



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ (IPSAS)

της

ΑΡΑΜΠΑΤΖΗ ΔΕΣΠΟΙΝΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη

Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη 2019

Αφιερώνεται στην γιαγιά μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου προς όλο το ακαδημαϊκό προσωπικό του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής. Ιδιαίτερα ευχαριστώ τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Δημήτριο Γουνόπουλο που ανέλαβε την επίβλεψη της διπλωματικής μου εργασίας και στάθηκε αρωγός στην προσπάθεια μου με τις πολύτιμες συμβουλές του και τη συνεχή καθοδήγησή μου.

Επίσης, θα ήθελα να αναφέρω ότι χωρίς την αμέριστη υποστήριξη της οικογένειάς μου δεν θα ήταν δυνατή η ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

ΣΥΝΟΨΗ (ABSTRACT)

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο να παρουσιάσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, γνωστά και ως IPSAS, μέσα από τη μελέτη είκοσι επιστημονικών άρθρων που αναφέρονται στην υιοθέτηση τους από διαφορετικές χώρες παγκοσμίως. Αφού γίνει μία σύντομη επισκόπηση των βασικότερων σημείων και των τριάντα δύο προτύπων, στη συνέχεια επεξηγούνται οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από τους διάφορους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Το γεγονός ότι τα IPSAS βασίζονται στο μεγαλύτερο μέρος τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS) οδήγησε σε μία σύγκριση μεταξύ τους προκειμένου να αποκαλυφθούν οι βασικότερες διαφορές τους. Σε ότι αφορά τη χώρα μας, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι δεν εφαρμόζονται στην Ελλάδα, ωστόσο υπάρχει έντονη συζήτηση για την εναρμόνιση των λογιστικών συστημάτων με τα πρότυπα αυτά.

Λέξεις – Κλειδιά:

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS)

IFAC – International Federation of Accountants- Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles – Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές

Λογιστική σε Δεδουλευμένη Βάση

Λογιστική σε Ταμειακή Βάση

GA- Governmental Accounting – κυβερνητική λογιστική

NA - National Accounts (NA) – εθνικοί λογαριασμοί

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΣΥΝΟΨΗ (ABSTRACT)	4
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	5
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	8
Πίνακας 3.1 Επιγραμματική Παρουσία των IPSAS.....34	8
Πίνακας 4.1 Επιγραμματική Παρουσία των χωρών που εφαρμόζουν τα IPSAS.....76	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	9
1.2 Αντικείμενο της Διπλωματικής Εργασίας.....	10
1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	11
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	11
2.1 Εισαγωγή	11
2.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)	11
2.3 Συμπεράσματα	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	34
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	34
3.1 Εισαγωγή	34
3.2 Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS)	34
Πίνακας 3.1 Επιγραμματική παρουσίαση των IPSAS	34
3.3 Αναλυτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS)	38
IPSAS 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	38
IPSAS 2 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	39
IPSAS 3 – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών.....	40
IPSAS 4 – Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	41
IPSAS 5 – Κόστη Δανεισμού.....	43
IPSAS 6 – Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις.....	43
IPSAS 7 – Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	44

IPSAS 8 – Δικαιώματα Κοινοπραξίας.....	46
IPSAS 9 – Έσοδα από ανταλλαγές συναλλαγών.....	47
IPSAS 10 – Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	48
IPSAS 11 – Συμβάσεις κατασκευής έργων	49
IPSAS 12 – Αποθέματα	51
IPSAS 13 – Μισθώσεις.....	52
IPSAS 14 – Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	53
IPSAS 15 – Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις	54
IPSAS 16 – Επενδύσεις σε ακίνητα.....	56
IPSAS 17 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	57
IPSAS 18 – Πληροφόρηση κατά τομέα.....	58
IPSAS 19 – Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις	59
IPSAS 20 – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	60
IPSAS 21 – Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές	61
IPSAS 22 – Γνωστοποίηση πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα.....	62
IPSAS 23 – Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και λογιστικές μεταφορές) ...	64
IPSAS 24 – Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	65
IPSAS 25 – Παροχές σε εργαζομένους	66
IPSAS 26 – Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.....	68
IPSAS 27 – Γεωργία.....	69
IPSAS 28 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	70
IPSAS 29 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση	71
IPSAS 30 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις.....	71
IPSAS 31 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	72
IPSAS 32 – Συμφωνίες Παραχώρησης.....	73
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	74
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IFRS)	74
4.1 Εισαγωγή	74
4.2 Οι χώρες που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS	74
Πίνακας 4.1 Επιγραμματική παρουσίαση των χωρών που εφαρμόζουν τα IPSAS	75
4.3 Οργανισμοί που χρησιμοποιούν τα IPSAS	76
4.4 Μέθοδοι Λογιστικής στο Δημόσιο Τομέα	76

Η μέθοδος της Ταμειακής και της Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης.....	77
Η μέθοδος της Δεδουλευμένης και της Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης	77
4.5 Διαφορές μεταξύ IPSAS και IFRS	78
4.6 Συμπεράσματα	80
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	81
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	81
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	83
Άρθρα σε επιστημονικά περιοδικά και βιβλία:	83

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.1 Επιγραμματική Παρουσία των IPSAS.....34

Πίνακας 4.1 Επιγραμματική Παρουσία των χωρών που εφαρμόζουν τα IPSAS.....75

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία

Είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια έντονα πολιτικά και οικονομικά γεγονότα έχουν απασχολήσει τους ηγέτες της κάθε χώρας. Η παρατεταμένη οικονομική κρίση και αλλά και οι πολιτικές αναταραχές έχουν κάνει επιτακτική την ανάγκη για διαφάνεια και λογοδοσία όλων των οργανισμών, πόσο μάλλον των δημόσιων φορέων. Την ανάγκη αυτή λοιπόν, αφογκράστηκε το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, γνωστό και ως IASB, το οποίο εξέδωσε μια σειρά λογιστικών πρακτικών που στόχο έχουν να βελτιώσουν την εικόνα που παρουσιάζουν όλα τα κρατικά ιδρύματα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) έχουν υιοθετηθεί πλήρως σε περισσότερες από 80 χώρες παγκοσμίως και πολλές άλλες εξετάζουν σοβαρά το ενδεχόμενο να στραφούν προς αυτήν την κατεύθυνση. Ανάμεσα σε αυτές της δεύτερης κατηγορίας είναι και η Ελλάδα, που για διάφορους λόγους όμως έχει καθυστερήσει την ένταξη των προτύπων αυτών στην λογιστική παρακολούθηση των δημόσιων οργανισμών.

Το μεγαλύτερο μέρος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) βασίζεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS) που εφαρμόζονται στις μεγάλες επιχειρήσεις. Έχουν προσαρμοστεί βέβαια κατάλληλα για να καλύπτουν τις ιδιαίτερες ανάγκες των δημόσιων φορέων. Παρά το γεγονός ότι η διεθνής βιβλιογραφία καταδεικνύει ότι τα οφέλη από την ένταξη των προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα θα είναι πολλαπλά, υπάρχει ακόμα ένας «διάχυτος φόβος» για τις επιπτώσεις που θα επιφέρουν.

1.2 Αντικείμενο της Διπλωματικής Εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο να παρουσιάσει τις μελέτες που έχουν γίνει πάνω στ θέμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS), παραθέσει μία σύντομη περίληψη για το σκοπό του κάθε προτύπου και τέλος να παρουσιάσει συνοπτικά τις μικρές διαφορές που εμφανίζουν τα IPSAS και τα IFRS.

1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

Στο δεύτερο κεφάλαιο, που ακολουθεί, παρατίθενται τα είκοσι πιο σημαντικά άρθρα και μελέτες που έχουν δημοσιευθεί σε επιστημονικά περιοδικά και αναφέρονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS). Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι τα άρθρα αυτά δεν αναφέρονται μόνο σε χώρες μίας ηπείρου, για παράδειγμα της Ευρώπης, αλλά συμπεριλαμβάνουν μελέτες περίπτωσης για χώρες όλου του κόσμου.

Το τρίτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας αναφέρεται στο θεσμικό πλαίσιο που διέπει το συγκεκριμένο θέμα και δεν είναι άλλο από την παράθεση μέρους του περιεχομένου και των τριάντα δύο προτύπων. Πιο συγκεκριμένα, αναλύεται συνοπτικά ο σκοπός καθώς επίσης και το πεδίο εφαρμογής ενώ στον πίνακα 3.1 που βρίσκεται στην αρχή του κεφαλαίου γίνεται και η αντιστοιχία με το κάθε ένα IFRS.

Στη συνέχεια ακολουθεί το τέταρτο κεφάλαιο που περιλαμβάνει αφενός την επιγραμματική παρουσίαση των χωρών που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS και αφετέρου την συνοπτική ανάλυση των μεθόδων λογιστικής που χρησιμοποιούνται στο δημόσιο τομέα. Επιπρόσθετα, παρατίθεται μία σύγκριση μεταξύ IPSAS και IFRS, δηλαδή οι βασικότερες διαφορές μεταξύ των δύο ομάδων προτύπων.

Τέλος, στην πέμπτη ενότητα εξηγούνται τα συμπεράσματα τα οποία έχουν προκύψει από την συγκεκριμένη εργασία ενώ παράλληλα γίνεται και μία πρόταση για μελλοντική διερεύνηση για όσους επιθυμούν να ασχοληθούν περαιτέρω με το συγκεκριμένο θέμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Η κίνηση προς τη διεθνή τυποποιημένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του δημόσιου τομέα ξεκίνησε περίπου στα τέλη της δεκαετίας του '90. Αυτή η διαδικασία τυποποίησης καθοδηγείται από τον μη κυβερνητικό οργανισμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Ο οργανισμός αυτός δημοσίευσε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (πρότυπα IPSAS) για όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τις εθνικές κεντρικές κυβερνήσεις μέχρι και τις τοπικές κυβερνήσεις. Στην παρούσα ενότητα γίνεται αναφορά στα σημαντικότερα άρθρα και έρευνες που έχουν σχέση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα (IPSAS).

2.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα έχουν χαρακτηριστεί ως ο δρόμος προς τον εκσυγχρονισμό της κυβερνητικής λογιστικής και πολλές χώρες έχουν καταβάλλει προσπάθειες να τα υιοθετήσουν. Η σπουδαιότητα των προτύπων αυτών οδήγησε τους Brusca και Martinez (2016) να ασχοληθούν στο άρθρο τους με τα κίνητρα αλλά και τα εμπόδια που υπάρχουν για την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα καθώς και τα κυριότερα οφέλη τους, μέσω της χρήσης ενός συστήματος δομικής εξίσωσης. Η μεθοδολογία της έρευνας

βασίζεται σε ένα ερωτηματολόγιο που στάλθηκε στις χώρες της Αμερικής και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σε ένα σύνολο 37 χωρών, τελικά προέκυψε ότι μόνο οι 15 έχουν υιοθετήσει τα IPSAS (οκτώ στην Ευρωπαϊκή Ένωση και επτά αμερικανικές ηπειρωτικές χώρες), ενώ άλλες τρεις ευρωπαϊκές και επτά αμερικανικές χώρες έχουν την πρόθεση να πραγματοποιήσουν μεταρρυθμίσεις σε αυτό το κομμάτι. Επίσης, βρέθηκε ότι υπάρχουν τέσσερις χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση που εφαρμόζουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αλλά χωρίς σχέδια να προσαρμόσουν τα λογιστικά τους συστήματα στα IPSAS ενώ παράλληλα μόνο τρεις αμερικανικές χώρες βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, συμπεριλαμβανομένου και των ΗΠΑ και του Καναδά. Τα λογιστικά συστήματα στις χώρες αυτές είναι σε κάποιο βαθμό συμβατά με τα IPSAS όπως πχ στη Σουηδία. Ταυτόχρονα, τέσσερις χώρες στην Ευρώπη διατηρούν την ταμειακή ή την τροποποιημένη ταμειακή βάση ενώ σε αυτή τη θέση βρίσκεται μόνο μία αμερικανική χώρα. Η Παραγουάη έχει την πρόθεση να μεταφερθεί σε δεδουλευμένη λογιστική βάση όπως επίσης και η Ελλάδα και η Ιταλία. Η μελέτη τους παραθέτει τις μεταβλητές που επηρεάζουν την απόφαση για την υιοθέτηση των προτύπων δίνοντας τα κίνητρα, δηλαδή αυτά που επηρεάζουν θετικά αλλά και τα εμπόδια που επηρεάζουν αρνητικά. Τελικά, οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η συγκρισιμότητα και ο εκσυγχρονισμός αποτελούν τα άμεσα οφέλη από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και πιστεύουν ότι τόσο οι χώρες που θα τα υιοθετήσουν όσο και αυτές που δεν θα τα υιοθετήσουν αξιολογούν αυτές τις επιπτώσεις. Αυτό δικαιολογεί και τη διαδικασία εναρμόνισης που προσφάτως ξεκίνησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Οι Christiaens et al. (2016) λαμβάνοντας υπόψη την ποικιλομορφία των συστημάτων χρηματοπιστωτικής πληροφόρησης και την επιτακτική ανάγκη εναρμόνισης με αποτέλεσμα την δημιουργία των IPSAS, προχώρησαν σε μία μελέτη που σκοπό είχε να εξετάσει σε ποιο βαθμό υιοθετείται η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση (IPSAS) σε κεντρικές και τοπικές κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο. Παράλληλα, προσπάθησαν να διερευνήσουν ποιοι παράγοντες επηρεάζουν το διαφορετικό επίπεδο υιοθέτησης τους. Ουσιαστικά συγκρίνουν την προηγούμενη ευρωπαϊκή κατάσταση που επικρατούσε το 2009 σε σχέση με αυτή που επικρατούσε το 2012 και εξετάζουν και την δυνατότητα να επεκτείνουν την σύγκριση αυτή και σε παγκόσμιο επίπεδο. Μεθοδολογικά, κατασκευάστηκε ένα ειδικό ερωτηματολόγιο από τρεις τοπικούς εμπειρογνώμονες για την απόκτηση σχετικών πληροφοριών, το οποίο στάθηκε σε 59

χώρες παγκοσμίως. Η σημασία της ερμηνείας των αποτελεσμάτων των τριών ειδικών είναι σαφής. Μια αναθεώρηση των λίγων αναντιστοιχιών διεξήχθη με την οποία οι εν λόγω εμπειρογνώμονες ήρθαν σε επαφή για διευκρίνιση. Κατά τη σύγκριση της ευρωπαϊκής κατάστασης το 2009 και το 2012, η εξέταση αναμφισβήτητα αποκαλύπτει μια σημαντική κίνηση προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, ιδιαίτερα για τα IPSASs. Όλες οι «παλιές» ευρωπαϊκές τοπικές κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και στις «παλιές» ευρωπαϊκές κεντρικές κυβερνήσεις μόνο το 17% εξακολουθεί να περιορίζεται μόνο σε ταμειακή λογιστική. Από την άλλη πλευρά όμως, φαίνεται ότι ένας σημαντικός αριθμός τοπικών (περίπου 28%) καθώς και κεντρικών κυβερνήσεων (περίπου 33%) έχουν προγραμματίζει να εφαρμόσουν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, ιδιαίτερα τα IPSASs. Επίσης, προέκυψε ότι το 17% των κεντρικών κυβερνήσεων που κρατούν το σύστημα των μετρητών αμετάβλητο δείχνει κάποια απροθυμία, πιθανώς λόγω της πιο σαφούς πολιτικής τους ανάγκης για δημοσιονομική λογιστική και της σημαντικής μακροοικονομικής τους κατάστασης. Στη συνέχεια οι συγγραφείς παρουσιάζουν τους δύο πιθανούς λόγους της απροθυμίας εφαρμογής των IPSASs. Ο πρώτος οφείλεται στο γεγονός ότι τα πρότυπα αυτά είναι ακόμα «άγνωστα» οπότε δεν ξέρουμε τι συνέπειες θα επιφέρουν. Ο δεύτερος λόγος είναι ότι έχουν επιλέξει να εφαρμόσουν τους δικούς τους κανονισμούς για λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Για να ξεπεραστούν αυτά τα εμπόδια πρέπει αφενός να υπάρξει μια αλλαγή κουλτούρας και αφετέρου η επιβολή των IPSASs να καταστεί υποχρεωτική.

Οι Christiaens et al. (2010) δημοσίευσαν το άρθρο τους, το οποίο καταδεικνύει την ανάγκη εναρμόνισης των κυβερνητικών συστημάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, με αποτέλεσμα τη δημιουργία των IPSASs. Πιο συγκεκριμένα, η μελέτη τους εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις υιοθετούν τα IPSASs (λογιστική σε δεδουλευμένη βάση) και τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να εξηγηθούν τα διαφορετικά αυτά επίπεδα. Αν και η τάση υιοθέτησης των λογιστικών συστημάτων με βάση τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα κερδίζει σταδιακά έδαφος παγκοσμίως, εντούτοις, υπάρχουν σημαντικές διαφορές στον τρόπο με τον οποίο υιοθετούνται αυτά τα συστήματα. Οι διαφορές αυτές εστιάζουν κυρίως σε τρία επίπεδα: 1) το περιεχόμενο 2) το χρονοδιάγραμμα της υιοθέτησης και 3) τον τρόπο εφαρμογής. Επομένως, η έρευνα εστιάζεται σε δύο βασικά ερωτήματα. Το πρώτο

ερώτημα διατυπώνεται ως εξής: « Σε ποιο βαθμό υιοθετήθηκε η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση (IPSAS) σε διαφορετικά κυβερνητικά επίπεδα στις ευρωπαϊκές χώρες ; ». Το δεύτερο ερώτημα εστιάζεται στο «Τι εξηγεί το διαφορετικό επίπεδο υιοθέτησης των IPSAS σε διαφορετικά επίπεδα διακυβέρνησης στις ευρωπαϊκές χώρες ; ». Προκειμένου να διερευνηθούν τα δύο αυτά ερωτήματα, οι συγγραφείς πήραν ως δείγμα 17 ευρωπαϊκές χώρες με τον αντίστοιχο αριθμό δικαιοδοσιών τους με συνολικό αριθμό 21, που είναι οι ακόλουθες: Αυστρία, Βέλγιο (2), Δανία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία (3), Ελλάδα, Ιρλανδία, Ιταλία, Λιθουανία, Νορβηγία, Πορτογαλία, Ισπανία, Σουηδία, Ελβετία (2) και Ηνωμένο Βασίλειο. Χρησιμοποιήθηκε λοιπόν ένα ερωτηματολόγιο που στο πρώτο μέρος ζητούσε πληροφορίες πραγματικού χαρακτήρα, ενώ για το δεύτερο ερώτημα ζητούσε τα βασικά κίνητρα για την επιλογή ενός συγκεκριμένου λογιστικού συστήματος και για τη (μη) χρήση των IPSAS. Τελικά, ελήφθησαν 33 συμπληρωμένα ερωτηματολόγια τα οποία αντιστοιχούν σε ποσοστό 52,4%. Τα αποτελέσματα αναλύθηκαν από τρεις εμπειρογνώμονες. Τα ευρήματα δείχνουν ότι παρόλο που ορισμένες χώρες εξακολουθούν να χρησιμοποιούν λογιστικό σύστημα που βασίζεται στην ταμειακή βάση, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση υιοθετήθηκε έντονα στην Ευρώπη. Επίσης πολλές χώρες σχεδιάζουν να υιοθετήσουν τα IPSAS στο μέλλον. Ωστόσο καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι ακόμα τα πλεονεκτήματα των IPSAS είναι σχετικά άγνωστα και επίσης δεν προτιμούνται λόγω της υπεροχής των κανόνων της λογιστικής των επιχειρήσεων. Γενικά, είναι δεδομένο ότι θα χρειαστεί πολύ χρόνος για την πλήρη συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα.

Η διεθνής εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα θεωρείται ως μία από τις πιο σημαντικές κυβερνητικές λογιστικές αλλαγές που έχουν γίνει τις τελευταίες δεκαετίες. Αυτό ώθησε τους Yosra Mnif και Yosra (2017) να διεξάγουν μία έρευνα που είχε ως στόχο να διερευνήσει τους περιβαλλοντικούς παράγοντες που συνδέονται με την απόφαση των χωρών για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS). Με βάση τις θεωρητικές εξηγήσεις και τις προηγούμενες μελέτες, το άρθρο τους επικεντρώθηκε στη διερεύνηση των ακόλουθων περιβαλλοντικών παραγόντων: α) μεταβλητές που σχετίζονται με τον ισομορφισμό (εξωτερική δημόσια χρηματοδότηση, βαθμός εξωτερικής διαφάνειας και επίπεδο εκπαίδευσης), β) μεταβλητές που σχετίζονται με τη λογιστική ρύθμιση (διαθεσιμότητα των τοπικών Γενικών Αποδεκτών Λογιστικών

Αρχών GAAP) και γ) οικονομικές μεταβλητές (σημασία οργανώσεων του δημοσίου τομέα). Το δείγμα που χρησιμοποιήσαν αποτελείται από αναπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες σε όλο τον κόσμο. Το αρχικό δείγμα αποτελείται από 130 χώρες, ωστόσο 10 χώρες εξαλείφθηκαν λόγω έλλειψης πληροφοριών σχετικά με την υιοθέτηση των IPSAS. Επίσης αφαιρέθηκαν πέντε χώρες λόγω έλλειψης στοιχείων σε σημαντικές επεξηγηματικές μεταβλητές και τέλος άλλες πέντε χώρες εξαλείφονται για άλλους λόγους με αποτέλεσμα να μείνουν συνολικά 110 χώρες. Από αυτές, οι 54 ενέκριναν την υιοθέτηση των IPSAS ενώ οι υπόλοιπες 56 όχι. Πρέπει να σημειωθεί επίσης ότι αυτές οι 56 χώρες έχουν ταξινομηθεί στην κατηγορία των μη υιοθετούντων χωρών μέχρι και το 2014. Ακόμη η υιοθέτηση των IPSAS μπορεί να είναι πλήρης ή μερική. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η πλειονότητα των χωρών που έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα βρίσκεται κυρίως στην Ευρώπη και την Κεντρική Ασία (18 χώρες) και στην υποσαχάρια Αφρική (14 χώρες). Αντιθέτως, οι χώρες που δεν δέχτηκαν τα πρότυπα είναι κυρίως από την Ευρώπη και την Κεντρική Ασία (21 χώρες), τη Λατινική Αμερική και την Καραϊβική (12 χώρες) και από την Ανατολική Ασία και τον Ειρηνικό (9 χώρες). Τελικά τα ευρήματα της έρευνας αποκάλυψαν θετική επίδραση της εξωτερικής δημόσιας χρηματοδότησης, του βαθμού εξωτερικής διαφάνειας και της σημασίας της οργάνωσης του δημόσιου τομέα στην απόφαση των χωρών για την υιοθέτηση των IPSAS. Αντιθέτως αρνητική επίδραση είχε η διαθεσιμότητα των τοπικών Γενικών Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών GAAP). Τέλος, το επίπεδο της εκπαίδευσης είναι ένας μη σημαντικός παράγοντας. Τα αποτελέσματα αυτά είναι σύμφωνα και με τις προηγούμενες μελέτες που συνδέονται με τις εξωτερικές καταναγκαστικές πιέσεις.

Η ομοιομορφία στις λογιστικές καταστάσεις των διαφόρων χωρών είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς προσφέρει πλήθος πλεονεκτημάτων όπως για παράδειγμα η αύξηση της συγκρισιμότητας και η μείωση του κόστους πληροφόρησης με αποτέλεσμα την εξυπηρέτηση των διεθνών χρηματοπιστωτικών αγορών. Επομένως, η υιοθέτηση των προτύπων IPSAS κρίνεται αναγκαία. Όμως πολλές χώρες παρουσιάζουν απροθυμία να εναρμονιστούν με τα πρότυπα και αυτός είναι και ο λόγος που ο Oulasvirta (2012) ασχολήθηκε στη μελέτη του με την περίπτωση της Φινλανδίας, η οποία είχε μια αρνητική στάση απέναντι στα IPSAS. Το άρθρο του επιχειρεί να παρουσιάσει τους λόγους για αυτήν την απόφαση καθώς και να δώσει μία πιθανή ερμηνεία. Η καινοτομία της έρευνας έχει να κάνει όχι μόνο από την

ανάλυση των περιπτώσεων αλλά και από τη μέθοδο της συμμετοχικής έρευνας που χρησιμοποιήθηκε στην ανάλυση του έργου της φιλανδικής κυβέρνησης για τα διεθνή πρότυπα. Η περίοδος που καλύπτει είναι από το 2000 έως το 2009 και χρησιμοποιούνται ως τεκμήρια πολλά κυβερνητικά έγγραφα αλλά και η συμμετοχική παρατήρηση του συγγραφέα μια και ο ίδιος ήταν για κάποια χρόνια τακτικό μέλος της κυβέρνησης, γεγονός που του έδινε πρόσβαση σε όλες τις ημερήσιες διατάξεις και τις εργασίες των συνεδριάσεων. Χρησιμοποίησε επίσης σημειώσεις, συνεντεύξεις αλλά και τις ετήσιες εκθέσεις ενός κορυφαίου λογιστικού περιοδικού στη Φιλανδία. Συμμετείχε ακόμη και σε 45 από τις 50 συνεδριάσεις της φιλανδικής κυβέρνησης όπου εξεταζόταν τα πρότυπα. Τελικά κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο κύριος λόγος της απροθυμίας υιοθέτησης των IPSAS έχει να κάνει με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που παρουσιάζει η φιλανδική κυβερνητική λογιστική δηλαδή τη σύνεση και την έμφαση στα ιστορικά κόστη. Γενικά, ο κυριότερος παράγοντας ήταν η μακρά και καλά ανεπτυγμένη λογιστική του δημόσιου τομέα στη Φιλανδία, πράγμα που δημιουργούσε αντίσταση στην οποιαδήποτε πίεση για αλλαγή του εγχώριου κυβερνητικού φορέα λογιστικής. Οι διεθνείς και κανονιστικές πιέσεις δεν ήταν αρκετά ισχυρές για να ξεκινήσουν μια διαδικασία αποϊδρυματοποίησης. Ούτε και οι άλλες σκανδιναβικές χώρες υιοθέτησαν τα IPSAS μια και δεν υπήρχαν καταναγκαστικές πιέσεις.

Οι Wahyu Kartiko et al. (2018) δημοσίευσαν το άρθρο τους που στόχο είχε να διερευνήσει τα επίπεδα υλοποίησης των IPSAS με βάση την αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων και να ελεγχθούν τα μέτρα που συνδέονται με τη δημοσιονομική διαφάνεια της κεντρικής κυβέρνησης. Τα τελευταία χρόνια γίνεται μεγάλη προσπάθεια από τις κυβερνήσεις για ενίσχυση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας. Για το λόγο αυτό υπάρχει μια αυξανόμενη τάση για στροφή από τη λογιστική σε ταμειακή βάση προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Έτσι λοιπόν, το άρθρο αυτό αναλύεται σε τρία μέρη. Πρώτον, παρουσιάζει το θεωρητικό πλαίσιο της υιοθέτησης των λογιστικών μεθόδων και την ανάπτυξη υποθέσεων σχετικών με τη σύνδεση τους με τη δημοσιονομική διαφάνεια. Δεύτερον, με την περιγραφή για την μέθοδο της έρευνας για τη δημιουργία του δείκτη στάθμισης δεδουλευμένων στοιχείων και τρίτον παρουσιάζονται τα τελικά αποτελέσματα και παρέχονται οι τελικές παρατηρήσεις. Οι συγγραφείς χρησιμοποίησαν ως δείγμα 77 κεντρικές κυβερνήσεις από το 2008 έως το 2015. Εκτελώντας λοιπόν μία

παλινδρόμηση, οι μετρήσεις δείχνουν τη σχετική σημασία και τη σημαντικότητα οικονομικών καταστάσεων αλλά και των πολιτικών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Επιπλέον, φαίνεται ότι υπάρχει μία θετική συσχέτιση των σκορ δεδουλευμένων αποδόσεων και του δείκτη δημοσιονομικής διαφάνειας. Ωστόσο, η έρευνα αυτή έχει πολλούς περιορισμούς ειδικά σε ότι αφορά τη μέτρηση του επιπέδου της δεδουλευμένης λογιστικής και της αυτοτέλειας των χρήσεων. Για παράδειγμα, δεν έχουν ληφθεί υπόψη κάποιες λογιστικές πολιτικές όπως η ενοποιημένη μέθοδος οικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν στηρίζεται πάντα πάνω στα IPSAS. Παρόλα αυτά η εφαρμογή τους βελτιώνει τη διαφάνεια σχετικά με τη διαθεσιμότητα ενός ενιαίου συνόλου διαδικασιών λογιστικού συστήματος υψηλής ποιότητας για την παραγωγή ολοκληρωμένων, σχετικών, έγκαιρων και αξιόπιστων δημοσιονομικών πληροφοριών.

Οι Argento et al. (2017) προσπάθησαν στο άρθρο τους να εξηγήσουν την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) για τον εκσυγχρονισμό της λογιστικής του δημόσιου τομέα στην Εσθονία. Αυτή η ομαλή αλλά σταδιακή υιοθέτηση των IPSAS ενεργοποιήθηκε από τη συμμετοχή ισχυρών φορέων (δηλαδή θεσμικών επιχειρηματιών) με ξένο επιχειρηματικό υπόβαθρο. Επιπλέον η αλλαγή στη λογιστική του δημόσιου τομέα στην Εσθονία διευκολύνθηκε από τις εξελίξεις στη διεθνή τοποθέτησή του, που χαρακτηρίζεται από τη μετάβασή του από το σοβιετικό κομμουνισμό στην οικονομία της αγοράς και στη μετέπειτα ένταξή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση και από την απουσία προηγούμενων λογιστικών πρακτικών που θα μπορούσαν ενδεχομένως να εμποδίσουν την αλλαγή. Προκειμένου να επιτευχθεί ο ερευνητικός τους στόχος, οι συγγραφείς συνδύασαν την ανάλυση πολλαπλών εγγράφων όπως οικονομικές καταστάσεις και εκθέσεις ελέγχου, τις παρατηρήσεις και τις προσωπικές συνεντεύξεις με τη συλλογή δεδομένων για την προετοιμασία μίας μελέτης περίπτωσης όπου η ερευνητική μονάδα εκπροσωπείται από την κεντρική κυβέρνηση της Εσθονίας. Η μελέτη χαρακτηρίζεται περιγραφική επειδή περιγράφει τις αλλαγές στη λογιστική του δημόσιου τομέα και στα συστήματα υποβολής εκθέσεων στην Εσθονία και επεξηγηματική μια και εκτελεί προκαταρκτική έρευνα και ανάλυση των δυνάμεων που οδήγησαν στην υιοθέτηση των IPSAS. Τελικά, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση των προτύπων έχει πολλαπλά πλεονεκτήματα ιδίως στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε ότι αφορά την

αυξημένη λογοδοσία και τη διαφάνεια, την καλύτερη λήψη αποφάσεων, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των οικονομικών εκθέσεων, την καλύτερη δημοσιονομική διαχείριση, τη συνοχή των δεδομένων και εν τέλει την διεθνή συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, η απόφαση για μία τέτοια μεταστροφή επηρεάζεται από παράγοντες ζωτικής σημασίας όπως είναι τα προσωπικά συμφέροντα και προτιμήσεις, η εκπαίδευση και το ιστορικό κόστος εργασίας. Γενικά όμως, επισημαίνουν ότι οι Ευρωπαϊκές χώρες στις οποίες κυριαρχούσε τα προηγούμενα χρόνια η κομμουνιστική επιρροή είναι πιθανότερο να αλλάξουν ριζικά τα λογιστικά τους συστήματα και να στραφούν προς τα Διεθνή Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα.

Η Brusca et al. (2013) αναφέρονται στο άρθρο τους στην διαφορά που υπάρχει μεταξύ της αυξημένης συνειδητοποίησης για εναρμόνιση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και στην λιγότερο ανεπτυγμένη ιδέα για υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS). Πιο συγκεκριμένα, εξετάζουν την παγκόσμια εξάπλωση και νομιμοποίηση των IPSAS και εστιάζουν στην απόφαση της ισπανικής κυβέρνησης να εντάξει αυτά τα πρότυπα στο δημόσιο τομέα. Η Ισπανία είναι μία χώρα που όπως πολλές άλλες αντιμετώπισε οικονομική κρίση, η οποία επέφερε πολλά και σημαντικά προβλήματα. Όλο αυτό το ασταθές οικονομικό περιβάλλον δημιούργησε μεγάλη δυσπιστία και έκανε επιτακτικότερη την ανάγκη για λογοδοσία και διαφάνεια στην Ευρωπαϊκή Ένωση στο δημόσιο τομέα ενώ ταυτόχρονα έθεσε στο επίκεντρο την μείωση του χρέους της. Οι συντάκτες της μελέτης διαπίστωσαν λοιπόν ότι πλήθος παραγόντων ήταν αυτό που συνέβαλλε στην «στροφή» της ισπανικής κυβέρνησης στα πρότυπα αυτά. Μερικοί από τους παράγοντες αυτούς είναι η πολιτική ανάγκη για να επιδείξουν βελτίωση στην λογοδοσία του δημόσιου τομέα, τα συστήματα που βασίζονται στον κώδικα δικαίου της διακυβέρνησης, οι πιέσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για εναρμόνιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα με τη λογική των επιχειρήσεων και η αξιοπιστία που προκύπτει από διεθνή ιδρύματα τα οποία έχουν υιοθετήσει τα IPSAS. Επομένως, η ευθυγράμμιση του ισπανικού δημόσιου τομέα με τα πρότυπα είχε ως αποτέλεσμα τη βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών και των πληροφοριών που υποστηρίζουν τη διαχείριση και τη λήψη αποφάσεων από εξωτερικούς χρήστες. Επίσης η απόφαση αυτή της Ισπανίας να

«συμμορφωθεί» σύμφωνα με τα πρότυπα οδήγησε σε βελτίωση σε διεθνές επίπεδο της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μέσω της χρήσης μιας «τυποποιημένης» λογιστικής. Τέλος, οι συγγραφείς δίνουν συνοπτικά τα τρία επιχειρήματα για τη νόμιμη έγκριση των IPSAS στην Ισπανία που είναι τα ακόλουθα:

- Ο ισπανικός επιχειρηματικός τομέας υιοθέτησε τα ΔΠΧΠ και η ισπανική κυβέρνηση έχει ως παράδοση να βασίζονται τα πρότυπα του δημόσιου τομέα στη λογιστική των επιχειρήσεων.
- Τα IPSAS έχουν νομιμοποιηθεί γιατί πολλές χώρες διεθνώς τα έχουν υιοθετήσει και έχει γίνει σαφές ότι τα πρότυπα αυτά είναι καλά αντιληπτά διεθνώς.
- Η επιθυμία να ευθυγραμμιστεί ο ισπανικός δημόσιος τομέας με τις τελευταίες λογιστικές καινοτομίες.

Η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS) είναι μία πολύ σημαντική εξέλιξη στις σε ότι αφορά τις αλλαγές που αποφασίζει μία κυβέρνηση. Ωστόσο η υιοθέτησή τους είναι προαιρετική καθώς το συμβούλιο που ασχολείται με τα πρότυπα αυτά δεν έχει τη δύναμη να επιβάλλει την έγκρισή τους. Οι Jones και Caruana (2016) λοιπόν, αποφάσισαν να ασχοληθούν στο άρθρο τους με την απόφαση της Μάλτας να εντάξει πλήρως τα πρότυπα αυτά στο δημόσιο τομέα. Η Μάλτα είναι μία μικρή χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία συνήθιζε να χρησιμοποιεί την παραδοσιακή λογιστική που βασίζεται στα μετρητά ωστόσο αποφάσισε να στραφεί σε ένα πιο αποδοτικό, πληροφοριακό σύστημα. Οι συντάκτες της μελέτης προσπαθούν λοιπόν, χρησιμοποιώντας διάφορες τεχνικές να εντοπίσουν τους παράγοντες εκείνους που υπήρξαν καθοριστικοί για την απόφαση αυτή. Επομένως, όπως και σε κάθε άλλη κοινωνική έρευνα, έτσι και σε αυτή ο στόχος της είναι επεξηγηματικός. Η μεθοδολογία που χρησιμοποίησαν προκειμένου να καταλήξουν σε ασφαλή και έγκυρα συμπεράσματα είναι η διενέργεια προσωπικών συνεντεύξεων και η εξέταση σημαντικών εγγράφων που αποτελεί μάλιστα το θεμέλιο λίθο της κοινωνικής έρευνας. Οι συνεντεύξεις αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο αφού δίνεται επιβεβαίωση για σημαντικές πληροφορίες από ανθρώπους που έχουν σημαντική επίγνωση των φαινομένων που εξετάζονται. Επομένως μιλάμε για μία ποιοτική προσέγγιση του θέματος. Τα ευρήματα της έρευνας δείχνουν ότι η Μάλτα αναγνώρισε εξ' αρχής την τη σημαντικότητα των κατάλληλων κυβερνητικών

προτύπων λογιστικής και προχώρησε σε μεταρρυθμίσεις. Αποδείχτηκε ότι η αξιοπιστία θεωρήθηκε ο σημαντικότερος παράγοντας που θα προκύψει από την υιοθέτηση των διεθνών αυτών προτύπων. Ο πραγματικός λόγος όμως που υιοθετήθηκαν τα IPSAS είναι να απλοποιηθούν θέματα που είχαν να κάνουν με τη Eurostat και όχι για να παραχθεί μια οικονομική έκθεση που θα χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο διαχείρισης για τη λήψη αποφάσεων. Όπως και να έχει η «στροφή» προς αυτή την κατεύθυνση είναι ιδιαίτερης σημασίας μια και η λογιστική αποτελεί ένα εργαλείο για την πολιτική εξουσία και η τυποποίησή της μέσω των προτύπων είναι αναπόφευκτα μία πολιτική διαδικασία.

Τα τελευταία 30 χρόνια έχουν πραγματοποιηθεί πολλές μεταρρυθμίσεις της δημόσιας διοίκησης, οι οποίες μάλιστα έχουν εξαπλωθεί και στις λατινοαμερικανικές χώρες και περιλαμβάνουν αλλαγές στα κυβερνητικά λογιστικά συστήματα, όπου η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS) αποτέλεσε κίνητρο για εκσυγχρονισμό. Η Brusca (2016) et.al δημοσίευσαν το άρθρο τους το οποίο στοχεύει στην αποσαφήνιση της κατάστασης της εφαρμογής των IPSAS στο λατινοαμερικανικό πλαίσιο καθώς επίσης και των κινήτρων και των επιδράσεων από την εφαρμογή τους. Η προσπάθεια για τον προσδιορισμό ενός μοντέλου λογιστικής για τον δημόσιο τομέα που θα βασίζεται στη λογιστική του επιχειρηματικού τομέα αποτελεί χρήσιμο σημείο αναφοράς για τις κυβερνήσεις για τη μεταρρύθμιση των δημόσιων χρηματοπιστωτικών συστημάτων και την εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ήδη πολλές χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν εφαρμόσει τα IPSAS, όπως για παράδειγμα η Ισπανία ενώ άλλες βρίσκονται στη διαδικασία έγκρισής τους. Αυτή η ιδέα έχει εξαπλωθεί και στη Λατινική Αμερική και οι περισσότερες χώρες της συμμετέχουν στη διαδικασία μεταρρύθμισης των συστημάτων δημόσιας δημοσιονομικής διαχείρισης. Συνολικά έξι χώρες έχουν ξεκινήσει τις διαδικασίες εφαρμογής των προτύπων: το Περού, η Κόστα Ρίκα, η Κολομβία, η Βραζιλία, η Χιλή και η Ουρουγουάη. Άλλες δέκα χώρες βρίσκονται στη διαδικασία αξιολόγησης για το ποια «διαδρομή» θα επιλέξουν. Χρησιμοποιώντας την Κολομβία και το Περού, οι συγγραφείς θέτουν τρία διερευνητικά ερωτήματα προκειμένου να διεξάγουν τη μελέτη τους. Το πρώτο ερώτημα διατυπώνεται ως εξής: «Ποιοι είναι οι κύριοι λόγοι για τους οποίους η Κολομβία και το Περού αποφάσισαν να εισάγουν τα IPSAS;» Χρησιμοποιώντας το μοντέλο Lüder επιδιώκουν να δείξουν τα κίνητρα και τους φραγμούς στην εισαγωγή των μεταρρυθμίσεων ενώ στόχος τους

είναι να εξετάσουν την επίδραση της θεσμικής θεωρίας σε αυτό το πλαίσιο. Το δεύτερο ερώτημα αφορά τις κύριες επιπτώσεις και τα αποτελέσματα της εισαγωγής συστημάτων λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα στην Κολομβία και το Περού. Ο στόχος εδώ είναι η εξέταση για το αν υπάρχουν πραγματικά χρήσιμες βελτιώσεις από την υιοθέτηση των προτύπων. Τέλος το τρίτο ερώτημα είναι: «Ποιες είναι οι προκλήσεις ή οι δυσκολίες που παρουσιάζει η εισαγωγή των δεδουλευμένων και των IPSAS στο πλαίσιο αυτό». Σε μία κριτική ποιοτική μεθοδολογική προσέγγιση, οι συντάκτες εφαρμόζουν δομημένη ανάλυση στις θεσμικές πληροφορίες από δημόσιους και ιδιωτικούς φορείς. Επίσης διενήργησαν πλήθος συνεντεύξεων για την ενίσχυση της έρευνάς τους. Τα ευρήματα δείχνουν ότι υπάρχει μία αναδυόμενη διεθνής τάση για την υιοθέτηση των IPSAS στη Λατινική Αμερική, παρόλο που υπάρχουν ταυτόχρονα εμφανή εμπόδια στην επίτευξη των στόχων μεταρρύθμισης. Στην Κολομβία, οι μεταρρυθμίσεις παραμένουν και η χρησιμότητα των προτύπων για τη βελτίωση της λήψης αποφάσεων σε οργανωτικό επίπεδο δεν μπορεί να αξιολογηθεί. Τέλος, στο Περού, ο εκσυγχρονισμός είναι περισσότερο ρητορικός παρά πραγματικός και πρέπει να καταβληθούν πολλές προσπάθειες για την αποτελεσματική εφαρμογή.

Στις τελευταίες δεκαετίες έχουν καρποφορήσει παγκοσμίως οι μεταρρυθμίσεις στη λογιστική του δημόσιου τομέα, γίνεται δηλαδή μια προσπάθεια για μετάβαση από τη λογιστική σε ταμειακή βάση προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Για το λόγο αυτό έχουν αναπτυχθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) ενώ στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η λογιστική εναρμόνιση των κρατών-μελών εξετάζεται επί του παρόντος μέσω της ανάπτυξης των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (EPSAS). Αυτό ακριβώς είναι και το θέμα που πραγματεύονται στο άρθρο τους οι Jorge et.al (2019). Στόχος της παρούσας μελέτης είναι να παράσχει πληροφορίες για τη διαδικασία προσαρμογής των λογιστικών προτύπων των χωρών στα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα (IPSAS). Πιο συγκεκριμένα, οι συντάκτες του άρθρου εξετάζουν πώς τα πρότυπα αυτά έχουν ληφθεί υπόψη τόσο από την Ισπανία όσο και από την Πορτογαλία στον καθορισμό της δημόσιας πολιτικής μεταρρύθμισης των υφιστάμενων λογιστικών συστημάτων του δημόσιου τομέα. Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό αυτό είναι η ανάλυση πολιτικών εγγράφων και η ανασκόπηση της υπάρχουσας νομοθεσίας μέσω της ανάπτυξης δύο σύντομων ερωτηματολογίων σε διαφορετικούς

χρόνους. Το πρώτο ερωτηματολόγιο, το οποίο ήταν ποσοτικό, περιείχε ερωτήσεις κλειστού τύπου σχετικά με την σημασία των διαφορετικών λόγων και των πλεονεκτημάτων από την εφαρμογή των προτύπων. Το δεύτερο ερωτηματολόγιο αντιθέτως ήταν ποιοτικό και απαρτιζόταν κυρίως από ερωτήσεις ανοικτού τύπου σχετικά με τις κινητήριες δυνάμεις που οδήγησαν στην απόφαση της υιοθέτησης των προτύπων καθώς επίσης και στις κυριότερες προκλήσεις και τα οφέλη που ήδη παρατηρήθηκαν ή αναμένεται να παρατηρηθούν με το νέο σύστημα που θα είναι βασισμένο στα IPSAS. Τα δεδομένα που προέκυψαν έχουν «τριγωνιστεί» έτσι ώστε να παρέχουν μία πλήρη και σαφή εικόνα για την εφαρμογή του συστήματος που βασίζεται στα IPSAS. Επίσης, οι συγγραφείς του άρθρου εξέτασαν και τις επίσημες εκθέσεις, τα γεγονότα, τη νομοθεσία που προηγήθηκαν της εφαρμογής των προτύπων και στις δύο χώρες (Ισπανία – Πορτογαλία). Η έρευνα πραγματοποιήθηκε στα μέσα του 2016. Τα ευρήματα της έρευνας αποδεικνύουν ότι τα πρότυπα αυτά είναι ο πιο σημαντικός παράγοντας στον τομέα των διεθνών λογιστικών προτύπων για τις οντότητες του δημόσιου τομέα, δεδομένου ότι οι άλλες μεταβλητές που παραδοσιακά εξετάστηκαν κατά την ανάλυση της εναρμόνισης της διεθνούς λογιστικής, δεν έχουν λειτουργήσει πραγματικά ως χρήσιμα εργαλεία όσον αφορά την χρηματοοικονομική πληροφόρηση του δημόσιου τομέα.

Τα τελευταία χρόνια γίνεται έντονα λόγος για παγκόσμια οικονομική κρίση, η οποία συνδέεται με την αύξηση του δημόσιου χρέους διαφόρων χωρών που έχει προκύπτει από την αύξηση των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την υποστήριξη της οικονομίας και των τραπεζών. Ως εκ τούτου η κρίση αυτή προκαλεί κρίση κρατικού χρέους. Η κρίση αυτή οφείλεται στην κακή ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα καθώς επίσης και στην έλλειψη εναρμόνισης λογιστικών πρακτικών και προτύπων. Η πολυπλοκότητα του δημόσιου τομέα απαιτεί τη θέσπιση ειδικών προτύπων για την λογιστική διαχείριση. Έτσι το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSASB) προσπάθησε να προσαρμόσει την τυποποίηση στις ανάγκες των δημοσίων φορέων. Αυτό είναι και το θέμα με το οποίο ασχολήθηκαν οι συντάκτες του συγκεκριμένου άρθρου. Πιο συγκεκριμένα οι Ben Amor και Damak Ayadi (2019) έθεσαν το παρακάτω διερευνητικό ερώτημα: «Ποιο είναι το γενικό προφίλ των χωρών που υιοθετούν τα IPSAS στο λογιστικό, θεσμικό και οικονομικό πλαίσιο;» Αφού ολοκλήρωσαν την επισκόπηση βιβλιογραφίας, οι συγγραφείς όρισαν

την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας που ήταν το έτος 2016. Αυτή τους η επιλογή κάνει την μελέτη τους πιο επικαιροποιημένη και αντικατοπτρίζει καλύτερα την πραγματικότητα και την οικονομικά και πολιτικά νέα των χωρών του δείγματος. Αν και το συνολικό δείγμα αποτελείται από 199 χώρες από όλο τον κόσμο, το τελικό δείγμα που χρησιμοποιήθηκε ήταν 168 χώρες λόγω προβλήματος στη διαθεσιμότητα δεδομένων. Επίσης το δείγμα χωρίζεται σε δύο ομάδες. Η πρώτη ομάδα περιλαμβάνει 88 χώρες που υιοθετούν τα IPSAS και η δεύτερη τις χώρες που συγκλίνουν στο να υιοθετήσουν τα πρότυπα αυτά. Ωστόσο η δεύτερη ομάδα περιλαμβάνει 80 χώρες που δεν λαμβάνουν υπόψη τα IPSAS στη λογιστική τους στο δημόσιο τομέα. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι ο διαχωρισμός των ομάδων δεν λαμβάνει υπόψη το επίπεδο εφαρμογής των προτύπων αυτών εφόσον η εφαρμογή τους είναι μια μακρά διαδικασία και αυτή δεν εφαρμόζεται άμεσα. Τα στοιχεία για τη μελέτη αυτή εξήχθησαν από διάφορες πρωτογενείς πηγές (οργανισμοί τυποποίησης όπως το IPSASB και το IASB ή η Παγκόσμια Τράπεζα) και δευτεροβάθμιες πηγές (προηγούμενα άρθρα), ενώ άλλα δεδομένα που δεν γνωστοποιούνται στο διαδίκτυο συλλέχθηκαν από τους υπευθύνους του Europe Direct και του IPSAB. Χρησιμοποιώντας λοιπόν ένα μοντέλο υλικότεχνικής παλινδρόμησης κατέληξαν στα ακόλουθα συμπεράσματα. Αρχικά, οι υιοθετούντες τα πρότυπα έχουν ένα σύγχρονο και «διαφανές» σύστημα λογιστικής βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων, ένα ευέλικτο νομικό σύστημα καθώς και έναν διεθνώς εναρμονισμένο ιδιωτικό τομέα βασισμένο στα ΔΠΧΠ. Επιπρόσθετα, προέκυψε ότι η εφαρμογή των προτύπων έχει ένα μεγάλο οικονομικό κόστος και αυτό ενδέχεται να έχει αρνητικές συνέπειες στην απόφαση των χωρών για αλλαγή, όχι μόνο για τις «χώρες με οικονομική κρίση» αλλά και για τις «αναπτυσσόμενες χώρες» που ζουν υπό εξωτερική πίεση.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) αποτελούν μία καλή πρακτική για ένα εναρμονισμένο σύστημα λογιστικής που επιτρέπει μεγαλύτερη διαφάνεια και ποιότητα στο δημόσιο τομέα σε όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο, εξακολουθούν να υπάρχουν ερωτήματα σχετικά με τη συμβολή των IPSAS στη σύγκλιση της Κυβερνητικής Λογιστικής (GA) και των Εθνικών Λογαριασμών (NA). Το άρθρο λοιπόν των Jorge et.al (2016) εξετάζει τις αλλαγές σε ότι αφορά την ποικιλομορφία και την ουσιαστικότητα των προσαρμογών του δημοσιονομικού ισοζυγίου (που εξετάζονται είτε στο σύνολό τους είτε με επίκεντρο τις κατηγορίες προσαρμογών που σχετίζονται με τα κριτήρια αναγνώρισης) όταν

πλησιάζουν οι χώρες που εφαρμόζουν τα πρότυπα αυτά στα συστήματα κυβερνητικής λογιστικής. Οι συντάκτες δηλαδή προσπαθούν να αναλύσουν εμπειρικά αν οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με πιο ώριμα συστήματα κυβερνητικής λογιστικής (GA) έχουν «μικρότερη» ουσιαστικότητα και ποικιλομορφία στις προσαρμογές που απαιτούνται να γίνουν από την μετάβαση από την GA σε NA, έχοντας βέβαια ως βασική προϋπόθεση ότι η εγγύτητα των IPSAS επιτρέπει την καλύτερη σύγκλιση μεταξύ των συστημάτων που αφορούν την μικρολογιστική και την μακρολογιστική. Προκειμένου να διεξάγουν την έρευνά τους, η οποία έχει διερευνητικό χαρακτήρα, οι συγγραφείς χρησιμοποίησαν μία επαγωγική προσέγγιση για εξηγήσουν τη σχέση μεταξύ της λογιστικής ωριμότητας και του μεγέθους και της ποικιλομορφίας των προσαρμογών GA-NA. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί αυτή είναι η πρώτη προσπάθεια να εξηγηθεί ποσοτικά πώς η εγγύτητα των προτύπων σε GA μπορεί να επηρεάσει την ευθυγράμμιση μεταξύ αυτών και των συστημάτων NA. Χρησιμοποιήθηκαν ποσοτικά «εργαλεία» προσαρμοσμένα στις μεθόδους των κοινωνικών επιστημών. Το δείγμα που ανέλυσαν αποτελούνταν από 28 κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013, εστιάζοντας στην κεντρική κυβέρνηση. Τα στοιχεία συγκεντρώθηκαν από την υποβολή εκθέσεων που καλύπτουν το έτος 2013. Τα ευρήματα αποκάλυψαν ότι τόσο στο GA όσο και στο NA, τα δημοσιονομικά υπόλοιπα τείνουν να είναι σαφώς αρνητικά ενώ μόνο σε πέντε χώρες (Κύπρος, Δανία, Εσθονία, Λετονία και Λουξεμβούργο) υπάρχει θετική ισορροπία στο NA. Το τελικό συμπέρασμα που εξάγεται είναι ότι τα IPSAS δεν κάνουν κάποια σημαντική διαφορά σε ότι αφορά τις προσαρμογές GA-NA, επομένως τα EPSAS τα οποία βασίζονται στα IPSAS δύσκολα θα συμβάλλουν στην προσέγγιση της GA-NA.

Οι Puddu et.al (2013) επιχειρούν να εξετάσουν στο άρθρο τους τη λογιστική διαδικασία για την ενοποιημένη οικονομική κατάσταση του δημόσιου τομέα συγκρίνοντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) με το Εθνικό Λογιστικό Σύστημα προκειμένου να ελέγξουν την συγκρισιμότητά τους. Πιο συγκεκριμένα, η μελέτη τους θα επικεντρωθεί στα ακόλουθα θέματα:

- Η εξέλιξη των λογιστικών πρακτικών σχετικά με την ενοποιημένη οικονομική κατάσταση του δημόσιου τομέα.
- Η σύγκριση μεταξύ των IPSAS 6,7 και 8 με τα ιταλικά λογιστικά συστήματα.

Η έρευνα στοχεύει στην ανάλυση της ιταλικής λογιστικής αρχής και των IPSAS σε σχέση με την ενοποιημένη οικονομική κατάσταση του δημόσιου τομέα, προκειμένου να ορίσουν τυχόν ομοιογένεια ή διαφορές μέσω της πρακτικής ανάλυσης μίας πραγματικής περίπτωσης. Το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε για τη διεξαγωγή της συγκεκριμένης μελέτης είναι το συμβούλιο του Τορίνο και οι θυγατρικές του. Οι συντάκτες του άρθρου μάλιστα προτείνουν την ακόλουθη προσέγγιση:

- Δογματική αξιολόγηση της δημόσιας τοπικής διοίκησης
- Ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS 6,7,8) στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση της δημόσιας τοπικής διοίκησης
- Ανάλυση του εθνικού λογιστικού προτύπου σχετικά με την ενοποιημένη οικονομική κατάσταση της δημόσιας τοπικής διοίκησης
- Σύγκριση μεταξύ του εθνικού και του διεθνούς λογιστικού προτύπου (IPSAS 6,7,8)
- Οι πρακτικές επιπτώσεις μεταξύ των διαφόρων εθνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων (IPSAS 6,7,8) που εφαρμόστηκαν στην περίπτωση του συμβουλίου του Τορίνο και συγκεκριμένα για τον καθορισμό της περιοχής ενοποίησης.

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την έρευνα είναι μία μεικτή προσέγγιση:

- Ποσοτική, ξεκινώντας από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των κρατικών επιχειρήσεων και των θυγατρικών τους
- Ποιοτική, αναφερόμενη στην ανάλυση των επιπτώσεων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στη διοίκηση, τον έλεγχο και τον προγραμματισμό της δημόσιας τοπικής διοίκησης.

Τα ευρήματα της έρευνάς τους δείχνουν ότι τα εθνικά και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δείχνουν διαφορετικές πτυχές αλλά ενσωματώνονται προκειμένου να παρέχουν μία ενοποιημένη ενημερωτική «πραγματικότητα», αντιπροσωπευτική της τοπικής δημόσιας διοίκησης.

Είναι γεγονός ότι είναι πολύ σημαντικό η λογιστική του δημόσιου τομέα να αναζητά καινοτόμες προσεγγίσεις και όχι απλά να «μιμείται» την λογιστική των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τους Lombrano και Zanin (2013) η μέθοδος

ενοποίησης του IPSASB η οποία είναι βασισμένη στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ δεν είναι κατάλληλη για την τοπική αυτοδιοίκηση. Επιπλέον η απόφαση του IASB να καταργηθεί η αναλογική ενοποίηση αποτελεί σοβαρό ζήτημα στον δημόσιο τομέα. Προκειμένου λοιπόν να βελτιωθεί η ευθύνη της τοπικής αυτοδιοίκησης, το άρθρο αυτό προτείνει μία νέα προσέγγιση στην ενοποίηση η οποία συνδυάζει μία εκτεταμένη ερμηνεία των ωφελειών και των κριτηρίων ελέγχου με μία «εδαφική» μέθοδο ενοποίησης. Πιο συγκεκριμένα, η νέα αυτή μέθοδος προτείνει τα έσοδα από τις δημόσιες υπηρεσίες και τα έσοδα που παράγονται σε δημοτικό έδαφος να διαχωρίζονται από αυτά που προέρχονται από άλλες περιοχές. Ομοίως, οι υπηρεσίες που μεταβιβάζονται να διαχωρίζονται από εκείνες που παρέχονται άμεσα από το δήμο. Αυτό επιτρέπει στους πολίτες να αξιολογήσουν το κόστος των εξωτερικών πολιτικών και τα κέρδη (ή τις απώλειες) που παράγονται από μία δημόσια οντότητα εκτός από το ελεγχόμενο δημοτικό έδαφος. Λόγω της προηγούμενης όμως τάσης του IPSASB να συγκλίνουν προς τα πρότυπα της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα, μπορεί να φαίνεται λίγο πρόωρο να προτείνει μια μορφή αναλογικής ενοποίησης στο δημόσιο τομέα ενώ το IASB δεν το επιτρέπει πλέον. Επίσης, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η ύπαρξη πολλαπλών θεωριών ενοποίησης και συνεπώς μεθόδων ενοποίησης (που περιγράφονται και στα IPSAS) έχουν ως αποτέλεσμα την κατεύθυνση προς τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο δημόσιο τομέα, γεγονός που φαίνεται να συνδέεται κυρίως με μία προσέγγιση λογοδοσίας και όχι με μία προσέγγιση λήψης αποφάσεων. Με βάση την υπόθεση ότι διαφορετικές πτυχές της λογιστικής πρέπει να τονιστούν από ποικίλες ομάδες πρωταρχικών ενδιαφερόμενων, φαίνεται εύλογο ότι αν η αναλογική ενοποίηση ανταποκρίνεται καλύτερα στους στόχους και στις ανάγκες πληροφόρησης της λογιστικής του δημόσιου τομέα, δεν θα πρέπει να εξαφανίζεται και από την μέθοδο ενοποίησης των IPSAS. Τέλος, θα πρέπει να τονιστεί ότι η χρήση αυτής της μεθόδου ενοποίησης καλό θα ήταν να επεκταθεί και σε συσχετιζόμενες οντότητες προκειμένου να παράσχει μία αναλυτικότερη και λεπτομερέστατη οπτική των δημοσίων εσόδων και εξόδων.

Η μεταρρύθμιση της δημόσιας λογιστικής αποσκοπεί στη μεταφορά των λογιστικών αρχών και τεχνικών στις μονάδες του δημόσιου τομέα. Οι Pie και Miose (2012) δημοσίευσαν το άρθρο τους το οποίο είχε ως θέμα την εφαρμογή των IPSAS στη Ρουμανία. Σκοπός της μελέτης είναι να παρουσιάσει με συγκριτικό τρόπο τα

αποτελέσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS) τόσο στο δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα της χώρας. Οι συγγραφείς τονίζουν αρχικά τη μεγάλη σημασία της υιοθέτησης των συγκεκριμένων προτύπων αναφέροντας ότι αυτά παρέχουν μεγαλύτερη διαφάνεια αυξάνοντας την ποιότητα της οικονομικής διαχείρισης, διευκολύνουν τη σχέση με τους χρηματοδότες και απλοποιούν την επικοινωνία με το ευρύ κοινό που ενδιαφέρεται για την οικονομία της Ρουμανίας. Παλαιότερα, ορισμένες από τις λογιστικές δραστηριότητες του δημόσιου τομέα δεν παρείχαν πληροφορίες σχετικά με την πραγματική κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων, των οικονομικών και των εισοδημάτων (μία πραγματική και σαφή εικόνα). Αυτό καθιστούσε δύσκολη τη αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων για το ευρύ κοινό και για τους πολιτικούς. Η εισαγωγή όμως των IPSAS στη δημόσια διοίκηση της Ρουμανίας αποτέλεσε μία σημαντική καινοτομία που απλοποίησε πολύ τα πράγματα. Πλέον, έχει βελτιωθεί η ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών, απλοποιείται ο έλεγχος των δημόσιων ιδρυμάτων και προστίθεται αξία στις οικονομικές πληροφορίες που σχετίζονται με την κερδοφορία. Η μετάβαση αυτή εγείρει πολλά ερωτήματα όπως για παράδειγμα αν πρόκειται απλά για μία στροφή από τη λογιστική σε ταμειακή βάση προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Η έρευνα σε διάφορες χώρες δείχνει ότι είναι πιο βολικό η υιοθέτηση των προτύπων να γίνει σταδιακά γιατί ο κίνδυνος αποσταθεροποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος είναι πολύ υψηλός. Ωστόσο, η εισαγωγή του προϋπολογισμού σε δεδουλευμένη βάση σε οργανισμούς του δημόσιου τομέα στη Ρουμανία δεν είναι μία περίπτωση που δεν έχουμε ξανασυναντήσει. Αντιθέτως είναι μία συνήθης τακτική στις περισσότερες χώρες που έχουν εισάγει τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Σε ορισμένες χώρες, ο προϋπολογισμός και ο προϋπολογισμός βάσει ταμειακών ροών θεωρούνται μόνιμη λύση, ενώ σε άλλες ο προϋπολογισμός σε δεδουλευμένη βάση θεωρείται ως το δεύτερο φυσικό βήμα μετά την εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Είναι προφανές ότι οι δυσκολίες εφαρμογής θεωρούνται ως εμπόδια στην υλοποίηση του με επιτυχία στο δημόσιο τομέα της Ρουμανίας. Ωστόσο τα μακροπρόθεσμα οφέλη θα υπερέβαιναν το κόστος που συνεπάγεται η εφαρμογή του συστήματος. Η συμμετοχή του ανθρώπινου στοιχείου στην αλλαγή πολιτικής είναι πολύ σημαντική για την επιτυχία οποιασδήποτε μεταρρύθμισης, διότι οι άνθρωποι επηρεάζονται από αυτές τις αλλαγές. Αυτό συμπίπτει με το συμπέρασμα που προκύπτει από τις εμπειρίες άλλων χωρών στην εφαρμογή της λογιστικής μεταρρύθμισης. Για παράδειγμα, η εμπειρία του Ηνωμένου

Βασιλείου έδειξε ότι δεν είναι κατάλληλες όλες οι λογιστικές τεχνικές του ιδιωτικού τομέα για χρήση στο δημόσιο τομέα. Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι είναι επίσης επικίνδυνο να υποθέσουμε την υπεροχή των ιδιωτικών μεθόδων στις μεθόδους του δημόσιου τομέα χωρίς κριτική αξιολόγηση.

Το διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAB) έχει αναπτύξει τα λογιστικά πρότυπα για τις οντότητες του δημόσιου τομέα (IPSAS). Ο Ijeoma (2014) δημοσίευσε τη μελέτη του στην οποία ασχολήθηκε με την αξιολόγηση της επίδρασης των προτύπων αυτών (IPSAS) στην αξιοπιστία και την ακεραιότητα στις χρηματοοικονομικές αναφορές της κρατικής διοίκησης της Νιγηρίας. Θα πρέπει να τονιστεί ότι τα λογιστικά πρότυπα είναι πιο αντικειμενικά και υψηλότερης ποιότητας όταν καθορίζονται από μία ομάδα εμπειρογνομώνων η οποία είναι ανεξάρτητη από τους οργανισμούς που είναι υποχρεωμένοι να ακολουθούν τα πρότυπα αυτά. Η έρευνα επικεντρώθηκε σε όλα τα λογιστικά τμήματα των διάφορων υπουργείων στην Awka, πρωτεύουσα της πολιτείας Anambra στη Νιγηρία. Τα στοιχεία του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε είναι επαγγελματίες λογιστές - ελεγκτές, τόσο εσωτερικοί όσο και εξωτερικοί, αξιωματούχοι καθώς επίσης και ορισμένοι λογιστές – διδάσκοντες στο Nnamdi Azikiwe στο πανεπιστήμιο Awka. Το μέγεθος του δείγματος ήταν σαράντα πέντε (45) και σαράντα (40) δείγματα ελήφθησαν χρησιμοποιώντας την τεχνική προσδιορισμού Taro Yamane σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%. Ως εκ τούτου χρησιμοποιήθηκε η κύρια πηγή συλλογής δεδομένων για την παραγωγή των δεδομένων. Τα υπουργεία και τα τοπικά κυβερνητικά, χρηματοπιστωτικά και ταμειακά τμήματα από όπου αντλήθηκαν οι απαντήσεις περιλαμβάνουν: το Υπουργείο Οικονομικών, το Υπουργείο Περιβάλλοντος, το Υπουργείο Παιδείας, το Γραφείο Προϊσταμένου Υπηρεσίας, το Υπουργείο Οικονομικού Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού, το Υπουργείο Στέγασης και Αστικής Ανάπτυξης, το Υπουργείο Πληροφόρησης και Πολιτισμού, το Υπουργείο Δικαιοσύνης, το Υπουργείο Στέγασης Έργων και Μεταφορών, το Υπουργείο Επιστημών και Τεχνολογίας, το Υπουργείο Γυναικείων Υποθέσεων, το Υπουργείο Υγείας, το Γραφείο Τοπικών Ορκωτών Ελεγκτών στην Awka, η Επιτροπή Υπηρεσιών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (LGSC) στην Awka και τέλος οι λέκτορές λογιστικής στο Nnamdi Azikiwe στο πανεπιστήμιο Awka. Τα στατιστικά εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν ήταν το test Chi-square, το test Kruskal Wallis και η δοκιμαστική περιγραφική ανάλυση. Τα πορίσματα της έρευνας έδειξαν ότι η

εφαρμογή των IPSAS θα βελτιώσει την αξιοπιστία και την ακεραιότητα στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα της Νιγηρίας, ενώ παρατηρήθηκε ότι η υιοθέτηση των προτύπων που βασίζονται στα IPSAS μπορεί να διευκολύνει τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο και τη βάση των αποτελεσμάτων της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ακόμη διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή των προτύπων μπορεί να ενισχύσει το στόχο της ομοσπονδιακής κυβέρνησης στην παροχή αποτελεσματικότερων υπηρεσιών. Τέλος, ο συντάκτης του άρθρου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των IPSAS στο δημόσιο τομέα της Νιγηρίας όχι μόνο θα επηρεάσει θετικά την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών της αλλά αναμένεται να ανοίξουν ένα νέο δρόμο για μία ομοιόμορφη παρουσίαση χρηματοοικονομικής αναφοράς από τις τρεις βαθμίδες της κυβέρνησης της Νιγηρίας.

Οι Chow και Aggestam Pontoppidan (2019) δημοσίευσαν το άρθρο τους στο οποίο γινόταν λόγος για την αύξηση της επιρροής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS) στο πρόγραμμα λογιστικής μεταρρύθμισης για τις κυβερνήσεις και τους διεθνείς οργανισμούς παγκοσμίως. Τα IPSAS γίνονται γρήγορα σημείο αναφοράς για τους μεταρρυθμιστές που επιθυμούν να δουν τη διεθνή εναρμόνιση στη λογιστική του δημόσιου τομέα. Σκοπός της μελέτης είναι να αναλύσουν οι συγγραφείς την υιοθέτηση των συγκεκριμένων προτύπων από το σύστημα των Ηνωμένων Εθνών (HE) από μία προοπτική νομιμότητας. Ωστόσο η νομιμότητα αυτή συχνά αμφισβητείται, γεγονός που γίνεται εύκολα αντιληπτό στις χώρες που έχουν αναπτύξει τα δικά τους ανταγωνιστικά συστήματα. Προκειμένου να διεξάγουν την έρευνα οι συντάκτες χρησιμοποίησαν έγγραφα από τα αρχεία των οργανισμών του συστήματος των Ηνωμένων Εθνών (HE). Πιο συγκεκριμένα, μελετήθηκαν έγγραφα όπως πρακτικά συνεδριάσεων, αποφάσεις καθώς και εκθέσεις προόδου και πρόσφατα πολιτικά έγγραφα. Το πεδίο των αρχειακών εγγράφων διήρκησε από το 1945 έως το 2016, αλλά τα πιο σχετικά έγγραφα είναι από το 1979 έως το 2011. Το τελικό δείγμα που επιλέχθηκε για ανάλυση περιείχε 58 δημοσίως προσβάσιμα έγγραφα, όπως εκθέσεις των HE ή εκθέσεις κοινής επιθεώρησης. Το αρχείο των εγγράφων περιελάμβανε και αυτά που εκδόθηκαν από μη φορείς του ΟΗΕ. Για να αξιολογηθούν οι αποφάσεις του ΟΗΕ, χρησιμοποιήθηκε η βάση δεδομένων χρησιμοποιήθηκε η βάση δεδομένων των HE για τα διοικητικά και τα δημοσιονομικά θέματα. Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν πως η ανάγκη για λογιστικές μεταρρυθμίσεις εξορθολογίστηκε σε ολόκληρο τον

ΟΗΕ. Η μελέτη καταδεικνύει πώς αλληλεπικαλύπτονται οι διάφοροι παράγοντες που ανασυνθέτουν διαδοχικές στρατηγικές για να νομιμοποιήσουν εκ νέου την υιοθέτηση των εξωτερικών λογιστικών προτύπων. Επίσης, οι διαδικασίες για τη λήψη αποφάσεων αντικατόπτριζαν τις πολιτικές ανησυχίες και συνοδεύονταν από την ανάγκη συνεχούς απόδειξης της λογοδοσίας. Οι στρατηγικές που παρατηρήθηκαν συσχετίστηκαν με την ανάγκη βελτίωσης της λογοδοσίας με την εφαρμογή των παγκοσμίως αναγνωρισμένων λογιστικών συστημάτων (IPSAS).

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα (IPSAS) έχουν καταστεί ως ένα από τα δημοφιλέστερα εργαλεία που εφαρμόζονται από τις κυβερνήσεις για να εξασφαλίσουν μεγαλύτερη διαφάνεια και υπευθυνότητα σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι Abayaawlen Atuilik και Salla (2019) ασχολήθηκαν στην έρευνα τους με το αντίκτυπο που έχει η υιοθέτηση των IPSAS στη διαφάνεια και τη λογοδοσία στη χρήση των δημόσιων κονδυλίων στη χώρα Λιβερία μια και δεν είναι λίγες οι φορές που αναφέρονται στον τύπο θέματα για μαζική διαφθορά στον δημόσιο τομέα στις χώρες της Αφρικής. Οι συντάκτες του άρθρου προκειμένου να συλλέξουν τους ερωτηθέντες για την έρευνα χρησιμοποίησαν την τεχνική επιλογής δειγμάτων. Οι ερωτηθέντες λοιπόν απαρτίζονται από ελεγκτές και λογιστές της Γενικής Ελεγκτικής Επιτροπής (κρατική), ιδιωτικά ελεγκτικά γραφεία και των λογιστικών τμημάτων επιλεγμένων κυβερνητικών υπουργείων στη Λιβερία. Ο πληθυσμός δεν αντιπροσωπεύει λιγότερο από το 99% των ατόμων (επαγγελματιών) στη Λιβερία με την απαιτούμενη κατάρτιση και πρακτική εμπειρία σχετικά με το τι επιδιώκει να πετύχει η εφαρμογή των IPSAS. Η τεχνική δειγματοληψίας που χρησιμοποιήθηκε είναι παρόμοια με το μοντέλο που χρησιμοποιήθηκε για να διαπιστωθούν οι ωφέλειες από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ). Αυτή η τεχνική επιλογής δείγματος εγγυάται ότι τα άτομα με την απαιτούμενη εμπειρία και γνώσεις για τα IPSAS επιλέχθηκαν για τη διεξαγωγή της μελέτης. Επίσης, χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο πέντε βαθμών της κλίμακας Likert που αποτελούνταν από τρία πρωτεύοντα τμήματα. Τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα ερευνητικά ερωτηματολόγια αναλύονται με τη βοήθεια περιγραφικών στατιστικών. Τα ευρήματα της μελέτης δείχνουν ότι η εφαρμογή των IPSAS αυξάνει το επίπεδο διαφάνειας και λογοδοσίας στη χρήση των κρατικών κονδυλίων ενώ παράλληλα διαπιστώνεται ότι η διαρροή εσόδων και η ανεπαρκής γνωστοποίηση των δημοσίων δαπανών εμποδίζουν την κρατική δέσμευση να διασφαλίσει την διαφάνεια και την

υπεύθυνη διαχείριση των κρατικών κονδυλίων. Ως εκ τούτου, οι συγγραφείς του άρθρου προτρέπουν τις κυβερνήσεις των αναπτυσσόμενων κοιμητιών να επιστεύσουν την μετάβασή τους στη βάση της δεδουλευμένης λογιστικής μέσω της υιοθέτησης των προτύπων (IPSAS).

Οι Dvořák και Routnik (2017) ασχολήθηκαν στο άρθρο τους με τον προσδιορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων του τσέχικου δημόσιου τομέα. Στις 15 Ιανουαρίου 2013, το Διεθνές Συμβούλιον Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAB) εξέδωσε το νέο πρότυπο IPSAS 31 που έχει ως περιεχόμενο τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το πρότυπο αυτό αντιπροσωπεύει μία εξελιγμένη μορφή των λογιστικών αξιωμάτων που μετακινεί τον δημόσιο τομέα πιο κοντά στον ιδιωτικό. Στόχος των δύο συγγραφέων είναι να προσδιορίσουν και κατ' επέκταση να κάνουν σύγκριση των μεθοδολογικών στοιχείων στο πλαίσιο των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα τσέχικα λογιστικά πρότυπα (CAS) και το IPSAS 31. Επιπλέον, η μελέτη αυτή επιχειρεί να δείξει το μερίδιο των άυλων περιουσιακών στοιχείων στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων σε κάθε τύπο οργανισμού του δημόσιου τομέα όπως περιοχές, δήμους, κρατικά τμήματα κλπ. Για να αξιολογηθεί στη συνέχεια η έκταση των πιθανών επιπτώσεων στην οικονομική κατάσταση στην περίπτωση μετάβασης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στα IPSAS. Οι συντάκτες του άρθρου επιχειρούν να βρουν απαντήσεις στις ακόλουθες ερωτήσεις:

- Πού είναι οι μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ της έννοιας του CAS και της γενικής προσέγγισης των IPSAS;
- Θα ήταν σκόπιμο να οριστούν άυλα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τα IPSAS χωρίς τις ιδιαιτερότητες του τσέχικου περιβάλλοντος στην τσέχικη δημοκρατία;
- Τι είδους άυλα περιουσιακά στοιχεία κυριαρχούν στους ισολογισμούς των φορέων του δημόσιου τομέα στην Τσεχία;
- Υπάρχει σταθερός λόγος άυλων περιουσιακών στοιχείων προς το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα ή ερευνητικά ινστιτούτα και παρόμοια όργανα έχουν σημαντικά υψηλότερο ποσοστό στα άυλα περιουσιακά στοιχεία;

- Υπό ποιες προϋποθέσεις μπορούν τα CAS να κεφαλαιοποιήσουν τις δαπάνες για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αντί να διασπώνται οι δαπάνες αυτές;

Αυτές οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις πέντε ερωτήσεις παραπάνω αποκτήθηκαν από δύο κύριες πηγές που είναι αφενός από το κείμενο του IPSAS 31 και αφετέρου από τα σχετικά κείμενα των CAS. Επίσης οι οικονομικές πληροφορίες αποκτήθηκαν από δημόσια βάση δεδομένων, η οποία απελευθερώθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών της Τσέχικης Δημοκρατίας το 2013 επιτρέποντας την ελεύθερη είσοδο στον προϋπολογισμό και στις λογιστικές πληροφορίες από όλα τα επίπεδα κρατικής διοίκησης και αυτονομίας. Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν ότι οι μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ CAS και IPSAS οφείλονται στην μη ύπαρξη γενικών προϋποθέσεων για την αναγνώριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία εξυπηρετούν κατά κύριο λόγο τη διάκριση της απόκτησης άυλων περιουσιακών στοιχείων(κεφαλαιοποίηση) από υπηρεσίες που αντιπροσωπεύουν εφάπαξ δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της περιόδου αναφοράς. Τέλος, άλλα σημαντικά προβλήματα όσον αφορά τις ιδιαιτερότητες των CAS φαίνεται να δημιουργούνται από την δοκιμή της απομείωσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

2.3 Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο, γίνεται η παρουσίαση της βιβλιογραφικής επισκόπησης που σχετίζεται με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Μετά την προσεκτική μελέτη όλων των σχετικών άρθρων, διαπιστώνουμε ότι όλα τα παραπάνω συμπεράσματα που έχουν διατυπωθεί κατά καιρούς από τους διάφορους ερευνητές, έχουν εξαχθεί από αναλυτική έρευνα και συνδυασμό λογιστικών δεδομένων. Κάθε μελετητής λοιπόν έχει χρησιμοποιήσει στο άρθρο του εκείνα τα στοιχεία τα οποία ο ίδιος θεωρεί ότι ανταποκρίνονται καλύτερα στις ανάγκες της μελέτης του και η χρήση τους τεκμηριώνει με σαφήνεια τα τελικά του ευρήματα. Το γενικό συμπέρασμα που προκύπτει από όλα τα παραπάνω είναι ότι η εφαρμογή των προτύπων συμβάλλει σημαντικά στη δημοσιονομική διαφάνεια και λογοδοσία των διαφόρων κυβερνήσεων γι' αυτό και πολλές χώρες έχουν πλέον στραφεί προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη

βάση. Ωστόσο είναι σημαντικό να τονιστεί ότι άλλες χώρες καθυστερούν να εντάξουν τα IPSAS στη λογιστική του δημόσιου τομέα μια και πρόκειται για κάτι καινούριο ακόμα που προκαλεί «φόβο» για τα αποτελέσματα που θα επιφέρει. Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι περισσότεροι ερευνητές θεωρούν ότι η υιοθέτηση των προτύπων θα έχει ευεργετικές συνέπειες και προτρέπουν όλες τις χώρες που δεν έχουν στραφεί προς αυτά να αναθεωρήσουν τη στάση τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Η παγκόσμια οικονομική κρίση, τα δημοσιονομικά ελλείμματα και η αύξηση του δημόσιου χρέους ανέδειξαν την ανεπάρκεια των παραδοσιακών λογιστικών συστημάτων και ενίσχυσαν την προϋπάρχουσα τάση για την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα, οδηγώντας ουσιαστικά πολλές κυβερνήσεις σε αλλαγές και αναμόρφωση των λογιστικών τους συστημάτων. Για το λόγο αυτό το IPSAB έχει δημιουργήσει 32 πρότυπα για το δημόσιο τομέα, γνωστά ως IPSAS, τα οποία εφαρμόζονται σε περισσότερες από 80 χώρες παγκοσμίως. Στόχος των προτύπων αυτών είναι η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος μέσω της ενίσχυσης της ποιότητας και της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων που οδηγεί στην εμπιστοσύνη στη δημοσιονομική διαχείριση. Παρακάτω ακολουθεί ένας πίνακας όπου αναφέρονται επιγραμματικά τα πρότυπα ενώ στη συνέχεια παρατίθενται τα βασικά σημεία του κάθε προτύπου ξεχωριστά.

3.2 Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS)

Πίνακας 3.1 Επιγραμματική παρουσίαση των IPSAS

<u>IPSAS</u>	<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ</u>	<u>Δ.Λ.Π.</u>
IPSAS 1	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	ΔΛΠ 1 (Δεκέμβριος 2003)

IPSAS 2	Καταστάσεις ταμειακών ροών	ΔΛΠ 7(Δεκέμβριος 1992)
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών	ΔΛΠ 8 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 4	Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	ΔΛΠ 21 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού	ΔΛΠ 23 (Δεκέμβριος 1993)
IPSAS 6	Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 7	Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 8	Δικαιώματα Κοινοπραξίας	ΔΛΠ 31 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 9	Έσοδα από ανταλλαγές συναλλαγών	ΔΛΠ 18 (Δεκέμβριος 1993, συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 31 Ιανουαρίου 2001)
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	ΔΛΠ 29 (εκδόθηκε τον Ιούλιο 1989, αναδιαμορφώθηκε το 1994)
IPSAS 11	Συμβάσεις κατασκευής έργων	ΔΛΠ (Δεκέμβριος 1993, α παράγραφος τροποποιήθηκε από ΔΛΠ 10 τον Μάιο 1999)
IPSAS 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 13	Μισθώσεις	ΔΛΠ 17 (Δεκέμβριος

		2003)
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	ΔΛΠ 10 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις	ΔΛΠ 32 (1998)
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	ΔΛΠ 40 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 17	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	ΔΛΠ 16 (Δεκέμβριος 2003)
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	ΔΛΠ 14 (Αύγουστος 1997)
IPSAS 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις	ΔΛΠ 37 (Σεπτέμβριος 1998)
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	ΔΛΠ 24 (έκδοση Ιούλιος 1984, αναδιαμορφώθηκε το 1994)
IPSAS 21	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές	ΔΛΠ 36 (Μάρτιος 2004)
IPSAS 22	Γνωστοποίηση πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα	-
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και λογιστικές μεταφορές)	-
IPSAS 24	Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	-
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	ΔΛΠ 19 (έκδοση Φεβρουάριος 1998,

		συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2004)
IPSAS 26	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	ΔΛΠ 36 (Μάρτιο 2004)
IPSAS 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41 (έκδοση Φεβρουάριος 2001, συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2008)
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32 41 (έκδοση Δεκέμβριος 2003, συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2008)
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση	ΔΛΠ 39 (αναθεωρήθηκε το Δεκέμβριο 2003, συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2008)
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΛΠ 7 (έκδοση Αύγουστος 2005, συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 30 Απριλίου 2009)
IPSAS 31	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	ΔΛΠ 38 (έκδοση Μάρτιος 2004,

		συμπεριλαμβανόμενου και τις τροποποιήσεις μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2008)
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης	-

Πηγή: *ipsasb.org, IPSAS–IFRS Tracking Table IPSASB Meeting (September 2015)*

3.3 Αναλυτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (IPSAS)

Παρακάτω παρατίθεται μια συνοπτική ανάλυση για κάθε ένα από τα 32 πρότυπα σε ότι αφορά τον στόχο και το πεδίο εφαρμογής τους, όπως αυτά αναλύονται στην επίσημη ιστοσελίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Αυτόματου Ελέγχου (IFAC).

IPSAS 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας προηγούμενων περιόδων όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, το πρότυπο αυτό καθορίζει τις γενικές εκτιμήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για την δομή τους, και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται με βάση την αρχή της δεδουλευμένης βάσης. Η αναγνώριση, η επιμέτρηση και η αποκάλυψη συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων αντιμετωπίζονται σε άλλα IPSAS.

Πεδίο Εφαρμογής

Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί και παρουσιαστεί με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού είναι αυτές που προορίζονται να

καλύπτουν τις ανάγκες των χρηστών που δεν είναι σε θέση να απαιτούν αναφορές προσαρμοσμένες στις ιδιαίτερες ανάγκες πληροφόρησης τους. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης περιλαμβάνουν τους φορολογούμενους, τα μέλη της κοινοβουλευτικής περιόδου, τους πιστωτές, τους προμηθευτές, τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, και τους εργαζομένους. Οι γενικές οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά όπως οι ετήσιες εκθέσεις, ωστόσο το παρόν πρότυπο δεν ισχύει για συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές πληροφορίες. Το IPSAS 1 εφαρμόζεται εξίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα από το αν πρέπει ή όχι να συντάσσουν ενοποιημένες ή ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου είναι σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs). Οι επιχειρήσεις της Κυβέρνηση (GBE) απαιτούνται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων.

IPSAS 2 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Σκοπός του προτύπου

Η κατάσταση ταμειακών ροών προσδιορίζει τις πηγές των ταμειακών εισροών, τα στοιχεία επί των οποίων τα μετρητά δαπανήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, και το ταμειακό υπόλοιπο κατά την ημερομηνία αναφοράς. Πληροφορίες για τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες για την παροχή πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, τόσο για λογοδοσία όσο και για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές επιτρέπουν στους χρήστες να εξακριβώσουν πώς η οντότητα δημόσιου τομέα διέθεσε τα ταμειακά διαθέσιμα που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της. Κατά τη λήψη αποφάσεων και την αξιολόγηση σχετικά με την κατανομή των πόρων, όπως η βιωσιμότητα των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, οι χρήστες απαιτούν κατανόηση του χρόνου και της βεβαιότητας των ταμειακών ροών. Ο στόχος αυτού του προτύπου απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ισοδύναμα μετρητών μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει

τις ταμειακές ροές στη διάρκεια της περιόδου από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση θα πρέπει να συντάξει μια κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου και να την παρουσιάζει ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμες για τους χρήστες μιας οικονομικής οντότητας, μια και διευκολύνουν την αξιολόγηση σχετικά με τη συμμόρφωση ή μη της οικονομικής οντότητας με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς (συμπεριλαμβανομένων των εγκεκριμένων προϋπολογισμών ανάλογα με την περίπτωση) και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την παροχή πόρων και για την διενέργεια συναλλαγών με μια άλλη οντότητα. Ενδιαφέρονται δηλαδή για το πώς η οικονομική οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και ανεξάρτητα από το αν τα ταμειακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής οντότητας, όπως μπορεί να συμβαίνει με ένα δημόσιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Οι οντότητες χρειάζονται μετρητά για να πληρώσουν για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που καταναλώνουν, για να καλύψουν τρέχουσες δαπάνες εξυπηρέτησης του χρέους, και σε ορισμένες περιπτώσεις να μειώσουν τα επίπεδα του χρέους. Κατά συνέπεια, αυτό το πρότυπο απαιτεί από όλες τις επιχειρήσεις να συντάσσουν κατάσταση ταμειακών ροών. Το IPSAS 2 εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs).

IPSAS 3 – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τα κριτήρια επιλογής και τις μεταβαλλόμενες λογιστικές πολιτικές, μαζί με τις λογιστική αντιμετώπιση και γνωστοποίηση των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις των σφαλμάτων. Το πρότυπο αυτό προορίζεται να ενισχύσει τη συνάφεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας καθώς επίσης και την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων με την πάροδο του χρόνου και με τις οικονομικές δηλώσεις άλλων φορέων.

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται κατά την επιλογή και την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών και στη λογιστική για αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές καθώς επίσης και στις μεταβολές στις οικονομικές καταστάσεις και τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις σφαλμάτων προηγούμενης περιόδου. Στις φορολογικές επιπτώσεις των διορθώσεων των σφαλμάτων της προηγούμενης περιόδου και της αναδρομής δεν λαμβάνονται υπόψη οι προσαρμογές που πραγματοποιήθηκαν για την εφαρμογή των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές σε αυτό το πρότυπο, καθώς δεν αφορούν πολλούς φορείς του δημόσιου τομέα. Διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που αφορούν τους φόρους εισοδήματος περιέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αντιμετώπιση των φορολογικών επιπτώσεων. Το IPSAS 3 εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα πλην των επιχειρήσεων της κυβέρνησης.

IPSAS 4 – Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

Σκοπός του προτύπου

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή ενδέχεται να έχει συναλλαγές στο εξωτερικό. Επιπλέον, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις της σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει πώς πρέπει να συμπεριλαμβάνονται το ξένο νόμισμα στις συναλλαγές και οι πράξεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πώς να μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Τα βασικά θέματα είναι ποια συναλλαγματική ισοτιμία πρέπει να χρησιμοποιηθεί και καθώς

επίσης και ο τρόπος που θα αναφερθούν τα αποτελέσματα στις μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο:

- Κατά τη λογιστική παρακολούθηση συναλλαγών και υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από εκείνες τις συναλλαγές και υπόλοιπα παραγώγων που εμπίπτουν στο πλαίσιο εφαρμογής των διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων που ασχολούνται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων
- Κατά τη μετάφραση της οικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης ξένων δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας από ενοποίηση, αναλογική ενοποίηση ή με τη μέθοδο ισοτιμίας.
- Στη μετατροπή των οικονομικών αποδόσεων της οντότητας και της οικονομικής θέσης σε ένα νόμισμα παρουσίασης.

Διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που αφορούν την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοπιστωτικών μέσων εφαρμόζονται σε παράγωγα σε ξένο νόμισμα και συνεπώς εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Ωστόσο, αυτά τα παράγωγα σε ξένο νόμισμα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτών των διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων (π.χ. παράγωγα σε ξένο νόμισμα που είναι ενσωματωμένα σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Επιπλέον, το IPSAS 4 εφαρμόζεται όταν η οντότητα μεταφράζει ποσά που σχετίζονται με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας της στο νόμισμα της παρουσίασης. Αυτό το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Έτσι, οι οντότητες μπορούν να εφαρμόσουν τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με τη λογιστική αντιστάθμιση. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από κυβερνητικές επιχειρήσεις, ενώ δεν εφαρμόζεται στην

παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμειακών ροών των ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, ή στη μετατροπή των ταμειακών ροών μιας αλλοδαπής επιχείρησης.

IPSAS 5 – Κόστη Δανεισμού

Σκοπός του προτύπου

Το παρόν πρότυπο προβλέπει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Γενικά, ορίζει ότι απαιτείται άμεση εξόφληση του κόστους δανεισμού. Ωστόσο, το πρότυπο επιτρέπει, ως εναλλακτική διαχείριση, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, την κατασκευή ή την παραγωγή ενός επιλέξιμου περιουσιακού στοιχείου.

Πεδίο Εφαρμογής

Το συγκεκριμένο πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού. Πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα, εκτός από τις κυβερνητικές επιχειρήσεις (GBEs), οι οποίες απαιτείται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από το IASB. Το IPSAS 5 δεν εξετάζει το πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ίδια κεφάλαια. Όταν δικαιοδοσίες εφαρμόζουν κεφαλαιακή απαίτηση σε ιδιώτες θα πρέπει να ασκηθεί δικαστική απόφαση για να καθοριστεί εάν η χρέωση ανταποκρίνεται στον ορισμό του κόστους δανεισμού ή αν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως κόστος δανεισμού, πραγματικό ή τεκμαρτό κόστος καθαρού ενεργητικού / μετοχικού κεφαλαίου.

IPSAS 6 – Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις

Σκοπός του προτύπου

Το πρότυπο καθορίζει τις απαιτήσεις της κατάρτισης και παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Επιπλέον περιέχει καθοδήγηση σχετικά με το

πεδίο εφαρμογής ενός ενοποιημένου ομίλου μιας οικονομικής οντότητας και περιγράφει τις διαδικασίες ενοποίησης. Επίσης, παρουσιάζει κανόνες σχετικά με τη λογιστική καταχώριση θυγατρικών του δημόσιου τομέα από κοινού ελεγχόμενες οντότητες του δημόσιου τομέα και συγγενείς εταιρίες στις κοινές οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας, του κοινοπρακτικού και του επενδυτή.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της εφαρμόζει προς το παρόν το πρότυπο στην προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για μια οικονομική οντότητα. Όμως το πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής της οντότητας, τους συνδυασμούς και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει από την ενοποίηση ενός συνδυασμού οντοτήτων (καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική σχετικά με τους συνδυασμούς οντοτήτων μπορεί να είναι στο οικείο διεθνές ή εθνικό λογιστικό πρότυπο με επιχειρηματικούς συνδυασμούς). Πρέπει να τονιστεί ότι το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται επίσης στη λογιστική των ελεγχόμενων οντοτήτων, στις από κοινού ελεγχόμενες οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα εκλέγει ή όταν απαιτείται από τους τοπικούς κανονισμούς να παρουσιάζουν ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του οι επιχειρήσεις της Κυβέρνησης (GBEs) οι οποίες απαιτείται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (IASB).

IPSAS 7 – Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Σκοπός του προτύπου

Το παρόν πρότυπο διέπει τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς εταιρίες, όταν η επένδυση στη συγγενή επιχείρηση έχει τη μορφή μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων αλλά δεν καλύπτει επενδύσεις συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχουν οργανώσεις επιχειρηματικών κεφαλαίων ή επενδυτικά κεφάλαια, καταπιστεύματα επενδύσεων ή παρόμοιες οντότητες όπως συνδεδεμένα ασφαλιστικά ταμεία. Αυτές οι

επενδύσεις αποτιμώνται στην εύλογη αξία με μεταβολές στην εύλογη αξία που αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την περίοδο σύμφωνα με το IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση».

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στη λογιστική από έναν επενδυτή για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, όπου η επένδυση συνεπάγεται την κατοχή συμμετοχής υπό μορφή μετοχικού κεφαλαίου ή άλλης τυπικής δομής μετοχικού κεφαλαίου. Ωστόσο δεν συμβαίνει το ίδιο για επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες που κατέχονται από:

- Οργανισμούς επιχειρηματικού κεφαλαίου
- Αμοιβαία κεφάλαια, μεριδιούχες εταιρίες και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των επενδυτικών ασφαλιστικών ταμείων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους στην εύλογη αξία που αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την περίοδο σύμφωνα με το IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση».

Το παρόν πρότυπο παρέχει τη βάση για τη λογιστικοποίηση των συμφερόντων ιδιοκτησίας σε συνεργάτες. Δηλαδή, η επένδυση στην άλλη οντότητα παρέχει στον επενδυτή τους κίνδυνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται από τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα. Το πρότυπο εφαρμόζεται μόνο για τις επενδύσεις στην τυπική δομή μετοχών (ή ισοδύναμο) της εταιρίας που έχει επενδύσει. Επίσης, περιλαμβάνουν και άλλες δομές μετοχών στην οποία η συμμετοχή του επενδυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Ορισμένες συνεισφορές των φορέων του δημόσιου τομέα μπορούν να αναφέρονται ως «επένδυση» αλλά δεν μπορούν να δημιουργήσουν δικαίωμα συμμετοχής. Για παράδειγμα, μια οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να προβεί σε σημαντικές επενδύσεις στην ανάπτυξη ενός νοσοκομείου που ανήκει και λειτουργεί από ένα φιλανθρωπικό ίδρυμα. Ενώ τέτοιες συνεισφορές δεν έχουν χαρακτήρα ανταλλαγής επιτρέπουν τη συμμετοχή του φορέα του δημόσιου τομέα στη λειτουργία του νοσοκομείου και το φιλανθρωπικό ίδρυμα είναι υπεύθυνο για τη χρήση των δημόσιων πόρων. Ωστόσο, οι συνεισφορές από την οντότητα του δημόσιου τομέα δεν αποτελούν ένα ιδιοκτησιακό συμφέρον, όπως η φιλανθρωπία μπορεί να αναζητήσει εναλλακτική χρηματοδότηση και έτσι εμποδίζει την οντότητα του δημόσιου τομέα να

συμμετέχει στη λειτουργία του νοσοκομείου. Κατά συνέπεια, η οντότητα του δημοσίου τομέα δεν είναι εκτεθειμένη στους κινδύνους ούτε απολαμβάνουν τα οφέλη που συνοδεύουν ένα ιδιοκτησιακό συμφέρον. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Οι Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης (GBEs) απαιτούνται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων. Η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα σημειώνει ότι τα ΔΛΠ είναι σχετικά με όλες τις εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αν είναι στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα.

IPSAS 8 – Δικαιώματα Κοινοπραξίας

Σκοπός του προτύπου

Το συγκεκριμένο πρότυπο ρυθμίζει τη λογιστική καταχώρηση των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την αναφορά περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων κοινών επιχειρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές υπό τις οποίες πραγματοποιούνται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στη λογιστική για τα συμφέροντα των κοινοπραξιών και την αναφορά των περιουσιακών στοιχείων μιας κοινής επιχείρησης, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτών και των επενδυτών. Ωστόσο, δεν ισχύει για τους εταίρους των κοινοπραξιών. Επίσης, παρέχει τη βάση για τη λογιστική των συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις. Τα συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Οι Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης (GBEs) απαιτείται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων.

IPSAS 9 – Έσοδα από ανταλλαγές συναλλαγών

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του συγκεκριμένου προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγματικές συναλλαγές και γεγονότα. Το πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική καταγραφή των εσόδων είναι το πότε πρέπει να αναγνωριστούν τα έσοδα. Σχετικά με αυτό το ζήτημα, κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί ότι τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανό να εισρεύσουν στην οντότητα οικονομικά οφέλη και μάλιστα τα οφέλη αυτά μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα. Επίσης, σκοπός του προτύπου είναι να προσδιορίσει τις συνθήκες υπό τις οποίες θα πληρούνται αυτά τα κριτήρια και ως εκ τούτου θα αναγνωρίζονται τα έσοδα. Τέλος, παρέχεται πρακτική καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική για τα έσοδα που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- την παροχή των υπηρεσιών
- την πώληση των αγαθών
- την χρήση από τρίτους των στοιχείων ενεργητικού της οντότητας που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το IPSAS 9 εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Οι επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs) απαιτείται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων. Αυτό το πρότυπο δεν ασχολείται με τα έσοδα που προκύπτουν από μη ανταλλαγή συναλλαγών. Οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να αντλούν έσοδα από την ανταλλαγή ή μη ανταλλαγή από συναλλαγές. Μία συναλλαγή ανταλλαγής είναι εκείνη κατά την οποία η οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή έχει υποχρεώσεις και δίνει απευθείας περίπου ίσης αξίας (κυρίως με τη μορφή των αγαθών, υπηρεσιών ή τη χρήση του

ενεργητικού) στο άλλο συμβαλλόμενο μέρος αντάλλαγμα. Παραδείγματα συναλλαγών συναλλάγματος περιλαμβάνουν:

- Η αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών
- Η μίσθωση των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού σε τιμές αγοράς

Τέλος, γίνεται διαχωρισμός μεταξύ της ανταλλαγής και μη ανταλλαγή των εσόδων. Παραδείγματα από μη συναλλαγματικές συναλλαγές περιλαμβάνουν έσοδα από τη χρήση κρατικών ομολόγων (π.χ. άμεσοι και έμμεσοι φόροι, δασμοί και πρόστιμα), επιχορηγήσεις και δωρεές.

IPSAS 10 – Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Σκοπός του προτύπου

Το παρόν πρότυπο διέπει οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων του δημόσιου τομέα των οποίων το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χρηματοοικονομική αναφορά στο τοπικό νόμισμα χωρίς αναδιατύπωση δεν είναι χρήσιμη. Τα χρήματα χάνουν την αγοραστική τους δύναμη με τέτοιο ρυθμό ώστε η σύγκριση ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και εντός της ίδιας περιόδου αναφοράς, είναι παραπλανητική.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στις αρχικές οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, της κάθε οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η αναφορά των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα χωρίς αναδιατύπωση δεν είναι χρήσιμο. Επιπροσθέτως, το πρότυπο δεν καθορίζει τον απόλυτο ρυθμό στον

οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι προκύπτει. Είναι ζήτημα κρίσης κατά την διατύπωση της οικονομικών. Ο υπερπληθωρισμός υποδεικνύεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας που περιλαμβάνουν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

- Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε σχετικά σταθερό ξένο νόμισμα. Ποσά του τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική εξουσία.
- Ο γενικός πληθυσμός θεωρεί νομισματικά τα ποσά όχι ως προς το τοπικό νόμισμα, αλλά σε σχέση με ένα σχετικά σταθερό ξένο νόμισμα.
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει πραγματοποιούνται σε τιμές που αντισταθμίζουν την αναμενόμενη απώλεια της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι σύντομη.
- Τα επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται με ένα δείκτη τιμών
- Το σωρευτικός ρυθμός πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%

Είναι προτιμότερο, όλες οι οντότητες που αναφέρουν στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας να εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Ωστόσο, αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας από την αρχή της περιόδου αναφοράς στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα.

IPSAS 11 – Συμβάσεις κατασκευής έργων

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους και των εσόδων που συνδέονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Πιο συγκεκριμένα το πρότυπο:

- Προσδιορίζει τις ρυθμίσεις που πρέπει να ταξινομηθούν ως συμβάσεις κατασκευής

- Παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους συμβολαίων κατασκευής που μπορεί να προκύψουν στα πλαίσια του δημόσιου τομέα
- Καθορίζει τη βάση για την αναγνώριση και γνωστοποίηση των συμβατικών εξόδων και αν είναι σχετικά, τα έσοδα των συμβάσεων.

Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την τα οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς. Σε πολλές αρμοδιότητες, οι συμβάσεις κατασκευής που έχουν συναφθεί από φορείς του δημόσιου τομέα δεν θα καθορίζουν ένα ποσό των εσόδων της σύμβασης. Αντίθετα, η χρηματοδότηση για την υποστήριξη της κατασκευαστικής δραστηριότητας θα παρασχεθεί με πιστώσεις ή από τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης, ή από κεφάλαια ενίσχυσης επιχορηγήσεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το πρωταρχικό θέμα στην έκδοση των συμβάσεων κατασκευής είναι η κατανομή του κόστους κατασκευής στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία εκτελούνται οι εργασίες κατασκευής και η αναγνώριση των σχετικών εξόδων. Σε ορισμένες νομοθεσίες, συμβάσεις κατασκευής που έχουν συναφθεί από φορείς του δημόσιου τομέα μπορεί να καθοριστούν σε εμπορική βάση ή σε μη εμπορικό, πλήρες ή μερικό κόστος ανάκτησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το βασικό ζήτημα για τη λογιστική παρακολούθηση των κατασκευών συμβάσεων είναι τόσο η κατανομή των εσόδων της σύμβασης όσο και το κόστος των δαπανών στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες.

Πεδίο Εφαρμογής

Ο ανάδοχος έργου που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, πρέπει να εφαρμόσει το πρότυπο αυτό στην λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής. Επίσης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs), οι οποίες απαιτείται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (IASB).

IPSAS 12 – Αποθέματα

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων. Ένα πρωταρχικό ζήτημα σχετικά με τη λογιστική των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και να μεταφέρεται μέχρι τη στιγμή που τα έσοδα αναγνωρίζονται. Επιπρόσθετα, το παρόν πρότυπο παρέχει καθοδήγηση για τον προσδιορισμό του κόστους και την επακόλουθη αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους του κόστους που χρησιμοποιούνται για την εκχώρηση κόστους στα αποθέματα.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το πρότυπο αυτό στη λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων εκτός από:

- Εργασίες που βρίσκονται σε εξέλιξη βάσει συμβάσεων κατασκευής, συμπεριλαμβανομένων άμεσα συναφών συμβάσεων παροχής υπηρεσιών (βλέπε Διεθνές Δημόσιο Λογιστικό Πρότυπο Τομέα (IPSAS) 11, «Κατασκευές Συμβάσεις »)
- Χρηματοοικονομικά μέσα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα και τα προϊόντα που παράγονται στο σημείο συγκομιδής (βλέπε Διεθνές Δημόσιο Λογιστικό Πρότυπο Τομέα που ασχολείται με τη γεωργία)
- Εργασίες σε εξέλιξη των υπηρεσιών που πρέπει να παρέχονται για μη ή ονομαστική άμεση αντιπαροχή από τους παραλήπτες.

Επίσης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs), οι οποίες απαιτείται να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδίδονται από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (IASB).

IPSAS 13 – Μισθώσεις

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται σχετικά με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική για όλες τις μισθώσεις, εκτός από:

- Μισθώσεις για διερεύνηση ή χρήση ορυκτών, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και φυσικό αέριο από παρόμοιους μη αναγεννητικούς πόρους
- Συμφωνίες παραχώρησης αδειών για είδη όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και τα πνευματικά δικαιώματα.

Ωστόσο, αυτό το Πρότυπο δεν θα πρέπει να εφαρμόζονται ως βάση για μέτρηση για:

- Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που λογίζονται ως επενδύσεις (βλέπε Διεθνές Δημόσιο Λογιστικό Πρότυπο Τομέα (IPSAS) 16, «Επενδυτική Ακίνητη Περιουσία »)
- Επενδύσεις σε ακίνητα που παρέχονται από εκμισθωτές βάσει λειτουργικών μισθώσεων (βλέπε Διεθνές Δημόσιο Λογιστικό Πρότυπο Τομέα (IPSAS) 16, «Επενδυτική Ακίνητη Περιουσία »)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές υπό χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε σχετικών διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων με τη γεωργία)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές βάσει λειτουργικών μισθώσεων (βλέπε σχετικών διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων με τη γεωργία)

Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Επίσης, εφαρμόζεται σε συμφωνίες που

μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, ακόμη και σημαντικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή δύναται να ζητηθούν σε σύνδεση με τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Όμως, το περιεχόμενο του προτύπου δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο. Οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να τεθούν σε πολύπλοκες ρυθμίσεις για την παράδοση των υπηρεσιών, η οποία μπορεί ή δεν μπορεί να περιλαμβάνει μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων. Αυτές είναι οι ρυθμίσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 17 έως 19.

IPSAS 14 – Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

- Όταν μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς
- Τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και για γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Το πρότυπο επίσης απαιτεί από την οικονομική οντότητα να μην καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το πρότυπο αυτό στη λογιστική για τη γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

IPSAS 15 – Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

Σκοπός του προτύπου

Η δυναμική φύση των διεθνών χρηματοοικονομικών αγορών έχει οδηγήσει στην διαδεδομένη χρήση ποικιλίας χρηματοοικονομικών μέσων που κυμαίνονται από παραδοσιακά πρωτεύοντα μέσα όπως τα ομόλογα, σε διάφορες μορφές των παράγωγων μέσων, όπως ανταλλαγές επιτοκίων. Οι φορείς του δημόσιου τομέα χρησιμοποιούν ένα ευρύ φάσμα χρηματοοικονομικών μέσων από απλά μέσα, όπως πληρωμές και απαιτήσεις σε πιο πολύπλοκα χρηματοπιστωτικά μέσα (όπως συναλλαγματικές πράξεις ανταλλαγής νομισμάτων για αντιστάθμιση δεσμεύσεων σε ξένο νόμισμα) στις δραστηριότητές τους. Σε μικρότερο βαθμό, οι φορείς του δημοσίου τομέα εκδίδουν συμμετοχικούς τίτλους ή σύνθετες υποχρεώσεις συμμετοχικών τίτλων. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μια οικονομική οντότητα περιλαμβάνει μία μερικώς ιδιωτικοποιημένη κρατική επιχείρηση (GBE) που εκδίδει συμμετοχικούς τίτλους στις χρηματοπιστωτικές αγορές ή σε δημόσιους οργανισμούς οντοτήτων που εκδίδουν χρεόγραφα τα οποία μετατρέπονται σε συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με συγκεκριμένες συνθήκες. Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να βελτιώσει την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων εκτός ισολογισμού αλλά και του ισολογισμού στην οικονομική κατάσταση της, των επιδόσεων και ταμειακών ροών. Σε αυτό το πρότυπο, οι αναφορές σε "ισολογισμό" στο πλαίσιο της εντός ισολογισμού" και «εκτός ισολογισμού» έχουν την ίδια έννοια ως « δήλωση του οικονομική θέση. " Το πρότυπο επίσης καθορίζει ορισμένες απαιτήσεις για την παρουσίασή του επί του ισολογισμού χρηματοοικονομικών μέσων και προσδιορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά με τον ισολογισμό (αναγνωρισμένο) και εκτός ισολογισμού (άγνωστο) οικονομική μέσων.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για το παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των χρηματοπιστωτικών

μέσων. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Επίσης, πρέπει να εφαρμόζεται στην παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με όλα τα είδη των χρηματοπιστωτικών μέσων, τόσο αναγνωρισμένο και παραγνωρισμένο, εκτός από:

- Συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, όπως ορίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS) 6, "Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και λογιστικός χειρισμός για ελεγχόμενες οντότητες "
- Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις, όπως ορίζεται στο πρότυπο IPSAS 7, "Λογιστικές Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
- Συμμετοχές σε κοινοπραξίες, όπως ορίζονται στο IPSAS 8, «Οικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες
- Υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια
- Υποχρεώσεις των εργοδοτών και των σχεδίων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία όλων των τύπων, συμπεριλαμβανομένων των σχεδίων παροχών των εργαζομένων
- Υποχρεώσεις για πληρωμές που προκύπτουν από κοινωνικές παροχών από μία οντότητα για την οποία δεν λαμβάνει καμία αντιπαροχή, η οποία δεν είναι περίπου ίση με τα οφέλη της εύλογης αξίας, άμεσα σε αντάλλαγμα από τους αποδέκτες αυτών των ωφελειών.

Αυτό το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας / συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες. Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας, ανεξάρτητα από το αν αυτά τα μέσα που κατέχει ή έχει εκδοθεί από την ελέγχουσα οντότητα ή από μια ελεγχόμενη οντότητα. Ομοίως, το Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα που κατέχει ή έχει εκδοθεί από κοινοπραξία και να συμπεριληφθεί στο χρηματοδοτικό δηλώσεις του μέλους της κοινοπραξίας, είτε άμεσα είτε μέσω αναλογικών ενοποίησης. Μερικές οικονομικές οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να περιλαμβάνει οντότητες που εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια. Οι οντότητες αυτές θα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

IPSAS 16 – Επενδύσεις σε ακίνητα

Σκοπός του προτύπου

Ο στόχος αυτού του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου Δημοσίου Τομέα είναι να ορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση της επένδυσης σε ακίνητα και τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική για επενδύσεις σε ακίνητα. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Ωστόσο, δεν ασχολείται με θέματα που καλύπτονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS) 13, "μισθώσεις", συμπεριλαμβανομένων:

- Κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών μισθώσεων ή λειτουργικές μισθώσεις
- Αναγνώριση εσόδων από μίσθωση που προκύπτουν από επενδύσεις σε ακίνητα (βλ. Επίσης IPSAS 9, "Εσοδα από Συναλλαγές")
- Μέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή υπό τη μίσθωση που λογίζεται ως λειτουργική.
- Μέτρηση της καθαρής επένδυσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή για μία μίσθωση που λογίζεται ως χρηματοδοτική.
- Λογιστική συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης
- Γνωστοποιήσεις για χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο και άλλα

IPSAS 17 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οντότητας σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό καθώς επίσης και για αλλαγές στις επενδύσεις αυτές. Τα βασικά θέματα για τη λογιστική των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού είναι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων και ο καθορισμός των λογιστικών τους ποσών και των ποσών εξόδων, απόσβεσης και ζημιών απομείωσης που πρέπει να αναγνωρίζονται σε σχέση με αυτές.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για τη λογιστική για ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν έχει υιοθετηθεί διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα
- Όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία από κληρονομιά. Ωστόσο, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των παραγράφων 73, 74 και 77 εξακολουθούν να ισχύουν για εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς που αναγνωρίζονται.

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Επίσης, εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, συμπεριλαμβανομένων:

- Εξειδικευμένο στρατιωτικό εξοπλισμό
- Περιουσιακά στοιχεία υποδομής. Οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 80 έως 87 παρέχουν απαλλαγή από την απαίτηση αναγνώρισης όλων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων κατά τη διάρκεια πέντε μεταβατικών περιόδων.
- Επιπρόσθετα κρίνεται αναγκαίο να τονιστεί ότι το πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο και άλλα

Είναι πιθανό άλλα λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα να απαιτούν αναγνώριση ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων με βάση μια διαφορετική προσέγγιση διαφορετική από αυτή του παρόντος προτύπου (για παράδειγμα το IPSAS 13). Τέλος, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο και για ακίνητα που κατασκευάζονται ή που έχουν αναπτυχθεί για μελλοντική χρήση ως επενδυτική περιουσία, αλλά δεν ικανοποιεί ακόμη τον ορισμό της επένδυσης όπως αυτός ορίζεται από το IPSAS 16.

IPSAS 18 – Πληροφόρηση κατά τομέα

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να θεσπίσει τις αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση ανά τομέα. Η αποκάλυψη αυτών των πληροφοριών προσφέρει :

- Βοήθεια στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν καλύτερα το παρελθόν της οντότητας και να προσδιορίσει τους πόρους που διατίθενται για να στηρίξει τις σημαντικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας
- Βελτίωση της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διευκόλυνση της οντότητας να εκπληρώσει καλύτερα τις υποχρεώσεις λογοδοσίας της.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το πρότυπο αυτό στη παρουσίαση των πληροφοριών ανά τομέα. Επίσης αυτό εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις

της κυβέρνησης. Όμως θα πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεις που συνάδουν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τον ισολογισμό, την κατάσταση των οικονομικών επιδόσεων, την κατάσταση ταμειακών ροών, ένα κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων και σημειώσεις, όπως προβλέπεται στο IPSAS 1, "Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Αν και οι δύο ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης ή άλλων οικονομικών οντοτήτων και οι ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας παρουσιάζονται μαζί, ανά τομέα πληροφόρησης χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης ή άλλης οικονομικής οντότητας και οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας καταρτίζονται και παρουσιάζονται μαζί.

IPSAS 19 – Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, να προσδιορίσει τις περιπτώσεις υπό τις οποίες οι διατάξεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται, να καθοριστεί ο τρόπος με τον οποίο θα επιμετρηθούν και ποιες είναι οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν. Το πρότυπο απαιτεί επίσης να αποκαλυφθούν ορισμένες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων που να επιτρέπουν στους χρήστες να αντιληφθούν τη φύση τους, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το

παρόν πρότυπο για τη λογιστική για προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις, εκτός από:

- Οι εν λόγω προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν από κοινωνικές παροχές που παρέχονται από μία οντότητα για την οποία δεν λαμβάνει αντιπαροχή που είναι περίπου ίση με την αξία των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχονται, απευθείας ως αντάλλαγμα από τους αποδέκτες της
- Όσα προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία
- Όσα προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός από τις περιπτώσεις όπου η σύμβαση είναι επαχθής και υπόκειται σε άλλες διατάξεις του παρόντος προτύπου
- Οι απαιτήσεις που προκύπτουν στους ασφαλιστικούς φορείς από συμβάσεις με ασφαλισμένους
- Εκείνοι που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα
- Αυτά που προκύπτουν σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος
- Αυτά που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους.

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

IPSAS 20 – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να απαιτεί την αποκάλυψη της ύπαρξης των σχετικών πληροφοριών, όπου υπάρχει έλεγχος, και η δημοσιοποίηση των πληροφοριών σχετικά με συναλλαγές μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της, σε ορισμένες περιπτώσεις. Αυτές οι πληροφορίες απαιτούνται για λόγους λογοδοσίας έτσι ώστε να διευκολύνεται η κατανόηση της οικονομικής θέσης και η επίδοσης της οντότητας. Τα πρωταρχικά θέματα στη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη προσδιορίζουν ποια είναι τα μέρη του έλεγχου τα

οποία επηρεάζουν σημαντικά την αναφέρουσα οντότητα και προσδιορίζουν ποιες πληροφορίες πρέπει να αποκαλύπτονται σχετικά με τις συναλλαγές της με τα εν λόγω μέρη.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για την γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με σχέσεις των συνδεδεμένων μερών και ορισμένες συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs).

IPSAS 21 – Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Το πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα θα αναστρέφει τις ζημίες απομείωσης και θα καθορίσει τις γνωστοποιήσεις.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική της απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα, εκτός από:

- Αποθέματα (βλ. IPSAS 12, "Αποθέματα")
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε IPSAS 11, «Κατασκευαστικά Συμβόλαια»)

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου IPSAS 15, "Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση"
- Επενδύσεις σε ακίνητα που μετρώνται με βάση το μοντέλο της εύλογης αξίας (Βλ. IPSAS 16, "Επενδύσεις σε ακίνητα")
- Μη ρευστοποιήσιμα ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός που η επιμέτρηση τους γίνεται με βάση τα αναπροσαρμοσμένα ποσά (βλ. IPSAS 17, «Ενσώματα και Εξοπλισμού »)
- Λοιπά στοιχεία ενεργητικού για τα οποία λογιστικές απαιτήσεις απομείωσης περιλαμβάνονται σε άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα.

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της κυβέρνησης (GBEs). Οντότητες του δημόσιου τομέα που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών, όπως ορίζεται στο παράγραφο 14, εφαρμόζουν το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ΔΛΠ 26, "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων" σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία που δεν παράγουν ταμειακά διαθέσιμα εφαρμόζουν τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου σε περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές. Το πρότυπο αυτό εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής του, την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που εντάσσονται σε άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα. Επίσης, το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα και περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, ενώ περιλαμβάνει ασώματες ακινητοποιήσεις που δεν δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα. Τέλος, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης και αναστροφές ζημιών απομείωσης που σχετίζονται με τα ασώματα πάγια που δεν δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα.

IPSAS 22 – Γνωστοποίηση πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με τη γενική κυβέρνηση (GGS) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους. Η δημοσιοποίηση κατάλληλων πληροφοριών σχετικά με τις GGS μιας κυβέρνησης μπορούν να ενισχύσουν τη διαφάνεια των οικονομικών εκθέσεων και την καλύτερη κατανόηση στη σχέση μεταξύ της αγοράς και των εμπορικών δραστηριοτήτων της και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων των οικονομικών αναφορών.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια κυβέρνηση που προετοιμάζει και παρουσιάζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και επιλέγει να αποκαλύψει οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου. Οι κυβερνήσεις αντλούν κεφάλαια από φόρους, μεταφορές, καθώς και από μια σειρά μη εμπορικών δραστηριοτήτων για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών. Λειτουργούν μέσω μιας ποικιλίας οντοτήτων για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών. Ορισμένες οντότητες βασίζονται κυρίως σε χορηγήσεις πιστώσεων ή κατανομές από φόρους ή άλλα έσοδα της κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων παροχής υπηρεσιών παράδοσης τους, αλλά μπορεί επίσης να αναλαμβάνει πρόσθετες δραστηριότητες που παράγουν έσοδα συμπεριλαμβανομένων των εμπορικών δραστηριοτήτων σε ορισμένες περιπτώσεις. Οικονομικές δηλώσεις για μια κυβέρνηση, η οποία παρέχει υπηρεσίες μέσω των ελεγχόμενων οντοτήτων, είτε εξαρτώνται κυρίως από τον κρατικό προϋπολογισμό για τη χρηματοδότηση τους δραστηριότητες ή όχι, είναι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός για την κυβέρνηση, ή τομέων αυτών, μπορεί επίσης να εκδίδεται σύμφωνα με τις στατιστικές βάσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι βάσεις αυτές να αντανakλούν τις απαιτήσεις σύμφωνα με το Σύστημα Εθνικών Λογαριασμών 1993 που εκπονήθηκε από το Ηνωμένα Έθνη και άλλους διεθνείς οργανισμούς. Αυτές οι στατιστικές οικονομικές εκθέσεις εστιάζουν στην παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με το GGS. Οι GGS περιλαμβάνει μη κερδοσκοπικούς φορείς που αναλαμβάνουν μη δραστηριότητες της αγοράς και βασίζονται κυρίως σε χορηγήσεις πιστώσεων ή από τον κρατικό προϋπολογισμό για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων παροχής

υπηρεσιών παράδοσης τους (εφεξής ως μη αγορά οντότητες ή δραστηριότητες). Οι στατιστικές βάσεις των οικονομικών αναφορών μπορεί επίσης να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα των επιχειρήσεων της κυβέρνησης, η οποία κατά κύριο λόγο ασχολείται με τις δραστηριότητες της αγοράς (συνήθως χαρακτηρίζονται ως δημόσιες χρηματοδοτικές εταιρείες (PFC) και στον τομέα των δημόσιων μη χρηματοδοτικών εταιρειών (PNFC) και το δημόσιο τομέα στο σύνολό του. Οικονομικές καταστάσεις ενοποιούν μόνο ελεγχόμενες οντότητες. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες μια εθνική κυβέρνηση ελέγχει κατάσταση / επαρχιακές και τοπικές κυβερνητικές οντότητες, και τις οικονομικές τις καταστάσεις εδραιώνοντας αυτά τα επίπεδα της κυβέρνησης, αλλά σε άλλες χώρες δεν το κάνουν. Αυτό το Πρότυπο disaggregates οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης. Ως εκ τούτου, απαγορεύει την παρουσίαση, στο πλαίσιο των GGS, της οποιαδήποτε οντότητας που δεν ενοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης.

IPSAS 23 – Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και λογιστικές μεταφορές)

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις απαιτήσεις για την οικονομική αναφορά των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές μη ανταλλαγής, εκτός των μη-συναλλαγών που δημιουργούν έναν συνδυασμό οντότητας. Το πρότυπο ασχολείται με ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην αναγνώριση και στην επιμέτρηση εσόδων από μη-χρηματιστηριακές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης της συνεισφοράς από τους ιδιοκτήτες.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τα έσοδα από μη συναλλαγματικές συναλλαγές. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Κάποια από τα έσοδα που προκύπτουν από συναλλαγές αναλύονται στο IPSAS 9, «Έσοδα από χρηματιστηριακές συναλλαγές», ενώ τα έσοδα που

λαμβάνονται από οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να προκύψουν τόσο από χρηματιστηριακές συναλλαγές όσο και από μη χρηματιστηριακές συναλλαγές. Η πλειοψηφία τους όμως προέρχεται από μη-χρηματιστηριακές συναλλαγές, όπως:

- Φόροι
- Μεταφορές συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, πρόστιμα, κληροδοτήματα, δωρεές, και αγαθά και υπηρεσίες σε είδος.

Οι κυβερνήσεις μπορεί να αναδιοργανώσουν τον δημόσιο τομέα, συγχωνεύοντας κάποιους φορείς ή διαιρώντας κάποιους άλλους σε δύο ή περισσότερες χωριστές οντότητες. Ένα συνδυασμός οντοτήτων συμβαίνει όταν έρχονται δύο ή περισσότεροι φορείς παροχής μαζί για να σχηματίσουν ένα φορέα παροχής. Αυτές οι αναδιαρθρώσεις συνήθως περιλαμβάνουν μία οντότητα που αγοράζει μια άλλη οντότητα, αλλά μπορεί να οδηγήσει σε μια νέα ή υπάρχουσα οντότητα αποκτώντας όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της άλλης οντότητας. Ο Διεθνής Δημόσιος Τομέας Λογιστικών Προτύπων (IPSASB) δεν απευθύνεται σε συνδυασμούς οντοτήτων και τους έχει αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος πρότυπου.

IPSAS 24 – Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Σκοπός του προτύπου

Το συγκεκριμένο πρότυπο απαιτεί σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού που πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων φορέων που είναι υποχρεωμένοι να δημοσιοποιούν τους διαθέσιμους πόρους τους και κατ' επέκταση λογοδοτούν γι αυτούς δημοσίως. Το πρότυπο απαιτεί επίσης γνωστοποίηση μιας εξήγησης για τους λόγους που οδηγούν στις αποκλίσεις των παραπάνω ποσών. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του προτύπου αυτού θα διασφαλίσει ότι οι φορείς του δημοσίου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους σε ότι αφορά τη λογοδοσία τους και επίσης ενισχύεται έτσι η διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων αποδεικνύοντας τη συμμόρφωση με εγκεκριμένους προϋπολογισμούς.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο, το οποίο έχει επίσης πεδίο εφαρμογής σε φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις εμπορικές επιχειρήσεις της κυβέρνησης, που απαιτείται να δημοσιοποιούν τους διαθέσιμους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς τους. Σε ορισμένες περιπτώσεις μάλιστα τα πρότυπα δεν απαιτεί τη δημοσιοποίηση των εγκεκριμένων προϋπολογισμών ούτε απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να αποκαλύπτουν πληροφορίες ή να κάνουν συγκρίσεις με εγκεκριμένους προϋπολογισμούς που δεν έχουν δει το φως της δημοσιότητας. Σε άλλες πάλι περιπτώσεις, ξεχωριστοί εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί μπορεί απαιτείται να δημοσιοποιηθούν. Αυτό μπορεί να συμβεί για παράδειγμα όταν οι δημοσιονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης περιλαμβάνουν κυβερνητικούς οργανισμούς που έχουν λειτουργική αυτονομία. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες που οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις όταν εγκρίνουν κονδύλια για το φορέα είναι στη διάθεση του κοινού.

IPSAS 25 – Παροχές σε εργαζομένους

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για τις παροχές προς τους εργαζομένους. Το πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

- Μια υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζομένους που πρέπει να καταβληθούν στο μέλλον
- Ένα έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα καταναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή τις δυνητικές υπηρεσίες που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρέχει από ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για παροχές προς τους εργαζομένους.

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική από τον εργοδότη για το σύνολο όλων των εργαζομένων, εκτός από τις συναλλαγές που βασίζονται σε μετοχές. Επίσης, το πρότυπο δεν εξετάζει την υποβολή εκθέσεων από τα προγράμματα παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Ακόμη, δεν εξετάζει τα οφέλη που παρέχονται από σύνθετα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης τα οποία δεν λαμβάνουν υπόψη την ανταλλαγή για υπηρεσίες που παρέχονται από τους εργαζόμενους ή πρώην εργαζομένους των οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Οι παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο περιλαμβάνουν εκείνες που παρέχονται:

- Σύμφωνα με επίσημες συμφωνίες μεταξύ οντότητας και μεμονωμένων υπαλλήλων, ομάδες εργαζομένων ή τους εκπροσώπους τους.
- Σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω ρυθμίσεων της βιομηχανίας, σύμφωνα με τις οποίες οι οικονομικές οντότητες οφείλουν να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά και βιομηχανικά σχέδια πολλών εργοδοτών ή όταν οι οντότητες υποχρεούνται να συνεισφέρουν στο σύνθετο πρόγραμμα κοινωνικής ασφάλισης.
- Με τις άτυπες πρακτικές που δημιουργούν μία τεκμαιρόμενη υποχρέωση. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οντότητα δεν έχει καμία ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους.

Οι παροχές των εργαζομένων περιλαμβάνουν:

- Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί, κοινωνική ασφάλιση, αμειβόμενη ετήσια άδεια, άδεια ασθενείας, κέρδη και μπόνους (αν είναι πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες)
- Παροχές μετά την έξοδο, όπως συντάξεις, άλλες συνταξιοδοτικές παροχές, μετά την ασφάλιση ζωής και την ιατροφαρμακευτική περίθαλψη
- Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, η οποία μπορεί να περιλαμβάνουν άδεια μακράς διάρκειας ή μακροπρόθεσμες παροχές αναπηρίας
- Οι παροχές εξόδου.

IPSAS 26 – Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία οντότητα και να προσδιοριστεί αν τα στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές έχουν απομειωθεί έτσι ώστε να διασφαλιστεί ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, το πρότυπο καθορίζει πότε μία οντότητα πρέπει να αντιστρέψει τη ζημία απομείωσης και να καθορίσει τις γνωστοποιήσεις.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στη λογιστική για την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που παράγουν ταμειακά διαθέσιμα, εκτός από:

- Αποθέματα (βλ. IPSAS 12, "Αποθέματα")
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε IPSAS 11, «Κατασκευαστικά Συμβόλαια»)
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου IPSAS 29
- Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε το πρότυπο IPSAS 16, "Επενδύσεις σε ακίνητα")
- Ταμειακά διαθέσιμα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός που μετρείται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά (βλ. IPSAS 17, «Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός»)
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε τα πρότυπα IPSAS 25, "Παροχές σε εργαζομένους ")
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν ταμειακά διαθέσιμα και αποτιμώνται στην αναπροσαρμοσμένη αξία
- Υπεραξία

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στο εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης
- Αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση και αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ εύλογης αξίας και λογιστικής αξίας μείον το κόστος πώλησης
- Άλλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα για τα οποία η λογιστικοποίηση των απαιτήσεων απομείωσης περιλαμβάνεται σε άλλο πρότυπο.

IPSAS 27 – Γεωργία

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για την γεωργική δραστηριότητα.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:

- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

- Οικόπεδα που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για την παροχή υπηρεσιών.

IPSAS 28 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να θεσπίσει τις αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την πλευρά του εκδότη, σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών δηλαδή κερδών ή ζημιών και τις συνθήκες υπό τις οποίες χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να αντισταθμίζονται. Οι αρχές του παρόντος προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε όλα τα είδη των χρηματοπιστωτικών μέσων, εκτός από:

- Τα συμφέροντα αυτά σε ελεγχόμενες οντότητες ή συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τα IPSAS 6,7,8.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις των εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους τα οποία περιγράφονται στο IPSAS 25
- Υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- Χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διεθνών ή εθνικών λογιστικών προτύπων που ασχολούνται με τις ασφαλιστικές συμβάσεις, επειδή περιέχουν το χαρακτηριστικό της διακριτικής συμμετοχής.
- Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις βάσει πράξεων πληρωμής με βάση το μερίδιο αγοράς πάνω στις οποίες έχουν συναφθεί οι διεθνείς συμφωνίες λογιστικών προτύπων.

IPSAS 29 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Οι απαιτήσεις για την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 28: «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση». Οι απαιτήσεις για την γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι διαθέσιμες στο IPSAS 30: «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για όλους τους τύπους χρηματοοικονομικών μέσων εκτός από συγκεκριμένες περιπτώσεις. Μερικές από αυτές είναι για παράδειγμα τα συμφέροντα σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το IPSAS 6 ή τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από μισθώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το IPSAS 13. Επίσης, το πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις για την αγορά ή την πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί σε μετρητά ή σε άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο ή με την ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων όπως συμβόλαια. Τέλος, το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

IPSAS 30 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να παραθέσει τις υποχρεώσεις που έχουν οι οντότητες για γνωστοποίηση πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

- Τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της οντότητας και την απόδοσή της
- Την φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα έχει εκτεθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και στο τέλος της περιόδου αναφοράς, και τους τρόπους με τους οποίους η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους.

Οι αρχές του παρόντος προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση, μέτρηση, και παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων που παρατίθενται αναλυτικά στα IPSAS 28 και 29.

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για όλους τους τύπους χρηματοοικονομικών μέσων εκτός από συγκεκριμένες περιπτώσεις. Μερικές από αυτές είναι για παράδειγμα τα συμφέροντα σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το IPSAS 6 ή περιπτώσεις που ρυθμίζονται από το IPSAS 7 και 8. Επιπρόσθετα, το πρότυπο έχει ισχύ τόσο σε αναγνωρισμένα όσο και σε μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του IPSAS 29. Τέλος, το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

IPSAS 31 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Σκοπός του προτύπου

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν τυγχάνουν ειδικής αντιμετώπισης σε άλλο πρότυπο. Αυτό το πρότυπο λοιπόν απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνο αν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Επίσης καθορίζει τον τρόπο επιμέτρησης της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί να συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για αυτά.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, το συγκεκριμένο πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως για παράδειγμα για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου ή για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζεται στο IPSAS 28 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση. Επιπρόσθετα το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Τέλος, για να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός για ένα στοιχείο που περιλαμβάνει τόσο απτά όσο και άυλα στοιχεία (δηλαδή για τον αν το στοιχείο θα αντιμετωπιστεί σύμφωνα με το IPSAS 17 ή με το IPSAS 31), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την κρίση της για να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι πιο σημαντικό.

IPSAS 32 – Συμφωνίες Παραχώρησης

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική για τις συμφωνίες παραχώρησης από τον παραχωρητή δηλαδή μία οντότητα του δημοσίου τομέα.

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική συμβάσεων παραχώρησης υπηρεσιών. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Οι ρυθμίσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου αφορούν τον φορέα εκμετάλλευσης παροχής δημόσιων υπηρεσιών που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο εκχώρησης υπηρεσιών για λογαριασμό του παραχωρητή. Αντιθέτως, οι ρυθμίσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου είναι εκείνες που δεν εμπλέκονται με παροχή δημοσίων υπηρεσιών και διευθετήσεις που αφορούν υπηρεσίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IFRS)

4.1 Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) έχουν εκδοθεί από IPSAB με σκοπό την ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών του δημόσιου τομέα και κατά συνέπεια την αύξηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Όπως είναι γνωστό τα IPSAS βασίζονται στις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IFRS) τα οποία εφαρμόζονται από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Στο παρόν κεφάλαιο, αφού παρουσιαστούν οι χώρες αλλά και οι οργανισμοί που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS, αναλύοντας παράλληλα και τις βασικές λογιστικές μεθόδους, παρατίθεται μία σύγκριση μεταξύ των IPSAS και των IFRS όπου παρουσιάζονται τα βασικά σημεία στα οποία διαφέρουν.

4.2 Οι χώρες που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS

Τα τελευταία χρόνια έχει παρατηρηθεί μία «στροφή» πολλών εθνικών κυβερνήσεων προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Πολλές είναι οι χώρες που έχουν προχωρήσει σε μεταρρυθμίσεις έτσι ώστε τα λογιστικά τους συστήματα να είναι εναρμονισμένα με τα πρότυπα αυτά. Παρακάτω παρατίθεται ο

πίνακας με τις χώρες οι οποίες έχουν στραφεί προς αυτή την κατεύθυνση. Ωστόσο πρέπει να τονιστεί ότι και πολλές άλλες εξετάζουν σοβαρά το ενδεχόμενο υιοθέτησης τους.

Πίνακας 4.1 Επιγραμματική παρουσίαση των χωρών που εφαρμόζουν τα IPSAS

Αφγανιστάν	Χιλή	Ινδονησία	Μαλδίβες	Ρωσία	Ηνωμένο Βασίλειο
Αμπού Ντάμπι	Κίνα	Ισραήλ	Μαυριτανία	Ρουάντα	Ηνωμένες Πολιτείες
Αλβανία	Κύπρος	Ιταλία	Μαυρίκιος	Σαουδική Αραβία	Ουρουγουάη
Αλγερία	Κολομβία	Τζαμάικα	Μολδαβία	Σουαζιλάνδη	Ουζμπεκιστάν
Αργεντινή	Κόστα Ρίκα	Ιαπωνία	Μογγολία	Σερβία	Βανουάτου
Αρμενία	Κροατία	Ιορδανία	Μαυροβούνιο	Σιγκαπούρη	Βιετνάμ
Αυστραλία	Ανατολική & Νότια Αφρική	Καζακστάν	Μαρόκο	Σλοβάκικη Δημοκρατία	Υεμένη
Αυστρία	Ανατολικό Τιμόρ	Κένυα	Μοζαμβίκη	Σλοβενία	Ζάμπια
Αζερμπαϊτζάν	Ελ Σαλβαδόρ	Κιργιστάν	Ναμίμπια	Νησιά Σολομώντα	Ζιμπάμπουε
Μπαγκλαντές	Εσθονία	Κόσσοβο	Νεπάλ	Νότια Αφρική	
Μπαρμπάντος	Φίτζι	Κουβέιτ	Ολλανδία	Ισπανία	
Λευκορωσία	Γαλλία	Λάος	Νέα Ζηλανδία	Σρι Λάνκα	
Μπουτάν	Γκάμπια	Λετονία	Νικαράγουα	Ελβετία	
Βοσνία Ερζεγοβίνη	Γεωργία	Λίβανος	Νιγηρία	Τατζικιστάν	
Μποτσουάνα	Γερμανία	Λεσότο	Νορβηγία	Τανζανία	
Βραζιλία	Γκάνα	Λιβερία	Πακιστάν	Τουρκία	
Βουλγαρία	Γουατεμάλα	Λιθουανία	Εθνική Παλαιστινιακή Αρχή	Τουρκμενιστάν	

Καμπότζη	Ονδούρα	Βόρεια Μακεδονία	Περου	Ουγκάντα	
Καναδάς	Ουγγαρία	Μαλαισία	Φιλιππίνες	Ουκρανία	
Νησιά Κέιμαν	Ινδία	Μαλάουι	Ρουμανία	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	

Πηγή: www.ifac.org

4.3 Οργανισμοί που χρησιμοποιούν τα IPSAS

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) έχουν καταρτιστεί προκειμένου να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των οργανισμών του δημόσιου τομέα. Προς το παρόν δεν εφαρμόζονται στην Ελλάδα αλλά πολλοί είναι οι φορείς που τα έχουν υιοθετήσει στο εξωτερικό. Πιο συγκεκριμένα χρησιμοποιούνται από:

- Τις Εθνικές Κυβερνήσεις (National Governments)
- Τις Περιφερειακές Αυτοδιοικήσεις
- Διάφορες Δημόσιες Επιχειρήσεις (π.χ. Πανεπιστήμια, Νοσοκομεία κλπ)

4.4 Μέθοδοι Λογιστικής στο Δημόσιο Τομέα

Όπως είναι γνωστό, έχουν αναπτυχθεί τέσσερις διαφορετικές μέθοδοι λογιστικής οι οποίες προσαρμόζονται στις ειδικές ανάγκες κάθε οργανισμού προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια και η λογοδοσία. Αυτές είναι:

- Η Λογιστική σε Ταμειακή Βάση
- Η Λογιστική σε Δεδουλευμένη Βάση
- Η Λογιστική σε Τροποποιημένη Ταμειακή Βάση
- Η Λογιστική σε Τροποποιημένη Δεδουλευμένη Βάση

Οι δύο πρώτες μέθοδοι αποτελούν τους δύο αντίθετους «πόλους» και πάνω σε αυτήν την κατεύθυνση τα IPSAS «προωθούν» την μετάβαση από την πρώτη περίπτωση στη

δεύτερη. Παρακάτω παρατίθενται μία συνοπτική ανάλυση των τεσσάρων μεθόδων με τα βασικότερα σημεία της καθεμίας.

Η μέθοδος της Ταμειακής και της Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης

Η λογιστική σε ταμειακή βάση είναι το λογιστικό σύστημα που αναγνωρίζει τα έσοδα και έξοδα τη στιγμή που πραγματοποιούνται. Με άλλα λόγια ο χρόνος πραγματοποίησης του εσόδου ταυτίζεται με το χρόνο εισπραξής του, ενώ ο χρόνος πραγματοποίησης του εξόδου είναι ο χρόνος πληρωμής του. Ουσιαστικά πρόκειται για μία πολύ απλή μέθοδο, που για μεγάλο διάστημα θεωρούνταν κατάλληλη σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης. Ωστόσο, είναι αναγκαίο να αναφερθεί ότι παρουσιάζει αδυναμία στην εκτίμηση του αποτελέσματος. Για παράδειγμα, ένας οργανισμός μπορεί να εμφανίζει μία πλήρως διαστρεβλωμένη εικόνα ως προς την οικονομική του θέση, αφού δεν καταγράφει τις μελλοντικές του υποχρεώσεις που δεν έχουν καταβληθεί ακόμα αλλά ούτε και τα έσοδα τα οποία αναμένεται να εισπραχθούν. Με την μέθοδο αυτή δεν επιτυγχάνεται καμία αντιστοίχιση του εξόδου με το έσοδο που παράγει, γεγονός που συντελεί στο παραπάνω συμπέρασμα περί εσφαλμένων εκτιμήσεων από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στην ίδια λογική στηρίζεται και η μέθοδος της Προσαρμοσμένης Λογιστικής σε Ταμειακή Βάση, με κριτήριο τις ταμειακές εισροές και εκροές (έσοδα – έξοδα) της διαχειριστικής χρήσης, αλλά σε αυτήν την περίπτωση λαμβάνονται υπόψη και οι απαιτήσεις (πληρωτέοι λογαριασμοί) σε συνδυασμό με τα έσοδα που θα εξοφληθούν / εισπραχθούν σε διάστημα όχι μεγαλύτερο των 60 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί ότι μέχρι πρότινος οι περισσότεροι δημόσιοι φορείς στην Ελλάδα χρησιμοποιούσαν αυτήν την μέθοδο για τη λογιστική τους παρακολούθηση.

Η μέθοδος της Δεδουλευμένης και της Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης

Η μέθοδος της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ορίζει ότι οι συναλλαγές και τα γεγονότα θα πρέπει να αναγνωρίζονται τη χρονική στιγμή που συμβαίνουν και όχι απαραίτητα όταν αυτά εισπράττονται ή εξοφλούνται με μετρητά ή ισοδύναμα μετρητών. Δηλαδή, είναι δυνατόν να εμφανίζονται έσοδα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τα οποία ακόμη δεν έχουν εισπραχθεί (π.χ. πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση) ή ακόμη μπορεί να έχουν εισπραχθεί και μετά να πραγματοποιούνται (π.χ. προείσπραξη ενουκίων). Αντίστοιχα, ένα έξοδο μπορεί πρώτα να πληρωθεί και μετά να πραγματοποιηθεί ή το ανάποδο. Πολλοί είναι οι λόγοι που τα IPSAS προωθούν τη συγκεκριμένη μέθοδο με βασικότερο όλων την αποτελεσματικότερη παρακολούθηση της κυβερνητικής πολιτικής αλλά και την βελτιωμένη εικόνα που παρουσιάζουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημόσιων φορέων με αποτέλεσμα την διαφάνεια και την συγκρισιμότητα. Σε ό,τι αφορά την μέθοδο της Προσαρμοσμένης Λογιστικής σε Δεδουλευμένη Βάση, πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχουν και κάποιες κατηγορίες υποχρεώσεων και απαιτήσεων που δεν αναγνωρίζονται. Για παράδειγμα, οι δαπάνες που θεωρούνται τα κόστη που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια μίας περιόδου και σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως αν έχει γίνει η πληρωμή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου και επομένως περιλαμβάνονται ποσά που είτε έχουν δοθεί είτε οφείλονται στους νόμιμους δικαιούχους.

4.5 Διαφορές μεταξύ IPSAS και IFRS

Τόσο τα IPSAS όσο και τα ΔΛΠ αποτελούν λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων που στόχο έχουν να παρέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση μέσω των διάφορων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παρά το γεγονός ότι τα ΔΛΠ αποτελούν ουσιαστικά τη βάση πάνω στην οποία στηρίχτηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (γι' αυτό και γίνεται η αντιστοίχιση τους στον Πίνακα 3.1), οι δύο κατηγορίες προτύπων παρουσιάζουν και κάποιες σημαντικές διαφορές, οι οποίες παρατίθενται παρακάτω:

- Η κυριότερη διαφορά εντοπίζεται στους φορείς που κάνουν χρήση των προτύπων. Τα μεν ΔΛΠ απευθύνονται σε ιδιωτικές επιχειρήσεις που στόχο έχουν την επίτευξη του μέγιστου δυνατού κέρδους ενώ τα IPSAS έχουν

σχεδιαστεί για να καλύψουν τις ανάγκες των δημόσιων οργανισμών που αποστολή τους είναι η εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος.

- Το IPSAS 9 ασχολείται μόνο με έσοδα τα οποία προέρχονται από ανταλλακτικές συναλλαγές, ενώ στο αντίστοιχο ΔΛΠ 18 αναφέρονται μόνο τα έσοδα από κανονικές δραστηριότητες.
- Στο ΔΛΠ 16 αναφέρεται ότι πρέπει να γίνει εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων από πιστοποιημένο και ανεξάρτητο εκτιμητή, ενώ στο αντίστοιχο IPSAS17 δεν προσδιορίζεται επακριβώς το «είδος» του εκτιμητή.
- Στο IPSAS 18 ορίζεται πολύ γενικά η έννοια του όρου «τομέας» που μάλιστα θα είναι μία ξεχωριστή ομάδα δραστηριοτήτων που θα δημοσιεύει ξεχωριστά έσοδα και έξοδα κάτι που δεν συμβαίνει στο αντίστοιχο ΔΛΠ 14.
- Στο ΔΛΠ 24 γίνεται διάκριση των εννοιών «συνδεδεμένα πρόσωπα» και «βαθμός συγγένειας» ενώ οι ίδιες έννοιες διαχωρίζονται με ακόμα πιο σαφή τρόπο στο αντίστοιχο IPSAS 20, στο οποίο μάλιστα εξαιρείται και ο όρος «κατεχόμενες εξαρτημένες εταιρίες».
- Το IPSAS 21 ορίζει ότι ένα μεγάλο μέρος των περιουσιακών στοιχείων των φορέων του δημόσιου τομέα δεν δημιουργεί ταμειακές ροές (απομείωση χωρίς ταμειακές ροές) σε αντίθεση με το αντίστοιχο ΔΛΠ 36 που μία από τις κύριες αρχές του είναι ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία είναι φορείς δημιουργίας ταμειακών ροών. Επίσης, στο IPSAS 21 δεν συμπεριλαμβάνεται η αλλαγή της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου ενώ το αντίθετο συμβαίνει στο ΔΛΠ 36.
- Στο IPSAS 22 γίνεται σύγκριση του εγκεκριμένου και δημοσιοποιημένου προϋπολογισμού με την οικονομική απόδοση του δημόσιου φορέα. Κάτι τέτοιο όμως δε φαίνεται να ισχύει σε κάποιο ΔΛΠ.
- Στο IPSAS 23 γίνεται εκτενής αναφορά στον όρο «συναλλαγές χωρίς αντάλλαγμα (non – exchange transactions) » και συνεπώς παρατίθενται και οι όροι αναγνώρισης και επιμέτρησης των συναλλαγών αυτών. Κάτι αντίστοιχο δεν φαίνεται να ισχύει σε κάποιο ΔΛΠ.

4.6 Συμπεράσματα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα έχουν σχεδιαστεί από το IASB έχοντας σαν βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS). Πολλές χώρες έχουν στραφεί προς αυτά προσαρμόζοντας τα λογιστικά τους συστήματα και μεταβαίνοντας από τη λογιστική σε ταμειακή βάση προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο πρέπει να τονιστεί ότι η στροφή από τη μία μέθοδο στην άλλη δεν συνεπάγεται ως δια μαγείας και την βελτίωση της απόδοσης του δημόσιου τομέα, αλλά αποτελεί ένα εργαλείο που στοχεύει στην λήψη καλύτερης πληροφόρησης. Πάντως εξετάζοντας τα δύο είδη προτύπων καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι ουσιαστικά οι ομοιότητες που παρουσιάζουν είναι πολύ περισσότερες από τις διαφορές αλλά και πιο ουσιώδεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS), τα οποία έχουν ήδη υιοθετηθεί από πολλές χώρες του εξωτερικού.

Πιο Συγκεκριμένα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) αποτελούν λογιστικές πρακτικές οι οποίες έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSASB) και βασίζονται στο μεγαλύτερο μέρος τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS). Παρά το γεγονός ότι πολλές χώρες έχουν ήδη αναπροσαρμόσει τα λογιστικά τους συστήματα προς αυτή την κατεύθυνση, πολλές άλλες διστάζουν να προχωρήσουν σε μία τόσο μεγάλη αλλαγή. Μετά την επισκόπηση της βιβλιογραφία στο δεύτερο κεφάλαιο, στην οποία αναλύονται είκοσι επιστημονικά άρθρα, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι πολλές εθνικές κυβερνήσεις αρνούνται να προχωρήσουν μεταρρυθμίσεις εξαιτίας του φόβου προς τα νέα αυτά πρότυπα και των πιθανών επιπτώσεων που θα επιφέρουν. Ωστόσο, οι περισσότεροι μελετητές θεωρούν λανθασμένη αυτή την στάση καθώς πιστεύουν ότι η πλήρης ένταξη των προτύπων στο δημόσιο τομέα θα αυξήσει την δημοσιονομική διαφάνεια και θα διευκολύνει τη λογοδοσία.

Μετά την παράθεση των βασικών σημείων και των τριάντα δύο (32) προτύπων τα οποία έχουν δημιουργηθεί, αναλύονται στο τέταρτο κεφάλαιο οι διαφορές των προτύπων του δημόσιου τομέα (IPSAS) και των προτύπων των επιχειρήσεων (IFRS). Τελικά, μετά τη σύγκριση αυτή, γίνεται εμφανές ότι οι δύο «ομάδες» προτύπων παρουσιάζουν περισσότερες ομοιότητες παρά διαφορές μια και οι διαφορές αυτές πηγάζουν κυρίως από την διαφορετική φύση των οργανισμών του δημόσιου τομέα.

Σε αυτό το σημείο, κρίνεται αναγκαίο να τονιστεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) μπορεί να έχουν θετικές επιδράσεις στην διαχείριση και τη λειτουργία των δημόσιων φορέων, ωστόσο οι προϋποθέσεις για να λειτουργήσουν στην Ελλάδα είναι ποικίλες. Για παράδειγμα, θα διευκόλυνε σε μεγάλο βαθμό η μετάφρασή τους στην ελληνική γλώσσα καθώς επίσης και η εκπαίδευση των δημόσιων υπαλλήλων που θα κληθούν να τα εφαρμόσουν ή η επιλογή προσωπικού με αυστηρότατα κριτήρια που θα αφορούν στις γνώσεις τους και την εμπειρία τους πάνω σε αυτό το κομμάτι. Αυτό αποτελεί

και μία πρόταση για μελλοντική έρευνα, δηλαδή το κατά πόσο μπορούν να ανταπεξέλθουν οι υπάρχοντες υπάλληλοι σε τέτοιου είδους απαιτήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Άρθρα σε επιστημονικά περιοδικά και βιβλία:

Aggestam-Pontoppidan, Caroline, and Andernack, Isabelle (2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, Wiley

Argento, Daniela, Peda, Peeter, and Gross Giuseppe, (2017), “The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia”, *Public Administration and development*, Vol 38, issue 1, pp. 39-49

Abayaawlen Atuilik, Williams, and Salla, Hussein, (2019), “Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia”, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 11 (16), pp. 99-110

Ben Amor, Donia, and Damak Ayadi, Salma, (2019), “The profile of IPSAS-adopters”, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 18, No 2, pp.262-282

Brusca, Isabel, Gómez-Villegas, Mauricio, and Montesinos, Vicente, (2016), “Public Financial Management Reforms: The role of IPSAS in Latin America”, *Public Administration and Development*, Vol 36, Issue 1, pp. 51-64

Brusca, Isabel, and Martinez, Juan Carlos, (2016), “Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting”, *International Review of Administrative Sciences* 2016, Vol. 82(4) pp. 724–744

Brusca, Isabel, Montesinos, Vicente, and Chow, Danny, S.L. (2013), “Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain”, *Public Money and Management*, Vol 33:6, pp. 437-444

Chow, Danny, and Aggestam Pontoppidan, Caroline, (2019), “The United Nations’ (UN) decision to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, “Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management”, Vol. 31, No.2, pp. 285-306

Christiaens, Johan, Ghent, Brecht, Ghent, Reyniers and Rolle’ Ghent, Caroline, (2010), “Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study”, *International Review of Administrative Sciences* 2015, Vol. 76(3), pp. 537-554

Christiaens, Johan, Ghent, Vanhee,, Ghent, Christophe, Manes-Rossi, Francesca, Aversano, Natalia, and van Cauwenberge Ghent, Philippe, (2016), “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison”, *International Review of Administrative Sciences* 2015, Vol. 81(1), pp. 158–177

Dvořák, Martin and Poutnik, Lukáš (2017), “The Impact of Different Determination of Intangible Fixed Assets in Accordance with CAS and IPSAS on Financial Statements”, “*European Financial and Accounting Journal*”, Vol. 12. No. 3, pp. 103-116

Ijeoma, N.B., (2014), “The impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) On Reliability, Credibility and Integrity of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria”, “*International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*”, Vol. 2, Issue 3, pp. 1-8

Ilie, Elena, and Miose, Nicoleta-Mariana (2012), “IPSAS and the application of these standards in the Romania”, “*Procedia – Social and Behavioral Sciences*”, Vol. 62, pp. 35-39

Jorge,Susana, Brusca, Isabel, and Nogueira, Sónia, P. (2019), “Translating IPSAS into National Standards: An illustrative Comparison between Spain and Portugal”, “*Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*”,

Jorge, Susana, Margarida, Jesus, Maria Antónia, and Laureano, M. S., Raul (2016), “Governmental Accounting Maturity Towards IPSASs and the Approximation to National Accounts in the European Union”, “*International Journal of Public Administration*”, Vol. 39, No. 12, pp. 976-988

Lombrano, Alessandro, and Zanin, Luca, (2013), “IPSAS and local government consolidated financial statements – proposal for territorial consolidation method”, “Public Money & Management”, Vol. 33, Issue 6, pp.429-436

Mnif, Yosra, Sellami and Yosra, Gafsi (2017), “Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards”, International Journal of Public Administration, Vol. 42:2, pp. 119-131

Müller-Marqués Berger, Thomas, IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards (2018), Ernst & Young, Third Edition

Oulasvirta, Lasse, (2012), “The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study”, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 25 (2014), pp. 272–285

Puddu, Luigi, Rainero, Christian, Secinaro, Silvana, Indelicato, Alessaandra, and Vietti, Maria Chiara (2013), “The Consolidated Financial Statement: Are IPSAS and National Accounting Standards Comparable? The Turin City Council Case”, “International Journal of Business and Social Science”, Vol. 4, No. 13, pp. 241-250

Jones, Rowan and Caruana, Josette (2016), “Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union”, International Review of Administrative Sciences, Vol 82(4), pp. 745-762

Wahyu, Sigit, Kartiko, Hilda, Dwi, Martani, Rossieta, and Trisacti, Wahyuni (2018), “Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency ”, Brazilian Administration Review, Vol.. 15, pp. 70119

Νεγκάκης, Χρήστος (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς : Θεωρία και Εφαρμογές», Αειφόρος Λογιστή

Ιστοσελίδες:

- www.scholar.google.com
- www2.deloitte.com

- www.lib.uom.gr
- www.wikipedia.gr
- www.investopedia.com
- www.taxheaven.gr
- www.bloomberg.com
- www.ifrs.org
- www.financialexecutives.org
- www.fee.be
- www.ipsasb.org
- www.ifac.org
- www.e-forologia.gr
- www.solae.gr
- www.publicfinanceinternational.org
- www.accountancygreece.gr
- www.oreilly.com
- www.insider.gr
- www.accountancygreece.gr