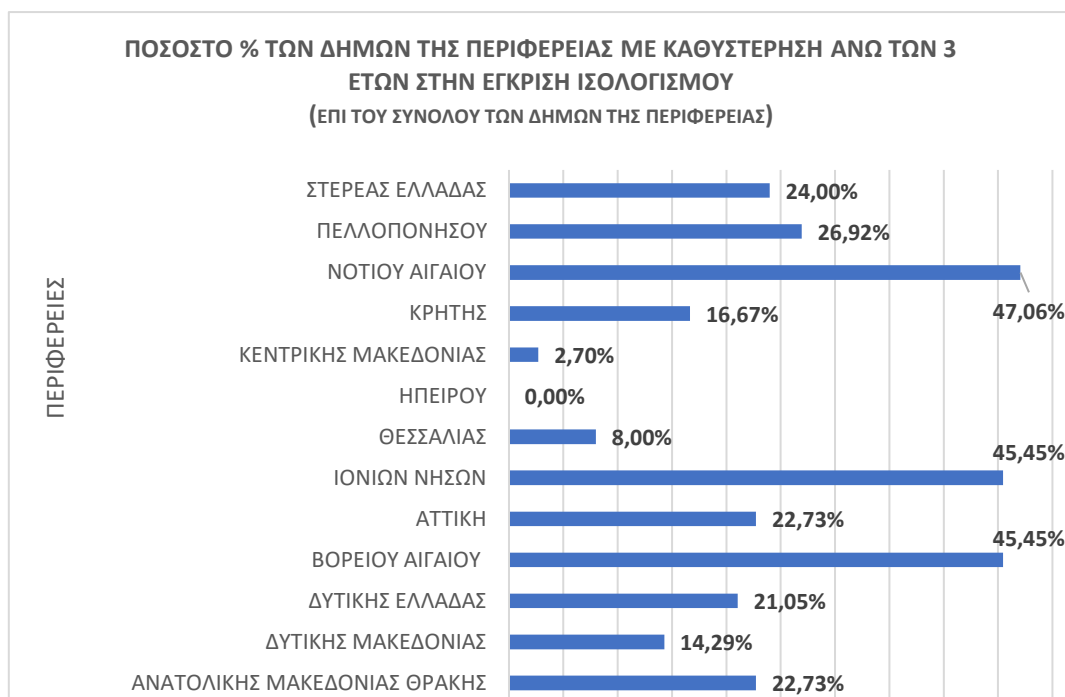


Πηγή δεδομένων: <https://statistics.gr/> / (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Από τη μελέτη των στοιχείων ανά περιφέρεια φαίνεται πως στις νησιωτικές περιφέρειες (Νοτίου Αιγαίου, Βορείου Αιγαίου, Ιονίων Νήσων) παρουσιάζεται μεγαλύτερο ποσοστό καθυστερήσεων στην έγκριση ισολογισμού μεταξύ των δήμων τους (βλ. Διάγραμμα 4.8). Και στις τρεις αυτές περιφέρειες περίπου στο 45% των δήμων τους υπάρχει καθυστέρηση στην έγκριση του ισολογισμού άνω των τριών ετών (έχουν εγκρίνει ισολογισμό μέχρι το έτος 2018 ή προγενέστερα). Εδώ θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι στις νησιωτικές περιφέρειες υπάρχει μεγάλο ποσοστό πολύ μικρών και απομονωμένων νησιών - δήμων που ενδεχομένως αντιμετωπίζουν σοβαρά δομικά προβλήματα λειτουργίας (έλλειψη προσωπικού, μη ύπαρξη ταμειακής υπηρεσίας κτλ.). Ιδιαίτερα, στην Περιφέρεια Νοτίου Αιγαίου υπάρχουν 21 δήμοι με πληθυσμό κάτω των 3500 κατοίκων. Ωστόσο, η νησιωτικότητα και γενικότερα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των περιφερειών αυτών (διπλή

περιφερειακότητα Ελλάδας - Ε.Ε, διασυννοριακότητα, παραμεθόριος, απόσταση από την πρωτεύουσα κ.α.), φαίνεται να ασκούν επίδραση και στην περίπτωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

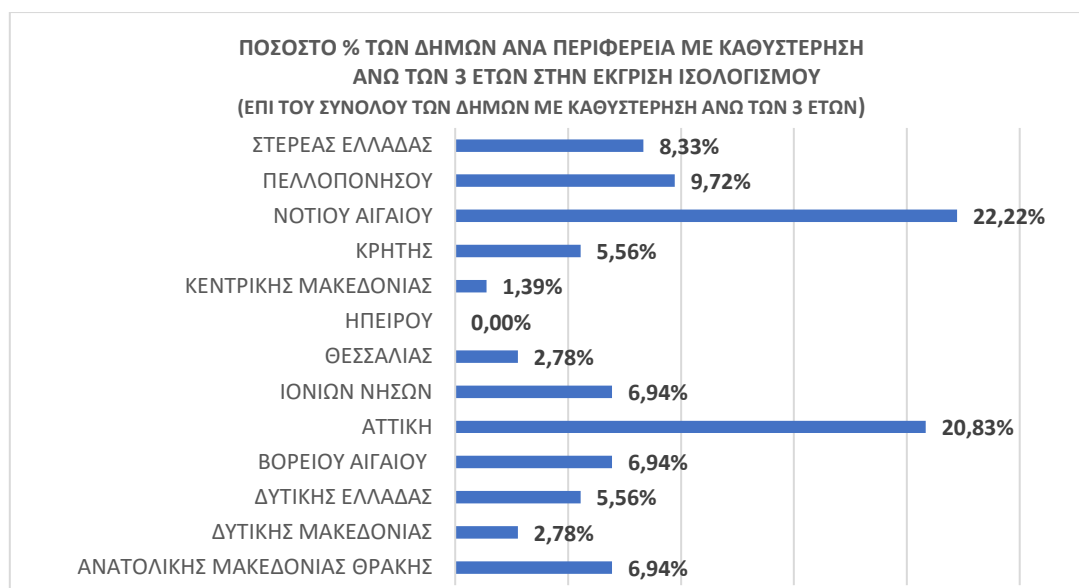
Διάγραμμα 4.8 : Ποσοστό % των Δήμων της Περιφέρειας με καθυστέρηση άνω των τριών ετών στην έγκριση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων)



Πηγή δεδομένων : <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Στο Διάγραμμα 4.9 παρατηρούμε ότι μεταξύ των δήμων της χώρας με καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού άνω των τριών ετών, οι περιφέρειες που έχουν το μεγαλύτερο ποσοστό δήμων με καθυστέρηση άνω των τριών ετών στην έγκριση του Ισολογισμού τους είναι η περιφέρεια του Νοτίου Αιγαίου (22,22%) και η περιφέρεια Αττικής (20,83%). Ρυθμιστικός παράγοντας του αποτελέσματος αυτού φαίνεται να είναι για μεν την Περιφέρεια Αττικής ο μεγάλος αριθμός των δήμων (66 δήμοι) που ανήκουν σ' αυτή, για δε την Περιφέρεια Νοτίου Αιγαίου ο μεγάλος αριθμός πολύ μικρών δήμων (21 από τους 34 δήμους έχουν πληθυσμό κάτω από 3500 κατοίκους).

Διάγραμμα 4.9 : Ποσοστό % των Δήμων ανά Περιφέρεια με καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων με καθυστέρηση άνω των 3 ετών)



Πηγή δεδομένων : <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

4.2.4 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ανά μέγεθος Δήμου (πληθυσμός)

Σύμφωνα με την τελευταία απογραφή (2021), το εύρος του πληθυσμού των δήμων της χώρας κυμαίνεται από 142 κατοίκους (Δήμος Γαύδου) έως 643.452 κατοίκους (Δήμος Αθηναίων). Ο μέσος όρος των κατοίκων των δήμων ανέρχεται σε 31.568,5 κατοίκους (συνολικός πληθυσμός 10.480.741 προς 332 δήμους) ενώ η τυπική απόκλιση ανέρχεται σε 48.903,86, γεγονός που δείχνει ότι η διασπορά γύρω από τη μέση τιμή είναι μεγάλη. Για το λόγο αυτό αναζητήσαμε διαφορετικό τρόπο προσέγγισης των κατηγοριών του πληθυσμού που θα θέταμε. Έτσι, λαμβάνοντας υπόψη την κατηγοριοποίηση των δήμων που προβλέπεται στο άρθρο 2^α του ν.3852/10, όπου γίνεται αναφορά σε δήμους κάτω των 3500 κατοίκων ως ξεχωριστή κατηγορία, αποφασίσαμε πως η πρώτη κατηγορία θα αποτελούσαν οι δήμοι κάτω των 3500 κατοίκων. Επιπλέον, αφαιρώντας το Δήμο Αθηναίων που έχει τον μεγαλύτερο πληθυσμό (643.452) με μεγάλη διαφορά από τους υπόλοιπους μεγάλους δήμους (Δήμος Θεσσαλονίκης 319.045, Δήμος Πατρέων 215.922), καταλήξαμε μέσα από μια λογική επεξεργασία στη δημιουργία πέντε (5) κατηγοριών Δήμων με βάση τον

πληθυσμό τους, κατατάσσοντάς τους σε πολύ μικρούς (μέχρι 3.500 κατοίκους), σε μικρούς (από 3.501 έως 20.000 κατοίκους), σε μεσαίους (από 20.001 έως 60.000 κατοίκους), σε μεγάλους (από 60.001 έως 100.000 κατοίκους) και σε πολύ μεγάλους (από 100.001 και άνω). Έτσι, από την ταξινόμηση των δήμων με βάση τον πληθυσμό τους προκύπτει ότι οι δήμοι της χώρας είναι στην πλειονότητά τους μικροί και πολύ μικροί (178 δήμοι από τους 332 έχουν πληθυσμό κάτω από 20.000 κατοίκους), με τους δήμους κάτω των 60.000 κατοίκων να αποτελούν το 84,94% των δήμων της χώρας. Ειδικότερα, οι πολύ μικροί δήμοι κάτω των 3500 κατοίκων αποτελούν το 13,55% του συνόλου των δήμων, οι μικροί (μέχρι 20.000 κατοίκους) το 40,06% των δήμων, οι μεσαίοι (μέχρι 60.000 κατοίκους) το 31,33%, οι μεγάλοι (μέχρι 100.000 κατοίκους) το 10,24% και οι πολύ μεγάλοι (πάνω από 100.000) το 4,82% των δήμων της χώρας (βλ. Διάγραμμα 4.10 και Πίνακα 4.2)

Πίνακας 4.2 : Κατανομή δήμων με βάσει τον πληθυσμό τους

ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΟΙΚΩΝ	ΜΕΓΕΘΟΣ ΔΗΜΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΠΛΗΘΥΣΜΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΜΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟΣΤΟ %
< 3500	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΟΣ	45	13,55%	13,55%
3501-20000	ΜΙΚΡΟΣ	133	40,06%	53,61%
20.001-60.000	ΜΕΣΑΙΟΣ	104	31,33%	84,94%
60.001-100.000	ΜΕΓΑΛΟΣ	34	10,24%	95,18%
>100.001	ΠΟΛΥ ΜΕΓΑΛΟΣ	16	4,82%	100,00%
ΣΥΝΟΛΟ		332	100,00%	

Πηγή δεδομένων: Ελληνική Στατιστική Αρχή (<https://statistics.gr> - πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

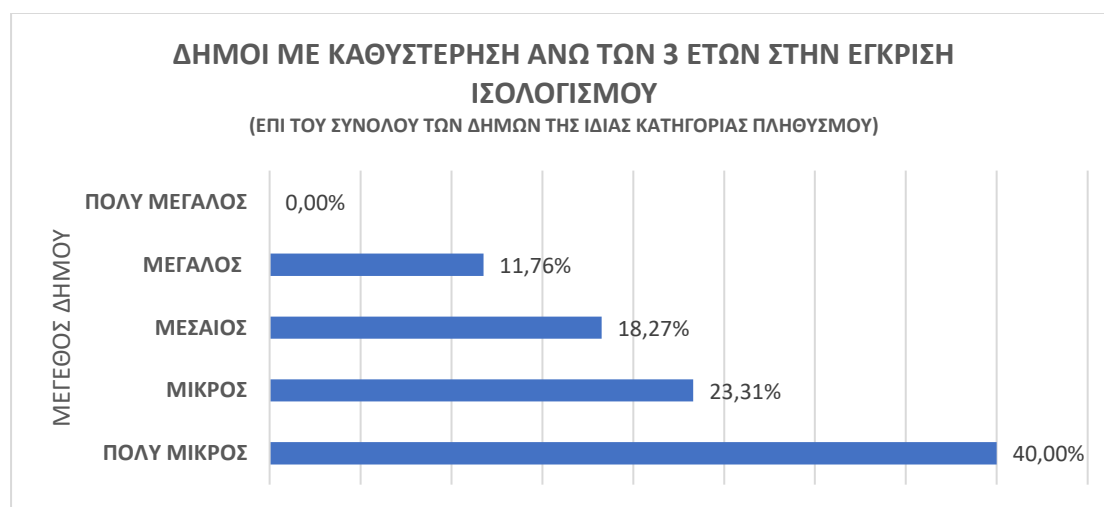
Διάγραμμα 4.10 : Κατανομή Δήμων με βάση τον πληθυσμό τους



Πηγή δεδομένων : Ελληνική Στατιστική Αρχή (<https://statistics.gr> - πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Περαιτέρω, ταξινομήσαμε τους δήμους που δεν έχουν εγκρίνει ισολογισμό για περίοδο πέραν των τριών (3) ετών, δηλαδή έχουν εγκεκριμένο ισολογισμό έως και το οικονομικό έτος 2018, σε σχέση με το μέγεθός του πληθυσμού τους. Αυτό που προέκυψε ήταν ότι οι πολύ μικροί δήμοι σε ποσοστό 40% δεν είχαν εγκρίνει ισολογισμό από το έτος 2018 κι έπειτα, οι μικροί σε ποσοστό 23,31%, οι μεσαίοι σε ποσοστό 18,27%, οι μεγάλοι σε ποσοστό 11,76%, ενώ μεταξύ των πολύ μεγάλων δήμων δεν υπήρχε τέτοια περίπτωση δήμου (βλ. Διάγραμμα 4.11). Προκύπτει επομένως, ότι όσο μειώνεται ο πληθυσμός των δήμων αυξάνεται και το ποσοστό των δήμων που δεν έχουν εγκρίνει ισολογισμό από το οικ. έτος 2018 και μετά. Διαφαίνεται επομένως μια αντιστρόφως ανάλογη σχέση μεταξύ του πληθυσμού του δήμου και της έγκαιρης έγκρισης ισολογισμού.

Διάγραμμα 4.11 : Καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & Μέγεθος δήμου (στο σύνολο των δήμων της ίδιας κατηγορίας πληθυσμού)

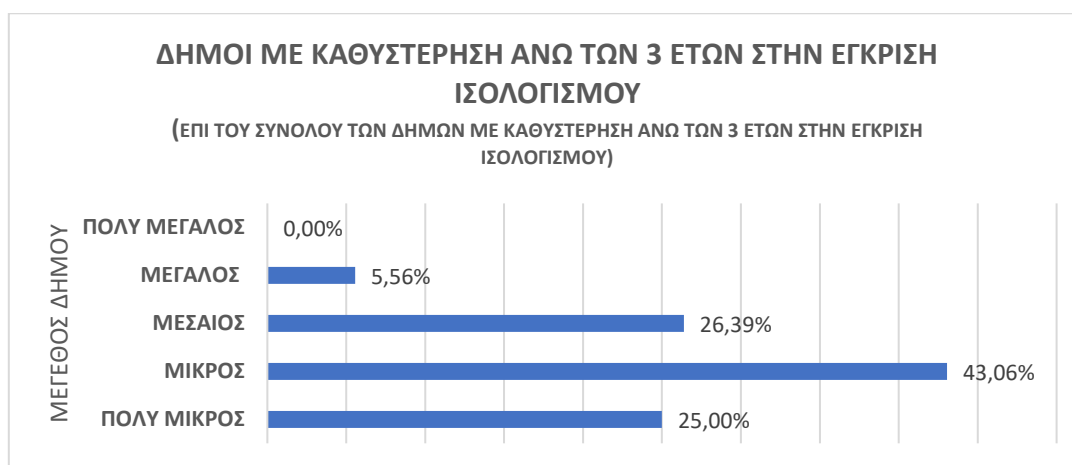


Πηγή δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ίδια επεξεργασία

Ειδικότερα, επί του συνόλου των δήμων με καθυστέρηση στην έγκριση του ισολογισμού τους άνω των τριών ετών, το μεγαλύτερο ποσοστό κατέχει η κατηγορία των μικρών δήμων (πληθυσμός από 3.501 έως 20.000 κατοίκους) με ποσοστό 43,06% (βλ. Διάγραμμα 4.12), γεγονός που ερμηνεύεται και από το γεγονός ότι η κατηγορία αυτή είναι η πολυπληθέστερη με 133 δήμους. Ωστόσο, αθροιστικά οι δήμοι κάτω των 20.000 κατοίκων αποτελούν το 68,06% του συνόλου των δήμων με καθυστέρηση στην έγκριση του ισολογισμού τους

άνω των τριών ετών, ενώ οι δήμοι άνω των 60.000 κατοίκων συμμετέχουν στην κατηγορία αυτή μόνο με ποσοστό 5,56%. Επομένως, κι από αυτή την ανάλυση προκύπτει μια αντιστρόφως ανάλογη σχέση μεταξύ του πληθυσμού ενός δήμου και της έγκαιρης έγκρισης του ισολογισμού τους.

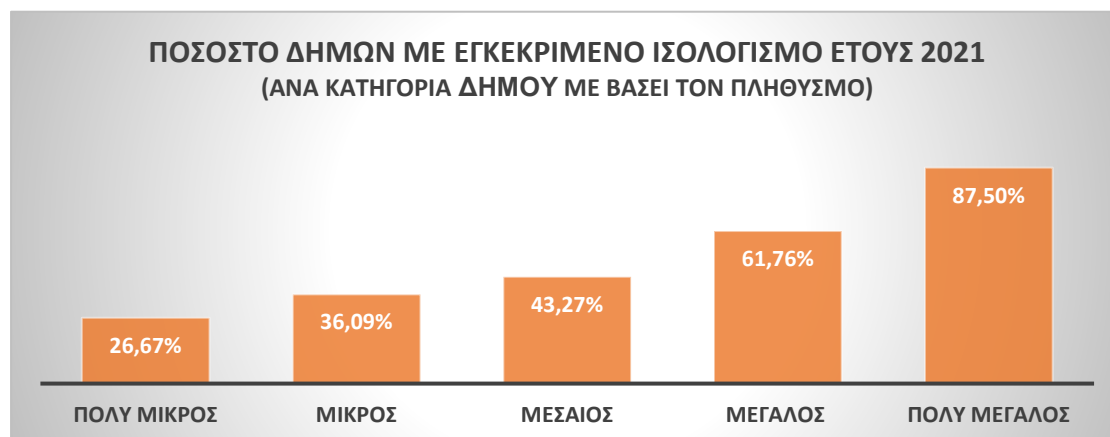
Διάγραμμα 4.12 : Καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & Μέγεθος δήμου (στο σύνολο των δήμων με καθυστέρηση άνω των 3 ετών)



Πηγή δεδομένων: <https://diangeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Επίσης, οι πολύ μεγάλοι δήμοι σε ποσοστό 87,50% έχουν εγκρίνει και τον ισολογισμό έτους 2021, ενώ τα αντίστοιχα ποσοστά για τις υπόλοιπες κατηγορίες δήμων μειώνονται σταθερά για να φτάσουμε στους πολύ μικρούς δήμους μεταξύ των οποίων μόνο το 26,67% έχουν εγκρίνει και δημοσιεύσει τον ισολογισμό του έτους 2021 (βλ. Διάγραμμα 4.13).

Διάγραμμα 4.13 : Μέγεθος Δήμων & Ισολογισμός έτους 2021



Πηγή δεδομένων: <https://diangeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

4.2.5 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση το ύψος του προϋπολογισμού των Δήμων

Όσο αφορά το ύψος του προϋπολογισμού των δήμων της Ελλάδας, αυτό κυμαίνεται για το έτος 2021, από το ποσό του 1.965.366,2 ευρώ με τον Δήμο Αγίου Ευστρατίου να αποτελεί το δήμο της χώρας με τον μικρότερο προϋπολογισμό, μέχρι το δήμο Αθηναίων ο οποίος έχει και τον μεγαλύτερο προϋπολογισμό με 945.629.361,06 ευρώ. Με βάση τον προϋπολογισμό των δήμων για το έτος 2021 ορίσαμε πέντε κατηγορίες δήμων και επιχειρήσαμε μέσα από περιγραφική στατιστική ανάλυση να δούμε αν η μεταβλητή τους ύψους του προϋπολογισμού ενός δήμου σχετίζεται με την έγκαιρη έγκριση και διαθεσιμότητα των χρηματοοικονομικών του καταστάσεων. Οι πέντε αυτές κατηγορίες ορίζονται ως εξής: Πολύ μικροί Δήμοι (προϋπ/σμός έως 10.000.000 ευρώ), Μικροί Δήμοι (από 10.000.001-30.000.000), Μεσαίοι (από 30.000.001-60.000.000), Μεγάλοι (από 60.000.001-100.000.000) και Πολύ Μεγάλοι (από 100.000.001 και πάνω). Στην πρώτη κατηγορία των πολύ μικρών δήμων (προϋπ/σμός έως 10.000.000 ευρώ) εντάσσονται 39 δήμοι, στη δεύτερη κατηγορία των μικρών δήμων (από 10.000.001-30.000.000 ευρώ) που είναι και η πολυπληθέστερη, εντάσσονται 137 δήμοι, στην τρίτη των μεσαίων δήμων (από 30.000.001-60.000.000 ευρώ), εντάσσονται 101 δήμοι, στην τέταρτη κατηγορία των μεγάλων δήμων (από 60.000.001-100.000.000 ευρώ) εντάσσονται 37 δήμοι ενώ στην τελευταία κατηγορία των πολύ μεγάλων δήμων (από 100.000.001 και πάνω), εντάσσονται 18 δήμοι. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι το 83,43% των δήμων της χώρας έχει ύψος προϋπολογισμού έως 60.000.000 ευρώ ενώ το 53,01% μέχρι 30.000.000 ευρώ και οι δήμοι με προϋπολογισμό πάνω από 100.000.000 ευρώ αφορούν το 5,42% του συνόλου των δήμων (βλ. πίνακα 4.3).

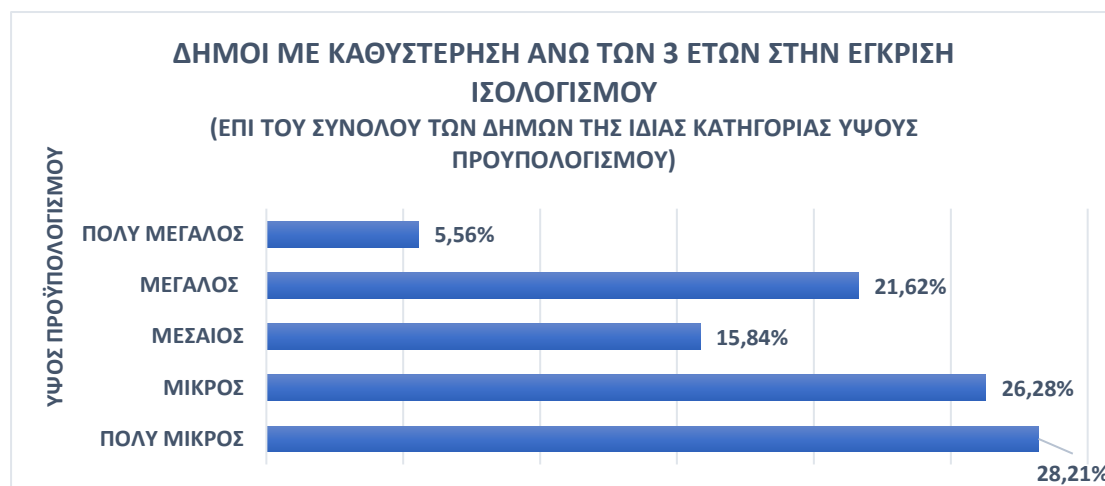
Πίνακας 4.3 : Κατανομή δήμων με βάση τον προϋπολογισμό έτους 2021

ΥΨΟΣ ΠΡΟΫΠ/ΣΜΟΥ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΗΜΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΜΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟΣΤΟ %
1-10.000.000	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΟΣ	39	11,75%	11,75%
10.000.001-30.000.000	ΜΙΚΡΟΣ	137	41,27%	53,01%
30.000.001-60.000.000	ΜΕΣΑΙΟΣ	101	30,42%	83,43%
60.000.001-100.000.000	ΜΕΓΑΛΟΣ	37	11,14%	94,58%
> 100.000.001	ΠΟΛΥ ΜΕΓΑΛΟΣ	18	5,42%	100,00%
ΣΥΝΟΛΟ		332	100,00%	

Πηγή άντλησης δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Σχετικά με την πειθαρχία τους στις διατάξεις περί έγκρισης και δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους, οι δήμοι με καθυστέρηση άνω των τριών ετών στην έγκριση ισολογισμού ανέρχονται (μεταξύ των δήμων της ίδιας κατηγορίας) σε ποσοστό 28,21% για την κατηγορία των πολύ μικρών δήμων, σε ποσοστό 26,28% για την κατηγορία των μικρών δήμων και σε μόλις 5,56% μεταξύ των πολύ μεγάλων δήμων. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το ποσοστό στην κατηγορία των μεγάλων δήμων (21,62%) που αν και θα περίμενε κανείς ότι θα ήταν περισσότερο συνεπείς εντούτοις το ποσοστό τους προσεγγίζει το ποσοστό των μικρών δήμων (βλ. Διάγραμμα 4.14).

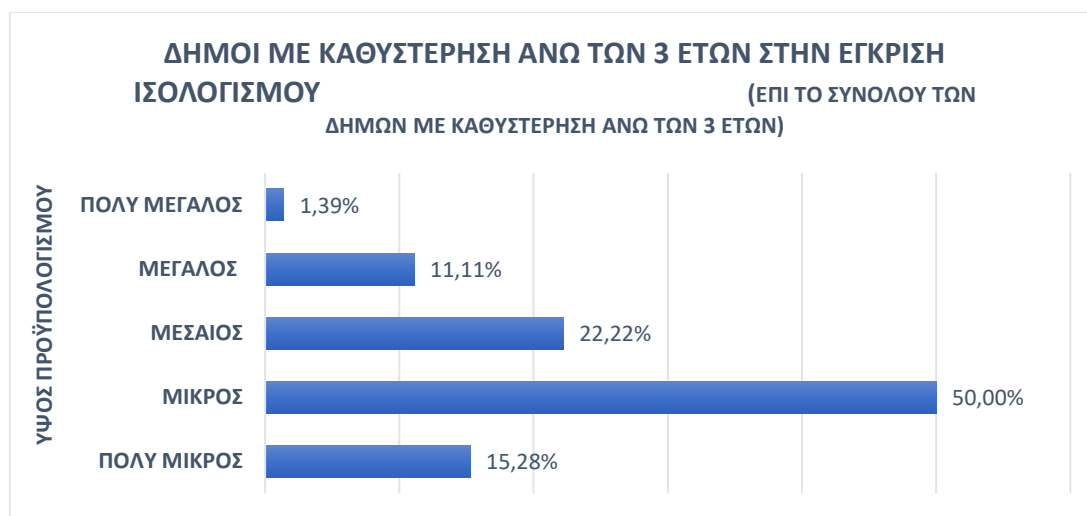
Διάγραμμα 4.14 : Δήμοι με καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & ύψος προϋπολογισμού (στο σύνολο των δήμων της ίδιας κατηγορίας ύψους προϋπ/σμού)



Πηγή δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Περαιτέρω, μεταξύ του συνόλου των δήμων (72 δήμοι) με καθυστέρηση στην έγκριση ισολογισμού άνω των τριών ετών (ο τελευταίος εγκεκριμένος ισολογισμός αφορά το έτος 2018), το 50% αυτών αφορά την κατηγορία των μικρών δήμων (προϋπ/σμός από 10.000.001 έως 30.000.000 ευρώ), ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για τους πολύ μικρούς δήμους, τους μεσαίους, μεγάλους και πολύ μεγάλους, ανέρχεται αντίστοιχα σε 15,28%, 22,22%, 11,11% και 1,39%. Τα μικρότερα ποσοστά παρουσιάζονται στις κατηγορίες των μεγάλων και πολύ μεγάλων δήμων (βλ. Διάγραμμα 15). Αυτά τα ποσοστά ωστόσο επηρεάζονται και από το αριθμό των δήμων που εντάσσονται στην κάθε κατηγορία.

Διάγραμμα 4.15 : Δήμοι με καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & ύψος προϋπολογισμού (στο σύνολο των δήμων της με καθυστέρηση άνω των 3 ετών)



Πηγή δεδομένων: <https://diangeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Έτσι, σύμφωνα με την προαναφερόμενη κατηγοριοποίηση των δήμων με βάση το ύψος του προϋπολογισμού τους, παρατηρείται ότι το 77,78% των πολύ μεγάλων δήμων έχουν εγκρίνει τον ισολογισμό του έτους 2021, είναι δηλαδή συνεπείς ως προς τις υποχρεώσεις τους ενώ το ποσοστό μειώνεται όσο μικραίνει το ύψος τους προϋπολογισμού με εξαίρεση τις κατηγορίες μεγάλων και μεσαίων δήμων που είναι σχεδόν ίδιο (43,24% και 43,56% αντίστοιχα), για να καταλήξουμε στην κατηγορία των πολύ μικρών δήμων όπου το ποσοστό διαμορφώνεται στο 30,77% (βλ. Διάγραμμα 4.16).

Διάγραμμα 4.16 : Ύψος Προϋπ/σμού Δήμων & Ισολογισμός έτους 2021



Πηγή δεδομένων: <https://diangeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

4.2.6 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση την κατηγοριοποίηση των Δήμων του άρθρου 2^α του ν.3852/2010

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2α του ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α) «Οι δήμοι, με βάση τον πληθυσμό τους, τα ιδιαίτερα γεωμορφολογικά χαρακτηριστικά τους, τα βασικά χαρακτηριστικά της οικονομικής δραστηριότητας εντός των ορίων τους, το βαθμό αστικοποίησης τους, την ένταξή τους ή μη σε ευρύτερα πολεοδομικά συγκροτήματα μητροπολιτικού χαρακτήρα και τη θέση τους στη διοικητική διαίρεση της χώρας, διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: α) (...)». Με βάση αυτό το διαχωρισμό που προβλέπει η προαναφερθείσα διάταξη, κατατάξαμε τους δήμους της χώρας όπως αυτή αποτυπώνεται στον παρακάτω (βλ. Πίνακα 4.4).

Πίνακας 4.4 : Κατηγοριοποίηση Δήμων με βάσει το άρθρο 2^Α του ν.3852/10

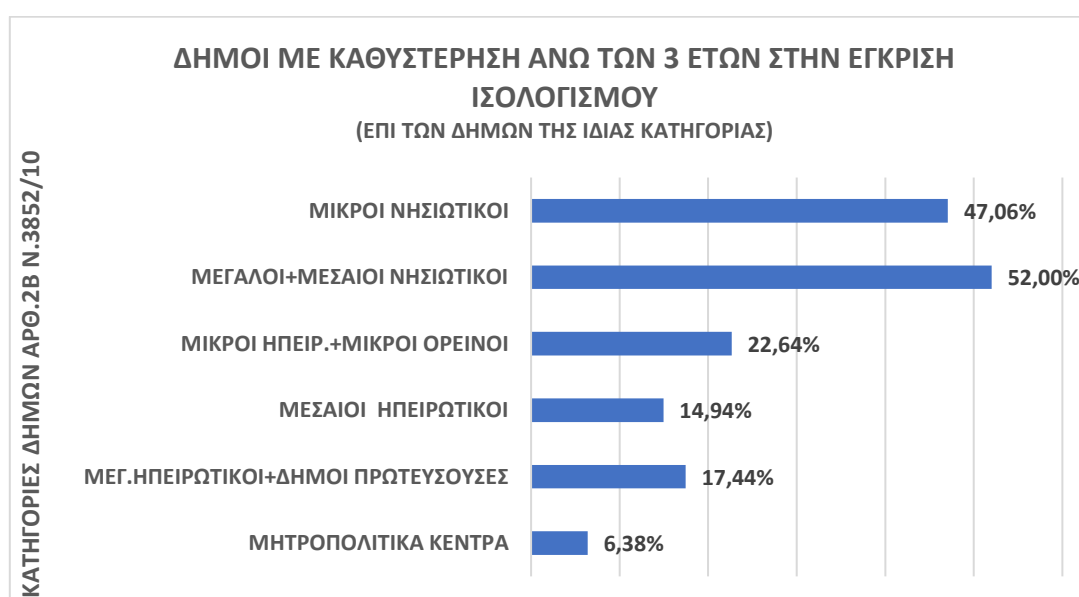
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΗΜΩΝ ΑΡΘΡΟ 2Α Ν.3852/10	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΜΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ % ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ
ΜΗΤΡΟΠΟΛΙΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ	47	14,16%
ΜΕΓΑΛΟΙ ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΑΝΩ ΤΩΝ 25.000 ΚΑΤΟΙΚΩΝ)& ΔΗΜΟΙ ΠΡΩΤΕΥΣΟΥΣΣ ΝΟΜΩΝ (ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΝΗΣΙΩΤΙΚΩΝ ΝΟΜΩΝ)	86	25,90%
ΜΕΣΑΙΟΙ ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΑΠΟ 10.000 ΕΩΣ 25.000 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ)	87	26,20%
ΜΙΚΡΟΙ ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ & ΜΙΚΡΟΙ ΟΡΕΙΝΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΚΑΤΩΝ ΤΩΝ 10.000 ΚΑΤΟΙΚΩΝ)	53	15,96%
ΜΕΓΑΛΟΙ & ΜΕΣΑΙΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΑΝΩ ΤΩΝ 3.500 ΚΑΤΟΙΚΩΝ)	25	7,53%
ΜΙΚΡΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΕΩΣ 3.500 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ)	34	10,24%

Πηγή άντλησης δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/>, <https://statistics.gr> (πρόσβαση 30-3-2023) Ίδια επεξεργασία

Κατόπιν προσπαθήσαμε να συσχετίσουμε την κάθε κατηγορία δήμων με την έγκριση και δημοσιοποίηση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Έτσι, προέκυψε ότι το 47,06% των μικρών νησιωτικών δήμων (έως 3500 κατοίκους) καθυστερεί στην έγκριση ισολογισμού πάνω από τρία έτη, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για τους μεγάλους και μεσαίους νησιωτικούς δήμους ανέρχεται στο 52%. Η απόσταση των υπολοίπων κατηγοριών είναι μεγάλη και

ανέρχεται στο 22,64% για τους μικρούς ηπειρωτικούς και ορεινούς δήμους, στο 14,94% για τους μεσαίους ηπειρωτικούς, στο 17,44% για τους μεγάλους ηπειρωτικούς δήμους και τις πρωτεύουσες νομών και στο 6,38% για τα μητροπολιτικά κέντρα (βλ. Διάγραμμα 4.17). Επομένως, γίνεται σαφές ότι η νησιωτικότητα φαίνεται να είναι μια μεταβλητή που συσχετίζεται με τη διαθεσιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δήμων.

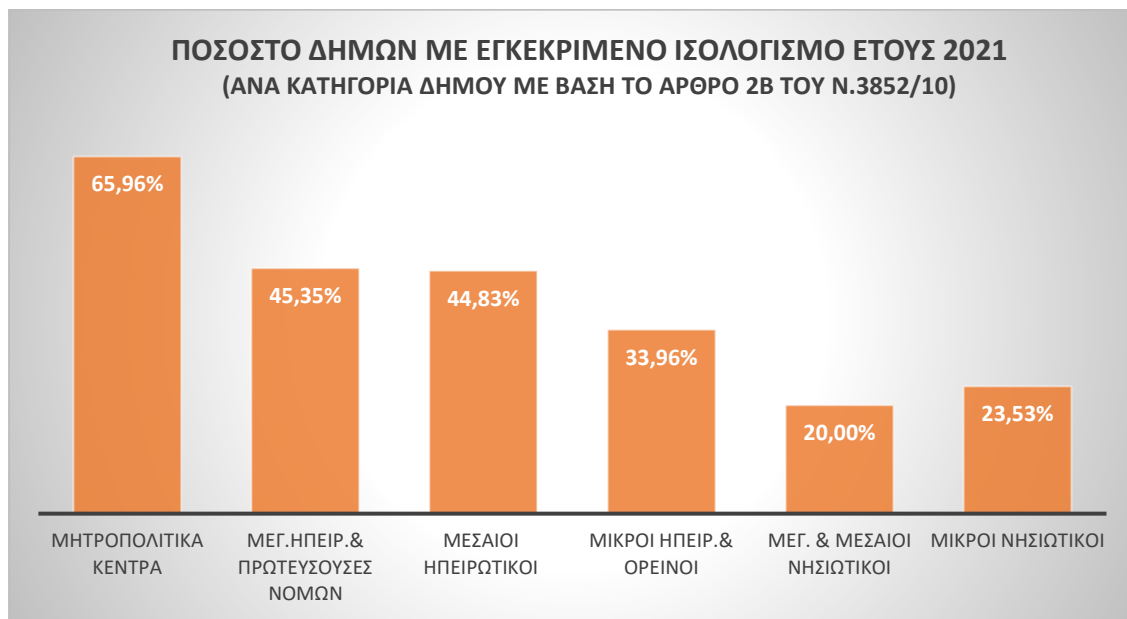
Διάγραμμα 4.17 :Καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & κατηγορίες Δήμων με βάσει τις διατάξεις του άρθρο 2^Α του ν.3852/10



Πηγή δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Επιπρόσθετα, το ποσοστό των δήμων με εγκεκριμένο ισολογισμό για το έτος 2021, ανέρχεται στο ποσοστό του 65,96% για του δήμους των μητροπολιτικών κέντρων, στο 20% για τους μεγάλους και μεσαίους νησιωτικούς δήμους και στο 23,53% για τους μικρούς νησιωτικούς δήμους, με τις ενδιάμεσες κατηγορίες να κυμαίνονται σε ποσοστό από 45,35% έως 33,96% (βλ. Διάγραμμα 4.18)

Διάγραμμα 4.18 : Δήμοι (άρθρο 2^α ν.3852/10) & Ισολογισμός έτους 2021



Πηγή δεδομένων: <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

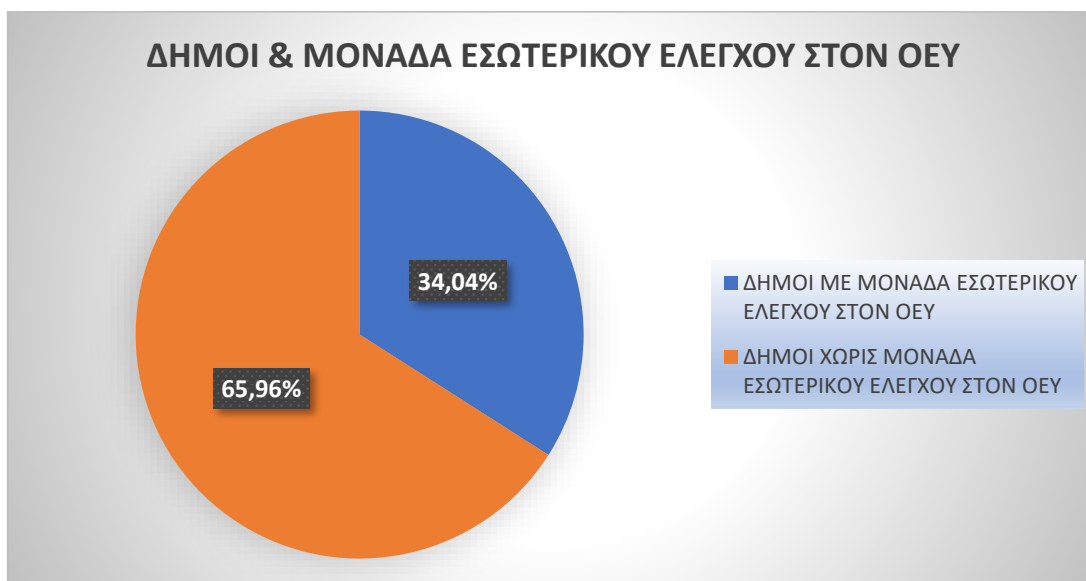
4.2.7 Διαθεσιμότητα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση την ύπαρξη και λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου στο Δήμο

Στις διατάξεις του άρθρου 168 του ν.4270/2014 (ΦΕΚ 143 Α) προβλέπεται ότι στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών των φορέων της γενικής κυβέρνησης μεταξύ των οποίων είναι και οι οργανισμοί τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), θα πρέπει να καθορίζονται εσωτερικές δικλείδες προκειμένου αυτά να είναι αξιόπιστα και να λειτουργούν στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ενώ οι εσωτερικές αυτές δικλείδες αξιολογούνται από τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου που υπάρχουν στους φορείς της γενικής κυβέρνησης. Ωστόσο η διάταξη αυτή, αν και είχε ισχύ από την 1/1/2015 δεν έτυχε εφαρμογής σχεδόν από το σύνολο των ΟΤΑ της χώρας. Εκ νέου, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4622/2019 (ΦΕΚ Α 133) προβλέπεται η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε υπουργείο και με τον ν.4795/21 (ΦΕΚ 62 Α) ρητά εγκαθιδρύονται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε κάθε φορέα του δημοσίου τομέα, συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ Α και Β' βαθμού. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ως άνω νόμου, αναφέρεται ότι εκτός των άλλων

κύριος στόχος των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι η επίτευξη της αξιοπιστίας των οικονομικών του αναφορών. Η δε λειτουργική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζεται με την οργανωτική σύνδεση της αρμόδιας μονάδας μόνο με τον επικεφαλής του φορέα χωρίς την παρεμβολή άλλης σύνδεσης (άρθρο 6 ν.4795/21). Έτσι, από τη δημοσίευση του προαναφερθέντος νόμου (17/4/21) θα έπρεπε όλοι οι δημόσιοι φορείς να συστήσουν μονάδες εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς εσωτερικής λειτουργίας (ΟΕΥ) και να στελεχώσουν αυτές με το κατάλληλο και καταρτισμένο προσωπικό. Επειδή το διάστημα από τις 17/4/21 (δημοσίευση του ν.4795/21) έως και σήμερα είναι σχετικά μικρό για τα ελληνικά δεδομένα, ενδέχεται κατά τη στατιστική ανάλυση των δεδομένων μας, να μην υπάρξει ισχυρή συσχέτιση της ύπαρξης ή όχι μονάδας εσωτερικού ελέγχου στους δήμους σχετικά με τη έγκαιρη διαθεσιμότητα των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

Στα πλαίσια της παρούσας έρευνας προβήκαμε στην αποτύπωση της κατάστασης που υπάρχει στους δήμους σχετικά με την σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ τους αλλά και την πλήρωση των θέσεων που προβλέπονται σε αυτή. Τα στοιχεία αντλήθηκαν από το σύστημα του Υπουργείου Εσωτερικών - Μητρώο Ανθρώπινου Δυναμικού Ελληνικού Δημοσίου «ΑΠΟΓΡΑΦΗ» (<https://apografi.gov.gr> - ημερομηνία πρόσβασης 30/11/2023). Στο σύστημα αυτό όλοι οι φορείς της γενικής κυβέρνησης καταχωρούν τα οργανογράμματά τους, τις οργανικές τους θέσεις ανά τμήμα, διεύθυνση και γενική διεύθυνση καθώς και τα περιγράμματα των θέσεων αυτών. Από την παραπάνω έρευνα προέκυψε ότι μόλις το 34,04% των δήμων έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ τους, ενώ το 65,96% αυτών δεν έχουν ακόμη προβεί στην προσαρμογή του ΟΕΥ τους στο νομοθετικό πλαίσιο που τίθεται με τις προαναφερθείσες διατάξεις (Βλ. Διάγραμμα 4.19).

Διάγραμμα 4.19 : Δήμοι με Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στον ΟΕΥ



Πηγή δεδομένων: <https://apografi.gov.gr/> (πρόσβαση 30-11-2023) Ιδία επεξεργασία

Από τους δήμους με μονάδα εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό τους, μόνο 46 Δήμοι (ποσοστό 40,71%) έχουν τοποθετήσει έστω και έναν υπάλληλο στη μονάδα. Έτσι, στο σύνολο των δήμων, μόνο το 13,86% αυτών έχει προσπαθήσει να λειτουργήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου τοποθετώντας τουλάχιστον έναν υπάλληλο σε αυτή (βλ. Διάγραμμα 4.20).

Διάγραμμα 4.20 : Δήμοι με καλυμμένη έστω και 1 θέση στη μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Επί του συνόλου των δήμων)



Πηγή δεδομένων: <https://apografi.gov.gr/> (πρόσβαση 30-11-2023) Ιδία επεξεργασία

Περαιτέρω, συσχετίσαμε τους δήμους που έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ τους και τα έτη καθυστέρησης στην έγκριση – δημοσίευση του ισολογισμού τους. Από την ανάλυση δεν προέκυψε σαφής εικόνα, ωστόσο τα μεγαλύτερα ποσοστά δήμων με σύσταση μονάδας εσωτερικού ελέγχου, παρουσιάζονται στις κατηγορίες των δήμων με μικρότερη καθυστέρηση στην έγκριση του ισολογισμού και με την κατηγορία των δήμων που έχουν δημοσιεύει εγκαίρως τον ισολογισμό έτους 2021, που είναι και η πολυπληθέστερη με 140 δήμους, να έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου σε ποσοστό 39,29% και η δεύτερη μεγαλύτερη κατηγορία δήμων (92 δήμοι) με καθυστέρηση ένα (1) έτος στην έγκριση ισολογισμού να εμφανίζει ποσοστό 35,87%. Ωστόσο, η κατηγορία με την μεγαλύτερη καθυστέρηση (11 έτη) παρουσιάζει αυξημένο ποσοστό (23,08%) το οποίο όμως οφείλεται προφανώς στο γεγονός ότι η κατηγορία αυτή αφορά λίγους δήμους (13 δήμους) εκ των οποίων 3 έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου (βλ. Διάγραμμα 4.21).

Διάγραμμα 4.21 : Δήμοι με Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου & Έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση Ισολογισμού



Πηγή δεδομένων: <https://apografi.gov.gr/> (πρόσβαση 30-11-2023), <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Συσχετίζοντας τους δήμους που έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου και έχουν τοποθετήσει έστω και έναν υπάλληλο σε αυτή, με τα έτη

καθυστερήσης που παρουσιάζουν στη δημοσίευση του ισολογισμού τους (βλ. Διάγραμμα 4.22), δεν μπορούμε να βγάλουμε ένα γενικό συμπέρασμα για το πως συσχετίζονται οι δύο αυτές μεταβλητές, ωστόσο είναι πολύ σημαντικό ότι οι πολυπληθέστερες κατηγορίες (0,1,2,3,4 έτη καθυστέρησης) εμφανίζουν ένα μέσο όρο κάλυψης των θέσεων στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου που κυμαίνεται περίπου στο 37%, που σημαίνει ότι ακόμα βρίσκεται σε πολύ πρωταρχικό στάδιο η εγκαθίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους ελληνικούς δήμους. Τα δε ποσοστά 100% και 50% που παρουσιάζονται στις υπόλοιπες κατηγορίες αφορούν πολύ λίγους δήμους (3, 1 και 1) και δεν μπορούν για το λόγο αυτό να ληφθούν ως στατιστικά σημαντικά.

Διάγραμμα 4.22 : Δήμοι με τοποθέτηση προσωπικού στη Μ.Ε.Ε. & Έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων με ΜΕΕ)



Πηγή δεδομένων: <https://apografi.gov.gr/> (πρόσβαση 30-11-2023), <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

Συνδυάζοντας τα παραπάνω δεδομένα, μπορούμε να πούμε ότι το ποσοστό το δήμων στην Ελλάδα που έχει κάνει μια αρχή στη λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου, για δε τους δήμους με έγκαιρη δημοσίευση ισολογισμού (0 έτη καθυστέρησης) το ποσοστό ανέρχεται στο 17,14% με την αμέσως επόμενη κατηγορία (καθυστερήση 1 έτους) να φθάνει το 14,13% επί του συνόλου των δήμων της χώρας. Το δε ποσοστό 23% που αφορά την

κατηγορία με 11 έτη καθυστέρησης, όπως επισημάνθηκε και παραπάνω, αφορά 3 από τους μόνο 13 δήμους της κατηγορίας που λόγω του μικρού της μεγέθους δεν μπορεί το αποτέλεσμα αυτό να αποτελέσει βάση για περαιτέρω συμπεράσματα (βλ. Διάγραμμα 4.23).

Διάγραμμα 4.23 : Δήμοι με τοποθέτηση προσωπικού στη Μ.Ε.Ε. & Έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων της χώρας)



Πηγή δεδομένων: <https://apografi.gov.gr/> (πρόσβαση 30-11-2023), <https://diavgeia.gov.gr/> (πρόσβαση 30-3-2023) Ιδία επεξεργασία

4.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΩΝ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ (CORELLATION ANALYSIS) ΚΑΙ ΜΗ ΠΑΡΑΜΕΤΡΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΓΙΑ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΚΑΤΑΝΟΜΩΝ (Mann-Whitney και Kruskal-Wallis tests)

Σκοπός της παρούσας ενότητας είναι να αποτυπωθεί μέσα από ένα στατιστικό εργαλείο η συσχέτιση που πιθανόν να έχουν οι ανεξάρτητες μεταβλητές του πληθυσμού, του ύψους προϋπολογισμού, της κατηγοριοποίησης των δήμων με βάση το άρθρο 2^A του ν.3852/10, της ύπαρξης μονάδας εσωτερικού ελέγχου και η τοποθέτηση έστω και ενός υπαλλήλου σε αυτή, με την εξαρτημένη μεταβλητή των ετών καθυστέρησης στην έγκριση και δημοσίευση Ισολογισμού των Δήμων στην Ελλάδα. Το ζήτημα που τίθεται είναι ο προσδιορισμός του είδους της σχέσης αλλά και της έντασης

της σχέσης μεταξύ αυτών των μεταβλητών. Μια τεχνική που χρησιμοποιείται ευρύτατα για τον προσδιορισμό της σχέσης μεταξύ δύο αριθμητικών μεταβλητών είναι η ανάλυση συσχέτισης, δηλαδή ο βαθμός στον οποίο συμμεταβάλλονται δύο συνεχείς τυχαίες μεταβλητές, υπό τον όρο ότι η σχέση αυτή είναι γραμμική, ωστόσο η συνήθης παραδοχή που γίνεται είναι ότι δύο τυχαίες μεταβλητές σχετίζονται γραμμικά (Γναρδέλης, Χ. 2003). Οι τιμές του συντελεστή συσχέτισης κυμαίνονται από -1 για μια τέλεια αρνητική συσχέτιση, έως +1 για μια τέλεια θετική συσχέτιση, ωστόσο, μια ισχυρή συσχέτιση (+1) δεν σημαίνει ότι υπάρχει σχέση αιτίας και αποτελέσματος μεταξύ των δύο μεταβλητών, καθώς δεν μπορεί να αποκλειστεί το γεγονός ότι στη σχέση αυτή μπορεί να παρεμβαίνει μια τρίτη υποκρύπτουσα μεταβλητή (lurking variable) που να επηρεάζει τα αποτελέσματα της συσχέτισης. Επαφίεται στον αναλυτή που γνωρίζει τη φύση των δεδομένων να αποφασίσει για τον αν υπάρχει και αιτιότητα μεταξύ των μεταβλητών (Berenson M.L., Levine D.M., Szabat K.A., 2018).

Έτσι, προκειμένου να δούμε αν υπάρχει γραμμική σχέση (συσχέτιση) μεταξύ των ανεξάρτητων αριθμητικών του ύψους του προϋπολογισμού, του μεγέθους του πληθυσμού, τον αριθμό των οργανικών θέσεων εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ του δήμου και τον αριθμό των καλυμμένων οργανικών θέσεων εσωτερικού ελέγχου, και της μεταβλητής που δημιουργήσαμε και αφορά τα έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού, χρησιμοποιήσαμε το συντελεστή συσχέτισης Pearson και τα αποτελέσματα έτσι όπως παρουσιάζονται στο πρόγραμμα SPSS statistics (version 29.0.0.0) αποτυπώνονται παρακάτω.

➤ Για να εντοπίσουμε τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών «καθυστέρηση στη δημοσίευση του ισολογισμού» και «πληθυσμός του δήμου», χρησιμοποιήσαμε την επιλογή "Correlation" και θέτουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

H0: Δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του πληθυσμού ενός δήμου.

H1: Υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του πληθυσμού ενός δήμου.

Πίνακας 4.5 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του μεγέθους του πληθυσμού του δήμου

		ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ 2021
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	Pearson Correlation	1	-,177**
	Sig. (2-tailed)		,001
	N	332	332
ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ 2021	Pearson Correlation	-,177**	1
	Sig. (2-tailed)	,001	
	N	332	332

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

➤ Για να εντοπίσουμε τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών «καθυστέρηση στη δημοσίευση του ισολογισμού» και «ύψος του προϋπολογισμού του δήμου», χρησιμοποιήσαμε την επιλογή “Correlation” και θέτουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

H0: Δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του ύψους του προϋπολογισμού ενός δήμου.

H1: Υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του ύψους του προϋπολογισμού ενός δήμου.

Πίνακας 4.6 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του ύψους του προϋπολογισμού του δήμου

		ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	ΠΡΟΫΠ/ΣΜΟΣ 2021
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	Pearson Correlation	1	-,123*
	Sig. (2-tailed)		,024
	N	332	332
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2021	Pearson Correlation	-,123*	1
	Sig. (2-tailed)	,024	
	N	332	332

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

➤ Για να εντοπίσουμε τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών «καθυστέρηση στη δημοσίευση του ισολογισμού» και «αριθμός των οργανικών θέσεων στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου του δήμου», χρησιμοποιήσαμε την επιλογή “Correlation” και θέτουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

H0: Δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του αριθμού των θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου που προβλέπονται στον ΟΕΥ του Δήμου.

H1: Υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του αριθμού των θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου που προβλέπονται στον ΟΕΥ του Δήμου.

Πίνακας 4.7 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του αριθμού των οργανικών θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του δήμου

Correlations

		ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	PearsonCorrelation	1	-,117*
	Sig. (2-tailed)		,033
	N	332	332
ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΟΕΥ	PearsonCorrelation	-,117*	1
	Sig. (2-tailed)	,033	
	N	332	332

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

➤ Για να εντοπίσουμε τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών «καθυστέρηση στη δημοσίευση του ισολογισμού» και «καλυμμένων οργανικών θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του δήμου», χρησιμοποιήσαμε την επιλογή “Correlation” και θέτουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

H0: Δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του αριθμού των καλυμμένων θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του Δήμου.

H1: Υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του αριθμού των καλυμμένων θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του Δήμου.

Πίνακας 4.8 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του αριθμού των καλυμμένων οργανικών θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του δήμου

Correlations

		ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΛΥΜΜΕΝΩΝ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)	PearsonCorrelation	1	-,042
	Sig. (2-tailed)		,446
	N	332	332
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΛΥΜΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	PearsonCorrelation	-,042	1
	Sig. (2-tailed)	,446	
	N	332	332

Από την παραπάνω διμεταβλητή ανάλυση (Bivariate analysis) Pearson, διαπιστώνουμε ότι στις περιπτώσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών «πληθυσμός 2021», «προϋπολογισμός 2021» και «αριθμός οργανικών θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του Δήμου», υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση με την εξαρτημένη μεταβλητή μας «έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού», καθώς το p-value (sig) < 0,05. Αποδεχόμαστε δηλαδή σε αυτές τις περιπτώσεις την υπόθεση H1 για την ύπαρξη στατιστικά σημαντικής σχέσης μεταξύ της εξαρτημένης και των ανεξάρτητων μεταβλητών.

Περαιτέρω, ως προς το είδος της σχέσης μπορούμε να πούμε ότι στην περίπτωση της σχέσης μεταξύ των μεταβλητών «έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού» και «πληθυσμός 2021», διαπιστώνουμε ότι υπάρχει αρνητική ασθενής σχέση (-0,177) (βλ. Πίνακα 4.5), με τη μεταβλητή «προϋπολογισμός 2021» υπάρχει αρνητική, ασθενής σχέση (-0,123) (βλ. Πίνακα 4.6), με τη μεταβλητή «αριθμός οργανικών θέσεων της μονάδας

εσωτερικού ελέγχου του Δήμου», επίσης υπάρχει αρνητική ασθενής σχέση (-0,117) (βλ. Πίνακα 4.7).

Ερμηνεύοντας τα αποτελέσματα, αυτό που διαπιστώνεται είναι ότι όσο αυξάνεται ο πληθυσμός, ο προϋπολογισμός και οι οργανικές θέσεις στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου του δήμου, τόσο μειώνονται τα έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση του ισολογισμού των δήμων. Σχετικά με την περίπτωση της συσχέτισης της εξαρτημένης μεταβλητής (έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού) με την ανεξάρτητη μεταβλητή «Αριθμός καλυμμένων οργανικών θέσεων στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου του Δήμου», διαπιστώνουμε ότι υπάρχει αρνητική σχεδόν μηδενική (-0,042) μη στατιστικά σημαντική σχέση καθώς $p\text{-value (sig)} = 0,446 > 0,05$ (βλ. Πίνακα 4.8). Επομένως, δεχόμαστε τη μηδενική υπόθεση (H_0) ότι δεν υπάρχει δηλαδή στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού και του αριθμού των καλυμμένων θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του Δήμου.

➤ Για να αξιολογήσουμε τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των έξι (6) διαφορετικών κατηγοριών δήμων του άρθρο 2^α ν.3852/10 (ιδιαίτερα γεωμορφολογικά, οικονομικο-κοινωνικά, πληθυσμιακά κ.α. χαρακτηριστικά), σχετικά με την καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού, χρησιμοποιήσαμε το ελεγκτικό κριτήριο “Kruskal-Wallis test” καθώς ο αριθμός των διαφορετικών ομάδων είναι έξι (6) (>2) και τα δεδομένα μας θεωρούμε πως δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή. Έτσι, προκειμένου να διερευνήσουμε αν υπάρχουν διαφορές στην καθυστέρηση δημοσίευσης ισολογισμού μεταξύ των δήμων των διαφορετικών κατηγοριών (1-6), όπως αυτοί κατηγοριοποιήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 2^α του ν.3852/10, θέτουμε τις παρακάτω υποθέσεις:

H_0 : Δεν υπάρχει σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών των δήμων έτσι όπως έχουν διαχωριστεί σύμφωνα με το άρθρο 2^α του ν.3852/2010 και

H_1 : Υπάρχει σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών των δήμων έτσι όπως έχουν διαχωριστεί σύμφωνα με το άρθρο 2^α του ν.3852/2010.

Τα αποτελέσματα της ανάλυσης αποτυπώνονται παρακάτω στον πίνακα 4.9.

Πίνακας 4.9 : Αποτελέσματα ελέγχου Kruskal-Wallis για τον έλεγχο αν η καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού είναι παρόμοια μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών των δήμων σύμφωνα με το άρθρο 2^α του ν.3852/10.

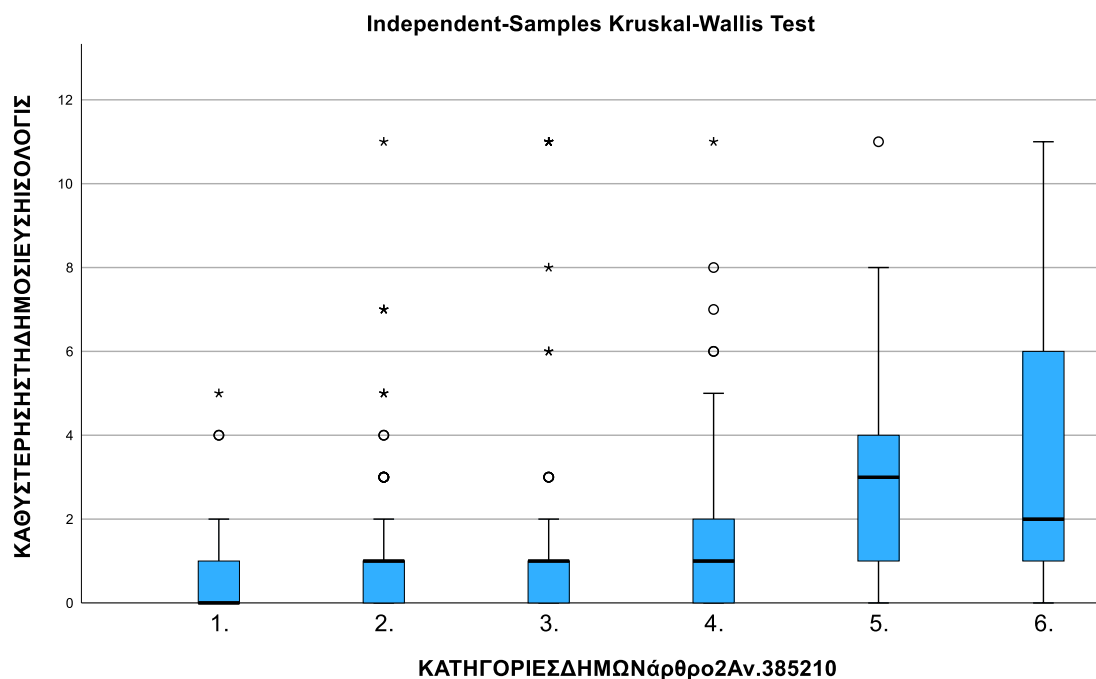
Ranks			
	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΗΜΩΝ άρθρο 2 ^α ν.3852/10	N	Mean Rank
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	1 ΜΗΤΡΟΠΟΛΙΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ	47	123,07
	2 ΜΕΓ.ΗΠΕΙΡ.-ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ	86	155,33
	3 ΜΕΣΣΑΙΟΙ ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ	87	155,72
	4 ΜΙΚΡΟΙ ΗΠΕΙΡ.ΟΡΕΙΝΟΙ	53	178,23
	5 ΜΕΓΑΛΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ	25	225,82
	6 ΜΙΚΡΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ	34	220,47
	Total	332	

Test Statistics^{a,b}

ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	
Kruskal-Wallis H	36,528
df	5
Asymp. Sig.	<,001

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΗΜΩΝ άρθρο 2^α ν.3852/10

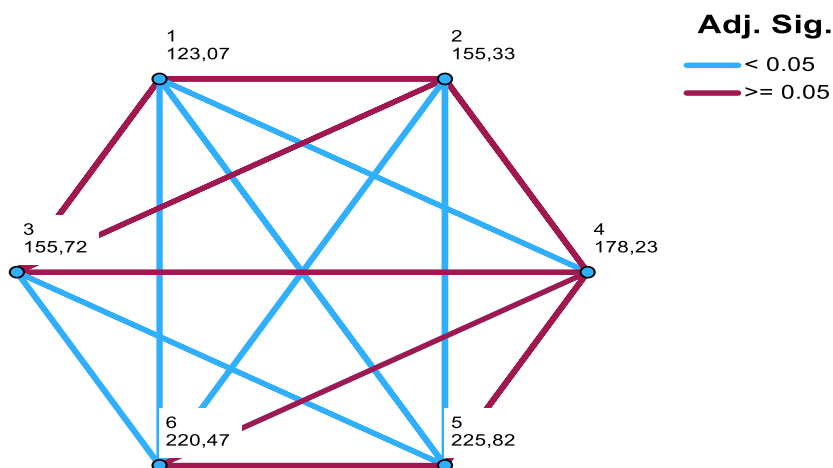


Pairwise Comparisons of ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΗΜΩΝ άρθρο 2Α ν.3852/10

Sample 1-Sample 2	Test Statistic	Std. Error	Std. Test Statistic	Sig.	Adj. Sig. ^a
1-2	-32,251	16,542	-1,950	,051	,768
1-3	-32,650	16,508	-1,978	,048	,719
1-4	-55,152	18,271	-3,018	,003	,038
1-6	-97,396	20,531	-4,744	<,001	,000
1-5	-102,746	22,574	-4,552	<,001	,000
2-3	-,399	13,867	-,029	,977	1,000
2-4	-22,901	15,925	-1,438	,150	1,000
2-6	-65,145	18,474	-3,526	<,001	,006
2-5	-70,494	20,721	-3,402	<,001	,010
3-4	-22,502	15,890	-1,416	,157	1,000
3-6	-64,746	18,444	-3,510	<,001	,007
3-5	-70,096	20,694	-3,387	<,001	,011
4-6	-42,244	20,037	-2,108	,035	,525
4-5	-47,594	22,126	-2,151	,031	,472
6-5	5,349	24,026	,223	,824	1,000

Each row tests the null hypothesis that the Sample 1 and Sample 2 distributions are the same. Asymptotic significances (2-sided tests) are displayed. The significance level is ,050.

Pairwise Comparisons of ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΗΜΩΝ άρθρο 2Α ν.3852/10



Each node shows the sample average rank of ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΗΜΩΝ άρθρο 2Α ν.3852/10.

Από την παραπάνω ανάλυση διαπιστώνουμε ότι υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφοροποιήσεις (Asymp, Sig <0,001 - $p < 0.05$) μεταξύ των έξι (6)

διαφορετικών κατηγοριών δήμων σχετικά με την καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού, καθώς για την κατηγορία 1 $n=47$, κατηγορία 2 $n=86$, κατηγορία 2 $n=87$, κατηγορία 4 $n=53$, . κατηγορία 5 $n=25$, κατηγορία 6 $n=34$.

Επομένως, η καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών των δήμων δεν είναι ίδια, και οι διαφοροποιήσεις αυτές είναι στατιστικά σημαντικές, γι' αυτό και απορρίπτουμε τη μηδενική υπόθεση H_0 .

Περαιτέρω, συγκρίνοντας ανά ζεύγη τις κατηγορίες των δήμων μπορούμε να πούμε εκτός από τις κατηγορίες 1-2, 2-3, 2-4, 3-4 και 6-5 για όλες τις άλλες παρατηρείται στατιστικά σημαντική διαφορά στη μέση τιμή των ετών καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμών. Η έλλειψη σημαντικών διαφορών στις ομάδες 1-2, 2-3, 3-4 και 5-6 υποδηλώνει μία ομοιότητα μεταξύ κοντινών ομάδων, ενώ η διαφορά γίνεται πιο εμφανής σε ομάδες δήμων με μεγαλύτερες αποκλίσεις στο μέγεθος του πληθυσμού.

➤ Στην περίπτωση της ανάλυσης της συσχέτισης μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής και της ανεξάρτητης μεταβλητής «ύπαρξη μονάδας εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ του Δήμου», χρησιμοποιούμε το μη παραμετρικό κριτήριο ελέγχου Mann-Whitney U test καθώς θέλουμε να εξετάσουμε αν υπάρχει διαφορά μεταξύ των διαμέσων δύο ανεξάρτητων ομάδων της ανεξάρτητης μεταβλητής μας (υπάρχει/δεν υπάρχει ΜΕΕ στον ΟΕΥ του Δήμου) χωρίς να υποθέσουμε ό,τι οι πληθυσμοί ακολουθούν την κανονική κατανομή. Το παραπάνω κριτήριο ελέγχου ελέγχει αν υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ των διαμέσων των τάξεων της ανεξάρτητης μεταβλητής σε σχέση με την εξαρτημένη μεταβλητή. Η διαφορά με τον κριτήριο ελέγχου t-test είναι ότι σε αυτό συγκρίνονται οι μέσοι (means) των δύο ομάδων ενώ τα δεδομένα θεωρείτε ότι ακολουθούν την κανονική κατανομή. Επομένως, στην περίπτωση της διερεύνησης αν υπάρχει διαφορά στην καθυστέρηση δημοσιοποίησης ισολογισμού μεταξύ των δήμων που έχουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου και των δήμων που δεν έχουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου, θέτουμε τις εξής υποθέσεις:

H_0 : Δεν υπάρχει σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση στην δημοσιοποίηση του ισολογισμού μεταξύ των δήμων που έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου και των δήμων που δεν έχουν συστήσει

H1: Υπάρχει σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση στην δημοσιοποίηση του ισολογισμού μεταξύ των δήμων που έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου και των δήμων που δεν έχουν συστήσει.

Για να πιστοποιήσουμε την ύπαρξη της διαφοράς ή όχι, χρησιμοποιούμε το κριτήριο ελέγχου Mann-Whitney U Test τα αποτελέσματα του οποίου αναλύονται παρακάτω:

Πίνακας 4.10 : Αποτελέσματα ελέγχου Mann-Whitney Test για τον έλεγχο ομοιότητας στη καθυστέρηση δημοσιοποίησης ισολογισμών μεταξύ των δήμων που έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου και των δήμων που δεν έχουν συστήσει.

		Ranks			
		ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΟΕΥ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ	N	Mean Rank	Sum of Ranks
ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	0 Δεν έχουν ΜΜΕ		219	174,87	38296,00
	1 Έχουν ΜΜΕ		113	150,28	16982,00
	Total		332		

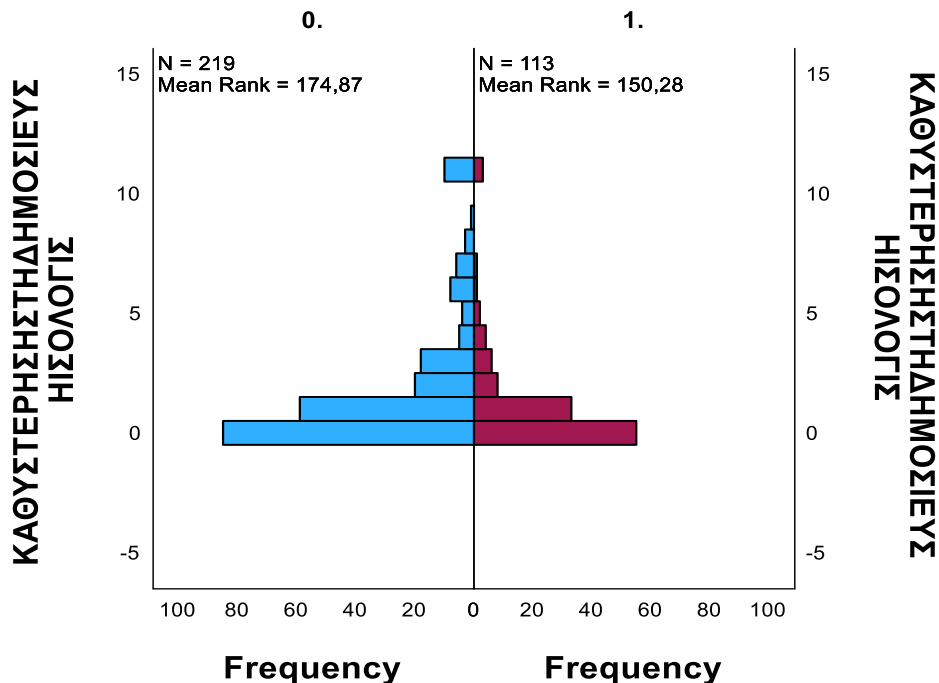
Test Statistics^a

	ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
Mann-Whitney U	10541,000
Wilcoxon W	16982,000
Z	-2,328
Asymp. Sig. (2-tailed)	,020

a. Grouping Variable: ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΟΕΥ

Independent-Samples Mann-Whitney U Test

ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛ ΕΓΧΟΥΣΤ



Έτσι, από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση δημοσίευσης ισολογισμού (σε έτη) μεταξύ των δήμων που έχουν συστήσει ΜΕΕ στον οργανισμό τους (Median= 1, n=113) και των δήμων που δεν έχουν συστήσει ΜΕΕ (Median=1 , n=219), καθώς $U=10541$, $z= - 2,328$ και $p=0,020 < 0,05$. Επομένως, η υπόθεση H_1 γίνεται αποδεκτή καθώς η διαφορά είναι στατιστικά σημαντική ($p=0.02$).

4.4. ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΛΛΑΠΛΗΣ ΓΡΑΜΜΙΚΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ (REGRESSION ANALYSIS)

Η ανάλυση παλινδρόμησης (regression analysis) αξιοποιείται στην περίπτωση που θέλουμε να εξετάσουμε αν κάποιες ανεξάρτητες μεταβλητές μπορούν να προβλέψουν την τιμή μιας άλλης εξαρτημένης μεταβλητής καθώς «ποσοτικοποιεί» την εξάρτηση μεταξύ των μεταβλητών (εξαρτημένης και ανεξάρτητων), εφόσον αυτή υπάρχει. Έτσι, αφού μέσω της διμεταβλητής ανάλυσης (Bivariate analysis) διαπιστώσαμε την ύπαρξη συσχέτισης μεταξύ

της εξαρτημένης μεταβλητής και ορισμένων ανεξάρτητων μεταβλητών, θα προβούμε στην ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης (με δύο ή περισσότερες ανεξάρτητες μεταβλητές) προκειμένου να προσδιοριστεί ο συντελεστής πολλαπλού προσδιορισμού. Ο συντελεστής προσδιορισμού παλινδρόμησης (Rsquare) αποτυπώνει την ένταση της σχέσης μεταξύ μιας αριθμητικής εξαρτημένης μεταβλητής με μία ή περισσότερες ανεξάρτητες μεταβλητές και παίρνει τιμές από 0 έως +1. Στην ουσία υπολογίζει το ποσοστό διακύμανσης μιας εξαρτημένης μεταβλητής που μπορεί να εξηγηθεί στατιστικά από τη διακύμανση μιας ή περισσότερων ανεξάρτητων μεταβλητών. Οι ανεξάρτητες μεταβλητές που θέσαμε προς ανάλυση για την επίδραση που έχουν στην εξαρτημένη μεταβλητή «καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού», είναι ο πληθυσμός του δήμου, το ύψος του προϋπολογισμού, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του δήμου (άρθρο 2^Α ν.3852/10), η ύπαρξη μονάδας εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ του δήμου, ο αριθμός των θέσεων υπαλλήλων στη ΜΕΕ καθώς και ο αριθμός των καλυμμένων αυτών θέσεων.

Επομένως, το ερευνητικό μας ερώτημα είναι αν οι παραπάνω μεταβλητές μπορούν να προβλέψουν στατιστικά σημαντικά την καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού ενός δήμου. Προκειμένου να έχουμε αξιόπιστα αποτελέσματα διαχωρίσαμε την κατηγορική ποιοτική μεταβλητή «κατηγορίες δήμων βάσει του άρθρου 2^Α του νόμου 3852/10» σε έξι (6) ξεχωριστές μεταβλητές (dummy variables) καθώς η κάθε κατηγορία δήμου που αναφέρεται στη μεταβλητή μπορεί να έχει αριθμητική τιμή (1-6) αλλά αντιπροσωπεύει κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά των δήμων. Με τον τρόπο αυτό «ποσοτικοποιούμε» την ποιοτική μεταβλητή παίρνοντας τιμή 0 για την έλλειψη των συγκεκριμένων ποιοτικών χαρακτηριστικών της κατηγορίας που αφορά και 1 όταν έχει τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της κατηγορίας που αναφέρεται (ανήκει δηλαδή σε αυτή την κατηγορία δήμων, πχ. κατηγορία 1: μητροπολιτικά κέντρα). Τα αποτελέσματα της ανάλυσης (SPSS) παρατίθενται παρακάτω (βλ. Πίνακα 4.11).

Πίνακας 4.11 : Ανάλυση γραμμικής παλινδρόμησης εξαρτημένης μεταβλητής (καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού) με ανεξάρτητες μεταβλητές (προϋπ/σμός, πληθυσμός, χαρακτηριστικά δήμων άρθρου 2^A ν.3852/10, μονάδα εσωτ. ελέγχου, αριθμός θέσεων υπαλληλων στη ΜΕΕ, αριθμός καλυμμένων θέσεων ΜΕΕ)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,349 ^a	,122	,094	2,490

a. Predictors: (Constant), ΜΙΚΡΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (6) DUMMY VARIABLE, ΜΕΓΑΛΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (5) DUMMY VARIABLE, ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ ΣΤΟΝ ΟΕΥ, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2021, ΜΙΚΡΟΙ ΗΠΕΙΡ.ΟΡΕΙΝΟΙ (4) DUMMY VARIABLE, ΜΕΓ.ΗΠΕΙΡ.-ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ (2) DUMMY VARIABLE, ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΛΥΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ, ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΜΕΣ.ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ (3) DUMMY VARIABLE, ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ 2021

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	275,948	10	27,595	4,452	<,001 ^b
	Residual	1989,531	321	6,198		
	Total	2265,479	331			

a. Dependent Variable: ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)

b. Predictors: (Constant), ΜΙΚΡΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (6) DUMMY VARIABLE, ΜΕΓΑΛΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (5) DUMMY VARIABLE, ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ ΣΤΟΝ ΟΕΥ, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2021, ΜΙΚΡΟΙ ΗΠΕΙΡ.ΟΡΕΙΝΟΙ (4) DUMMY VARIABLE, ΜΕΓ.ΗΠΕΙΡ.-ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ (2) DUMMY VARIABLE, ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΛΥΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ, ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΜΕΣ.ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ (3) DUMMY VARIABLE, ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ 2021

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	1,352	,543		2,489
	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2021	9,741e-9	,000	,240	1,287
	ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ 2021	-1,792e-5	,000	-,336	-1,635
	ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	-,528	,408	-,096	-1,294
	ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ ΣΤΟΝ ΟΕΥ	-,118	,189	-,045	-,623
	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΛΥΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ	,847	,435	,136	1,945

ΜΕΓ.ΗΠΕΙΡ.- ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ (2) DUMMY VARIABLE	,263	,507	,044	,519
ΜΕΣ.ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ (3) DUMMY VARIABLE	,408	,595	,069	,685
ΜΙΚΡΟΙ ΗΠΕΙΡ.ΟΡΕΙΝΟΙ (4) DUMMY VARIABLE	,430	,651	,060	,661
ΜΕΓΑΛΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (5) DUMMY VARIABLE	1,898	,733	,192	2,588
ΜΙΚΡΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (6) DUMMY VARIABLE	2,120	,704	,246	3,010

Coefficients^a

Model		Sig.
1	(Constant)	,013
	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2021	,199
	ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ 2021	,103
	ΥΠΑΡΞΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΟΕΥ	,197
	ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ ΣΤΟΝ ΟΕΥ	,534
	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΛΥΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΜΕΕ	,053
	ΜΕΓ.ΗΠΕΙΡ.- ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ (2) DUMMY VARIABLE	,604
	ΜΕΣ.ΗΠΕΙΡΩΤΙΚΟΙ (3) DUMMY VARIABLE	,494
	ΜΙΚΡΟΙ ΗΠΕΙΡ.ΟΡΕΙΝΟΙ (4) DUMMY VARIABLE	,509
	ΜΕΓΑΛΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (5) DUMMY VARIABLE	,010
	ΜΙΚΡΟΙ ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ (6) DUMMY VARIABLE	,003

a. Dependent Variable: ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΣΕ ΕΤΗ)

Από τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης (βλ. Πίνακα 4.11) συμπεραίνουμε ότι το μοντέλο είναι στατιστικά σημαντικό ($df=10$, $F=4452$, $p<0.001$) και είναι δυνατόν να εξηγήσει το 12,2% των διακυμάνσεων της εξαρτημένης μεταβλητής «καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού» ($R^2 = 0,122$). Ειδικότερα, η καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού στους δήμους της χώρας, εξηγείται κατά 12,2% από το μοντέλο που περιλαμβάνει τις ανεξάρτητες μεταβλητές που αναλύθηκαν παραπάνω. Το υπόλοιπο ποσοστό των μεταβολών της εξαρτημένης μεταβλητής οφείλεται σε άλλους παράγοντες που δεν εξετάζονται στην παρούσα ανάλυση και δεν σχετίζονται με το παραπάνω μοντέλο. Ωστόσο, το R^2 (0.122) δεν είναι υψηλό γεγονός που σημαίνει ότι το μοντέλο με τις μεταβλητές που αναλύσαμε δεν παίζει καθοριστικό ρόλο ως προς τον προσδιορισμό της εξαρτημένης μεταβλητής μας. Με άλλα λόγια υπάρχουν άλλα μοντέλα με άλλες μεταβλητές που επηρεάζουν σημαντικά την καθυστέρηση στη σύνταξη ισολογισμού των

δήμων. Αξίζει να σημειώσουμε ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές με επίπεδο σημαντικότητας $p < 0.05$ και την ισχυρότερη ερμηνευτική δύναμη είναι οι μεταβλητές (dummy variables) που αναφέρονται στα ιδιαίτερα γεωμορφολογικά και οικονομικο-κοινωνικά χαρακτηριστικά των δήμων έτσι όπως αναφέρονται στην κατηγοριοποίηση του άρθρου 2^Α του ν.3852/10 και ιδιαίτερα των κατηγοριών που αφορούν τους μεγάλους και μεσαίους νησιωτικούς δήμους (κατ.5) και τους μικρούς νησιωτικούς δήμους (κατ.6). Με βάση τα αποτελέσματα του μοντέλου μας μπορούμε να πούμε ότι επαληθεύονται τα συμπεράσματα μας (βλ. εδαφ.4.2.3) σχετικά με το σημαντικό ρόλο της νησιωτικότητας ως προσδιοριστικού παράγοντα στην καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

5.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την ανάλυση των δευτερογενών δεδομένων που αντλήθηκαν διαδικτυακά σχετικά με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των δήμων της χώρας, με έτος αναφοράς το 2021, προέκυψε ότι πάνω από τους μισούς δήμους της χώρας (ποσοστό 57,83%), φαίνεται να μην καταρτίζει, να μην εγκρίνει από τα αρμόδια όργανά του (Οικονομική Επιτροπή, Δημοτικό Συμβούλιο) και να μην δημοσιεύει τις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις εγκαίρως και μέσα στα τιθέμενα από τις νομοθετικές διατάξεις χρονικά όρια. Επίσης, οι νησιωτικές περιφέρειες φαίνεται να συγκεντρώνουν τα μεγαλύτερα ποσοστά καθυστέρησης μεταξύ των δήμων τους, με την περιφέρεια Νοτίου Αιγαίου να συγκεντρώνει ποσοστό 47,06%, Βορείου Αιγαίου ποσοστό 45,45% και Ιονίων Νήσων εξίσου ποσοστό 45,45%. Η αμέσως επόμενη περιφέρεια είναι της Πελοποννήσου με ποσοστό 26,92%. Οι νησιωτικές περιοχές παρουσιάζουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και προβλήματα λόγω της γεωγραφικής ασυνέχειας του χώρου (απομόνωση, δύσκολη πρόσβαση στην κεντρική ηπειρωτική χώρα, εσωτ. μετανάστευση κ.α.), γεγονός που φαίνεται να δρα, διαμέσου πολυποίκιλων παραγόντων που επηρεάζονται (ελλιπής στελέχωση υπηρεσιών, έλλειψη ικανών ηγετών κτλ.), αντιστρόφως ανάλογα με την οργάνωση των υπηρεσιών των δήμων και κατ' επέκταση την έγκαιρη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους.

Επίσης, μεταξύ των δήμων με καθυστέρηση άνω των τριών ετών στη δημοσίευση ισολογισμού, ποσοστό 43,06% αφορά τους μικρούς δήμους (πληθυσμός 3.501-20.000 κατοίκους) και ποσοστό 50% τους δήμους με μικρό προϋπολογισμό έτους 2021 (μεταξύ 10.000.001 - 30.000.000 ευρώ). Τα παραπάνω αποτελέσματα φαίνεται να συμφωνούν με προγενέστερη σχετική μελέτη του IOBE για τα οικονομικά έτη 2011-2015 (IOBE, 2017).

Επιπλέον, το συνολικό ποσοστό των δήμων της χώρας που έχουν συστήσει ΜΕΕ στον οργανισμό τους, ανέρχεται στο 34,04%, ενώ οι δήμοι που έχουν λειτουργήσει τη ΜΕΕ τοποθετώντας έστω και έναν υπάλληλο στη ΜΕΕ ανέρχεται μόλις στο 13,86% του συνόλου των δήμων της χώρας. Το αποτέλεσμα αυτό συμβαδίζει με τα ευρήματα προγενέστερης έρευνας που

διενεργήθηκε στους φορείς Κεντρική Διοίκησης (Υπουργεία) στην Ελλάδα, όπου διαπιστώθηκαν ιδιαίτερα σοβαρά προβλήματα στην εγκαθίδρυση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και στην επάρκεια και κατάρτιση του προσωπικού που ασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο (ΓΙΑΝΝΑΚΗΣ, 2018).

Αναλύοντας στατιστικά τα δεδομένα προκύπτει ότι υπάρχει αρνητική, στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της μεταβλητής «καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού (σε έτη)» και των ανεξάρτητων μεταβλητών του πληθυσμού, του ύψους του προϋπολογισμού του και του αριθμού των οργανικών θέσεων στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου, ενώ υπάρχει αρνητική μη στατιστικά σημαντική σχέση με τη μεταβλητή του αριθμού των καλυμμένων οργανικών θέσεων στη ΜΕΕ. Με άλλα λόγια όσο μεγαλύτερος είναι ο πληθυσμός του δήμου, μεγαλύτερος ο προϋπολογισμός του και περισσότερες οι οργανικές θέσεις στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου του φορέα, τόσο λιγότερα είναι τα έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση του ισολογισμού του δήμου. Όσο αφορά τη μεταβλητή των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του δήμου έτσι όπως αυτά αναλύονται στο άρθρο 2^α του ν.3852/10, διαπιστώθηκε στατιστικά σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών των δήμων.

Επιπλέον, για τη μεταβλητή «Υπαρξη μονάδας εσωτερικού ελέγχου στον ΟΕΥ του δήμου», διαπιστώθηκε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά στην καθυστέρηση στην δημοσιοποίηση του ισολογισμού μεταξύ των δήμων που έχουν συστήσει μονάδα εσωτερικού ελέγχου και των δήμων που δεν έχουν συστήσει, γεγονός που συμφωνεί με έρευνες που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα (Drogalas et al., 2014; ΓΙΑΝΝΑΚΗΣ, 2018), δεν συμπίπτει όμως σε πολλά σημεία με ότι υποστηρίχθηκε βιβλιογραφικά από έρευνες εκτός Ελλάδας, κι αυτό εξηγείται αν αναλογιστούμε ότι η νομοθεσία για τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα είναι πρόσφατη και η εγκαθίδρυση ΜΕΕ στους δήμους βρίσκεται ακόμα σε πρωταρχικό στάδιο.

Σχετικά με την ένταση της αιτιώδους σχέσεως του μοντέλου των ανεξάρτητων μεταβλητών του πληθυσμού, του ύψους του προϋπολογισμού, της ύπαρξης μονάδας εσωτερικού ελέγχου, της κατηγοριοποίησης των δήμων βάση των διατάξεων του άρθρου 2^α του ν.3852/10, του αριθμού των οργανικών

θέσεων στη ΜΕΕ και του αριθμού των καλυμμένων οργανικών θέσεων στη ΜΕΕ, με την εξαρτημένη μεταβλητή των ετών καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού, αυτή είναι σχετικά μικρή ($R\text{-square}=12,2$), ωστόσο είναι στατιστικά σημαντική ($p<0.01$). Η εξήγηση του υπολοίπου ποσοστού της διακύμανσης της μεταβλητής «έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού» εξηγείται από άλλες μεταβλητές που δεν έτυχαν επεξεργασίας στην παρούσα ανάλυση και που πιθανόν σχετίζονται με μεταβλητές που έχουν εντοπιστεί στη βιβλιογραφική αναφορά όπως η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, η κατάρτιση και εκπαίδευση του προσωπικού, η εγκαθίδρυση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, τα πληροφοριακά συστήματα κ.α.

Με βάση τα παραπάνω ευρήματα, προκύπτει η ύπαρξη ελλείμματος δημοσιονομικής πειθαρχίας και ταυτόχρονα σοβαρό έλλειμμα λογοδοσίας των δημοτικών αρχών με όλες τις συνέπειες που αυτό μπορεί να έχει στη λήψη αποφάσεων και στη δημόσια διακυβέρνηση γενικότερα. Η σημαντική αυτή καθυστέρηση στην δημοσίευση των οικονομικών αναφορών των δήμων, έχει ως αποτέλεσμα να εξασθενεί σε μεγάλο βαθμό η χρησιμότητα αυτών των αναφορών, ειδικά όσο αφορά την έγκαιρη ενημέρωση των πολιτών σχετικά με τα οικονομικά θέματα των δήμων τους. Δεν έχει μεγάλη σημασία για τους πολίτες να λαμβάνουν γνώση για το πως εξελίχθηκαν οι οικονομικές υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία των δήμων τους πριν από 2, 3, 4, 5 ή και 11 χρόνια. Η σημασία των χρηματοοικονομικών αναφορών έγκειται στο έτος που αφορούν και στη δυνατότητα άμεσης πρόσβασης στην ενημέρωση από τον πολίτη (IOBE, 2017). Επιπλέον, η έλλειψη έγκαιρης ενημέρωσης υποσκάπτει την αποτελεσματική λειτουργία και της ίδιας της οντότητας αφού ο προγραμματισμός των δράσεων της γίνεται χωρίς τη στοιχειώδη γνώση επί της οικονομικής της κατάστασης.

Για την αντιστροφή της κατάστασης είναι απαραίτητη η εκπαίδευση και ευαισθητοποίηση τόσο του προσωπικού των δήμων που σχετίζονται με την όλη διαδικασία της σύνταξης – έγκρισης – δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων του φορέα τους, όσο και της ηγεσίας τους, προκειμένου να κατανοήσουν τη σημασία της έγκαιρης δημοσίευσης των οικονομικών τους αναφορών. Επιπλέον, μέσω των συστηματικών, ήδη νομοθετημένων, ελέγχων

τόσο εσωτερικών (εσωτερικός έλεγχος) όσο και εξωτερικών (Ελεγκτικό Συνέδριο, Υπ. Οικ/κών κ.α.), είναι δυνατόν να αποτραπούν οι κίνδυνοι και να διασφαλιστεί η τακτική και έγκαιρη δημοσίευση των οικονομικών πληροφοριών των δημοσίων φορέων.

5.2. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στην παρούσα εργασία τέθηκαν οι περιορισμοί της επεξεργασίας και ανάλυσης συγκεκριμένων μεταβλητών που σχετίζονται με τη διαθεσιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ Α βαθμού της χώρας. Κι αυτό γιατί η έρευνα αφορούσε δευτερογενή δεδομένα που αντλήθηκαν μόνο διαδικτυακά. Επίσης, δεν τέθηκαν σε επεξεργασία άλλες μεταβλητές που σχετίζονται με τη μεταβλητή των ετών καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού όπως αυτές αναφέρθηκαν στη βιβλιογραφική αναφορά. Επομένως, προκειμένου να ερμηνευθούν σε μεγαλύτερο ποσοστό οι διακυμάνσεις της εξαρτημένης μεταβλητής της καθυστέρησης στη δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων στους ΟΤΑ Α βαθμού, θα πρέπει να δημιουργηθεί ένα μοντέλο που θα περιέχει περισσότερες ανεξάρτητες μεταβλητές που θα σχετίζονται με την εξαρτημένη μεταβλητή όπως αυτές εντοπίστηκαν στην ήδη διενεργηθείσα βιβλιογραφική ανασκόπηση και περαιτέρω να μετρηθούν δειγματοληπτικά από τη διεξαγωγή έρευνας μέσω ερωτηματολογίου προς συγκεκριμένο δείγμα ελληνικών δήμων.

Επίσης, στην παρούσα εργασία πέραν της ανάλυσης της έγκαιρης δημοσιοποίησης των χρηματοοικονομικών αναφορών των δήμων, η οποία αποτελεί βασικό ποιοτικό στοιχείο αυτών, δεν αναλύθηκαν άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα και την αξιοπιστία τους. Αντικείμενο μιας επόμενης μελέτη θα μπορούσε να είναι ο εντοπισμός μέσω ερωτηματολογίου και η ανάλυση των παραγόντων εκείνων που επηρεάζουν περαιτέρω την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους δήμους.

Επιπλέον, η εργασία δεν αποτιμά την επίδραση της έγκαιρης ή μη δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων των δημοσίων φορέων στους χρήστες αυτών. Κυρίως δε, την επίπτωση που μπορεί να έχει η μη έγκαιρη δημοσίευση των οικονομικών αναφορών των ΟΤΑ στη λήψη αποφάσεων από

τους διοικούντες, αλλά και γενικότερη στη λειτουργία του φορέα, καθώς και στον αντίκτυπο τους στους δημότες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Al Daoud, K. A., Ku Ismail, K. N. I., & Lode, N. A. (2015). The impact of internal corporate governance on the timeliness of financial reports of Jordanian firms: Evidence using audit and management report lags. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(1), 430–442. <http://dx.doi.org/10.5901/mjss.2015.v6n1p430>
- Azzam, M. J., Alrabba, H. M., AlQudah, A. M., & Mansur, H. M. A. (2020). A study on the relationship between internal and external audits on financial reporting quality. *Management Science Letters*, 10(4), 937–942. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.10.001>
- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money and Management*, 35(6), 397–398. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1076954>
- Berenson M.L., Levine D.M., Szabat K.A., (2018), Βασικές Αρχές Στατιστικής για Επιχειρήσεις, εκδόσεις Broken Hill Publishers LTD, Κύπρος
- Chandra Shil, N. (2019). Effect of Audit Delay on the Financial Statements Sagin O. Super. In *Sumerianz Journal of Economics and Finance* (Vol. 2, Issue 4). <https://shortlink.uk/ATpF>
- Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). ACCRUAL ACCOUNTING REFORMS: ONLY FOR BUSINESSLIKE (PARTS OF) GOVERNMENTS. *Financial Accountability and Management*, 24(1), 59–75. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00443.x>
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. In *European Research Studies Journal: Vol. XXIII* (Issue 4). <https://shortlink.uk/ATqG>
- Cohen, J., College, B., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2004). THE CORPORATE GOVERNANCE MOSAIC AND FINANCIAL REPORTING QUALITY. In *Journal of Accounting Literature*. <https://ssrn.com/abstract=1086743>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash

- to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95–113.
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>
- C.O.S.O., 2013. Internal Control – Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Διαθέσιμο στο: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> [ανάκτηση 17.11.2023]
- Dewi, N. F., Ferdous Azam, S. M., & Yusoff, S. K. M. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373–1384.
<https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>
- Drogalas, G. A., Alampourtsidis, S., & Koutoupis, A. G. (2014). Value-added approach of Internal Audit in the Hellenic Police. In *Corporate Ownership and Control* (Vol. 11, Issue 4).
<https://www.researchgate.net/publication/273911761>
- Dwyer, P. D., & Wilson, E. R. (1989). *An Empirical Investigation of Factors Affecting the Timeliness of Reporting by Municipalities*.
[https://doi.org/10.1016/0278-4254\(89\)90010-0](https://doi.org/10.1016/0278-4254(89)90010-0)
- Edmonds, C. T., Edmonds, J. E., Vermeer, B. Y., & Vermeer, T. E. (2017). Does timeliness of financial information matter in the governmental sector? *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(2), 163–176.
<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.02.002>
- European Commission. (2013). *The suitability of IPSAS for the Member States* {SWD(2013) 57 final}. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF>
- Gkouma, O. G., & Filos, J. (2022). *Assessing the Impact of IPSAS on Financial Reporting and Public Management in Greece*.
<https://spoudai.org/index.php/journal/article/view/85/67>
- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Vilhena, E. (2023). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(1), 12–40.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0169>

- Harrer, Julie. (2008), *Internal Control Strategies: A Mid to Small Business Guide*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. <https://shortlink.uk/zaAj>
- IFAC. (2012). *Policy Position Paper 4 For Issue*. <https://www.ifac.org/news-events/2012-03/ifac-releases-policy-position-paper-four-calling-enhanced-public-sector-financial-management>
- IFAC. (2018, November 5). *65% OF GOVERNMENTS WILL REPORT ON AN ACCRUAL BASIS BY 2023*. <https://www.ifac.org/news-events/2018-11/65-governments-globally-will-report-accrual-basis-2023-finds-new-report>
- Iyoha, F. O. (2012). *COMPANY ATTRIBUTES AND THE TIMELINESS OF FINANCIAL REPORTING IN NIGERIA*. <https://shortlink.uk/ATtG>
- Julita, J., & Susilatri, J. . (2018). Analysis of factor affecting the quality of government financial report Bengkalis regency. *Article in International Journal of Scientific & Technology Research*, 7(2). <https://shortlink.uk/ATu5>
- Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2005). Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45–58. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x>
- Mahboub, R., & Mahboub, R. (2017). Main Determinants of Financial Reporting Quality in the Lebanese Banking Sector. In *European Research Studies Journal: Vol. XX*. <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/33051>
- Muda, I., Dharsuky, A., Siregar, H. S., & Sadalia, I. (2017). Combined loadings and cross-dimensional loadings timeliness of presentation of financial statements of local government. *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 180(1). <https://doi.org/10.1088/1757-899X/180/1/012099>
- Mulyani, S., Diah, E., & Arum, P. (2016). *THE INFLUENCE OF MANAGER COMPETENCY AND INTERNAL CONTROL EFFECTIVENESS TOWARD ACCOUNTING INFORMATION QUALITY*. <https://repository.unja.ac.id/668/3/1459747480.pdf>
- Ochung, B., & Onyulo, F. (2017). *FACTORS INFLUENCING QUALITY OF FINANCIAL REPORTING IN PUBLIC SECTOR ENTITIES IN THE MINISTRY OF ENVIRONMENT AND NATURAL RESOURCES, KENYA A*

DISSERTATION SUBMITTED IN PARTIAL FULFILMENT OF THE REQUIREMENT FOR THE AWARD OF MASTER OF SCIENCE IN COMMERCE (FINANCE AND ACCOUNTING) IN THE SCHOOL OF BUSINESS AND PUBLIC MANAGEMENT KCA UNIVERSITY.

<http://41.89.49.13:8080/xmlui/handle/123456789/1245>

OECD. (2004). *The OECD Principles of Corporate Governance* *.

<http://dx.doi.org/10.22201/fca.24488410e.2005.562>

OECD. (2018). *Internal Audit Manual for the Greek Public Administration*.

OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264309692-en>

Omoregie, N. A. E., & John Eromosele, U. (2020). FACTORS AFFECTING

FINANCIAL REPORTING QUALITY IN NIGERIA PUBLIC SECTOR.

International Journal of Social Science and Economic Research, 05(05),

1172–1185. <https://doi.org/10.46609/ijsser.2020.v05i05.008>

Owusu-Ansah, S., & Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual

financial reporting in Greece. *European Accounting Review*, 15(2), 273–

287. <https://doi.org/10.1080/09638180500252078>

Sagara, Y. (2015). The Effect of Implementation Accounting Information

System and Competence of Human Resources on the Quality of Financial

Reporting. In *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org

ISSN (Vol. 6, Issue 10). Online. www.bantenraya.com,

<https://core.ac.uk/download/pdf/234630791.pdf>

SUADIYE, G. (2019). DETERMINANTS OF THE TIMELINESS OF FINANCIAL

REPORTING: EMPIRICAL EVIDENCE FROM TURKEY. *Hacettepe*

Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 37(2), 365–386.

<https://doi.org/10.17065/huniibf.399838>

Uyioghosa, O., & Otivbo, F. (2019). CEO Attributes and Timeliness of Financial

Reporting. *Accounting & Taxation Review*, 3(3).

<https://www.zbw.eu/econis-archiv/bitstream/11159/4434/1/1696078989.pdf>

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

ΓΙΑΝΝΑΚΗΣ, Π. (2018). Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΩΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΩΣ ΙΣΧΥΟΝΤΑ. <http://hdl.handle.net/11610/18490>

Γναρδέλης, Χ., (2003), Εφαρμοσμένη Στατιστική, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
ΕΛΤΕ. (2013). Δελτίο Τύπου. <https://elte.org.gr/2013/03/06/efarmogi-ton-diethnon-logistikon-protypon-dimosioy-tomea-dlpdt/>

ΙΟΒΕ. (2017). ΙΔΡΥΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ FOUNDATION FOR ECONOMIC & INDUSTRIAL RESEARCH. http://iobe.gr/docs/research/RES_04_27062017_REP_GR.pdf

Καζαντζής, Χ., 2006. Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος - Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων. Εκδόσεις Business Plus Α.Ε., Πειραιάς

Κοέν Σ., Καρατζήμας Σ., (2020), Λογιστική του Δημοσίου Τομέα (Τάσεις και Πρακτικές), Εκδόσεις Εταιρεία Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του ΟΠΑ, Αθήνα

Ι. Σαρμάς, Καλύτερο κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος, Αντ. Σάκκουλας 2006, σελ 19-20

Υπουργείο Οικονομικών. (2022). ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2021. <https://shortlink.uk/ATAC>

Υπουργός Οικονομικών. (2022). ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΟΣ ΒΟΥΛΗ 2021. <https://shortlink.uk/zayw>

Φίλιας, Β., (2000). Κοινωνιολογία του πολιτισμού. Εκδόσεις Παπαζήση, σ. 1-484.

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- ν.2539/1997 (Α' 244) «Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης»
- ν.3463/2006 (ΦΕΚ 114 Α) «Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων»
- ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87/Α/7-6-2010), Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης.
- ν. 3861/2010 (ΦΕΚ 112 Α') «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις»
- ν.4270/2014 (ΦΕΚ 143/Α/28-06-2014), Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.
- ν.4555/2018 (ΦΕΚ 133 Α/19-07-2018) : Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Εμβάθυνση της Δημοκρατίας - Ενίσχυση της Συμμετοχής - Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι»] -Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των ΦΟΔΣΑ - Ρυθμίσεις για την αποτελεσματικότερη, ταχύτερη και ενιαία άσκηση των αρμοδιοτήτων σχετικά με την απονομή ιθαγένειας και την πολιτογράφηση - Λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις.
- ν.4600/2019 (Α' 43),«Εκσυγχρονισμός και Αναμόρφωση Θεσμικού Πλαισίου Ιδιωτικών Κλινικών, Σύσταση Εθνικού Οργανισμού Δημόσιας Υγείας, Σύσταση Εθνικού Ινστιτούτου Νεοπλασιών και λοιπές διατάξεις».
- ν. 4727/2020 (ΦΕΚ 184 Α') «Ψηφιακή Διακυβέρνηση (Ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/2102 και της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1024) - Ηλεκτρονικές Επικοινωνίες (Ενσωμάτωση στο Ελληνικό Δίκαιο της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1972) και άλλες διατάξεις»
- ν. 4795/21«Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» (ΦΕΚ 62 Α).

- ν.4820/2021 (ΦΕΚ-130 Α/23-7-21) : Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις.
- ν. 4964/2022 (ΦΕΚ 150/Α/30-7-2022), Διατάξεις για την απλοποίηση της περιβαλλοντικής αδειοδότησης, θέσπιση πλαισίου για την ανάπτυξη των Υπεράκτιων Αιολικών Πάρκων, την αντιμετώπιση της ενεργειακής κρίσης, την προστασία του περιβάλλοντος και λοιπές διατάξεις.
- π.δ. 315/1999 (ΦΕΚ 302/Α/30-12-1999), Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού).
- π.δ. 54/2018 (ΦΕΚ 103/Α/13-6-2018), Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 4.1 : Δήμοι χωρίς εγκεκριμένο ισολογισμό & πληθυσμός που αναλογεί

Πίνακας 4.2 : Κατανομή δήμων με βάσει τον πληθυσμό τους

Πίνακας 4.3 : Κατανομή δήμων με βάση τον προϋπολογισμό έτους 2021

Πίνακας 4.4 : Κατηγοριοποίηση Δήμων με βάσει το άρθρο 2^Α του ν.3852/10

Πίνακας 4.5 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του μεγέθους του πληθυσμού του δήμου

Πίνακας 4.6 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του ύψους του προϋπολογισμού του δήμου

Πίνακας 4.7 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του αριθμού των οργανικών θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του δήμου

Πίνακας 4.8 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή του αριθμού των καλυμμένων οργανικών θέσεων της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του δήμου

Πίνακας 4.9 : Ανάλυση συσχέτισης εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή της κατηγοριοποίησης των δήμων σύμφωνα με το άρθρο 2^α του ν.3852/10 (Kruskal-Wallis test)

Πίνακας 4.10 : Ανάλυση της σχέσης της εξαρτημένης μεταβλητής με ανεξάρτητη μεταβλητή της ύπαρξης μονάδας εσωτερικού ελέγχου στο δήμο (Mann-Whitney U Test)

Πίνακας 4.11 : Ανάλυση γραμμικής παλινδρόμησης εξαρτημένης μεταβλητής (καθυστέρηση στη δημοσίευση ισολογισμού) με ανεξάρτητες μεταβλητές (προϋπ/σμός, πληθυσμός, χαρακτηριστικά δήμων άρθρου 2^Α ν.3852/10, μονάδα εσωτ. ελέγχου, αριθμός θέσεων υπαλληλων στη ΜΕΕ, αριθμός καλυμμένων θέσεων ΜΕΕ)

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

- Διάγραμμα 4.1 : Τελευταίο έτος έγκρισης Ισολογισμού Δήμων
- Διάγραμμα 4.2 : Δήμοι χωρίς Δημοσιευμένο Ισολογισμό
- Διάγραμμα 4.3 : Κατανομή Δήμων με κριτήριο τη δημοσίευση Ισολογισμού (έτη 2016-2021)
- Διάγραμμα 4.4 : Δήμοι & έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού (επί των δήμων με καθυστέρηση)
- Διάγραμμα 4.5 : Δήμοι & έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση ισολογισμού (στο σύνολο των δήμων)
- Διάγραμμα 4.6 : Πληθυσμός χωρίς εγκεκριμένο ισολογισμό
- Διάγραμμα 4.7 : Αριθμός Δήμων ανά Περιφέρεια
- Διάγραμμα 4.8 : Ποσοστό % των Δήμων της Περιφέρειας με καθυστέρηση άνω των τριών ετών στην έγκριση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων)
- Διάγραμμα 4.9 : Ποσοστό % των Δήμων ανά Περιφέρεια με καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων με καθυστέρηση άνω των 3 ετών)
- Διάγραμμα 4.10 : Κατανομή Δήμων με βάση τον πληθυσμό τους
- Διάγραμμα 4.11 : Καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & Μέγεθος δήμου (στο σύνολο των δήμων της ίδιας κατηγορίας πληθυσμού)
- Διάγραμμα 4.12 : Καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & Μέγεθος δήμου (στο σύνολο των δήμων με καθυστέρηση άνω των 3 ετών)
- Διάγραμμα 4.13 : Μέγεθος Δήμων & Ισολογισμός έτους 2021
- Διάγραμμα 4.14 : Δήμοι με καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & ύψος προϋπολογισμού (στο σύνολο των δήμων της ίδιας κατηγορίας ύψους προϋπ/σμού)

Διάγραμμα 4.15 : Δήμοι με καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & ύψος προϋπολογισμού (στο σύνολο των δήμων της με καθυστέρηση άνω των 3 ετών)

Διάγραμμα 4.16 : Ύψος Προϋπ/σμού Δήμων & Ισολογισμός έτους 2021

Διάγραμμα 4.17 : Καθυστέρηση άνω των 3 ετών στην έγκριση ισολογισμού & κατηγορίες Δήμων με βάσει τις διατάξεις του άρθρο 2^Α του ν.3852/10

Διάγραμμα 4.18 : Δήμοι (άρθρο 2^α ν.3852/10) & Ισολογισμός έτους 2021

Διάγραμμα 4.19 : Δήμοι με Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στον ΟΕΥ

Διάγραμμα 4.20 : Δήμοι με καλυμμένη έστω και 1 θέση στη μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Επί του συνόλου των δήμων)

Διάγραμμα 4.21 : Δήμοι με Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου & Έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση Ισολογισμού

Διάγραμμα 4.22 : Δήμοι με τοποθέτηση προσωπικού στη Μ.Ε.Ε. & Έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων με ΜΕΕ)

Διάγραμμα 4.23 : Δήμοι με τοποθέτηση προσωπικού στη Μ.Ε.Ε. & Έτη καθυστέρησης στη δημοσίευση Ισολογισμού (επί του συνόλου των δήμων της χώρας)

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

COSO	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
ΔΕΚΟ	Δημόσιες Επιχειρήσεις Και Οργανισμοί
ΕΛΤΕ	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
κ.ά.	και άλλοι(α)
κλπ	και λοιπά
ΜΕΕ	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
ΝΠΔΔ	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ν. ή ν.	Νόμος
ΟΕΥ	Οργανισμός Εσωτερικών Υπηρεσιών
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ. ή π.δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΣΕΕ	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης