



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

του

ΠΑΠΑΜΑΡΓΑΡΙΤΗ ΙΩΑΝΝΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η εργασία αυτή ασχολείται με το θέμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα μέσα από, την παρουσίαση των λογιστικών μεθόδων που εφαρμόζονται στους κρατικούς φορείς παγκοσμίως και την συνοπτική παρουσίαση και ανάλυση κάθε Προτύπου. Τέλος, αναφέρονται κάποια ζητήματα που σχετίζονται με την εφαρμογή τους.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	6
1.1. Γενικά .....	6
1.2. Ιστορική Αναδρομή .....	7
1.3. Σκοπός της Εργασίας .....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ .....	9
2.1. Εισαγωγή .....	9
2.2. Τα IPSAS στην Ελλάδα και την Ε.Ε. ....	9
2.3. Εφαρμογή των IPSAS σε διάφορες χώρες .....	11
2.4. Σύνοψη .....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	12
3.1. Εισαγωγή .....	12
Η μέθοδος της δεδουλευμένης λογιστικής .....	13
Η μέθοδος της ταμειακής λογιστικής .....	14
Η μέθοδος της τροποποιημένης δεδουλευμένης λογιστικής .....	14
Η μέθοδος της τροποποιημένης ταμειακής λογιστικής .....	15
Πορεία υιοθέτησης των IPSAS .....	15
3.2. Παρουσίαση των IPSAS .....	17
IPSAS 1 .....	20
IPSAS 2 .....	21
IPSAS 3 .....	23
IPSAS 4 .....	24
IPSAS 5 .....	26
IPSAS 9.....	27
IPSAS 10 .....	28
IPSAS 11 .....	29
IPSAS 12 .....	31
IPSAS 13 .....	32
IPSAS 14 .....	35
IPSAS 16 .....	36
IPSAS 17 .....	38
IPSAS 18 .....	40
IPSAS 19 .....	41
IPSAS 20 .....	42
IPSAS 21 .....	43
IPSAS 22 .....	46
IPSAS 23 .....	47
IPSAS 24 .....	48
IPSAS 26 .....	49
IPSAS 27 .....	53
IPSAS 28 .....	54
IPSAS 29 .....	56
IPSAS 30 .....	58
IPSAS 31 .....	60
IPSAS 32 .....	62

IPSAS 33 .....	63
IPSAS 34 .....	64
IPSAS 35 .....	65
IPSAS 36 .....	67
IPSAS 37 .....	68
IPSAS 38 .....	69
IPSAS 39 .....	70
IPSAS 40 .....	71
3.3. Σύνοψη .....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	74

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Οικονομικές Καταστάσεις στη δεδουλευμένη λογιστική.....	14
Πίνακας 2: Πορεία υιοθέτησης των IPSAS .....	15
Πίνακας 3: Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα.....	17

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Γενικά

Ένας ολοένα και αυξανόμενος αριθμός χωρών και διακυβερνητικών οργανισμών δημοσιοποιεί χρηματοοικονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο της δεδουλευμένης λογιστικής, όπως εισηγούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS). Οι πληροφορίες που περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ.) θεωρούνται χρήσιμες, τόσο από λογιστικής πλευράς όσο και από πλευράς λήψης αποφάσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα επικεντρώνονται, στην ανάγκη λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς των εθνικών κυβερνήσεων, των περιφερειακών ενοτήτων και τοπικών αυτοδιοικήσεων καθώς και των κυβερνητικών υπηρεσιών. Αυτό επιτυγχάνεται με την δημιουργία, την εισήγηση και την προώθηση υψηλής ποιότητας Προτύπων, που σκοπό έχουν την πληροφόρηση των χρηστών και των λοιπών ενδιαφερομένων αυτών των λογιστικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. επιτρέπει την αξιολόγηση της αξιοπιστίας σχετικά με τους πόρους που διαχειρίζεται η κυβέρνηση, καθώς και την ανάλυσή τους, και την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών της (Harun, Eggleton, Peuysem, & Locke, 2016).

Η παγκόσμια οικονομική κρίση, που ξέσπασε το 2008, και η συνεπακόλουθη κρίση χρέους, που αντιμετωπίζουν αρκετές χώρες, ανέδειξε σοβαρά προβλήματα στη χρηστή διοίκηση του Δημοσίου τομέα. Η έλλειψη διαφάνειας στη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών και η ελλιπής διοίκηση μπορούν να οδηγήσουν, στον κίνδυνο ανικανότητας διαχείρισης υψηλών δημοσίων χρεών, στην μη τήρηση των δεσμεύσεων της κυβέρνησης καθώς και στην απόκλιση από τον σκοπό που αυτή επιτελεί για την κοινωνία.

Σήμερα, υπάρχει αυξανόμενη αναγνώριση για κατάλληλη λογιστική και χρηματοοικονομική διοίκηση του Δημοσίου τομέα ως ένα μέσο επίτευξης βιώσιμων δημοσίων οικονομικών. Οι κυβερνήσεις πρέπει να φανούν αποφασιστικές και να υιοθετήσουν ισχυρές μεταρρυθμίσεις στον τομέα της λογιστικής και της δημοσιότητας, ως μέρος της

δημοκρατικής διαδικασίας της λογοδοσίας, του δημοσίου συμφέροντος και της διοίκησης του ευρύτερου Δημοσίου τομέα.

## **1.2 Ιστορική Αναδρομή**

Από το 1996 και έπειτα, ο οργανισμός που ξεκίνησε την ανάπτυξη των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ήταν η Επιτροπή Δημοσίου Τομέα (Public Sector Committee, PSC), η οποία υπαγόταν στη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Το 2004, η Επιτροπή Δημοσίου Τομέα μετονομάστηκε σε Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB). Ένας από τους λόγους για τους οποίους η Επιτροπή Δημοσίου Τομέα μετονομάστηκε ήταν και ο ασαφής ρόλος της έναντι του Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Σ.Δ.Λ.Π.). Αυτό συνέβαινε γιατί μέχρι το 2000, το μεγαλύτερο μέρος των αρμοδιοτήτων για την έκδοση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. είχαν μεταβιβαστεί στο Σ.Δ.Λ.Π. με αποτέλεσμα να περιοριστεί ο ρόλος της Επιτροπής Δημοσίου Τομέα. Για το λόγο αυτό, η μετονομασία της σε Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (Σ.Δ.Λ.Π.) διαχώρισε το ρόλο και τη σημασία αυτού του οργανισμού ως ανεξάρτητου ρυθμιστή διεθνών προτύπων υπό την επίβλεψη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Μέσα σε 15 χρόνια τα Πρότυπα που είχαν δημιουργηθεί αποτέλεσαν μια αδιαμφισβήτη αναφορά για τους ρυθμιστές διεθνών κανόνων και για κυβερνητικούς οργανισμούς που ήθελαν να βελτιώσουν το λογιστικό τους σύστημα ή να αναπτύξουν δικό τους (Jensen, 2017).

Το Σ.Δ.Λ.Π.Τ. ξεκίνησε με το συλλογιστικό πλαίσιο του Σ.Δ.Λ.Π. και βρίσκεται στη διαδικασία δημιουργίας δικού του ώστε να απευθύνεται στις ανάγκες δημοσιότητας των δημοσίων οντοτήτων. Οι συνήθειες συναλλαγές μεταξύ Ιδιωτικού και Δημοσίου τομέα, οδήγησαν σε μια προσπάθεια τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. να συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) (Christiaens & Rommel, 2011). Ως γενικός κανόνας, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. διατηρούν το λογιστικό χειρισμό και το πρωτότυπο κείμενο των Δ.Π.Χ.Α. εκτός αν υπάρχει κάποιο σημαντικό ζήτημα του Δημοσίου τομέα που να δικαιολογεί την εξαίρεσή του. Η ανάπτυξη των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. έγινε και για να αντιμετωπιστούν ζητήματα που δεν μπορούσαν να επιλυθούν με την προσαρμογή ενός Δ.Π.Χ.Α. ή γιατί δεν υπήρχε Δ.Π.Χ.Α. σχετικό με το ζήτημα. Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. προορίζονται για χρήση από όλες της δημόσιες οντότητες εκτός από τις ΔΕΚΟ οι οποίες οφείλουν να εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. για τη δημοσιοποίηση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

### 1.3 Σκοπός της Εργασίας

Ο σκοπός της εργασίας είναι η μελέτη της παρούσας κατάστασης αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) τόσο σε διάφορες χώρες όσο και στην Ελλάδα καθώς και η παρουσίαση και ανάλυση των Προτύπων που ενσωματώθηκαν πρόσφατα. Η σημασία μελέτης του συγκεκριμένου θέματος αφορά την ολοένα και μεγαλύτερη σημασία που αποκτά, κυρίως διεθνώς, καθώς και τα οφέλη που μπορεί να έχει η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στην χώρα μας. Αρχικά, θα γίνει μια ανασκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα, θα παρουσιαστεί η πορεία εφαρμογής των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. (IPSAS) από διάφορες χώρες καθώς και οι διαφοροποιήσεις στην εφαρμογή τους από τους κρατικούς φορείς. Στη συνέχεια, θα γίνει μια αναλυτική παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου, των λογιστικών μεθόδων του Δημοσίου Τομέα και του περιεχομένου κάθε Δ.Λ.Π.Δ.Τ. (IPSAS), τα οποία θα μπορούσαν να αναδιοργανώσουν πλήρως το λογιστικό σύστημα της χώρας μας.

Τα ερευνητικά ερωτήματα τα οποία τίθενται, αναφέρονται στο κατά πόσο τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. συνεισέφεραν στη συνεπή, ποιοτική και συγκρίσιμη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων των κρατικών φορέων προς τους πολίτες και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους και στα ζητήματα που προκύπτουν από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. από τους κρατικούς φορείς.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) είναι τα πρώτα Πρότυπα που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Σ.Δ.Λ.Π.). Ο στόχος που τέθηκε τότε και παραμένει μέχρι σήμερα είναι, η διευκόλυνση της συγκρισιμότητας των επιχειρήσεων παγκοσμίως, η βελτίωση της διαφάνειας και της εμπιστοσύνης της χρηματοοικονομικής αναφοράς και η ώθηση στο παγκόσμιο εμπόριο (Toudas, Routos, & Balios, 2013). Τα Δ.Λ.Π. αντικαταστάθηκαν, το 2000, από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards, IFRS). Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι λογιστικά πρότυπα που προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο, διάφορες συναλλαγές και γεγονότα, πρέπει να απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα Δ.Π.Χ.Α. και τα Δ.Λ.Π. έχουν τον ίδιο στόχο.

Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. είναι χρηματοοικονομικά πρότυπα αναφοράς που απευθύνονται στο Δημόσιο τομέα. Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. εκδίδονται από το Συμβούλιο για τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και αποτελούν το αντίστοιχο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards, IAS), που εκδίδονται από το Συμβούλιο για τα Δ.Λ.Π. και εφαρμόζονται στον Ιδιωτικό τομέα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα αποτελούν, μέχρι σήμερα, ένα πεδίο συνεχούς αναδιαμόρφωσης, καθώς νέα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δημοσιοποιούνται και άλλα αποσύρονται ή τροποποιούνται.

#### **2.2 Τα IPSAS στην Ελλάδα και την Ε.Ε.**

Στην Ελλάδα τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεν έχουν τεθεί ακόμα σε εφαρμογή παρ'όλο που έγιναν κάποιες προσπάθειες προς αυτή την κατεύθυνση. Πρόθεση του κράτους είναι να εφαρμοστούν, αφού μεταφραστούν και εξεταστούν από την Ε.Λ.Τ.Ε. που είναι το αρμόδιο όργανο του Υπουργείου Οικονομικών. Σύμφωνα με δύο έρευνες (Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano, & van Cauwenberge, 2015; Vanhee, 2012), η Ελλάδα, σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης εφαρμόζει δεδουλευμένη λογιστική ενώ σε επίπεδο Γενικής Κυβέρνησης εφαρμόζει ταμειακή λογιστική. Έχει προηγηθεί η υιοθέτησή τους από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με ένα νομοθετικό πακέτο 6 μέτρων, που ψηφίστηκε

στις 8 Νοεμβρίου 2011. Ένα από τα περιεχόμενα του πακέτου, ήταν η ανάθεση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή της αξιολόγησης της καταλληλότητας των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. για τα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στις 6 Μαρτίου 2013, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε μια αναφορά προς το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, όπου αναφέρεται ότι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. αποτελούν ένα κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς για τη δημιουργία των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (European Public Sector Accounting Standards, EPSAS) (Biondi, 2013). Το όλο εγχείρημα βασίστηκε στην παραδοχή ότι η «δεδουλευμένη βάση λογιστικής είναι ανώτερη, από τη λογιστική ταμειακής βάσης, τόσο στην επίβλεψη των Μακροοικονομικών όσο και των Μικροοικονομικών» (European Commision, 2013).

Σε μια έρευνα των Bellanca & Vandernoot (2014), όπου μελετήθηκαν οι διάφοροι τύποι λογιστικών συστημάτων που χρησιμοποιούν τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν σημαντικές ανομοιότητες μεταξύ των εφαρμοζόμενων λογιστικών συστημάτων τόσο στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. όσο και στις λογιστικές μεθόδους. Επίσης, παρ'όλο που τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεν έχουν ακόμα ενσωματωθεί στην Ευρωπαϊκή νομοθεσία, υπάρχει μια τάση δημιουργίας σύγχρονων λογιστικών συστημάτων βασισμένων στη δεδουλευμένη βάση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. από τα κράτη. Οι συγγραφείς συμπεραίνουν πως, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεν είναι ακόμη αναγκαία από τα κράτη-μέλη παρ'όλα αυτά αξιολογούν ως θετική τη μετάβαση προς τη δεδουλευμένη λογιστική καθώς θα βελτιώσει τη διαφάνεια και την διακυβέρνηση των δημόσιων πόρων.

Όσον αφορά την επιθυμία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για ομοιομορφία της εφαρμοζόμενης λογιστικής μεθόδου σε όλα τα κράτη-μέλη της, έχουν διατυπωθεί κάποιες αντιρρήσεις. Συγκεκριμένα, έχει διατυπωθεί η άποψη ότι «η τεχνοκρατική θεώρηση της Δημόσιας Λογιστικής, θα οδηγούσε σε μια κοινωνία όπου τα ατομικά και κοινωνικά διακρίσματα θα παραμελούνταν και δεν θα υπήρχαν τρόποι κοινωνικής παρέμβασης καθώς τα πάντα θα αφορούσαν τον ισοσκελισμένο Δημόσιο Προϋπολογισμό, χωρίς να έχει ληφθεί υπόψιν η κοινωνική ευημερία» (Mussari, 2014).

Δύο άλλες έρευνες (Christiaens et al., 2015; Vanhee, 2012), μελετούν το πώς τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. επηρέασαν τις μεταρρυθμίσεις των κρατών-μελών της Ε.Ε. αναφορικά με τα λογιστικά τους συστήματα. Οι ερευνητές παρατήρησαν ότι υπάρχει μια απόκλιση των λογιστικών συστημάτων μεταξύ των χωρών της Ε.Ε. αλλά υπάρχει μια τάση υιοθέτησης της δεδουλευμένης λογιστικής. Μόνο λίγες είναι οι χώρες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ενώ η πλειοψηφία των χωρών εφαρμόζει δικό της σύστημα. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους καταδεικνύουν πως η πλειοψηφία των κρατών-μελών της Ε.Ε. εφαρμόζει δεδουλευμένη λογιστική ή έχει την πρόθεση να μεταβεί σ'αυτό το σύστημα και μόνο λίγες χώρες

εφαρμόζουν πλήρως τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. (Λιθουανία, Ελβετία, Σουηδία) ενώ οι περισσότερες εφαρμόζουν δικό τους σύστημα.

### **2.3 Εφαρμογή των IPSAS σε διάφορες χώρες**

Η ανάγκη για τη δημιουργία υψηλής ποιότητας Προτύπων για την ενίσχυση της συνεπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς του Δημοσίου τομέα σε συνδυασμό, με τις διαφορετικές νομοθεσίες και τα λογιστικά συστήματα που χρησιμοποιούνται παγκοσμίως, δημιούργησε την πεποίθηση ότι πρέπει να υπάρξει μια σύγκλιση στα λογιστικά συστήματα του Δημοσίου και του Ιδιωτικού τομέα. Έτσι ξεκίνησε η δημιουργία των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. που μέχρι σήμερα βρίσκεται σε εξέλιξη. Πολλές έρευνες έχουν γίνει για να αποτυπώσουν τα αποτελέσματα στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. από τις χώρες παγκοσμίως.

Σε μια έρευνα των Roje, Vašiček, & Vašiček (2010) έγινε μια έρευνα στην επάρκεια του λογιστικού συστήματος και του τρόπου αναφοράς σε μεταβατικές χώρες, δηλαδή σε χώρες που μετακινούνται από μια κεντρικά σχεδιασμένη διοίκηση σε μια οικονομία της αγοράς, και συγκεκριμένα στις Κροατία, Σλοβενία και Βοσνία-Ερζεγοβίνη. Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν είναι ότι οι χώρες αυτές έχουν καταβάλει μεγάλη προσπάθεια να ακολουθήσουν τις διεθνείς εξελίξεις, όσον αφορά την λογιστική του Δημοσίου τομέα εφαρμόζοντας μια τροποποιημένη δεδουλευμένη λογιστική βάση. Όμως, απαιτείται μια περαιτέρω βελτίωση του λογιστικού συστήματος των χωρών αυτών ώστε να συνδεθούν με ευρύτερες παγκόσμιες μεταρρυθμίσεις στο Δημόσιο τομέα.

Οι Ilie & Miose (2012), μελέτησαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στη Ρουμανία. Συγκεκριμένα, η κυβέρνηση της Ρουμανίας αποφάσισε την εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, στο Δημόσιο τομέα, από το 2003. Με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών της Ρουμανίας η πλήρης μετάβαση από την ταμειακή λογιστική στην δεδουλευμένη λογιστική έγινε από 1/1/2006 και έπειτα. Οι συγγραφείς καταλήγουν στο ότι τα κόστη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στην Ρουμανία μακροπρόθεσμα θα ξεπεραστούν από τα οφέλη που θα προκύψουν. Επίσης, η μεγαλύτερη διαφάνεια, που προέκυψε από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στη χώρα, αύξησε την ποιότητα της οικονομικής διαχείρισης και διευκόλυνε τις σχέσεις με τους επενδυτές που ενδιαφέρονται για τη ρουμανική οικονομία.

Σε ένα άρθρο της η Iefymenko (2017), αναλύει την εμπειρία της μετάβασης του λογιστικού συστήματος της Ουκρανίας σε ένα σύστημα ανάλογο των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. σε συνεργασία με τα Ηνωμένα Έθνη. Υποστηρίζει πως αυτό το εγχείρημα αντιμετωπίζει αρκετές δυσκολίες αλλά με την κατάλληλη διαχείριση και επιτήρηση από τους αρμόδιους φορείς, η

μετάβαση θα καταστεί ομαλότερη. Συμπερασματικά, υποστηρίζει πως η εφαρμογή τέτοιων διεθνών πρακτικών είναι ζωτικής σημασίας για μεταβατικές χώρες όπως η Ουκρανία, αλλά απαιτείται ρεαλισμός και επίβλεψη από τους διεθνείς οργανισμούς.

Η Sour (2012) μελέτησε το βαθμό που τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. μπορούν να ενισχύσουν τη διαφάνεια και τη λογοδοσία στο Μεξικό. Μέσω ενός δείκτη, η ερευνητής μέτρησε το βαθμό συμμόρφωσης του λογιστικού συστήματος της χώρας με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. υποθέτοντας ότι όσο ο δείκτης αυξάνεται τόσο οι στόχοι του κράτους, για διαφάνεια και λογοδοσία, επιτυγχάνονται. Το αποτέλεσμα είναι πως δεν υπάρχει συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. άρα αν το Μεξικό υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. θα βελτιωθεί η διαφάνεια και η λογοδοσία.

Τέλος, οι Chan & Zhang (2013) ερεύνησαν την επίπτωση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στις αναπτυσσόμενες χώρες. Ο συγγραφέας υποστηρίζει πως η μεταρρύθμιση του λογιστικού συστήματος αυτών των χωρών δεν θα μειώσει από μόνη της τη φτώχεια, αλλά θα συνεισφέρει στην κοινωνικοοικονομική ευημερία μέσω της επίπτωσης στη διαχείριση των οικονομικών και του εντοπισμού οικονομικών ατασθαλειών. Επίσης, σύμφωνα με τους ίδιους, η Παγκόσμια Τράπεζα ενθαρρύνει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στις χώρες αυτές για να τις βοηθήσει οικονομικά. Συνεπώς, η διαφθορά των κυβερνήσεων των αναπτυσσόμενων χωρών οδηγεί σε υποεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του κράτους ή σε υπερεκτίμηση των υποχρεώσεών του, άρα απαιτείται μεγαλύτερη οικονομική ακεραιότητα και ακριβής δεδουλευμένη λογιστική.

## **2.4 Σύνοψη**

Στο Κεφάλαιο αυτό έγινε αρχικά μια αναφορά στα Δ.Λ.Π. τα οποία αποτελούν τη βάση για τη δημιουργία των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και στους στόχους τους. Στη συνέχεια, έγινε μια ανασκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας σχετικά με το θέμα των IPSAS και της εφαρμογής τους τόσο στην Ελλάδα και στην Ε.Ε. όσο και σε διάφορες χώρες παγκοσμίως μέσα από την παρουσίαση των αποτελεσμάτων των ερευνών που διενεργήθηκαν.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

#### **3.1 Εισαγωγή**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα έχουν στόχο την ενίσχυση της ποιότητας και της συγκρισιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων που καταρτίζονται από τους κρατικούς φορείς παγκοσμίως. Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ανταπτύσσονται από το Συμβούλιο για τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ο οποίος είναι ένας ανεξάρτητος φορέας που υπάγεται στη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών. Το Συμβούλιο για τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. επιχειρεί τη διευκόλυνση της μετάβασης από την ταμειακή λογιστική στην δεδουλευμένη λογιστική μέσω ορισμένων μεταβατικών διατάξεων που περιλαμβάνονται στα Πρότυπα. Τα περισσότερα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. έχουν ως βάση τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ενώ για τα υπόλοιπα δεν υπάρχει αντίστοιχο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δίνουν τη δυνατότητα στους κρατικούς φορείς να καταρτίζουν τις Οικονομικές Καταστάσεις τους σύμφωνα είτε με τη δεδουλευμένη λογιστική είτε με την ταμειακή λογιστική. Αν ένας κρατικός φορέας επιθυμεί να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. τότε απαιτείται η υιοθέτηση του συνόλου των Προτύπων και των απαιτήσεών τους, διαφορετικά δεν μπορεί να δηλώνει συμμόρφωση με αυτά.

#### **Η μέθοδος της δεδουλευμένης λογιστικής**

Σύμφωνα με τη μέθοδο της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης, τα λογιστικά γεγονότα και οι συναλλαγές αναγνωρίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις όταν λαμβάνουν χώρα και όχι κατά την ημερομηνία της αντίστοιχης ταμειακής είσπραξης ή πληρωμής. Για το λόγο αυτό, τα λογιστικά γεγονότα και οι συναλλαγές καταγράφονται και αναγνωρίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις της περιόδου που αφορούν. Τα στοιχεία που αναγνωρίζονται με τη μέθοδο αυτή είναι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, το κεφάλαιο, τα έσοδα και τα έξοδα (Mhaka, 2014). Οι Οικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο παρέχουν πληροφόρηση στους χρήστες τόσο για προγενέστερα γεγονότα όπως η είσπραξη και πληρωμή μετρητών όσο και για μελλοντικά όπως για εισπρακτέους και πληρωτέους λογαριασμούς (Tiron Tudor & Mutiu, 2006). Με βάση τη μέθοδο της

δεδουλευμένης λογιστικής καταρτίζονται, κυρίως, οι Οικονομικές Καταστάσεις που παρουσιάζονται στον παρακάτω Πίνακα.

Πίνακας 1: Οικονομικές Καταστάσεις με τη δεδουλευμένη λογιστική

<b>Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ή Ισολογισμός</b>	Παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας
<b>Κατάσταση Χρηματοοικονομικής επίδοσης ή Αποτελεσμάτων Χρήσης</b>	Παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα Έσοδα, τα Έξοδα, τα Κέρδη και τις Ζημίες της οικονομικής οντότητας
<b>Κατάσταση Ταμειακών Ροών</b>	Παρουσιάζονται οι συνολικές ταμειακές εισροές και εκροές της χρήσης
<b>Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων</b>	Παρουσιάζει τις μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια κατά τη διάρκεια μιας περιόδου

Πηγή: Δ.Α.Π. 1

### Η μέθοδος της ταμειακής λογιστικής

Η μέθοδος αυτή αναγνωρίζει τις συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα μόνο όταν τα μετρητά, ή τα ταμειακά ισοδύναμα, εισπράττονται ή πληρώνονται από την οικονομική οντότητα (Groot & Budding, 2008). Με άλλα λόγια τα Έσοδα της οικονομικής οντότητας δεν αναγνωρίζονται μέχρι να εισπραχθούν τα μετρητά όπως και τα Έξοδα δεν αναγνωρίζονται μέχρι τη στιγμή που θα πληρωθούν. Οι Οικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με την ταμειακή λογιστική βάση, παρέχουν πληροφόρηση, σχετικά με τις πηγές είσπραξης μετρητών, τον τρόπο διαχείρισης και διάθεσης των μετρητών, καθώς και τα Ισοζύγια μετρητών κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι Οικονομικές Καταστάσεις λοιπόν, δίνουν βάση στα Ισοζύγια μετρητών και στις μεταβολές τους (Cretu, Sîrbu, Gheonea, & Constandache, 2004). Οι Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων ενδέχεται να παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με τις Υποχρεώσεις, όπως πληρωτέοι λογαριασμοί και δάνεια αλλά και για ορισμένα μη ταμειακά περιουσιακά στοιχεία όπως, οι εισπρακτέοι λογαριασμοί, οι επενδύσεις και ο κεφαλαιουχικός εξοπλισμός (Mhaka, 2014).

### **Η μέθοδος της τροποποιημένης δεδουλευμένης λογιστικής**

Η μέθοδος αυτή συνδυάζει στοιχεία τόσο της ταμειακής λογιστικής όσο και της δεδουλευμένης λογιστικής (Lande, 2006). Τα κύρια χαρακτηριστικά αυτής της μεθόδου είναι ότι, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν είναι διαθέσιμα και μετρήσιμα. Η διαθεσιμότητα προκύπτει όταν τα έσοδα μπορούν να χρηματοδοτήσουν τα τρέχοντα έξοδα για ένα διάστημα δύο μηνών. Όταν η ταμειακή ροή των εσόδων μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα τότε τα έσοδα είναι μετρήσιμα. Επιπλέον, τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται οι υποχρεώσεις. Η διαφορά με τη δεδουλευμένη λογιστική είναι ότι τα Αποθέματα και τα προπληρωμένα στοιχεία αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν αγοράζονται και δεν κεφαλαιοποιούνται ως περιουσιακά στοιχεία (Christiaens & Rommel, 2011). Επίσης, η απομείωση δεν αναγνωρίζεται ενώ τα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται ως έξοδα όταν αγοράζονται.

### **Η μέθοδος της τροποποιημένης ταμειακής λογιστικής**

Η μέθοδος της τροποποιημένης ταμειακής λογιστικής χρησιμοποιεί στοιχεία τόσο από την ταμειακή λογιστική όσο και από την δεδουλευμένη λογιστική. Συγκεκριμένα η τροποποιημένη ταμειακή λογιστική καταγράφει τα βραχυχρόνια στοιχεία όταν τα μετρητά μεταβάλλονται (Lande, 2006). Συνεπώς, όλα σχεδόν τα στοιχεία της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης καταγράφονται σύμφωνα με τη μέθοδο της ταμειακής λογιστικής και οι εισπρακτέοι λογαριασμοί και τα Αποθέματα δεν περιλαμβάνονται στα Ισοζύγια. Επίσης, καταγράφει τα μακροχρόνια στοιχεία των Ισοζυγίων με βάση τη δεδουλευμένη λογιστική. Άρα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καταγράφονται στα Ισοζύγια και οι απομειώσεις και οι αποσβέσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Vardiashvili, 2018). Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί το διπλογραφικό σύστημα, άρα δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί με το απλογραφικό σύστημα, οπότε μπορούν να καταρτιστούν όλες οι Οικονομικές Καταστάσεις.

### **Πορεία υιοθέτησης των IPSAS**

Αρκετές χώρες βρίσκονται στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS όμως λίγες είναι αυτές που τα εφαρμόζουν μέχρι στιγμής. Παρακάτω παρατίθεται συνοπτικά ορισμένες χώρες στις οποίες ισχύουν τα IPSAS καθώς και σε ποιο στάδιο βρίσκονται.

Πίνακας 2: Πορεία υιοθέτησης των IPSAS

<b>ΧΩΡΑ</b>	<b>ΣΧΟΛΙΑ</b>
<b>Αυστραλία</b>	Εφαρμογή παρόμοιων Προτύπων με τα IPSAS
<b>Αυστρία</b>	Σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS
<b>Βουλγαρία</b>	Εφαρμογή τροποποιημένης ταμειακής λογιστικής βάσης
<b>Καναδάς</b>	Εφαρμογή παρόμοιων Προτύπων με τα IPSAS
<b>Κύπρος</b>	Υιοθέτηση των IPSAS ταμειακής λογιστικής βάσης
<b>Γαλλία</b>	Εφαρμογή δεδουλευμένης λογιστικής βάσης
<b>Γερμανία</b>	Εφαρμογή δεδουλευμένης λογιστικής βάσης
<b>Ισραήλ</b>	Εφαρμογή των IPSAS
<b>Ιταλία</b>	Εφαρμογή ταμειακής λογιστικής και σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS
<b>Ιαπωνία</b>	Εφαρμογή παρόμοιων Προτύπων με τα IPSAS
<b>Ολλανδία</b>	Εφαρμογή ταμειακής λογιστικής βάσης
<b>Ρωσία</b>	Εφαρμογή των IPSAS
<b>Σερβία</b>	Εφαρμογή ταμειακής λογιστικής βάσης
<b>Σιγκαπούρη</b>	Εφαρμογή παρόμοιων Προτύπων με τα IPSAS
<b>Σλοβακία</b>	Εφαρμογή των IPSAS
<b>Ισπανία</b>	Εφαρμογή των IPSAS
<b>Τουρκία</b>	Εφαρμογή τροποποιημένης δεδουλευμένης λογιστικής βάσης
<b>Η.Π.Α.</b>	Εφαρμογή παρόμοιων Προτύπων με τα IPSAS
<b>Μεγάλη Βρετανία</b>	Εφαρμογή παρόμοιων Προτύπων με τα IPSAS

Πηγή: ACCA 2017



### 3.2 Παρουσίαση των IPSAS

Στο μέρος αυτό της ανάλυσης παρατίθεται το κάθε IPSAS και αναλύεται το περιεχόμενό του. Παρακάτω, ο Πίνακας παρουσιάζει το όνομα κάθε IPSAS όπως και το Δ.Λ.Π. στο οποίο βασίστηκε η δημιουργία του.

Πίνακας 3: Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα

<b>IPSAS</b>	<b>ΟΝΟΜΑ</b>	<b>ΒΑΣΗ</b>
<b>IPSAS 1</b>	<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>	<b>ΔΛΠ 1</b>
<b>IPSAS 2</b>	<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ</b>	<b>ΔΛΠ 7</b>
<b>IPSAS 3</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ</b>	<b>ΔΛΠ 8</b>
<b>IPSAS 4</b>	<b>ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ</b>	<b>ΔΛΠ 21</b>
<b>IPSAS 5</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ</b>	<b>ΔΛΠ 23</b>
<b>IPSAS 9</b>	<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ</b>	<b>ΔΛΠ 18</b>
<b>IPSAS 10</b>	<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ</b>	<b>ΔΛΠ 29</b>
<b>IPSAS 11</b>	<b>ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ</b>	<b>ΔΛΠ 11</b>
<b>IPSAS 12</b>	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>	<b>ΔΛΠ 2</b>

<b>IPSAS 13</b>	<b>ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ</b>	<b>ΔΛΠ 17</b>
<b>IPSAS 14</b>	<b>ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΑΝΑΦΟΡΑΣ</b>	<b>ΔΛΠ 10</b>
<b>IPSAS 16</b>	<b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ</b>	<b>ΔΛΠ 40</b>
<b>IPSAS 17</b>	<b>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>	<b>ΔΛΠ 16</b>
<b>IPSAS 18</b>	<b>ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ</b>	<b>ΔΛΠ 14 (ΔΠΧΑ 8)</b>
<b>IPSAS 19</b>	<b>ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b>	<b>ΔΛΠ 37</b>
<b>IPSAS 20</b>	<b>ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ</b>	<b>ΔΛΠ 24</b>
<b>IPSAS 21</b>	<b>ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>ΔΛΠ 36</b>
<b>IPSAS 22</b>	<b>ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ</b>	<i>Δεν υπάρχει αντιστοίχιση</i>
<b>IPSAS 23</b>	<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ)</b>	<i>Δεν υπάρχει αντιστοίχιση</i>
<b>IPSAS 24</b>	<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>	<i>Δεν υπάρχει αντιστοίχιση</i>
<b>IPSAS 26</b>	<b>ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ</b>	<b>ΔΛΠ 36</b>

	<b>ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	
<b>IPSAS 27</b>	<b>ΓΕΩΡΓΙΑ</b>	<b>ΔΛΠ 41</b>
<b>IPSAS 28</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ</b>	<b>ΔΛΠ 32</b>
<b>IPSAS 29</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ</b>	<b>ΔΛΠ 39</b>
<b>IPSAS 30</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>	<b>ΔΠΧΑ 7</b>
<b>IPSAS 31</b>	<b>ΑΎΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b>	<b>ΔΛΠ 38</b>
<b>IPSAS 32</b>	<b>ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ: ΑΝΑΘΕΤΟΥΣΑ ΑΡΧΗ</b>	<b>Δεν υπάρχει αντιστοίχιση</b>
<b>IPSAS 33</b>	<b>ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΔΕΛΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ</b>	<b>Δεν υπάρχει αντιστοίχιση</b>
<b>IPSAS 34</b>	<b>ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>	<b>ΔΛΠ 27</b>
<b>IPSAS 35</b>	<b>ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>	<b>ΔΠΧΑ 10</b>
<b>IPSAS 36</b>	<b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ</b>	<b>ΔΛΠ 28</b>

<b>IPSAS 37</b>	<b>ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ</b>	<b>ΔΠΧΑ 11</b>
<b>IPSAS 38</b>	<b>ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ</b>	<b>ΔΠΧΑ 12</b>
<b>IPSAS 39</b>	<b>ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ</b>	<b>ΔΛΠ 19</b>
<b>IPSAS 40</b>	<b>ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ</b>	<b>Δεν υπάρχει αντιστοίχιση</b>

Πηγή: IPSAS 2018

## **IPSAS 1**

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του τρόπου χειρισμού της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των Δημοσίων φορέων, ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο μεταξύ προηγούμενων χρήσεων όσο και μεταξύ άλλων Δημοσίων φορέων<sup>1</sup>. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται και στους φορείς που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το IPSAS 35 (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις) και το IPSAS 34 (Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις)<sup>2</sup>. Επιπλέον τονίζεται η εφαρμογή του IPSAS 1 σε όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τη δεδουλευμένη λογιστική<sup>3</sup>.

Στο συγκεκριμένο Πρότυπο αναφέρονται όλες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που οφείλει να καταρτίζει ο Δημόσιος φορέας. Αυτές είναι η Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, η σύγκριση μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών όταν ο προϋπολογισμός δημοσιοποιείται, οι Σημειώσεις που περιέχουν τις κύριες λογιστικές αρχές που εφαρμόζει ο φορέας και άλλες επεξηγήσεις και τέλος μια συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη χρήση. Αξίζει να σημειωθεί ότι όταν ο προϋπολογισμός του φορέα δημοσιοποιείται τότε πρέπει να βρίσκεται σε συμφωνία και με το IPSAS 24 (Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις).

<sup>1</sup> IPSAS 1, par. 1.

<sup>2</sup> IPSAS 1, par. 4.

<sup>3</sup> IPSAS 1, par. 2.

Στο IPSAS 1 περιλαμβάνονται και οι λογιστικές αρχές κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτές είναι η δίκαιη παρουσίαση και η συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, η συνέχιση της δραστηριότητας, η συνέπεια της παρουσίασης, η ουσιαστικότητα και η ταξινόμηση των Ομάδων και των επιμέρους λογαριασμών, ο μη συμψηφισμός Εσόδων-Εξόδων και η συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Στο Πρότυπο αυτό επισημαίνονται και άλλα σημαντικά ζητήματα όπως η περίοδος αναφοράς η οποία είναι το 1 έτος, εκτός αν ο φορέας αιτιολογημένα εξηγήσει το λόγο μικρότερης ή μεγαλύτερης περιόδου αναφοράς, με δήλωση ότι τα συγκριτικά ποσά των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι εξ'ολοκλήρου συγκρίσιμα<sup>4</sup>. Ένα ακόμα σημαντικό θέμα αποτελεί και η λογιστική πολιτική που εφαρμόζει ο φορέας<sup>5</sup>. Σύμφωνα με το IPSAS 1 είναι σημαντικό οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να πληροφορούνται για τη βάση ή τις βάσεις μέτρησης που χρησιμοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις και γι'αυτό ο φορέας οφείλει να κάνει σχετική αναφορά στις Σημειώσεις. Επίσης ο φορέας οφείλει να αναφέρει, στις Σημειώσεις, πληροφορίες σχετικά με την αβεβαιότητα σε κάποιες εκτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που μπορεί να προκαλέσουν ουσιώδη μεταβολή στα τρέχοντα ποσά τους. Ακόμα ο φορέας οφείλει να δημοσιοποιήσει το όνομά του, την έδρα του, τη νομική μορφή του και την δικαιοδοσία μέσα στην οποία λειτουργεί. Τέλος, στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ τρεχόντων και μη περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εκτός αν η παρουσίαση τους σε ρευστοποιήσιμη μορφή είναι καταλληλότερη.

## **IPSAS 2**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο αναφέρεται στην κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών και στις πληροφορίες που πρέπει να περιέχει. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών απεικονίζει τη μεταβολή των ταμειακών ροών σε όρους μετρητών και ταμειακών ισοδνάμων και τις διακρίνει σε ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η δημοσιοποίηση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών γίνεται την ίδια περίοδο με τις υπόλοιπες Καταστάσεις. Οι πληροφορίες που περιέχονται στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι πολύ σημαντικές για τους χρήστες για πολλούς λόγους όπως ότι, μπορούν να εξάγουν συμπεράσματα σχετικά με τη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων και

---

<sup>4</sup> IPSAS 1, par. 66.

<sup>5</sup> IPSAS 1, par. 132.

ισοδυνάμων του φορέα, να προβλέψουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές και να αξιολογήσουν τη βιωσιμότητά του και τη δυνατότητά του να παράγει ταμειακές ροές μελλοντικά<sup>6</sup>.

Το IPSAS 2 απαιτεί ο φορέας να παρουσιάζει τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες με δύο μεθόδους<sup>7</sup>. Η πρώτη μέθοδος είναι η άμεση, όπου αναγράφονται οι μεγάλες ομάδες των ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών και η έμμεση μέθοδος, όπου το πλεόνασμα ή το έλλειμμα που υπάρχει αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τις επιπτώσεις από συναλλαγές μη ταμειακής φύσης, από έσοδα ή έξοδα επόμενων ή προηγούμενων χρήσεων και με ταμειακές ροές από επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες παρουσιάζονται ξεχωριστά σε μεγάλες κατηγορίες εισπράξεων ή πληρωμών που προκύπτουν από επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες εξαιρουμένων των ταμειακών ροών που παρουσιάζονται σε καθαρή βάση<sup>8</sup>.

Επιπλέον, σύμφωνα με το IPSAS 2, οι ταμειακές ροές που γίνονται σε ξένο συνάλλαγμα θα μετατρέπονται στο συνάλλαγμα που χρησιμοποιεί ο φορέας, σύμφωνα με την ισοτιμία της ημερομηνίας που γίνεται η ταμειακή ροή. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση μιας ξένης ελεγχόμενης οντότητας, δηλαδή οι ταμειακές ροές της σε ξένο συνάλλαγμα θα μετατρέπονται σ' αυτό που χρησιμοποιεί ο φορέας την ημερομηνία που λαμβάνουν χώρα<sup>9</sup>.

Στο Πρότυπο αυτό αναλύεται και η διάκριση που πρέπει να γίνεται, για ορισμένες συναλλαγές, σε ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες<sup>10</sup>. Αρχικά, οι ταμειακές ροές από τόκους, μερίσματα ή παρόμοιες κατανομές παρουσιάζονται ξεχωριστά και ταξινομούνται ανάλογα με το ποιά από τις παραπάνω δραστηριότητες αφορούν. Στη συνέχεια αναφέρεται ότι, οι φόροι στο καθαρό πλεόνασμα θα ταξινομηθούν ως ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες εκτός κι αν μπορεί να γίνει διάκριση στις δύο άλλες κατηγορίες<sup>11</sup>. Όσον αφορά τις συνολικές ταμειακές ροές από αποκτήσεις ή διαθέσεις ελεγχόμενων οντοτήτων ή άλλων λειτουργικών μονάδων, αυτές θα παρουσιάζονται χωριστά και θα ταξινομούνται ως ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες. Επιπλέον, οι μη ταμειακές συναλλαγές, που αφορούν επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, δεν περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών αλλά σε άλλη οικονομική κατάσταση που είναι καταλληλότερη<sup>12</sup>. Τέλος, ο φορέας οφείλει να

---

<sup>6</sup> IPSAS 2, par. 1.

<sup>7</sup> IPSAS 2, par. 27.

<sup>8</sup> IPSAS 2, par. 31.

<sup>9</sup> IPSAS 2, par. 36.

<sup>10</sup> IPSAS 2, par. 18.

<sup>11</sup> IPSAS 2, par. 44.

<sup>12</sup> IPSAS 2, par. 49.

παρουσιάσει το ποσό των μετρητών ή των ταμειακών ισοδυνάμων που διακρατούνται αλλά δεν είναι διαθέσιμα για οικονομική χρήση, συνοδευόμενα με ένα σχόλιο από τη διοίκηση<sup>13</sup>.

### IPSAS 3

Ο σκοπός του IPSAS 3 είναι να περιγράψει τα κριτήρια επιλογής της λογιστικής πολιτικής καθώς και τον τρόπο χειρισμού των αλλαγών της, τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και τη διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων. Ο φορέας οφείλει να εφαρμόσει την ίδια λογιστική πολιτική σε παρόμοιες συναλλαγές, άλλα λογιστικά γεγονότα και καταστάσεις, εκτός κι αν ένα άλλο IPSAS απαιτεί ή απαγορεύει την κατηγοροποίηση συναλλαγών για τις οποίες διαφορετικές λογιστικές πολιτικές είναι καταλληλότερες<sup>14</sup>.

Όσον αφορά τις αλλαγές στην λογιστική πολιτική, αυτές θα γίνονται μόνο όταν ένα IPSAS το απαιτεί ή όταν αυτή η αλλαγή θα αποτυπώνει πιο αξιόπιστα και πιο αντιπροσωπευτικά τις πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα των λογιστικών γεγονότων, της χρηματοοικονομικής θέσης ή των ταμειακών ροών<sup>15</sup>. Αλλαγές στην λογιστική πολιτική θεωρούνται, η αλλαγή από μια λογιστική βάση σε μια άλλη, η αλλαγή στο λογιστικό χειρισμό, την αναγνώριση ή την επιμέτρηση μια συναλλαγής ή ενός λογιστικού γεγονότος<sup>16</sup>. Δεν θεωρούνται αλλαγές στην λογιστική πολιτική, η εφαρμογή μια λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές που διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές εκτελούσε ο φορέας ή για συναλλαγές που προηγουμένως δεν εκτελούνταν ή δεν ήταν ουσιώδεις<sup>17</sup>. Το Πρότυπο απαιτεί όταν εφαρμόζεται μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική αυτή να γίνεται αναδρομικά δηλαδή, να προσαρμόζονται όλα τα στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και του κεφαλαίου του Ισολογισμού Ενάρξεως προηγούμενων περιόδων, σαν η λογιστική πολιτική να εφαρμοζόταν από πάντα<sup>18</sup>. Η παραπάνω απαίτηση δεν ισχύει όταν είναι ασύμφορο να υπολογιστούν οι επιπτώσεις σε μια περίοδο ή η σωρευτική επίδραση της αλλαγής. Σ' αυτή την περίπτωση, η εφαρμογή θα ξεκινάει από την περίοδο όπου είναι εφικτό να εφαρμοστεί η αλλαγή και θα γίνεται στα ποσά των πειουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην αρχή της περιόδου. Όταν δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί αναδρομικά η αλλαγή σε καμία προγενέστερη περίοδο τότε θα εφαρμόζεται σε μια μεταγενέστερη<sup>19</sup>.

---

<sup>13</sup> IPSAS 2, par. 59.

<sup>14</sup> IPSAS 3, par. 1.

<sup>15</sup> IPSAS 3, par. 17.

<sup>16</sup> IPSAS 3, par. 20.

<sup>17</sup> IPSAS 3, par. 21.

<sup>18</sup> IPSAS 3, par. 27.

<sup>19</sup> IPSAS 3, par. 29.

Αναφορικά με τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις, αυτές θα τίθενται σε εφαρμογή μεταγενέστερα τροποποιώντας το πλεόνασμα ή το έλλειμμα της ή των περιόδων που επηρεάζονται. Αν η αλλαγή στην λογιστική εκτίμηση επηρεάζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις ή το κεφάλαιο τότε θα γίνεται αναπροσαρμογή των τρεχόντων ποσών τους. Ο οργανισμός είναι υποχρεωμένος να αναφέρει την φύση και το ποσό οποιασδήποτε μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση που επηρεάζει την τρέχουσα περίοδο ή αναμένεται να επηρεάσει μελλοντικές περιόδους<sup>20</sup>, εκτός αν είναι ασύμφορο να εκτιμηθεί η επίπτωση οπότε και θα γνωστοποιείται το γεγονός αυτό.<sup>21</sup>

Στη συνέχεια, οι διορθώσεις σε ουσιώδη σφάλματα προγενέστερης περιόδου θα γίνονται αναδρομικά. Συγκεκριμένα, θα αναδιατυπώνονται όλα τα συγκριτικά ποσά των οικονομικών καταστάσεων της ή των προηγούμενων περιόδων που υπάρχει το σφάλμα ή αν το σφάλμα αφορά προηγούμενη περίοδο της προγενέστερης θα επαναδιατυπώνονται όλοι οι Ισολογισμοί Ενάρξεως από εκείνη την περίοδο<sup>22</sup>. Οι περιορισμοί που τίθενται στη διόρθωση σφαλμάτων είναι ανάλογοι με την αλλαγή των λογιστικών εκτιμήσεων ήτοι αν είναι ασύμφορο να εκτιμηθούν οι επιπτώσεις για την περίοδο που εντοπίστηκε το σφάλμα ή τα σωρευτικά αποτελέσματα τότε δεν γίνεται αναδιατύπωση<sup>23</sup>. Όταν είναι αδύνατο να επιμετρηθούν τα αποτελέσματα ενός σφάλματος σε μια προγενέστερη περίοδο τότε η αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται από την περίοδο που η εκτίμηση είναι εφικτή<sup>24</sup>. Όταν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση διόρθωσης του σφάλματος στην τρέχουσα περίοδο τότε, θα γίνεται αναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης μεταγενέστερα, από την περίοδο που η εφαρμογή είναι εφικτή<sup>25</sup>.

#### **IPSAS 4**

Ένα φορέας μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες σε ξένο νόμισμα με δύο τρόπους οι οποίοι είναι, είτε να διεξάγει συναλλαγές σε ξένο νόμισμα είτε να ασκεί δραστηριότητες στο εξωτερικό. Το παρόν Πρότυπο στοχεύει στην παρουσίαση του τρόπου χειρισμού των παραπάνω συναλλαγών και δραστηριοτήτων ώστε να περιληφθούν στις Οικονομικές

---

<sup>20</sup> IPSAS 3, par. 44.

<sup>21</sup> IPSAS 3, par. 45.

<sup>22</sup> IPSAS 3, par. 47.

<sup>23</sup> IPSAS 3, par. 48.

<sup>24</sup> IPSAS 3, par. 49.

<sup>25</sup> IPSAS 3, par. 50.



Καταστάσεις του φορέα αλλά και στην μετατροπή των Οικονομικών Καταστάσεων στο νόμισμα λειτουργίας<sup>26</sup>.

Το Πρότυπο ορίζει τον τρόπο αναφοράς των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας. Συγκεκριμένα ορίζεται πως μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα θα καταγραφεί, κατά την αρχική αναγνώριση εφαρμόζοντας την ισοτιμία όψης μεταξύ του ξένου νομίσματος και του νομίσματος λειτουργίας την ημερομηνία της συναλλαγής<sup>27</sup>. Κατά την ημερομηνία κλεισίματος κάθε χρήσης, τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα θα μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος, τα μη χρηματικά στοιχεία που μετρώνται σε όρους ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα θα μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Επιπλέον τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα θα μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κατά την ημερομηνία καθορισμού της εύλογης αξίας<sup>28</sup>.

Το IPSAS 2 καθορίζει και τον χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών. Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή κατά τη μετατροπή τους, με ισοτιμίες διαφορετικές από εκείνες της αρχικής τους αναγνώρισης κατά την τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους, θα επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσης κατά την περίοδο που προκύπτουν<sup>29</sup>. Όταν το κέρδος ή η ζημία από ένα μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται απευθείας στο κεφάλαιο τότε και κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από μεταβολή στην ισοτιμία θα αναγνωρίζεται στο κεφάλαιο ενώ αν μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης τότε θα συνεχίσει να αναγνωρίζεται σε αυτά. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις συναλλαγές μιας ελεγχόμενης οντότητας που λειτουργεί σε ξένο νόμισμα, θα αναγνωρίζεται στα Κέρδη ή τις Ζημίες των Ατομικών Οικονομικών Καταστάσεων του οργανισμού ή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας. Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις αυτές οι συναλλαγματικές διαφορές θα εμφανίζονται σε ξεχωριστό λογαριασμό στο Κεφάλαιο και κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, στα Αποτελέσματα Χρήσης<sup>30</sup>.

Το Πρότυπο αυτό επιλαμβάνεται και του λογιστικού χειρισμού ζητημάτων που αφορούν την απόκτηση μιας ξένης οντότητας. Συγκεκριμένα, η υπεραξία που μπορεί να προκύψει από την απόκτηση μιας ξένης οντότητας όπως και οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προκύπτει από την

---

<sup>26</sup> IPSAS 4, par. 1.

<sup>27</sup> IPSAS 4, par. 24.

<sup>28</sup> IPSAS 4, par. 27.

<sup>29</sup> IPSAS 4, par. 32.

<sup>30</sup> IPSAS 4, par. 37.

απόκτηση μιας ξένης οντότητας, θα αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ξένης οντότητας, θα εκφράζονται στο λειτουργικό της νόμισμα και θα μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος. Κατά τη διάθεση μιας ξένης οντότητας, το συνολικό ποσό των συναλλαγματικών διαφορών, που θα εμφανίζεται σε διαφορετικό λογαριασμό στο Κεφάλαιο, θα μετφέρεται ως κέρδος ή ζημία όταν το κέρδος ή η ζημία από την διάθεση αναγνωρίζεται<sup>31</sup>. Κατά τη μερική διάθεση της ξένης οντότητας αυτές οι συναλλαγματικές διαφορές θα επιμερίζονται, όταν μεταφέρονται στο κέρδος ή τη ζημία από τη διάθεση, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί<sup>32</sup>.

## IPSAS 5

Το συγκεκριμένο Πρότυπο περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Η γενική απαίτηση του Προτύπου είναι η μεταφορά του κόστους δανεισμού στα Έξοδα, όταν όμως αυτό αφορά την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου τότε επιτρέπεται η κεφαλαιοποίησή του<sup>33</sup>.

Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο την οποία προκύπτει ενώ πρέπει να γνωστοποιείται και η λογιστική πολιτική που χρησιμοποιείται γι'αυτό<sup>34</sup>. Από την άλλη, το κόστος δανεισμού που είναι άμεσα συνδεδεμένο με την απόκτηση, κατασκευή ή την παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου θα κεφαλαιοποιείται ως μέρος του κόστους παραγωγής αυτού του περιουσιακού στοιχείου<sup>35</sup>. Σε περίπτωση δανεισμού αποκλειστικά για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου τότε το κόστος που θα κεφαλαιοποιείται είναι, το πραγματικό κόστος δανεισμού μειωμένο κατά τα έσοδα από τόκους που μπορεί να προκύψουν από την προσωρινή κατάθεση αυτού του δανείου<sup>36</sup>. Στην περίπτωση που ποσά που προέρχονται από τον γενικό δανεισμό του φορέα αξιοποιηθούν για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου τότε, τα κόστη που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν θα υπολογιστούν βάσει ενός ποσοστού κεφαλαιοποίησης που θα εφαρμοστεί στα έξοδα που προορίστηκαν για το περιουσιακό στοιχείο. Τα κόστη δανεισμού που θα κεφαλαιοποιηθούν δεν μπορεί να υπερβαίνουν το συνολικό κόστος δανεισμού εκείνης της περιόδου<sup>37</sup>.

---

<sup>31</sup> IPSAS 4, par. 57.

<sup>32</sup> IPSAS 4, par. 57C.

<sup>33</sup> IPSAS 5, par. 1.

<sup>34</sup> IPSAS 5, par. 14.

<sup>35</sup> IPSAS 5, par. 18.

<sup>36</sup> IPSAS 5, par. 23.

<sup>37</sup> IPSAS 5, par. 25.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο θέτει και τις προϋποθέσεις έναρξης της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού. Σύμφωνα με το Πρότυπο, η έναρξη κεφαλαιοποίησης γίνεται όταν οι ταμειακές εκροές που αφορούν το περιουσιακό στοιχείο λαμβάνουν χώρα, τα κόστη δανεισμού λαμβάνουν χώρα και οι δραστηριότητες που αφορούν στο να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε λειτουργική μορφή πραγματοποιούνται<sup>38</sup>.

Τέλος, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού θα διακόπτεται όταν οι λειτουργίες που αφορούν την ολοκλήρωση του περιουσιακού στοιχείου διακόπτονται για παρατεταμένο χρονικό διάστημα και θα το κόστος δανεισμού θα μεταφέρεται στα Έξοδα<sup>39</sup>. Από την άλλη, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού θα παύει όταν όλες οι διαδικασίες για την ολοκλήρωση του περιουσιακού στοιχείου και τη θέση του σε παραγωγική λειτουργία έχουν ολοκληρωθεί<sup>40</sup>.

## **IPSAS 9**

Το αντικείμενο αυτού του Προτύπου είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των Εσόδων από ανταλλακτικές συναλλαγές και γεγονότα εκτός από τα έσοδα από πώληση γηπέδων, οικοπέδων, μηχανημάτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων που αναλύονται σε άλλα Πρότυπα. Οι συναλλαγές που εξετάζονται σ' αυτό το Πρότυπο είναι η παροχή υπηρεσιών, η πώληση αγαθών και η χρήση περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού από τρίτους<sup>41</sup>. Η επιμέτρηση των Εσόδων θα γίνεται στην εύλογη αξία της αμοιβής που εισπράττεται ή πληρώνεται<sup>42</sup>.

Σημαντική αναφορά αυτού του Προτύπου αποτελεί η αναγνώριση των συναλλαγών. Αρχικά, στην παροχή υπηρεσιών, όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα αναγνωριστούν αναφορικά με το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την περίοδο αναφοράς. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν, τα έσοδα μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στον φορέα, το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής την περίοδο αναφοράς μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και τα κόστη που σχετίζονται με τη συναλλαγή μπορούν να εκτιμηθούν

---

<sup>38</sup> IPSAS 5, par. 31.

<sup>39</sup> IPSAS 5, par. 34.

<sup>40</sup> IPSAS 5, par. 36.

<sup>41</sup> IPSAS 9, par. 1.

<sup>42</sup> IPSAS 9, par. 14.

αξιόπιστα<sup>43</sup>. Όταν το αποτέλεσμα της παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα θα αναγνωρίζονται μόνο κατά το ανακτήσιμο ποσό τους<sup>44</sup>. Επιπλέον, τα έσοδα από πώληση αγαθών θα αναγνωρίζονται όταν όλοι οι κίνδυνοι ιδιοκτησίας των αγαθών έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή, δεν υπάρχει διοικητική ανάμειξη ή έλεγχος επί των αγαθών που πωλούνται, το ποσό των εσόδων μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή αυτή να εισρεύσουν στον φορέα και τα κόστη που συνδέονται με τη συναλλαγή μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα<sup>45</sup>. Όσον αφορά τα έσοδα από χρήση περιουσιακών στοιχείων του φορέα από τρίτους, τα οποία φέρουν επιτόκιο, δικαιώματα ή μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στον φορέα και τα έσοδα αυτά μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα<sup>46</sup>. Το επιτόκιο θα αναγνωρίζεται σε μια βάση καταμερισμού του χρόνου που λαμβάνει υπόψιν της την αποδοτικότητα του περιουσιακού στοιχείου, τα δικαιώματα θα αναγνωρίζονται όταν συμφωνούν με την σχετική συμφωνία και τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται θεμελιώνεται το εισπρακτικό δικαίωμα των ομολογιούχων ή του φορέα<sup>47</sup>.

## **IPSAS 10**

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η κατάδειξη του τρόπου κατάρτισης των ατομικών και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού το νόμισμα του οποίου λειτουργεί σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, όπως και ο λογιστικός χειρισμός όταν παύει ο υπερπληθωρισμός<sup>48</sup>. Η εφαρμογή του λογιστικού χειρισμού αυτού θα γίνεται από την περίοδο που ο υπερπληθωρισμός διαπιστώνεται. Σε περιπτώσεις οικονομιών με υπερπληθωρισμό λόγω της σημαντικής έλλειψης αγοραστικής δύναμης του χρήματος δεν είναι εφικτή η σύγκριση ποσώ του φορές ούτε εντός της ίδιας λογιστικής χρήσης. Έτσι, σε μια τέτοια οικονομία η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων δεν έχει χρησιμότητα και ειδικά η αναγκαιότητα επαναδιατύπωσης κρίνεται ανά περίπτωση<sup>49</sup>.

---

<sup>43</sup> IPSAS 9, par. 19.

<sup>44</sup> IPSAS 9, par. 25.

<sup>45</sup> IPSAS 9, par. 28.

<sup>46</sup> IPSAS 9, par. 33.

<sup>47</sup> IPSAS 9, par. 34.

<sup>48</sup> IPSAS 10, par. 1.

<sup>49</sup> IPSAS 10, par. 4.

Οι οικονομικές καταστάσεις ενός φορέα του οποίου το νόμισμα λειτουργίας βρίσκεται σε υπερπληθωριστική οικονομία, οφείλει να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις του βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς όπως επίσης και τα απαιτούμενα, βάσει του IPSAS 1, ποσά προηγούμενων περιόδων αλλά και κάθε σχετική πληροφόρηση που αφορά προηγούμενες περιόδους<sup>50</sup>. Σύμφωνα με το Πρότυπο δεν επιτρέπεται η παρουσίαση της απαιτούμενης πληροφόρησης συμπληρωματικά των οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν αλλά και η χωριστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πριν από την επαναδιατύπωση. Επίσης το αποτέλεσμα από την καθαρή χρηματική θέση γνωστοποιείται χωριστά και περιλαμβάνεται στα Αποτελέσματα<sup>51</sup>.

Με την παύση του υπερπληθωρισμού σε μια οικονομία, παύει η κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει του IPSAS 10 και τα παρουσιαζόμενα ποσά στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται βάσει των ποσών που είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα, κατά το τέλος της προηγούμενης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς, μονάδας μέτρησης<sup>52</sup>.

## IPSAS 11

Στόχος του Προτύπου αυτού είναι η παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού για τα κόστη και για τα έσοδα που συνδέονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Το Πρότυπο αυτό, αναγνωρίζει τους διακανονισμούς που κατατάσσονται ως συμβάσεις κατασκευής, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους συμβάσεων κατασκευής που μπορεί να προκύψουν στο Δημόσιο τομέα και συγκεκριμενοποιεί τη βάση για αναγνώριση του κόστους και των εσόδων από τις συμβάσεις κατασκευής<sup>53</sup>.

Όταν μια σύμβαση αφορά έναν αριθμό από στοιχεία του Ενεργητικού τότε κάθε στοιχείο θα αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση όταν, ξεχωριστές προτάσεις έχουν κατατεθεί για κάθε στοιχείο του Ενεργητικού, κάθε στοιχείο του Ενεργητικού είναι αντικείμενο ξεχωριστής διαπραγμάτευσης και οι αντισυμβαλλόμενοι μπορούν αν δεχτούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με το στοιχείο αυτό, τα κόστη και τα

---

<sup>50</sup> IPSAS 10, par. 11.

<sup>51</sup> IPSAS 10, par. 12.

<sup>52</sup> IPSAS 10, par. 35.

<sup>53</sup> IPSAS 11, par. 1.

έσοδα από το κάθε στοιχείο μπορούν να αναγνωριστούν<sup>54</sup>. Από την άλλη πλευρά, μια ομάδα συμβάσεων, είτε αφορά έναν ή περισσότερους πελάτες θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ομαδοποιημένη σύμβαση όταν, η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα μοναδικό πακέτο συμβάσεων, οι συμβάσεις είναι στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους ώστε στην πραγματικότητα αποτελούν ενιαίο σύνολο επί του οποίου υπολογίζεται ένα συνολικό περιθώριο κέρδους και οι συμβάσεις εκτελούνται είτε ταυτόχρονα είτε με μια συνεχή σειρά<sup>55</sup>. Μια σύμβαση μπορεί να αναφέρεται και στην κατασκευή ενός επιπρόσθετου στοιχείου, κατ'επιλογή του πελάτη, ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει αυτή την κατασκευή. Σ'αυτές τις περιπτώσεις το επιπρόσθετο στοιχείο του Ενεργητικού θα αντιμετωπιστεί ως ξεχωριστή σύμβαση όταν, το στοιχείο αυτό διαφέρει ουσιωδώς σε σχέδιο, τεχνολογία ή λειτουργία από τα στοιχεία Ενεργητικού που περιλαμβάνονται στη αρχική σύμβαση ή η τιμή του στοιχείου διαπραγματεύεται αναξαρτήτως της τιμής της αρχικής σύμβασης<sup>56</sup>.

Το Πρότυπο αναφέρεται και στα έσοδα και τα κόστη από μια σύμβαση κατασκευής. Τα έσοδα από μια σύμβαση κατασκευής θα περιλαμβάνουν, το αρχικό ποσό εσόδων που έχει συμφωνηθεί στη σύμβαση και τις μεταβολές στο έργο της σύμβασης, τις αξιώσεις και τις πληρωμές για κίνητρα σχετικά με τη σύμβαση, στο βαθμό που αναμένεται να καταλήξουν σε έσοδα και εφόσον μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα<sup>57</sup>. Τα κόστη μιας σύμβασης κατασκευής θα περιλαμβάνουν, το άμεσο κόστος της σύμβασης, το κόστος που επιρρίπτεται στη δραστηριότητα της σύμβασης γενικά και μπορεί να κατανεμηθεί στη σύμβαση με συστηματικό και ορθολογικό τρόπο και όσα άλλα κόστη επιβαρύνουν ειδικά το πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής<sup>58</sup>.

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα και τα κόστη που συνδέονται με τη σύμβαση κατασκευής θα αναγνωριστούν ως έσοδα και έξοδα, αντίστοιχα, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της δραστηριότητας της σύμβασης στην ημερομηνία αναφοράς. Μια αναμενόμενη ζημία από μια σύμβαση κατασκευής θα αναγνωριστεί αμέσως ως έξοδο όταν έχει εξαρχής προβλεφθεί ότι, τα κόστη της σύμβασης θα ανακτηθούν πλήρως από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη και όταν είναι πιθανό ότι τα συνολικά κόστη της σύμβασης θα υπερβούν τα συνολικά έσοδα της σύμβασης<sup>59</sup>. Στην περίπτωση μιας σύμβασης σταθερής τιμής, το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να

---

<sup>54</sup> IPSAS 11, par. 13.

<sup>55</sup> IPSAS 11, par. 14.

<sup>56</sup> IPSAS 11, par. 15.

<sup>57</sup> IPSAS 11, par. 16.

<sup>58</sup> IPSAS 11, par. 23.

<sup>59</sup> IPSAS 11, par. 30.

αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν, τα συνολικά έσοδα της σύμβασης μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα, είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στον οργανισμό, τόσο τα κόστη για την ολοκλήρωση της σύμβασης όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης, την ημερομηνία αναφοράς μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τα κόστη που μπορούν να επιρριφθούν στη σύμβαση έχουν σαφή προσδιορισμό και μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα, έτσι ώστε τα πραγματοποιηθέντα κόστη μπορούν να συγκριθούν με προηγούμενες εκτιμήσεις<sup>60</sup>. Στην περίπτωση μιας σύμβασης κόστους πλέον οφέλους, το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν, τα οικονομικά οφέλη είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν στον οργανισμό και τα κόστη που μπορούν να επιρριφθούν στη σύμβαση κατασκευής, είτε είναι ανακτήσιμα ή όχι, μπορούν να αναγνωριστούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα<sup>61</sup>.

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής δεν είναι δυνατό να αποτιμηθεί αξιόπιστα τότε, τα έσοδα θα αναγνωρίζονται μόνο κατά το μέρος όπου τα κόστη της σύμβασης μπορούν να ανακτηθούν και τα κόστη από τη σύμβαση θα αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο που πραγματοποιούνται<sup>62</sup>. Όταν οι αιτίες που εμπόδισαν την αξιόπιστη αποτίμηση του αποτελέσματος πάψουν να υφίστανται, τα έσοδα και τα κόστη της σύμβασης θα αναγνωρίζονται κανονικά με τις προϋποθέσεις αναγνώρισής τους<sup>63</sup>.

## **IPSAS 12**

Το παρόν Πρότυπο αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των Αποθεμάτων. Ένα πρωταρχικό ζήτημα για τα Αποθέματα είναι το κόστος που πρέπει να αναγνωριστεί ως πειρυσιακό στοιχείο και να μεταφερθεί μέχρι να γίνει αναγνώριση των σχετικών εσόδων. Αυτό το Πρότυπο παρέχει καθοδήγηση για τον προσδιορισμό του κόστους και την επακόλουθη αναγνώριση ως έξοδο, περιλαμβανομένης και οποιασδήποτε καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Επίσης παρουσιάζει και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για τα Αποθέματα<sup>64</sup>.

Τα Αποθέματα θα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας<sup>65</sup>. Όταν τα Αποθέματα αποκτώνται μέσω μιας μη ανταλλακτικής

---

<sup>60</sup> IPSAS 11, par. 31.

<sup>61</sup> IPSAS 11, par. 32.

<sup>62</sup> IPSAS 11, par. 40.

<sup>63</sup> IPSAS 11, par. 43.

<sup>64</sup> IPSAS 12, par. 1.

<sup>65</sup> IPSAS 12, par. 15.

συναλλαγής, το κόστος τους θα αποτιμάται στην εύλογη αξία της ημερομηνίας απόκτησης<sup>66</sup>. Τα Αποθέματα θα επιμετρώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχοντος κόστους αντικατάστασης όταν διακρατούνται για, δωρεάν διανομή ή για μια συμβολική χρέωση ή για ανάλωση κατά την παραγωγική διαδικασία προϊόντων που προορίζονται για δωρεάν διανομή ή για συμβολική χρέωση<sup>67</sup>. Το κόστος των Αποθεμάτων θα περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς, το κόστος μετατροπής και τα άλλα κόστη που συνδέονται με το να περιέλθουν τα Αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους<sup>68</sup>.

Η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους των Αποθεμάτων είναι η FIFO (First in- First out) ή η μέθοδος του σταθμισμένου μέσου κόστους. Ο φορέας θα χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα Αποθέματα της ίδιας φύσεως και χρήσης. Η χρήση διαφορετικών μεθόδων για Αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση είναι δικαιολογημένη<sup>69</sup>.

Όταν τα Αποθέματα πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται το τρέχων κόστος αυτών των Αποθεμάτων θα αναγνωρίζεται ως Έξοδο στην περίοδο όπου και το αντίστοιχο Έσοδο αναγνωρίζεται. Αν δεν υπάρχει αντίστοιχο Έσοδο τότε το Έφοδο αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά διανέμονται ή η αντίστοιχη υπηρεσία προσφέρεται. Το ποσό οποιασδήποτε απομείωσης των Αποθεμάτων και όλες οι Ζημίες από Αποθέματα θα αναγνωρίζονται ως Έξοδο στην περίοδο όπου η απομείωση ή η Ζημία προκλήθηκε. Το ποσό οποιασδήποτε αναστροφής απομείωσης των Αποθεμάτων θα αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των Αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως Έξοδο την περίοδο που έλαβε χώρα η αναστροφή της απομείωσης<sup>70</sup>.

## **IPSAS 13**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο έχει ως σκοπό να περιγράψει τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και τις γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις, τόσο για τον μισθωτή όσο και για τον εκμισθωτή<sup>71</sup>.

Μια μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική όταν μεταφέρονται ουσιαδώς όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που προκύπτουν από την κατοχή ενός στοιχείου. Το αντίθετο ισχύει

---

<sup>66</sup> IPSAS 12, par. 16.

<sup>67</sup> IPSAS 12, par. 17.

<sup>68</sup> IPSAS 12, par. 18.

<sup>69</sup> IPSAS 12, par. 35.

<sup>70</sup> IPSAS 12, par. 44.

<sup>71</sup> IPSAS 13, par. 1.



για μια λειτουργική μίσθωση, δηλαδή όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη που απορρέουν από την κατοχή ενός στοιχείου δεν μεταφέρονται ουσιωδώς από τον εκμισθωτή στον μισθωτή τότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική<sup>72</sup>.

Κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι μισθωτές θα αναγνωρίσουν, στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, ως πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτά τα στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν από χρηματοδοτική μίσθωση και ως υποχρεώσεις τις σχετιζόμενες με την μίσθωση δεσμεύσεις. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται σε ποσά ίσα με την εύλογη αξία της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, στην Παρούσα Αξία των ελάχιστων μισθωμάτων, όπου το καθένα θα προσδιορίζεται στην έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο, που θα χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της Παρούσας Αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων, θα είναι το τεκμαρτό επιτόκιο που θα εφαρμόζεται στην μίσθωση ή, αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί, θα χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού, δηλαδή το επιτόκιο που θα πλήρωνε ο μισθωτής αν χρηματοδοτούσε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου<sup>73</sup>.

Τα καταβαλλόμενα μισθώματα θα πρέπει να διαχωρίζονται σε ποσό που αντιστοιχεί σε μείωση της υποχρέωσης και σε ποσό που αντιστοιχεί σε χρηματοδοτική επιβάρυνση. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως Έξοδα στις περιόδους που πραγματοποιούνται<sup>74</sup>. Με τη χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργείται έξοδο απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο για κάθε λογιστική περίοδο. Οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται, στα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση από χρηματοδοτική μίσθωση, σαν να αφορούν ιδιότητα περιουσιακά στοιχεία. Αν δεν υπάρχει βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα μέχρι το τέλος της περιόδου μίσθωσης τότε, το περιουσιακό στοιχείο θα αποσβεστεί πλήρως στην μικρότερη περίοδο μεταξύ της περιόδου μίσθωσης και της Ωφέλιμης Ζωής του<sup>75</sup>. Οι καταβολές μισθωμάτων σε μια λειτουργική μίσθωση θα αναγνωρίζονται ως Έξοδο, σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, εκτός αν κάποια άλλη συστηματική βάση είναι καταλληλότερη προς όφελος του χρήστη<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> IPSAS 12, par. 13.

<sup>73</sup> IPSAS 12, par. 28.

<sup>74</sup> IPSAS 12, par. 34.

<sup>75</sup> IPSAS 12, par. 36.

<sup>76</sup> IPSAS 12, par. 42.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει ο εκμισθωτής εμφανίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ως Απαιτήσεις. Το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται η Απαίτηση ισούται με την καθαρή επένδυση στην μίσθωση<sup>77</sup>. Η αναγνώριση και κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου θα πρέπει να αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση<sup>78</sup>.

Τα έσοδα από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζονται στα έσοδα μιας περιόδου με τρόπο συστηματικό καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης εκτός αν άλλη μέθοδος είναι καταλληλότερη του ρυθμού μείωσης του οφέλους που απορρέει από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου<sup>79</sup>. Τα αρχικά άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται κατά τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας λειτουργικής μίσθωσης και βαρύνουν τον εκμισθωτή προστίθενται στην λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται ως Έξοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης<sup>80</sup>.

Αν μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αφορά χρηματοδοτική μίσθωση, η θετική διαφορά που τυχόν προκύπτει μεταξύ του προϊόντος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου και της λογιστικής του αξίας δεν αναγνωρίζεται απευθείας ως έσοδο στα Αποτελέσματα αλλά εμφανίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και μετά αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης<sup>81</sup>. Αν μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αφορά λειτουργική μίσθωση, οποιαδήποτε υπέρβαση της τιμής πώλησης στην λογιστική αξία δεν θα αναγνωριστεί αμέσως ως κέρδος από τον πωλητή-μισθωτή. Αντ'αυτού θα παραμείνει ως έσοδο επόμενων περιόδων στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης και θα αποσβένεται καθ'όλη τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης<sup>82</sup>. Αν η συναλλαγή μιας συμφωνίας πώλησης και επαναμίσθωσης έγινε στην εύλογη αξία τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως στα Αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του πωλούμενου στοιχείου το αποτέλεσμα της πώλησης (κέρδος ή ζημία) αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα της περιόδου εκτός αν υπάρχει συμφωνία για καταβολή μελλοντικών μισθωμάτων σε τιμές μικρότερες από τις τρέχουσες οπότε η ζημία αυτή παραμένει στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ως έξοδα επόμενων χρήσεων και αποσβένεται αναλογικά με

---

<sup>77</sup> IPSAS 12, par. 48.

<sup>78</sup> IPSAS 12, par. 51.

<sup>79</sup> IPSAS 12, par. 63.

<sup>80</sup> IPSAS 12, par. 65.

<sup>81</sup> IPSAS 12, par. 71.

<sup>82</sup> IPSAS 12, par. 73.

τα μελλονικά μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου. Αν η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του πωλούμενου στοιχείου τότε το αποτέλεσμα της πώλησης από τη θετική αυτή διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης και αποσβένεται καθ'όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου<sup>83</sup>. Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, την ημερομηνία της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης αξίας θα αναγνωρισθεί αμέως στα Αποτελέσματα της περιόδου<sup>84</sup>.

## **IPSAS 14**

Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι να περιγράψει τους λόγους για τους οποίους ένας φορέας πρέπει να προσαρμόσει τις Οικονομικές του Καταστάσεις εξαιτίας μεταγενέστερων, της ημερομηνίας αναφοράς, γεγονότων και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν σχετικά με την ημερομηνία έγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων για γνωστοποίηση και τα μεταγενέστερα γεγονότα. Επίσης, σύμφωνα με το Πρότυπο, ο φορέας δεν θα πρέπει να καταρτίζει Οικονομικές Καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας αν μεταγενέστερα γεγονότα υποδεικνύουν το αντίθετο<sup>85</sup>.

Ο φορέας πρέπει να προσαρμόσει τα ποσά που είναι αναγνωρισμένα στις Οικονομικές Καταστάσεις για να αντανακλούν τις επιπτώσεις των μεταγενέστερων γεγονότων<sup>86</sup>. Αντ' αυτού γεγονότα που δεν θεωρούνται μεταγενέστερα, της ημερομηνίας αναφοράς, δεν επηρεάζουν τις Οικονομικές Καταστάσεις<sup>87</sup>. Τα μερίσματα ή παρόμοιες διανομές που ο φορέας μπορεί να δηλώνει μετά την ημερομηνία αναφοράς δεν θα αναγνωρίζονται ως υποχρέωση την ημερομηνία αναφοράς<sup>88</sup>.

Ένας φορέας δεν θα καταρτίζει τις Οικονομικές Καταστάσεις του με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας αν υπάρχει πρόθεση μετά την ημερομηνία αναφοράς είτε να ρευστοποιηθεί ο φορέας ή να παύσει τη λειτουργία του ή δεν υπάρχει ρεαλιστική εναλλακτική πέραν των παραπάνω<sup>89</sup>.

---

<sup>83</sup> IPSAS 12, par. 73.

<sup>84</sup> IPSAS 12, par. 75.

<sup>85</sup> IPSAS 14, par. 1.

<sup>86</sup> IPSAS 14, par. 10.

<sup>87</sup> IPSAS 14, par. 12.

<sup>88</sup> IPSAS 14, par. 14.

<sup>89</sup> IPSAS 14, par. 18.

Ο φορέας θα γνωστοποιεί την ημερομηνία εξουσιοδότησης για γνωστοποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων και ποιος το ενέκρινε. Αν κάποιο άλλο μέρος έχει τη δυνατότητα να τροποποιήσει τις Οικονομικές Καταστάσεις μετά τη δημοσιοποίηση τότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται. Αν ο φορέας, μετά την ημερομηνία αναφοράς αλλά πριν οι Οικονομικές Καταστάσεις εγκριθούν για δημοσιοποίηση, πληροφορηθεί για γεγονότα κατά την ημερομηνία αναφοράς τότε θα πρέπει να επαναδιατυπώσει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τα συγκεκριμένα γεγονότα<sup>90</sup>.

Μετά την ημερομηνία αναφοράς μπορεί να συμβούν ουσιώδη γεγονότα που όμως δεν είναι τροποποιητικά των Οικονομικών Καταστάσεων αλλά επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών τους. Στην περίπτωση αυτή ο φορέας οφείλει να γνωστοποιήσει, για κάθε ουσιώδη κατηγορία γεγονότων, τη φύση του γεγονότος και μια εκτίμηση της οικονομικής του επίπτωσης ή μια δήλωση ότι μια τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει<sup>91</sup>.

## **IPSAS 16**

Το IPSAS 16 έχει ως στόχο την παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού των Επενδύσεων σε Ακίνητα και των απαιτούμενων σχετικών γνωστοποιήσεων<sup>92</sup>. Το Πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή στα επενδυτικά ακίνητα που περιλαμβάνουν, την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδυτικών ακινήτων, που κατέχονται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, στις Οικονομικές Καταστάσεις ενός μισθωτή και την αποτίμηση των επενδυτικών ακινήτων που παρέχονται στον μισθωτή με λειτουργική μίσθωση, στις Οικονομικές Καταστάσεις όμως του εκμισθωτή<sup>93</sup>.

Ένα δικαίωμα επί επενδυτικού ακινήτου που κατέχεται από έναν μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί και να λογιστεί ως Επένδυση σε Ακίνητο όταν, το περιουσιακό στοιχείο θα ενέπιπτε στον ορισμό της επένδυσης και ο μισθωτής χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο προς αναγνώριση. Αν όμως χρησιμοποιηθεί το μοντέλο της εύλογης αξίας για τα δικαιώματα επί επενδυτικών ακινήτων που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση, τότε σε όλα τα επενδυτικά ακίνητα, που λογίζονται ως Επενδύσεις σε Ακίνητα, θα χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας<sup>94</sup>.

---

<sup>90</sup> IPSAS 14, par. 26.

<sup>91</sup> IPSAS 14, par. 28.

<sup>92</sup> IPSAS 16, par. 1.

<sup>93</sup> IPSAS 16, par. 5.

<sup>94</sup> IPSAS 16, par. 8.

Η αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα γίνεται μόνο όταν, είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στον φορέα και το κόστος ή η εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα<sup>95</sup>. Η αποτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα θα γίνεται αρχικά στο κόστος της, συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων που σχετίζονται με τη συναλλαγή<sup>96</sup>. Όταν μια επένδυση σε ακίνητα ανταλλάσσεται με μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία τότε η αποτίμηση γίνεται στην εύλογη αξία την ημερομηνία της ανταλλαγής<sup>97</sup>. Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση και κατατάσσεται ως επένδυση, θα αναγνωρίζεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της Παρούσας Αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Το ποσό που θα προκύπτει θα αναγνωρίζεται και ως υποχρέωση<sup>98</sup>.

Κάθε φορέας έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τη λογιστική πολιτική που θα ακολουθήσει, μεταξύ της μεθόδου της εύλογης αξίας και αυτής του κόστους. Ωστόσο, υποχρεούται σε συνεχή εφαρμογή της επιλεγείσας λογιστικής πολιτικής εκτός από τις περιπτώσεις που το Πρότυπο ορίζει διαφορετικά<sup>99</sup>. Ένας φορέας που επιλέγει, μετά την αρχική αναγνώριση, την μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία εκτός αν το Πρότυπο ορίζει διαφορετικά<sup>100</sup>. Όταν ένα δικαίωμα επί επενδυτικού ακινήτου που κατέχεται από έναν μισθωτή λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως επενδυτικό ακίνητο τότε μόνο η μέθοδος της εύλογης αξίας μπορεί να εφαρμοστεί<sup>101</sup>. Το κέρδος ή η ζημία από μια μεταβολή της εύλογης αξίας θα αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει<sup>102</sup>. Η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου θα αντανakλά τις συνθήκες τις αγοράς την ημερομηνία αναφοράς<sup>103</sup>. Αν ο φορέας, μετά την αρχική αναγνώριση, επιλέξει τη μέθοδο του κόστους θα εφαρμόζει για την αποτίμηση όλων των επενδύσεων σε ακίνητα τις διατάξεις του IPSAS 17, γι'αυτή τη μέθοδο, δηλαδή στο κόστος μείον οποιεσδήποτε συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης<sup>104</sup>.

---

<sup>95</sup> IPSAS 16, par. 20.

<sup>96</sup> IPSAS 16, par. 26.

<sup>97</sup> IPSAS 16, par. 27.

<sup>98</sup> IPSAS 16, par. 34.

<sup>99</sup> IPSAS 16, par. 39.

<sup>100</sup> IPSAS 16, par. 42.

<sup>101</sup> IPSAS 16, par. 43.

<sup>102</sup> IPSAS 16, par. 44.

<sup>103</sup> IPSAS 16, par. 47.

<sup>104</sup> IPSAS 16, par. 65.

Όταν πραγματοποιούνται μεταφορές από και προς επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει υποχρεωτικά να υπάρχει μια μεταβολή στη χρήση του ακινήτου. Οι μεταφορές αυτές θα αποδεικνύονται από την έναρξη ιδιόχρησης από τον ιδιοκτήτη, για μεταφορά από τα επενδυτικά ακίνητα στα ιδιόκτητα ακίνητα, την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, για μεταφορά από τα επενδυτικά ακίνητα στα Αποθέματα, τη διακοπή ιδιόχρησης, για μεταφορά από τα ιδιόκτητα ακίνητα στα επενδυτικά ακίνητα ή την έναρξη λειτουργικής μίσθωσης, για μεταφορά από τα Αποθέματα στα επενδυτικά ακίνητα<sup>105</sup>.

Η παύση μιας επένδυσης σε ακίνητα επέρχεται με τη διάθεση ή τη μόνιμη απόσυρση από τη χρήση τα οποία σημαίνουν ότι δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της<sup>106</sup>. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την απόσυρση ή τη διάθεση επενδύσεων σε ακίνητα αποτελεί τη διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα της περιόδου που έγινε η απόσυρση ή η διάθεση<sup>107</sup>.

## **IPSAS 17**

Το IPSAS 17 αποσκοπεί στην παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων έτσι ώστε οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να αντλούν πληροφόρηση σχετικά με τις επενδύσεις σε κεφαλαιουχικό εξοπλισμό του φορέα και τις μεταβολές σ' αυτές τις επενδύσεις<sup>108</sup>. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται όταν ένας οργανισμός έχει υιοθετήσει διαφορετική, από τη δεδουλευμένη βάση, λογιστική πολιτική σύμφωνα με άλλο IPSAS και στα περιουσιακά στοιχεία της πολιτισμικής κληρονομιάς<sup>109</sup>.

Το IPSAS 17 δεν απαιτεί την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων πολιτισμικής κληρονομιάς, που σε διαφορετική περίπτωση θα ενέπιπταν στον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού. Εντούτοις, αν ο οργανισμός επιλέξει να αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία πολιτισμικής κληρονομιάς πρέπει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου και μπορεί, αλλά δεν απαιτείται, να εφαρμόσει και τις απαιτήσεις αποτίμησης του Προτύπου<sup>110</sup>.

---

<sup>105</sup> IPSAS 16, par. 66.

<sup>106</sup> IPSAS 16, par. 77.

<sup>107</sup> IPSAS 16, par. 80.

<sup>108</sup> IPSAS 17, par. 1.

<sup>109</sup> IPSAS 17, par. 2.

<sup>110</sup> IPSAS 17, par. 9.

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου αναγνωρίζεται μόνο αν υπάρχει πιθανότητα εισροής στον φορέα οικονομικών ωφελειών σχετιζόμενων με το πάγιο περιουσιακό στοιχείο και το κόστος ή η εύλογη αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Ένα περιουσιακό στοιχείο του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται, κατά την αρχική αναγνώριση, στο κόστος του. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μέσω ανταλλαγής με μη χρηματικά στοιχεία, το κόστος του θα αποτιμηθεί στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής.

Σύμφωνα με το IPSAS 17, υπάρχουν δύο μέθοδοι αποίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώρισή του, η μέθοδος του κόστους και η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Η πολιτική που θα επιλεγεί πρέπει να εφαρμόζεται σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων παγίων της<sup>111</sup>. Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, μετά την αναγνώριση ενός στοιχείου ως ενσώματου περιουσιακού στοιχείου, αυτό αποτιμάται στο κόστος του μείον οποιεσδήποτε συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης<sup>112</sup>. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, μετά την αναγνώριση ενός στοιχείου ως ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, το ενσώματο πάγιο εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αξία αυτή υπολογίζεται από την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες ζημίες απομείωσης. Απαιτούνται συχνές αναπροσαρμογές ώστε να εξασφαλιστεί ότι η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου δεν διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα υπολογιζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς<sup>113</sup>.

Επίσης, σύμφωνα με το IPSAS 17, κάθε τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος, αποσβένεται ξεχωριστά<sup>114</sup>. Η απόσβεση αναγνωρίζεται για κάθε περίοδο στα Αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου<sup>115</sup>. Το ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το οποίο θα υπολογίζονται οι αποσβέσεις του, πρέπει να

---

<sup>111</sup> IPSAS 17, par. 42.

<sup>112</sup> IPSAS 17, par. 43.

<sup>113</sup> IPSAS 17, par. 44.

<sup>114</sup> IPSAS 17, par. 59.

<sup>115</sup> IPSAS 17, par. 64.

κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της Ωφέλιμης Ζωής του και να προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της Υπολειμματικής Αξίας του<sup>116</sup>.

Η επιλογή της ακολουθούμενης μεθόδου απόσβεσης γίνεται ώστε να αντανakλά καλύτερα το ρυθμό ανάλωσης από τον φορέα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών του πάγιου περιουσιακού στοιχείου<sup>117</sup>. Η μέθοδος απόσβεσης θα επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε έτους και αν υπάρξει οποιαδήποτε σημαντική μεταβολή του μελλοντικού ρυθμού ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών τότε η χρησιμοποιούμενη μέθοδος θα μεταβάλεται και θα λογιστικοποιείται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης<sup>118</sup>.

Η λογιστική αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου παύει να αναγνωρίζεται όταν διατίθεται ή δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου<sup>119</sup>. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης των ενσώματων παγίων, που ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του τυχόν υπάρχοντος καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου, περιλαμβάνεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων<sup>120</sup>.

## **IPSAS 18**

Στόχος αυτού του Προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά τομέα. Η γνωστοποίηση αυτής της πληροφόρησης θα βοηθήσει τους χρήστες να κατανοήσουν καλύτερα την επίδοση του φορέα κατά το παρελθόν, να αναγνωρίσουν την κατανομή των πόρων που υποστηρίζουν τις κύριες δραστηριότητες του φορέα και θα ενισχύσει τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς του φορέα ώστε να εκπληρώσει καλύτερα τις υποχρεώσεις του γνωστοποίηση<sup>121</sup>. Ο φορέας θα αναγνωρίσει τους λειτουργικούς του τομείς και θα παρουσιάσει πληροφορίες σχετικά με αυτούς σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου<sup>122</sup>.

Η πληροφόρηση κατά τομέα θα καταρτίζεται σε συμμόρφωση με τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, δηλαδή των Οικονομικών Καταστάσεων που περιλαμβάνουν

---

<sup>116</sup> IPSAS 17, par. 66.

<sup>117</sup> IPSAS 17, par. 76.

<sup>118</sup> IPSAS 17, par. 77.

<sup>119</sup> IPSAS 17, par. 82.

<sup>120</sup> IPSAS 17, par. 83.

<sup>121</sup> IPSAS 18, par. 1.

<sup>122</sup> IPSAS 18, par. 12.



όλους τους τομείς του φορέα<sup>123</sup>. Τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους λειτουργικούς τομείς μπορούν να κατανεμηθούν κατά λειτουργικούς τομείς μόνο όταν και τα σχετικά έσοδα και έξοδα κατανεμηθούν σ' αυτούς τους λειτουργικούς τομείς<sup>124</sup>. Αν ένας τομέας αναγνωρίζεται για πρώτη φορά ως λειτουργικός τομέας στην τρέχουσα χρήση τότε, τα προηγούμενα δεδομένα του τομέα που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς θα επαναδιατυπωθούν για να αντανακλούν τον νέο τομέα ως ξεχωριστό τομέα, εκτός αν κάτι τέτοιο δεν είναι δυνατό να γίνει<sup>125</sup>.

## IPSAS 19

Το Πρότυπο αυτό καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων δηλαδή την αναγνώριση, την αποτίμησή τους και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις για κάθε περίπτωση, έτσι ώστε οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να έχουν πληροφόρηση για το ποσό, τη φύση αλλά και το χρονοδιάγραμμά τους<sup>126</sup>.

Η αναγνώριση μιας πρόβλεψης γίνεται μόνο αν υπάρχει, παρούσα δέσμευση, είτε νομική είτε τεκμαιρόμενη, λόγω ενός γεγονότος που έγινε στο παρελθόν, πιθανότητα εκροής οικονομικών πόρων για το διακανονισμό της δέσμευσης, που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη και αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης. Αν οι παραπάνω προϋποθέσεις δεν πληρούνται τότε καμία πρόβλεψη δεν σχηματίζεται<sup>127</sup>. Σε ορισμένες περιπτώσεις δεν είναι ξεκάθαρο αν υπάρχει μια παρούσα δέσμευση. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, ένα γεγονός που έγινε στο παρελθόν θεωρείται ότι δημιουργεί μια παρούσα δέσμευση, αν λαμβάνοντας υπόψιν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, είναι πιθανότερο ότι υπάρχει η δέσμευση αυτή<sup>128</sup>. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις, σύμφωνα με το IPSAS 19, δεν αναγνωρίζονται<sup>129</sup> αλλά γνωστοποιούνται, εκτός αν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη<sup>130</sup>. Επίσης, σύμφωνα με το Πρότυπο, τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται καθώς τυχόν καταχώρησή τους θα

---

<sup>123</sup> IPSAS 18, par. 43.

<sup>124</sup> IPSAS 18, par. 47.

<sup>125</sup> IPSAS 18, par. 49.

<sup>126</sup> IPSAS 19, par. 1.

<sup>127</sup> IPSAS 19, par. 22.

<sup>128</sup> IPSAS 19, par. 23.

<sup>129</sup> IPSAS 19, par. 35.

<sup>130</sup> IPSAS 19, par. 36.

μπορούσε να καταλήξει στην αναγνώριση εσόδων που μπορεί τελικά να μην πραγματοποιηθούν, εκτός αν η πραγματοποίησή τους είναι στην ουσία βέβαιη<sup>131</sup>.

Η πρόβλεψη που αναγνωρίζεται αποτελεί τη βέλτιστη εκτίμηση της απαιτούμενης δαπάνης για το διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης που αναλαμβάνεται κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς<sup>132</sup>. Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες, που περιβάλλουν πολλά γεγονότα, θα συνυπολογιστούν για την βέλτιστη εκτίμηση της πρόβλεψης<sup>133</sup>. Επιπλέον, αν η επίδραση της χρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, άρα και το αποτέλεσμα που θα προκύψει θεωρείται ουσιώδες, η πρόβλεψη μπορεί να προεξοφληθεί<sup>134</sup>, οπότε η πρόβλεψη αποτελεί την Παρούσα Αξία της αναμενόμενης απαιτούμενης δαπάνης για τον διακανονισμό της δέσμευσης<sup>135</sup>. Στην περίπτωση αυτή, το επιτόκιο προεξόφλησης είναι πρό φόρων, αντανακλώντας τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος καθώς και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους<sup>136</sup>. Ακόμη ένα στοιχείο που χρήζει εξέτασης για τον υπολογισμό της πρόβλεψης είναι τα μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το απαιτούμενο ποσό για το διακανονισμό μιας δέσμευσης, με την προϋπόθεση της ύπαρξης αντικειμενικής απόδειξης ως προς την υλοποίησή τους<sup>137</sup>. Επίσης, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψιν τυχόν κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων<sup>138</sup>. Αν δεν είναι πλέον πιθανό ότι μια εκροή οικονομικών πόρων, που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, απαιτείται για τον διακανονισμό μιας υποχρέωσης τότε η πρόβλεψη θα αντιστρέφεται<sup>139</sup>. Τέλος, πριν τη δημιουργία πρόβλεψης για μια επαχθή σύμβαση, αναγνωρίζεται από την επιχείρηση μια ζημία απομείωσης που πραγματοποιήθηκε σε περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται μ' αυτή τη σύμβαση<sup>140</sup>.

## IPSAS 20

Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις ενός φορέα που είναι απαραίτητες για την εξέταση της πιθανότητας και του βαθμού επιρροής της οικονομικής θέσης του αλλά

---

<sup>131</sup> IPSAS 19, par. 41.

<sup>132</sup> IPSAS 19, par. 44.

<sup>133</sup> IPSAS 19, par. 50.

<sup>134</sup> IPSAS 19, par. 54.

<sup>135</sup> IPSAS 19, par. 53.

<sup>136</sup> IPSAS 19, par. 56.

<sup>137</sup> IPSAS 19, par. 58.

<sup>138</sup> IPSAS 19, par. 61.

<sup>139</sup> IPSAS 19, par. 69.

<sup>140</sup> IPSAS 19, par. 76.

και των Αποτελεσμάτων του, από συνδεδεμένα μέρη αλλά και ανεξόφλητων υπολοίπων από πλευράς τους<sup>141</sup>.

Το IPSAS 20 απαιτεί τη γνωστοποίηση για τις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξαρτήτως της ύπαρξης μεταξύ τους συναλλαγών<sup>142</sup>. Αναφορικά με τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, για συναλλαγές με άλλους όρους από αυτούς που ισχύουν για συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση, ο φορέας απαιτείται να γνωστοποιεί, τη φύση των σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, το είδος των μεταξύ τους συναλλαγών και τα στοιχεία των συναλλαγών που είναι απαραίτητα για να διαπιστωθεί η επίδραση στη λειτουργία του καθώς και την επίδραση τους στις Οικονομικές Καταστάσεις<sup>143</sup>. Στοιχεία παρόμοιας φύσης μπορούν να παρουσιάζονται συμπηφιστικά, εκτός αν διαφορετική γνωστοποίηση είναι καταλληλότερη για τη λήψη αποφάσεων<sup>144</sup>.

Ο φορέας θα γνωστοποιεί τις παροχές για τα διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε κατηγορία, με μια περιγραφή της κάθε κατηγορίας<sup>145</sup>. Επίσης, θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των λοιπών αποζημιώσεων και παροχών που παρέχει στα διοικητικά στελέχη και στους στενούς συγγενείς τους κατά την περίοδο αναφοράς παρουσιάζοντας ξεχωριστά τα συμπηφισμένα ποσά που παρέχονται στα διοικητικά στελέχη και στους στενούς συγγενείς τους<sup>146</sup>. Τέλος, αναφορικά με τον δανεισμό που δεν είναι ευρέως διαθέσιμος στο προσωπικό πέραν των διοικητικών στελεχών ή στο ευρύ κοινό, απαιτείται η γνωστοποίηση, για κάθε διοικητικό στέλεχος και κάθε στενό του συγγενή, του ποσού του δανεισμού κατά τη διάρκεια της περιόδου καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις, του ποσού της αποπληρωμής των δανείων κατά τη διάρκεια της περιόδου, του υπολοίπου κάθε δανείου και όπου το άτομο δεν είναι διευθυντικό στέλεχος ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου τη σχέση του με το φορέα<sup>147</sup>.

## IPSAS 21

Το Πρότυπο αυτό αχολείται με τις ενδείξεις ύπαρξης απομείωσης σ'ένα περιουσιακό στοιχείο μη εμπορικού σκοπού, ώστε να εξασφαλιστεί ότι όλες οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται, και με την αναστροφή μιας απομείωσης καθώς και τις γνωστοποιήσεις που

---

<sup>141</sup> IPSAS 20, par. 1.

<sup>142</sup> IPSAS 20, par. 25.

<sup>143</sup> IPSAS 20, par. 27.

<sup>144</sup> IPSAS 20, par. 32.

<sup>145</sup> IPSAS 20, par. 34(a).

<sup>146</sup> IPSAS 20, par. 34(b).

<sup>147</sup> IPSAS 20, par. 34(c).

σχετίζονται με τις απομειώσεις<sup>148</sup>. Οι κρατικοί φορείς που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία για εμπορικό σκοπό θα εφαρμόσουν τις διατάξεις του IPSAS 26 (Απομείωση των Εμπορικών Περιουσιακών Στοιχείων).

Ο κρατικός φορέας σε κάθε ημερομηνία αναφοράς οφείλει να εξετάζει την ύπαρξη ενδείξεων για απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου και αν υπάρχει απομείωση, ο φορέας θα πρέπει να προβεί σε εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού<sup>149</sup>. Ωστόσο, ανεξάρτητα των ενδείξεων απομείωσης, ο φορέας υποχρεούται σε έλεγχο απομείωσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη Ωφέλιμη Ζωή ή άυλων μη διαθέσιμων για χρήση ακόμα και σε ετήσια βάση. Ο έλεγχος συγκρίνει τη λογιστική τους αξία με το ανακτήσιμό τους ποσό, οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά την ίδια χρονική στιγμή κάθε έτος. Σύμφωνα με το Πρότυπο, διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης σε διαφορετικούς χρόνους, αλλά αν υπήρξε αρχική αναγνώριση αυτών στην τρέχουσα ετήσια χρήση, τότε θα ελεγχθούν για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας ετήσιας χρήσης<sup>150</sup>.

Για την αξιολόγηση των ενδείξεων απομείωσης ο φορέας οφείλει να εξετάζει τόσο τις εξωτερικές όσο και τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης αποτελούν, η παύση ή σχεδόν παύση ζήτησης των υπηρεσιών που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο<sup>151</sup> και αν έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ή θα επέλθουν στο άμεσο μέλλον τεχνολογικές, νομικές ή κυβερνητικές αλλαγές που αφορούν το περιβάλλον λειτουργίας του φορέα και τον επηρεάζουν αρνητικά. Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης αποτελούν<sup>152</sup>, η απόδειξη φυσικής ζημίας του περιουσιακού στοιχείου, αν υπάρχουν ή αναμένεται στο άμεσο μέλλον να υπάρξουν σημαντικές μεταβολές στην έκταση και τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και οι οποίες θα έχουν αρνητικές επιπτώσεις στον φορέα όπως η αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία ανήκει το στοιχείο, προγράμματα πώλησης του συγκεκριμένου στοιχείου πριν την προσδοκώμενη ημερομηνία αλλά και η επανεκτίμηση της Ωφέλιμης Ζωής του στοιχείου σε περιορισμένη αντί αόριστη. Επιπλέον, εσωτερικές πηγές πληροφόρησης είναι και η απόφαση να σταματήσει η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου πριν ολοκληρωθεί ή περιέλθει σε λειτουργική κατάσταση και αν

---

<sup>148</sup> IPSAS 21, par. 1.

<sup>149</sup> IPSAS 21, par. 26.

<sup>150</sup> IPSAS 21, par. 26A.

<sup>151</sup> IPSAS 21, par. 27.

<sup>152</sup> IPSAS 21, par. 27.

αποδεικνύεται μέσα από αναφορές εσωτερικού ελέγχου ότι η απόδοση, από άποψη προσφερόμενων υπηρεσιών, του στοιχείου είναι μικρότερη της αναμενόμενης.

Το Πρότυπο, αναφορικά με την αναγνώριση και την αποτίμηση της ζημίας απομείωσης, καθορίζει ότι αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από το ανακτήσιμο ποσό του, τότε μειώνεται ώστε να φτάσει στο ανακτήσιμο ποσό. Η διαφορά αποτελεί τη ζημία απομείωσης<sup>153</sup>, η οποία αναγνωρίζεται άμεσα στα Αποτελέσματα (Κέρδη ή Ζημίες) της περιόδου, εκτός αν πρόκειται για αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (π.χ. σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής των IPSAS 17 και IPSAS 31). Στην περίπτωση αυτή ακολουθούνται οι διατάξεις εκείνου του Προτύπου, άρα γίνεται λόγος για μείωση λόγω αναπροσαρμογής της αξίας του περιουσιακού στοιχείου<sup>154</sup>. Αν το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα προκύψει μετά από εκτιμήσεις υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο αν αυτό ορίζεται από άλλο Πρότυπο<sup>155</sup>. Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο, αναπροσαρμόζεται έτσι ώστε να γίνεται κατανομή της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένης κατά την τυχόν υπολειμματική του αξία, ακολουθώντας μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας Ωφέλιμης Ζωής του<sup>156</sup>.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, ο φορέας οφείλει να εξετάζει αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί δεν υφίσταται πλέον ή έχει μειωθεί. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνει αναστροφή της ζημίας απομείωσης, αφού πρώτα εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου<sup>157</sup>. Για την εξέταση ενδείξεων αναστροφής ζημίας απομείωσης εξετάζονται τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Ειδικότερα, για τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης κυριότερες ενδείξεις αποτελούν<sup>158</sup>, η ανάκαμψη της ζήτησης για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του φορέα και ότι έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ή θα επέλθουν στο άμεσο μέλλον τεχνολογικές, νομικές ή κυβερνητικές αλλαγές, στο εξωτερικό περιβάλλον του περιουσιακού στοιχείου και το επηρεάζουν θετικά. Αναφορικά με τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης ενδείξεις αποτελούν<sup>159</sup>, ότι υπάρχουν ή αναμένεται να υπάρξουν, κατά τη διάρκεια της χρήσης, σημαντικές μεταβολές στο βαθμό χρησιμοποίησης ή αναμονής χρησιμοποίησης του

---

<sup>153</sup> IPSAS 21, par. 52.

<sup>154</sup> IPSAS 21, par.54.

<sup>155</sup> IPSAS 21, par. 55.

<sup>156</sup> IPSAS 21, par. 57.

<sup>157</sup> IPSAS 21, par. 59.

<sup>158</sup> IPSAS 21, par. 60.

<sup>159</sup> IPSAS 21, par. 60.

περιουσιακού στοιχείου, επηρεάζοντας θετικά το φορέα, όπως τα πραγματοποιηθέντα κόστη για τη βελτίωση της απόδοσής του ή την αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία ανήκει, υπάρχει απόφαση συνέχισης της κατασκευής του περιουσιακού στοιχείου που είχε διακοπεί προτού περιέλθει σε λειτουργική κατάσταση και υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις από εσωτερική αναφορά για καλύτερη, από την προσδοκώμενη, απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Αν υπάρχει αύξηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου λόγω αναστροφής ζημίας απομείωσης, η αύξηση αυτή δε θα πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε διαμορφωθεί, αν καμία ζημία απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου δεν είχε αναγνωριστεί σε παλαιότερες περιόδους<sup>160</sup>. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου θα αναγνωρίζεται άμεσα στα Κέρδη ή τις Ζημίες της περιόδου, εκτός αν πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, βάσει άλλου Προτύπου. Στην περίπτωση αυτή, κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή βάσει του Προτύπου που ακολουθείται<sup>161</sup>. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο, μετά από την αναστροφή της ζημίας απομείωσης, αναπροσαρμόζεται μελλοντικά, ώστε να επιμεριστεί η αναθεωρημένη λογιστική του αξία μειωμένη κατά την τυχόν Υπολειμματική του Αξία σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης Ωφέλιμης Ζωής του<sup>162</sup>.

Ο επαναπροσδιορισμός των περιουσιακών στοιχείων από κατεχόμενα για εμπορικό σκοπό σε περιουσιακά στοιχεία μη εμπορικού σκοπού θα γίνεται μόνο όταν αυτός ο επαναπροσδιορισμός είναι κατάλληλος. Ο επαναπροσδιορισμός αυτός δεν συνεπάγεται και τον έλεγχο για απομείωση ή την αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης. Ο έλεγχος για απομείωση ή για αναστροφή της ζημίας απομείωσης προκύπτει από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις<sup>163</sup>.

## **IPSAS 22**

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των απαραίτητων γνωστοποιήσεων για κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες για τον τομέα της γενικής κυβέρνησης στις Οικονομικές τους Καταστάσεις. Η παρουσίαση αυτών των πληροφοριών, για τον τομέα της γενικής κυβέρνησης, μπορεί να ενισχύσει τη διαφάνεια των

---

<sup>160</sup> IPSAS 21, par. 68.

<sup>161</sup> IPSAS 21, par. 69.

<sup>162</sup> IPSAS 21, par. 70.

<sup>163</sup> IPSAS 21, par. 71.

χρηματοοικονομικών αναφορών και να παρέχει μια καλύτερη κατανόηση των σχέσεων μεταξύ εμπορικών και μη δραστηριοτήτων του κράτους και μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς<sup>164</sup>.

Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τον τομέα της γενικής κυβέρνησης θα γίνεται σε συμφωνία με τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία και την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων της κυβέρνησης<sup>165</sup>. Οι διατάξεις του IPSAS 35 δεν θα εφαρμόζονται στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των Δημόσιων Κερδοσκοπικών και μη Κερδοσκοπικών οργανισμών<sup>166</sup>. Η επένδυση στους Δημόσιους Κερδοσκοπικούς και μη Κερδοσκοπικούς οργανισμούς, του τομέα της γενικής κυβέρνησης, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και θα λογιστικοποιείται στην λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των επενδύσεών του<sup>167</sup>.

## IPSAS 23

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η παρουσίαση των απαιτήσεων γνωστοποίησης για έσοδα που προκύπτουν από συναλλαγές με μη χρηματικά στοιχεία, εκτός των συναλλαγών με μη χρηματικά στοιχεία που προκαλούνται από συγχωνεύσεις δημοσίων φορέων. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψιν κατά την αναγνώριση και την επιμέτρηση εσόδων από συναλλαγές με μη χρηματικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των συνεισφορών των ιδιοκτητών<sup>168</sup>.

Μια εισροή πόρων από μη χρηματική συναλλαγή, εκτός των παροχών σε είδος, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στον φορέα και η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα<sup>169</sup>. Ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από μια μη χρηματική συναλλαγή θα αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης<sup>170</sup>. Μια εισροή πόρων από μη χρηματική συναλλαγή, που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, θα αναγνωρίζεται ως Έσοδο, εκτός του μέρους της υποχρέωσης που μπορεί να έχει αναγνωριστεί για την ίδια εισροή<sup>171</sup>. Καθώς ο φορέας

---

<sup>164</sup> IPSAS 22, par. 1.

<sup>165</sup> IPSAS 22, par. 23.

<sup>166</sup> IPSAS 22, par. 24.

<sup>167</sup> IPSAS 22, par. 25.

<sup>168</sup> IPSAS 23, par. 1.

<sup>169</sup> IPSAS 23, par. 31.

<sup>170</sup> IPSAS 23, par. 42.

<sup>171</sup> IPSAS 23, par. 44.

αποπληρώνει μια παρούσα δέσμευση που έχει αναγνωριστεί ως υποχρέωση, αναφορικά με μια εισροή πόρων από μη χρηματική συναλλαγή που έχει αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, θα μειώνει την λογιστική αξία της υποχρέωσης και θα αναγνωρίζει ένα ισόποσο, με τη μείωση αυτή, έσοδο<sup>172</sup>. Τα έσοδα από μη χρηματικές συναλλαγές θα αποτιμώνται στο ποσό αύξησης στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίζονται από τον φορέα<sup>173</sup>. Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από μια μη χρηματική συναλλαγή θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση όταν<sup>174</sup>, είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνει μελλοντικά οικονομικά οφέλη, απαιτείται για τον διακανονισμό της δέσμευσης και το ποσό της υποχρέωσης μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Οι όροι της μεταφοράς ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργούν μια παρούσα δέσμευση, κατά την αρχική αναγνώριση, η οποία θα αναγνωριστεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου<sup>175</sup>. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση θα αποτελεί την καλύτερη εκτίμηση του ποσού που απαιτείται για τον διακανονισμό της δέσμευσης<sup>176</sup>. Ο φορέας θα αναγνωρίσει μια φορολογική απαίτηση όταν το φορολογικό γεγονός λαμβάνει χώρα και πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης της Απαίτησης<sup>177</sup>. Τα φορολογικά έσοδα δεν συμψηφίζονται με τα φορολογικά έξοδα<sup>178</sup>. Επίσης, ο φορέας μπορεί, αλλά δεν απαιτείται, να αναγνωρίσει την παροχή σε είδος ως έσοδο και ως Απαίτηση<sup>179</sup>.

## IPSAS 24

Το συγκεκριμένο Πρότυπο απαιτεί μια σύγκριση των προϋπολογισθέντων ποσών με τα πραγματοποιηθέντα ποσά, που προκύπτουν κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού, να συμπεριλαμβάνεται στις Οικονομικές Καταστάσεις των κρατικών φορέων που είναι υποχρεωμένοι ή επιλέγουν να δημοσιοποιήσουν τον προϋπολογισμό τους. Επιπλέον, το Πρότυπο απαιτεί την γνωστοποίηση της δικαιολόγησης των ουσιωδών διαφορών μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών. Η συμμόρφωση με τις διατάξεις του Προτύπου θα διασφαλίσει ότι οι κρατικοί φορείς ενισχύουν τη διαφάνεια των Οικονομικών τους Καταστάσεων επιδεικνύοντας, συμμόρφωση με τον προϋπολογισμό τους και όπου ο

---

<sup>172</sup> IPSAS 23, par. 45.

<sup>173</sup> IPSAS 23, par. 48.

<sup>174</sup> IPSAS 23, par. 50.

<sup>175</sup> IPSAS 23, par. 55.

<sup>176</sup> IPSAS 23, par. 57.

<sup>177</sup> IPSAS 23, par. 59.

<sup>178</sup> IPSAS 23, par. 73.

<sup>179</sup> IPSAS 23, par. 98.



προϋπολογισμός και οι Οικονομικές Καταστάσεις καταρτίζονται με την ίδια βάση, ότι επιτυγχάνονται τα προϋπολογισθέντα αποτελέσματα<sup>180</sup>.

Ένας κρατικός φορέας θα παρουσιάζει μια σύγκριση μεταξύ των προϋπολογισθέντων και των πραγματοποιηθέντων ποσών είτε ως ξεχωριστή οικονομική κατάσταση είτε ως επιπρόσθετες στήλες προϋπολογισμού στις οικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Η σύγκριση μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών θα παρουσιάζει, ξεχωριστά για κάθε νομοθετικό εποπτικό όργανο<sup>181</sup>, τα αρχικά και τα τελικά προϋπολογισθέντα ποσά, τα πραγματοποιηθέντα ποσά σε συγκρίσιμη βάση και μια δικαιολόγηση, στις Σημειώσεις, των ουσιωδών διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών, εκτός αν αυτή η δικαιολόγηση περιλαμβάνεται σε άλλα έγγραφα που είναι συνημμένα με τις Οικονομικές Καταστάσεις και γίνεται αναφορά γι' αυτά στις Σημειώσεις. Σε όποιο σημείο των Οικονομικών Καταστάσεων τα πραγματοποιηθέντα ποσά δεν έχουν καταρτιστεί σε συγκρίσιμη βάση με τα προϋπολογισθέντα, θα προσαρμόζονται σε άλλα πραγματοποιηθέντα ποσά, δεδουλευμένης ή άλλης λογιστικής βάσης, που παρουσιάζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις, αναγνωρίζοντας ξεχωριστά τις διαφορές στη βάση υπολογισμού, του χρονοδιαγράμματος και του φορέα. Αναφορικά με τη δεδουλευμένη λογιστική βάση θα προσαρμόζονται, στα Συνολικά Έσοδα, στα Συνολικά Έξοδα και στις Καθαρές Ταμειακές Ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και για οποιαδήποτε άλλη λογιστική βάση θα προσαρμόζονται στις Καθαρές Ταμειακές Ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες<sup>182</sup>. Η προσαρμογή θα γνωστοποιείται στην δήλωση της σύγκρισης μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών ή στις Σημειώσεις<sup>183</sup>.

## **IPSAS 26**

Το Πρότυπο αυτό αχολείται με τις ενδείξεις ύπαρξης απομείωσης σ' ένα περιουσιακό στοιχείο εμπορικού σκοπού, ώστε να εξασφαλιστεί ότι όλες οι ζημίες απομείωσης

---

<sup>180</sup> IPSAS 24, par. 1.

<sup>181</sup> IPSAS 24, par. 14.

<sup>182</sup> IPSAS 24, par. 47.

<sup>183</sup> IPSAS 24, par. 47.

αναγνωρίζονται, και με την αναστροφή μιας απομείωσης καθώς και τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις απομειώσεις<sup>184</sup>.

Ο κρατικός φορέας σε κάθε ημερομηνία αναφοράς οφείλει να εξετάζει την ύπαρξη ενδείξεων για απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου και αν υπάρχει απομείωση, ο φορέας θα πρέπει να προβεί σε εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού<sup>185</sup>. Ωστόσο, ανεξάρτητα των ενδείξεων απομείωσης, ο φορέας υποχρεούται σε έλεγχο απομείωσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη Ωφέλιμη Ζωή ή άυλων μη διαθέσιμων για χρήση ακόμα και σε ετήσια βάση. Ο έλεγχος συγκρίνει τη λογιστική τους αξία με το ανακτήσιμό τους ποσό, οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά την ίδια χρονική στιγμή κάθε έτος. Σύμφωνα με το Πρότυπο, διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης σε διαφορετικούς χρόνους, αλλά αν υπήρξε αρχική αναγνώριση αυτών στην τρέχουσα ετήσια χρήση, τότε θα ελεγχθούν για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας ετήσιας χρήσης. Επίσης, ο φορέας θα εξετάζει σε ετήσια βάση, για απομείωση, την υπεραξία που αποκτήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου.

Ο φορέας σε κάθε ημερομηνία αναφοράς οφείλει να εξετάζει την ύπαρξη ενδείξεων για απομείωση, τόσο από εξωτερικές όσο και από εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σχετικά με τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν<sup>186</sup>, η μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της χρήσης, σε ποσό μεγαλύτερο από αυτό που θα αναμενόταν λόγω παρέλευσης του χρόνου ή λόγω χρήσης του, αλλαγές όπως τεχνολογικές, οικονομικές ή νομικές, που έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ή θα επέλθουν στο άμεσο μέλλον στο περιβάλλον του φορέα και τον επηρεάζουν αρνητικά ή έχουν επέλθει μεταβολές στην αγορά όπου εντάσσεται το περιουσιακό στοιχείο ή αν κατά τη διάρκεια της χρήσης έχει επέλθει αύξηση των αγοραίων επιτοκίων ή άλλων αγοραίων ποσοστών απόδοσης επενδύσεων και υπάρχει πιθανότητα επιρροής του επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και κατά συνέπεια μείωσης του ανακτήσιμου ποσού του. Αναφορικά με τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν<sup>187</sup>, το αν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί φυσική ζημία ή αποδεικνύεται η οικονομική απαξίωσή του, αν υπάρχουν ή αναμένεται στο άμεσο μέλλον να υπάρξουν σημαντικές μεταβολές στην έκταση και τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και οι οποίες θα έχουν αρνητικές

---

<sup>184</sup> IPSAS 26, par. 1.

<sup>185</sup> IPSAS 26, par. 22.

<sup>186</sup> IPSAS 26, par. 27.

<sup>187</sup> IPSAS 26, par. 27.

επιπτώσεις στον φορέα όπως η αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία ανήκει το στοιχείο, προγράμματα πώλησης του συγκεκριμένου στοιχείου πριν την προσδοκώμενη ημερομηνία αλλά και η επανεκτίμηση της Ωφέλιμης Ζωής του στοιχείου σε περιορισμένη αντί αόριστη. Επιπλέον, εσωτερικές πηγές πληροφόρησης είναι και η απόφαση να σταματήσει η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου πριν ολοκληρωθεί ή περιέλθει σε λειτουργική κατάσταση και αν αποδεικνύεται μέσα από αναφορές εσωτερικού ελέγχου ότι η απόδοση, από άποψη προσφερόμενων υπηρεσιών, του στοιχείου είναι μικρότερη της αναμενόμενης.

Το Πρότυπο, αναφορικά με την αναγνώριση και την αποτίμηση της ζημίας απομείωσης, καθορίζει ότι αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από το ανακτήσιμο ποσό του, τότε μειώνεται ώστε να φτάσει στο ανακτήσιμο ποσό. Η διαφορά αποτελεί τη ζημία απομείωσης<sup>188</sup>, η οποία αναγνωρίζεται άμεσα στα Αποτελέσματα (Κέρδη ή Ζημίες) της περιόδου, εκτός αν πρόκειται για αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (π.χ. σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής των IPSAS 17 και IPSAS 31). Στην περίπτωση αυτή ακολουθούνται οι διατάξεις εκείνου του Προτύπου, άρα γίνεται λόγος για μείωση λόγω αναπροσαρμογής της αξίας του περιουσιακού στοιχείου<sup>189</sup>. Αν το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα προκύψει μετά από εκτιμήσεις υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο αν αυτό ορίζεται από άλλο Πρότυπο<sup>190</sup>. Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο, αναπροσαρμόζεται έτσι ώστε να γίνεται κατανομή της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένης κατά την τυχόν υπολειμματική του αξία, ακολουθώντας μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας Ωφέλιμης Ζωής του<sup>191</sup>.

Αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε θα προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό για αυτό το περιουσιακό στοιχείο μεμονωμένα. Αν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού αυτού του περιουσιακού στοιχείου μεμονωμένα, ο φορέας θα προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό της Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο<sup>192</sup>.

Για σκοπούς ελέγχου απομείωσης, η προκύπτουσα υπεραξία από συνένωση, θα επιμερίζεται, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε κάθε Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών

---

<sup>188</sup> IPSAS 26, par. 72.

<sup>189</sup> IPSAS 26, par. 73.

<sup>190</sup> IPSAS 26, par. 74.

<sup>191</sup> IPSAS 26, par. 75.

<sup>192</sup> IPSAS 26, par. 77.

Ροών ή ομάδες Μονάδων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες που επέρχονται λόγω της συνένωσης, ανεξαρτήτως αν τα άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις Μονάδες ή ομάδες Μονάδων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών. Στην περίπτωση που η υπεραξία αποκτάται από την απόκτηση μιας λειτουργίας μη δημιουργίας ταμειακών ροών και αυτό καταλήγει στην μείωση των καθαρών ταμειακών εκροών του αποκτώντος, τότε ο αποκτών θα εκλαμβάνεται ως η Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών. Κάθε Μονάδα ή ομάδα Μονάδων στις οποίες επιμερίζεται η υπεραξία πρέπει να αντιπροσωπεύουν το χαμηλότερο επίπεδο εντός του φορέα στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης και να μην υπερβαίνουν σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα (IPSAS 18)<sup>193</sup>.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, ο φορέας οφείλει να εξετάζει αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί δεν υφίσταται πλέον ή έχει μειωθεί, εκτός της υπεραξίας. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνει αναστροφή της ζημίας απομείωσης, αφού πρώτα εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου<sup>194</sup>. Για την εξέταση ενδείξεων αναστροφής ζημίας απομείωσης, εκτός της υπεραξίας, εξετάζονται τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Ειδικότερα, για τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης κυριότερες ενδείξεις αποτελούν<sup>195</sup>, η σημαντική αύξηση της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της χρήσης, τεχνολογικές, αγοραίες, οικονομικές ή νομικές αλλαγές, έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο άμεσο μέλλον θα επέλθουν στο εξωτερικό περιβάλλον λειτουργίας του φορέα ή στην αγορά όπου εντάσσεται το περιουσιακό στοιχείο και επηρεάζουν θετικά τον φορέα ή έχει επέλθει μείωση των αγοραίων επιτοκίων ή άλλων αγοραίων ποσοστών απόδοσης επενδύσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης και υπάρχει πιθανότητα επιρροής του χρησιμοποιούμενου, για την εύρεση της αξίας λόγω χρήσης προεξοφλητικού επιτοκίου, με αποτέλεσμα τη σημαντική αύξηση του ανακτήσιμου ποσού. Αναφορικά με τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν<sup>196</sup>, οι σημαντικές μεταβολές στο βαθμό χρησιμοποίησης ή αναμονής χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου που υπάρχουν ή αναμένεται να υπάρξουν κατά τη διάρκεια της χρήσης, επηρεάζοντας θετικά τον φορέα όπως τα τα πραγματοποιηθέντα κόστη για τη βελτίωση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου ή της αναδιάρθρωσης της εκμετάλλευσης στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, η απόφαση

<sup>193</sup> IPSAS 26, par. 90A.

<sup>194</sup> IPSAS 26, par. 99.

<sup>195</sup> IPSAS 26, par. 100.

<sup>196</sup> IPSAS 26, par. 100.

για συνέχιση της κατασκευής του περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως διακοπεί προτού ολοκληρωθεί ή περιέλθει σε λειτουργική κατάσταση και υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις, από εσωτερική αναφορά, για καλύτερη από την προσδοκώμενη απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Αν υπάρχει αύξηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός της υπεραξίας, λόγω αναστροφής ζημίας απομείωσης, η αύξηση αυτή δε θα πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε διαμορφωθεί, αν καμία ζημία απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου δεν είχε αναγνωριστεί σε παλαιότερες περιόδους<sup>197</sup>. Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός της υπεραξίας, θα αναγνωρίζεται άμεσα στα Κέρδη ή τις Ζημίες της περιόδου, εκτός αν πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, βάσει άλλου Προτύπου. Στην περίπτωση αυτή, κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή βάσει του Προτύπου που ακολουθείται<sup>198</sup>. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο, μετά από την αναστροφή της ζημίας απομείωσης, αναπροσαρμόζεται μελλοντικά, ώστε να επιμεριστεί η αναθεωρημένη λογιστική του αξία μειωμένη κατά την τυχόν Υπολειμματική του Αξία σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης Ωφέλιμης Ζωής του<sup>199</sup>.

Ο επαναπροσδιορισμός των περιουσιακών στοιχείων από κατεχόμενα για εμπορικό σκοπό σε περιουσιακά στοιχεία μη εμπορικού σκοπού ή από περιουσιακό στοιχείο μη εμπορικού σκοπού σε περιουσιακό στοιχείο εμπορικού σκοπού θα γίνεται μόνο όταν αυτός ο επαναπροσδιορισμός είναι κατάλληλος. Ο επαναπροσδιορισμός αυτός δεν συνεπάγεται και τον έλεγχο για απομείωση ή την αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης. Ο έλεγχος για απομείωση ή για αναστροφή της ζημίας απομείωσης προκύπτει από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις<sup>200</sup>.

## **IPSAS 27**

Το Πρότυπο αυτό περιγράφει το λογιστικό χειρισμό καθώς και τον τρόπο παρουσίασης της γεωργικής δραστηριότητας στις οικονομικές καταστάσεις<sup>201</sup>. Το Πρότυπο καλύπτει την

---

<sup>197</sup> IPSAS 26, par. 106.

<sup>198</sup> IPSAS 26, par. 108.

<sup>199</sup> IPSAS 26, par. 109.

<sup>200</sup> IPSAS 26, par. 112.

<sup>201</sup> IPSAS 27, par. 1.

αναγνώριση και την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της γεωργικής παραγωγής τη στιγμή της συγκομιδής<sup>202</sup>.

Η αναγνώριση ενός βιολογικού στοιχείου ή μιας γεωργικής παραγωγής γίνεται μόνο όταν<sup>203</sup>, ο έλεγχος του περιουσιακού στοιχείου ανήκει στον φορέα ως αποτέλεσμα παρελθοντικών γεγονότων, η εισροή στον φορέα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο είναι πιθανή και η αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους του περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατή. Η αποτίμηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς θα πρέπει να γίνεται στην εύλογη αξία αφαιρούμενου του κόστους πώλησης, εκτός αν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα<sup>204</sup>. Γεωργική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων αποτιμάται στην εύλογη αξία της μείον τα κόστη πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής, αποτίμηση που συνιστά το κόστος την ημερομηνία εφαρμογής του IPSAS 12 ή άλλου εφαρμοστέου Προτύπου<sup>205</sup>. Το Αποτέλεσμα (Κέρδος ή Ζημία) που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση του βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία αφαιρούμενων των εξόδων πώλησης αλλά και κατά τη μεταβολή της εύλογης αξίας αφαιρούμενων των εξόδων πώλησης αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα της περιόδου<sup>206</sup>. Το Αποτέλεσμα (Κέρδος ή Ζημία) που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της γεωργικής παραγωγής στην εύλογη αξία αφαιρούμενων των εξόδων πώλησης αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα της περιόδου<sup>207</sup>. Στην περίπτωση που κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου δεν υπάρχει στην αγορά διαθεσιμότητα τιμών ή αξιών αλλά και αξιόπιστες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας, τότε η αποτίμηση γίνεται στο κόστος μείον κάθε συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημία απομείωσης της αξίας του. Αν αργότερα υπάρχει η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης της εύλογης αξίας του, η αποτίμηση γίνεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης<sup>208</sup>.

---

<sup>202</sup> IPSAS 27, par. 2.

<sup>203</sup> IPSAS 27, par. 13.

<sup>204</sup> IPSAS 27, par. 16.

<sup>205</sup> IPSAS 27, par. 18.

<sup>206</sup> IPSAS 27, par. 30.

<sup>207</sup> IPSAS 27, par. 32.

<sup>208</sup> IPSAS 27, par. 34.

## IPSAS 28

Σκοπός του IPSAS 28 είναι ο καθορισμός των αρχών που διέπουν την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως Υποχρεώσεις ή Ίδια Κεφάλαια καθώς και τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Το Πρότυπο εφαρμόζεται αφενός για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την πλευρά του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και αφετέρου την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών. Επίσης, το Πρότυπο καλύπτει τις σχετικές συνθήκες συμψηφισμού των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων<sup>209</sup>.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα ή τα επιμέρους στοιχεία τους κατατάσσονται, κατά την αρχική αναγνώριση, από τον φορέα που τα εκδίδει. Έτσι, μπορούν να εκληφθούν ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή συμμετοχικός τίτλος λαμβάνοντας υπόψιν την ουσία της σύμβασης και τους ορισμούς του Προτύπου<sup>210</sup>. Η διαδικασία προσδιορισμού του αν ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο παρέχει τόσο ένα στοιχείο που οδηγεί σε Υποχρέωση όσο και ένα στοιχείο των Ιδίων Κεφαλαίων, ορίζει ότι ο εκδίδων φορέας θα πρέπει να αξιολογεί τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου<sup>211</sup>. Τέτοιου είδους μέσα ονομάζονται σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα και ο λογιστικός χειρισμός τους οδηγεί στην αναγνώριση στοιχείου χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αλλά και στοιχείου Ιδίων Κεφαλαίων<sup>212</sup>. Σε περίπτωση επαναπόκτησης των ίδιων συμμετοχικών τίτλων από έναν φορέα οι ίδιες μετοχές δεν αναγνωρίζονται ως στοιχείο του Ενεργητικού αλλά παρουσιάζονται αφαιρετικά από τα Ίδια Κεφάλαια του φορέα. Κατά την αγορά, πώληση ή ακύρωση ιδίων μετοχών είτε από τον φορέα, είτε από άλλο μέρος του ομίλου του, δεν αναγνωρίζεται κανένα Κέρδος ή Ζημία στα Αποτελέσματα. Το σχετικό τίμημα που καταβάλλεται ή λαμβάνεται αναγνωρίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια<sup>213</sup>. Η ποσότητα των ιδίων μετοχών που κατέχεται απαιτείται να γνωστοποιείται ξεχωριστά είτε στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης είτε στις Σημειώσεις (IPSAS 1). Επίσης, ξεχωριστή γνωστοποίηση απαιτείται στην περίπτωση όπου οι ίδιες μετοχές αποκτούνται από μέρος που αποτελεί συνδεδεμένο μέρος με τον φορέα (IPSAS 20)<sup>214</sup>. Οι τόκοι, τα μερίσματα τα κέρδη και οι

---

<sup>209</sup> IPSAS 28, par. 1.

<sup>210</sup> IPSAS 28, par. 13.

<sup>211</sup> IPSAS 28, par. 33.

<sup>212</sup> IPSAS 28, par. 34.

<sup>213</sup> IPSAS 28, par. 38.

<sup>214</sup> IPSAS 28, par. 39.

ζημίες που σχετίζονται με ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του, που χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, αναγνωρίζονται ως Έσοδα ή Έξοδα στα Αποτελέσματα της περιόδου. Μερίσματα και λοιπές διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου αναγνωρίζονται με απευθείας χρέωση των Ιδίων Κεφαλαίων. Αντίστοιχα, τα κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής που αφορά τα Ίδια Κεφάλαια αφαιρούνται από αυτά<sup>215</sup>. Τέλος, ένα δικαίωμα συμψηφισμού μπορεί να ασκηθεί όταν ο οφειλέτης έχοντας συμβατικό δικαίωμα ή άλλο δικαίωμα, μπορεί να εξοφλήσει ή να απαλείψει ολόκληρο ή μέρος του οφειλόμενου ποσού στον πιστωτή, συμψηφίζοντας το οφειλόμενο αυτό ποσό έναντι Απαίτησής του<sup>216</sup>. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο οφειλέτης μπορεί να έχει το νομικό δικαίωμα αφαίρεσης ποσού που οφείλεται σε τρίτους από το ποσό που οφείλει στον πιστωτή, όταν υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ των τριών μερών παρέχοντας το δικαίωμα συμψηφισμού στον οφειλέτη<sup>217</sup>. Ο συμψηφισμός αφορά την περίπτωση όπου ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση εμφανίζονται με ένα καθαρό ποσό στις Οικονομικές Καταστάσεις.

## **IPSAS 29**

Το Πρότυπο αυτό εξετάζει τις αρχές που διέπουν την αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων καθώς και ορισμένων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης και οι γνωστοποιήσεις πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα διέπονται από το IPSAS 28 και το IPSAS 29, αντίστοιχα<sup>218</sup>.

Η αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας αντίστοιχης υποχρέωσης πραγματοποιείται μόνο αν ο φορέας αποτελεί έναν από τους συμβαλλόμενους του χρηματοοικονομικού μέσου<sup>219</sup>. Όταν αξιολογείται αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να μην αναγνωρίζεται πλέον στις Οικονομικές Καταστάσεις ενός φορέα, είναι να προσδιορισθεί αν η παύση αναγνώρισης επηρεάζει μέρος ή το σύνολο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου<sup>220</sup>. Στην πρώτη περίπτωση όπου η εφαρμογή αφορά μέρος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η προϋπόθεση που

---

<sup>215</sup> IPSAS 28, par. 40.

<sup>216</sup> IPSAS 28, par. 47.

<sup>217</sup> IPSAS 28, par. 50.

<sup>218</sup> IPSAS 29, par. 1.

<sup>219</sup> IPSAS 29, par. 16.

<sup>220</sup> IPSAS 29, par. 18.



τίθεται είναι το μέρος που εξετάζεται για παύση αναγνώρισης να αποτελείται μόνο από, ειδικά προσδιοριζόμενες ταμειακές ροές προερχόμενες από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή κατ'αναλογία μερίδιο των ταμειακών ροών προερχόμενες από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή κατ'αναλογία μερίδιο των ειδικά προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση που δεν ισχύει μια από τις παραπάνω προϋποθέσεις, τότε ο λογιστικός χειρισμός του χρηματοοικονομικού μέσου για τις διαδικασίες παύσης αναγνώρισης αφορά το σύνολό του παρά ένα μέρος του<sup>221</sup>. Παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στις Οικονομικές Καταστάσεις ενός φορέα υπάρχει μόνο στην περίπτωση που λήξουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μεταβιβαστούν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και η μεταβίβαση πληροί τους όρους της διαγραφής<sup>222</sup>. Μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπάρχει στην περίπτωση που μεταβιβασθούν τα συμβατικά δικαιώματα σχετικά με τις ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή διατηρηθούν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά ταυτόχρονα υπάρχει συμβατική δέσμευση της οικονομικής οντότητας για καταβολή των ταμειακών ροών σ'έναν ή περισσότερους παραλήπτες<sup>223</sup>. Σχετικά με τη δεύτερη περίπτωση πρέπει<sup>224</sup>, να υπάρχει δέσμευση του φορέα για καταβολή των ποσών στους παραλήπτες εκτός αν εισπράξει ισότιμα ποσά απ'το αρχικό περιουσιακό στοιχείο, να υπάρχει δέσμευση της οικονομικής οντότητας να καταβάλλει κάθε ταμειακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς αφενός να καθυστερήσει ουσιαστικά και αφετέρου να μην επανεπενδύσει τέτοιες ταμειακές ροές με εξαίρεση την περίπτωση που αφορά επενδύσεις σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού και να υπάρχει απαγόρευση πώλησης ή δέσμευσης του περιουσιακού στοιχείου από τους όρους της σύμβασης μεταβίβασης εκτός από την περίπτωση εγγύησης για την καταβολή των ταμειακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες. Στην περίπτωση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αξιολογείται ο βαθμός διατήρησης των κινδύνων και ωφελειών της κυριότητας του στοιχείου αυτού<sup>225</sup>.

---

<sup>221</sup> IPSAS 29, par. 18.

<sup>222</sup> IPSAS 29, par. 19.

<sup>223</sup> IPSAS 29, par. 20.

<sup>224</sup> IPSAS 29, par. 21.

<sup>225</sup> IPSAS 29, par. 22.

Η αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου γίνεται στην εύλογη αξία προσαυξημένη με το κόστος συναλλαγών που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση ή την έκδοση του στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης<sup>226</sup>. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για τους σκοπούς αποτίμησης διακρίνονται<sup>227</sup>, σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω Αποτελεσμάτων, διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις, δάνεια και Απαιτήσεις και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο φορέας αποτιμά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι περιουσιακά στοιχεία, στην εύλογη αξία τους από την οποία δεν εκπίπτει το κόστος συναλλαγής που σχετίζεται με την πώληση ή διάθεση. Εξαιρέση γίνεται<sup>228</sup>, στα δάνεια και τις Απαιτήσεις που αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, στις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις που αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου και στις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά, καθώς και παράγωγα που συνδέονται και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων συμμετοχικών τίτλων που αποτιμώνται στο κόστος.

Τα Κέρδη ή οι Ζημίες που προκύπτουν από τη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, εξαιρουμένων αυτών που αποτελούν μέρος μιας αντισταθμιστικής σχέσης, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά<sup>229</sup>, προκειμένου για το κέρδος ή τη ζημία ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, που κατατάσσεται στην εύλογη αξία μέσω των Αποτελεσμάτων, αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα, αναφορικά με το κέρδος ή τη ζημία ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα Ίδια Κεφάλαια, μέσω της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων. Οι τυχόν ζημίες απομείωσης καθώς και τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που είχαν προηγούμενα αναγνωριστεί στα Ίδια Κεφάλαια μέχρι την ημερομηνία που το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, καταχωρούνται στα Αποτελέσματα. Ο τόκος αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα, με βάση τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, ενώ τα μερίσματα που προέρχονται από συμμετοχικό τίτλο που έχει καταχωρηθεί ως διαθέσιμος προς πώληση,

---

<sup>226</sup> IPSAS 29, par. 45.

<sup>227</sup> IPSAS 29, par. 47.

<sup>228</sup> IPSAS 29, par. 48.

<sup>229</sup> IPSAS 29, par. 64.

αναγνωρίζονται στα Αποτελέσματα όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα του φορέα να λάβει την πληρωμή. Το Κέρδος ή η Ζημία που προκύπτει από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος, αναγνωρίζονται στα Αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης ή την απομείωση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης.

### **IPSAS 30**

Το Πρότυπο αυτό παρουσιάζει όλες τις απαιτούμενες, από το φορέα, γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Μέσω των γνωστοποιήσεων, οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων μπορούν να αξιολογήσουν τη σπουδαιότητα των χρηματοοικονομικών μέσων, να προσδιορίσουν την οικονομική θέση και απόδοση του φορέα αλλά και τη φύση και το βαθμό έκθεσης του φορέα στους κινδύνους κατά την ημερομηνία αναφοράς<sup>230</sup>.

Στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ή στις Σημειώσεις γνωστοποιούνται<sup>231</sup>, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω Αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά όσα προσδιορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση και όσα κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση, οι διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις, τα δάνεια και οι Απαιτήσεις, τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτιμούνται στο αποσβεσμένο κόστος. Στην περίπτωση επανακατάταξης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που πριν τη μεταφορά αποτιμούνταν στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος αντί στην εύλογη αξία ή και αντίστροφα, γνωστοποιούνται οι λόγοι της επανακατάταξης καθώς και τα σχετικά ποσά<sup>232</sup>.

Το Πρότυπο αναφέρεται και στις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα έσοδα, τα έξοδα τα κέρδη και τις ζημίες. Συγκεκριμένα, γνωστοποιούνται<sup>233</sup>, τα καθαρά κέρδη και οι ζημίες που προέρχονται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που αποτιμήθηκαν ως χρηματοοικονομικά μέσα στην εύλογη αξία μέσω των Αποτελεσμάτων, με ξεχωριστή εμφάνιση εκείνων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που ορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση σε σχέση με εκείνα που κατατάχθηκαν ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση, τα καθαρά κέρδη και οι ζημίες που

---

<sup>230</sup> IPSAS 30, par. 1.

<sup>231</sup> IPSAS 30, par. 11.

<sup>232</sup> IPSAS 30, par. 15.

<sup>233</sup> IPSAS 30, par. 24.

αναγνωρίστηκαν απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια και πηγάζουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση για την περίοδο καθώς και τα σχετικά κέρδη ή τις ζημίες που καταχωρήθηκαν στα Αποτελέσματα. Επίσης γνωστοποιούνται, τα καθαρά κέρδη και οι ζημίες από επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη, από δάνεια και Απαιτήσεις καθώς και από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος, τα συνολικά έσοδα και έξοδα από τόκους όπως αυτά προκύπτουν με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν αποτιμούνται ως χρηματοοικονομικά μέσα στην εύλογη αξία μέσω των Αποτελεσμάτων, τα έσοδα και έξοδα από αμοιβές καθώς και ακταπιστευματικές και συναφείς δραστηριότητες που οδηγούν σε κατοχή ή επένδυση περιουσιακών στοιχείων εκ μέρους ιδιωτών, καταπιστευμάτων, προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών και άλλων ιδρυμάτων, τα έσοδα από δεδουλευμένους τόκους που προέρχονται από απομειωμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα ποσά που αφορούν ζημίες απομείωσης και αφορούν κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Ο φορέας οφείλει να γνωστοποιεί<sup>234</sup> κάθε κίνδυνο που σχετίζεται με τα χρηματοοικονομικά μέσα, την έκθεσή της σε αυτούς καθώς και πλήρη ανάλυσή τους, το πώς προέκυψαν αυτοί οι κίνδυνοι, μέθοδος μέτρησης κάθε κινδύνου καθώς και οι μεταβολές που έχουν προκύψει στα στοιχεία σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.<sup>235</sup> Ο φορέας πρέπει να προχωρήσει στη γνωστοποίηση πιο επαρκών πληροφοριών, αν τα ποσοτικά στοιχεία που γνωστοποιούνται σχετικά με την έκθεση του φορέα στους κινδύνους δεν είναι επαρκή<sup>236</sup>.

### **IPSAS 31**

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τον καθορισμό της λογιστικής αντιμετώπισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αναφέρει τις προϋποθέσεις και τους τρόπους αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ενώ παράλληλα προσδιορίζει και τις μεθόδους αποτίμησης και απόσβεσής του. Επιπλέον, προσδιορίζεται ο λογιστικός χειρισμός της απόσυρσης και διάθεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και καταγράφονται αναλυτικά οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τον φορέα<sup>237</sup>.

Το Πρότυπο δεν απαιτεί από τον φορέα να αναγνωρίσει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς, που σε διαφορετική περίπτωση θα ενέπιπταν στον ορισμό και τα

---

<sup>234</sup> IPSAS 30, par. 38.

<sup>235</sup> IPSAS 30, par. 39.

<sup>236</sup> IPSAS 30, par. 42.

<sup>237</sup> IPSAS 31, par. 1.

κριτήρια αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση που ο φορέας επιλέξει να αναγνωρίσει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς θα πρέπει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του Προτύπου και τις απαιτήσεις αποτίμησης του Προτύπου, χωρίς να είναι υποχρεωτικό<sup>238</sup>.

Η αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου γίνεται<sup>239</sup>, όταν είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν στον φορέα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση του περιουσιακού στοιχείου και υπάρχει αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους του περιουσιακού στοιχείου. Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που ελέγχεται από τον φορέα το οποίο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα στο κόστος γιατί δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα<sup>240</sup>. Οι δαπάνες ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζονται ως Έξοδα με τη πραγματοποίησή τους αν<sup>241</sup>, αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ή στην περίπτωση που το στοιχείο αποκτάται μετά από συγχώνευση κρατικών φορέων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή οι δαπάνες αυτές αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία την ημερομηνία της απόκτησης. Ακόμα, δαπάνες ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίστηκαν αρχικά ως Έξοδα δεν αναγνωρίζονται ως μέρος κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μεταγενέστερα<sup>242</sup>.

Ο φορέας μπορεί να επιλέξει τη μέθοδο κόστους ή της αναπροσαρμογής ως λογιστική πολιτική του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για το οποίο χρησιμοποιείται η μέθοδος της αναπροσαρμογής, τότε και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας με αυτό θα πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά γι'αυτά τα περιουσιακά στοιχεία<sup>243</sup>.

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αρχική αναγνώριση θα απεικονίζεται στο κόστος μειωμένο κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης<sup>244</sup>. Επιπλέον, βάσει της μεθόδου αναπροσαρμογής απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της

---

<sup>238</sup> IPSAS 31, par. 11.

<sup>239</sup> IPSAS 31, par. 28.

<sup>240</sup> IPSAS 31, par. 47.

<sup>241</sup> IPSAS 31, par. 66.

<sup>242</sup> IPSAS 31, par. 70.

<sup>243</sup> IPSAS 31, par. 71.

<sup>244</sup> IPSAS 31, par. 73.

αναπροσαρμογής μειωμένη κατά κάθε μεταγενέστερη συσσωρευμένη απόσβεση και μεταγενέστερη συσσωρευμένη ζημία απομείωσης<sup>245</sup>.

Η αύξηση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής πιστώνεται κατευθείαν στην Καθαρή Θέση στον λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής», αν και σε περίπτωση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα Αποτελέσματα, τότε αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα<sup>246</sup>. Στα Αποτελέσματα του φορέα αναγνωρίζεται η μείωση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Η μείωση χρεώνεται απευθείας στην Καθαρή Θέση και συγκεκριμένα στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» όταν υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο σχετικά με αυτό το περιουσιακό στοιχείο<sup>247</sup>.

## **IPSAS 32**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο έχει στόχο την παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού των συμβάσεων παραχώρησης από την αναθέτουσα αρχή, που πρόκειται για ένα Δημόσιο φορέα<sup>248</sup>. Οι συμβάσεις σε αυτό το Πρότυπο αφορούν την παροχή δημοσίων υπηρεσιών, σχετικών με το παραχωρημένο περιουσιακό στοιχείο, από τον ανάδοχο εκ μέρους της αναθέτουσας αρχής<sup>249</sup>.

Η αναθέτουσα αρχή θα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο που της παρέιχε ο ανάδοχος και μια αναβάθμιση σ'ένα υπάρχον περιουσιακό στοιχείο ως παραχωρημένο περιουσιακό στοιχείο όταν<sup>250</sup>, η αναθέτουσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες που θα παρέχονται από τον ανάδοχο, στον οποίο πρέπει να τις παραχωρήσει, καθώς και σε ποιά τιμή και η αναθέτουσα αρχή ελέγχει μέσω κατοχής, τίτλων ιδιοκτησίας ή άλλου τρόπου, οποιοδήποτε δικαίωμα επί της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της παραχώρησης. Όταν η αναθέτουσα αρχή αναγνωρίζει<sup>251</sup> μια σύμβαση παραχώρησης περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίζει επιπλέον και μια υποχρέωση, η οποία αρχικά θα αποτιμάται<sup>252</sup> στην λογιστική αξία του παραχωρημένου με σύμβαση περιουσιακού στοιχείου προσαρμοσμένου με οποιαδήποτε άλλη αμοιβή της αναθέτουσας αρχής στον ανάδοχο και το

---

<sup>245</sup> IPSAS 31, par. 74.

<sup>246</sup> IPSAS 31, par. 84.

<sup>247</sup> IPSAS 31, par. 85.

<sup>248</sup> IPSAS 32, par. 1.

<sup>249</sup> IPSAS 32, par. 5.

<sup>250</sup> IPSAS 32, par. .

<sup>251</sup> IPSAS 32, par. 14.

<sup>252</sup> IPSAS 32, par. 15.

αντίστροφο. Η αναθέτουσα αρχή δεν θα αναγνωρίζει μια υποχρέωση όταν ένα υφιστάμενο περιουσιακό της στοιχείο επανακατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο με σύμβαση παραχώρησης, εκτός αν παρέχεται επιπλέον πληροφόρηση από την αναθέτουσα αρχή<sup>253</sup>.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, όταν η αναθέτουσα αρχή έχει μια υποχρέωση να πληρώσει με μετρητά ή κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο στον ανάδοχο για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση του παραχωρημένου περιουσιακού στοιχείου, η αναθέτουσα αρχή θα λογιστικοποιήσει την υποχρέωση, ως μια χρηματοοικονομική υποχρέωση<sup>254</sup>. Η αναθέτουσα αρχή θα κατανείμει της πληρωμές στον ανάδοχο σύμφωνα με την ουσία τους ως μείωση της υποχρέωσης, ως χρηματοοικονομικό έξοδο και ως χρεώσεις για υπηρεσίες που παρέχονται από τον ανάδοχο<sup>255</sup>. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα και οι χρεώσεις για υπηρεσίες που παρέχονται από τον ανάδοχο σε μια σύμβαση παραχώρησης, θα λογιστικοποιούνται ως Έξοδα<sup>256</sup>. Σύμφωνα με τη μέθοδο της παραχώρησης ενός δικαιώματος στον ανάδοχο, η αναθέτουσα αρχή δεν έχει την υποχρέωση να πληρώσει με μετρητά ή άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία τον ανάδοχο για την κατασκευή, την ανάπτυξη, την απόκτηση ή την αναβάθμιση ενός παραχωρημένου περιουσιακού στοιχείου και παραχωρεί στον ανάδοχο το δικαίωμα να εισπράττει έσοδα από τρίτα μέρη ή άλλα προσοδοφόρα περιουσιακά στοιχεία, άρα η αναθέτουσα αρχή θα λογιστικοποιεί την υποχρέωση, ως το μέρος των ανείσπρακτων εσόδων από την ανταλλαγή των περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αυτής και του αναδόχου<sup>257</sup>. Σύμφωνα με τη μέθοδο της κατάτμησης της σύμβασης, η αναθέτουσα αρχή πληρώνει για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός παραχωρημένου περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζοντας εν μέρει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση και εν μέρει με την παραχώρηση ενός δικαιώματος στον ανάδοχο, όπου απαιτείται η ξεχωριστή λογιστικοποίηση για κάθε μέρος της συνολικής υποχρέωσης. Η αρχική αναγνώριση της συνολικής υποχρέωσης γίνεται στη λογιστική αξία του παραχωρημένου περιουσιακού στοιχείου προσαρμοσμένο με οποιαδήποτε αμοιβή της αναθέτουσας αρχής στον ανάδοχο και το αντίστροφο<sup>258</sup>. Η λογιστικοποίηση του κάθε μέρους της σύμβασης θα γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου<sup>259</sup>.

---

<sup>253</sup> IPSAS 32, par. 14.

<sup>254</sup> IPSAS 32, par. 18.

<sup>255</sup> IPSAS 32, par. 21.

<sup>256</sup> IPSAS 32, par. 22.

<sup>257</sup> IPSAS 32, par. 24.

<sup>258</sup> IPSAS 32, par. 27.

<sup>259</sup> IPSAS 32, par. 28.

### IPSAS 33

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με την παροχή καθοδήγησης για την πρώτη εφαρμογή της κατάρτισης και παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής βάσης. Ο σκοπός είναι η παροχή υψηλής ποιότητας πληροφόρησης, αναφορικά με την γνωστοποίηση της μετάβασης στα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής βάσης, η παροχή ενός κατάλληλου σημείου εκκίνησης για τη λογιστικοποίηση σύμφωνα με τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής βάσης ανεξάρτητα της λογιστικής βάσης που χρησιμοποιούνταν προγενέστερα και το γεγονός της υπέρβασης των ωφελειών από τα κόστη<sup>260</sup>.

Κατά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής των IPSAS, ο φορέας θα καταρτίσει και θα παρουσιάσει μια εισαγωγική δήλωση της οικονομικής θέσης του. Αυτό αποτελεί το σημείο εκκίνησης της λογιστικοποίησης σύμφωνα με τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής βάσης<sup>261</sup>. Επίσης, κατά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής των IPSAS, ο φορέας θα εφαρμόσει<sup>262</sup> τις απαιτήσεις των IPSAS αναδρομικά, εκτός αν αυτό το IPSAS το απαγορεύει. Επιπλέον, ο φορέας θα εφαρμόσει τις λογιστικές πολιτικές που αναφέρει στην εισαγωγική δήλωση της οικονομικής θέσης σε όλες τις χρήσεις, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από αυτό το Πρότυπο. Οι λογιστικές πολιτικές θα συμμορφώνονται με κάθε ισχύον IPSAS, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από αυτό το Πρότυπο<sup>263</sup>.

Ο φορέας, στις Σημειώσεις των μεταβατικών Οικονομικών Καταστάσεών του σύμφωνα με τα IPSAS ή των Οικονομικών Καταστάσεών του σύμφωνα με τα IPSAS θα γνωστοποιεί<sup>264</sup>, την προσαρμογή του Κεφαλαίου, που παρουσιάστηκε σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική βάση, στο Ισοζύγιο έναρξης του Κεφαλαίου κατά την ημερομηνία εφαρμογής των IPSAS και την προσαρμογή των Αποτελεσμάτων, παρουσιάστηκαν με την προηγούμενη λογιστική βάση, στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων έναρξης κατά την ημερομηνία εφαρμογής των IPSAS, εκτός αν ο φορέας χρησιμοποιούσε την λογιστική ταμειακής βάσης οπότε δεν απαιτείται κάποια προσαρμογή<sup>265</sup>.

---

<sup>260</sup> IPSAS 33, par. 1.

<sup>261</sup> IPSAS 33, par. 15.

<sup>262</sup> IPSAS 33, par. 16.

<sup>263</sup> IPSAS 33, par. 17.

<sup>264</sup> IPSAS 33, par. 142.

<sup>265</sup> IPSAS 33, par. 142.



## IPSAS 34

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι ο προσδιορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης των επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς φορείς όταν ο φορέας καταρτίζει ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις<sup>266</sup>. Όμως, το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τον καθορισμό των φορέων που δημοσιεύουν ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις αλλά εφαρμόζεται όταν ένας φορέας καταρτίζει ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις που είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα<sup>267</sup>.

Η αποτίμηση των επενδύσεων σε θυγατρικές, σε συγγενείς φορείς και σε κοινοπραξίες γίνεται<sup>268</sup>, στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις, είτε στο κόστος είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 29 ή σύμφωνα με το IPSAS 36 δηλαδή με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Σε περίπτωση που ο φορέας επιλέξει την αποτίμηση των επενδύσεων που κατέχει σε συγγενείς φορείς ή κοινοπραξίες στην εύλογη αξία μέσω των Αποτελεσμάτων τότε λογιστικοποιεί τις επενδύσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις του<sup>269</sup>. Σε ορισμένες περιπτώσεις η αναδιοργάνωση της δομής ενός ομίλου αφορά την τοποθέτηση ενός νέου φορέα ως μητρικής. Ο φορέας αυτός λογιστικοποιεί στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις του την επένδυσή του στην αρχική μητρική στο κόστος, αναγνωρίζοντας την λογιστική αξία του μεριδίου που κατέχει η νέα μητρική στα στοιχεία της καθαρής θέσης που αφορούν τις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις της αρχικής μητρικής κατά την ημερομηνία της αναδιοργάνωσης<sup>270</sup>. Για τον λογιστικό αυτό χειρισμό πρέπει να ισχύουν ότι<sup>271</sup>, ο έλεγχος της αρχικής μητρικής αποκτάται από τη νέα μητρική μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων που ανταλλάσσονται με τους υπάρχοντες συμμετοχικούς τίτλους της αρχικής μητρικής, ο νέος όμιλος έχει ακριβώς τα ίδια περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και η απόλυτη και σχετική συμμετοχή των ιδιοκτητών της αρχικής μητρικής, στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του νέου ομίλου δεν μεταβάλλεται με την αναδιοργάνωση.

---

<sup>266</sup> IPSAS 34, par. 1.

<sup>267</sup> IPSAS 34, par. 3.

<sup>268</sup> IPSAS 34, par. 12.

<sup>269</sup> IPSAS 34, par. 13.

<sup>270</sup> IPSAS 34, par. 17.

<sup>271</sup> IPSAS 34, par. 17.

## IPSAS 35

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι ο προσδιορισμός των αρχών σχετικά με την παρουσίαση και την σύνταξη των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων σε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα ελέγχει μια ή περισσότερες οικονομικές οντότητες<sup>272</sup>. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τις απαιτήσεις λογιστικοποίησης συγχωνεύσεων Δημοσίων φορέων και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης και της υπεραξίας που προκύπτει σε τέτοιες συγχωνεύσεις<sup>273</sup>.

Ο έλεγχος μιας οικονομικής οντότητας από μια άλλη, αφορά το δικαίωμα της δεύτερης να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της πρώτης, με σκοπό να λάβει οφέλη από τις δραστηριότητές της<sup>274</sup>. Μια οικονομική οντότητα ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα όταν ισχύει ότι<sup>275</sup>, ασκείται εξουσία της πρώτης οικονομικής οντότητας επί της δεύτερης οικονομικής οντότητας, υπάρχουν τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή της πρώτης οικονομικής οντότητας στην δεύτερη οικονομική οντότητα και η πρώτη οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει την εξουσία που διαθέτει επί της δεύτερης οικονομικής οντότητας για την άσκηση επιρροής στις επιδόσεις της δεύτερης οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάζει συνεχώς την ύπαρξη των παραπάνω στοιχείων ώστε να διαπιστωθεί η τυχόν αλλαγή σε ορισμένα από αυτά<sup>276</sup>.

Η κατάρτιση Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων προϋποθέτει<sup>277</sup>, τη συνένωση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιριών του ομίλου με τη συνάθροιση για όμοια περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, Ίδια Κεφάλαια, Έσοδα και Έξοδα, την απαλοιφή της λογιστικής αξίας των Συμμετοχών της μητρικής στις θυγατρικές καθώς και των Ιδίων Κεφαλαίων της κάθε θυγατρικής που αναλογούν στη μητρική, ενώ για την υπεραξία που προκύπτει εφαρμόζεται το IPSAS 40 και την πλήρη απαλοιφή για τα διεταιρικά υπόλοιπα, τις διεταιρικές συναλλαγές, τα μερίσματα, τα Έσοδα και τα Έξοδα και τα Κέρδη και τις Ζημίες που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές και αναγνωρίζονται στα περιουσιακά στοιχεία.

Τα στοιχεία των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων που συνδέονται με τις μη ελέγχουσες συμμετοχές θα πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά στην Ενοποιημένη

---

<sup>272</sup> IPSAS 35, par. 1.

<sup>273</sup> IPSAS 35, par. 4.

<sup>274</sup> IPSAS 35, par. 19.

<sup>275</sup> IPSAS 35, par. 20.

<sup>276</sup> IPSAS 35, par. 21.

<sup>277</sup> IPSAS 35, par. 40.

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης<sup>278</sup>. Επιπλέον, ακόμα και στην περίπτωση που τα Αποτελέσματα που αφορούν τις μη ελέγχουσες συμμετοχές παρουσιάζουν έλλειμμα, αυτά παρουσιάζονται ξεχωριστά από τα Αποτελέσματα της μητρικής<sup>279</sup>. Αν μια θυγατρική έχει συσσωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες κατατάσσονται ως Ίδια Κεφάλαια και ανήκουν σε μη ελέγχουσες συμμετοχές, τότε θ πρέπει να γίνει υπολογισμός της αναλογίας της ανωτέρω οικονομικής οντότητας στα Κέρδη και τις Ζημίες αφού έχουν αφαιρεθεί μερίσματα που σχετίζονται με προνομιούχες μετοχές της θυγατρικής, ανεξάρτητα από το αν η διανομή μερισμάτων έχει αναγγελθεί<sup>280</sup>.

Αν μεταβληθούν τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα που αφορούν μια θυγατρική αλλά ως αποτέλεσμα της ανωτέρω μεταβολής δεν υπάρχει απώλεια ελέγχου, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να λογιστικοποιήσει τη μεταβολή ως συναλλαγή που αφορά την Καθαρή Θέση, δηλαδή ως συναλλαγή μεταξύ των ιδιοκτητών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές αξίες των ελεγχουσών και μη ελεγχουσών συμμετοχών προσαρμόζονται ώστε να αντανακλούν τις μεταβολές στις συμμετοχές στη θυγατρική<sup>281</sup>. Η διαφορά μεταξύ του ποσού κατά το οποίο οι μειοψηφικές συμμετοχές προσαρμόζονται και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή ελήφθη, πρέπει να καταχωρείται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια και να αποδίδεται στους ιδιοκτήτες της μητρικής<sup>282</sup>.

## IPSAS 36

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι ο καθορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες καθώς και των απαιτήσεών τους ως προς την εφαρμογή της μεθόδου της Καθαρής Θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες<sup>283</sup>. Η εφαρμογή του Προτύπου αφορά όλες τις οικονομικές οντότητες που είναι επενδυτές με σημαντική επιρροή ή αφορούν από κοινού έλεγχο σε επενδύμενη οικονομική οντότητα<sup>284</sup>.

Ο όρος σημαντική αναφέρεται στη δυνατότητα συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας στις αποφάσεις που αφορούν τη χρηματοοικονομική και λειτουργική πολιτική μιας άλλης οντότητας, με εξαίρεση την περίπτωση ελέγχου ή από κοινού ελέγχου των πολιτικών

---

<sup>278</sup> IPSAS 35, par. 47.

<sup>279</sup> IPSAS 35, par. 49.

<sup>280</sup> IPSAS 35, par. 50.

<sup>281</sup> IPSAS 35, par. 51.

<sup>282</sup> IPSAS 35, par. 51.

<sup>283</sup> IPSAS 36, par. 1.

<sup>284</sup> IPSAS 36, par. 4.

αυτών<sup>285</sup>. Το Πρότυπο θέτει ως ουσιαστικό κριτήριο για την ύπαρξη σημαντικής επιρροής μιας οικονομικής οντότητας σε μια άλλη, την άμεση ή έμμεση συμμετοχή της πρώτης, με ποσοστό μεγαλύτερο ή ίσο με το 20%, στα δικαιώματα ψήφου της δεύτερης εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί με σαφήνεια το αντίθετο. Αντίστοιχα, αν το παραπάνω ποσοστό είναι μικρότερο του 20%, τότε η οικονομική οντότητα δεν ασκεί σημαντική επιρροή εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί με σαφήνεια το αντίθετο<sup>286</sup>. Το Πρότυπο εκτός του ποσοτικού όρου θέτει και ποιοτικούς όρους για τον προσδιορισμό της ύπαρξης σημαντικής επιρροής της επενδύτριας οντότητας επί της επενδύμενης οντότητας. Συγκεκριμένα, απαιτείται<sup>287</sup>, η αντιπροσώπευση της επενδύτριας οντότητας στο Διοικητικό Συμβούλιο ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της επενδύμενης οντότητας, η συμμετοχή στις διαδικασίες διαμόρφωσης της πολιτικής της επενδύμενης οντότητας καθώς και στη λήψη αποφάσεων σχετικά με μερίσματα ή άλλες διανομές κερδών, η ύπαρξη σημαντικών συναλλαγών μεταξύ επενδύτριας και επενδύμενης οντότητας και η παροχή σημαντικής τεχνικής πληροφόρησης.

Η μέθοδος της Καθαρής Θέσης καθορίζει ότι, η επένδυση σε μια συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται, αρχικά, στο κόστος κτήσης ενώ η λογιστική αξία μεταβάλλεται ώστε να αναγνωρισθεί το μερίδιο της επενδύτριας οντότητας στα Αποτελέσματα της συγγενούς επιχείρησης μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο της επενδύτριας οντότητας στα Αποτελέσματα της συγγενούς επιχείρησης καταχωρείται στα Αποτελέσματα της πρώτης ενώ τα διανεμόμενα μερίσματα της επενδύμενης οντότητας μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Επιπλέον, μπορεί να απαιτείται προσαρμογή της λογιστικής αξίας της επένδυσης ώστε να αναγνωριστούν μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής της επενδύτριας οικονομικής οντότητας στην επενδύμενη οικονομική οντότητα εξαιτίας μεταβολών των Λοιπών Συνολικών Εσόδων της δεύτερης. Το μερίδιο του επενδυτή, στις παραπάνω μεταβολές, αναγνωρίζεται στα Λοιπά Συνολικά Έσοδα του επενδυτή<sup>288</sup>.

### **IPSAS 37**

Το IPSAS 37 καθορίζει τις αρχές που αφορούν τη χρηματοοικονομική αναφορά από οικονομικές οντότητες που διατηρούν συμμετοχή σε επιχειρηματικά σχήματα που ελέγχονται από κοινού<sup>289</sup>. Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο ορίζει την μορφή του από κοινού ελέγχου και

---

<sup>285</sup> IPSAS 36, par. 8.

<sup>286</sup> IPSAS 36, par. 11.

<sup>287</sup> IPSAS 36, par. 12.

<sup>288</sup> IPSAS 36, par. 16.

<sup>289</sup> IPSAS 37, par. 1.

απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να καθορίζει το σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου συμμετέχει αλλά και να αξιολογεί και να λογιστικοποιεί τα διακαιώματα και τις υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον τύπο που έχει καθορίσει<sup>290</sup>.

Σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι αυτό όπου δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο και τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση και η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος<sup>291</sup>. Μια συμβατική ρύθμιση καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους τα μέρη συμμετέχουν στη δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο της ρύθμισης<sup>292</sup>. Τα θέματα με τα οποία ασχολείται μια συμβατική ρύθμιση είναι σχετικά<sup>293</sup>, με τον σκοπό, τη δραστηριότητα και τη διάρκεια του σχήματος υπό κοινό έλεγχο, τον τρόπο διορισμού των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του ισοδύναμου διοικητικού οργάνου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο, τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για ζητήματα που απαιτούν αποφάσεις από τα μέρη, τον τρόπο με τον οποίο επιμερίζονται στα μέρη τα περιουσιακά στοιχεία αλλά και οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, οι δαπάνες, τα κέρδη ή οι ζημιές που σχετίζονται με σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Μια συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος, όταν απαιτείται κοινή δράση των μερών με σκοπό την καθοδήγηση των δραστηριοτήτων που επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση του σχήματος<sup>294</sup>. Σε μια τέτοια περίπτωση απαιτείται η συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν το σχήμα<sup>295</sup>. Η ύπαρξη κοινού ελέγχου σε ένα σχήμα επανεκτιμάται από την οικονομική οντότητα μετά από αλλαγή των συνθηκών<sup>296</sup>.

Ένας συμμετέχων, ή ένα μέλος κοινοπραξίας, σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει λογιστικά τη συμμετοχή του, στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις, με βάση τις διατάξεις του Προτύπου, σε μια κοινή επιχείρηση και σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 34, σε μια κοινοπραξία<sup>297</sup>. Όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει τον κοινό έλεγχο, αναγνωρίζει λογιστικά τη συμμετοχή της, με βάση τις διατάξεις του Προτύπου, σε μια κοινή επιχείρηση και σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 29, σε μια κοινοπραξία<sup>298</sup>.

---

<sup>290</sup> IPSAS 37, par. 2.

<sup>291</sup> IPSAS 37, par. 9.

<sup>292</sup> IPSAS 37, par. 10.

<sup>293</sup> IPSAS 37, par. 10.

<sup>294</sup> IPSAS 37, par. 13.

<sup>295</sup> IPSAS 37, par. 12.

<sup>296</sup> IPSAS 37, par. 18.

<sup>297</sup> IPSAS 37, par. 29.

<sup>298</sup> IPSAS 37, par. 30.

### **IPSAS 38**

Το Πρότυπο αυτό προσδιορίζει πότε μια οικονομική οντότητα υποχρεούται να γνωστοποιήσει πληροφορίες που παρέχουν τη δυνατότητα αξιολόγησης στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων, της φύσης και των κινδύνων που απορρέουν από τις συμμετοχές σε άλλες οικονομικές οντότητες και την επίδραση των συμμετοχών στην οικονομική θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές<sup>299</sup>.

Για την επίτευξη των παραπάνω στόχων η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί<sup>300</sup>, σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις στις οποίες βασίστηκε η οικονομική οντότητα κατά τον καθορισμό της φύσης της συμμετοχής σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα καθώς και τη μορφή του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει και πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές σε θυγατρικές, σχήματα υπό κοινό έλεγχο, συγγενείς επιχειρήσεις και δομημένες οικονομικές οντότητες που δεν ελέγχονται από την οικονομική οντότητα. Το Πρότυπο επιτρέπει τη συνάθροιση των γνωστοποιήσεων που προσδιορίζονται από αυτό και αφορούν συμμετοχές σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες, αν η συνάθροιση είναι συνεπής με τον σκοπό της γνωστοποίησης και δεν μειώνει το πληροφοριακό περιεχόμενο των γνωστοποιήσεων που παρέχονται<sup>301</sup>.

### **IPSAS 39**

Το Πρότυπο αυτό απαιτεί την αναγνώριση τόσο ενός εξόδου όταν αναλώνονται τα οικονομικά οφέλη από την παρασχεθείσα υπηρεσία ενός εργαζομένου με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών όσο και την αναγνώριση μιας υποχρέωσης όταν ο εργαζόμενος έχει παράσχει τις υπηρεσίες του με αντάλλαγμα παροχές που θα δοθούν μελλοντικά<sup>302</sup>. Η εφαρμογή του Προτύπου αφορά τις παροχές που δίνονται σε εργαζομένους και περιλαμβάνει αυτές που<sup>303</sup>, χορηγούνται σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή συμφωνίες μεταξύ του φορέα και των εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους, πηγάζουν από νομοθετικές απαιτήσεις ή απορρέουν από κλαδικές ρυθμίσεις όπου οι φορείς υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών ή

---

<sup>299</sup> IPSAS 38, par. 1.

<sup>300</sup> IPSAS 38, par. 9.

<sup>301</sup> IPSAS 38, par. 11.

<sup>302</sup> IPSAS 39, par. 1.

<sup>303</sup> IPSAS 39, par. 4.

προκύπτουν από δέσμευση του φορέα που δημιουργήθηκε από ακολουθούμενες πρακτικές με συνέπεια, ο φορέας να μην έχει άλλη επιλογή από το να καταβάλει αυτές τις παροχές.

Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει τις υπηρεσίες του στη διάρκεια μιας χρήσης, η επιχείρηση αναγνωρίζει ως υποχρέωση το μη προεξοφλημένο ποσό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους που αναμένεται να πληρωθεί ως αντάλλαγμα για αυτές τους τις υπηρεσίες αφού αφαιρεθεί κάθε ποσό που ήδη έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που προκύπτει υπερβαίνει το μη προεξοφλημένο ποσό των παροχών, τότε αναγνωρίζεται το ποσό της υπέρβασης ως περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό που η προπληρωμή θα οδηγήσει σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή. Επίσης, μπορεί να αναγνωρισθεί ως έξοδο, εκτός αν άλλο IPSAS απαιτεί οι σχετικές παροχές να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου<sup>304</sup>.

Αναφορικά με τα προγράμματα πολλών εργοδοτών, αυτά μπορεί να αφορούν είτε προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε παροχών, ανάλογα με τους όρους που το πρόγραμμα περιέχει<sup>305</sup>. Αν δεν υπάρχουν επαρκείς διαθέσιμες πληροφορίες για τη χρησιμοποίηση της λογιστικής καθορισμένων παροχών αν ο φορέας συμμετέχει σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, τότε λογιστικοποιεί το πρόγραμμα όπως γίνεται για για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών με γνωστοποίηση των απαραίτητων πληροφοριών<sup>306</sup>. Σε διαφορετική περίπτωση, λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτόν μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος καθώς και του κόστους που συνδέεται με το πρόγραμμα, με τον ίδιο τρόπο όπως θα γινόταν για οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών με παράλληλη γνωστοποίηση όσων ορίζονται από το Πρότυπο<sup>307</sup>.

## **IPSAS 40**

Το Πρότυπο αυτό έχει στόχο την βελτίωση της σχετικότητας, της εύλογης παρουσίασης και της συγκρισιμότητας της πληροφόρησης που παρέχει ένας φορέας, στις Οικονομικές Καταστάσεις του σχετικά με τις συνενώσεις Δημόσιων φορέων και των επιπτώσεών τους. Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο προσδιορίζει τις απαιτήσεις για το πώς<sup>308</sup>, ένας φορέας κατατάσσει μια συνένωση Δημόσιων φορέων ως συγχώνευση ή απόκτηση, ο

---

<sup>304</sup> IPSAS 39, par. 11.

<sup>305</sup> IPSAS 39, par. 32.

<sup>306</sup> IPSAS 39, par. 34.

<sup>307</sup> IPSAS 39, par. 33.

<sup>308</sup> IPSAS 40, par. 1.

δημιουργούμενος φορέας αναγνωρίζει και αποτιμά τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και οποιοδήποτε μη ελεγχόμενο δικαίωμα σε μια συγχώνευση, στις Οικονομικές Καταστάσεις του και πώς ο δημιουργούμενος φορέας αναγνωρίζει και αποτιμά τα μέρη των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και άλλες προσαρμογές σε μια συγχώνευση. Επίσης προσδιορίζει το πώς<sup>309</sup>, ο αποκτών αναγνωρίζει και αποτιμά στις Οικονομικές Καταστάσεις του αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και οποιοδήποτε άλλο μη ελεγχόμενο δικαίωμα στον αποκτούμενο φορέα, ο αποκτών αναγνωρίζει και αποτιμά την υπεραξία ή το κέρδος ή τη ζημία από την απόκτηση και ποιές πληροφορίες οφείλει να γνωστοποιήσει ο φορέας για να επιτρέψει τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της συνένωσης των Δημόσιων φορέων.

Αν κανένα μέρος σε μια συνένωση Δημοσίων φορέων δεν αποκτήσει τον έλεγχο ενός ή περισσότερων φορέων, τότε η συνένωση θα κατατάσσεται ως συγχώνευση<sup>310</sup>. Αν ένα μέρος σε μια συνένωση Δημοσίων φορέων αποκτήσει τον έλεγχο ενός ή περισσότερων φορέων, τότε ο φορέας θα λάβει υπόψιν την οικονομική ουσία για να προσδιορίσει τη συνένωση είτε ως συγχώνευση είτε ως απόκτηση. Σε μια συνένωση στην οποία το ένα μέρος αποκτά τον έλεγχο ενός ή περισσότερων φορέων θα κατατάσσεται ως απόκτηση, εκτός αν έχει την οικονομική ουσία μιας συγχώνευσης<sup>311</sup>. Στον προσδιορισμό της κατάταξης μιας συνένωσης Δημοσίων φορέων, ο φορέας θα εξετάσει ο λογιστικός χειρισμός της συνένωσης παρέχει πληροφόρηση που καλύπτει τις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής αναφοράς και των ποιοτικών χαρακτηριστικών. Για την αξιολόγηση της οικονομικής ουσίας της συνένωσης, ο φορέας εξετάζει τους δείκτες που αφορούν τις αμοιβές και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου. Οι δείκτες αυτοί, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα παρέχουν συνήθως επαρκή τεκμηρίωση ότι η οικονομική ουσία της συνένωσης αποτελεί συγχώνευση. Μια συνένωση δεν είναι αναγκαίο να ικανοποιεί και τους δύο δείκτες για την κατάταξη μιας συνένωσης ως συγχώνευση<sup>312</sup>.

### 3.3 Σύνοψη

Στο Κεφάλαιο αυτό έγινε μια παρουσίαση των λογιστικών βάσεων, μια συνοπτική παρουσίαση της πορείας εφαρμογής των IPSAS σε ορισμένες χώρες καθώς και μια

---

<sup>309</sup> IPSAS 40, par. 1.

<sup>310</sup> IPSAS 40, par. 7.

<sup>311</sup> IPSAS 40, par. 8.

<sup>312</sup> IPSAS 40, par. 9.



παρουσίαση και ανάλυση όλων των IPSAS που έχουν καταρτισθεί. Επίσης, έγινε παρουσίαση και ορισμένων πινάκων για πληρέστερη ανάλυση του ζητήματος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα αποτελούν ένα σημαντικό εργαλείο για την διαυγή και ποιοτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση του κράτους προς τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων. Επίσης, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. αναμένεται να συμβάλουν αποφασιστικά στον εκσυγχρονισμό και την αναβάθμιση της δημόσιας διοίκησης. Η εφαρμογή των Προτύπων αυτών θα ενισχύσει την αξιοπιστία της δημόσιας διοίκησης, θα συμβάλλει στον καλύτερο και αποτελεσματικότερο έλεγχο, στην καλύτερη διαχείριση και επένδυση των οικονομικών πόρων του κράτους αλλά και στην μεγαλύτερη διαφάνεια ως προς τα ανωτέρω. Τα IPSAS προβάλλουν μια ορθότερη εικόνα των οικονομικών του Κράτους καθώς απεικονίζουν το σύνολο των συναλλαγών με βάση τις αρχές της δεδουλευμένης λογιστικής αλλά και με βάση τις διατάξεις τους. Επιπλέον, με την εφαρμογή των IPSAS αναμένεται να μεταβληθούν και πολλοί δείκτες που αφορούν τα οικονομικά της Ελλάδας καθώς θα χρειαστεί να επαναδιατυπωθούν λόγω των νέων λογιστικών αρχών που θα εφαρμοστούν.

Παρ'όλα αυτά υπάρχουν και ορισμένα ζητήματα σχετικά με την υιοθέτηση των IPSAS που αφορούν την εφαρμογή τους. Συγκεκριμένα, κυρίως για τις αναπτυσσόμενες χώρες παρατηρείται ότι υπάρχει δυσκολία στην εφαρμογή τους καθώς απαιτείται οικονομική και τεχνική βοήθεια από τους διεθνείς οργανισμούς. Επίσης, στις ανεπτυγμένες χώρες η υιοθέτηση των IPSAS δεν αποτελεί ένα εύκολο ζήτημα καθώς υπάρχει κόστος για την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής το οποίο αρκετές χώρες δεν είναι πρόθυμες να αναλάβουν για διάφορους λόγους. Επιπλέον, σημαντικό ζήτημα αποτελεί και η αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων ενός κράτους. Είναι φανερό πως στο κράτος ανήκουν πολλά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται στους κανόνες που ισχύουν για τα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων. Στο κράτος, για παράδειγμα, ανήκουν παράκτιες ζώνες, πολιτισμικά μνημεία ή διάφορα φυσικά πάρκα. Η αναγνώριση τέτοιων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις δεν μπορεί να γίνει όπως, για παράδειγμα, για ένα κτίριο ή ένα μεταφορικό μέσο. Τα IPSAS αναφέρονται στην αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς της κάθε χώρας χωρίς όμως να αναφέρονται σε έναν συγκεκριμένο τρόπο επιμέτρησης. Είναι φανερό πως η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς αλλά και κάποιων άλλων στοιχείων δεν αποτελεί εύκολη υπόθεση καθώς αυτά τα στοιχεία δεν μπορούν να καταταχθούν στους ίδιους κανόνες επιμέτρησης

όπως τα κτίρια ή τα οικόπεδα. Ακόμη τα IPSAS δεν βρίσκονται στην τελική τους μορφή καθώς άλλα Πρότυπα τροποποιούνται, άλλα αφαιρούνται και άλλα προστίθενται.

Τέλος, αναφορικά με την εργασία αυτή, τονίζεται πώς αποτελεί μια βιβλιογραφική εργασία που βασίζεται κυρίως στη διεθνή βιβλιογραφία. Συνεπώς η μη ύπαρξη κάποιας έρευνας γύρω από το θέμα αυτό δεν επιτρέπει την πρακτική εξέταση των ανωτέρω. Συμπερασματικά, κρίνεται αναγκαίο να διενεργηθεί μια έρευνα μελλοντικά η οποία θα βασίζεται σε πηγές και δεδομένα κρατικών φορέων ώστε να διαπιστωθεί η εφαρμογή των IPSAS στην πράξη.

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 257–269. <https://doi.org/ISSN 1548-6583>
- Biondi, Y. (2013). Governmental Accounting and Austerity Policies: Accounting Representation of Public Debt and Deficit in Europe and Abroad. *Accounting, Economics and Law Research Network Conference*, (June), 27–29.
- Chan, J. L., & Zhang, Q. (2013). Government accounting standards and policies. *The International Handbook of Public Financial Management*, 742–766. <https://doi.org/10.1057/9781137315304>
- Christiaens, J., & Rommel, J. (2011). The Status of Capital Goods in Governments and Non-Profit Organizations and its Effect on Accounting Recognition, (June).
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Cretu, C., Sîrbu, C., Gheonea, V., & Constandache, N. (2004). Presentation of Financial Statements According to IPSAS - a Challenge for Professional Accountants. *Performance and Risks in the European Economy*, (March 2016), 485–498.
- EC. (2013). The suitability of IPSAS for the Member States.
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New Public Management's Current Issues and Future Prospects. *Ssrn*, (February). <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00440.x>
- Harun, H., Eggleton, I., Peuyrsem, K. V., & Locke, S. (2016). An Intergrated Model of Institution and Its Application in Understanding the Adoption of IPSAS in Indonesia Local Governments. *University of Canberra*, 61(0), 1–38.
- Iefymenko, T. (2017). The Experience and Issues of IPSAS Implementation in Ukraine in the Context of Cooperation with the United Nations, *XVII*(1), 60–69.
- Ilie, E., & Miose, N.-M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 35–39. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.008>
- Jensen, G. (2017). Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance, (November). <https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5>
- Lande, E. (2006). Accrual accounting in the public sector: between institutional competitiveness and search for legitimacy. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, (April), 19–30.
- Mhaka, C. (2014). IPSAS , A Guaranteed Way of Quality Government Financial Reporting ? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accounting and IPSAS Based Accounting Reporting. *International Journal of Financial Economics*, 3(3), 134–141.
- Mussari, R. (2014). EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe.

*Accounting, Economics and Law*, 4(3). <https://doi.org/10.1515/ael-2014-0019>

- Roje, G., Vašiček, D., & Vašiček, V. (2010). Accounting regulation and IPSAS implementation: efforts of transition countries toward IPSAS compliance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(12), 1–16. <https://doi.org/10.1186/1743-0003-9-36>
- Sour, L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 5. <https://doi.org/10.1504/IJPSPM.2012.048741>
- Tiron Tudor, A., & Mutiu, A. (2006). Cash versus accrual accounting in public sector. *Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica*, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.jmb.2011.02.018>
- Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: a critical review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), 43–54. Retrieved from <http://ejbss.com/Data/Sites/1/vol2no1april2013/ejbss-1231-13-conceptregulationsandinstitutionalissues.pdf%5Cnhttp://www.ejbss.com/Data/Sites/1/vol2no1april2013/ejbss-1231-13-conceptregulationsandinstitutionalissues.pdf>
- Vanhee, C. (2012). The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting : a Worldwide Comparative Study, (April), 1–35.
- Vardiashvili, M. (2018). Theoretical and Practical Aspects of Impairment of Non-Cash-Generating Assets in the Public Sector Entities , according to the International Public Sector Accounting Standard ( IPSAS ..., (September).