

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ: Η διερεύνηση των λόγων που οδηγούν στην καθυστέρηση  
του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ της  
Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος για τις χρήσεις 2011 -2013**

**ΜΑΝΤΖΙΟΥΤΑ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΕΛΕΝΗ  
ΠΟΛΙΤΗ ΛΑΜΠΡΟΥ ΕΛΕΝΗ  
ΣΙΜΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΜΑΡΙΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ ΕΤΟΣ 2016**

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

Η διερεύνηση των λόγων που οδηγούν στην καθυστέρηση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος για τις χρήσεις 2011 -2013

**ΜΑΝΤΖΙΟΥΤΑ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΕΛΕΝΗ(Α.Μ.15427)**

elenmant1@logistiki.teimes.gr

**ΠΟΛΙΤΗ ΛΑΜΠΡΟΥ ΕΛΕΝΗ(Α.Μ.15644)**

elenpoli@logistiki.teimes.gr

**ΣΙΜΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΜΑΡΙΑ(Α.Μ. 15559)**

marisimo@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ ΕΤΟΣ 2016**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία μας αφορά την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δήμων της Περιφέρειας της Δυτικής Ελλάδος. Παρά το γεγονός ότι η Ελλάδα έχει ένα αυστηρό νομικό πλαίσιο για την υποβολή των οικονομικών εκθέσεων δυστυχώς οι κυρώσεις που επιβάλλονται στους μη συμμορφούμενους δήμους για την προθεσμία είναι σχεδόν ανύπαρκτες. Ερευνούμε τις προϋποθέσεις και τα χαρακτηριστικά που βασίζονται στην έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. (2013), στους δήμους και στους πολιτικούς και ελεγκτικούς παράγοντες. Τα αποτελέσματά μας δείχνουν ότι η καθυστέρηση ελέγχου επηρεάζεται ως επί το πλείστον από τις παραμέτρους που σχετίζονται με την πολιτική διαδικασία. Αναλύουμε τους σημαντικούς παράγοντες για τους μη συμμορφούμενους δήμους και κάνουμε ανάλυση των αποτελεσμάτων των χαρακτηριστικών τους ξεχωριστά.

Πιο συγκεκριμένα, στην δεύτερη ενότητα αναφερόμαστε στους νόμους και τις διατάξεις που υπήρχαν ήδη ή είχαν αλλάξει πρόσφατα και επηρέαζαν τους παράγοντες που χρησιμοποιήσαμε για τη περάτωση του μοντέλου στην έρευνά μας. Στην τρίτη ενότητα κάνουμε μία αναφορά στο «Σχέδιο Καλλικράτης» πιο αναλυτικά, εξαιτίας των σημαντικών αλλαγών που έφερε στους δήμους και παρουσιάζουμε και την νέα πλέον εικόνα αυτών. Στην τέταρτη ενότητα κάνουμε μία αναφορά στο Λογιστικό Σχέδιο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.). Στην πέμπτη ενότητα αναφερόμαστε σε έρευνες οι οποίες ληφθήκαν υπόψη ή χρησιμοποιήθηκαν για την περάτωση της δικής μας έρευνας. Στην έκτη ενότητα παρουσιάζουμε το δείγμα και το μοντέλο πολλαπλής παλινδρόμησης που χρησιμοποιήσαμε. Στην έβδομη ενότητα παρουσιάζουμε τους παράγοντες που σχετίζονται με τις μεταβλητές της έρευνάς μας. Στην όγδοη ενότητα παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα της έρευνάς μας και σε σύγκριση με την έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. στην οποία και βασιστήκαμε και τα αναλύουμε. Τέλος στην ένατη ενότητα παραθέτουμε τα συμπεράσματά μας συγκριτικά και πάλι με την έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. τα οποία μας φανερώνουν και τον έντονο ρόλο των πολιτικών παραγόντων στην καθυστέρηση ελέγχου των δήμων .

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</b>	<b>IV</b>
<b>2. ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ ΚΑΙ ΟΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....</b>	<b>1</b>
<b>3.ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ .....</b>	<b>3</b>
3.1 Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΙΡΕΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ.....	4
<b>4.ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....</b>	<b>6</b>
<b>5.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ.....</b>	<b>11</b>
<b>6. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>13</b>
6.1 ΣΥΛΛΟΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ.....	13
6.2 Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ .....	13
<b>7. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ .....</b>	<b>15</b>
7.1. Η ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	15
7.2. ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ .....	16
7.2.1. Η εμπειρία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση .....	16
7.2.2. Η εξάρτηση από τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις.....	16
7.2.3. Τοποθεσία .....	17
7.3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΑ ΠΟΛΙΤΙΚΑ .....	18
7.3.1. Ισχυρή αντιπολίτευση.....	18
7.3.2. Επανεκλογή.....	19
7.4. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΧΟΥΣ.....	19
7.4.1. Εξωτερικός λογιστής .....	19
7.4.2. Εσωτερική λογιστική ομάδα.....	20
7.4.3. Παρατηρήσεις.....	21
7.4.4. Ελεγκτής.....	21
<b>8.ΕΜΠΕΙΡΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ.....</b>	<b>25</b>
<b>9.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>29</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>32</b>

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ**

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 1: Η ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ .....</b>	<b>9</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΣΕ ΕΝΑ ΔΗΜΟ .....</b>	<b>10</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΤΟΥ ΤΕΛΙΚΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ .....</b>	<b>12</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....</b>	<b>22</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 5: Η ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΕΧΕΙΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ .....</b>	<b>23</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 6: ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ OLS ΓΙΑ ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>24</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ OLS ΓΙΑ ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΜΗ-ΣΥΜΜΟΡΦΟΥΜΕΝΩΝ ΔΗΜΩΝ. ....</b>	<b>28</b>

# 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι σαφώς αναγνωρισμένη ως ένα σημαντικό ποιοτικό χαρακτηριστικό των οικονομικών πληροφοριών (Payne & Jensen, 2002). Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο έχει προσελκύσει την προσοχή των ερευνητών και των κανονιστικών οργανισμών στον ιδιωτικό (Krishnan & Yang 2009, SEC 2002) και στο δημόσιο τομέα (GASB, 1987, IFAC, 2007). Οι διαχειριστές αναμένεται να προτιμούν μια ελάχιστη καθυστέρηση ελέγχου (περιγράφονται σε μερικές εφημερίδες ως «χρόνος ελέγχου» ή «καθυστέρηση ελέγχου») (Johnson 1998). Η καθυστέρηση ελέγχου αναφέρεται στο χρόνο από τη λήξη του οικονομικού έτους μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου (Λεβέντης, Weetman & Καραμανής 2005). Οι οικονομικές καταστάσεις των δήμων ενσωματώνουν δημόσια, διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και απόδοση του δήμου και ως εκ τούτου, αποτελούν ένα μέσο λογοδοσίας (Taylor & Rosair, 2000) και ένα μέσο για τη λήψη αποφάσεων από ορισμένους ενδιαφερόμενους χρήστες (IFAC 2007). Επομένως, η έγκαιρη δημοσίευσή τους θεωρείται σημαντική και ο κανονισμός υποχρεώνει την έγκαιρη έκδοσή τους. Δεδομένου ότι η συγκρισιμότητα των κριτηρίων είναι ιδιαίτερα δύσκολο να εφαρμοστεί μεταξύ των δήμων, η έγκαιρη έκθεση των οικονομικών πληροφοριών που απαιτείται από πολλούς φορείς που πρέπει να αξιολογούν τη δημοτική χρηματοπιστωτική σταθερότητα και επίδοση (Crain & Bean 1998). Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό στην παρούσα στιγμή, όταν η οικονομική κατάσταση και οι επιδόσεις των φορέων του δημόσιου τομέα είναι υπό έλεγχο, προκειμένου να επιτύχουν αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα και τους οικονομικούς στόχους.

Παρόμοια με όλες τις δραστηριότητες στη δημόσια οικονομία, οι οικονομικές εκθέσεις είναι δαπανηρές, τόσο σε κρατικό όσο και δημοτικό επίπεδο. Υπάρχουν αυξημένες δαπάνες για την ανάπτυξη των νομοθετικών συστημάτων, για την εφαρμογή των λειτουργικών και δικαστικών μηχανισμών, για τη διεξαγωγή ελέγχων στο δημόσιο και για τη δημοσίευση οικονομικών αποτελεσμάτων χρησιμοποιώντας διάφορα μέσα μαζικής ενημέρωσης για την προβολή τους. Οι δήμοι διαθέτουν σημαντικούς οικονομικούς πόρους για την εγκατάσταση και τη λειτουργία των συστημάτων λογιστικής πληροφόρηση και των μηχανισμών ελέγχου, που χρησιμοποιούν εσωτερικό ή / και εξωτερικό εξειδικευμένο προσωπικό, καθώς και το διορισμό εξωτερικών ελεγκτών για την εκτέλεση των επίσημων ελέγχων. Επιπλέον, η προθεσμία εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ελεγκτική λειτουργία, διότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν μπορεί να εκδοθούν πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου (Johnson, 1998). Σε ό, τι αφορά τον οικονομικό έλεγχο, σύμφωνα με τους Carcello, Hermanson & McGrath (1992) και τον DeAngelo (1981) οι ελεγκτές αναμένεται να τηρήσουν τους κανονισμούς διασφάλισης χωρίς καθυστέρηση, στο πλαίσιο των περιορισμών που επιβάλλονται από τους επαγγελματικούς κώδικες δεοντολογίας.

Η προθεσμία των οικονομικών στοιχείων ήταν στην ημερήσια διάταξη του Υπουργείου Οικονομικών στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια στο πλαίσιο μιας ευρύτερης προσπάθειας για τη βελτίωση του υφιστάμενου κανονιστικού πλαισίου. Αυτό αποδεικνύεται από τη νομοθεσία που έχει περάσει με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και την έγκαιρη υποβολή των οικονομικών εκθέσεων

(Νόμος 3463/2006, Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων). Ωστόσο, όπως και με πολλές διοικητικές μεταρρυθμίσεις, η έμφαση δόθηκε στην τυπολατρία και τον νομικισμό και όχι στην εφαρμογή (Σπανού 2008). Όπως σημειώνει στην έκθεσή του για την Ελλάδα ο ΟΟΣΑ (2009, σ. 68), ένα κομβικό σημείο των μεταρρυθμίσεων του δημοσίου τομέα θα πρέπει να είναι διασφαλισμένο, ώστε οι πολιτικές να εφαρμόζονται πλήρως μόλις έχει περάσει η νομοθεσία, καθώς το χάσμα μεταξύ νομοθετημένων και υλοποιημένων μεταρρυθμίσεων είναι μεγάλο<sup>1</sup>.

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση των λόγων που οδηγούν στην καθυστέρηση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος για τις χρήσεις 2011 -2013, βασιζόμενη στη μελέτη της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. (2013) η οποία προσέφερε νέες κατευθύνσεις προσέγγισης στην ημερήσια διάταξη για καθυστέρηση ελέγχου στο δημόσιο τομέα με έμφαση στους πολιτικά συναφείς παράγοντες. Ο τρόπος που η δημοκρατία επηρεάζει την καθυστέρηση ελέγχου ουδέποτε είχε αξιολογηθεί πριν. Συνεπώς, διερεύνησαν αρκετά προηγουμένως ανεξέταστα δημοτικά συναφή και πολιτικά χαρακτηριστικά σε ένα ηπειρωτικό ευρωπαϊκό πλαίσιο, το οποίο διέφερε από το αγγλοσαξονικό θεσμικό περιβάλλον. Η Ελλάδα είναι ένα ενδιαφέρον περιβάλλον για διάφορους λόγους. Πρώτον, η πολιτική πολυφωνία που χαρακτηρίζει τις τοπικές αυτοδιοικήσεις, καθώς τα μέλη του δημοτικού συμβουλίου από διαφορετικά πολιτικά ρεύματα δεν εκπροσωπούνται πάντα στο εθνικό κοινοβούλιο (Γιαννά & Λάππας, 2005) και η αντιπολίτευση είναι κατακερματισμένη (Χλέπας, 2010). Σε ένα τέτοιο ιδιαίτερα πολιτικοποιημένο περιβάλλον, η επίδραση της πολιτικής (Σπανού, 2008) και της λογιστικής (Μπάλλας & Τσούκας, 2004) για τη δημόσια διοίκηση αναμένεται να είναι ισχυρή. Δεύτερον, παρά την ύπαρξη ενός αυστηρού κανονιστικού περιβάλλοντος με αυστηρές ποινικές διατάξεις για όσους δεν συμμορφώνονται με τη νομοθεσία, η επιβολή κυρώσεων για τους μη-συμμορφούμενους δήμους είναι, στην πράξη, σχεδόν ανύπαρκτη. Σύμφωνα με την έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. (2013) στο πλαίσιο των ελληνικών δήμων, αναμένεται ότι οι παράγοντες που σχετίζονται με την καθυστέρηση του ελέγχου θα μπορούσε να είναι διαφορετικοί, σε κάποιο βαθμό, με εκείνους που περιγράφονται σε προηγούμενη βιβλιογραφία για το δημόσιο τομέα.

Έχει γίνει προηγούμενη έρευνα για την καθυστέρηση ελέγχου σε τοπικό κρατικό τομέα που απευθύνεται μόνο στο πλαίσιο των ΗΠΑ, με εξαίρεση τη συγκριτική μελέτη των Giroux και Jones (2002) στο Ηνωμένο Βασίλειο και στις ΗΠΑ αναφερόμενοι κυρίως στη χρηματοδότηση και όχι στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση των οικονομικών καταστάσεων (Dwyer & Wilson 1989, Payne & Jensen 2002). Τέλος, η μελέτη μας ερευνά ποιοι παράγοντες επηρεάζουν την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου αλλά και πόσο και πως αλληλοεπηρεάζονται εις βάρος του χρόνου επιβολής του οικονομικού ελέγχου.

---

<sup>1</sup> Ωστόσο, αν κρίνουμε από τις σημαντικές καθυστερήσεις που αποδεικνύεται στην δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, την απροθυμία των φορέων του δημόσιου τομέα να συμμορφωθεί με τις κανονιστικές απαιτήσεις και την έλλειψη επιβολής ποινής για μη-συμμορφούμενους, φαίνεται ότι δεν έχουν επιτευχθεί πλήρως οι στόχοι. Το γεγονός ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα δεν ανέφεραν την οικονομική τους κατάσταση, την απόδοση (κυρίως σε ταμειακή βάση) και τα χρέη σε εύθετο χρόνο να συμβιβαστούν με τα στοιχεία της γενικής κυβέρνησης το έλλειμμα εντείνει την επιδείνωση της κατάστασης της ελληνικής οικονομίας, όπως αποδεικνύεται μέσα από πολλαπλές αναθεωρήσεις του δημοσιονομικού ελλείμματος ως ποσοστό του ΑΕΠ το 2009 (ΕΕ, 2010).

Το υπόλοιπο αυτής της εργασίας διαρθρώνεται ως εξής: Η ενότητα 2 εμπεριέχει τα κύρια χαρακτηριστικά των ελληνικών δήμων και τις σχετικές διατάξεις. Στην ενότητα 3 και 4 γίνεται μία αναφορά στο Σχέδιο Καλλικράτη και στο Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. αντίστοιχα. Η ενότητα 5 παρουσιάζει την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας των παραγόντων που επηρεάζουν την καθυστέρηση του ελέγχου. Η ενότητα 6 παρουσιάζει τη μεθοδολογία έρευνας. Η ενότητα 7 περιγράφει την ανάπτυξη των ερευνητικών υποθέσεων ενώ στην ενότητα 8 παρουσιάζονται τα εμπειρικά αποτελέσματα και η ανάλυση. Η τελική ενότητα προσφέρει συμπεράσματα και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.



## 2. ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ ΚΑΙ ΟΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Σύμφωνα με τον νέο νόμο 3852/2010 που ψηφίστηκε στη Βουλή των Ελλήνων το Μάιο του 2010, ονομαζόμενος ως «Σχέδιο Καλλικράτης»<sup>2</sup>, αναδιοργανώθηκαν τα διοικητικά σύνορα της Ελλάδος και τέθηκε εξολοκλήρου σε ισχύ από τον Ιανουάριο του 2011. Έτσι, οι δήμοι της Ελλάδος από 914 μειώθηκαν σε 325 και μετά την αύξηση των διοικητικών τους ορίων, οι δήμοι εξακολουθούν να διαφέρουν ως προς τον πληθυσμό, την γεωγραφική έκταση και την απολαβή των κρατικών επιδοτήσεων (Κοέν Σ. 2008)<sup>3</sup>. Οι αρμοδιότητες των δήμων εκτός από τις βασικές που είναι το τοπικό μητρώο, η αποκομιδή απορριμμάτων, η ανάπτυξη και συντήρηση των τοπικών υποδομών (π.χ. αναγκαία κτίρια, πάρκα, δρόμοι, παιδικές χαρές και πλατείες) και οι ψυχαγωγικές δραστηριότητες των πολιτών, κύριες επίσης είναι οι υπηρεσίες υγείας, η παροχή πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων υπηρεσιών εκπαίδευσης, οι υπηρεσίες μεταφορών και τα τελευταία χρόνια βασική αρμοδιότητά τους έχει γίνει η ένταξη και αποκατάσταση των μεταναστών εξαιτίας της κρίσης των τελευταίων ετών είτε αυτή είναι οικονομική, είτε κοινωνική. Τα έσοδα των δήμων διακρίνονται σε τακτικά που προέρχονται από φόρους, τέλη, εισοδήματα κινητής και ακίνητης περιουσίας και σε έκτακτα που προέρχονται από συμμετοχές σε επιχειρηματικές δραστηριότητες, πρόστιμα, διοικητικές κυρώσεις, δωρεές, κληροδοτήματα και άλλες πηγές. Για τη λήψη κρατικών επιδοτήσεων οι δήμοι υποχρεούνται να πληρούν κάποιες προϋποθέσεις οι οποίες εξετάζονται από διάφορους μηχανισμούς ελέγχου των δαπανών.

Ο δήμαρχος, το δημοτικό συμβούλιο, η οικονομική επιτροπή και η επιτροπή ποιότητας ζωής αναλαμβάνουν τη διοίκηση των δήμων. Ο δήμαρχος και το δημοτικό συμβούλιο εκλέγονται από τους πολίτες του δήμου κάθε πέντε χρόνια μετά την εφαρμογή του «Σχεδίου Καλλικράτη». Η Οικονομική Επιτροπή είναι το όργανο που διαδέχτηκε με τον «Καλλικράτη» την «Δημαρχιακή Επιτροπή», αφού απέκτησε το μεγαλύτερο μέρος των αρμοδιοτήτων της<sup>4</sup>. Συγκροτείται από το δημοτικό συμβούλιο και

---

<sup>2</sup> «Στο «Σχέδιο Καλλικράτης» εφαρμόζεται η αναγκαστική ένωση των μικρών δήμων και κοινοτήτων σε μεγαλύτερους, ως αποτέλεσμα την αλλαγή του τρόπου χρηματοδότησης των ΟΤΑ, την αύξηση της θητείας των αυτοδιοικητικών οργάνων από 4 σε 5 [έτη](#) και την ανακατανομή των αρμοδιοτήτων κάθε βαθμού.»

<sup>3</sup> Από 1/1/2011 ο αριθμός των δήμων μειώθηκε σε 325, μετά την εφαρμογή του σχεδίου μεταρρύθμισης της τοπικής αυτοδιοίκησης που ονομάζεται «Καλλικράτη» (το όνομά του από ένα διάσημο αρχιτέκτονα που έζησε στην Αθήνα κατά τη διάρκεια της Χρυσής Εποχής). Τα κριτήρια για τη συγχώνευση των δήμων ήταν κυρίως ο πληθυσμός και η γεωγραφική περιοχή των δήμων.

<sup>4</sup> Η Οικονομική Επιτροπή είναι το όργανο που διαδέχτηκε με τον «Καλλικράτη» την «Δημαρχιακή Επιτροπή» αφού απέκτησε το μεγαλύτερο μέρος των αρμοδιοτήτων της. Η Οικονομική Επιτροπή παρακολουθεί και ελέγχει την οικονομική λειτουργία του δήμου. Συντάσσει τον προϋπολογισμό, ελέγχει την υλοποίησή του και ενημερώνει το Δημοτικό Συμβούλιο ανά τρίμηνο, προελέγχει τον απολογισμό, αποφασίζει για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων, καταρτίζει τους όρους δημοπρασιών και τις κατακυρώνει, μελετά την ανάγκη σύναψης δανείων. Αποφασίζει για την αποδοχή κληρονομιών, κληροδοσιών και δανείων, αποφασίζει για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, αποφασίζει για την υποβολή προσφυγών στις διοικητικές αρχές και την άσκηση όλων των ενδίκων μέσων, για τον δικαστικό συμβιβασμό και εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τον εξωδικαστικό συμβιβασμό. Εισηγείται στο Δημοτικό Συμβούλιο την επιβολή τελών, δικαιωμάτων και εισφορών, το ετήσιο σχέδιο διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας του δήμου και παρακολουθεί την εφαρμογή του ενημερώνοντας το δημοτικό συμβούλιο. Εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τα σχέδια κανονιστικών αποφάσεων και παρακολουθεί την υλοποίησή τους.

είναι αρμόδια για θέματα προϋπολογισμού και οικονομικά θέματα του δήμου, σε δήμους με πληθυσμό μεγαλύτερο από δέκα χιλιάδες (10.000) κατοίκους. Το δημοτικό συμβούλιο αποτελείται από όλα τα εκλεγμένα κόμματα. Ως εκ τούτου, οι ελληνικοί δήμοι καθορίζονται ολοκληρωτικά από εκλεγμένους αξιωματούχους.

Ο νόμος επιβολής του διπλογραφικού συστήματος ΟΤΑ στην Ελλάδα είναι το ισχύον Προεδρικό Διάταγμα 315/99 μέχρι σήμερα και εφαρμόζεται σε δήμους που έχουν περισσότερους από πέντε χιλιάδες (5.000) κατοίκους. Στην Ελλάδα το διπλογραφικό σύστημα ΟΤΑ διέπεται από τις αρχές των τοπικών αυτοδιοικήσεων βασιζόμενο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που χρησιμοποιούνται από όλες τις εταιρείες του ιδιωτικού τομέα που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Οι δήμοι που εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα ΟΤΑ υποχρεούνται να υποβάλουν και να δημοσιεύουν μια σειρά οικονομικών καταστάσεων κάθε οικονομικού έτους, κυρίως τον Ισολογισμό και το Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Η έκθεση του ελεγκτή αποδεικνύει ότι ο έλεγχος έγινε σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 315/99 και περιλαμβάνει μια γνώμη για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται επαρκείς<sup>5</sup>. Ο έλεγχος γίνεται μόνο από πιστοποιημένους ορκωτούς λογιστές, όπως στον ιδιωτικό τομέα. Οι δημοτικοί έλεγχοι, από τη νομοθεσία, διενεργούνται από ελεγκτές που κατέχουν επαγγελματικές άδειες και ανήκουν σε ΣΟΕΛ ( Σωματείο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών). Ως εκ τούτου, η αξιοπιστία των Ελληνικών δημοτικών οικονομικών καταστάσεων σχετίζεται με τον υποχρεωτικό έλεγχο<sup>6</sup>. Η νομοθεσία είναι πολύ λεπτομερής όσον αφορά τον απαιτούμενο χρόνο για την εκτέλεση των διαφόρων φάσεων που προηγούνται της δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων, και ως εκ τούτου, πολύ συγκεκριμένα στην καθυστέρηση ελέγχου. Ο νόμος 3463/2006 (άρθρο 163) απαιτεί ότι ο αρμόδιος δημοσιονομικός ελεγκτής υποβάλλει τις οικονομικές καταστάσεις για την οικονομική επιτροπή πέντε μήνες μετά το τέλος του έτους δηλαδή μέχρι τέλος Μαΐου το αργότερο. Η οικονομική επιτροπή οφείλει να επανεξετάσει τις οικονομικές καταστάσεις εντός δύο μηνών και το αργότερο εντός πέντε ημερών μετά την λήξη της περιόδου των δύο μηνών, πρέπει να τις υποβάλει στο δημοτικό συμβούλιο για έγκριση. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να υποβάλλονται στο δημοτικό συμβούλιο για έγκριση μόνο αφού έχουν ελεγχθεί από τους επιλεγμένους ελεγκτές. Έτσι, ο μέγιστος χρόνος για τη

---

<sup>5</sup> Ενώ ο ρόλος του λογιστικού ελέγχου του δημόσιου τομέα έχει αναβαθμιστεί σημαντικά και επεκτάθηκε για να συμπεριλάβει διάφορους τομείς τα τελευταία χρόνια, αποτελώντας αυτό που συνήθως ονομάζεται «κοινωνία ελέγχου» (Lapsley, 2008, 2009), οι ελληνικές κοινότητες δεν έχουν ακόμη βιώσει αυτό τον έλεγχο έκρηξη. Έτσι, η λειτουργία του ελέγχου εξακολουθεί να περιορίζεται στο συμβατικό οικονομικό έλεγχο.

<sup>6</sup> Τα ελεγκτικά πρότυπα αποσκοπούν στη διασφάλιση ενός ελάχιστου αποδεκτού επιπέδου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Willekens & Simunic, 2007). Η μη συμμόρφωση με τα ελεγκτικά πρότυπα, αποτελεί επαγγελματική αμέλεια που καθιστά τον ελεγκτή που ενδεχομένως ευθύνονται για τις ζημιές. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (HAS), είναι νομικά υπεύθυνο για τους μετόχους και για τρίτους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, οι ελεγκτές μπορεί να είναι υπεύθυνοι για τις κυρώσεις που επιβάλλονται από τις ρυθμιστικές επιτροπές (π.χ. Ελληνικά Λογιστικά και Ελεγκτικά Συμβούλια Επιτήρησης), ενώ θα μπορούσαν να υποστούν σοβαρές ζημιές φήμης. Ως εκ τούτου, υπάρχουν κίνητρα για τους ελεγκτές να πραγματοποιούν επαρκή έλεγχο με σκοπό την εξάλειψη των δυνητικών ζημιών. Αυτό, με τη σειρά του, αναμένεται να ενισχύσει την αξιοπιστία της δημοτικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

διεξαγωγή της διαδικασίας ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων έτοιμες για δημοσίευση είναι 217 ημέρες.

### 3.ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ

Οι πρωτοβάθμιοι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) με το «Σχέδιο Καποδίστριας» το 1997, ήταν 910 δήμοι και 124 κοινότητες. Το 2010 συστάθηκε και τον Μάιο του ίδιου έτους ψηφίστηκε από την Βουλή των Ελλήνων το «Πρόγραμμα Καλλικράτης», όπου οι δήμοι συνενώθηκαν με αποτέλεσμα να μειωθούν σε 325 και οι κοινότητες καταργήθηκαν. Το «Πρόγραμμα Καλλικράτης», συγκεκριμένα «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης», ονομάζεται ο ελληνικός νόμος 3852/2010, με τον οποίο αναμορφώθηκε η διοικητική διαίρεση της Ελλάδος και επαναπροσδιορίστηκαν τα όρια των αυτοδιοικητικών μονάδων, ο τρόπος εκλογής των θεσμικών οργάνων και οι αρμοδιότητές τους. Κάποιες φορές αναφέρεται και ως «Σχέδιο Καλλικράτης», από την ονομασία που είχε πριν εισαχθεί προς συζήτηση στη Βουλή των Ελλήνων. Μέρος των διατάξεών του ενεργοποιήθηκε άμεσα με τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στις 7 Ιουνίου 2010 (ΦΕΚ 87/τ.Α'/2010), ώστε να διεξαχθούν βάσει αυτών οι αυτοδιοικητικές εκλογές του ίδιου έτους. Στην πλήρη μορφή του τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011. Το πρόγραμμα πυροδότησε αντιδράσεις σε όλη την Ελλάδα με κινητοποιήσεις που εκδηλώθηκαν ποικιλοτρόπως από αποκλεισμούς δρόμων<sup>7 8</sup> μέχρι και απεργία πείνας<sup>9</sup>. Η ονομασία «Πρόγραμμα Καλλικράτης» επεκτάθηκε, μέσω κυρίως των ΜΜΕ, στις συγχωνεύσεις και καταργήσεις δημοσίων υπηρεσιών, σχολείων<sup>10 11</sup> και νοσοκομείων<sup>12</sup>. Ο «Καλλικράτης» θεωρείται συνέχεια του «Καποδίστρια» (Ν.2539/97), υπό την έννοια ότι και τα δύο Προγράμματα εισήχθησαν από κυβέρνηση του ίδιου κόμματος (ΠΑΣΟΚ) και διέπονται από παρόμοια φιλοσοφία αναγκαστικής συνένωσης των υπαρχόντων μικρών δήμων και κοινοτήτων σε μεγαλύτερους. Οι βασικές πτυχές του προγράμματος είναι οι ακόλουθες, η μείωση του αριθμού των δήμων και των νομικών τους προσώπων κατά περίπου 2/3, η αντικατάσταση των 57 νομαρχιών ως δευτεροβάθμιων ΟΤΑ από τις 13 περιφέρειες, η σύσταση των αποκεντρωμένων διοικήσεων, οι αλλαγές στον τρόπο χρηματοδότησης των ΟΤΑ, η αύξηση της θητείας των αυτοδιοικητικών οργάνων από 4 σε 5 έτη και η ανακατανομή των αρμοδιοτήτων κάθε βαθμού. Σύμφωνα με τον Γιάννη Ραγκούση που εισηγήθηκε το πρόγραμμα ως υπουργός Εσωτερικών, κριτήριο ήταν να μην υπάρχει δήμος με πληθυσμό κάτω των 25.000 κατοίκων στα πολεοδομικά συγκροτήματα Αθήνας και Θεσσαλονίκης ή 10.000 για την υπόλοιπη χώρα - εξαιρέσεις έγιναν μόνο για τις ορεινές περιοχές, όπου το πληθυσμιακό κατώτατο όριο τέθηκε στις 2.000 και στα νησιά, όπου προκρίθηκε η λογική «ένας δήμος ανά νησί» (πλην των δύο μεγάλων, Κρήτης και Εύβοιας).

<sup>7</sup> <http://ellinikanea.gr/2010/05/21/kallikratis/>

<sup>8</sup> <http://www.patris.gr/articles/178653/114717?PHPSESSID=dhc1sf8g38shbmr525qkbi1481>

<sup>9</sup> <http://www.madata.gr/epikairoita/politics/60504.html>

<sup>10</sup> [Καλλικράτης τώρα και στα σχολεία. Αντιδράσεις](#), madata.gr μέσω inews, 21-1-2011.

<sup>11</sup> [alfavita.gr](#), Αντιδράσεις για τον «Καλλικράτη» στα ΤΕΙ, 16-5-2011.

<sup>12</sup> [Ημερησία](#), «Καλλικράτης» στα νοσοκομεία, 14-5-2011.

### **3.1 Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΙΡΕΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ**

Παρακάτω αναφέρουμε λίγα λόγια για κάθε δήμο που συμπεριλάβαμε στο δείγμα μας. Οι δήμοι της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος, μετά την επιβολή του νόμου 3852/2010 ονομαζόμενος ως «Σχέδιο Καλλικράτης», με έκταση: 11.350 km<sup>2</sup>, πληθυσμό: 679.796 (απογραφή 2011) και πρωτεύουσα την Πάτρα συστάθηκαν ως εξής:

#### **Περιφερειακή Ενότητα Αιτωλοακαρνανίας**

Ο **Δήμος Αγρινίου** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων της Αιτωλίας: Αγγελόκαστρου, Αγρινίου, Αρακύνθου, Θεστιέων, Μακρυνείας, Νεάπολης, Παναιτωλικού, Παραβόλας, Παρακαμπυλίων και Στράτου. Η έκτασή του ανέρχεται σε 1.246,65 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός σε 106.053 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου είναι η μοναδική πόλη του, το Αγρίνιο.

Ο **Δήμος Ακτίου-Βόνιτσας** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Ανακτορίου, Μεδεώνος και Παλαίρου. Η έκτασή του ανέρχεται σε 662,94 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός σε 17.370 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του νέου δήμου είναι η μεγαλύτερη κωμόπολή του, η Βόνιτσα.

Ο **Δήμος Αμφιλοχίας** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αμφιλοχίας, Ινάχου και Μενιδίου. Καταλαμβάνει το βόρειο άκρο της περιφέρειας και σε μεγάλο βαθμό αντιστοιχεί στην παλαιότερη Επαρχία Βάλτου. Η έκτασή του ανέρχεται σε 1.091,81 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός σε 17.056 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου είναι η Αμφιλοχία.

Ο **Δήμος Θέρμου** είναι ορεινός δήμος της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος με έδρα το Θέρμο, ιστορική κωμόπολη και κέντρο της ελληνιστικής Αιτωλικής Συμπολιτείας. Ο δήμος έλαβε τη σημερινή του μορφή το 1998 με το Σχέδιο Καποδίστριας. Εν συνεχεία έμεινε ανέπαφος από τον «Καλλικράτη», αφού πληρούσε το πληθυσμιακό κριτήριο (2.000 για ορεινούς δήμους) ώστε να αποφύγει τις αναγκαστικές συνενώσεις. Έχει έκταση περίπου 334 km<sup>2</sup> και πληθυσμό 8.242 κατοίκων, σύμφωνα με την απογραφή του 2011.

Ο **Δήμος Ιεράς Πόλεως Μεσολογγίου** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αιτωλικού, Μεσολογγίου και Οινιάδων. Η έκταση του Δήμου είναι 674,13 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 34.416 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή της ΕΣΥΕ του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε το Μεσολόγγι.

Ο **Δήμος Ξηρόμερου** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αστακού, Φυτειών και Αλυζίας. Η έκτασή του είναι 584,82 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός 11.737 κάτοικοι, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε ο Αστακός.

Ο **Δήμος Ναυπακτίας** προέκυψε από τη συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αποδοτίας, Ναυπάκτου, Πλατάνου, Πυλλήνης, Αντιρρίου και Χάλκειας. Τα όριά του συμπίπτουν με την επαρχία της Ναυπακτίας μαζί με τα χωριά Περιθωρίου και Γαλατά της επαρχίας Μεσολογγίου. Ο δήμος βρίσκεται στο πιο ορεινό ανατολικό τμήμα της Αιτωλοακαρνανίας και στα βόρεια περιλαμβάνει και την περιοχή των Κραβάρων. Η έκταση του νέου δήμου ανέρχεται σε 870,38 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός σε 27.800 κατοίκους, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του είναι η Ναύπακτος.

### **Περιφερειακή Ενότητα Αχαΐας**

Ο **Δήμος Αιγιαλείας** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αιγείρας, Αιγίου, Ακράτας, Διακοπτού, Ερινεού και Συμπολιτείας. Τα όριά του συμπίπτουν με την παλαιότερη Επαρχία Αιγιαλείας. Η έκταση του νέου δήμου είναι 729,42 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός 49.872 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Ως έδρα έχει οριστεί το Αίγιο.

Ο **Δήμος Δυτικής Αχαΐας** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Δύμης, Λαρίσου, Μόμβρης και Ωλενίας. Η έκταση του νέου δήμου είναι 572,22 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 25.916 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου έχει οριστεί η Κάτω Αχαΐα.

Ο **Δήμος Ερυμάνθου** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Τριταίας, Φαρών και των κοινοτήτων Καλεντζίου και Λεοντίου. Η έκταση του νέου δήμου είναι 582,93 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 8.877 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου έχει οριστεί η Χαλανδρίτσα.

Ο **Δήμος Καλαβρύτων** λειτουργεί από το 1944 έχοντας αλλάξει δύο φορές μορφή με την εφαρμογή των διοικητικών μεταρρυθμίσεων "Καποδίστριας" το 1997 και "Καλλικράτης" το 2010. Ο δήμος στη σημερινή του μορφή προέκυψε με εφαρμογή του προγράμματος Καλλικράτης οπότε και συνενώθηκαν σ' αυτόν οι γειτονικοί του καποδιστριακοί δήμοι Αροανίας, Λευκασίου και Παΐων. Καταλαμβάνει το νοτιότερο τμήμα του Νομού Αχαΐας, το οποίο σχεδόν στο σύνολό του συμπίπτει με την παλαιότερη Επαρχία Καλαβρύτων. Έχει έκταση 1.065,5 km<sup>2</sup> πληθυσμό 11.045 κατοίκους σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου είναι τα Καλάβρυτα.

Ο **Δήμος Πατρέων** έχει ως έδρα την πόλη της Πάτρας από την ημέρα της σύστασης του, το 1835, έως σήμερα. Ο Δήμος Πατρέων προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Πατρέων, Βραχναϊκών, Μεσάτιδος, Παραλίας και Ρίου. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 333.14 km<sup>2</sup> και ο μόνιμος πληθυσμός του 213.984 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Αποτελεί τον τρίτο μεγαλύτερο δήμο της Ελλάδας.

## Περιφερειακή Ενότητα Ηλείας

Ο **Δήμος Ανδραβίδας - Κυλλήνης** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Ανδραβίδας, Βουπρασίας, Κάστρου-Κυλλήνης και Λεχαινών. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 354,12 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 21.581 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκαν τα Λεχαινά και ιστορική έδρα η Βάρδα.

Ο **Δήμος Ανδρίτσαινας - Κρεστένων** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αλιφείρας, Σκιλλούντος και Ανδριτσαίνης. Η έκταση του Δήμου είναι 419,19 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 14.109 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου είναι τα Κρέστενα και ιστορική έδρα η Ανδρίτσαίνα.

Ο **Δήμος Αρχαίας Ολυμπίας** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αρχαίας Ολυμπίας, Λασιώνος, Λάμπειας και Φολόης. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 544.88 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 13.409 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του νέου δήμου ορίστηκε η Αρχαία Ολυμπία.

Ο **Δήμος Ζαχάρως** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Ζαχάρως και Φιγαλείας. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 275.65 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 8.953 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή της ΕΣΥΕ του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε η Ζαχάρω.

Ο **Δήμος Ήλιδας** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Αμαλιάδας και Πηνείας. Η έκταση του Δήμου είναι 401,9 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 32.219 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε η Αμαλιάδα.

Ο **Δήμος Πηνειού** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Βαρθολομιού, Γαστούνης και Τραγανού. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 155,05 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 21.034 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε η Γαστούνη.

Ο **Δήμος Πύργου** προέκυψε από την συνένωση των προϋπαρχόντων δήμων Πύργου, Ωλένης, Βώλακος και Ιαρδάνου, οι οποίοι αποτελούν τις δημοτικές ενότητες του νέου Δήμου. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 455,12 km<sup>2</sup> και ο πληθυσμός του 48.370 κάτοικοι σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του δήμου ορίστηκε ο Πύργος.

## Εικόνα 1: Η Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδος



## 4.ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.

Η μεταρρύθμιση στον τρόπο οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, εφαρμόστηκε λόγω των αδυναμιών που υπήρχαν στα λογιστήρια των Δήμων εξαιτίας του απλογραφικού συστήματος, όπως η μη ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα το Διπλογραφικό Σύστημα παρέχει δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης. Οι Δήμοι εφαρμόζοντας τις αρχές του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα) δεν ήταν σε θέση να παρουσιάσουν σε δεδομένη χρονική στιγμή την ακριβή οικονομική κατάσταση, τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και τις διάφορες υποχρεώσεις – απαιτήσεις τους, αφού το τότε ισχύον σύστημα δεν παρείχε την δυνατότητα σύνταξης Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Έτσι θεσπίστηκε το Προεδρικό Διάταγμα 315/99 (Φ.Ε.Κ. 302/30-12-99) και εφαρμόστηκε από 1/1/2000 στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού. Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. έχει προσαρμοστεί σύμφωνα με τις ανάγκες και τα αντικείμενα των δραστηριοτήτων των δήμων. Το διπλογραφικό σύστημα των ΟΤΑ χρησιμοποιεί ως λογιστικό σχέδιο τους λογαριασμούς του Π.Δ./315/99 για την γενική λογιστική, την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως και τους λογαριασμούς τάξεως.

### Το Π.Δ. 315/1999

Με το ΠΔ 315/1999 εισήχθη η λογιστική τυποποίηση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Σκοπός ήταν ο χειρισμός των ίδιων γεγονότων με ενιαίο τρόπο μέσω μιας κωδικοποίησης λογαριασμών των οποίων η χρήση άλλοτε είναι υποχρεωτική και άλλοτε προαιρετική.

Πέρα από το σχέδιο λογαριασμών το ΠΔ 315/1999 εισάγει και τις τυποποιημένες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες είναι υποχρεωμένοι οι Δήμοι να συντάξουν και να παραθέτουν τα υποδείγματα αυτών. Οι οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται είναι οι εξής:

- Ο Ισολογισμός
- Ο Πίνακας Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης
- Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Η Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης και
- Το Προσάρτημα

Όπως ακριβώς προβλέπει και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και ο ΚΝ 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Οι τρεις πρώτες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται υποχρεωτικά.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο καλύπτει τα τρία λογιστικά υποσυστήματα που στο σύνολό τους αποτελούν το Διπλογραφικό σύστημα. Συγκεκριμένα:

Η Γενική Λογιστική, περιλαμβάνει τις οκτώ πρώτες ομάδες του λογιστικού σχεδίου και ειδικότερα:

- Το Ενεργητικό
  - Την 1η Ομάδα, Πάγιο Ενεργητικό
  - Την 2η Ομάδα, Αποθέματα
  - Την 3η Ομάδα, Απαιτήσεις και Διαθέσιμα
- Το Παθητικό
  - Την 4η Ομάδα, Καθαρή θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
  - Την 5η Ομάδα, Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
- Τα Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
  - Την 6η Ομάδα
- Τα Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
  - Την 7η Ομάδα
- και τους Αποτελεσματικούς Λογαριασμούς
  - Την 8η Ομάδα

Η Αναλυτική Λογιστική, που περιλαμβάνει την 9η ομάδα του λογιστικού σχεδίου και η Λογιστική του Δημοσίου, που περιλαμβάνεται στην 10η ομάδα του λογιστικού σχεδίου και λειτουργεί σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, είναι η λεγόμενη ομάδα των λογαριασμών τάξεως.

Σχηματικά τα παραπάνω αποδίδονται στον παρακάτω πίνακα όπως αυτός περιλαμβάνεται στο σώμα του ΠΔ 315/1999.



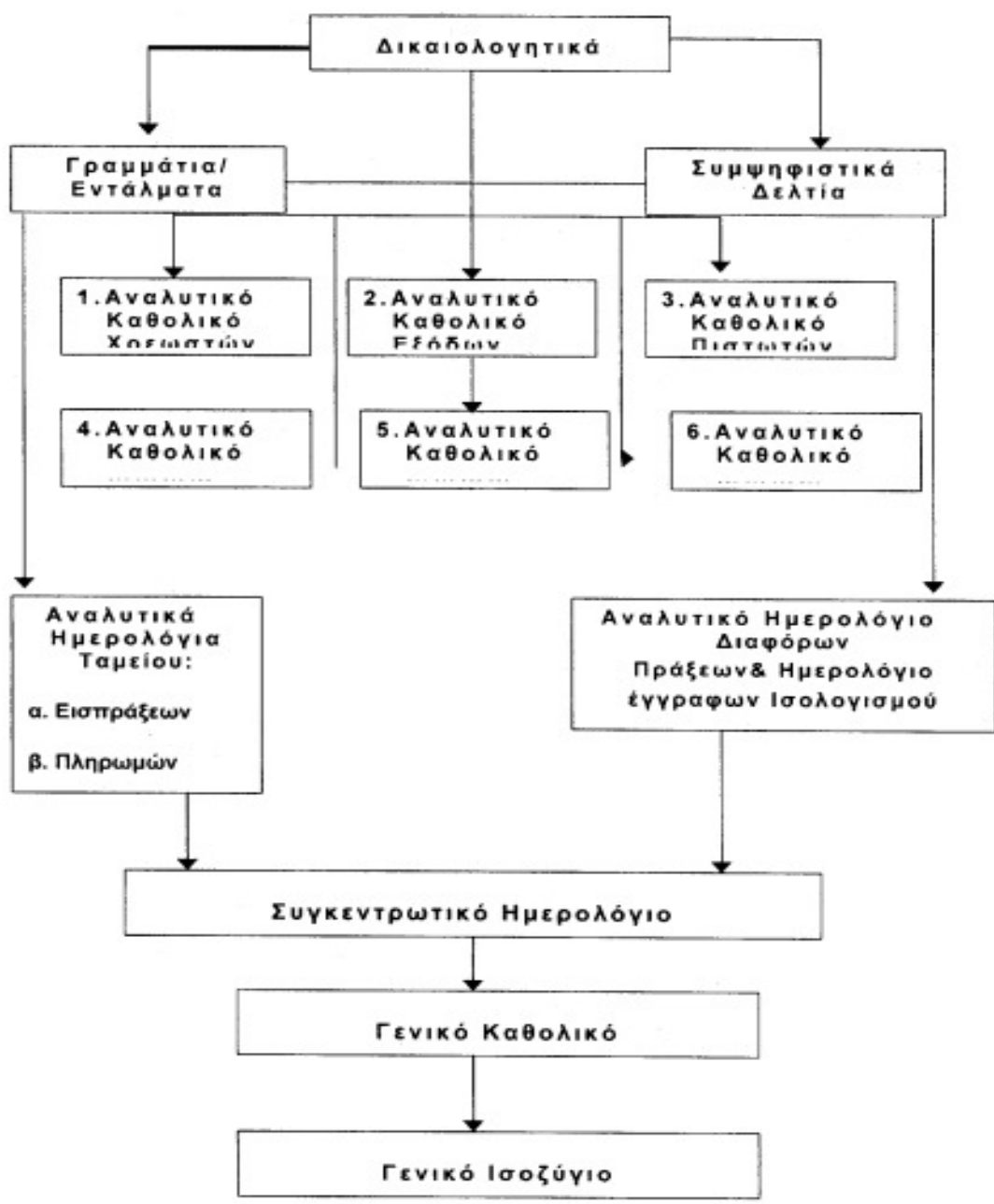
**Πίνακας 1: Η διάρθρωση των λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου**

**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

Γ Ε Ν Ι Κ Η Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Η									
Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Ι Σ Ο Λ Ο Γ Ι Σ Μ Ο Υ					Λ Ο Γ / Μ Ο Ι Ε Κ Μ / Σ Ε Ω Σ		ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ	ΛΟΓ/ΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Οργανικά έσοδα κατ' είδος			
Ομάδα 1	Ομάδα 2	Ομάδα 3	Ομάδα 4	Ομάδα 5	Ομάδα 6	Ομάδα 7	Ομάδα 8	Ομάδα 9	Ομάδα10 (0)
10. Εδαφικές Εκτάσεις	20. Εμπορεύματα	30. Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών και λοιπά έσοδα	40. Κεφάλαιο	50. Προμηθευτές	60. Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	70. Πωλήσεις αγαθών και λοιπών αποθεμάτων	80. Γενική εκμ/ση	90. Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογ/μοι	00.....
11. Κτίρια Εγκ/σεις. Κτιρίων-Τεχν. Έργα	21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	31. ....	41. Αποθεματικά Διαφορές αναπροσ/λής	51. Γραμμάτια Πληρωτέα	61. Αμοιβές & έξοδα τρίτων	71. Πωλήσεις προϊόντων	81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	91. Ανακατάαξη εξόδων - αγορών & εσόδων	01. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
12. Μηχανήματα Τεχν. Εγκατ.- Λοιπός Εξοπλ	22. Υποπροϊόντα υπολείμματα	32. Παραγγελίες Εξωτερικού	42. Αποτελέσματα εις Νέο	52. Τράπεζες λ/βραχυπρ. Υποχρ/σεων	62. Παροχές τρίτων	72. Έσοδα από φόρους, τέλη, εισφορές πρόστιμα και προσαυξήσεις	82 Έσοδα & έσοδα προηγουμε. Χρήσεων	92. Κέντρα (θέσεις) κόστους	02 Χρεωστικοί λογ/μοι προϋπολογισμού
13. Μεταφορικά μέσα	23. Παραγωγή σε εξέλιξη	33. Χρεώστες Διάφοροι	43. Επιχορηγήσεις Επνδύσεων	53. Πιστωτές Διάφοροι	63. Φόροι -Τέλη	73 . Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	83. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	93. Κόστος παραγωγής	03. Χρεωστικοί λογ/μοι εγγυήσεων εμπρ. Ασφ. Αμφοτ. Συμβ.
14. Έπιπλα λοιπός εξοπλισμός	24. Υλικά κατασκευής και επισκευής τεχνικών έργων	34. Χρεόγραφα	44. Προβλέψεις	54. Υποχρεώσεις από φόρους	64. Διάφορα έξοδα	74. Έσοδα επιχορηγήσεων	84. Έσοδα από προβλέψεις προηγουμενων χρήσεων	94. Αποθέματα	04. Διάφοροι λογ/μοι πληροφοριών χρεωστικοί
15. Ακινητοποίηση υπό εκτέλεση- προκαταβολές	25. Αναλώσιμα Υλικά	35. Λογ/μοι Διαχειρ. Και προκαταβ.	45. Μακροπροθ. Υποχρεώσεις	55. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	65. Τόκοι και συναφή έξοδα	75. Έσοδα παρεπομένων ασχολιών	85. Αποσβέσεις παγίων μη ενσωμ/μένες από λειτουργ. κόστος	95. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	05. Δικαιούχοι αλλότριων στοιχείων
16. Ασύματες Ακινητοπ.- Έξοδα πολυετούς απόσβ.	26. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	36. Μεταβατικοί λογ/μοι ενεργητικού	46. ....	56. Μεταβατικοί λογ/μοί παθητικού	66. Αποσβέσεις παγίων	76. Έσοδα κεφαλαίων	86. Αποτελέσματα χρήσεως	96. Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	06. Πιστωτικοί λογ/μοι προϋπολογισμού
17. Πάγιες (μόνιμες) εγκατ. Κοινής χρήσεως	27. ....	37. ....	47. ....	57. ....	67. Παροχές Χορηγίες Επιχορηγήσεις Επιδοτήσεις	77. ....	87. ....	97. Διαφορές Ενσωματώσεως	07. Πιστωτικοί λογ/μοι εγγυήσεων εμπρ. ασφαλ/ων αμφ. συμβάσεων
18. Τίτλοι πάγιας επένδυσης Μακροπρόθ. Απαιτήσεις	28. Είδη συσκευασίας	38. Χρηματικά Διαθέσιμα	48. Λογ/μοί Συνδέσμου	58. Λογ/μοί περιοδικής κατανομής	68. Προβλέψεις εκμ/σεων	78. Ιδιοπαρωγή παγίων –Τεκμαρτά έσοδα	88. Αποτελέσματα προς διάθεση	98. Αναλυτικά αποτελέσματα	08. Διάφοροι λογ/μοι πληροφοριών πιστωτικοί

19. Πάγιο ενεργητικό άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	29. Αποθέματα άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	39. Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	49. Προβλέψ. μακροπροθ. Υποχρ. άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	59. Βραχυπ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	69. Οργανικά έξοδα κατ' είδος άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	79. Οργανικά έξοδα κατ' είδος άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)	89. Ισολογισμός	99. Εσωτερικές διασυνδέσεις	09. Λογ/μοι τάξεως άλλων κέντρων (όμιλος λ/σμών)
--	---	--	--	---	---	---	-----------------	-----------------------------	--

**Πίνακας 2: Το Λογιστικό Κύκλωμα σε ένα Δήμο**



## 5.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ

Η καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου έχει αποτελέσει αντικείμενο ιδιαίτερης προσοχής και έρευνας στον ιδιωτικό τομέα, κυρίως για τις εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες στις ΗΠΑ και στα διεθνή χρηματιστήρια αξιών. Γενικά φαίνεται ότι υπάρχουν πολλά χαρακτηριστικά που αφορούν τον οικονομικό και εταιρικό έλεγχο και θα μπορούσαν να συνδεθούν με την καθυστέρηση ελέγχου (Owusu-Ansah, 2000).

Ενώ έχει γίνει εκτεταμένη έρευνα για τον ιδιωτικό τομέα, φαίνεται ότι υπάρχει έλλειψη των σχετικών ερευνών για τον δημόσιο τομέα, η οποία επικεντρώνεται στο πλαίσιο των ΗΠΑ. Σε ερευνητική εργασία, οι Dwyer και Wilson (1989) ερευνήσαν την καθυστέρηση του ελέγχου σε 142 πόλεις των ΗΠΑ για το οικονομικό έτος 1982. Βρήκαν σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ της καθυστέρησης ελέγχου και των ακόλουθων παραγόντων: την βεβαίωση πιστοποίησης GFOA (δηλ. πιστοποιητικό συμμόρφωσης), την ανεξαρτησία των ελεγκτών, την ευθύνη του ελεγκτή για την έκθεση του λογιστικού ελέγχου και την ύπαρξη κρατικού κανονισμού για τις πρακτικές της δημοτικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. O Rubin (1992) εξέτασε τμηματικά πόλεις του Οχάιο το 1986 για την καθυστέρηση ελέγχου. Ανέφερε ότι συσχετίζεται η καθυστέρηση ελέγχου με το πιστοποιητικό GFOA και τον τύπο του ελεγκτή. Οι Deis και Giroux (1992) σε έρευνά τους στο Τέξας ανέφεραν ανεξάρτητες σχολικές περιφέρειες από το 1984 έως το 1989. Το σύνολο των αποτελεσμάτων τους για τις έγκαιρες εκθέσεις συνδέονται σε μεγάλο βαθμό με την ποιότητα του ελέγχου. Οι McLelland και Giroux (2000) εξέτασαν την καθυστέρηση ελέγχου σε 164 μεγάλες πόλεις των ΗΠΑ. Βρήκαν ότι η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με την έκδοση οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, με τη δημοσιοποίηση λογιστικών εκθέσεων, καθώς και με την απασχόληση ενός ανεξάρτητου ελεγκτή. Ανέφεραν επίσης τη θετική σχέση που έχει η καθυστέρηση ελέγχου με τον πληθυσμό του δήμου και την ύπαρξη ενός επιπλέον ελεγκτικού γραφείου. Οι Payne και Jensen (2002) εξέτασαν την καθυστέρηση ελέγχου στους νοτιοανατολικούς δήμους των ΗΠΑ για το οικονομικό έτος 1992. Εξέτασαν τα χαρακτηριστικά που αφορούν τον οικονομικό έλεγχο του δήμου. Βρήκαν ότι τα κίνητρα για την διαχείριση της έγκαιρης υποβολής εκθέσεων, η παρουσία ενός άριστου συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και οι δανειακές υποχρεώσεις είναι όλα αρνητικά συνδεδεμένα με την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Η καθυστέρηση ελέγχου, κατά την διάρκεια απασχόλησης εξωτερικού ελεγκτή, έδειξε να έχει θετική σχέση με το μέγεθος του δήμου, με την παραλαβή της ειδικής ελεγκτικής γνώματευσης και τον κανονισμό. Βρήκαν ότι η εμπειρία και η φήμη του ελεγκτή μειώνουν την καθυστέρηση ελέγχου. Οι Johnson, Davies, και Freeman (2002) εξέτασαν 302 τοπικές αυτοδιοικήσεις των ΗΠΑ το 1993 και βρήκαν ότι η καθυστέρηση ελέγχου είναι εποχιακή και εξαρτάται από την φήμη και την υπευθυνότητα του ελεγκτή, την διαχείριση των αρμοδιοτήτων, την βεβαίωση

πιστοποίησης GFOA και των ελεγκτικών υπηρεσιών. Η μόνη μελέτη στην Ευρώπη για την καθυστέρηση ελέγχου έγινε στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι Giroux και Jones (2002) ανέφεραν σημαντικές διαφορές σε συγκριτική μελέτη που έκαναν το 1996 για την καθυστέρηση ελέγχου και τον λογιστικό έλεγχο της τοπικής αυτοδιοίκησης σε 260 δήμους στο Ηνωμένο Βασίλειο και σε 165 πόλεις των ΗΠΑ. Το χρονικό διάστημα μεταξύ του τέλους του οικονομικού έτους και της ημερομηνίας της ελεγκτικής γνωμάτευσης σε δήμους του Ηνωμένου Βασιλείου ήταν, κατά μέσο όρο, 290.3 ημέρες, ενώ σε πόλεις των ΗΠΑ ήταν κατά μέσο όρο 124.7 ημέρες. Τέλος, οι Κοέν Σ. και Λεβέντης Σ. (2013), έλληνες ερευνητές κατέγραψαν τις επιπτώσεις της καθυστέρησης ελέγχου που σχετίζονται με τους δήμους, τον οικονομικό έλεγχο και τους πολιτικούς παράγοντες. Η έρευνά τους είχε ως δείγμα ένα μικρό αριθμό ελληνικών δήμων, μη αντιπροσωπευτικό, όπου για πρώτη φορά εκτιμήθηκε ο τρόπος που η δημοκρατία επηρεάζει την καθυστέρηση ελέγχου.

### Πίνακας 3: Κατασκευή του τελικού δείγματος

Αριθμός δήμων-οικονομικών καταστάσεων για το 2011	19
Αριθμός δήμων-οικονομικών καταστάσεων για το 2012	19
Αριθμός δήμων-οικονομικών καταστάσεων για το 2013	19
Αριθμός δήμων-οικονομικών καταστάσεων και για τα τρία διαδοχικά έτη 2011- 2013	19
Αριθμός των οικονομικών καταστάσεων με πληροφορίες που λείπουν (π.χ. έκθεση ελέγχου ή η ημερομηνία του ελέγχου)είτε το έτος 2011 ή το 2012 ή το 2013	0
Τελικό δείγμα (αριθμός του οικονομικών καταστάσεων των δήμων ανά έτος)	19

## 6. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 6.1 ΣΥΛΛΟΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Το δείγμα μας αποτελείται από 19 δήμους, οι οποίοι ανήκουν στην Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδος και θα εξετάσουμε τις οικονομικές καταστάσεις τους για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011, 2012 και 2013. Με την ένταξη των δήμων στο σχέδιο «Καλλικράτης» οι δήμοι μειώθηκαν σε 325. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ανακτηθεί είτε σε έντυπη μορφή ή ως ηλεκτρονικά αντίγραφα από την Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (ΕΕΤΑΑ)<sup>13</sup>. Το δείγμα μας αντιστοιχεί στο 6.24% του πραγματικού πληθυσμού. Η σύνθεση του δείγματός μας παρουσιάζεται στον Πίνακα 3. Οι οικονομικές εκθέσεις των δήμων αναφέρονται στο ίδιο έτος (μέχρι 31 Δεκεμβρίου).

### 6.2 Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ

Η επίδραση της σχέσης μεταξύ της καθυστέρησης ελέγχου και των ανεξάρτητων μεταβλητών μετράται με την χρήση ενός μοντέλου γραμμικής παλινδρόμησης. Το μοντέλο πολλαπλής παλινδρόμησης αξιολογεί τα σχετικά συμπεράσματα και περιγράφεται ως εξής :

$$\text{AUTIME}_j = \beta_0 + \beta_1(\text{EXP})_j + \beta_2(\text{GRANT})_j + \beta_3(\text{CENTER})_j + \beta_4(\text{OPP})_j + \beta_5(\text{ELECT})_j + \beta_6(\text{EXTACC})_j + \beta_7(\text{INSACC})_j + \beta_8(\text{REMARKS})_j + \beta_9(\text{AUD})_j + \beta_{10}(\text{SIZE})_j + \beta_{11}(\text{POP})_j + \beta_{12}(\text{CUR})_j + \beta_{13}(\text{LEV})_j + \beta_{14}(\text{PROFIT})_j + u_j$$

όπου AUTIME είναι ο φυσικός λογάριθμος των ημερών από το τέλος του οικονομικού έτους μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου (χρηματοοικονομικές καταστάσεις)<sup>14</sup>, EXP είναι τα έτη από την δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (χρηματοοικονομικές καταστάσεις), GRANT είναι οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις διαιρούμενες με τον κύκλο εργασιών (χρηματοοικονομικές καταστάσεις), CENTER= 1 εάν ο δήμος βρίσκεται στους νομούς Αττικής ή Θεσσαλονίκης, 0 διαφορετικά (Υπουργείο Εσωτερικών), OPP = 1 αν υπάρχει ισχυρή αντιπολίτευση στο δήμο (πάνω από δύο κόμματα της αντιπολίτευσης), 0 διαφορετικά (Υπουργείο Εσωτερικών), ELECT = 1 αν ο δήμαρχος επανεκλέγεται, 0 διαφορετικά (Υπουργείο Εσωτερικών), EXTACC=1 αν υπάρχει ένας εξωτερικός λογιστής, 0 διαφορετικά (χρηματοοικονομικές καταστάσεις), INSACC = 1 αν υπάρχει μια εσωτερική επιτροπή για την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, 0 διαφορετικά (χρηματοοικονομικές καταστάσεις), και REMARKS είναι ο

<sup>13</sup> ΕΕΤΑΑ είναι ένας οργανισμός που παρέχει επιστημονική και τεχνική υποστήριξη του δημόσιου τομέα, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των κοινωνικών φορέων.

<sup>14</sup> Η πηγή δεδομένων αναφέρεται σε παρένθεση.

αριθμός των παρατηρήσεων σε μια γνώμη με επιφύλαξη που αφορά ιδιαίτερα σημεία ή ουσιώδη θέματα των οποίων η εικόνα επηρεάζει τους πιστοποιημένους ισολογισμούς. Μια γνώμη χωρίς επιφύλαξη έχει μηδενικές παρατηρήσεις. (χρηματοοικονομικές καταστάσεις).

Το παραπάνω μοντέλο περιλαμβάνει επίσης τις μεταβλητές που ελέγχουν το μέγεθος, τη ρευστότητα, τη μόχλευση και την αποδοτικότητα και έχουν προταθεί ως επιρροή από την σχετική βιβλιογραφία. Συγκεκριμένα, οι μεγάλοι φορείς επικεντρώνονται περισσότερο στα συμφέροντα των πολιτικών κομμάτων που θα απαιτήσουν έγκαιρη οικονομική πληροφόρηση. Μετράμε το μέγεθος από το Σύνολο Ενεργητικού περιμένοντας μια αρνητική σχέση (Λεβέντης, 2005) και από τον πληθυσμό (αριθμός των πολιτών) περιμένοντας μια θετική σχέση (McLelland & Giroux, 2000). Από προηγούμενη βιβλιογραφία ενδείκνυται ότι ο έλεγχος του κυκλοφορούντος ενεργητικού, ειδικά η απογραφή, επειδή είναι χρονοβόρα ενδέχεται οι ελεγκτές να έρθουν αντιμέτωποι με ένα πρόσθετο φόρτο εργασίας επειδή θα επαληθεύσουν τα μοντέλα αποτίμησης και τα φυσικά μεγέθη αποθεμάτων (Λεβέντης, 2005). Εναλλακτικά, μια αρνητική σχέση μπορεί να σχετίζεται με καλά νέα ή με ένα μικρό ποσοστό του δείκτη ρευστότητας, και έτσι είναι πιο εύκολο να ελεγχθεί. Η ρευστότητα μετράται από την τρέχουσα αναλογία. Η μόχλευση έχει αποδειχτεί ότι αυξάνει την καθυστέρηση ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση (Johnson, 2006). Στην παρουσία ενός υψηλού χρέους οι ελεγκτές είναι πιο προσεκτικοί με τις διαδικασίες του λογιστικού ελέγχου και επίσης, ο λογιστικός έλεγχος για το χρέος είναι πιο χρονοβόρος σε σύγκριση με τα ίδια κεφάλαια. (Carslaw & Kaplan, 1991). Η μόχλευση μετριέται από την αναλογία του μακροπρόθεσμου χρέους προς τα ίδια κεφάλαια. Τέλος, θεωρούμε ότι η αποδοτικότητα κίνησης είναι ένα ανδρείκελο για να διαφοροποιούνται οι δήμοι που αναφέρουν πλεόνασμα από τους δήμους που αναφέρουν έλλειμμα (παρόμοια με Ashton, Graul, & Newton, 1989). Όσοι δήμαρχοι δημιουργούν πλεόνασμα στο δήμο τους θέλουν να δείξουν τη διοικητική τους ικανότητα και την μέγιστη απόδοσή τους (Dye & Sridhar, 1995). Εναλλακτικά, οι ελεγκτές ενδέχεται να ζητήσουν παραπάνω χρόνο για τον έλεγχο των δήμων που παρουσιάζουν έλλειμμα ως ένα μέσο προστασίας εναντίον οποιασδήποτε πιθανής μελλοντικής διαφοράς.

## **7. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ**

Η παρούσα εργασία επικεντρώνεται σε τρεις διαστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα δεδομένα και εξετάζει τη σχέση που έχουν με την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Οι τρεις διαστάσεις είναι: (α) οι παράγοντες που σχετίζονται με τους δήμους, (β) οι παράγοντες που σχετίζονται με την πολιτική και (γ) οι παράγοντες που σχετίζονται με τους οικονομικούς ελέγχους. Έχουμε αναπτύξει υποθέσεις για τα νέα στοιχεία που προέρχονται από αυτή τη μελέτη, ενώ ελέγχουμε τις μεταβλητές που ενδείκνυνται από προηγούμενη έρευνα. Παρακάτω εξηγούνται με βάση τις τρεις διαστάσεις που προαναφέραμε η καθυστέρηση ελέγχου και οι υποθέσεις.

### **7.1. Η ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Η καθυστέρηση ελέγχου, είναι η εξαρτημένη μεταβλητή του μοντέλου, και υπολογίζεται ως ο αριθμός των ημερών από το τέλος του οικονομικού έτους του δήμου μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου. Οι ισολογισμοί μπορούν να δημοσιευτούν μόνο μετά από την ολοκλήρωση του ελέγχου και πρέπει να είναι υπογεγραμμένοι από τους ελεγκτές. Χρησιμοποιούμε την ίδια μέθοδο για τη μέτρηση της καθυστέρησης του ελέγχου, όπως έχει χρησιμοποιηθεί και σε άλλες μελέτες στον δημόσιο (Johnson, 1998, McLelland & Giroux, 2000) και στον ιδιωτικό τομέα (Ashton, Willingham, & Elliott, 1987, Λεβέντης, 2005, κ.ά).

## **7.2. ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ**

### **7.2.1. Η εμπειρία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση**

Το σκεπτικό για αυτόν τον συντελεστή βασίζεται στην θεωρία της καμπύλης μάθησης. Ο Owusu-Ansah (2000), έχει προτείνει ότι θα μειωθεί ο χρόνος υποβολής εκθέσεων, όσο αυξάνεται ο αριθμός των οικονομικών καταστάσεων. Καθώς ο οργανισμός εξακολουθεί να εφαρμόζει αρχές και πρακτικές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι λογιστές να μαθαίνουν περισσότερο και να μειώνονται τα προβλήματα που μπορεί να προκαλέσουν οποιαδήποτε καθυστέρηση (Owusu-Ansah, 2000). Στο ίδιο πνεύμα, οι Ryan, Stanley και Nelson (2002) βρήκαν ότι ο χρόνος έχει θετική επίδραση όταν τηρούνται τα λογιστικά πρότυπα. Ενώ, οι Christiaens και Peteghem (2007) ήταν ασαφείς σχετικά με την επίδραση που έχει η εμπειρία της τήρησης στους Φλαμανδικούς δήμους. Περιμένουμε ένας δήμος με εμπειρία να γίνει ικανότερος σε χρηματοοικονομικά θέματα πληροφόρησης και στην προθεσμία υποβολής εκθέσεων. Η προετοιμασία για την πρώτη παρουσίαση των δημοσιονομικών ισολογισμών ήταν ένας σημαντικός στόχος για όλους τους ελληνικούς δήμους. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός ότι οι δημοτικοί υπάλληλοι θα έπρεπε να εκπαιδευθούν, θα έπρεπε να γίνει η δοκιμή και η εφαρμογή για τα λογιστικά συστήματα πληροφόρησης και το μητρώο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα έπρεπε να είναι προετοιμασμένο. Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων απαιτούσε μεγάλο φόρτο εργασίας, επειδή οι δήμοι έπρεπε να ελέγξουν πολυάριθμα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έπρεπε να καταγραφούν και να αποτιμηθούν για πρώτη φορά. Για αυτό το λόγο το Π.Δ. 315/99 επέτρεπε στο μητρώο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων να ολοκληρωθεί μέσα σε 3 χρόνια από την πρώτη εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Συνεπώς, περιμένουμε οι δήμοι με εμπειρία στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση να ξεπεράσουν τα εμπόδια της πρώτης εφαρμογής. Έτσι, η εμπειρία αναμένεται να έχει αρνητικές επιπτώσεις στην καθυστέρηση ελέγχου. Έτσι υποθέτουμε ότι:

**H1.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με την εμπειρία ενός δήμου που έχει εγκρίνει την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.

Εμείς μετρήσαμε αυτόν τον παράγοντα από τον αριθμό των ημερολογιακών ετών ενός δήμου που έχει εκδώσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.

### **7.2.2. Η εξάρτηση από τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις**

Οι δήμοι βασίζονται σε μεγάλο βαθμό από τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις. Οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις, που προορίζονται για λειτουργικούς και επενδυτικούς σκοπούς, κατανέμονται στους δήμους των Κεντρικών Αυτόνομων Πόρων (δηλαδή φόρους που εισπράττονται από την κυβέρνηση για να μεταφερθούν στις τοπικές αυτοδιοικήσεις). Ενώ υπάρχει ένα συγκεκριμένο ποσό που θα διατεθεί (με βάση τον εθνικό προϋπολογισμό), η κατανομή αποφασίζεται σε ετήσια βάση από το Υπουργείο



Οικονομικών και το Υπουργείο Εσωτερικών με τρόπο που έχει ως στόχο να εξομαλύνει τις γεωγραφικές και οικονομικές ανισότητες (Υπουργείο Οικονομικών, 2007, σελ. 146). Όσο εξαρτημένος είναι ένας δήμος σε κυβερνητικές επιχορηγήσεις τόσο περισσότερο ενδεχομένως θα προσπαθεί να τηρεί τις κυβερνητικές νομοθετικές απαιτήσεις. Κατά συνέπεια, θα ήταν πρόθυμος να υποβάλλει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στην ώρα τους και να μειώσει την καθυστέρηση ελέγχου. Το κίνητρο θα ήταν να ελαχιστοποιηθεί τυχόν ποινή ή καθυστέρηση στη λήψη επιχορηγήσεων. Σύμφωνα με τη κείμενη νομοθεσία (νόμος 3463/2006, άρθ.165) η έλλειψη συμμόρφωσης θα τιμωρείται με πρόστιμο που κυμαίνεται από 5% έως 15% του ποσού των Κεντρικών Αυτόνομων Πόρων που αναλογούν σε κάθε δήμο. Έτσι, μπορούμε να υποθέσουμε ότι:

**H2.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με την εξάρτηση του δήμου από τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις.

Μετράμε την εξάρτηση των κυβερνητικών επιχορηγήσεων ως ο λόγος των επιχορηγήσεων προς τα συνολικά λειτουργικά έσοδα .

### 7.2.3. Τοποθεσία

Η παραγωγή του πλούτου δεν είναι ομοιόμορφα κατανεμημένη στην Ελλάδα. Οι νομοί της Αττικής (όπου βρίσκεται η πρωτεύουσα Αθήνα) και της Θεσσαλονίκης (όπου βρίσκεται η Θεσσαλονίκη, η δεύτερη μεγαλύτερη πόλη της Ελλάδος) παράγει τη συντριπτική πλειοψηφία του ΑΕΠ της χώρας (Κοέν 2008, σχεδόν το 58% με βάση τα τελευταία στατιστικά στοιχεία από την Ελληνική Εθνική Στατιστική Υπηρεσία). Έτσι, οι δήμοι που βρίσκονται σε αυτούς τους δύο νομούς έχουν πρόσβαση σε ειδικευμένους εργαζόμενους, αλλά και επαρκή πρόσβαση στους αναγκαίους πόρους για να διατηρήσουν τα καινούρια λογιστικά συστήματα και τις εσωτερικές διοικητικές λειτουργίες. Ο Κοέν (2008) παρέχει στοιχεία ότι οι ελληνικοί δήμοι που ανήκουν στους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης κατατάσσονται σε υψηλότερη θέση στη συνολική αποδοτικότητα. Ως συνέπεια, η τοποθεσία αναμένεται να επηρεάσει την καθυστέρηση ελέγχου. Οι δήμοι που ανήκουν στους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης αναμένεται να έχουν καλύτερη βαθμολογία στην εσωτερική απόδοση των λειτουργιών τους σε σχέση με άλλες περιοχές. Από αυτή την άποψη, η γεωγραφική τοποθεσία θα διευκολύνει την εκτέλεση του ελεγκτικού ελέγχου, με αποτέλεσμα να χρειάζεται λιγότερος χρόνος για να ολοκληρωθεί (δηλαδή μικρότερη καθυστέρηση ελέγχου). Έτσι, μπορούμε να υποθέσουμε ότι:

**H3.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με την τοποθεσία ενός δήμου σε οικονομικά κέντρα της χώρας.

Μετράμε αυτήν τη μεταβλητή ως ψευδομεταβλητή που αντιστοιχεί στην τοποθεσία του δήμου στους νομούς της Αθήνας ή της Θεσσαλονίκης ή σε μια τοποθεσία εκτός αυτών των δύο μεγάλων αστικών περιοχών.

### **7.3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΑ ΠΟΛΙΤΙΚΑ**

#### **7.3.1. Ισχυρή αντιπολίτευση**

Τα δημοτικά συμβούλια συνήθως χαρακτηρίζονται από πλουραλισμό, με την έννοια ότι εκφράζουν απόψεις από διαφορετικά πολιτικά ρεύματα. Με αποτέλεσμα, οι ανεξάρτητοι υποψήφιοι ή οι πολιτικοί συνδυασμοί να μην υποστηρίζονται από τα πολιτικά κόμματα των δύο πλειοψηφιών, (που εναλλάσσονται στην διακυβέρνηση της Ελλάδος), για να λάβουν αριθμό εδρών στο δημοτικό συμβούλιο. Συνεπώς, υπάρχει μια πολιτική πολυφωνία επειδή τα μέλη του δημοτικού συμβουλίου προέρχονται από διαφορετικές πολιτικές βάσεις και δεν εκπροσωπούνται πάντα στο εθνικό κοινοβούλιο (Γιαννάς & 2005), και η αντιπολίτευση είναι χωρισμένη (Χλέπας, 2010). Έτσι, όσο μεγαλύτερη είναι η ποικιλία των απόψεων που εκφράζονται στο δημοτικό συμβούλιο τόσο πιο έντονη θα είναι η διαδικασία λήψης αποφάσεων όταν θα συζητούν οικονομικά θέματα. Τα περισσότερα κόμματα που υπάρχουν στο δημοτικό συμβούλιο χρειάζονται για την κυβερνητική πλειοψηφία του συνασπισμού ή, εναλλακτικά, για το σχηματισμό των παρατάξεων της μειοψηφίας. Όταν η εξουσία είναι χωρισμένη ανάμεσα σε πολλά κόμματα, το πολιτικό κλίμα γίνεται πολύ ανταγωνιστικό (Johansson & Siverbo, 2009). Από προηγούμενες έρευνες έχει διαπιστωθεί ότι ο πολιτικός ανταγωνισμός δημιουργεί ασάφεια και δυσκολίες στην εφαρμογή μέτρων (Johansson & Siverbo, 2009). Υποθέτουμε ότι υπάρχει ισχυρή αντιπολίτευση, όταν υπάρχουν περισσότερα από δύο αντίπαλα κόμματα που εκπροσωπούνται, εκτός από το κόμμα της πλειοψηφίας του δημάρχου, στο δημοτικό συμβούλιο. Επειδή η έκθεση του οικονομικού ελέγχου θα εξεταστεί από όλα τα κόμματα του συμβουλίου για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων<sup>15</sup>, οι ελεγκτές θα απαιτήσουν περισσότερο χρόνο για να διενεργήσουν τον οικονομικό έλεγχο. Έτσι, υποθέτουμε ότι:

**H4.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται θετικά με την ισχυρή αντιπολίτευση στο δημοτικό συμβούλιο.

Μετράμε αυτήν τη μεταβλητή ως ψευδομεταβλητή που αντιστοιχεί στην ύπαρξη ή μη ύπαρξη περισσότερων από δύο αντίπαλων κομμάτων στο δημοτικό συμβούλιο, εκτός από το κόμμα της πλειοψηφίας του δημάρχου.

---

<sup>15</sup> Σύμφωνα με τον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (Νόμος 3463/2006, 165 άρθ..) Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι παρόν κατά τη συζήτηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο δημοτικό συμβούλιο και να δώσει εξηγήσεις, όταν χρειαστεί.

### 7.3.2. Επανεκλογή

Οι δήμαρχοι σπάνια είναι επαγγελματίες διαχειριστές. Επομένως, δεν είναι αρκετά έμπειροι με τις τεχνικές της λογιστικής και τα οικονομικά στοιχεία. Ωστόσο, όταν ένας δήμαρχος κατέχει την ίδια θέση για περισσότερο από μια πενταετία (οι εκλογές διεξάγονται κάθε πέντε έτη) αυτός/αυτή αποκτά τελικά επαρκή εξοικείωση με τις λογιστικές απαιτήσεις και τα απαραίτητα μέτρα και γίνεται πιο εύκολη η διεξαγωγή του ελέγχου. Έτσι, με αναφορά στη θεωρία της καμπύλης της μάθησης, η επανεκλογή αναμένεται να έχει αρνητική επίδραση στην καθυστέρηση του ελέγχου. Η επανεκλογή αντιστοιχεί σε δύο διαδοχικές εκλογικές αναμετρήσεις όταν εκλέγεται ο ίδιος δήμαρχος<sup>16</sup>. Όταν επανεκλέγονται οι δήμαρχοι αναμένεται να έχουν μεγαλύτερη πληροφόρηση σε σχέση με τους νεοεκλεγέντες δημάρχους, η οποία οδηγεί σε βελτιώσεις στις διαδικασίες της λογιστικής και του ελέγχου. Επίσης, ο νεοεκλεγμένος δήμαρχος μπορεί να θελήσει να κάνει περαιτέρω έρευνα σε οικονομικά θέματα του δήμου, προκειμένου να ανακαλύψει τυχόν κρυμμένα ζητήματα που κρύβονται στις υπάρχουσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και θα απαιτήσουν από τους ελεγκτές να εργαστούν για το σκοπό αυτό. Οι νεοεκλεγέντες δήμαρχοι θα προτείνουν μεγαλύτερη προετοιμασία στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έτσι θα προκληθεί μεγαλύτερη καθυστέρηση στον έλεγχο. Έτσι, υποθέτουμε ότι:

**H5.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με τη δημαρχιακή επανεκλογή. Μετράμε αυτήν τη μεταβλητή ως ψευδομεταβλητή που αντιστοιχεί στην ύπαρξη ή μη του ίδιου δημάρχου που εκλέγεται σε δύο διαδοχικές εκλογικές αναμετρήσεις.

## **7.4. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥΣ ΕΛΕΓΧΟΥΣ**

### 7.4.1. Εξωτερικός λογιστής

Η μετάβαση από τη λογιστική σε ταμειακή βάση σε λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν είναι μία ασήμαντη διαδικασία. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση θα δημιουργήσει την ανάγκη για την εκπαίδευση του προσωπικού για να λειτουργήσει το νέο σύστημα (Brusca Alijarde, 1997) και θα απαιτήσει δαπάνη που θα προκύπτει στο πλαίσιο της αύξησης της λογιστικής τεχνογνωσίας και υποστήριξης (Pendlebury & Karbhari, 1998). Οι δήμοι μπορούν ή να προσλάβουν έναν εξωτερικό λογιστή ή να χρησιμοποιήσουν μια εσωτερική ομάδα προκειμένου να τους βοηθήσουν στις απαιτήσεις που προαναφέρθηκαν. Στην πρώτη περίπτωση, οι εξωτερικοί σύμβουλοι θα είναι υπεύθυνοι για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση της ύπαρξης μιας εξωτερικής

---

<sup>16</sup> Χρησιμοποιούμε μια ψευδομεταβλητή για την επανεκλογή αντί των ετών της δημαρχιακής θητείας, δεδομένου ότι δεν υπάρχει μια ενιαία περίπτωση παραίτησης του δημάρχου. Ως εκ τούτου, ο δήμαρχος μπορεί να χρησιμεύσει είτε για πέντε είτε για δέκα έτη (αν επανεκλεγεί). Στο δείγμα μας δεν υπάρχει επανεκλογή για τρίτη διαδοχική χρονιά. Η επανεκλογή για τρίτη φορά είναι πολύ σπάνια.

λογιστικής ομάδας αναμένεται να αυξηθεί η καθυστέρηση ελέγχου για δύο λόγους: Πρώτον, οι εξωτερικοί λογιστές εργάζονται ως εξωτερικοί συνεργάτες μερικής απασχόλησης στους δήμους και ως εκ τούτου δεν περνούν πολύ χρόνο στις εγκαταστάσεις του δήμου που μπορεί να παρεμποδίσουν την ομαλή συνεργασία μεταξύ των ελεγκτών και του λογιστικού προσωπικού του δήμου(δηλαδή, την άμεση ανταπόκριση στα αιτήματα των ελεγκτών). Δεύτερον, δεδομένου ότι οι ημερομηνίες για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων στους δήμους συμπίπτουν με εκείνες του ιδιωτικού τομέα, οι εξωτερικοί λογιστές με την πελατεία στον ιδιωτικό τομέα θα είναι πολύ απασχολημένοι κατά τη διάρκεια της αντίστοιχης περιόδου, η οποία θα μπορούσε να καθυστερήσει την προετοιμασία των δημοτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Έτσι, υποθέτουμε ότι:

**H6.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται θετικά με την ύπαρξη ενός εξωτερικού λογιστή.

Μετράμε αυτήν τη μεταβλητή ως ψευδομεταβλητή, σχετικά με την ύπαρξη ή μη ενός εξωτερικού λογιστή.

#### **7.4.2. Εσωτερική λογιστική ομάδα**

Οι δημόσιοι υπάλληλοι στις χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης συνήθως εκπαιδεύονται στην αντιμετώπιση της δημόσιας και διοικητικής νομοθεσίας, αλλά είναι λιγότερο εξοικειωμένοι με τις τεχνικές για την διοίκηση των επιχειρήσεων (Pina, 2009). Συνεπώς, οι περισσότεροι δήμοι σε αυτές τις χώρες καταφεύγουν σε προσωπικό που έχει εκπαιδευτεί στον τομέα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Στην Ελλάδα, η γνώση της λογιστικής δεν αποτελεί προϋπόθεση για το προσωπικό που εργάζεται στα λογιστήρια των φορέων του δημοσίου τομέα (Venieris & Κοέν, 2004). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, η πλειοψηφία των εργαζομένων στις οικονομικές υπηρεσίες των δήμων να μην διαθέτει επαγγελματικά προσόντα λογιστικής (Κοέν, Καϊμενάκη, & Ζόργιος, 2007). Οι δήμοι για να αντιμετωπίσουν τις νέες λογιστικές απαιτήσεις προσλαμβάνουν εξειδικευμένο προσωπικό για να δημιουργήσει, ή για να υποστηρίξει μια ομάδα που είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η ύπαρξη μιας εσωτερικής λογιστικής ομάδας που ασχολείται με τη λογιστική λειτουργία αναμένεται να υποστηρίξει τους ελεγκτές στα καθήκοντά τους. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα, οι ελεγκτές να ξοδεύουν λιγότερο χρόνο για την διεξαγωγή ουσιαστικών δοκιμών συμμόρφωσης. Έτσι υποθέτουμε ότι:

**H7.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται αρνητικά με την ύπαρξη μιας εσωτερικής λογιστικής ομάδας.

Μετράμε αυτήν τη μεταβλητή ως ψευδομεταβλητή, σχετικά με την ύπαρξη ή όχι μιας εσωτερικής λογιστικής ομάδας.

### 7.4.3. Παρατηρήσεις

Η παρουσία της παρατήρησης στην έκθεση ελέγχου προκύπτει από τις απαιτήσεις του κανονισμού ελέγχου. Γενικά, στην ελεγκτική γνώμη παρουσιάζονται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται σε σημαντικές αποκλίσεις από τις αποδεκτές λογιστικές αρχές και/ή τη σχετική νομοθεσία. Οι Κοέν και Καϊμενάκης (2011) αναφέρουν ότι οι περισσότεροι όροι για την ρύθμιση των δήμων στην Ελλάδα αναφέρονται σε γνώμες με επιφύλαξη. Στα δεδομένα μας δεν υπάρχουν αρνητικές γνώμες ή αποποίηση ευθυνών. Υπάρχει ένδειξη στη βιβλιογραφία ότι η αξιολόγηση μιας έκθεσης ελέγχου θα καθυστερήσει τον οικονομικό έλεγχο (Dodd, 1984, Whittred, 1980). Ο Whittred (1980) βρήκε ότι η χρονική καθυστέρηση αυξάνεται καθώς αυξάνονται και οι επιφυλάξεις. Περιμένουμε ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των γνωμών με επιφύλαξη τόσο μεγαλύτερη θα είναι η καθυστέρηση ελέγχου. Αυτό είναι εν μέρει επειδή οι ελεγκτές αναμένεται να παρατείνουν τους ελέγχους όταν βρίσκουν ή υποπτεύονται παρατυπίες και εν μέρει επειδή οι ελεγκτές ενδέχεται να ζητήσουν παραπάνω χρόνο για τις διενέργειες του ελέγχου ως ένα μέσο προστασίας εναντίον οποιασδήποτε πιθανής μελλοντικής διαφοράς. Επειδή οι διαπραγματεύσεις μεταξύ ελεγκτή και πελάτη γίνονται σε τακτική βάση (Beattie, Fearnley & Brandt, 2000, Gibbins, Salterio & Webb, 2001), είναι πιθανό να διαρκέσουν περισσότερο όταν προκύπτουν λογιστικά προβλήματα. Έτσι, υποθέτουμε ότι:

**H8.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται θετικά με τις παρατηρήσεις του ελέγχου. Μετράμε τη μεταβλητή αυτή ως ο αριθμός των παρατηρήσεων στην έκθεση ελέγχου.

### 7.4.4. Ελεγκτής

Τα εμπειρικά στοιχεία αποκαλύπτουν ότι οι πολυεθνικές και οι πιο αξιόπιστες εταιρείες λογιστικού ελέγχου μπορεί να χρειαστούν λιγότερο χρόνο για την ασφαλή διαδικασία των κοινωφελών οργανισμών. Κάποιοι πιθανοί λόγοι είναι οι πρόσθετοι πόροι (Palmrose, 1986), η υψηλή ποιότητα και το εκπαιδευμένο προσωπικό (Chan, Ezzamel & Gwilliam, 1993). Αν η τεχνολογία ελέγχου συνδέεται με την καθυστέρηση ελέγχου στον δημόσιο τομέα (Williams & Dirsmith, 1988), οι διεθνώς συνδεδεμένες ελεγκτικές εταιρείες λόγω της ανώτερης τεχνολογίας ελέγχου ίσως να χρειαστούν λιγότερο χρόνο για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Επιπλέον, ορισμένες ελεγκτικές εταιρείες ίσως να επενδύσουν στην επωνυμία και τη φήμη τους παρέχοντας υψηλού επιπέδου υπηρεσίες διασφάλισης (Francis & Wilson, 1988). Οι

Ελληνικές Δημοτικές Αρχές δεν απασχολούν μεγάλες λογιστικές εταιρείες, το ίδιο φαίνεται σε διεθνείς λογιστικές εταιρείες δεύτερης βαθμίδας όταν αυτές συγκρίνονται με τοπικές λογιστικές εταιρείες. Η μεγαλύτερη τοπική εταιρεία ελέγχου, στην Ελλάδα είναι η SOL (Ορκωτοί Λογιστές - Ελεγκτές). Η SOL ιδρύθηκε το 1993, αμέσως μετά την απελευθέρωση του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών<sup>17</sup> (Καραμάνης, 1997), και την συνισταμένη δύναμη που αριθμεί περίπου τα 700 μέλη. Η SOL κατέχει το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κύκλου εργασιών στον τομέα των υποχρεωτικών ελέγχων στην Ελλάδα<sup>18</sup> Έτσι, υποθέτουμε ότι:

**H9.** *Ceteris paribus*, η καθυστέρηση ελέγχου συνδέεται θετικά όπου το ελεγκτικό γραφείο είναι μια τοπική λογιστική εταιρεία.

Έχουμε συλλάβει το αποτέλεσμα ελεγκτή μέσω ψευδομεταβλητής που λαμβάνει την τιμή 1 όταν το ελεγκτικό γραφείο είναι η SOL.

Ο παρακάτω πίνακας αναφέρει τα περιγραφικά στατιστικά των εξαρτημένων και ανεξάρτητων μεταβλητών.

#### Πίνακας 4: Περιγραφικά στατιστικά στοιχεία

Πίνακας Α: Συνεχείς μεταβλητές

Μεταβλητές	Σημασία	Απόκλιση	Διάμεσος	Ελάχιστο	Μέγιστο
AUTIME (days)	350,77	129,42	329	211	690
EXP (years)	3	0,82	3	2	4
GRANT (%)	3,28	1,88	2,77	0,96	9,47
REMARKS (number)	2,75	2,23	2	0	9
SIZE (,000 euros)	7,69	0,28	7,69	7,19	8,19
POP (citizens)	35926,53	46820,50	21255	8189	214336
CUR (%)	2,38	1,86	1,69	0,37	7,12
LEV (%)	0,05	0,05	0,04	0	0,27

Πίνακας Β: Κατηγορικές μεταβλητές

<sup>17</sup>Μετά από μια έντονη εσωτερική επαγγελματική πάλη, το ελληνικό ελεγκτικό επάγγελμα ελευθερώθηκε το 1992, τη νομοθεσία. Η πλειοψηφία των ελεγκτών ενώθηκε και ιδρύθηκε η SOL Α.Ε., μια ιδιωτική εταιρεία ελέγχου. Ένας αριθμός από μέλη της ΣΟΛ, όμως, έσπασε μακριά και εφάρμοσαν διάφορες μικρότερες ελεγκτικές πρακτικές, μερικές από τις οποίες έγιναν συνδεδεμένες με δεύτερης κατηγορίας διεθνών λογιστικών εταιρειών (για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις συνέπειες της απελευθέρωσης του ελέγχου και τη δημιουργία της επιμέρους ελεγκτικής εταιρείας δείτε Καραμάνης, 1997).

<sup>18</sup>Περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τη ΣΟΛ μπορούν να βρεθούν στο <http://www.solae.gr/> (πρόσβαση στις 29/12/15).

CENTER	Major cities	0(municipality)	Provinces	182(municipality)
OPP	Strong	30(uses)	Weak	164(uses)
ELECT	Re-election	1(municipality)	New	115(municipality)
EXTACC	Existence	67(uses)	Non existence	172(uses)
INSACC	Existence	50(uses)	Non existence	189(uses)
AUD	Mid-Tier	105(uses)	Local (SOL)	134(uses)
PROFIT	Surplus	116(uses)	Deficit	123(uses)

AUTIME: ο φυσικός λογάριθμος του αριθμού των ημερών από το τέλος του οικονομικού έτους του δήμου μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου. EXP: τα έτη από τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. GRANT: οι κρατικές επιχορηγήσεις διαιρούμενες με τον κύκλο εργασιών. REMARKS είναι ο αριθμός των παρατηρήσεων σε μια γνώμη με επιφύλαξη που αφορά ιδιαίτερα σημεία ή ουσιαστά θέματα των οποίων η εικόνα επηρεάζει τους πιστοποιημένους ισολογισμούς. Μια γνώμη χωρίς επιφύλαξη έχει μηδενικές παρατηρήσεις. SIZE: ο φυσικός λογάριθμος του συνολικού ενεργητικού κατά το τέλος του έτους. POP: ο φυσικός λογάριθμος του πληθυσμού του δήμου, μετρίεται από τον αριθμό των πολιτών. CUR: δείκτης ρευστότητας. Το κυκλοφορούν ενεργητικό διαιρούμενο με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. LEV: μόχλευση, μακροπρόθεσμος δανεισμός προς ίδια κεφάλαια. CENTER: 1 εάν ο δήμος βρίσκεται στο νομό Αττικής ή Θεσσαλονίκης; 0 αλλιώς. OPP: 1 αν υπάρχει ισχυρή αντιπολίτευση στο δήμο (πάνω από δύο κόμματα της αντιπολίτευσης), 0 αλλιώς. ELECT: 1 αν ο δήμαρχος επανεκλέγεται, 0 αλλιώς. EXTACC: 1 αν υπάρχει εξωτερικός λογιστής, 0 αλλιώς. INSACC: 1 αν υπάρχει μια εσωτερική ομάδα για την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, 0 αλλιώς. AUD: 1 αν το ελεγκτικό γραφείο είναι SOL, 0 αν είναι μια ενδιάμεση βαθμίδα ελεγκτικού γραφείου. PROFIT: 1 αν το πλεόνασμα έχει αναφερθεί, 0 αν το έλλειμμα έχει αναφερθεί.

Οι παρακάτω πίνακες αναφέρουν τη συσχέτιση για τις συνεχείς ανεξάρτητες μεταβλητές και τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης OLS για καθυστέρηση ελέγχου αντιστοίχως.

### Πίνακας 5: Η συσχέτιση για τις συνεχείς ανεξάρτητες μεταβλητές

	EXP	GRANT	REMARKS	SIZE	POP	CUR	LEV
EXP	1						
GRANT	0.213	1					
REMARKS	-0.175	0.348	1				
SIZE	0.007	-0.457	-0.112	1			
POP	0	-0.161	0.054	0.643	1		
CUR	-0.314	-0.158	-0.128	-0.103	0.020	1	

LEV            0.095     -0.127            0.141            0.518            0.892            -0.014     1

EXP: τα έτη από τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. GRANT: οι κρατικές επιχορηγήσεις διαιρούμενες με τον κύκλο εργασιών. REMARKS είναι ο αριθμός των παρατηρήσεων σε μια γνώμη με επιφύλαξη που αφορά ιδιαίτερα σημεία ή ουσιώδη θέματα των οποίων η εικόνα επηρεάζει τους πιστοποιημένους ισολογισμούς. Μια γνώμη χωρίς επιφύλαξη έχει μηδενικές παρατηρήσεις. SIZE: ο φυσικός λογάριθμος του συνολικού ενεργητικού κατά το τέλος του έτους. CUR: δείκτης ρευστότητας. Το κυκλοφορούν ενεργητικό διαιρούμενο με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. LEV: μόχλευση, ο μακροπρόθεσμος δανεισμός προς τα ίδια κεφάλαια. POP: ο φυσικός λογάριθμος του πληθυσμού του δήμου, μετριέται από τον αριθμό των πολιτών.

## Πίνακας 6: Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης OLS για καθυστέρηση ελέγχου

### Μεταβλητές στο μοντέλο

Variable	Coefficients	t Stat	P-value
Intercept	-509,009	-0,62931	0,532474
EXP	13,53647	0,741494	0,462425
GRANT	-31,1539	-2,9415	0,005243
REMARKS	7,813877	0,955619	0,344607
SIZE	133,0331	1,312125	0,19644
POP	-0,00134	-1,36907	0,178088
CUR	-27,1136	-3,1291	0,003146
LEV	333,5208	0,465964	0,643593
CENTER	0	65535	#APIΘ!
OPP	89,70457	2,664473	0,010813
ELECT	-4,25757	-0,05085	0,959677
EXTACC	-20,8257	-0,25516	0,799814



INSACC	-23,9406	-0,59081	0,557742
AUD	-46,8377	-1,52329	0,135007
PROFIT	-50,2315	-1,77577	0,082848
Year dummies			Included
R Square	0,628687062		
F	5,600406401		
Significance F	6,52201E-06		

Η στατιστική σημαντικότητα βασίζεται σε μονόπλευρο έλεγχο εκτός CUR.

EXP: τα έτη από τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. GRANT: οι κρατικές επιχορηγήσεις διαιρούμενες με τον κύκλο εργασιών. CENTER: 1 εάν ο δήμος βρίσκεται στο νομό Αττικής ή Θεσσαλονίκης, 0 αλλιώς. OPP: 1 αν υπάρχει ισχυρή αντιπολίτευση στο δήμο (πάνω από δύο κόμματα της αντιπολίτευσης), 0 αλλιώς. ELECT: 1 αν ο δήμαρχος επανεκλέγεται, 0 αλλιώς. EXTACC: 1 αν υπάρχει εξωτερικός λογιστής, 0 αλλιώς. INSACC: 1 αν υπάρχει μια εσωτερική ομάδα για την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, 0 αλλιώς. REMARKS είναι ο αριθμός των παρατηρήσεων σε μια γνώμη με επιφύλαξη που αφορά ιδιαίτερα σημεία ή ουσιασθή θέματα των οποίων η εικόνα επηρεάζει τους πιστοποιημένους ισολογισμούς. Μια γνώμη χωρίς επιφύλαξη έχει μηδενικές παρατηρήσεις. AUD: 1 αν το ελεγκτικό γραφείο είναι SOL, 0 αν είναι μια ενδιάμεση βαθμίδα ελεγκτικού γραφείου. SIZE: ο φυσικός λογάριθμος του συνολικού ενεργητικού κατά το τέλος του έτους. POP: φυσικό λογάριθμο του πληθυσμού του δήμου, μετρείται από τον αριθμό των πολιτών. CUR: δείκτης ρευστότητας. Το κυκλοφορούν ενεργητικό διαιρούμενο με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. LEV: μόχλευση, μακροπρόθεσμος δανεισμός διαιρούμενος με τα ίδια κεφάλαια. PROFIT: 1 αν το πλεόνασμα έχει αναφερθεί, 0 αν το έλλειμμα έχει αναφερθεί.

## 8.ΕΜΠΕΙΡΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ

Το δείγμα της έρευνάς μας αφορά τους δήμους της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011-2013. Τα δεδομένα μας τα έχουμε συλλέξει από τα λογιστήρια των δήμων, το Υπουργείο Οικονομικών και το Διαδίκτυο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, τον Πίνακα Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης και το Προσάρτημα. Εκτός από τα δεδομένα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, συλλέξαμε επίσης τα δεδομένα που αφορούν τον πληθυσμό και την κατάσταση των πολιτικών συνδυασμών που επικρατούσε στο δημοτικό συμβούλιο κάθε δήμου.

Στην περίοδο που εξετάζουμε (2011-2013) δεν υπήρξε εκλογική διαδικασία, διότι όλη η περίοδος αφορούσε την ίδια πενταετία. Η μεταβλητή (ELECT) παίρνει την τιμή 1 αν έχουμε επανεκλογή του δημάρχου και 0 όπου δεν έχουμε επανεκλογή δημάρχου. Σύμφωνα με τον νόμο του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων 3852/2010 (Σχέδιο Καλλικράτης) ο οποίος εφαρμόστηκε από 01-01-2011 και αφορούσε την αναγκαστική συνένωση, πιο συγκεκριμένα το πληθυσμιακό και το εδαφικό όριο, επειδή ο Δήμος Θέρμου πληρούσε τα παραπάνω κριτήρια

και δεν συνενώθηκε είναι ο μοναδικός δήμος που παίρνει την τιμή 1. Η μεταβλητή (CENTER) παίρνει την τιμή 1 αν η τοποθεσία ενός δήμου ανήκει στα μεγάλα οικονομικά κέντρα της χώρας (Αθήνα ή Θεσσαλονίκη) διαφορετικά παίρνει την τιμή 0. Στο δείγμα μας όμως η συγκεκριμένη μεταβλητή παίρνει την τιμή 0 λόγω του ότι οι δήμοι του δείγματος βρίσκονται όλοι στην επαρχία.

Η μέση καθυστέρηση ελέγχου είναι 350,77 ημέρες (βλέπε πίνακα 4), από αυτό το στοιχείο προκύπτει ότι οι έλεγχοι στους ελληνικούς δήμους καθυστερούν σημαντικά συγκρινόμενοι με τους δήμους των ΗΠΑ (McLelland & Giroux, 2000) ή τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες (Λεβέντης, 2005). Στο Ηνωμένο Βασίλειο ο μέσος όρος της καθυστέρησης ελέγχου είναι 290,3 ημέρες (Giroux & Jones, 2002). Στην έρευνα των Κοέν Σ. και Λεβέντη Σ. (2013) η μέση καθυστέρηση ελέγχου είναι 228 μέρες. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, ο ισχύον κανονισμός επιτρέπει τη μέγιστη περίοδο έκθεσης ελέγχου σε 217 ημέρες. Οι ελληνικοί δήμοι χωρίζονται σε αυτούς που τηρούν την κανονιστική προθεσμία και σε εκείνους που δεν την τηρούν. Εκτός από την κατηγοριοποίηση μεταξύ των δήμων που συμμορφώνονται με την προθεσμία της έκθεσης ελέγχου και εκείνων που δεν το κάνουν, υπάρχει σημαντική μεταβολή στην καθυστέρηση του ελέγχου.

Στην έρευνα των Κοέν Σ. και Λεβέντη Σ. (2013) το εύρος της καθυστέρησης του ελέγχου είναι 355 ημέρες, στο δικό μας δείγμα είναι 479 ημέρες. Το μεγαλύτερο ποσοστό των δήμων στο δείγμα μας δεν μπορούν να τηρήσουν την κανονιστική προθεσμία. Υπάρχει όμως ένα μικρό ποσοστό των δήμων που τηρεί σωστά την εφαρμογή και συγκλίνει στην κανονιστική προθεσμία ή την έκθεση ελέγχου σχετικά γρήγορα. Όπως φαίνεται στους Πίνακες 5 και 6, δεν υπάρχει καμία ένδειξη υψηλής συγγραμικότητας μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών και συνεπώς, περιλαμβάνονται όλα στο μοντέλο.

Ο Πίνακας 6 αναφέρει τα αποτελέσματα της ανάλυσης της παλινδρόμησης.

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το μοντέλο έχει σημαντική επεξηγηματική δύναμη. Το προσαρμοσμένο  $R^2$  περιγράφει την επίδραση που έχει η εξαρτημένη μεταβλητή στις ανεξάρτητες μεταβλητές. Στην δική μας έρευνα το  $R^2$  είναι 62,8% ενώ στην έρευνα των Κοέν Σ. και Λεβέντη Σ. (2013) το  $R^2$  είναι 19,9%. Η συνολική ερμηνευτική δύναμη του μοντέλου είναι αρκετά υψηλή, και μεγαλύτερη από άλλες όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενες μελέτες.<sup>19</sup> Η ανάλυση παλινδρόμησης είναι μια διαδικασία που εφαρμόζεται για τη διερεύνηση της σχέσης μεταξύ μιας εξαρτημένης μεταβλητής και μιας ή και περισσότερων ανεξάρτητων μεταβλητών και μέσω της ανάλυσης αυτής είμαστε να θέση να κάνουμε πρόβλεψη των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής. Οι ανεξάρτητες μεταβλητές σχετίζονται με την εξαρτημένη μεταβλητή σε ένα μοντέλο παλινδρόμησης μέσω του οποίου βλέπουμε και το βαθμό κατά το οποίο η εξαρτημένη μεταβλητή μπορεί να εξηγηθεί από τις ανεξάρτητες.

Οι στατιστικά σημαντικοί συντελεστές είναι η εξάρτηση από τις κρατικές επιχορηγήσεις (GRANT), ο δείκτης ρευστότητας (CUR) και η ισχυρή αντιπολίτευση (OPP). Όλοι οι συντελεστές έχουν το αναμενόμενο πρόσημο. Όλες οι άλλες ανεξάρτητες μεταβλητές δεν είναι σημαντικές. Στην έρευνα των Κοέν Σ. και Λεβέντη Σ. (2013) οι συντελεστές της ισχυρής αντιπολίτευσης (OPP), της επανεκλογής (ELECT),

<sup>19</sup> McLelland και Giroux (2000) αναφέρουν 31% και ο Johnson . (2002) αναφέρει 21,5%.

της εσωτερικής λογιστικής ομάδας (INSACC), του πληθυσμού (POP), των παρατηρήσεων (REM) και του μεγέθους (SIZE) είναι στατιστικά σημαντικοί

Οι κρατικές επιχορηγήσεις (GRANT) είναι σημαντικές στο 99,5% με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο. Αυτό μας δείχνει ότι σχετίζεται με την καθυστέρηση ελέγχου και σημαίνει ότι υπάρχει εξάρτηση των δήμων από τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις. Άρα, όσο πιο εξαρτημένος είναι ένας δήμος από τις επιχορηγήσεις τόσο μικρότερη θα είναι η καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου.

Η ικανότητα του δείκτη ρευστότητας (CUR) να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι σημαντική στο 99,7% με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο. Αυτό σημαίνει ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης ρευστότητας τόσο θα μειωθεί η καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου.

Η ισχυρή αντιπολίτευση (OPP) είναι σημαντική στο 99,9% με το αναμενόμενο θετικό πρόσημο. Αυτό σημαίνει ότι όταν τα πολιτικά κόμματα που εκπροσωπούνται στο δημοτικό συμβούλιο είναι πάνω από δύο, εκτός από το κυβερνών κόμμα, σχετίζονται με την αύξηση της καθυστέρησης του οικονομικού ελέγχου. Μια πιθανή εξήγηση για αυτό το εύρημα είναι ότι το κυβερνών κόμμα αντιμετωπίζει πολιτική διαμάχη που προέρχεται από διαφορετικά πολιτικά ρεύματα. Δεδομένου ότι τα οικονομικά ζητήματα είναι μεγάλης σημασίας στη δημοτική διακυβέρνηση, ο δήμαρχος θα περνά περισσότερο χρόνο διαπραγματευόμενος το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή και οι ελεγκτές θα παρατείνουν την προσπάθεια ελέγχου, προκειμένου να είναι σε θέση να υποστηρίξουν ,αν εμφανιστεί στο μέλλον, οποιαδήποτε διαφορά.

Από τις άλλες ανεξάρτητες μεταβλητές καμία δεν είναι στατιστικά σημαντική σε διάστημα εμπιστοσύνης 95%.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι ένας σημαντικός αριθμός των ελληνικών δήμων δεν συμμορφώνεται με την ισχύουσα νομοθεσία για την έγκαιρη υποβολή εκθέσεων, ερευνήσαμε τους καθοριστικούς παράγοντες της μη-συμμόρφωσης μέσω της λογιστικής παλινδρόμησης.

Για τους μη συμμορφούμενους δήμους οι στατιστικά σημαντικές μεταβλητές είναι τα έτη από την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (EXP) με το αναμενόμενο θετικό πρόσημο, η εξάρτηση από τις κρατικές επιχορηγήσεις (GRANT) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο, ο αριθμός των παρατηρήσεων του ελεγκτή (REM) με το αναμενόμενο θετικό πρόσημο, το μέγεθος του δήμου (SIZE) με το αναμενόμενο θετικό πρόσημο, ο δείκτης ρευστότητας (CUR) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο, η μόχλευση (LEV) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο, η ισχυρή αντιπολίτευση (OPP) με το αναμενόμενο θετικό πρόσημο, η επανεκλογή (ELECT) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο, η ύπαρξη ενός εξωτερικού λογιστή (EXTACC) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο, η εσωτερική λογιστική ομάδα (INSACC) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο, το ελεγκτικό γραφείο (AUD) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο και το πλεόνασμα (PROFIT) με το αναμενόμενο αρνητικό πρόσημο. Σύμφωνα με τα προηγούμενα αποτελέσματα, τα έτη από την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (EXP) και το μέγεθος του δήμου (SIZE) αυξάνουν την καθυστέρηση ελέγχου. Η ύπαρξη μιας ισχυρής αντιπολίτευσης (OPP) σε ένα δήμο επιμηκύνει την περίοδο υποβολής πέραν της κανονιστικής προθεσμίας, ενώ η δημοτική επανεκλογή (ELECT) λειτουργεί θετικά για την συμμόρφωση. Η σημασία του αριθμού των

παρατηρήσεων (REM) υποδηλώνει ότι οι δήμοι που αγνοούν τον λογιστικό κανονισμό (όπως αποδεικνύεται από τις γνώμες της έκθεσης ελέγχου) τείνουν να ακολουθούν παρόμοια πρότυπα όσον αφορά την εφαρμογή του κανονισμού για την έγκαιρη υποβολή εκθέσεων. Επίσης, φαίνεται ότι η ύπαρξη μιας εσωτερικής λογιστικής ομάδας (INSACC) αλλά και η ύπαρξη ενός εξωτερικού λογιστή (EXTACC) βοηθούν τους δήμους στην επίτευξη της συμμόρφωσης. Τέλος, η μόχλευση (LEV), η εξάρτηση από τις κρατικές επιδοτήσεις (GRANT), ο δείκτης ρευστότητας (CUR), το ελεγκτικό γραφείο (AUD) και το πλεόνασμα (PROFIT) φαίνεται να λειτουργούν θετικά για την συμμόρφωση των δήμων. Στην έρευνα των Κοέν Σ. και Λεβέντη Σ. (2013) οι στατιστικά σημαντικές μεταβλητές είναι εκείνες της ισχυρής αντιπολίτευσης (OPP), της επανεκλογής (ELECT) και της μόχλευσης (LEV).

Επειδή οι συμμορφούμενοι δήμοι στο δείγμα μας είναι ελάχιστοι, δηλαδή μόνο 5 χρήσεις που προέρχονται από 4 δήμους, δεν παραθέτουμε πίνακα παλινδρόμησης και δεν μπορούμε να ορίσουμε αποτελέσματα.

Ο παρακάτω πίνακας αναφέρει τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης OLS για καθυστέρηση ελέγχου – μη-συμμορφούμενων μόνο

### **Πίνακας 7: Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης OLS για καθυστέρηση ελέγχου των μη-συμμορφούμενων δήμων.**

#### Μεταβλητές στο μοντέλο

Variable	Coefficients	t Stat	P-value
Intercept	-844,1797477	830,2947	-1,016723053
EXP	13,35418213	19,3616	0,689725048
GRANT	-26,38694801	11,06526	-2,384666409
REMARKS	6,065893797	8,168153	0,742627384
SIZE	179,2041039	103,5367	1,730826351

POP	-0,000790919	0,000968	-0,817149995
CUR	-25,39819642	9,025002	-2,814204039
LEV	-161,8438461	716,8885	-0,225758743
CENTER	0	0	65535
OPP	69,371113	36,8642	1,881801716
ELECT	-10,67013492	80,83725	-0,13199527
EXTACC	-49,10722872	80,87901	-0,607169036
INSACC	-30,38507726	39,34337	-0,772304849
AUD	-41,44763032	30,41033	-1,362945963
PROFIT	-57,52546987	29,31089	-1,962597158
Year dummies			Included
R Square	0,66431206		
F	5,784644073		
Significance F	9,02179E-06		

Η στατιστική σημαντικότητα βασίζεται σε μονόπλευρο έλεγχο εκτός CUR.

EXP: τα έτη από τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. GRANT: οι κρατικές επιχορηγήσεις διαιρούμενες με τον κύκλο εργασιών. CENTER: 1 εάν ο δήμος βρίσκεται στο νομό Αττικής ή Θεσσαλονίκης, 0 αλλιώς. OPP: 1 αν υπάρχει ισχυρή αντιπολίτευση στο δήμο (πάνω από δύο κόμματα της αντιπολίτευσης), 0 αλλιώς. ELECT: 1 αν ο δήμαρχος επανεκλέγεται, 0 αλλιώς. EXTACC: 1 αν υπάρχει εξωτερικός λογιστής, 0 αλλιώς. INSACC: 1 αν υπάρχει μια εσωτερική ομάδα για την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, 0 αλλιώς. REMARKS είναι ο αριθμός των παρατηρήσεων σε μια γνώμη με επιφύλαξη που αφορά ιδιαίτερα σημεία ή ουσιώδη θέματα των οποίων η εικόνα επηρεάζει τους πιστοποιημένους ισολογισμούς. Μια γνώμη χωρίς επιφύλαξη έχει μηδενικές παρατηρήσεις. AUD: 1 αν το ελεγκτικό γραφείο είναι SOL, 0 αν είναι μια ενδιάμεση βαθμίδα ελεγκτικού γραφείου. SIZE: ο φυσικός λογάριθμος του συνολικού ενεργητικού κατά το τέλος του έτους. POP: ο φυσικός λογάριθμος του πληθυσμού του δήμου, μετρίεται από τον αριθμό των πολιτών. CUR: δείκτης ρευστότητας. Το κυκλοφορούν ενεργητικό διαιρούμενο με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. LEV: μόχλευση, μακροπρόθεσμος δανεισμός διαιρούμενος με ίδια κεφάλαια. PROFIT: 1 αν το πλεόνασμα έχει αναφερθεί, 0 αν το έλλειμμα έχει αναφερθεί.

## 9.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην Ευρώπη οι τοπικές αυτοδιοικήσεις χρησιμοποιούν σταθερά την εφαρμογή των τεχνικών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η δημοσίευση των καταστάσεων της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης εγείρει το ερώτημα του ποιοι είναι οι πραγματικοί χρήστες τους, καθώς και τις ανάγκες των χρηστών τους. Αρκετές έρευνες αναφέρουν ότι είναι πολλοί οι ενδιαφερόμενοι που χρειάζονται έγκαιρη πληροφόρηση (π.χ. Brusca Alijarde 1997, Brusca & Montesinos, 2006, Christiaens & Peteghem, 2007, Steccolini, 2004). Οπότε, το ζήτημα της έγκαιρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αποτελεί μια σημαντική πλευρά της ερευνητικής ημερήσιας διάταξης.

Η παραπάνω εργασία είναι βασισμένη στην έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. (2013) με αρκετά κοινά στοιχεία δεδομένου ότι βασίζονται στις ίδιες παραμέτρους. Σε σύγκριση με την έρευνα της Κοέν Σ. και του

Λεβέντη Σ. (2013) τα δικά μας ευρήματα διαφέρουν. Στην δική μας έρευνα οι στατιστικά σημαντικές μεταβλητές είναι η εξάρτηση από τις κρατικές επιχορηγήσεις (GRANT), ο δείκτης ρευστότητας (CUR) και η ύπαρξη μιας ισχυρής αντιπολίτευσης (OPP) ενώ στην έρευνα που έχουμε βασιστεί, οι στατιστικά σημαντικές μεταβλητές ήταν η ύπαρξη μιας ισχυρής αντιπολίτευσης (OPP), η επανεκλογή του δημάρχου (ELECT), η ύπαρξη μιας εσωτερικής λογιστικής ομάδας (INSACC), ο πληθυσμός του δήμου (POP), οι παρατηρήσεις του ελεγκτή (REM) και το μέγεθος του δήμου (SIZE). Φαίνεται ότι μόνο μια μεταβλητή είναι ίδια στις δυο έρευνες η ύπαρξη μιας ισχυρής αντιπολίτευσης (OPP). Έτσι μπορούμε να συμπεράνουμε ότι η ισχυρή αντιπολίτευση έχει άμεση και ισχυρή επιρροή στην καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου, άρα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι όσο πιο ισχυρή είναι η αντιπολίτευση τόσο μεγαλύτερη θα είναι η καθυστέρηση ελέγχου ο λόγος είναι ότι στο δημοτικό συμβούλιο οι απόψεις ποικίλουν και όλα τα κόμματα προέρχονται από διαφορετικές πολιτικές βάσεις. Επίσης, είναι σημαντική γιατί έχει θεωρηθεί στατιστικά ως η πιο ισχυρή μεταβλητή και στην παλινδρόμηση OLS αλλά και στην παλινδρόμηση των μη συμμορφούμενων δήμων.

Αυτή η μελέτη παρέχει εμπειρικά στοιχεία για την καθυστέρηση του ελέγχου για τους δήμους της Περιφέρειας της Δυτικής Ελλάδος για τα έτη 2011-2013. Τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία δείχνουν ότι υπάρχει σημαντική καθυστέρηση από τους περισσότερους δήμους. Η παλινδρομική ανάλυση δείχνει ότι η ισχυρή αντιπολίτευση (OPP) στο δήμο, οι κρατικές επιχορηγήσεις (GRANT) και ο δείκτης ρευστότητας (CUR), είναι όλα στατιστικά σημαντικοί παράγοντες για την επεξήγηση των μεταβολών στην καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Ακόμη, από την ανάλυση της ομάδας των δήμων που δεν έχουν συμμορφωθεί, τα αποτελέσματα από τα έτη της δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων (EXP), οι κρατικές επιχορηγήσεις (GRANT), ο αριθμός των παρατηρήσεων του ελεγκτή (REMARKS), το μέγεθος του δήμου (SIZE), ο δείκτης της ρευστότητας (CUR), η μόχλευση (LEV), η ύπαρξη της ισχυρής αντιπολίτευσης στο δήμο (OPP), η επανεκλογή δημάρχου (ELECT), η ύπαρξη εξωτερικού λογιστή (EXTACC), η ύπαρξη μιας εσωτερικής λογιστικής ομάδας (INSAAC), το πλεόνασμα (PROFIT) και το ελεγκτικό γραφείο (AUD) παραμένουν στατιστικά σημαντικά για την εξήγηση της παράτασης στην καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Τα αποτελέσματά μας δείχνουν ότι οποιαδήποτε προσπάθεια να επιβάλλουν πιο αυστηρά τους κανονισμούς για τον χρόνο υποβολής δεν θα μπορούσε να είναι ιδιαίτερα αποτελεσματική, καθώς οι κύριοι παράγοντες που συμβάλλουν στην καθυστέρηση ελέγχου καθοδηγούνται από την πολιτική διαδικασία στο πλαίσιο της οποίας οι δήμοι λειτουργούν και λαμβάνουν αποφάσεις. Συνεπώς, τα ευρήματά μας δείχνουν ότι οποιαδήποτε προσπάθεια να μειωθεί η καθυστέρηση ελέγχου και να συμμορφωθούν με τις ρυθμιστικές προθεσμίες θα πρέπει να κατευθύνονται προς την ενίσχυση των κρατικών επιχορηγήσεων και του δείκτη ρευστότητας. Οι πολιτικοί παράγοντες, όπως προσεγγίζονται από την ισχυρή αντιπολίτευση στο δημοτικό συμβούλιο βρήκαμε ότι επηρεάζουν τόσο την καθυστέρηση ελέγχου όσο και την κανονιστική συμμόρφωση. Οι παράγοντες που σχετίζονται με την πολιτική μπορεί επίσης να επηρεάσουν την συμμόρφωση από μια άλλη σκοπιά, δηλαδή την έλλειψη επιβολής κυρώσεων για τους μη-συμμορφούμενους. Οι πολιτικοί των κρατών μελών μπορούν να παρέμβουν, για κυρώσεις που δεν μπορούν να επιβληθούν, δεδομένου ότι εξαρτώνται από την υποστήριξη των τοπικών δικτύων επικοινωνίας. Αυτό το πλαίσιο είναι σημαντικό προκειμένου να κατανοήσουμε το είδος του «παρασκηνιακού τοπικισμού» που χαρακτηρίζει την ελληνική πολιτική (Χλέπας, 2003). Ισχυροί τοπικοί ηγέτες διατηρούν δεσμούς και μέσα για

εύκολη πρόσβαση στους φορείς λήψης αποφάσεων σε κεντρικό κρατικό επίπεδο (Χλέπας, 2010). Στο ίδιο πνεύμα, το ΔΝΤ (2006, σ. 14) τονίζει τις περιπτώσεις πολιτικής πίεσης- διασώσεων σε περιπτώσεις κακής οικονομικής διαχείρισης στις τοπικές αυτοδιοικήσεις. Ωστόσο, η ελληνική κυβέρνηση ανακοίνωσε, ως απάντηση στα σοβαρά οικονομικά προβλήματα που έχει αντιμετωπίσει από το 2010, την άσκηση αυστηρών μέτρων στις τοπικές αυτοδιοικήσεις που δεν συμμορφώνονται με τη νομοθεσία και δεν παρέχουν λογιστικές πληροφορίες σχετικά με το χρόνο (απόφαση 17838/2010). Έτσι, η μελέτη μας θα μπορούσε να παράσχει πολύτιμες πληροφορίες σχετικά με το πώς μπορεί να προωθηθεί αυτή η ημερήσια διάταξη.

Επιπλέον, η μελέτη μας προσφέρει νέες κατευθύνσεις για την προσέγγιση της ημερήσιας διάταξης της καθυστέρησης του ελέγχου, τονίζοντας τους πολιτικούς παράγοντες που συνδέονται. Ο τρόπος που η δημοκρατία επηρεάζει την καθυστέρηση ελέγχου ουδέποτε έχει αξιολογηθεί πριν. Παρέχουμε στοιχεία που δείχνουν ότι δήμοι είναι πολύπλοκοι φορείς που ημερησίως θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα φαινόμενα που συνδέονται με τη λογιστική και τον έλεγχο. Τα αποτελέσματά μας δείχνουν ότι οι παράγοντες που επηρεάζουν την καθυστέρηση του ελέγχου οι οποίοι είναι καλά τεκμηριωμένοι στη βιβλιογραφία του ιδιωτικού τομέα δεν έχουν την ίδια ισχύ στον δημόσιο τομέα. Στην περίπτωση των ελληνικών δήμων έχουμε παρατηρήσει μικρή επιρροή, αλλά ούτε και καμία ιδιαίτερη εμπιστοσύνη από τη μεγαλύτερη τοπική εταιρεία ελέγχου (SOL), πιθανώς για λόγους που σχετίζονται με το κόστος. Προηγούμενες μελέτες για τον έλεγχο στον ιδιωτικό τομέα έχουν δείξει ότι η επιλογή ελεγκτή μπορεί να υπόκειται σε προκαταλήψεις αυτό-επιλογής (Chaney, Jeter, & Shivakumar, 2004). Σε ένα βαθμό, η επιλογή ελεγκτή θα μπορούσε να καθοδηγείται από το δήμαρχο στη μελέτη μας. Ωστόσο, εξαιτίας των περιορισμών που επιβάλλονται από την ελληνική νομοθεσία του δημοσίου τομέα, οι ελεγκτές επιλέγονται με βάση το χαμηλότερο πλειοδότη μιας δημόσιας αναγγελίας. Τέτοιες αναγγελίες προσδιορίζουν εκ των προτέρων την σύμβαση ελεγκτών με συγκεκριμένη αναφορά στην ελάχιστη ελεγκτική προσπάθεια και στη μέγιστη ελεγκτική αμοιβή. Ως εκ τούτου, οι δήμαρχοι δεν έχουν την διακριτική ευχέρεια στο να αποκλείουν τον χαμηλότερο πλειοδότη. Αυτό αποτελεί περαιτέρω ένδειξη ότι η μελέτη μας φέρει μοναδικά χαρακτηριστικά και, κατά συνέπεια, οι περιορισμοί που προτείνονται αλλού δεν είναι απαραίτητο να κρατηθούν εδώ.

Κατά την συλλογή των δεδομένων και πληροφοριών που αφορούσαν την πτυχιακή μας εργασία αντιμετωπίσαμε μια σειρά προβλημάτων. Μερικά εκ των οποίων ήταν η έντονη μη-συνεργασία κάποιων εκ των αρμόδιων υπαλλήλων των οικονομικών τμημάτων των δήμων, η αμέλεια και η καθυστέρηση του προσωπικού όσον αφορά την αποστολή των δεδομένων καθώς επίσης και η μη-ύπαρξη των δεδομένων των υποχρεωτικά αναρτημένων στοιχείων στη σελίδα του Υπουργείου Οικονομικών "Διαύγεια".

Η τρέχουσα μελέτη θα πρέπει να θεωρηθεί σε σχέση με ορισμένους περιορισμούς. Πρώτον, τα έτη υπό μελέτη (2011-2013) αντιστοιχούν στην πρώτη εφαρμογή του νέου Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων 3852/2010 ονομαζόμενος ως « Σχέδιο Καλλικράτης». Η προηγούμενη νομοθεσία, ήταν λιγότερο λεπτομερής από την άποψη των απαιτήσεων για την καθυστέρηση του οικονομικού ελέγχου. Αυτό θα μπορούσε να ασκήσει επίδραση στην καθυστέρηση του ελέγχου, και έτσι, τα αποτελέσματα μπορεί να είναι για συγκεκριμένη διάρκεια. Δεύτερον, τα δεδομένα μας αναφέρονται σε ένα δείγμα των ελληνικών δήμων που περιορίζεται στην Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδος και δεν περιλαμβάνει πολύ μεγάλους δήμους. Ως εκ τούτου, τα αποτελέσματά μας μπορεί να μην είναι

εύκολο να επεκταθούν στο σύνολο του πληθυσμού. Τρίτον, η ερμηνευτική δύναμη του μοντέλου, αν και υψηλότερη από ότι σε πολλές προηγούμενες ερευνητικές μελέτες, θα μπορούσε να αυξηθεί με τη συμπερίληψη πρόσθετων μεταβλητών. Μερικά παραδείγματα κατά την έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. (2013) είναι αν αμείβονται ή όχι οι ελεγκτές, η προσπάθεια για τον έλεγχο και η μονιμότητα του ελέγχου. Τέλος, ενσωματώνοντας τα χαρακτηριστικά της συλλογικής διακυβέρνησης στην ανάλυση (εξειδικευμένο για την περίπτωση των δήμων) θα μπορούσε να ενισχυθεί η δύναμη του μοντέλου.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η καθυστέρηση ελέγχου στις τοπικές αυτοδιοικήσεις είναι μάλλον υπό έρευνα στην Ευρώπη (με εξαίρεση την Giroux & Jones, 2002) και αλλού (εκτός των ΗΠΑ) υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω μελέτη με άλλες ερευνητικές προσεγγίσεις σε διαφορετικά πλαίσια. Κατά την έρευνα της Κοέν Σ. και του Λεβέντη Σ. (2013) μια εναλλακτική λύση θα ήταν ένα μοντέλο συμπεριφοράς, συμπεριλαμβανομένων την προετοιμασία, τη διαχείριση του δήμου και τα επαγγελματικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών (π.χ. εμπειρία, εκπαίδευση). Επίσης, οι παράγοντες που σχετίζονται με την επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων θα μπορούσαν επίσης να επηρεάσουν τις σχετικές αποφάσεις και ως εκ τούτου θα πρέπει να ενθαρρυνθεί ως θέμα για περαιτέρω έρευνα. Τέλος, θα μπορούσαμε να συνδυάσουμε τα αποτελέσματα δύο ερευνών μαζί ή ακόμη να αυξήσουμε τον αριθμό του δείγματος ώστε να επεκταθεί και σε άλλες μεγαλύτερες γεωγραφικά περιοχές και τι συμβαίνει σε παρόμοιους δήμους άλλων χωρών.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Accountants, I. F. (2007). Handbook of international public sector accounting pronouncements. International Federation of Accountants.

Ashton, R.H., Graul, P.R. & Newton, J.D. (1989). Audit delay and the timeliness of corporate reporting. Contemporary Accounting Research.

Ashton, R.H., Willingham, J.J. & Elliot, R.K. (1987). An empirical analysis of audit delay. Journal of Accounting Research.

Ballas, A.A., & Tsoukas, H. (2004). *Measuring nothing: The case of the Greek national health system*. Human Relations.



- Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2000). *Behind the audit delay: A descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors*. International Journal of Auditing.
- Board, G. A. (1987). Concepts statement No. 1, Objectives of financial reporting. Stamford, CT.
- Brusca, A. M. (1997). *The usefulness of financial reporting in Spanish local governments*. Financial Accountability and Management.
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2006, September). Are citizens significant users of government financial information? 205-209.
- Caramanis, C. (1997). *The enigma of the Greek auditing profession: Some preliminary results concerning the impact of liberalization on audit behavior*. European Accounting Review.
- Carcello, J., Hermanson, R., McGrath, N. (1992). *Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statements users*. Auditing: A Journal of Practice and Theory.
- Carslaw, C.A.P.N., Kaplan, S.E. (1991). *An examination of audit delay: Further evidence from New-Zealand*. Accounting and Business Research.
- Chan, P., Ezzamel, M., Gwilliam, D. (1993). *Determinants of audit fees for quoted UK companies*. Journal of Business Finance and Accounting.
- Chaney, P.K., Jeter, D.C., Shivakumar, L. (2004). *Self-selection of auditors and audit pricing in private firms*. The Accounting Review.
- Christiaens, J., Peteghem, V.V. (2007). *Governmental accounting reform: Evolution of the implementation in Flemish municipalities*. Financial Accounting and Management.
- Cohen, S. (2008). *Identifying the moderator factors of financial performance in Greek municipalities*. Financial Accountability and Management.
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). Effects of municipal, auditing and political factors on audit delay.
- Cohen, S., Kaimenaki, E., Zorgios, Y. (2007). *Assessing IT as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities*. Financial Accountability and Management.
- Cohen, S., Kaimenakis, N. (2011). *Assessing quality of financial statements through audit reports: The case of Greek municipalities*. Global Business and Accounting Review.
- Commission, E. (2010, January). Report on Greek governmental deficit and dept statistics. Commission, European.
- Cooke, T. (1998). *Regression analysis in accounting disclosure studies*. Accounting and Business Research.
- Crain, G.W., Bean, D.R. (1998). *What users think of the new reporting model for governments: The results of the GASBs focus group sessions*. Government Finance Review.
- DeAngelo, L. (1981). *Auditor size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics.
- Deis, D.R., Giroux, D. (1992). *Determinants of audit quality in the public sector*. The Accounting Review.
- Dodd, P., Dopuch, N., Holthausen, R., Leftwich, R. (1984, April). Qualified audit opinions and stock prices: Information content, announcement dates, and concurrent disclosures. 3-38.

- Dwyer, P.D., Wilson, E.R. (1989). *An empirical investigation of factors affecting the timeliness of reporting by municipalities*. Journal of Accounting and Public Policy.
- Dye, R.A., Sridhar, S.S. (1995). *Industry-wide disclosure dynamics*. Journal of Accounting Research.
- EETAA. (2005). *Double entry accounting in municipalities*. Athens: EETAA: EETAA.
- Finance, M. o. (2007). *National budget report*. Athens: Ministry of Finance.
- Francis, J.R., Wilson, E.R. (1988). *Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation*. The Accounting Review.
- Fund, I. M. (2006, February). Greece: Report on observance of standards and codes-fiscal transparency module. 06/49. International Monetary Fund.
- Gazette, N. (2006). Municipal and communal code. 114/8-7-2006. National Gazette.
- Gazette, N. (2010). On the policy measures relating to the conditionality criteria of the euro area/IMF financial package. 65A/6-5-2010. National Gazette.
- Gibbins, M., Salterio, S., Webb, A. (2001). *Evidence about auditor-client negotiation concerning clients financial reporting*. Journal of Accounting Research.
- Giroux, G., Jones, R. (2002). *Comparative local government auditing: Audit timing in the US and the UK*. (V. V. J. Montesinos, Ed.) Boston, London: Kluwer, Dordrecht: Innovations in governmental accounting.
- Hlepas, N. (2010). *Incomplete Greek territorial consolidation: From the first (1998) to the second (2008-09) wave of reforms*. Local Government Studies.
- Hlepas, N. (2003). *Local government reform in Greece*. (A. V. N. Kersting, Ed.) Opladen: Leske and Budrich: Reforming local government in Europe. Closing the gap between democracy and efficiency .
- Interior, M. o. (29.12.10). Determination of the format, the content, the time and the way of updating the database called 'Local Government Financial Data', the financial ratios for performance measurement and any other necessary detail. In M. o. Interior (Ed.), *Decision 17838/2010*.
- Johansson, T., Siverbo, S. (2009). *Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multi-theoretical study using data from Sweden* . Financial Accountability and Management.
- Johnson, L. (1998). *Further evidence on the determinants of local government audit delay*. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management.
- Johnson, L. (2006). *The effect of audit scope and auditor tenure on resource allocation decisions in local government audit engagements*. Accounting Forum.
- Johnson, L.E., Davies, S.P., Freeman, R.S. (2002). *The effect of seasonal variations in auditor workload on local government audit fees and audit delay* . Journal of Accounting and Public Policy.
- Krishnan, J., Yang, J.S. (2009). *Recent trends in audit report and earnings announcements lags*. Accounting Horizons.
- Lapsley, I. (2009). *New public management: The cruellest invention of the human spirit?* Abacus.
- Lapsley, I. (2008). *The NPM agenda: Back to the future* . Financial Accountability and Management .

- Leventis, S., Weetman, P. (2004). *Timeliness of financial reporting: Applicability of disclosure theories in an emerging capital market*. Accounting and Business Research.
- Leventis, S., Weetman, P., Caramanis, C. (2005). *Determinants of audit report lag: Some evidence from Athens Stock Exchange*. International Journal of Auditing.
- McLelland, A. J. & Giroux, G. (2000). *An empirical analysis of auditor report timing by large municipalities*. Journal of Accounting and Public Policy.
- Norusis, D. (1995). SPSS 6.1 guide to data analysis.
- OECD. (2009). *OECD economic surveys: Greece*.
- Owusu-Ansah, S. (2000). *Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange*. Accounting and Business Research.
- Palmrose, Z. (1986). *Audit fees and auditor size: Further evidence*. Journal of Accounting Research.
- Payne, J.L., & Jensen, K.L. (2002). *An examination of municipal audit delay*. Journal of Accounting and Public Policy.
- Pendlebury, M., & Karbhari, Y. (1998). *Resource accounting and executive agencies*. Public Money and Management.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). *Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches*. European Accounting Review.
- Rubin, M. (1992). *Municipal selection of a state or external auditor for financial statement audits*. Journal of Accounting and Public Policy.
- Ryan, C., Stanley, T., & Nelson, M. (2002). *Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997-1999*. Financial Accountability and Management.
- SEC. (2006). Retrieved from <http://www.sec.gov/news/headlines/corpdiscrules.htm>
- (1999). *Sectoral accounting plan for the municipalities*.
- Spanou, C. (2008). *State reform in Greece: Responding to old and new challenges*. International Journal of Public Sector Management.
- Steccolini, I. (2004). *Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments*. Financial Accountability and Management.
- Taylor, D.W., & Rosair, M. (2000). *The effects of participating parties, the public, and size on government departments, accountability disclosures in annual reports*. Accounting, Accountability and Performance.
- Venieris, G. & Cohen, S. (2004). *Accounting reform in Greek universities: A slow moving process*. Financial Accountability and Management.
- Whittred, G. (1980). *Audit qualification and the timeliness of corporate annual reports*. The Accounting Review.
- Willekens, M., & Simunic, D. (2007). *Precision in auditing standards: Effects on auditor and director liability and the supply and demand for audit services*. Accounting and Business Research.

- Williams, D.D., & Dirsmith, M.W. (1988). *The effects of audit technology on auditor efficiency: Auditing and the timeliness of client earnings announcements*. Accounting, Organizations and Society.
- Yannas, P., & Lappas, G. (2005). *Web campaign in the 2002 Greek municipal elections*. Journal of Political Marketing.
- Σμαράϊδος, Β. (2013). *Η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στα Δημόσια Νοσοκομεία της Ελλάδας. Η διερεύνηση του βαθμού αφομοίωσης του από τα στελέχη και τις Διοικήσεις αυτών*. Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου.

## Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved. Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

Μαντζιούτα Β. Ελένη

Πολίτη Λ. Ελένη

Σίμου Δ. Μαρία

Μεσολόγγι 2016