



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥ-
ΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η Συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα σε Οργανισμούς Τοπικής
Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α)

του

Τσοκαλίδη Σπυρίδων

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

Θεσσαλονίκη 2021

Αφιερώνεται στην
οικογένεια μου

Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα πρωτίστως να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στο Ακαδημαϊκό Προσωπικό του Μεταπτυχιακού Προγράμματος στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική για όλες τις γνώσεις που μου μετέδωσαν καθώς, και για όλα τα εφόδια που μου παρείχαν, ώστε να εξελιχθώ επαγγελματικά αλλά και ως άνθρωπος.

Τέλος, την οικογένεια μου και τους φίλους μου, όπου μου πρόσφεραν απεριόριστη υποστήριξη και συμπαράσταση, καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

Περίληψη

Ο στόχος της διπλωματικής εργασίας είναι η καταγραφή και παρουσίαση της ισχύουσας κατάστασης σε σχέση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Αρχικά, προβάλλεται μια βιβλιογραφική ανασκόπηση σε σχέση με τα όσα έχουν αναπτυχθεί και γραφτεί σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον Δημόσιο τομέα, ενώ στην συνέχεια, προβάλλονται όλα τα πρότυπα με μια εκτενή ανάλυση για καθένα από αυτά. Ακόμη, και η μεγάλη συνεισφορά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα στην προσφορά καλύτερης ποιότητας χρηματοοικονομικών πληροφοριών που προκύπτουν κάθε φορά από τις κυβερνήσεις αλλά και τα πλεονεκτήματα υλοποίησης αυτών των προτύπων σε χώρες που δεν αναπτύσσουν και εφαρμόζουν τα συγκεκριμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως σκοπό να προβάλλει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, γνωστά και ως IPSAS, μέσα από τη μελέτη διαφόρων συγγραφέων. Αφού γίνει μία συνοπτική εξέταση των βασικότερων σημείων και των σαράντα τριών προτύπων, στη συνέχεια αποσαφηνίζονται οι λογιστικές μέθοδοι που μεταχειρίζονται από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Το γεγονός ότι τα IPSAS στηρίζονται στο μεγαλύτερο μέρος τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS) καθοδήγησε σε μία αντιπαράθεση μεταξύ τους προκειμένου να φανερωθούν οι κυριότερες διαφορές τους. Σε ότι αφορά τη χώρα μας, εκτιμάται σκόπιμο να ξεκαθαριστεί ότι δεν υλοποιούνται στην Ελλάδα, ωστόσο υπάρχει τεταμένη συζήτηση για την προσαρμογή των λογιστικών συστημάτων με τα πρότυπα αυτά.

Λέξεις-Κλειδιά: δημόσιος τομέας, διεθνή λογιστικά πρότυπα, θεσμικό πλαίσιο, Ταμειακή Λογιστική, Δεδουλευμένη Λογιστική, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) IFAC – International Federation of Accountants- Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

Summary

The aim of the dissertation is to record and present the current situation in relation to the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Initially, a bibliographic review is presented in relation to what has been developed and written about International Accounting Standards in the Public Sector, and then all the standards are presented with an extensive analysis of each of them. Moreover, the great contribution of the International Accounting Standards of the Public Sector to the provision of better quality financial information that arises every time from the governments but also the advantages of the implementation of these standards in countries that do not develop and apply the specific International Accounting Standards. This thesis aims to promote the International Accounting Standards for the Public Sector, also known as IPSAS, through the study of various authors. After a brief examination of the key points and the forty-three standards, the accounting methods used by public sector organizations are then clarified. The fact that IPSAS relies for the most part on International Accounting Standards (IFRS) has led to a confrontation between them in order to reveal their main differences. Regarding our country, it is considered appropriate to clarify that they are not implemented in Greece, however there is a tense discussion on the adaptation of accounting systems to these standards.

Keywords: Public Sector, International Accounting Standards, Institutional Framework, Cash Accounting, Accrued Accounting, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
IFAC - International Federation of Accountants - International Federation of Accountants
GAAPAP Account - General

Συντομογραφίες

ΕΛΣ: Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΛΣΤΑΤ: Ελληνική Στατιστική Αρχή

ΕΤΠΑ: Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης

ΔΕΠ: Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών

ΔΛΠΔΤ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα

ΟΤΑ: Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

ΠΔΕ: Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων

ΥΔΕ: Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου

ΦΓΚ: Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

ESA: Πρότυπο του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών

GAAP: Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές

G.O.F.O.G.: Classification of the Functions of Government

GFS: Σύστημα Χρηματοοικονομικής Στατιστικής των Κυβερνήσεων

INTOSAI: Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων

IPSASB: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

IFAC: Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

IFRS: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1 : Χώρες υλοποίησης των IPSAS	9
Πίνακας 2: Παρουσίαση των ΔΛΠΔΤ	11

Πίνακας περιεχομένων

Αφιερώσεις	ii
Ευχαριστίες	iii
Περίληψη.....	iv
Summary	v
Συντομογραφίες.....	vi
Κατάλογος Πινάκων	vii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	1
1.2 Σκοπός της Εργασίας / Ερευνητικά Ερωτήματα	2
1.3 Διάρθρωση της Εργασίας	3
1.4 Συνεισφορά στη Βιβλιογραφία.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	5
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	5
2.1 Εισαγωγή	5
2.2 Η Παρουσία των IPSAS στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση.....	6
2.3 Η Παρουσία των IPSAS στον Υπόλοιπο Κόσμο.....	9
Πίνακας 1 : Χώρες υλοποίησης των IPSAS.....	10
2.4 Σύνοψη – Συμπεράσματα	11
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....	12
3.1 Σύντομη παρουσίαση των IPSAS.....	12
Πίνακας 2: Παρουσίαση των ΔΛΠΔΤ	12
3.2 Αναλυτική Παρουσίαση των IPSAS	13
3.2.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (IPSAS 1)	14
3.2.2 Κατάσταση Ταμειακών Ροών (IPSAS 2)	15
3.2.3 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη (IPSAS 3)	16
3.2.4 Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος (IPSAS 4)	16
3.2.5 Κόστη Δανεισμού (IPSAS 5)	17
3.2.6 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική για Ελεγχόμενες Οντότητες (IPSAS 6).....	17

3.2.7 Λογιστική Επενδύσεων σε συγγενείς Οντότητες (IPSAS 7).....	18
3.2.8 Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες (IPSAS 8)	18
3.2.9 Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγής (IPSAS 9).....	20
3.2.10 Οικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες (IPSAS10).....	20
3.2.11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (IPSAS11).....	21
3.2.12 Αποθέματα (IPSAS 12)	21
3.2.13 Μισθώσεις (IPSAS 13).....	22
3.2.14 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς (IPSAS 14).....	22
3.2.16 Επενδύσεις σε Ακίνητα (IPSAS 16)	23
3.2.17 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (IPSAS 17)	24
3.2.18 Πληροφόρηση κατά Τομέα (IPSAS 18).....	24
3.2.19 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις (IPSAS 19).....	25
3.2.20 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (IPSAS 20).....	25
3.2.21 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές (IPSAS 21) 26	
3.2.22 Γνωστοποίηση Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για το Γενικό Κυβερνητικό Τομέα (IPSAS 22).....	26
3.2.23 Έσοδα από μη ανταλλακτικές Συναλλαγές/Φόροι-Τέλη (IPSAS 23)	26
3.2.24 Παρουσίαση Πληροφόρησης για τον Προϋπολογισμό στις Οικονομικές Καταστάσεις (IPSAS 24).....	27
3.2.25 Παροχές σε Εργαζομένους (IPSAS 25).....	28
3.2.26 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Ταμειακές Ροές (IPSAS 26)	28
3.2.28 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση (IPSAS 28).....	28
3.2.29 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση (IPSAS 29).....	29
3.2.30 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις (IPSAS 30)	30
3.2.31 Άυλα Στοιχεία (IPSAS 31)	30
3.2.32 Συμφωνίες Παραχώρησης (IPSAS 32).....	30
3.2.33 Πρώτη εφαρμογή δεδουλευμένης βάσης IPSAS (IPSAS 33)	31
3.2.34 Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (IPSAS 34)	32
3.2.35 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις (IPSAS 35)	32
3.2.36 Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες (IPSAS 36).....	33
3.2.37 Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο (IPSAS 37).....	33
3.2.38 Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες (IPSAS 38)	34
3.2.39 Παροχές σε Εργαζομένους (IPSAS 39).....	34
3.2.40 Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα (IPSAS 40).....	35
3.2.41 Χρηματοοικονομικά Μέσα (IPSAS 41)	35
3.2.42 Κοινωνικές Παροχές (IPSAS 42)	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	37
ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	37
4.1 Ταμειακή Λογιστική.....	37
4.2 Δεδουλευμένη Λογιστική.....	38
4.3 Μετάβαση από ταμειακή σε δεδουλευμένη.....	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	41
Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΔΛΠΔΤ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	41
5.1 Νομοθετικό Πλαίσιο.....	41
5.2 Διαδικασίες για την Υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από Ο.Τ.Α.	44
5.3 Οφέλη και επιπτώσεις από την Υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ.....	46
5.4 Η παρουσία του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	51
Συμπεράσματα – Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.....	51
Βιβλιογραφία.....	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η σύγχρονη εποχή, μαστιζείται από μια οικονομική δυσλειτουργία , η οποία έχει παρουσία σε ολόκληρο τον πλανήτη, δημιουργώντας μια κρίση χρέους ,όπου μέσω αυτής φανερώθηκε η πραγματική κατάσταση που επικρατεί, καθώς και η ανεπάρκεια των λογιστικών πρακτικών εκ μέρους του δημόσιου τομέα.

Η απουσία αποτελεσματικών κανόνων και προτύπων , ώθησε πολλές κυβερνήσεις στην παραποίηση των πραγματικών δεδομένων προς όφελος τους. Η έλλειψη αποτελεσματικών μεθόδων ελέγχου, ενθάρρυνε τα κράτη-μέλη να εισέλθουν στην ευρωπαϊκή ένωση , χωρίς την πραγματοποίηση κατάλληλων διαδικασιών και δικλίδων ασφαλείας , έχοντας συνεισφορά στην κρίση χρέους στην Ευρώπη. Είναι δεδομένο , ότι θα πρέπει να εφαρμοστεί ένα αποτελεσματικό σύστημα για την δόμηση ενός βιώσιμου μέλλοντος , μέσω της δημιουργίας ενός συνόλου λογιστικών κανόνων , όπου θα προάγεται η διαφάνεια , η αξιοπιστία καθώς και η συγκρισιμότητα των αποτελεσμάτων.

Για τον λόγο αυτό, δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα(ΔΛΠΔΤ). Τα πρότυπα, εφαρμόζονται σε πολλές χώρες, με θετική συμβολή, ωστόσο ένα από τα κύρια αρνητικά χαρακτηριστικά αποτελεί το υψηλό κόστος εφαρμογής τους, το οποίο, μπορεί να μειωθεί με αποτελεσματική διαχείριση των διαθέσιμων πόρων. Η θέσπιση των προτύπων δημοσίου τομέα, καθίσταται αναγκαία για την χώρα μας, καθώς αποτελούν παγκόσμια πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς για τις οντότητες του δημόσιου τομέα, το οποίο μας καθιστά αυτόματα ανταγωνιστικούς. Ωστόσο για την αποτελεσματική εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων απαιτείται εναρμόνιση με τους κανόνες που επιβάλλουν και την στελέχωση εξειδικευμένου προσωπικού, όπου θα είναι σε θέση να ερμηνεύουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις υψηλών προδιαγραφών. Γίνεται αντιληπτό ότι αυτό απαιτεί μεγάλο κόστος, αλλά μακροπρόθεσμα η επίδραση θα είναι θετική, περιορίζοντας σε σημαντικό βαθμό λάθη και παραλείψεις (Δεληγιάννης, 2013).

1.2 Σκοπός της Εργασίας / Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι , η ανάλυση της κατάστασης που επικρατεί σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) καθώς και της παρουσίας και ανάλυσης τους και των οργάνων που τα διέπουν , τόσο σε ευρωπαϊκές χώρες όσο και στην προσπάθεια της χώρας μας να ενταχθεί σε αυτό το διεθνές πλαίσιο δίνοντας έμφαση και ιδιαίτερη προσοχή σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α), σχετικά με τους Δήμους.

Είναι αναγκαίο να χρησιμοποιηθούν πολλές αναφορές άρθρων, πηγών, εργασιών και ερευνών μέσω εγχώριας και διεθνούς βιβλιογραφίας, προκειμένου να απαντηθούν ερευνητικά ερωτήματα, με τα οποία θα υλοποιηθούν αποτελεσματικά οι στόχοι που έχουν τεθεί παραπάνω. Τα ερωτήματα που πρόκειται να τεθούν και παράλληλα να απαντηθούν κατά την ολοκλήρωση της διπλωματικής και της εξαγωγής συμπερασμάτων είναι τα ακόλουθα:

- Ποια είναι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ (IPSAS);
- Ποια είναι τα χαρακτηριστικά αυτών των προτύπων;
- Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής τους;
- Ποια είναι τα κύρια Όργανα Κατάρτισης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ;
- Πόσο αποτελεσματική μπορεί να είναι η εφαρμογή τους στην χώρα μας, καθώς και οι προϋποθέσεις που απαιτούνται;
- Κατά πόσο τα Πρότυπα Δημοσίου Τομέα διασφαλίζουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, από την πλευρά των Ο.Τ.Α και πιο συγκεκριμένα των Δήμων;
- Ποια είναι η θετική συμβολή αλλά και τα αρνητικά που απορρέουν από την εφαρμογή εκσυγχρονισμένων λογιστικών μεθόδων μέσω της υιοθέτησης των IPSAS;

1.3 Διάρθρωση της Εργασίας

Αρχικά προβάλλονται τα βασικά σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα στο εισαγωγικό κομμάτι της εργασίας, και υλοποιείται στο κεφάλαιο δύο μια βιβλιογραφική σύντομη περιγραφή σε σχέση με την παρουσία και εφαρμογή των ISPAS στην Ελλάδα και τον υπόλοιπο κόσμο. Στο κεφάλαιο τρία γίνεται μία συνοπτική εξέταση των βασικότερων σημείων και των σαράντα τριών προτύπων, και στη συνέχεια αποσαφηνίζονται οι λογιστικές μέθοδοι που μεταχειρίζονται από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο πραγματοποιούνται οι Διεθνείς Πρακτικές Λογιστικές που αποτελούνται από την Ταμειακή και Δεδουλευμένη Λογιστική και αναφέρεται πως υλοποιείται η μετάβαση από μια Ταμειακή σε μία Δεδουλευμένη Λογιστική. Ακόμη, στο πέμπτο κεφάλαιο προβάλλεται η συμβολή των ΔΛΠΔΤ σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης που περιλαμβάνει το νομοθετικό πλαίσιο, τις διαδικασίες για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από Ο.Τ.Α, τα οφέλη και τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ. Τέλος παραθέτονται τα συμπεράσματα και η σχετική βιβλιογραφία που ανακύπτει από την μελέτη της παρούσας διπλωματικής.

1.4 Συνεισφορά στη Βιβλιογραφία

Η παρούσα εργασία, με την κατάλληλη συλλογή και ανάλυση ποικίλων θεμάτων επικεντρώνεται σε ένα νέο λογιστικό πλαίσιο μέσω των Δ.Λ.Π.Δ.Τ, τα οποία εφαρμόζονται σε πολλές χώρες και αποτελεί το έναυσμα να εφαρμοστούν και στην χώρα μας, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι ιδιαιτερότητες των λειτουργιών του Δημοσίου Τομέα και πιο συγκεκριμένα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ Βαθμού, που αποτελούν τους Δήμους.

Ελπίζω η διπλωματική μου εργασία να συνδράμει στο να εξαχθεί η σημασία των προτύπων που αφορούν τον Δημόσιο Τομέα και τα θετικά αποτελέσματα που απορρέουν από την εφαρμογή τους. Ωστόσο, για την επίτευξη αυτού του σκοπού είναι αναγκαία η συνδρομή όλων μας και κυρίως των κυβερνήσεων όπου θα πρέπει να λάβουν ορθές αποφάσεις, μέσω της πληροφόρησης που παρέχουν τα πρότυπα.

Η ανάγκη για εξέλιξη των λογιστικών μεθόδων και πρακτικών είναι επιτακτική, ώστε να αυξηθεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία, να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των διεθνών αγορών, με σκοπό την δημιουργία μιας ανταγωνιστικής ελληνικής οικονομίας. Μέσω της αναφοράς μου, σχετικά με την συμβολή των IPSAS σε Ο.Τ.Α, ευελπιστώ να γίνουν κατανοητοί οι λόγοι μετάβασης σε ένα σύγχρονο νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο και να αποτελέσει υπόδειγμα για την ενημέρωση του κάθε ενδιαφερόμενου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Εξαιτίας των απαιτήσεων της σημερινής εποχής, πολλές χώρες έχουν εισέλθει σε μια διαδικασία αναβάθμισης των λογιστικών συστημάτων του Δημόσιου Τομέα, όπου για την υλοποίηση αυτής της διαδικασίας συνέβαλλε το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα(IPSASB), το οποίο έχει την στήριξη από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών(IFAC). Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται τόσο στο Δημόσιο όσο και στον Ιδιωτικό τομέα παρουσιάζουν κάποια κοινά χαρακτηριστικά και θα ήταν αποδεκτό να υπάρχει ένα κοινό λογιστικό πλαίσιο και για τους δύο τομείς, ωστόσο αυτή η μέθοδος αποτρέπει την αποτελεσματική διαφάνεια και την πραγματική εικόνα παρουσίασης των δεδομένων. Για τον λόγο αυτό, τα IPSAS, έχουν θεσπίσει πρότυπα τα οποία αφορούν αποκλειστικά τον τομέα ευθύνης τους.

Γενικότερα, τα λογιστικά πρότυπα μπορούν να ενισχύσουν την αντικειμενικότητα και την σαφήνεια τους, με την εφαρμογή τους από άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό, το οποίο μπορεί να εφαρμοστεί και στον Δημόσιο Τομέα για την ενίσχυση την ανεξαρτησίας, με την ανάθεση του έργου εφαρμογής των προτύπων και των διαδικασιών σε φορείς του Ιδιωτικού Τομέα, σε Συμβουλευτικές Επιτροπές κ.α. (Toudas et al., 2013).

Τα IPSAS, αποτελούν μια σημαντική μεταρρύθμιση για πολλές χώρες μέσω των οποίων εξασφαλίζεται διαφάνεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των διάφορων χωρών. Σύμφωνα με τον (Ball, 2015, p. 397), τα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή των προτύπων απαιτούν ένα πιο αυστηρό πλαίσιο ελέγχου, λογοδοσία των κυβερνήσεων καθώς και παρακολούθηση της απόδοσης με μετρήσιμα δεδομένα.

Το IPSAB, έχει εκδώσει μέχρι τώρα 42 πρότυπα με βάση της δεδουλευμένης και 1 πρότυπο οικονομικής πληροφόρησης σε ταμειακή βάση. Ολοένα και περισσότερες χώρες και οργανισμοί έχουν αρχίσει να ενσωματώνουν τα διεθνή πρότυπα και υπάρχουν αναφορές ικανοποίησης τους από την εφαρμογή τους. Έχει τεθεί ως στόχος μελλοντικά να υπάρξει ενδυνάμωση των προτύπων με παράλληλη ευθυγράμμιση με τα ΔΠΧΑ. Μέσω του στρατηγικού σχεδίου που έχει οριστεί για την περίοδο 2019-2023 του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών

Προτύπων Δημοσίου Τομέα, επιδιώκεται να ενισχυθεί η δημόσια διαχείριση σε παγκόσμιο επίπεδο, μέσω των IPSAS.

Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, είναι αναγκαίος ο διαχωρισμός δύο κύριων τομέων που προάγουν το Δημόσιο συμφέρον: (α) η ανάπτυξη και διατήρηση χρήσης των IPSAS και των υπολοίπων ποιοτικών οικονομικών πληροφοριών, (β) η ευαισθητοποίηση με τα πρότυπα καθώς η θετική συμβολή που θα επιφέρουν (Chytis et al., 2020, p. 167).

2.2 Η Παρουσία των IPSAS στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση

Ο όρος δημόσιος τομέας, σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία κάνει αναφορά σε κυβερνήσεις, τοπικές αρχές, καθώς και επιχειρήσεις που έχουν σχέση με τον δημόσιο τομέα. Όσον αφορά, τη γενική κυβέρνηση αποτελείται από την διοίκηση, τις τοπικές και περιφερειακές αρχές 1^{ου} και 2^{ου} βαθμού (Rallis, 2015). Αναπόσπαστο κομμάτι αναβάθμισης της δημόσιας λογιστικής στην χώρα μας, αποτελεί η υιοθέτηση ενός λογιστικού πλαισίου για όλους τους φορείς της κυβέρνησης, στηριζόμενο στα Δ.Λ.Π και προσαρμοσμένα στις ανάγκες του δημοσίου. Η πρώτη παρουσία τους καταγράφεται από αρχές του 2019 στην διοίκηση της γενικής κυβέρνησης, και υπάρχει μακροπρόθεσμο πλάνο εφαρμογής του σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης, στα δημόσια νομικά γραφεία, σε μονάδες υγείας καθώς και σε τοπικές αρχές από αρχές του 2013 και μετέπειτα (Chytis et al., 2020, p. 170).

Για την αποτελεσματική εφαρμογή των IPSAS, στην Ελλάδα απαιτείται σωστός προγραμματισμός και λεπτομερής σχεδιασμός, για πιο ομαλή μετάβαση σε νέα δεδομένα και λογιστικές πρακτικές. Είναι αναγκαίο να καταρτιστεί ένα νέο νομοθετικό πλαίσιο και νέοι κανονισμοί διακυβέρνησης καθώς και κάλυψη του κόστους εφαρμογής τους, κατάρτιση του προσωπικού και αντικατάσταση των υφιστάμενων πληροφοριακών συστημάτων (ACCA, 2017). Σύμφωνα με την (PWC, 2013), για την υιοθέτηση των IPSAS χρειάζονται αρκετά χρόνια από πλευρά των οργανισμών και επιχειρήσεων, το οποίο οφείλεται στο γεγονός ότι είναι περισσότερο από μια λογιστική αλλαγή αλλά μετασχηματισμός ολόκληρης της οντότητας (Laswad and Redmayne, 2015).

Ο (Loumiotis, 2014), αναφέρει ότι είναι αναγκαίο να τεθούν βασικές απαιτήσεις για την εφαρμογή των IPSAS στη χώρα μας, εκ των οποίων είναι:

- Μετάφραση των προτύπων στην ελληνική γλώσσα.
- Αποδοχή από την κυβέρνηση και τους δημόσιους φορείς και γενικότερα να προάγουν τα πρότυπα το δημόσιο συμφέρον.
- Εκπαίδευση του προσωπικού της κυβέρνησης, που θα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει τα IPSAS.
- Το προσωπικό όλων των οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα να καταρτιστεί με κατάλληλη γνώση για την εφαρμογή των προτύπων.
- Λεπτομερής απογραφή όλων των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων, ειδικότερα των παγίων, όπου είναι αναγκαία η δημιουργία μητρώου για λεπτομερή παρακολούθηση τους.
- Η δημιουργία σύγχρονων μεθόδων και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του Δημοσίου Τομέα και της ορθής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.
- Η υιοθέτηση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων για την λογιστική οργάνωση και παροχή έγκυρων πληροφοριών στην Διοίκηση.
- Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από εξωτερικούς ελεγκτές για την διασφάλιση αξιοπιστίας και διαφάνειας.
- Οικονομική στήριξη για το κόστος που θα επέλθει από την πρώτη εφαρμογή των προτύπων του Δημοσίου Τομέα.

Σύμφωνα, με τον Νόμο (4270/2014) στα πλαίσια της δημοσιονομικής εξυγίανσης, έχουν ληφθεί ποικίλες πρωτοβουλίες για την δημιουργία ενός φορολογικού πλαισίου και πρακτικών για την δημιουργία δικλίδων ασφαλείας στους μηχανισμούς ελέγχου που θα συμβάλουν στην υιοθέτηση των IPSAS. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι ενισχύθηκε η διαφάνεια μέσω ενός προγράμματος διαφάνειας καθώς και άντληση πιο αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τους προϋπολογισμούς των φορέων της κυβέρνησης. Επιπλέον, αναβαθμίστηκαν οι ψηφιακές διαδικασίες, προκειμένου να ανταποκριθούν στις σημερινές απαιτήσεις και για την παρακολούθηση δημοσιονομικών μεγεθών (ηλεκτρονικό σύστημα αξιολόγησης, ηλεκτρονική υπογραφή, ηλεκτρονική μεταφορά εγγράφων).

Η (ΕΛΤΕ, 2013) σε επίσημο δελτίο τύπου στις 6 Μαρτίου 2013 αναφέρει ότι τα πλεονεκτήματα και τα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών προτύπων Δημοσίου Τομέα θα είναι σημαντικά. Αρχικά, γίνεται αναφορά στην ενίσχυση της αξιοπιστίας, της διαφάνειας, και της συγκρισιμότητας των κεφαλαίων, παρουσιάζοντας όλες τις συναλλαγές

που έχουν πραγματοποιηθεί. Ακόμη, τα IPSAS αναμένεται να παρέχουν βέλτιστη πληροφόρηση σχετικά με την κατανομή και διαχείριση των δημόσιων πόρων, καθώς και μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης. Επιπλέον, τα πρότυπα βοηθούν στην απεικόνιση των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων, με αποτίμηση στην εύλογη αξία. Τέλος, αναφορικά με τα οφέλη υπογραμμίζεται η μελλοντική εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ.

Σύμφωνα με την έρευνα (Bellanca, Sabrina & Julien Vandernoot, 2014), διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των κρατών-μελών, τόσο για την εφαρμογή των IPSAS, όσο και για τον τύπο λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιείται. Με βάση την αρχή της λογιστικής του δεδουλευμένου τα πρότυπα του δημοσίου τομέα, μπορούν να αποτελέσουν σημαντική ευκαιρία για τα κράτη-μέλη της Ε.Ε για εκσυγχρονισμό των λογιστικών τους συστημάτων. Οι συγγραφείς συμπεραίνουν, πως ενώ δεν υπάρχει ενσωμάτωση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ στην ευρωπαϊκή νομοθεσία, υπάρχει ροπή προς υιοθέτηση σύγχρονων λογιστικών συστημάτων βασισμένων στην δεδουλευμένη βάση από τα κράτη και το αξιολογούν ως θετική μετάβαση για την βελτίωση της διαφάνειας και την αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων πόρων.

Σε μια άλλη έρευνα (Manes Rossi et al., 2012), όπου συμμετείχαν 6 χώρες (Ηνωμένο Βασίλειο, Γερμανία, Σουηδία, Ιταλία, Γαλλία, Ισπανία) αναφέρονται τα λογιστικά συστήματα που χρησιμοποιούνται σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, εκ των οποίων είναι η ταμειακή λογιστική και η δεδουλευμένη λογιστική. Ωστόσο, το IPSAB αναγνωρίζει επιπλέον δύο συστήματα: την τροποποιημένη ταμειακή λογιστική και την τροποποιημένη δεδουλευμένη λογιστική. Πιο συγκεκριμένα, το Ηνωμένο Βασίλειο βασίζεται στην δεδουλευμένη δίνοντας μεγαλύτερη προσοχή στην κατάρτιση αναφορών και όχι στην κατάρτιση προϋπολογισμών που διαδραματίζουν υποστηρικτικό ρόλο. Η Γερμανία, βρίσκεται σε μια διαδικασία μεταρρύθμισης της λογιστικής του δημοσίου τομέα, με την εισαγωγή ενός λογιστικού συστήματος που βασίζεται στη δεδουλευμένη, παρόλο που η υιοθέτηση των IPSAS δεν αποτελούν μέρος αυτής της διαδικασίας. Επιπλέον η Ιταλία, Γαλλία, Ισπανία, επιλέγουν κι αυτές δεδουλευμένη λογιστική όσον αφορά την κατάρτιση αναφορών και προϋπολογισμών, με εξαίρεση την Σουηδία όπου έχει υιοθετήσει και εφαρμόσει δικό της λογιστικό σύστημα.

Οι ερευνητές παρατήρησαν με την αξιολόγηση των δεδομένων ότι υπάρχουν ορισμένες αποκλίσεις αναφορικά με την επιλογή των λογιστικών συστημάτων μεταξύ των χωρών της Ε.Ε., ωστόσο υπάρχει μεγάλη ροπή προς την δεδουλευμένη με εξαίρεση λίγες χώρες που εφαρμόζουν δικό τους σύστημα.

2.3 Η Παρουσία των IPSAS στον Υπόλοιπο Κόσμο

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS), έχουν λάβει παγκόσμια αναγνωσιμότητα ως λογιστικό πλαίσιο, όσον αφορά την οικονομική πληροφόρηση του δημόσιου τομέα. Αυτό το σύγχρονο πλαίσιο αποκτά αποδοχή από πολλές χώρες και ειδικότερα από αναπτυσσόμενες οικονομίες του κόσμου που είναι σε θέση να δεχθούν τις προκλήσεις του νέων λογιστικών διαδικασιών και κανόνων.

Η έρευνα (Olayinka and Uchenna, 2016), εξετάζει την συμβολή της υιοθέτησης των IPSAS στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα στην Νιγηρία. Για την πραγματοποίηση της μελέτης χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της παλινδρόμησης, όπου τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ, έχουν θετικό αντίκτυπο στην ποιότητα της πληροφόρησης στον δημόσιο τομέα. Τα ευρήματα αποκαλύπτουν ότι αναμένεται να αυξήσουν το επίπεδο λογοδοσίας και διαφάνειας στο δημόσιο τομέα, ενίσχυση της συγκρισιμότητας, παροχή ουσιαστικής πληροφόρησης στην αρμόδια διοίκηση, καθώς και βελτίωση της ποιότητας του λογιστικού συστήματος της εξεταζόμενης χώρας.

Είναι ευρέως εκτεταμένη η άποψη ότι ο κύριος λόγος που οι κυβερνήσεις εισάγουν πρότυπα IPSAS, είναι επειδή η εισαγωγή τους κρίνεται μία καλή πρακτική. Εντούτοις, όμως, στην πράξη ένας μικρός αριθμός κυβερνήσεων έχουν αναγνωρίσει πραγματικά τα πρότυπα αυτά. Όσο αναφορά το IPSAS που σχετίζεται με τις ταμειακές ροές (το σύνολο των IPSAS με τα επιμέρους στοιχεία τους παρουσιάζονται αναλυτικά παρακάτω) δεν υπάρχει ούτε μία χώρα σε όλο τον κόσμο στην πραγματικότητα που να έχει αναγνωρίσει το εν λόγω πρότυπο. Απαιτείται, όμως, να επισημανθεί ότι η υλοποίηση του συγκεκριμένου προτύπου έχει ένα βασικό πρόβλημα και αυτό αφορά την υπόθεση για την παροχή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όλες τις ελεγχόμενες οντότητες, πράγμα που σημαίνει ότι όλες οι υπηρεσίες και τα υπουργεία θα έπρεπε να οργανωθούν ως επιχειρηματικές οντότητες που να αποτελούν έναν "όμιλο", κάτι που πρακτικά θα ήταν μία πολύ εξαντλητική διαδικασία και σχεδόν όλες οι κυβερνήσεις θεωρούν ότι η πραγματική καθαρή επιπρόσθετη αξία μίας τέτοιας κίνησης και το κέρδος θα ήταν ιδιαίτερος μικρή.

Ο παρακάτω πίνακας 1 παραθέτει σύντομα διάφορες χώρες στις οποίες ισχύουν τα IPSAS και σε ποιο βαθμό αυτά ισχύουν.

Πίνακας 1 : Χώρες υλοποίησης των IPSAS

ΧΩΡΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Αλβανία	Υπερισχύει η τροποποιημένη και η ταμειακή λογιστική και υπάρχει σχεδιασμός για την υλοποίηση των IPSAS ταμειακής βάσης
Αυστραλία	Υλοποίηση λογιστικού προτύπου που είναι σχεδόν ίδια με τα IPSAS
Ινδία	Εφαρμόζεται το IPSAS ταμειακής βάσης, αν και σε καθορισμένο βαθμό και υπάρχουν σχέδια για αλλαγή στη λογιστική της αυτοτέλειας
Ιταλία	Χρήση του τροποποιημένου συστήματος δεδουλευμένης βάσης και έχει αρχίσει η διαδικασία πιθανής υλοποίησης των IPSAS δεδουλευμένης βάσης
Ιαπωνία	Η κεντρική κυβέρνηση υλοποιεί πλήρως τη λογιστική μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης που είναι σε συμφωνία με τα IPSAS
Πακιστάν	Αναγνώριση IPSAS σε ταμειακή βάση
Νότια Αφρική	Όλες οι δημόσιες υπηρεσίες πρέπει να μεταχειρίζονται την τροποποιημένη ταμειακή βάση της λογιστικής και οι πιστοποιημένες λογιστικές πρακτικές που υλοποιούν έχουν ως βάση τα IPSAS
Ισπανία	Υλοποίηση της δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS στο πλαίσιο της χρηματοοικονομικής ενημέρωσης σχετικά με το Δημόσιο
ΗΠΑ	Υλοποίηση λογιστικών αρχών και μεθόδων που είναι σύμφωνα με τα IPSAS
Ελβετία	Αναγνώριση των IPSAS από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση ήδη από το 2007
Τουρκία	Μέχρι και το 2011 είχαν θεσμοθετηθεί 17 IPSAS
Ηνωμένο Βασίλειο	Ο δημόσιος τομέας υλοποιεί παρόμοιες λογιστικές μεθόδους με τα IPSAS

Πηγή: www.ifac.org

2.4 Σύνοψη – Συμπεράσματα

Συμπερασματικά, μπορεί να προβληθεί ότι η υλοποίηση των IPSAS παρέχει μεγαλύτερη φερεγγυότητα επειδή καθιστά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημόσιων φορέων ανάλογες με εκείνες που στηρίζονται σε γενικούς και διεθνείς κανόνες.

Επιπλέον, μαζί με την ανοδική διαφάνεια εξαιτίας της χρήσης των IPSAS επινοείται και ανοδική ποιότητα της συνολικής οικονομικής εποπτείας, πιο απλή επικοινωνία και ευκολότερες συναλλαγές με το κοινό. Αν και τα ΔΛΠ του Δημόσιου Τομέα συνιστούν κάτι καινούργιο για την πλειοψηφία των χωρών σε διεθνές επίπεδο, εν τούτοις μεγάλο μέρος αυτών ξεκινά να αναγνωρίζει ολοένα και περισσότερο τα εν λόγω πρότυπα.

Όσο αναφορά το τμήμα της αναγνώρισης των IPSAS, οι αναπτυγμένες χώρες πλεονεκτούν σε σχέση με τις αναπτυσσόμενες επειδή μπορούν πιο εύκολα να προβούν στην εφαρμογή και υιοθέτηση των IPSAS εξαιτίας της καλύτερης οργάνωσης του Δημοσίου τους, αλλά και εξαιτίας των περισσότερων κεφαλαίων που υφίστανται στις συγκεκριμένες χώρες, τα οποία και τα δύο στοιχεία απουσιάζουν συνήθως από τις αναπτυσσόμενες χώρες. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, η εφαρμογή και υιοθέτηση των IPSAS συσχετίζεται με ορισμένα θετικά σημεία για τις χώρες που τα αναγνωρίζουν αφού έχουν τη ικανότητα να διευθετούν με τον καλύτερο τρόπο τα οικονομικά τους και να προσφέρουν καλύτερη ενημέρωση στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους, οι οποίες υιοθετούν μεγαλύτερη ποιότητα και διαφάνεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

3.1 Σύντομη παρουσίαση των IPSAS

Πίνακας 2: Παρουσίαση των ΔΛΠΔΤ

IPSAS	ΟΝΟΜΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΒΑΣΗ
IPSAS 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	Μάιος 2000	IAS 1
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	Μάιος 2000	IAS 7
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη	Μάιος 2000	IAS 8
IPSAS 4	Επιδράσεις των μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	Μάιος 2000	IAS 21
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού	Μάιος 2000	IAS 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	Μάιος 2000	IAS 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις	Μάιος 2000	IAS 28
IPSAS 8	Δικαιώματα Κοινοπραξίας	Ιούλιος 2001	IAS 31
IPSAS 9	Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών	Ιούλιος 2001	IAS 18
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	Ιούλιος 2001	IAS 29
IPSAS 11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	Ιούλιος 2001	IAS 11
IPSAS 12	Αποθέματα	Ιούλιος 2001	IAS 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	Ιανουάριος 2003	IAS 17
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού	Δεκέμβριος 2001	IAS 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις	Δεκέμβριος 2001	IAS 28,30
IPSAS 16	Επενδύσεις σε Ακίνητα	Δεκέμβριος 2001	IAS 40
IPSAS 17	Ενσώματες Ακινητοποιήσεις	Δεκέμβριος 2001	IAS 16
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά Τομέα	Ιούνιος 2002	IAS14

IPSAS 19	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	Οκτώβριος 2002	IAS 37
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	Οκτώβριος 2002	IAS 24
IPSAS 21	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές	Οκτώβριος 2004	IAS 36
IPSAS 22	Γνωστοποίηση Πληροφοριών για τον Γενικό Κυβερνητικό Τομέα	Δεκέμβριος 2006	-
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές	Δεκέμβριος 2006	-
IPSAS 24	Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	Δεκέμβριος 2006	-
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	Φεβρουάριος 2008	IAS 19
IPSAS 26	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	Φεβρουάριος 2008	IAS 36
IPSAS 27	Γεωργία	Φεβρουάριος 2008	IAS 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	Φεβρουάριος 2008	IAS 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση	Φεβρουάριος 2008	IAS 39
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	Ιανουάριος 2010	IAS 7
IPSAS 31	Άυλα Στοιχεία	Ιανουάριος 2010	IAS 38
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης	Ιανουάριος 2010	-
IPSAS 33	Πρώτη εφαρμογή δεδουλευμένης βάσης IPSAS	Ιανουάριος 2010	-
IPSAS 34	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	Ιανουάριος 2010	IAS 19
IPSAS 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	Ιανουάριος 2010	IAS 32
IPSAS 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες	Ιανουάριος 2010	IAS 37
IPSAS 37	Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο	Ιανουάριος 2010	IAS 36
IPSAS 38	Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες	Ιανουάριος 2010	-
IPSAS 39	Παροχές σε Εργαζομένους	Ιανουάριος 2010	-
IPSAS 40	Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα	Ιανουάριος 2010	IAS 24
IPSAS 41	Χρηματοοικονομικά Μέσα	Ιανουάριος 2010	IAS 17
IPSAS 42	Κοινωνικές Παροχές	Ιανουάριος 2010	IAS 24
IPSAS 43	IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης	Ιανουάριος 2010	-

Πηγή: Deloitte, 2011

3.2 Αναλυτική Παρουσίαση των IPSAS

3.2.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (IPSAS 1)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα "Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων", εμπλέκεται κυρίως με τις πρωταρχικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες είναι υποχρεωμένη να συλλέγει μία οντότητα του δημοσίου τομέα, η οποία ενεργεί βάσει των διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, καθώς και τον τρόπο σύνταξής τους. Το Πρότυπο 1 προβάλλει σημαντικές ομοιότητες με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 "Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων" καθώς και με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1 "Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης", τα οποία ενεργούν επιπλέον. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα, "Παρουσίαση των Οικονομικών καταστάσεων" υλοποιείται για ετήσιες περιόδους που ξεκίνησαν μετά την 1 Ιουλίου του 2001.

Η αναθεωρημένη του έκδοση υλοποιείται από την 1 Ιανουαρίου του 2008. Οι οντότητες εφαρμόζουν το παρών πρότυπο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την πραγματική οικονομική θέση και απόδοση μιας οντότητας, και παρέχουν επαρκή πληροφόρηση για τους ενδιαφερόμενους χρήστες (Μανιάτης, 2011).

Η εφαρμογή του ξεκίνησε το 2008 και βασίστηκε στο ΔΛΠ 1, περιλαμβάνοντας τις πιο σημαντικές λογιστικές αρχές, όπως η συνέχιση της δραστηριότητας, η αρχή του συμψηφισμού εσόδων-εξόδων, η αρχή της συγκρισιμότητας και θέτει απαιτήσεις για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σε δεδουλευμένη βάση (Cohen and Καρατζήμας, 2020).

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση το IPSAS 1 περιλαμβάνουν:

- (α) κατάσταση οικονομικής θέσης,
- (β) κατάσταση μεταβολής καθαρής θέσης,
- (γ) κατάσταση ταμειακών ροών
- (δ) κατάσταση οικονομικής απόδοσης
- (ε) σημειώσεις, που παρουσιάζονται οι λογιστικές πολιτικές, περιγραφή των δραστηριοτήτων της οντότητας, αποφάσεις της διοίκησης, και γενικότερα οποιαδήποτε μεταβολή επέλθει που θα είναι σε θέση να μεταβάλλει την εικόνα της οντότητας.

(στ) κατάσταση προϋπολογισμών που συντάσσουν φορείς του δημόσιου τομέα. Αναφορικά, με τις σημειώσεις παρουσιάζονται οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθήθηκαν, περιγραφή των δραστηριοτήτων της οντότητας, και αποφάσεις της διοίκησης (Cohen and Καρατζήμας, 2020).

3.2.2 Κατάσταση Ταμειακών Ροών (IPSAS 2)

Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί αναγκαίο καθώς και αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Γενικότερα, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών ή Χρηματοροών είναι ένα απ' τα πιο σημαντικά και χρήσιμα εργαλεία για μια επιχείρηση, καθώς παρέχονται πληροφορίες για την συνέχεια της δραστηριότητας της βραχυχρόνια. (Cohen and Καρατζήμας, 2020).

Οι πληροφορίες που παρέχονται είναι η παραγωγή ταμειακών διαθέσιμων και ισοδύναμων από την δραστηριότητα της, η πιθανή αντιμετώπιση ταμειακής ανεπάρκειας μελλοντικά καθώς και μεταβολές στην καθαρή θέση και στην χρηματοοικονομική δομή της εταιρείας. Ακόμη, η πολιτική που ακολουθεί η κάθε επιχείρηση και οι πηγές χρηματοδότησης που χρησιμοποιεί αποτελούν σημαντικές πληροφορίες καθιστώντας την Κατάσταση Χρηματοροών εξαιρετικά χρήσιμη και σε υψηλά επίπεδα σημαντικότητας (Μανιάτης, 2011).

Μέσω αυτών των Καταστάσεων, παρέχεται στους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια πλήρη εικόνα για το παρελθόν, το παρόν αλλά και το μέλλον μιας οικονομικής οντότητας. Ένα σύνηθες αλλά και υπαρκτό γεγονός, προκειμένου να αντιληφθούμε την χρησιμότητα των ταμειακών ροών είναι ή σχέση κερδοφορίας και ρευστότητας μιας επιχείρησης. Στο παρελθόν, υπήρξαν εταιρείες που παρουσίαζαν υψηλά επίπεδα κερδοφορίας, ωστόσο οδηγήθηκαν στα πρόθυρα της χρεοκοπίας. Αυτό συνέβη, διότι αντιμετώπιζαν πρόβλημα ρευστότητας με αποτέλεσμα να μην εξυπηρετούν τις υποχρεώσεις τους (Μανιάτης, 2011).

Το IPSAS 2 εφαρμόστηκε το 2010, βασιζόμενο στο ΔΛΠ 7 και αφορά τις ταμειακές ροές και τα διαθέσιμα μιας δημόσιας οντότητας. Οι ταμειακές ροές διακρίνονται σε επενδυτικές, χρηματοοικονομικές και λειτουργικές. Όσον αφορά τις ταμειακές ροές για λειτουργικές δραστηριότητες παρουσιάζονται είτε με την άμεση είτε με την άμεση μέθοδο. Για τους δημόσιους

φορείς ενδείκνυται η άμεση μέθοδος , διότι μπορούν να διαχειριστούν με μεγαλύτερη ευελιξία πιθανά ελλείματα από λειτουργικές δραστηριότητες (Μανιάτης, 2011).

3.2.3 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη (IPSAS 3)

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τα κριτήρια επιλογής και αλλαγής λογιστικών πολιτικών, και να ενισχύσει τη συνάφεια, την πιστή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και την συγκρισιμότητα με την πάροδο του χρόνου με καταστάσεις άλλων φορέων και οντοτήτων (Cohen and Καρατζήμας, 2020)

Το παρόν πρότυπο, περιγράφει τον τρόπο παρουσίασης στοιχείων και λογιστικού χειρισμού στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, έτσι ώστε να υπάρχει συγκρισιμότητα με τις προγενέστερες περιόδους. Επίσης παρουσιάζει, τυχόν λάθη που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων υψηλού βαθμού σημαντικότητας, καθιστώντας τις καταστάσεις μη αξιόπιστες. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, απαιτεί σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και άσκηση κρίσης από την Διοίκηση στην διαδικασία λογιστικών πολιτικών (Πολίτου, 2012)

Οι παραδοχές και οι εκτιμήσεις μπορούν να προκαλέσουν αναπροσαρμογή στην αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων από μια πρόβλεψη της φορολογίας που είναι αβέβαιη καθώς και από μια απομείωση αξίας των επενδύσεων σε θυγατρικές όπου συγκρίνονται με τις λογιστικές αξίες τους για να προσδιορίσουν εάν είναι απαραίτητη η υποτίμηση στην εύλογη αξία.(Πολίτου, 2012)

Οι δημόσιοι φορείς έχουν υποχρέωση να εφαρμόσουν το εν λόγω πρότυπο, το οποίο εστιάζεται στη γνωστοποίηση πλεονασμάτων ή ελλειμάτων ανά περίοδο. Το IPSAS 3 που εφαρμόστηκε το 2014 και βασίστηκε στο ΔΛΠ 8 ,έχει ως απώτερο σκοπό την δημοσιοποίηση και τον λογιστικό χειρισμό συγκεκριμένων στοιχείων, και αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι δημόσιοι φορείς να παρουσιάζουν αυτά τα δεδομένα, ενισχύοντας την συγκρισιμότητα(Πολίτου, 2012).

3.2.4 Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος (IPSAS 4)

Ο σκοπός του IPSAS 4, που βασίστηκε στο ΔΛΠ 21 και εφαρμόστηκε το 2010 είναι να προσδιορίσει με ποιον τρόπο θα περιληφθούν οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα στις οικονομικές καταστάσεις ενός φορέα δημοσίου τομέα και τον τρόπο μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων σε νόμισμα παρουσίασης. Εφαρμόζεται σε όλο τον δημόσιο τομέα με εξαίρεση τις οντότητες της κυβέρνησης. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με την δεδουλευμένη, είναι αναγκαίο να εφαρμόζουν το πρότυπο στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένο νόμισμα, με εξαίρεση συναλλαγές παραγώγων και σε υπόλοιπα του πεδίου εφαρμογής του IPSAS 29 “Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση”. Επιπλέον, είναι επιτακτική η εφαρμογή κατά την μετατροπή της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων στο εξωτερικό, με την μέθοδο ολικής ενοποίησης ή με την μέθοδο της καθαρής θέσης (Ξεφτέρης, 2009).

3.2.5 Κόστη Δανεισμού (IPSAS 5)

Το IPSAS 5, βασίστηκε στο ΔΛΠ 23 και εφαρμόστηκε το 2001, με σκοπό να προσδιοριστεί ο χειρισμός του κόστους δανεισμού. Υπάρχουν δυο μέθοδοι αντιμετώπισης: (α) το μοντέλο δαπάνης, (β) το μοντέλο κεφαλαιοποίησης. Σύμφωνα με το μοντέλο δαπάνης όλα τα έξοδα χρεώνονται στην περίοδο που πραγματοποιούνται. Το πρότυπο ωστόσο επιτρέπει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού με άμεση απόδοση στην παραγωγή περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει τόκους μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων δανείων, επιβαρύνσεις από μισθώσεις, καθώς και συναλλαγματικές διαφορές από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού χαρακτηρίζεται ως εναλλακτικός χειρισμός και θα πρέπει να υπάρχει συνέπεια στην εφαρμογή του από τις οντότητες του δημοσίου (Cohen and Καρατζήμας, 2020).

3.2.6 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική για Ελεγχόμενες Οντότητες (IPSAS 6)

Οι Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS) 6, έχουν υποκατασταθεί από την IPSAS 34, τις Ενοποιημένες

Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις της IPSAS 35. Τα πρότυπα αυτά υπερισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και ανταποκρίνονται σε περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2017. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 6 δεν υλοποιείται πλέον και έχει ακυρωθεί(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.7 Λογιστική Επενδύσεων σε συγγενείς Οντότητες(IPSAS 7)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 7, Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις έχει υποκατασταθεί από την IPSAS 36, Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες. Τα Πρότυπα αυτά υπερισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν μετά την 1η Ιανουαρίου 2017. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 7 δεν υλοποιείται πλέον και έχει καταργηθεί(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.8 Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες (IPSAS 8)

Τα συμφέροντα στις Κοινοπραξίες, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 8, έχουν υποκατασταθεί από το IPSAS 37, Joint Arrangements. Τα Πρότυπα αυτά υπερισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που αντιδρούν σε περιόδους που την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2017. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 8 δεν υλοποιείται πλέον και έχει ακυρωθεί(International Federation of Accountants, 2008).

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 για το Δημόσιο Τομέα "Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες" εμπλέκεται με την προκαθορισμένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που εμπεριέχει η κατοχή δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες. Το παρόν Πρότυπο στηρίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31"Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες" ενώ επιπλέον μεταχειρίζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 για το Δημόσιο Τομέα "Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 "Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση". Το Πρότυπο υλοποιείται για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων, για ετήσιες περιόδους από την 1η Ιουλίου του 2001 ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση έχει υλοποιηθεί από την 1^η Ιανουαρίου του 2008.

Το Πρότυπο δεν υλοποιείται σε εμπλεκές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που καταλαμβάνονται από οργανισμούς εποπτείας αμοιβαίων κεφαλαίων ή επενδυτικών κεφαλαίων, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και αρκετά όμοιες οντότητες περιλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που διασυνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική ταυτοποίηση, εντάσσονται στην εύλογη αξία τους διαμέσου της ζημίας ή του κέρδους ή που ταξινομούνται ως προοριζόμενα για εμπορική χρήση. Το κύριο χαρακτηριστικό μίας κοινοπραξίας αποτελεί είναι η παρουσία ενός τυχαίου διακανονισμού, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη υποστηρίζουν μια οικονομική διεργασία που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Οι κοινοπραξίες μπορούν να καταταχθούν σε τρεις κατηγορίες:

Στην από κοινού ελεγχόμενες εργασίες (Jointly controlled operations):στις οποίες ο επενδυτής προσδιορίζει τις εργασίες τις οποίες αξιολογεί, και τις υποχρεώσεις και τα έξοδα που συσχετίζονται με αυτά καθώς και το μερίδιο κέρδους του τόσο στις οικονομικές όσο και στις ιδιαίτερες ενοποιημένες καταστάσεις του.

Στην από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία (Jointly controlled assets) στα οποία ο επενδυτής προσδιορίζει το μερίδιο του στις οικονομικές του καταστάσεις του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, εξάπαντος υποχρεώσεις που διασυνδέονται με αυτά, το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, το μερίδιο του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία. Οι κανόνες αυτοί υλοποιούνται τόσο στις οικονομικές όσο και στις ιδιαίτερες ενοποιημένες καταστάσεις.

Στην από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες (Jointly controlled entities)στις οποίες παρέχονται δύο λογιστικές πολιτικές, η μέθοδος της καθαρής θέσης και η αναλογική ενοποίηση. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης, η οικονομική θέση ενός επενδυτή περιλαμβάνει το μερίδιο του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αξιολογεί κοινά με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας καθώς και το μερίδιο του στις υποχρεώσεις για τις οποίες είναι απόλυτα υπεύθυνος με τα υπόλοιπα μέλη της κοινοπραξίας. Η κατάσταση αποτελεσμάτων του περιλαμβάνει το μερίδιο του στα έξοδα και τα έσοδα της κοινά ελεγχόμενης κοινοπραξίας.

Έτσι και στις τρεις κατηγορίες κοινοπραξιών δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας περιορίζονται διαμέσου τυχαίου διακανονισμού ενώ ο τυχαίος διακανονισμός εφαρμόζει τον από

κοινού έλεγχου. Εντούτοις κάθε κατηγορία κοινοπραξιών επιβάλλει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Το ίδιο συμβαίνει και με τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, όταν υφίσταται στοιχεία ότι η επένδυση έχει υλοποιηθεί με αποκλειστικό στόχο τη προσέγγισή της μέσα σε δώδεκα μήνες από την απόκτηση της και ότι η διοίκηση της οντότητας αποζητεί αγοραστή για την επένδυση αυτή, η επένδυση θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει υλοποιηθεί για εμπορικούς στόχους και να ανταπεξέρχεται λογιστικά σύμφωνα με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των επιμέρους κρατών ή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

3.2.9 Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγής(IPSAS 9)

Το IPSAS 9, στηρίχτηκε στο ΔΛΠ18 και υλοποιήθηκε το 2001, εφόσον πρόκειται να καθορίσει των λογιστικό χειρισμό των εσόδων από συναλλαγές ανταλλαγών. Πιο ειδικότερα το πρότυπο υλοποιείται για έσοδα που δημιουργούνται από παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών, καθώς και από εκμετάλλευση των περιουσιακών στοιχείων που επιφέρουν τόκους και μερίσματα. Το βασικότερο ζήτημα που προκύπτει είναι πότε θα πρέπει να αναγνωρίζονται τα έσοδα. Τα έσοδα λογίζονται, όταν αναμένεται τα οφέλη να συγκεντρωθούν στην οντότητα και τα οφέλη να αποτιμηθούν ορθά. (Cohen and Καρατζήμας, 2020)

3.2.10 Οικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες(IPSAS10)

"Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι να προκαθορίζει τη λογιστική μεταχείριση στις ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας του οποίου το νόμισμα λειτουργίας αποτελεί το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Το Πρότυπο προσδιορίζει επίσης τη λογιστική μεταχείριση όπου η οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική" (International Federation of Accountants, 2008).

Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το παρόν Πρότυπο στις κύριες οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανόμενων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οποιασδήποτε μορφής, του οποίου το λειτουργικό νόμισμα αποτελεί το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

3.2.11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων(IPSAS11)

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προσδιορίσει τη λογιστική ανταπόκριση των εσόδων και του κόστους που συσχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής.

Το πρότυπο:

- Καθορίζει τις ρυθμίσεις που πρέπει να καταχωριστούν ως συμβάσεις κατασκευής.
- Προσφέρει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους συμβολαίων κατασκευής που μπορεί να επακολουθήσουν στο δημόσιο τομέα. και
- Προσδιορίζει τη βάση για την γνωστοποίηση και αναγνώριση των εξόδων της σύμβασης και, κατά περίπτωση, των εσόδων της σύμβασης.

Εξαιτίας της φύσης της διεργασίας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η-μερομηνία κατά την οποία συναρμόζεται η ημερομηνία ολοκλήρωσης της δραστηριότητας και η συμβατική δραστηριότητα εντάσσονται σε αλλότροπες περιόδους αναφοράς. Σε πολλές δι-καιοδοσίες, οι συμβάσεις κατασκευής που συναρμόζονται από οντότητες του δημόσιου τομέα δεν θα καθορίζουν ένα ποσό συμβατικών εσόδων.

Αντίθετα, η επιχορήγηση για την δημιουργία της κατασκευαστικής δραστηριότητας θα παραχθεί με πίστωση ή παρόμοια διανομή των εσόδων της γενικής κυβέρνησης ή με κεφάλαια επιχορήγησης ή ενίσχυσης(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.12Αποθέματα(IPSAS 12)

Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι να συνταχθεί η λογιστική μεταχείριση των αποθεμάτων. Ένα πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική των αποθεμάτων αποτελεί το ποσό του κόστους που πρέπει να προσδιορίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και να μετακινείται μέχρι να προσδιοριστούν τα σχετικά έσοδα. Το παρόν Πρότυπο προσφέρει καθοδήγηση σχετικά με την επακό-λουθη αναγνώριση ως έξοδο και τον προσδιορισμό του κόστους συμπεριλαμβανομένης, ο-ποιασδήποτε απομείωσης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Προσφέρει επίσης καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους κόστους που μεταχειρίζονται για την απόδοση κόστους στα αποθέματα (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.13 Μισθώσεις(IPSAS 13)

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει, για τους εκμισθωτές και μισθωτές, τις ωφέλιμες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να υλοποιούνται σε σχέση με τις λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το Πρότυπο στη λογιστική για όλες τις μισθώσεις. Το συγκεκριμένο Πρότυπο υλοποιείται σε συμφωνίες που διαβιβάζουν το δικαίωμα χρησιμότητας των περιουσιακών στοιχείων, παρόλο που είναι πιθανόν να εμπεριέχουν σημαντικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή σε σχέση με τη συντήρηση ή τη λειτουργία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν υλοποιείται σε συμφωνίες που συνιστούν συμβάσεις για υπηρεσίες που δεν παραχωρούν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο. Οι φορείς του δημόσιου τομέα συνήθως μπορούν να συναρμόζουν σύνθετες συμφωνίες για την παραγωγικότητα των υπηρεσιών, οι οποίες μπορεί να μην περιλαμβάνουν ή να περιλαμβάνουν εκμίσθωση περιουσιακών στοιχείων.

Επίσης, το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν υλοποιείται σε α) συμβάσεις μίσθωσης για τη εξέταση ή τη χρησιμότητα φυσικών πόρων όπως το φυσικό αέριο, τα μέταλλα, το ξύλο, το πετρέλαιο, και άλλα ορυκτά δικαιώματα και β) συμφωνίες παράδοσης αδειών για εγγραφές, κινηματογραφικές ταινίες, χειρόγραφα, θεατρικά έργα, πνευματικά δικαιώματα και διπλώματα ευρεσιτεχνίας.

3.2.14 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς (IPSAS 14)

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προκαθορίσει :

- Όταν μια οικονομική οντότητα πρέπει να τροποποιήσει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και

- Τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να αποδώσει σε μια οικονομική οντότητα σε σχέση με την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση και σε σχέση με τα γεγονότα μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Το Πρότυπο προϋποθέτει επίσης ότι μια οικονομική οντότητα να μην συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης διεργασίας, εάν τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς επισημαίνουν ότι η αποδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στη γνωστοποίηση γεγονότων και λογιστική μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.15 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις(IPSA 15)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) 15, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποίηση υποκαθίσταται από το IPSAS 28, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση. IPSAS 29, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Επιμέτρηση και Αναγνώριση και IPSAS 30, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. Τα Πρότυπα αυτά υπερισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που επικαλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 15 δεν υλοποιείται πλέον και έχει καταργηθεί.

3.2.16 Επενδύσεις σε Ακίνητα(IPSAS 16)

Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι να προκαθορίσει τη λογιστική μεταχείριση των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στη λογιστική της επένδυσης σε ακίνητα. Το συγκεκριμένο Πρότυπο υλοποιείται για τη λογιστική των επενδύσεων σε ακίνητα, συμπεριλαμβανομένης της (α)μέτρησης σε ακίνητα επενδύσεων περιουσιακών στοιχείων που

καταλαμβάνονται με χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις ενός μισθωτή και (β) στη επιμέτρηση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή επενδύσεις σε ακίνητα που προσφέρονται στο μισθωτή βάσει της λειτουργικής μίσθωσης.

3.2.17 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις(IPSAS 17)

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προκαθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να αντιλαμβάνονται πληροφορίες σε σχέση με την επένδυση μιας οντότητας στα ακίνητα, στο εξοπλισμό, τις εγκαταστάσεις και τις μεταβολές σε αυτές τις επενδύσεις. Τα βασικά θέματα των εγκαταστάσεων, της λογιστικής των ακινήτων και του εξοπλισμού είναι (α) η αποδοχή των περιουσιακών στοιχείων, (β) ο υπολογισμός των λογιστικών τους ποσών και (γ) οι ζημίες απομείωσης και τα έξοδα απόσβεσης που προσδιορίζονται σε σχέση με αυτές (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.18 Πληροφόρηση κατά Τομέα (IPSAS 18)

Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι η νομοθεσία αρχών για την αναφορά οικονομικών πληροφοριών ανά τομέα. Η κοινοποίηση αυτών των πληροφοριών θα (International Federation of Accountants, 2008):

- Βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντιληφθούν πιο καλά τις παρελθούσες συμπεριφορές της οικονομικής οντότητας και να καθορίσουν τους πόρους που διατίθενται για την υποστήλωση των βασικότερων δραστηριοτήτων της οντότητας και,
- Καλυτερεύσει την διαφάνεια της χρηματοοικονομικής διευκόλυνσης και πληροφόρησης της οντότητας ώστε να πραγματοποιήσει αποδοτικότερα τις υποχρεώσεις της όσον αφορά την δέσμευση λογοδοσίας. Το Πρότυπο αυτό υλοποιείται σε ολοκληρωμένα σύνολα δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων που συνετίζονται με τα πρότυπα IPSAS. Εξ ολοκλήρου το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει την κατάσταση οικονομικής θέσης, χρηματοοικονομικής επίδοσης, ταμειακών ροών, και την κατάσταση που προβάλλει τις αλλαγές στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια και σημειώσεις, όπως εκτιμάται στο IPSAS 1.

3.2.19 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις(IPSAS 19)

Ο στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου είναι (α) ο προσδιορισμός προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων και (β) ο καθορισμός των περιστάσεων υπό τις οποίες πρέπει να προσδιορίζονται οι προβλέψεις, ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να επιμετρώνται και οι κοινοποιήσεις που πρέπει να καθίστανται σχετικά με αυτές. Το Πρότυπο προϋποθέτει επίσης να γνωστοποιούνται ορισμένες πληροφορίες σε σχέση με τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να μπορούν οι χρήστες να αντιλαμβάνονται το χρονοδιάγραμμα, τη φύση τους και το ποσό τους (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.20 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών(IPSAS 20)

Ο στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου προϋποθέτει την γνωστοποίηση της ύπαρξης σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, όπου υφίσταται έλεγχος, και τη κοινοποίηση πληροφοριών σε σχέση με συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων και της οντότητας των μερών σε ορισμένες περιστάσεις. Αυτές οι πληροφορίες χρειάζονται για σκοπούς λογοδοσίας ώστε να βοηθούν στην καλύτερη αλληλοκατανόηση των επιδόσεων και της οικονομικής θέσης της αναφέρουσας οντότητας.

Τα βασικότερα ζητήματα στη δημοσιοποίηση πληροφοριών σε σχέση με τα συνδεδεμένα μέρη είναι (α) ο καθορισμός των φορέων που επηρεάζουν ή ελέγχουν σημαντικά την αναφέρουσα οντότητα και (β) ο προσδιορισμός των πληροφοριών που πρέπει να κοινοποιηθούν σε σχέση με τις συναλλαγές με τα μέρη. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση την λογιστική που είναι σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στην ανακοίνωση πληροφοριών σε σχέση με τις σχέσεις των συνδεδεμένων μερών και με ορισμένες συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.21 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές(IPSAS 21)

Ο στόχος αυτού του Προτύπου είναι να προσδιορίσει τις διαδικασίες που υλοποιεί μια οικονομική οντότητα για τον καθορισμό της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν προβάλλει ταμειακά διαθέσιμα και για να επιτυγχάνει ότι επιβεβαιώνονται ζημίες απομείωσης. Το συγκεκριμένο Πρότυπο προσδιορίζει πότε μια οικονομική οντότητα θα μεταβάλλει μια ζημία απομείωσης και προσδιορίζει τις γνωστοποιήσεις (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.22 Γνωστοποίηση Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για το Γενικό Κυβερνητικό Τομέα(IPSAS 22)

Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που διαλέγουν να προβάλλουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης στις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η κοινοποίηση των ενδεδειγμένων πληροφοριών σε σχέση με τον τομέα μιας κυβέρνησης μπορεί να καλυτερεύσει τη διαδικασία των οικονομικών εκθέσεων και να προσφέρει αποδοτικότερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ των μη εμπορικών δραστηριοτήτων της κυβέρνησης, της αγοράς, των οικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (International Federation of Accountants, 2008).

Μια κυβέρνηση η οποία παρουσιάζει και καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική που είναι σε δεδουλευμένη βάση και διαλέγει να ανακοινώσει χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης το εκτελεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν μεταφορές, κεφάλαια από φόρους, και μια σειρά εμπορικών και μη εμπορικών διεργασιών για τη επιχορήγηση των δραστηριοτήτων παράδοσης υπηρεσιών.

3.2.23 Έσοδα από μη ανταλλακτικές Συναλλαγές/Φόροι-Τέλη(IPSAS 23)

Στόχος του Προτύπου αυτού είναι να προσδιορίσει αξιώσεις για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των εσόδων που δημιουργούνται από δοσοληψίες εκτός συναλλάγματος, εκτός των συναλλαγών που δεν αντικαθιστώνται, οι οποίες επινοούν το συνδυασμό του δημόσιου τομέα. Το συγκεκριμένο Πρότυπο περιεργάζεται θέματα που πρέπει να υπολογιστούν κατά τη μέτρηση και την αναγνώριση εσόδων από συναλλαγές εκτός συναλλάγματος, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού των εισφορών από τους κατόχους. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στη λογιστική των εσόδων από συναλλαγές εκτός συναλλάγματος. Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν έχει ισχύ για ένα συσχετισμό του δημόσιου τομέα που δεν συνιστά συναλλαγή ανταλλαγής (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.24 Παρουσίαση Πληροφόρησης για τον Προϋπολογισμό στις Οικονομικές Καταστάσεις (IPSAS 24)

Το συγκεκριμένο Πρότυπο προϋποθέτει τη προσομοίωση των πραγματικών ποσών και των ποσών του προϋπολογισμού που δημιουργούνται από την πραγματοποίηση του προϋπολογισμού που πρέπει να περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που προτείνονται ή υποχρεούνται να κοινολογήσουν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους και που είναι, κατά συνέπεια, κρατικά υπεύθυνα. Το συγκεκριμένο Πρότυπο προϋποθέτει τη γνωστοποίηση εξήγησης των λόγων για σπουδαίες διαφορές μεταξύ των πραγματικών ποσών και του προϋπολογισμού.

Η συμβατότητα με τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου Προτύπου θα εξασφαλίσει ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα πραγματοποιούν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας τους και καλυτερεύουν τη διαδικασία των οικονομικών καταστάσεών τους τεκμηριώνοντας (α) τη συμφωνία με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό (τους προϋπολογισμούς) για τον οποίο δεσμεύονται υπόλογοι και β) όταν οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός (οι προϋπολογισμοί) συμπληρώνονται με βάση την οικονομική απόδοση και την ίδια βάση τους, για την εκπλήρωση των προβλεπόμενων στον προϋπολογισμό αποτελεσμάτων (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.25 Παροχές σε Εργαζομένους (IPSAS 25)

Οι παροχές σε εργαζομένους, Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 25, έχει υποκατασταθεί από το IPSAS 39. Το συγκεκριμένο Πρότυπο υλοποιείται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που ανταποκρίνονται σε περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2018. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 25 δεν υλοποιείται πλέον και έχει καταργηθεί.

3.2.26 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Ταμειακές Ροές(IPSAS 26)

Ο στόχος του συγκεκριμένου του Προτύπου είναι να προσδιορίσει τις διαδικασίες που υλοποιεί μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που επινοεί ταμειακά διαθέσιμα είναι απομειωμένο και για να εξασφαλίσει ότι προσδιορίζονται ζημίες απομείωσης. Το παρόν Πρότυπο προσδιορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να μεταβάλλει μια ζημία απομείωσης και προσδιορίζει τις γνωστοποιήσεις.

3.2.27 Γεωργία(IPSAS 27)

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προκαθορίσει τη λογιστική μεταχείριση και τις γνωστοποιήσεις για τη γεωργική δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική που είναι σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το παρόν Πρότυπο για τα ακόλουθα, όταν σχετίζεται με μια γεωργική δραστηριότητα(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.28 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση(IPSAS 28)

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου αποτελεί η νομοθεσία αρχών για την εμφάνιση χρηματοοικονομικών μέσων ως καθαρών στοιχείων ενεργητικού / ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων για αντιστάθμιση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, υπερισχύει για την κατάταξη των χρηματοπιστωτικών μέσων,

από την άποψη του εκδότη, συμμετοχικούς τίτλους και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, στην κατηγοριοποίηση σχετικών τόκων, ζημιών και κερδών, μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών, και στις περιστάσεις υπό τις οποίες πρέπει να ισοσταθμίζονται οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (International Federation of Accountants, 2008). Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο σε όλους τους τύπους χρηματοπιστωτικών μέσων εκτός από (International Federation of Accountants, 2008):

- Τα συμφέροντα σε ελεγχόμενες συγγενείς ή κοινοπραξίες, οντότητες, που λογιστικοποιούνται
- Τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των εργοδοτών στο πλαίσιο του

3.2.29 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση(IPSAS 29)

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου αποτελεί η νομοθεσία αρχών αποτίμησης και αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και ορισμένων συμβάσεων πώλησης ή αγοράς μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις για την επίδειξη πληροφοριών σε σχέση με τα χρηματοοικονομικά μέσα συμπεριλαμβάνονται στο IPSAS 28, Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση. Απαιτήσεις για την αποκάλυψη πληροφοριών σε σχέση με τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 30, Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις (International Federation of Accountants, 2008).

Το συγκεκριμένο Πρότυπο υλοποιείται σε ένα παράγωγο που συμπεριλαμβάνεται σε μια ασφαλιστική σύμβαση, εάν το παράγωγο δεν είναι το ίδιο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Μια οικονομική οντότητα υλοποιεί το παρόν Πρότυπο στις συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης, αλλά πραγματοποιεί το σχετικό εθνικό ή διεθνές λογιστικό πρότυπο που σχετίζεται με τις ασφαλιστικές συμβάσεις, εάν ο εκδότης διαλέξει να πραγματοποιήσει το εν λόγω πρότυπο για τη μέτρηση και την αναγνώριση τους. Κατά παρέκκλιση του στοιχείου, η οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει αυτό το Πρότυπο σε άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια που συνεπάγονται τη μεταφορά του χρηματοοικονομικού κινδύνου. Το παρόν Πρότυπο υλοποιείται στις συμβάσεις αυτές για την πώληση ή αγορά ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να

διευθετηθεί καθαρά σε άλλο χρηματοπιστωτικό μέσο ή σε μετρητά ή διαμέσου ανταλλαγής των χρηματοπιστωτικών μέσων(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.30 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις (IPSAS 30)

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η υποχρέωση των οντοτήτων να προσφέρουν γνωστοποιήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις που επιτρέπει στους χρήστες να εκτιμήσουν την σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική οντότητα της τη φύσης και της έκτασης των κινδύνων που αναβλύζουν από τα χρηματοπιστωτικά μέσα στα οποία εκτίθεται η οντότητα κατά την περίοδο και στο τέλος της περιόδου αναφοράς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διευθετεί αυτούς τους κινδύνους (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.31 Άυλα Στοιχεία(IPSAS 31)

Το πρότυπο αυτό προσδιορίζει τη λογιστική μεταχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν περιεργάζονται ειδικά σε ένα άλλο Πρότυπο. Το συγκεκριμένο Πρότυπο προϋποθέτει από μια οικονομική οντότητα που προσδιορίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν και μόνο εάν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο προσδιορίζει την μέθοδο μέτρησης της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και προϋποθέτει συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αποτιμά το ενδεχόμενο αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή δυναμικού υποστήριξης μεταχειρίζοντας υποστηρίξιμες και εύλογες παραδοχές που εκπροσωπούν την καλύτερη αξιολόγηση της διοίκησης για το σύνολο οικονομικών συνθηκών που θα υφίστανται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.32 Συμφωνίες Παραχώρησης(IPSAS 32)

Το Πρότυπο αυτό ορίζει τη λογιστική για συμβάσεις εκχώρησης υπηρεσιών από τον παραχωρητή, φορέα του δημόσιου τομέα. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική σε μια δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στις λογιστικές ρυθμίσεις για συμβάσεις εκχώρησης υπηρεσιών. Οι ρυθμίσεις που περιλαμβάνονται στο πεδίο υλοποίησης του παρόντος Προτύπου σχετίζονται με τον φορέα παροχής δημόσιων υπηρεσιών που αναφέρεται στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για λογαριασμό του παραχωρητή.

Οι ρυθμίσεις που δεν σχετίζονται στο πεδίο υλοποίησης του παρόντος Προτύπου είναι εκείνες που δεν περικλείουν το δικαίωμα των δημόσιων υπηρεσιών και διευθετήσεων που αποτελούν στοιχεία διαχείρισης και υπηρεσιών όπου το περιουσιακό στοιχείο δεν κυριαρχείται από τον ανάδοχο (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβάσεις παροχής ιδιωτικοποίησης ή υπηρεσιών). Επίσης, το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη λογιστική από τους φορείς εκμετάλλευσης (οι οδηγίες σχετικά με τη λογιστική εγγραφή των συμβάσεων παραχώρησης υπηρεσιών από τον φορέα εκμετάλλευσης μπορούν να εντοπιστούν στο σχετικό εθνικό ή διεθνές λογιστικό πρότυπο που σχετίζεται με τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών) (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.33 Πρώτη εφαρμογή δεδουλευμένης βάσης IPSAS (IPSAS 33)

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου είναι να παρέχει πληροφόρηση σε έναν οργανισμό για πρώτη φορά που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις μετά την αποδοχή των IPSAS βάσει δεδουλευμένων στοιχείων, εφόσον πρόκειται να επιδείξει πληροφορίες υψηλής ποιότητας, αφού προσφέρει διαφανή αναφορά σχετικά με ένα πρόσωπο που εγκρίνει για πρώτη φορά τη αλλαγή στη βάση των δεδουλευμένων IPSAS καθώς προσφέρει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για λογιστική σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων IPSAS ανεξαρτήτως της βάσης λογιστικής που μεταχειρίστηκε ο οργανισμός για πρώτη φορά πριν από την ημερομηνία έγκρισης του (International Federation of Accountants, 2008).

Η οικονομική οντότητα που υλοποιεί το συγκεκριμένο IPSAS κατά την παρουσίαση και κατάρτιση και των ετήσιων οικονομικών της καταστάσεων σε σχέση με τη βάση και την υιοθέτηση IPSAS κατά τη μετάβαση προς την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Επιπρόσθετα, το παρόν IPSAS πραγματοποιείται όταν μια οικονομική οντότητα εγκριθεί για πρώτη φορά με

βάση το παρόν IPSAS για την ανεξαρτησία των χρήσεων και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου που παρέχεται στο συγκεκριμένο IPSAS.

3.2.34 Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (IPSAS 34)

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου είναι να προσδιορίσει τις γνωστοποιητικές και λογιστικές απαιτήσεις για επενδύσεις σε υπό έλεγχο, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες όταν η οντότητα σχηματίζει μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική σε μια δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των επενδύσεων σε μεμονωμένες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς όταν υποχρεούται ή επιλέγει από τους κανονισμούς να προβάλλει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν προσδιορίζει ποιες οντότητες συγκροτούν μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, υλοποιείται όταν μια οικονομική οντότητα προβάλλει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις που συνετίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS) (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.35 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις(IPSAS 35)

Το Πρότυπο συνιστά τη νομοθεσία αρχών για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όταν μια οικονομική οντότητα περιορίζει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες. Η οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στην παρουσίαση και κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για την οικονομική οντότητα. Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν περιεργάζεται τις λογιστικές απαιτήσεις για συσχετισμούς του δημόσιου τομέα και τις συνέπειες τους στην ενοποίηση, περιλαμβανομένης της υπεραξίας που έπεται από τον συνδυασμό του δημόσιου τομέα(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.36 Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες(IPSAS 36)

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου αποτελεί ο προσδιορισμός για τη λογιστική των επενδύσεων σε κοινοπραξίες και συγγενείς και καθορίζει τις απαιτήσεις για την υλοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης όταν λογιστικοποιεί τις επενδύσεις σε κοινοπραξίες και συγγενείς. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική σε μια δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των επενδύσεων σε κοινοπραξίες και συγγενείς.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο υλοποιείται από όλες τις οντότητες που είναι επενδυτές με ιδιαίτερη επιρροή ή από κοινού εξέταση μιας επιχείρησης που έχει δεχτεί την επένδυση, όταν η επένδυση καταλήγει στην κυριότητα ενός ποσοτικοποιήσιμου ποσοστού συμμετοχής (International Federation of Accountants, 2008). Το παρόν Πρότυπο προσφέρει τη βάση για τη λογιστικοποίηση των συμμετοχικών δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και συγγενείς. Δηλαδή, η επένδυση στην άλλη οντότητα προσφέρει στην οικονομική οντότητα τις ανταμοιβές και τους κινδύνους που έχουν σχέση με το δικαίωμα συμμετοχής.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο υλοποιείται μόνο σε ποσοτικοποιήσιμα συμφέροντα ιδιοκτησίας. Αυτό αποτελείται από τα δικαιώματα ιδιοκτησίας που έπονται από επενδύσεις στην τυπική δομή ιδίων κεφαλαίων άλλης οντότητας. Μια τυπική δομή μετοχικού κεφαλαίου υποδηλώνει τη ισοδύναμη μορφή κεφαλαίου ή μετοχικού κεφαλαίου, όπως είναι οι μονάδες σε ακίνητη περιουσία.

3.2.37 Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο(IPSAS 37)

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου είναι η νομοθεσία αρχών για τη χρηματοοικονομική ενημέρωση από οντότητες που έχουν έννομο συμφέρον σε ρυθμίσεις που αξιολογούνται από κοινού(δηλ. Κοινές ρυθμίσεις). Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο για τον καθορισμό του είδους του κοινού διακανονισμού στον οποίο παρίσταται για τη λογιστικοποίηση υποχρεώσεων και δικαιωμάτων της κοινής συμφωνίας. Το παρόν Πρότυπο

υλοποιείται από όλες τις οντότητες που παρίστανται σε μια κοινή συμφωνία(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.38 Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες(IPSAS 38)

Το συγκεκριμένο Πρότυπο αποτελείται από μια οικονομική οντότητα που δείχνει πληροφορίες που παρέχονται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αποτιμήσουν τους κινδύνους και τη φύση που διασυνδέεται με τα συμφέροντά τους σε μεμονωμένες οντότητες, μη μεμονωμένες οντότητες, συγγενείς επιχειρήσεις ,κοινές ρυθμίσεις και δομημένες οντότητες που δεν συνενώνονται με τις επιδράσεις των εν λόγω συμφερόντων, στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις, στην οικονομική του κατάσταση, και στις ταμειακές ροές. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει και καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υλοποιεί το συγκεκριμένο Πρότυπο στην δημοσιοποίηση πληροφοριών σε σχέση με τα συμφέροντά του σε ελεγχόμενες οντότητες, μη μεμονωμένες οντότητες, συγγενείς επιχειρήσεις, κοινές συμφωνίες και δομημένες οντότητες που δεν συνενώνονται.

Το παρόν Πρότυπο υλοποιείται από μια οντότητα που έχει συμφέρον σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα (International Federation of Accountants, 2008):

- Μεμονωμένες οντότητες.
- Κοινές συμφωνίες (δηλαδή κοινοπραξίες ή κοινές επιχειρήσεις)
- Συνεργάτες
- Δομημένες οντότητες που δεν συγχωνεύονται

3.2.39 Παροχές σε Εργαζομένους(IPSAS 39)

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να παραταχθεί η γνωστοποίηση και η λογιστική απεικόνιση των παροχών προς τους εργαζομένους. Το Πρότυπο προϋποθέτει μια οικονομική οντότητα που προσδιορίζει την υποχρέωση όταν ο εργαζόμενος έχει προσφέρει υπηρεσία με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζόμενους που πρέπει να πληρωθούν στο μέλλον και τα έξοδα όταν

η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το δυναμικό εξυπηρέτησης ή τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που προσφέρονται από τον εργαζόμενο σε αντάλλαγμα τις παροχές προς τους εργαζόμενους.

Το παρόν Πρότυπο υλοποιείται από τον εργοδότη για τη λογιστική εγγραφή όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός από τις συναλλαγές που στηρίζονται σε μετοχές (International Federation of Accountants, 2008).

3.2.40 Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα(IPSAS 40)

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η καλύτερευση της συνάφειας, συγκρισιμότητας των πληροφοριών και της πιστής αντιπροσωπευτικότητας όπου η αναφέρουσα οντότητα προσφέρει στις οικονομικές καταστάσεις έναν συνδυασμό του δημοσίου τομέα με τα διάφορα αποτελέσματά της. Για να υλοποιηθεί αυτό, το συγκεκριμένο Πρότυπο νομοθετεί απαιτήσεις και αρχές για το πώς (International Federation of Accountants, 2008):

- Μια αναφέρουσα οντότητα καταχωρίζει έναν συνδυασμό δημοσίου τομέα ως συνεργασία ή συγχώνευση.
- Μια προκύπτουσα οικονομική οντότητα μετρά και αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που συγκεντρώθηκαν, και κάθε μη ελέγχουσα συμμετοχή σε συγχώνευση και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις.
- Μια προκύπτουσα οικονομική οντότητα μετρά και αναγνωρίζει τα στοιχεία των καθαρών ιδίων κεφαλαίων / περιουσιακών στοιχείων και άλλες ρυθμίσεις που προσδιορίζονται για σύνηξη.

3.2.41 Χρηματοοικονομικά Μέσα(IPSAS 41)

Στόχος του IPSAS είναι να προσδιορίσει τις αρχές της χρηματοοικονομικής ενημέρωσης των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων οι οποίες προβάλλουν μια χρήσιμη και σχετική ενημέρωση προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που αφορά τον οργανισμό, τα ποσά και την αστάθεια των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οντότητας. Το ISPAS 41 στηρίζεται στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 9 "

Χρηματοοικονομικά μέσα" και έχει υποκαταστήσει το ISPAS 29 "Χρηματοοικονομικά μέσα Αναγνώριση και Επιμέτρηση" ¹ .

3.2.42 Κοινωνικές Παροχές (IPSAS 42)

Το ISPAS 42 "Κοινωνικές Παροχές" προσδιορίζει τις κοινωνικές παροχές και τον χρόνο αναγνώρισης των υποχρεώσεων και των εξόδων για κοινωνικές υπηρεσίες, καθώς και τον τρόπο επιμέτρησή τους. Πριν την δημιουργία του ISPAS 42 τα ISPAS δεν πρόσφεραν οδηγίες για τη λογιστική των κοινωνικών υπηρεσιών. Το ISPAS 19 " Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού" δεν υποστήριζε το στόχο του, και τις προβλέψεις για κοινωνικές υπηρεσίες σε μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Το πρότυπο θέτεται σε υλοποίηση για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που περικλείουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν μετά την 01 Ιανουαρίου του 2020"(International Federation of Accountants, 2008).

3.2.43 IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης

Το IPSAS ταμειακής βάσης προκαθορίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να προβάλλονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, όταν μεταχειρίζεται τη λογιστική της ταμειακής βάσης. Η ενημέρωση σε σχέση με τις ταμειακές πληρωμές, τις ταμειακές εισπράξεις, και τα ταμειακά υπόλοιπα μιας οντότητας είναι αναγκαία για σκοπούς λογιστικής υπευθυνότητας. Προσφέρει, επίσης, κατάλληλα δεδομένα για την εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να επινοεί αρκετά ταμειακά διαθέσιμα στο μέλλον και τις πιθανές χρήσεις και πηγές τους.

Για να αξιολογηθούν και να ληφθούν σχετικές αποφάσεις για τον καταμερισμό χρηματικών πόρων και τη προστασία των δραστηριοτήτων της οντότητας, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων προβάλλουν την απαίτηση να αντιληφθούν την βεβαιότητα και τον χρόνο των ταμειακών πληρωμών και εισπράξεων.

¹Λογιστική Δημόσιου Τομέα – Τάσεις και Πρακτικές(Σ. Κοέν- Σ. Καρατζήμας) ανακτήθηκε από : www.psab.gr/ipsas

Η συμφωνία με τις προτάσεις και με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου εξασφαλίζει τη διαφάνεια και την κατανοησιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τις ταμειακές πληρωμές, τις ταμειακές εισπράξεις και τα ταμειακά υπόλοιπα. Επίσης, προωθεί την συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων άλλων οντοτήτων και των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων περιόδων της οντότητας που έχουν εγκρίνει την ταμειακή βάση. Το IPSAS ταμειακής βάσης σχετίζεται μόνο από τον δημόσιο τομέα και επομένως δεν υπάρχει κάποιο αντίστοιχο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

4.1 Ταμειακή Λογιστική

Η Ταμειακή λογιστική αποτελεί ένα σύστημα με το οποίο λογαριάζεται ο χρόνος διάκρισης των εσόδων και των εξόδων. Δηλαδή το πότε υλοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα και πότε καταγράφονται και αναγνωρίζονται στα λογιστικά βιβλία.

Ο χρόνος υλοποίησης του εσόδου είναι όμοιος με τον χρόνο της εισπράξης του. Ο χρόνος υλοποίησης του εξόδου αποτελεί τον χρόνο πληρωμής του. Για τα πιο πολλά είδη εξόδων ο χρόνος υλοποίησης τους είναι ίδιος με αυτόν του εσόδου που έπεται από αυτά. Αυτός ο χρόνος μπορεί να είναι μια χρονική περίοδος ή ένα χρονικό σημείο που εκπληρώνονται τα αντίστοιχα έξοδα (Ευρετήριο Οικονομικών Όρων, 2020).

Η συγκεκριμένη μέθοδος απεικονίζει τις αλλαγές μέχρι την στιγμή που ολοκληρώνεται η πληρωμή. Έχει ως σκοπό την προβολή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στις διακυμάνσεις και στα ισοζύγια των μετρητών που μπορεί να υπάρχουν. Υπάρχει το ενδεχόμενο οι σημειώσεις που υφίστανται να προσφέρουν ενημέρωση για τις υποχρεώσεις αλλά και για τα περιουσιακά στοιχεία. Αυτή η μέθοδος υλοποιείται από τις χώρες που το προσωπικό τους δεν έχει κατάλληλες γνώσεις λογιστικής έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να σχηματιστούν με τη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης και σε χώρες στις οποίες τα κόστη για την μεταβολή των οικονομικών καταστάσεων είναι ανοδικά.

Ένα πλεονέκτημα της μεθόδου αποτελεί η παροχή των οικονομικών καταστάσεων που γίνεται με αντικειμενικό και εύκολο τρόπο και δεν υφίσταται σύνδεση του εξόδου με το αντίστοιχο έσοδο. Ένα μειονέκτημα της μεθόδου αποτελεί ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων όπου δεν επιδεικνύουν το εύρος των διεργασιών της κάθε οντότητας ².

4.2 Δεδουλευμένη Λογιστική

Η αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση συνιστά την έννοια της παρουσίασης των εσόδων όταν αποκτούνται και των εξόδων που δημιουργούνται. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αποτελεί μια πρότυπη διαδικασία για την παρουσίαση συναλλαγών για όλες τις μεγάλες επιχειρήσεις. Η έννοια αυτή υπερέχει από την ταμειακή βάση της λογιστικής, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα καταχωρούνται όταν εισπράττονται τα μετρητά και τα έξοδα καταχωρούνται όταν δίνονται τα μετρητά.

Ένα παράδειγμα αποτελεί μια εταιρεία που ενεργεί υπό τη βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση θα καταγράψει μια πώληση μόλις εκδώσει ένα τιμολόγιο σε έναν πελάτη, ενώ μια εταιρεία μετρητών θα αναμένει να πληρώσει πριν την παρουσίαση της πώλησης. Παρομοίως, μια εταιρεία που στηρίζεται σε δεδουλευμένη βάση θα καταγράψει ένα έξοδο όπως έχει υλοποιηθεί, ενώ μια εταιρεία μετρητών θα περιμένει να πληρώσει τον προμηθευτή της πριν καταχωρίσει το έξοδο³.

Η βάση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αποτελείται από τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS) και τις γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP). Και τα δύο αυτά λογιστικά πεδία προσφέρουν ενημέρωση σε σχέση με τον τρόπο εκτίμησης των εσόδων και την δόσοληψία εξόδων ελλείψει των πληρωμών ή εισπράξεων που θα καθοδηγούσαν στην καταγραφή μιας συναλλαγής στη λογιστική βάση των ταμειακών διαθεσίμων.

Η βάση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση κλίνει να προσφέρει πιο ομοιόμορφη αποδοχή των εξόδων και των εσόδων με την πάροδο του χρόνου και συνεπώς κρίνεται από τους επενδυτές ως το πιο αξιόπιστο λογιστικό σύστημα για την αναγνώριση των αποτελεσμάτων των εργασιών, των ταμειακών ροών και της χρηματοοικονομικής θέσης μιας επιχείρησης. Ειδικότερα, στηρίζει την αρχή της αντιστοίχισης, σύμφωνα με την οποία όλες οι σχετικές δαπάνες και τα έσοδα καταχωρίζονται εντός της ίδιας περιόδου αναφοράς. Με αυτόν τον τρόπο θα

²www.ifac.org

³<https://accountinginfo.com/>

πρέπει να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το απόλυτο εύρος των ζημιών και των κερδών που συσχετίζονται με καθορισμένες επιχειρηματικές συναλλαγές εντός μιας μόνο περιόδου αναφοράς.

Η βάση δεδουλευμένων χρειάζεται τη χρήση υπολογισμών σε ορισμένους τομείς. Για παράδειγμα, μια εταιρεία πρέπει να καταχωρίσει ένα έξοδο για υπολογίσιμες επισφαλείς απαιτήσεις που δεν έχουν ακόμη υλοποιηθεί. Με τον τρόπο αυτό, όλες οι δαπάνες που συνδέονται με μια συναλλαγή εσόδων καταχωρούνται παράλληλα με το έσοδο, με αποτέλεσμα μια κατάσταση αποτελεσμάτων που να αντιπροσωπεύει ολοκληρωτικά τα αποτελέσματα των εργασιών (Nasser, 1993).

Ομοίως, μπορεί να καταχωρηθούν τα υπολογισμένα ποσά των επιστροφών προϊόντων, των απαρχαιωμένων αποθεμάτων και των δικαιωμάτων πώλησης. Αυτές οι αξιολογήσεις μπορεί να μην είναι εντελώς σωστές και έτσι μπορεί να κατευθύνονται σε υλικές ανακριβείς οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, πρέπει να εκτελείται σημαντική προσοχή κατά την αξιολόγηση των δεδουλευμένων εξόδων.

Μια μικρή επιχείρηση μπορεί να διαλέξει να αποστασιοποιηθεί από τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, καθώς χρειάζεται ένα ορισμένο ποσό λογιστικής εμπειρογνωμοσύνης. Επιπλέον, ένας ιδιοκτήτης μικρής επιχείρησης μπορεί να διαλέξει να διαχειριστεί το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών εκροών και εισροών για να επινοήσει ένα μικρότερο ποσό φορολογητέου εισοδήματος υπό τη βάση της ταμειακής λογιστικής, γεγονός που μπορεί να υποδείξει την διακοπή πληρωμών του φόρου εισοδήματος.

Μια αξιοσημείωτη αστοχία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι ότι μπορεί να γνωστοποιεί την ύπαρξη κερδών, παρόλο που οι σχετικές ταμειακές εισροές δεν έχουν ακόμη προκύψει. Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι μια και καλά κερδοφόρα οντότητα, η οποία έχει μεγάλη ανεπάρκεια μετρητών και η οποία μπορεί λοιπόν να πτωχεύσει παρά το αναφερόμενο επίπεδο κερδοφορίας της. Επομένως, θα πρέπει να δοθεί προσοχή στην κατάσταση ταμειακών ροών μιας επιχείρησης, η οποία επιδεικνύει τις ροές μετρητών από και προς μια επιχείρηση (Nasser, 1993).

Οι Christiaens et al. (2010) γνωστοποίησαν στο άρθρο τους, το οποίο καταδεικνύει την ανάγκη προσαρμογής των κυβερνητικών συστημάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που είχε ως αποτέλεσμα την ανάπτυξη των IPSAS. Πιο ειδικότερα, η μελέτη τους περιεργάζεται το βαθμό στον οποίο οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις εγκρίνουν τα IPSAS (λογιστική σε δεδουλευμένη βάση) και τη μέθοδο με την οποία μπορούν να

ερμηνευτούν τα διαφορετικά αυτά επίπεδα. Αν και η εξέλιξη των λογιστικών συστημάτων με βάση τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα αποκτά σιγά σιγά έδαφος παγκοσμίως, ωστόσο, υφίσταται σημαντικές διαφορές στον τρόπο με τον οποίο εγκρίνονται αυτά τα συστήματα. Οι διαφορές αυτές επικεντρώνονται κυρίως σε τρία επίπεδα: 1) το περιεχόμενο 2) το χρονοδιάγραμμα της έγκρισης και 3) τον τρόπο υλοποίησης.

4.3 Μετάβαση από ταμειακή σε δεδουλευμένη

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο κύριων μεθόδων λογιστικής των επιχειρήσεων, της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και της ταμειακής λογιστικής ευρίσκεται στο χρονικό σημείο κατά το οποίο καταχωρίζονται τα έξοδα και τα έσοδα.

Η μέθοδος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αποτελεί την πιο κοινή λογιστική μέθοδο για τις επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις με ετήσια κέρδη άνω των 5 εκατομμυρίων δολαρίων υποχρεούνται να μεταχειριστούν τη μέθοδο της δεδουλευμένης φορολογίας. Το κίνητρο για τη χρήση της μεθόδου λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πηγάζει από ολοένα και πιο σύνθετες επιχειρηματικές δοσοληψίες, όπως οι παρατεταμένες συμβάσεις και οι πωλήσεις που συνεχίζουν να προσφέρουν κέρδη για μια εταιρεία για εκτεταμένο χρονικό διάστημα και η επιθυμία της χρηματοπιστωτικής αγοράς να έχει πιο ακριβή, έγκυρες πληροφορίες σε σχέση με την οικονομική κατάσταση μιας εταιρείας. Αυτή η λογιστική μέθοδος επιδιώκει να προσφέρει την πιο τρέχουσα, ακριβή εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας εταιρείας.

Η μέθοδος δεδουλευμένων εσόδων είναι βασικά η συσχέτιση των εσόδων προς έξοδα όταν υλοποιείται η συναλλαγή αντί για την παραλαβή ή την επεξεργασία της πληρωμής, η οποία αποτελεί μια μέθοδος εκτίμησης της ταμειακής βάσης. Επειδή το εισόδημα δηλώνεται και καταχωρίζεται με αυτή τη λογιστική μέθοδο όταν παραχωρούνται αγαθά ή προσφέρονται υπηρεσίες και όχι όταν υλοποιείται η πληρωμή, είναι αναγκαίο να εκτιμηθεί ένα "επίδομα μη καταβολής", γενικά ένα μέσο αξιολογήσιμο ποσό που συγκαλύπτει το γεγονός ότι ορισμένοι πελάτες δεν καταφέρνουν να πληρώσουν.

Στη πιθανότητα που η πληρωμή αποκτιέται πριν από την πραγματική παροχή υπηρεσιών ή αγαθών, μια εταιρεία κατ' αρχάς θέτει την πληρωμή ως καθήκον. Η εταιρεία πρέπει να αποδώσει τις υπηρεσίες ή τα αγαθά. Μόλις δοθεί η υπηρεσία ή το αγαθό, η πληρωμή μετακινείται από την εγγραφή ως υποχρέωση για να καταγραφεί ως έσοδο για την εταιρεία. Τα έξοδα ανταπεξέρχονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα έσοδα. Μόλις ληφθεί υπόψη ένα νομοσχέδιο,

καταχωρίζεται ως δαπάνη της εταιρείας και δεν καταχωρίζεται μόνο όταν η εταιρεία κάνει πράγματι την πληρωμή.

Η μέθοδος ταμειακής λογιστικής μειώνεται μόνο σε πολύ μικρές επιχειρήσεις, αν και μπορεί να χρησιμοποιηθεί απόλυτα για έναν μοναδικό ιδιοκτήτη με εγχώρια επιχείρηση. Στη σημερινή οικονομία, είναι δύσκολο για κάθε προβλέψιμη επιχείρηση να ενεργεί σε ταμειακή βάση. Για παράδειγμα, η ταμειακή λογιστική απλά δεν ενεργεί για μια λιανική επιχείρηση που διακινεί αγαθά με πίστωση διαμέσου της εσωτερικής χρηματοδότησης, καθώς δεν προσφέρει κανένα μέσο παρουσίασης χρημάτων που οφείλονται από πελάτη σε κάποια μελλοντική ημερομηνία. Η διαδικασία μετρητών χρεώνει όλα τα έξοδα και έσοδα όταν τα μετρητά μεταβάλλουν φυσικά τα χέρια.

Η λογιστική της ταμειακής βάσης είναι απλή και προσφέρει μια ξεκάθαρη εικόνα του πραγματικού φυσικού ποσού που κατέχει η εταιρεία στη προσέγγισή της. Από την άποψη αυτή, είναι καλύτερη από τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, η οποία δεν προσφέρει σωστή αναφορά των ταμειακών διαθεσίμων. Για να υπερνικηθεί αυτό το πρόβλημα, οι εταιρείες που μεταχειρίζονται τη λογιστική της αυτοτέλειας των χρήσεων έχουν τις περισσότερες φορές ένα σύστημα που έχει προσαρμοστεί για την παρατήρηση της ταμειακής ροής. Μια αδυναμία της ταμειακής λογιστικής είναι ότι, με δεδομένο ότι δεν σημειώνει μελλοντικές υποχρεώσεις, λογαριασμούς που χρωστώνται αλλά δεν έχουν καταβληθεί προκαταβολικά ακόμη, μπορεί να χρησιμοποιήσει μια εσφαλμένη θετική εικόνα της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης μιας εταιρείας.⁴

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΔΛΠΔΤ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

5.1 Νομοθετικό Πλαίσιο

⁴<https://el.talkingofmoney.com/what-is-difference-between-accrual-accounting-and-cash-accounting>

Μια από τις ουσιαστικότερες και σημαντικότερες μεταρρυθμίσεις που τέθηκε στην καρδιά της ελληνικής κρίσης εφαρμόζεται στο Υπουργείο Οικονομικών με την προσθήκη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο (Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης) και την αποκατάσταση της δημοσιονομικής νομοθεσίας⁵.

Η αποκατάσταση της δημοσιονομικής νομοθεσίας με τον συνδυασμό της Οδηγίας 2011/85 στο εθνικό δίκαιο, την ακύρωση του δημόσιου λογιστικού 2362/95 και την αλλαγή του από το νομοθετικό πλαίσιο του ν.4270/2014 αποτελεί την πρώτη φάση των δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων. Η δεύτερη φάση αρχίζει με την αλλαγή των διατάξεων του ν. 4270 /2014όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω και εστιάζεται σε θέματα διαδικασίας και ελέγχων πληρωμής των δαπανών , στην ενίσχυση των Γενικών Διευθύνσεων των Οικονομικών Υπηρεσιών των Υπουργείων και των εποπτευόμενων αυτών φορέων, στο ρόλο του υπόλογου στις πληρωμές του ΠΔΕ κ.λπ.

Μεταξύ αυτών σημαντική είναι η ακύρωση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο και από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού ελέγχου (Υ.Δ.Ε)το οποίο υλοποιήθηκε στην Κεντρική Διοίκηση από 1.1.2018 ενώ από 1..1.2019 ακυρώνεται από τους φορείς Γενικής Κυβέρνησης. Σύμφωνα με το άρθρο 169 του ν.4270/2014 το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει επιλεγθεί ως εξωτερικός ελεγκτής των ΦΓΚ, ενώ με την διάταξη του άρθρου 80 του ν. 4055/2012 οι έλεγχοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου θα διεξάγονται με βάση τις προδιαγραφές του Διεθνούς Οργανισμού Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων(INTOSAI) και την νομοθεσία του κανονισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ο έλεγχος των ΦΓΚ θα διεξάγεται περιορισμένα στο εξής και μετά την οικονομική περίοδο που έχουν εκπληρωθεί οι οικονομικές πράξεις με τις αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου και τη μεθοδολογία των ΔΕΠ.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τα εξής δύο στάδια :

- ❖ Τον έλεγχο λογαριασμών (Υπόλογοι και Ταμειακός απολογισμός) και
- ❖ Τον Χρηματοοικονομικό έλεγχο στις Οικονομικές Καταστάσεις

Η πιο πραγματική μεταβολή αποτελεί την βάση δεδομένων επί των οποίων θα υλοποιείται ο έλεγχος και αποτελεί τη Διπλογραφική Λογιστική η οποία προσφέρει την δυνατότητα για επιστημονικά, ασφαλή και πλήρη στοιχεία επί των οικονομικών συναλλαγών και καταστάσεων. Μια μεταρρύθμιση στον Δημοσιονομικό έλεγχο των ΦΓΚ μεταχειρίζοντας το Ελεγκτικό

⁵www.minfin.gr/web/quest/anakoinoiseis?

Συνέδριο αποτελούν οι σύγχρονες μέθοδοι και τα διάφορα εργαλεία τα οποία εφαρμόζονται παράλληλα με την έγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και κατ' αρχάς στην Κεντρική Διοίκηση στην οποία υλοποιήθηκαν πρωτίστως όλες οι Δημοσιονομικές μεταβολές. Συγκεκριμένα, η έγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) αποτελεί ένα σημαντικό βήμα εξέλιξης και προόδου στη δημοσιονομική λογιστική για την ισχυρή εποπτεία των Δημοσίων Οικονομικών.

Με το νέο Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης στοχεύετε η σωστή προβολή της περιουσιακής διάρθρωσης και της οικονομικής κατάστασης της Γενικής Κυβέρνησης, η σωστή πιστοληπτική δυνατότητά της, η λογιστική μεταχείριση των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με σταθερό τρόπο ή λήψη φερέγγυων πληροφοριών για την διάπλαση της πολιτικής αποφάσεων, η αύξηση της παραγωγικότητας καθώς και η σύνδεση, στο βαθμό του πραγματοποιήσιμου, του λογιστικού πλαισίου του Δημοσίου με το λογιστικό πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα⁶.

Το νέο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να είναι οργανικά ενωμένο με την επιτήρηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού παρέχοντας τις πληροφοριακές ανάγκες για την σύνταξή του⁷. Η δεδουλευμένη βάση θα καλυτερεύσει την επιτήρηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών και θα κατευθύνει σε καλύτερη εποπτεία του χρέους και των περιουσιακών στοιχείων του. Στόχος της μεταρρύθμισης αυτής είναι η πρόοδος από την υπάρχων πολυμορφία, δηλαδή από τα πέντε καθιερωμένα κλαδικά λογιστικά σχέδια που υλοποιούνται σήμερα (π.δ. 80/1997, 205/1998, 315/1999, 146/2003 και 15/2011), σε ένα ενιαίο λογιστικό σχέδιο που θα καλυτερεύσει την εξαγωγή των δημοσιονομικών αναφορών και στοιχείων, στηριζόμενο στα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA). Το νέο Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι πλέον γεγονός. Τον Ιούνιο του 2018, η έκδοση, του Προεδρικού Διατάγματος 54 για την ενημέρωση των μεταρρυθμίσεων του ΕΛΣ και της λογιστικής και η υλοποίηση του ΕΛΣ την 1η Ιανουαρίου 2019 συνιστούν ορόσημα αυτής της μεταρρυθμιστικής δοκιμής. Έχει ήδη αρχίσει ένας δύσκολος αγώνας για την μέθοδο υλοποίησης του ξεκινώντας από τον δημόσιο τομέα και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Σε αυτήν συμπεριλαμβάνεται και η Κεντρική Διοίκηση με την κατάρτιση του Προϋπολογισμού του επόμενου έτους 2019 που θα προσαρμόζεται στην νέα κατηγοριοποίηση. Στη συνέχεια θα εξαπλωθεί και στο άθροισμα των ΦΓΚ μέχρι την πλήρη υλοποίησή του το 2023. Παρά τους περιορισμένους πόρους και τις σύντομες προθεσμίες, η δημιουργία των νέων

⁶www.euro2day.gr/specials/opinions/article/h-megali-metarrythmisi ; Άρθρο του Φραγκίσκου Κουτεντάκη

⁷www.minfin.gr/web/quest/anakoynoseis?

κωδικών ταξινόμησης μπορεί να κριθεί εύστοχη. Όλοι οι φορείς των δημοσίων οργανισμών ΟΤΑ ήταν σε θέση να λαμβάνουν μέρος στην αρχική εκκίνηση όπως είχε σχεδιαστεί, το προσωπικό των δημοσίων οργανισμών των ΟΤΑ ήταν εκπαιδευμένο να μεταχειριστεί το νέο σύστημα, επινοήθηκαν πίνακες γέφυρες για τη συσχέτιση των νέων ταξινομήσεων με τους παλαιούς κωδικούς, υλοποιήθηκαν τροποποιήσεις στα υποκείμενα συστήματα πληροφορικής για την κατάλληλη ρύθμιση των νέων κωδικών για την ετοιμασία του προϋπολογισμού του (Τεχνική Έκθεση του ΔΝΤ , Μάρτιος 2019, Σ. 19).

5.2 Διαδικασίες για την Υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από Ο.Τ.Α.

Η υλοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο τομέα (Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης) και η αναμόρφωση της δημοσιονομικής νομοθεσίας αποτελεί μια σημαντική μεταρρύθμιση. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης διακρίνεται ως το σημαντικότερο βήμα εξέλιξης και προόδου στη δημοσιονομική λογιστική, ισχυροποιώντας την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των δημοσίων οικονομικών, με ταυτόχρονη συνεισφορά στην παγκόσμια ευημερία και ανάπτυξη διαμέσου εναρμόνισης και της σύγκλισης των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στους οργανισμούς και στις διάφορες χώρες. Οι οικονομικές καταστάσεις συνιστούν εργαλείο παραλαβής αποφάσεων, ειδικότερα σε αυτές ενός κράτους που αποκτούν τελείως διαφορετικές διαστάσεις.

Η υιοθέτηση των IPSAS στους Οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης παρέχει τη ικανότητα αποτελεσματικότερης εποπτείας των δημοσίων οικονομικών με πολυάριθμα οφέλη, όπως τη ελάττωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας κυβέρνησης και διοίκησης, τη μείωση κρατικού δανεισμού και ως εκ τούτου και τη ελάττωση του αντίστοιχου κόστους του, την απελευθέρωση και τη ορθότερη κατανομή δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συνεισφέρουν στην υποστήριξη της απασχόλησης, τη ελάττωση κόστους των δημοσίων υπηρεσιών και αγαθών, τη μεγαλύτερη λογοδοσία (accountability) και διαφάνεια διαμέσου της περιγραφής όλων των πραγματοποιημένων συναλλαγών, την ενίσχυση της αξιοπιστίας και βελτίωσης της ποιότητας των δημοσίων λογαριασμών, τη ενίσχυση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας, ενθαρρύνοντας έμμεσα τους Οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Η έλλειψη λογιστικών προτύπων δημόσιας λογιστικής μέσω των IPSAS εφαρμόζει ένα σημαντικό κόστος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εξαιτίας της ανεπάρκειας φερέγγυων στοιχείων για τη αδυναμία αξιοποίησης και λήψη αποφάσεων των δημοσίων πόρων,

με αρνητικές επιπτώσεις στο σύνολο της οικονομίας. Το ζητούμενο λοιπόν για την δημόσια διοίκηση των ΟΤΑ είναι η κατάρτιση και ο σχεδιασμός ενός νέου ενιαίου λογιστικού σχεδίου που θα εγκριθεί από όλο το δημόσιο τομέα, στηριζόμενο στα ΔΛΠ. Η υλοποίηση ενός αντίστοιχου λογιστικού πλαισίου ή των IPSAS στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης συνιστά μία τεράστια πρόκληση. Το λογιστικό πλαίσιο αυτό καθορίζει τις οντότητες της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτές διέπονται από το μητρώο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ).

Το λογιστικό σύστημα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης θα πρέπει να εφαρμόζεται με βάση τη διπλογραφική και απλογραφική μέθοδο και να παρέχει την παρακολούθηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών συσχετισμών σε ελάχιστο επίπεδο. Το νέο νομοθετικό πλαίσιο υλοποίησης των IPSAS στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης προσφέρει ξεχωριστή βαρύτητα στην πρόοδο ενός ενιαίου λογιστικού σχεδίου παρακολούθησης και καταγραφής των συναλλαγών. Οι κυριότερες αρχές που καθορίζουν το λογιστικό σχέδιο είναι η υποχρέωση τήρησης και ανάπτυξης κοινού σχεδίου λογαριασμών για την παρουσίαση των συναλλαγών τους.

Το σχέδιο λογαριασμών στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης θα πρέπει αναγκαστικά να εξελίσσεται με τρόπο που σε συσχετισμό, με το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας, να πραγματοποιεί τις απαιτήσεις για διοικητική, οικονομική και λειτουργική ταξινόμηση.

Η **οικονομική ταξινόμηση** αντικατοπτρίζει τη υποχρέωση των λογαριασμών και το απαιτούμενο επίπεδο συγκέντρωσης και ανάλυσης των πληροφοριών. Η ανάλυση προσαρμόζεται με τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA), και συμπληρωματικά με το σύστημα Χρηματοοικονομικής Στατιστικής των Κυβερνήσεων (GFS). Η οικονομική ταξινόμηση συνιστά τη βάση σύνταξης όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Η **διοικητική ταξινόμηση** αντιπροσωπεύει την ιεραρχική και οργανωτική δομή των οντοτήτων και προσδιορίζει τις διοικητικές θέσεις που είναι νομικά αρμόδιες για τη εποπτεία των εσόδων, εξόδων, των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων των οντοτήτων.

Η **λειτουργική ταξινόμηση** προσδιορίζει τους τομείς ανάλυσης των δαπανών και βελτιώνεται βάσει των αρχών που τίθενται σε εφαρμογή από τα Διεθνή Πρότυπα C.O.F.O.G. (Classification of the Functions of Government) που δημοσιεύονται από τα Ηνωμένα Έθνη. Η ταξινόμηση δείχνει το στόχο για τον οποίο υλοποιούνται οι συναλλαγές δαπανών σε αντίθεση με την διοικητική ταξινόμηση η οποία ενσωματώνει τη διοικητική οντότητα των φορέων της

γενικής κυβέρνησης. Με αυτό τον τρόπο παρατηρούμε τις δαπάνες σε διαφορετικές διαστάσεις.⁸

5.3 Οφέλη και επιπτώσεις από την Υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ

Η εφαρμογή και δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης. Τα ΔΛΠ διαμορφώνουν τον τρόπο με τον οποίο οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι και τα λογιστικά μεγέθη λογίζονται και αποτιμώνται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο καθίστανται σαν αντικείμενο ελέγχου και διαχείρισης.

Τα ΔΛΠ: α) επινοούν ένα ασφαλές και ουσιαστικό πλαίσιο για την παροχή ποιοτικής και έγκυρης λογιστικής πληροφόρησης, β) επισπεύδουν την αξιοπιστία και τη διαφάνεια στην καταγραφή των λογιστικών καταστάσεων της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους και της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους, και γ) βοηθούν στον αποτελεσματικό έλεγχο και επίβλεψη των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων (Ιατρίδης, ΣΛΟΤ).

Η ιδιομορφία των Οργανισμών Τοπικής αυτοδιοίκησης αποτελεί η δωρεάν παροχή δημοσίων υπηρεσιών στους τελικούς δημότες – "καταναλωτές" και γενικά σε αποδέκτες αυτής της υπηρεσίας. Αυτό γίνεται καθώς οι Ο.Τ.Α., ως χαμηλότερα κυβερνητικά και διοικητικά επίπεδα του δημοσίου τομέα και ως φορείς υλοποίησης των διαφόρων αποκεντρωμένων κρατικών πολιτικών, ευρίσκονται πιο κοντά στους πολίτες (Shah, 2007).

Για την διεκπεραιωτικότητα αυτών των δημόσιων υπηρεσιών, για τις οποίες οι Ο.Τ.Α. είναι επιφορτισμένες στο πλαίσιο των, αποκεντρωμένων από την κεντρική κυβέρνηση και μεταφερόμενων σε περιφερειακό / τοπικό επίπεδο, δικαιοδοσιών, οι εν λόγω οργανισμοί διευθύνουν σημαντικό ποσοστό των διαθέσιμων δημοσίων πηγών ενός κράτους. Επιπλέον, αναφερόμενοι στην περίπτωση των τοπικών αυτοδιοικήσεων των κρατών –μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και για λόγους περιφερειακής σύγκλισης, οι Ο.Τ.Α. αποτελούν τους δικαιούχους χρηματοδοτήσεων για διάφορους από διάφορα επενδυτικά και διαρθρωτικά ταμεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης(ΕΤΠΑ).

⁸<https://m.naftemporiki.gr/story/1686931>

Προβάλλεται ως ιδιαίτερα αποφασιστική η σημασία της λογιστικής στους Ο.Τ.Α. όσο σε οποιοδήποτε άλλο κρατικό οργανισμό, αναλογιζόμενοι τη λογιστική υπό τη σφικτή έννοια, δηλαδή ως οργανικό έλεγχο για τη εξασφάλιση της οικονομικής πληρότητας και συνιστώντας φραγμό κατά της διαφθοράς (Shah, 2007).

Ως καθολική τάση, οι μεταβολές της λογιστικής της τοπικής αυτοδιοίκησης προπορεύονται έναντι των κεντρικών κυβερνήσεων. Αφορά δηλαδή μία εξελεγκτική και δυναμική μεταρρυθμιστική διεργασία, που διαρκεί ως σήμερα.

Τα IPSAS ενέχουν σημαντικό κόστος αλλά ακόμη πιο σημαντικά οφέλη

- ❖ Πέραν όμως από τα οφέλη των ΔΛΠΔΤ, προβάλλονται και ορισμένες επιπτώσεις των ΔΛΠΔΤ που αφορούν κυρίως το μεγάλο κόστος που επιβάλλεται για τις διεργασίες της ανάπτυξης και της εφαρμογής των συγκεκριμένων προτύπων.

Ειδικότερα οι επιπτώσεις αυτές αφορούν:

- ❖ Το κόστος της εκπαίδευσης του εξειδικευμένου προσωπικού
- ❖ Το κόστος εγκατάστασης καινούριων λογιστικών συστημάτων για την υλοποίηση των προτύπων
- ❖ Το κόστος επίβλεψης και υποστήριξης των συστημάτων
- ❖ Την ακατάλληλη στήριξη από το ΕΓΛΣ

Μια βασική επίπτωση των ΔΛΠΔΤ όπως αναφέραμε πιο πάνω αποτελεί το μεγάλο κόστος εξαιτίας του πλήθους του προσωπικού και των ανοδικών υποδομών που χρησιμοποιούνται καθώς και τις ανεπάρκειες που αναμένονται να καταργηθούν στο μέλλον. Ένα παράδειγμα αποτελεί η πλημμυρική υποστήριξη του λογιστικού σχεδίου και η ανεπάρκεια επαρκούς τυποποίησης των λογιστικών εξετάσεων με την θεσμοθέτηση αντίστοιχων λογαριασμών για την υλοποίησή τους. Μια επίπτωση των ΔΛΠΔΤ προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, είναι ότι παρέχουν σε ορισμένες περιπτώσεις την προτίμηση δυο χειρισμών για την περιγραφή κάποιων γεγονότων.

5.4 Η παρουσία του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα

Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής, που στοχεύει στην αύξηση της αξίας του οργανισμού και στην

βελτίωση των λειτουργιών του. Επίσης, βοηθάει τους οργανισμούς να επιτύχουν τους στόχους τους υιοθετώντας συστηματικούς και επαγγελματικούς μεθόδους για την αξιολόγηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης(ΠΑ, 2021).

Ο εσωτερικός έλεγχος προσπαθεί να ενισχύει διαρκώς την οργανωτική δομή και να προστατεύει τα οργανωτικά συμφέροντα. Για την επίτευξη αυτού του στόχου θα πρέπει να παρέχει υπηρεσίες υψηλού επιπέδου στη διοίκηση, οι οποίες περιλαμβάνουν την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και όλων των δραστηριοτήτων του οργανισμού, καθώς και την παροχή συστάσεων για την μεγιστοποίηση των οφελών και την ελαχιστοποίηση του κόστους.(Βασιλείου et al., 2017).

Μια οντότητα θα πρέπει να εκτελεί αποτελεσματικές διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης, προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της. Η διαχείριση του κινδύνου είναι μια διαδικασία που διενεργείται από την διοίκηση για την κατανόηση και την επίλυση των αβεβαιοτήτων, που μπορεί να επιδράσουν την ικανότητα του οργανισμού να εκπληρώσει τους στόχους που έχουν τεθεί. Ο έλεγχος είναι μια διαδικασία που έχει άμεση σχέση με την διαχείριση κινδύνων, και εκτελείται από ανώτατα όργανα της οντότητας για μείωση των κινδύνων σε ικανοποιητικό επίπεδο (Pickett, 2010).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι η παρουσία του εσωτερικού ελέγχου είναι επιτακτική και πιο ειδικά για την αποτελεσματική λειτουργία και διαχείριση του Δημόσιου Τομέα. Στην χώρα μας, ψηφίστηκε ο Νόμος περί Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα (ν.4795/2021- 17/4/2021).Σκοπός του Νόμου είναι η δημιουργία ενός ρυθμιστικού πλαισίου για θέματα που σχετίζονται με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τη Λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα καθώς και η σύσταση του Συμβουλίου Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση για την ενίσχυση των μηχανισμών λογοδοσίας και ακεραιότητας στους φορείς του Δημόσιου Τομέα, συμβάλλοντας στην εκπλήρωση των στόχων τους με βάση τις αρχές της καλής διακυβέρνησης.

Είναι αναγκαίο κάθε οργανισμός να συστήνει Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, ανάλογα με την δομή της οργάνωσης που διαθέτει. Η σύσταση πιο συγκεκριμένα για τους ΟΤΑ(Α΄ και Β΄ βαθμού) , γίνεται με βάση το ύψος του προϋπολογισμού αλλά και τον αριθμό των υπαλλήλων που στελεχώνονται σε κάθε φορέα. Εξαιτίας της έλλειψης τεχνογνωσίας και δεξιοτήτων του προσωπικού, οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου ανατίθενται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα με

σύμβαση παροχής υπηρεσιών. Σε αυτή την περίπτωση η απόφαση είναι αναγκαίο να τεκμηριώνεται από τον επικεφαλής του φορέα. Η κοινοποίηση των αποφάσεων και τα πορίσματα των εσωτερικών ελέγχων θα πρέπει να υποβάλλονται στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας και στους αρμόδιους φορείς αντίστοιχα, που είναι υπεύθυνοι για τον συντονισμό, την επίβλεψη και την αξιολόγηση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου.

Όπως αναφέρθηκε ο προϊστάμενος της Μονάδας του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να λογοδοτεί στον επικεφαλής του φορέα, ο οποίος είναι υπεύθυνος για την έγκριση του περιεχομένου του εσωτερικού ελέγχου, για την έγκριση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου καθώς και για την έγκριση του εγχειριδίου των εσωτερικών ελέγχων. Ωστόσο, και ο προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου έχει ευθύνες προς τον επικεφαλής, εκ των οποίων είναι:

- Υποβολή ετήσιας έκθεσης συνοδευόμενη με γνώμη
- Κατάρτιση ετήσιων προγραμμάτων εργασιών
- Υποβολή αναφορών για την υλοποίηση των συμφωνηθέντων ενεργειών και παροχή συμβουλευτικού έργου
- Ενημέρωση σχετικά με θέματα διαχείρισης κινδύνων, λήψη γνώμης για επιχειρησιακές και στρατηγικές διαδικασίες του φορέα για την αντιμετώπιση των θεμάτων.

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στελεχώνεται από υπαλλήλους κυρίως ελεγκτές, ωστόσο μπορεί να αποτελείται και από διοικητικό προσωπικό. Οι προϊστάμενοι είναι αναγκαίο να διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα προκειμένου να ανταπεξέλθουν στις υψηλές απαιτήσεις που θέτονται. Ακόμη, απαιτείται πιστοποιητικό ελεγκτικής επάρκειας για την έναρξη των καθηκόντων των υπαλλήλων, διαφορετικά δεν είναι δυνατή η τοποθέτησή τους στη Μονάδα.⁹

Σύμφωνα με τον Νόμο εκτός από την παρουσία του εσωτερικού ελέγχου απαιτείται και η Σύσταση Αυτοτελούς Γραφείου Συμβούλου Ακεραιότητας που στελεχώνεται από τον Σύμβουλο Ακεραιότητας αλλά και από τους υπαλλήλους του φορέα του δημόσιου τομέα. Ο ρόλος του Συμβούλου έχει υποστηρικτικό, ενημερωτικό και συμβουλευτικό χαρακτήρα και είναι

⁹Νόμος 4795/2021,(ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση

υποχρεωμένος να ασκεί τα καθήκοντα του με διαφάνεια και ακεραιότητα υπέρ του δημόσιου συμφέροντος.¹⁰

Γίνεται αντιληπτό ότι μέσω των διατάξεων του ν.4795/2021, αλλά και του νέου νομοθετικού πλαισίου, που πέρα από τις βελτιώσεις που είναι πιθανόν να χρειαστεί, θέτει δυνατές βάσεις για την δημιουργία ενός κατάλληλου και αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου αλλά και μιας κουλτούρας που προάγουν την διαφάνεια και την αξιοπιστία προς τον δημόσιο βίο.

¹⁰ Νόμος 4795/2021,(ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021, Άρθρο 23), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Συμπεράσματα – Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Το θέμα της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας αποτελεί η αξιολόγηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), τα οποία έχουν ήδη αναγνωριστεί από πολλές χώρες του εξωτερικού.

Πιο ειδικά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) συνιστούν λογιστικές μεθόδους οι οποίες έχουν δημοσιευτεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSASB) και στηρίζονται στο μεγαλύτερο μέρος τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS). Παρά το γεγονός ότι πολλές χώρες έχουν ήδη αναδιοργανώσει τα λογιστικά τους συστήματα προς αυτή την πορεία, πολλές άλλες αντιδρούν να προβούν σε μία τόσο μεγάλη αλλαγή.

Μετά την παρουσίαση των βασικών σημείων και των σαράντα δύο (42) προτύπων τα οποία έχουν επινοηθεί, αναλύονται στο τέταρτο κεφάλαιο οι Διεθνείς Πρακτικές Λογιστικής που περιλαμβάνουν την Ταμειακή και Δεδουλευμένη Λογιστική. Τελικά, μετά τη μετάβαση αυτή, γίνεται εμφανές ότι οι Διεθνείς Πρακτικές της Λογιστικής παρουσιάζουν ομοιότητες παρά διαφορές μια και οι διαφορές αυτές προέρχονται κυρίως από την αλλότροπη φύση των οργανισμών του δημόσιου τομέα.

Έτσι, θεωρείται αναγκαίο να υπογραμμιστεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) μπορεί να έχουν θετικές επιρροές στην λειτουργία και τη διαχείριση των δημόσιων φορέων, ωστόσο οι υποθέσεις για να χρησιμοποιηθούν στην Ελλάδα είναι πολλές. Για παράδειγμα, θα βοηθούσε σε μεγάλο βαθμό η μετάφρασή τους στην ελληνική γλώσσα καθώς επίσης και η εκπαίδευση των δημόσιων υπαλλήλων που θα κληθούν να τα υλοποιήσουν ή η προτίμηση προσωπικού με αυστηρά κριτήρια που θα έχουν σχέση με την εμπειρία και τις γνώσεις τους πάνω σε αυτό το κομμάτι. Προτείνεται να γίνει εμπειρική μελέτη στους Ο.Τ.Α για την χρησιμότητα και ωφέλεια από την εφαρμογή των IPSAS.

Η έναρξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, συνέστησε μία νομοθετική ρύθμιση η οποία εφαρμόστηκε στην Ευρώπη, διαμέσου σχετικών κανονισμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

επικρατώντας οποιονδήποτε αντίθετων εθνικών διατάξεων. Η συγκεκριμένη ρύθμιση, διαμέσου της έγκρισης των ΔΛΠ, εισήγαγε την καλύτερευση της λογιστικής επιστήμης στην Ελλάδα, διαμέσου της αποσυσχέτισης της φορολογικής με τη λογιστική επιστήμη και την μετατόπιση με αυτόν τον τρόπο της παρέμβασης της φορολογίας στην συμμόρφωση των λογιστικών βιβλίων, η οποία καθοδηγεί σε λανθασμένη λογιστική μεταχείριση.

Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων διαμέσου των ΔΛΠ, έχει ωθήσει στην σωστή αποτύπωση των κερδών των οικονομικών οντοτήτων, όπως και στην καλύτερευση της ποιότητας των πληροφοριών που προσφέρονται, διαμέσου της ορθής επίδειξης των παραγωγικών μέσων.

Τα ΔΛΠ συνιστούν για την Ελλάδα την κινητήρια δύναμη, διαμέσου της οποίας θα επιτυγχάνουν την εξασφάλιση για:

- ανοδική βαθμολογία των αρμόδιων ελεγκτικών φορέων
- σχηματισμό υγιών και οικονομικά ισχυρών επιχειρήσεων
- υγιή ανταγωνισμό τόσο σε παγκόσμιο επίπεδο όσο και στις αγορές της Ευρώπης

Ακόμα, η αυξημένη ανάγκη που υπάρχει στις μέρες μας για την πρόοδο της παγκόσμιας ανάπτυξης και ευημερίας στον κλάδο της οικονομίας, έχει καθοδηγήσει στο συμπέρασμα ότι κάτι τέτοιο μπορεί να εκπληρωθεί και με την προσαρμογή των λογιστικών συστημάτων του δημόσιου τομέα των διάφορων οργανισμών και χωρών.

Τα φαινόμενα της απάτης, της φοροκλοπής και της διαπλοκής που έχουν αναγνωριστεί πρόσφατα ,έχουν ωθήσει πολλές κυβερνήσεις να ενεργούν σε μεταρρυθμίσεις των λογιστικών τους συστημάτων. Στις μεταρρυθμίσεις αυτές συμπεριλαμβάνεται και η έγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, που συνιστούν πρότυπα που στηρίζονται στα εν λόγω ΔΛΠ, με μη συμπερίληψη συγκεκριμένων, που έχουν επινοηθεί αποκλειστικά και μόνο για τον δημόσιο τομέα. Διαμέσου της υλοποίησης των προαναφερόμενων προτύπων, με την ορθή σύνταξη του προϋπολογισμού και τον έλεγχο των δαπανών των δημόσιων φορέων, θα κατευθυνθούμε στον εκσυγχρονισμό των δημόσιων οικονομικών διοικήσεων.

Από την παρακολούθηση της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ άλλων χωρών, καταλήγουμε ότι η υλοποίηση τους στην Ελλάδα μπορεί να οδηγήσει στην αποκατάσταση της αξιοπιστίας και πάταξη της διαφθοράς της. Γενικότερα στις μέρες μας, κάτι τέτοιο συνιστά επιτακτική ανάγκη για την ελληνική οικονομία, όπως η ακριβή επίδειξη των οικονομικών της καταστάσεων, με την αναγκαία αιτιολόγηση των αποτελεσμάτων που φανερώνει, θέτεται υπό αμφισβήτηση διαρκώς, οδηγώντας σε αρνητική βαθμολόγηση και αξιολόγηση από τους Διεθνείς Οίκους Αξιολόγησης και τους ελεγκτικούς οργανισμούς.

Επιπλέον, παρακολουθώντας παραδείγματα υλοποίησης των προτύπων, τόσο σε διάφορους διεθνείς οργανισμούς όσο και σε χώρες της Ευρωπαϊκή Ένωση, καταλήγουμε ότι η καλύτερευση των δημοσιονομικών τους επιδόσεων επί των δημοσίων χρεών και των δημοσίων ελλειμμάτων τους, που έχει επέλθει από την χρησιμότητα των ΔΛΠ, πρέπει να καθορίσει την παρότρυνση και στην χώρα μας να εφαρμόσει το ίδιο, καθώς με αυτόν τον τρόπο θα υλοποιηθεί ελάττωση του κόστους κρατικού δανεισμού και στήριξη της οικονομίας της. Εκτός βέβαια των θετικών συνεπειών υλοποίησης των ΔΛΠ, ανακαλύπτονται και μερικές δυσκολίες, που σχετίζονται με το κόστος όσο και τα τεχνικά μέσα τοποθέτησής τους.

Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να διευκρινιστεί, ότι όσα αναφέρθηκαν για τα ΔΛΠ, δεν συνιστούν απλά προτάσεις που θα μπορούσαν να υλοποιηθούν στην Ελλάδα για την ώθηση της οικονομίας της, αλλά μια επιτακτική ανάγκη εφαρμογής τους, συγκεκριμένα στις μέρες μας, όπου η αξιοπιστία, η διαφάνεια και η εμπιστοσύνη της χώρας μας από τις διεθνείς αγορές, συνιστούν αναγκαίο στοιχείο για την επιβίωση και την ομαλή λειτουργία της ελληνικής οικονομίας.

Βιβλιογραφία

- ACCA, 2017. IPSAS implementation: current status and challenges |ACCA Global
Accounting Study Guide by AccountingInfo.com
- Ball, I., 2015. Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money Manag.* 35, 397–398.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1076954>
- Bellanca, Sabrina & Julien Vandernoot, 2014. Bellanca, Sabrina, and Julien Vandernoot. "*International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states*". *Journal of Modern Accounting and Auditing* 10.3 (2014)
- 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
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., Vrodou, I., 2020. "*Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece*" (*European Research Studies Journal*). <https://www.ersj.eu/>. *Eur. Res. Stud. J.* 23, 165–184. <https://doi.org/10.35808/ersj/1678> (Πρόσβαση 5/7/2021)
- Cohen, S., Καρατζήμας, Σ., 2020. "*Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές*", Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών. URL:<http://www.psab.gr/portfolio> (Πρόσβαση 6/7/2021)
- Deloitte,2011, n.d. Deloitte summary of IPSASs.
- e-Υπηρεσίες-Υπουργείο-Οικονομικών. Διαθέσιμο στο: www.minfin.gr/web/quest/anakoynoseis?
(Πρόσβαση 2/8/2021)
- International Federation of Accountants, 2008. 2018 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. IFAC
- IFAC. Διαθέσιμο στο : <http://www.psab.gr/ipsas>(Πρόσβαση 24/7/2021)
- IFAC. Διαθέσιμο στο : www.ifac.org (Πρόσβαση 31/7/2021)
- IPSAS implementation: current status and challenges / ACCA. Διαθέσιμο στο: <https://www.ac-caglobal.com/pk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html> (Πρόσβαση 4/4/2021)
- Laswad, F., Redmayne, N.B., 2015. IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? *New Zealand Preparers' Perspectives.* *Aust. Account. Rev.* 25, 175–184.
<https://doi.org/10.1111/auar.12052> (Πρόσβαση 8/7/2021)

Law 4270/2014, 2014. Law 4270/2014. "*Principles of fiscal management and supervision (transposing Directive 2011/85/EU) - public accounting system and other provisions*". Government Gazette, Series I, no. 143/28-06-2014.

Loumiotis, 2014. Loumiotis, B.J. 2014. International Public Sector Accounting Standards, a first IPSAS approach. Available at: <http://www.solae.gr>.

M. Manes Rossi, F., Aversano, N., Christiaens, J., 2012. "*Accounting and Reporting Systems in the Public Administrations in Europe vis-a-vis the IPSAS*". Conceptual Framework Issue: Traditional Systems (SSRN Scholarly Paper No. ID 2150852). Social Science Research Network, Rochester, NY. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2150852> (Πρόσβαση 10/7/2021)

Nasser, K., (1993), "*Creative Financial Accounting – Its Nature and Use*". Prentice Hall, Hertfordshire

Olayinka, E., Uchenna, L., 2016. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS) ADOPTION AND QUALITY OF FINANCIAL REPORTING IN THE NIGERIAN PUBLIC SECTOR. N J 7, 9

PWC.2013. Towards a New Era in Public Accounting and Reporting. Available at:<https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>, n.d

Rallis, 2015. "*The Accounting of Local Administration Organizations*". Law Library Publications, Athens.

Shah A. (2007). Local public financial management. World Bank Publications

Toudas, K., Poutos, E., Balios, D., 2013. CONCEPT, REGULATIONS AND INSTITUTIONAL ISSUES OF IPSAS: A CRITICAL REVIEW 13.

Άρθρο80 - ν.4055/12/Νομοθεσία/Lawspot. Διαθέσιμο στο: <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/n-4055-2012/arthro-80-nomos-4055-2012> (Πρόσβαση 2/8/2021)

Γεώργιος Ιατρίδης: Λέκτορας Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Τμήμα Οικονομικών Επιστημών, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, μέλος Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ)

Δεληγιάννης, Θ., 2013. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΣΤΟ ΣΗΜΕΡΙΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΤΟΠΙΟ | ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ACCOUNTANCYGREECE. URL:<https://www.accountancygreece.gr/> (Πρόσβαση 10/7/2021)

ΕΛΤΕ, 2013. Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα («ΔΛΠΔΤ») | TaxheavenURL:<https://www.taxheaven.gr/news/12606/efarmogh-twn-dieonwn-logistikwn-protypwn-dhmosioy-tomea-dlpdt?output=printer> (Πρόσβαση 11/7/2021)

Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο. Διαθέσιμο στο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1686931> (Πρόσβαση 1/8/2021)

Η νεοκαπιταλιστική Κίνα και τα νέα δεδομένα για τη... - Euro2day. Διαθέσιμο στο: www.euro2day.gr/specials/opinions/article/h-megali-metarrythmisi; Άρθρο του Φραγκίσκου Κουτεντάκη (Πρόσβαση 2/8/2021)

Μανιάτης, Α., 2011. *"Ο εκσυγχρονισμός του Δημοσίου Λογιστικού, Συμβολή στο Διοικητικό Δίκαιο"*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα

Νόμος 4270/2014 – ΦΕΚ 143/Α/28-6-2014. Διαθέσιμο στο: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/kratikes-prometheies-dapanes/n-4270-2014.html> (Πρόσβαση 2/8/2021)

Ξεφτέρης, Α., 2009. *"Διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα"*. Πολίτου, Μ., 2012. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο δημόσιο τομέα. Περίπτωση Ν.Π.Δ.Δ.

Οδηγία 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου, της 8ης ... - EUR – Lex . Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu> (Πρόσβαση 2/8/2021)

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ ΑΡΙΘΜ. 54 Ορισμός του... Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/law/%CE%A0.%CE%94.54/2018> (Πρόσβαση 2/8/2021)

Ποια είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής σε δεδουλευμένη. Διαθέσιμο στο: <https://el.talkingofmoney.com/what-is-difference-between-accrual-accounting-and-cash-accounting> (Πρόσβαση 31/7/2021)

Τεχνική Έκθεση του ΔΝΤ , Μάρτιος 2019, Σ. 19

IIA, 2021. The Global Institute of Internal Auditors. Available at: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/pages/about-internal-auditing.aspx> (Πρόσβαση 10/4/2021)

Βασιλείου, Δ., Ηρειώτης, Ν., Μενεξιάδης, Μ. & Μπάλιος, Δ., 2017. Εσωτερικός Έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς

Pickett, S.K.H., 2010. The Internal Auditing Handbook. 3rd ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

Νόμος 4795/2021,(ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση, ανακτήθηκε από: www.taxheaven.gr/law/4795/2021

Λογιστική Δημόσιου Τομέα – Τάσεις και Πρακτικές(Σ. Κοέν- Σ. Καρατζήμας)
ανακτήθηκε από : www.psab.gr/ipsas

Ιστοσελίδες

- www.ifac.org
- <https://accountinginfo.com/>
- <https://el.talkingofmoney.com/what-is-difference-between-accrual-accounting-and-cash-accounting>
- [www.minfin.gr/web/quest/anakoynoseis?.](http://www.minfin.gr/web/quest/anakoynoseis?)
- www.euro2day.gr/specials/opinions/article/h-megali-metarrythmisi
- <https://m.naftemporiki.gr/story/1686931>