



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

Διπλωματική Εργασία

Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (EPSAS)

του

Χαντόλια Νικόλαου

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2022

*Αφιερώνεται στους γονείς μου
Χρήστο και Φρειδερίκη*

ΣΥΝΟΨΗ (ABSTRACT)

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο να παρουσιάσει και να αναδείξει το πόσο σημαντικό ρόλο θα διαδραματίσει η υιοθέτηση των επερχόμενων Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων EPSAS στην δημόσια διοίκηση καθώς και τα πολλαπλά οφέλη που θα επιφέρει η εφαρμογή τους στην δημοσιονομική διαχείριση τόσο στην Ευρώπη όσο και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα. Το γεγονός ότι οι λογιστικές πολιτικές και κανόνες που θα αναπτυχθούν στα νέα πρότυπα θα βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IPSAS, δημιουργεί την αίσθηση πως θα είναι εύκολη η μετάβαση από τα εγχωρία λογιστικά πρότυπα του κάθε ευρωπαϊκού κράτους μέλους. Παρόλα αυτά η διπλωματική παρουσιάζει τις δυσκολίες υιοθέτησης που ενδέχεται να προκύψουν κατά την διαδικασία μετάβασης και εφαρμογής των νέων λογιστικών πολιτικών και προτύπων τόσο στην Ελλάδα όσο και στην υπόλοιπη Ευρώπη.

Λέξεις – Κλειδιά :

Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (EPSAS)

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)

Δημόσιος Τομέας στην Ελλάδα

Κυβερνητική Λογιστική – Governmental Accounting - GA

Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης

Λογιστική Ταμιακής Βάσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΧΟΜΕΝΩΝ

Περιεχόμενα

| | |
|--|----|
| ΣΥΝΟΨΗ (ABSTRACT)..... | 3 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΧΟΜΕΝΩΝ | 4 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 | 6 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 6 |
| 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ | 6 |
| 1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | 9 |
| 1.3 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | 10 |
| 1.4 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ..... | 10 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 | 12 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ | 12 |
| 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 12 |
| 2.2 ΕΠΙΣΗΜΕΣ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΕΙΣ, ΜΕΛΕΤΕΣ ΚΑΙ ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ..... | 12 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 | 16 |
| Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ | 16 |
| 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 16 |
| 3.2 ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ..... | 17 |
| 3.2.1 Ο όγκος και η οικονομική σημασία των μη ανταλλακτικών συναλλαγών..... | 17 |
| 3.2.2 Φορολογία και λοιπές μη συναλλαγματικές μεταφορές | 18 |
| 3.2.3 Η σημασία του προϋπολογισμού | 19 |
| 3.2.4 Η φύση της ιδιοκτησίας, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού | 20 |
| 3.2.5 Ο ρυθμιστικός ρόλος της κυβέρνησης..... | 21 |
| 3.2.6 Ευθύνη για την εθνική και τοπική κληρονομιά | 21 |
| 3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ..... | 22 |
| 3.3.1 Γενικό λογιστικό σχέδιο για τον δημόσιο τομέα | 23 |
| 3.3.2 Εννοιολογικό πλαίσιο | 25 |
| 3.3.3 Επιμέτρηση και αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, ιδίων κεφαλαίων, έξοδα και έσοδα | 26 |
| 3.3.4 Οικονομικές καταστάσεις..... | 27 |
| 3.3.5 Σύνδεση μεταξύ του προϋπολογισμού και της χρηματοοικονομικής λογιστικής..... | 28 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 | 29 |
| ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ..... | 29 |
| 4.1 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΈΝΩΣΗ | 29 |
| 4.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) | 30 |
| 4.3 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ | 33 |
| 4.4 ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ EPSAS | 35 |
| 4.5 ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ EPSAS..... | 37 |
| 4.5.1 Εκθέσεις Ελέγχου (EPSAS Screening Reports)..... | 37 |
| 4.5.2 Επίσημες μελέτες και έκδοση εγγράφων αναφορικά με την ανάπτυξη λογιστικών πολιτικών των EPSAS (Issues Papers)..... | 43 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 | 69 |

| | |
|---|-----------|
| ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ | 69 |
| 5.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ..... | 69 |
| 5.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΜΕ ΤΑΜΙΑΚΗ ΒΑΣΗ | 70 |
| 5.3 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΤΑΜΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ | 72 |
| 5.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ | 74 |
| 5.5 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ | 75 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 | 77 |
| ΚΥΡΙΑ ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ EPSAS..... | 77 |
| 6.1 Η ΤΑΣΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ ΚΑΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ | 77 |
| 6.2 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ | 78 |
| 6.3 ΒΑΘΜΟΣ ΕΤΟΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΘΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ..... | 81 |
| 6.4 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ..... | 83 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 | 86 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 86 |
| 7.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ | 86 |
| 7.2 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ | 88 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 89 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η πρόσφατη κρίση του δημόσιου χρέους έχει τονίσει τα προβλήματα στις δημόσιες χρηματοοικονομικές αναφορές και εκθέσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Χώρες στις οποίες επικρατεί χαμηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση, καλούνται πλέον να υιοθετήσουν πιο εξελιγμένα λογιστικά συστήματα, προκειμένου να ενισχυθεί ο δημόσιος τομέας σε επίπεδο πληροφόρησης, ενημέρωσης και πιο τεχνοκρατικής λήψης αποφάσεων.

Επιπλέον κατά τη διάρκεια των τελευταίων είκοσι ετών, η τάση για παγκοσμιοποίηση έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην διεθνή οικονομία τόσο στον ιδιωτικό τομέα όσο και στον δημόσιο τομέα. Στα πλαίσια της παγκόσμιας οικονομικής εξέλιξης, τα λογιστικά συστήματα όλων των επιπέδων των κυβερνήσεων στην Ευρώπη έχουν υποστεί σημαντικές αλλαγές που εμπνέονται κυρίως από μια νέα τάση δημοσιονομικής μεταρρύθμισης. Ωστόσο, η ανομοιογένεια που επικρατεί οφείλετε όχι μόνο στο σύνολο των διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που υιοθετήθηκαν, όπως η ταμιακή και η δεδουλευμένη βάση, αλλά και στα ετερογενή συστήματα που εφαρμόζονται από τα διάφορα επίπεδα διακυβέρνησης στο εσωτερικό μιας χώρας.

Επομένως η απουσία ενός κοινού βασικού συνόλου λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα αποτελεί δυνητική πηγή ελλείψεων, κατακερματισμού, ανομοιογένειας και μη ορθής συγκρισιμότητας χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε επίπεδο κεντρικής δημόσιας διαχείρισης, οι οποίες, με τη σειρά τους, μπορεί να θέσουν σε σοβαρό κίνδυνο τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών και την εμπιστοσύνη στη δημόσια χρηματοδότηση.

Με βάση τους παραπάνω παράγοντες, η ανάγκη για εκσυγχρονισμό, διαφάνεια, ακεραιότητα του δημοσίου τομέα είναι πιο αναγκαία από ποτέ, αφού όλο και περισσότεροι θεσμικοί παράγοντες όπως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η Ευρωπαϊκή

Κεντρική Τράπεζα (ΕΚΤ) απαιτούν υψηλής ποιότητας πληροφόρησης τόσο των δημόσιων οικονομικών καταστάσεων όσο και προϋπολογιστικών αναφορών που συντάσσουν τα κράτη μέλη.

Όπως προαναφέραμε η παγκόσμια οικονομική κρίση αλλά και η ύφεση της οικονομίας ανέδειξε πολλά προβλήματα στην διαχείριση της δημόσιας περιουσίας από τις οικονομικά ασθενέστερες χώρες. Στα πλαίσια μια πιο αποτελεσματικής δημόσιας διοίκησης αναπτύχθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) τα οποία βασιστήκαν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) του ιδιωτικού τομέα. Η καθιέρωση των IPSAS από παγκόσμιους οργανισμούς και χώρες καθώς και η μετάβαση από τη Λογιστική της Ταμιακής στην Λογιστική της Δεδουλευμένης Βάσης, έθεσαν ζητήματα υψηλής προτεραιότητας για την βελτίωση της δημόσιας διοίκησης σε όλη την Ευρώπη (Eurostat, 2010).

Πιο συγκεκριμένα η πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την ενίσχυση της οικονομικής σταθερότητας υπό το φως της οικονομικής ύφεσης, τόνισε τον κρίσιμο ρόλο της δημοσιονομικής πειθαρχίας στη διασφάλιση της οικονομικής και νομισματικής ανάκαμψης. Η Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία (Eurostat) μέσω της έκθεσης της σε δημόσια διαβούλευση σχετικά με την καταλληλότητα των IPSAS συμπέρανε με ισχυρά επιχειρήματα την ανάγκη εναρμόνισης της λογιστικής του δημόσιου τομέα στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) και κατέληξε στο να προτείνει ότι τα IPSAS πρέπει να χρησιμοποιηθούν ως πλαίσιο αναφοράς για την ανάπτυξη των νέων Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (EPSAS). Η διαβούλευση για την καταλληλότητα των IPSAS και των εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα της ΕΕ θεωρήθηκε σημαντική συνιστώσα της οικοδόμησης εμπιστοσύνης μεταξύ των κρατών μελών για την αφετηρία ανάπτυξης των ευρωπαϊκών προτύπων.

Μετά την έκθεση της επιτροπής προς το συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, καθιερώθηκε η λογιστική της δεδουλευμένης βάσης ως ο θεμελιώδης πυρήνας των νέων ευρωπαϊκών προτύπων. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης θεωρήθηκε πως είναι το μόνο γενικά αποδεκτό λογιστικό σύστημα πληροφοριών που παρέχει πλήρη και αξιόπιστη εικόνα της χρηματοπιστωτικής και οικονομικής κατάστασης των επιδόσεων της κρατικής οντότητας, με την ορθότερη αποτύπωση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Η υιοθέτηση της δεδουλευμένης

λογιστικής από οντότητες του δημόσιου τομέα είναι αναμφισβήτητα μία από τις πιο σημαντικές οικονομικές καινοτομίες στο πλαίσιο της νέας διοικητής μεταρρύθμισης. Η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένης βάση απαιτεί τον προσδιορισμό προτύπων και τον καθορισμό κριτηρίων για τη μέτρηση και την αποτίμηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.

Παρόλα αυτά πολλές χώρες που χρησιμοποιούν την δεδουλευμένη λογιστική αντιμετωπίζουν ανομοιογένειες στις λογιστικές αρχές και στα πρότυπα που εφαρμόζουν, γεγονός που ενισχύει ακόμα περισσότερο την άποψη δημιουργίας κοινών ευρωπαϊκών προτύπων που θα επιλύει τις παραπάνω ανομοιογένειες.

Η υιοθέτηση των EPSAS και της λογιστικής βάσης δεδουλευμένου μπορεί να συνεπάγεται σημαντικό κόστος, που επηρεάζεται έντονα από την πολυπλοκότητα του δημόσιου τομέα των κρατών μελών, ιδίως από την ωριμότητα των υπάρχων λογιστικών συστημάτων δημοσίου τομέα και την πολυπλοκότητα των υφιστάμενων πληροφοριακών συστημάτων. Επομένως, μια ευρεία μεταρρύθμιση όπως η εφαρμογή των EPSAS ενέχει αφενός σημαντικό κόστος, αφετέρου, φέρει ακόμα πιο σημαντικά οφέλη τα οποία, υπερβαίνουν κατά πολύ το κόστος. Ο αυστηρότερος δημοσιονομικός έλεγχος, η διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις, η λογοδοσία όσον αφορά τη διακυβέρνηση είναι μερικά από τα οφέλη που μπορούν να καρπωθούν χώρες όπως η Ελλάδα, που επλήγησαν σε μεγάλο βαθμό από την πρόσφατη οικονομική κρίση.

Στην Ελλάδα, ιδίως σήμερα στις συνθήκες οικονομικής ανάκαμψης, ο εκσυγχρονισμός του δημόσιου τομέα, με αποδοτικότερο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης, θεωρείται απαραίτητο για την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης. Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια της κρίσης του δημόσιου χρέους στην Ελλάδα, από το πρώτο μνημόνιο με τους δανειστές, ένα από τα κύρια ζητήματα που έθιξε το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και η ΕΕ ήταν η αναβάθμιση της δημόσιας λογιστικής. Η υιοθέτηση των νέων προτύπων θεωρείται ένα βήμα προς αυτή την κατεύθυνση, αφού με τα νέα πρότυπα θα επιδιωχθεί η ορθή απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διάρθρωσης της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών με ομοιόμορφο τρόπο και τέλος η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών για τη διαμόρφωση πολιτικής και τη λήψη αποφάσεων.

Συνοψίζοντας, τα EPSAS αποτελούν σημαντικό εγχείρημα στον τομέα της ποιότητας των δημόσιων οικονομικών, όντας επένδυση διαρθρωτικής φύσεως, η οποία συνεπάγεται επίσης αλλαγή στην κουλτούρα και τη νοοτροπία στον τρόπο εφαρμογής της δημόσιας διοίκησης. Οι κατευθυντήριες γραμμές της Eurostat για την πρώτη εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση προτείνουν μια σταδιακή διαδικασία εφαρμογής, ο ρυθμός της οποίας εξαρτάται εκτός άλλων, από την ωριμότητα του υφιστάμενου λογιστικού συστήματος του δημόσιου τομέα, το μέγεθος, καθώς και τις ιδιαιτερότητες του συστήματος δημόσιας διοίκησης της εν λόγω χώρας. Παρόλο τις αρκετές δυσκολίες εφαρμογής και τις βασικές νομοθετικές ρυθμίσεις που απαιτούνται, η Ελλάδα οφείλει να εναρμονιστεί, να συμμετέχει ενεργά στην ανάπτυξη και στην εξέλιξη των ευρωπαϊκών προτύπων προβαίνοντας σε δραστικές κινήσεις μεταρρύθμισης της δημόσιας λογιστικής.

1.2 Σκοπός της Εργασίας

Μέσα σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο παγκόσμιο περιβάλλον, ο Ελληνικός δημόσιος τομέας προσπαθεί να προσαρμόσει και να εναρμονίσει το λογιστικό του σύστημα με βάση τις παγκόσμιες και ευρωπαϊκές κατευθύνσεις. Σκοπός του παρόντος εγγράφου είναι η ανάλυση του επιπέδου εφαρμογής των Ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα.

Μέσα από την παρουσίαση της πορείας και της ανάπτυξης των επερχόμενων ευρωπαϊκών προτύπων, εστιάζονται οι νέες βασικές λογιστικές πολιτικές και αρχές που θα διέπουν τα πρότυπα. Επιπλέον αναδεικνύετε το πόσο σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η υιοθέτηση των EPSAS στην δημόσια διοίκηση καθώς και τα πολλαπλά οφέλη που θα επιφέρει η εφαρμογή τους στην δημοσιονομική διαχείριση τόσο στην Ευρώπη όσο και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα.

Η παρούσα εργασία θα εξετάσει την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και κατά πόσο μπορεί να εφαρμοστεί σε λογιστικά συστήματα δημόσιων οργανισμών. Κύριος σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει τα οφέλη, τις πιο σημαντικές αλλαγές που θα επέλθουν, καθώς και τις προϋποθέσεις για την σωστή εφαρμογή των EPSAS.

Τέλος σκοπός του παρόντος εγγράφου είναι να παρουσιάσει τις δυσκολίες υιοθέτησης που ενδέχεται να προκύψουν κατά την διαδικασία μετάβασης και εφαρμογής των νέων λογιστικών πολιτικών και προτύπων τόσο στην Ελλάδα όσο και στην υπόλοιπη Ευρώπη.

1.3 Δομή της Εργασίας

Στο πλαίσιο της εργασίας παρουσιάζεται αρχικά η υφιστάμενη κατάσταση που επικρατεί στον δημόσιο τομέα αναφορικά με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ελλάδα. Αναλύεται το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται καθώς και οι διαφορές που υπάρχουν σε τοπικό και κεντρικό επίπεδο διακυβέρνησης.

Στη συνέχεια γίνεται μια εκτενής αναφορά στο θεωρητικό πλαίσιο ,στον σκοπό αλλά και στην ιστορική εξέλιξη της δημιουργίας των EPSAS. Αναλύεται το πλαίσιο στήριξης, η βάση για την δημιουργία των ευρωπαϊκών προτύπων αλλά και οι επιπλέον διεργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί από την ευρωπαϊκή επιτροπή για την μελέτη και την επίλυση διάφορων θεμάτων που έχουν προκύψει κατά το στάδιο της υιοθέτησης τους από τα κράτη μέλη.

Συνεχίζοντας, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στην λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, κύριο στοιχείο των ευρωπαϊκών προτύπων. Παρουσιάζονται τα οφέλη και η χρησιμότητα της στον δημόσιο τομέα, καθώς και οι κύριες διαφορές με τις υπόλοιπες πολιτικές που αφορούν την λογιστική του δημοσίου τομέα. Επιπλέον αναφέρονται και οι διεργασίες πρώτης εφαρμογής που έχει θεσπίσει η Eurostat προκειμένου τα κράτη μέλη της ΕΕ να μεταβούν με τον πιο ομαλό τρόπο.

Τέλος στο έκτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα κύρια εμπόδια υιοθέτησης των EPSAS παρουσιάζονται οι κύριες προκλήσεις αλλά και τα προβλήματα που θα προκύψουν κατά την περίοδο μετάβασης, τόσο στην Ελλάδα όσο και στην υπόλοιπη Ευρώπη.

1.4 Ερευνητικά Ερωτήματα

Στον απόηχο της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε ένα φιλόδοξο σχέδιο ανάπτυξης προτύπων βασισμένο στην λογιστική σε δεδουλευμένη βάση για τα κράτη μέλη της ΕΕ. Η εν λόγω εργασία καλείτε να

απαντήσει ερωτήματα αναφορικά με τον σκοπό, την χρησιμότητα και την αναγκαιότητα των νέων προτύπων τόσο σε Ευρωπαϊκό επίπεδο, όσο και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα.

Σημαντική αλλαγή με την ανάπτυξη των νέων ευρωπαϊκών προτύπων είναι η ενσωμάτωση της δεδουλευμένης λογιστικής σε όλες τις βαθμίδες της δημόσιας διοίκησης. Η εργασία συγκρίνει την λογιστική δεδουλευμένης βάσης με το υπάρχον λογιστικό σύστημα και απαντάει στο ερώτημα σχετικά με την καταλληλότητα της αναφορικά με τον δημόσιο τομέα.

Τέλος η εργασία προσπαθεί να μελετήσει αν τα κράτη μέλη της Ευρώπης και κυρίως η Ελλάδα έχουν τις αναγκαίες βάσεις και τις προϋποθέσεις για την επερχόμενη εναρμόνιση με τα νέα πρότυπα. Κύριο ερώτημα που προκύπτει, αφορά το κατά πόσο έτοιμη κατά την παρούσα χρονική περίοδο είναι η Ευρώπη και κατ' επέκταση Ελλάδα για μια τέτοια μετάβαση καθώς και ποια είναι τα πιθανά προβλήματα που πιθανόν να προκύψουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Η υιοθέτηση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS) ξεχωρίζει ως το σημαντικότερο βήμα προόδου και εξέλιξης στη δημοσιονομική λογιστική τόσο στην Ελλάδα όσο και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Μέσω της σύγκλισης και εναρμόνισης των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες και οργανισμούς θα ενισχυθεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των δημοσίων οικονομικών, με παράλληλη συμβολή πρώτα στην Ευρωπαϊκή και κατ' επέκταση στην παγκόσμια ανάπτυξη και ευημερία. Αρκετοί ερευνητές και ακαδημαϊκοί τονίζουν και επικροτούν την ανάγκη για μετάβαση σε πανευρωπαϊκά πρότυπα που θα διασφαλίσουν την δημοσιονομική ευημερία σε όλα τα κράτη μέλη. Τέλος δεν λείπει και η αμφισβήτηση από κάποιους ερευνητές, στο κατά ποσό αυτή η λογιστική μεταρρύθμιση είναι κατάλληλη, αναγκαία και θα επιφέρει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

2.2 Επίσημες διαβουλεύσεις, μελέτες και ακαδημαϊκές έρευνες σχετικά με τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μελετώντας την οικονομική κρίση που ξέσπασε το 2008 σε ευρωπαϊκό αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο, συμπέρανε την ανάγκη αντιμετώπισης των σοβαρών δημοσιονομικών προβλημάτων που προέκυψαν. Η μελέτη και ανάπτυξη Ευρωπαϊκών Προτύπων για τον δημόσιο τομέα, που θα είναι κοινά αποδεκτά από όλα τα κράτη μέλη, θεωρείται μια πολύ σημαντική μεταρρύθμιση με στόχο την διασφάλιση της διαφάνειας του δημοσίου τομέα και την αποτροπή παρόμοιας μελλοντικής δημοσιονομικής κρίσης.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία δρομολόγησε το 2012 ένα σχέδιο το οποίο θα αναπτύξει ένα εναρμονισμένο λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα. Η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία αναγνώρισε ότι, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, παρόλο τις δυσκολίες εφαρμογής σε ορισμένα κράτη μέλη

της Ευρωπαϊκή Ένωσης , θεωρούνται αδιαμφισβήτητα η βάση για τα σύγχρονα Ευρωπαϊκά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα.

Οι Aggenstam-Pontorian και Brusca (2016) θεωρούν ότι ,η επίδραση των IPSAS στην λογιστική εναρμόνιση δεν είναι εφικτή αλλά περιορισμένη. Η παραπάνω άποψη στηρίζετε κυρίως στο γεγονός ότι τα IPSAS βασίζονται στα Διεθνή και Χρηματοοικονομικά Λογιστικά Πρότυπα (IFRS), τα οποία έχουν χρησιμότητα στον ιδιωτικό τομέα. Στην συζήτηση για την καταλληλότητα των IPSAS, οι Brusca και Martinez (2016) θεωρούν ότι τα EPSAS πρέπει να στηρίζονται στις αρχές και διαδικασίες των διεθνών προτύπων, αλλά ο επανασχεδιασμός βασικών σημείων είναι σημαντικής σημαίας προκειμένου η αρχική μετάβαση να είναι όσο τον δυνατόν πιο ομαλή για όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επιπλέον οι Dabbicco και Steccolini (2019) αναλύοντας την τρέχουσα πορεία ανάπτυξης των EPSAS, εξέτασαν ζητήματα διακυβέρνησης και νομιμότητας που δημιουργούνται από την εφαρμογή των EPSAS. Θεωρούν ότι για την τεχνική υλοποίηση των νέων ευρωπαϊκών προτύπων πρέπει να ληφθούν υπόψη παραδοσιακά λογιστικά μοντέλα όπως το Αγγλοσαξονικό και το γερμανικό λογιστικό καθεστώς.

Σε εθνικό επίπεδο η Cohen (2015), ανέλυσε την λογιστική του δημοσίου τομέα στην Ελλάδα. Διαπίστωσε ότι για την σύνταξη των ετήσιων προϋπολογιστικών καταστάσεων και στα τρία επίπεδα διακυβέρνησης, επικρατεί η λογιστική της ταμιακής βάσης. Αντίθετα υπάρχει ετερογένεια μεταξύ της κεντρικής διοίκησης και της τοπικής αυτοδιοίκησης, όσον αφορά το λογιστικό σύστημα που επικρατεί.

Επιπλέον οι Cohen και Καρατζιρμάς (2015) μελέτησαν την μεταρρύθμιση του ελληνικού λογιστικού συστήματος που υπέβαλε η Τρόικα στην Ελλάδα προκειμένου να αντιμετωπιστεί η δημοσιονομική κρίση. Στόχος του μνημονίου συνεργασίας (Memoranda of Understanding) ήταν η βελτίωση και ο εκσυγχρονισμός των προϋπολογιστικών και χρηματοοικονομικών συστημάτων αναφοράς του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Η μετάβαση από την μέθοδο της ταμιακής βάσης σε αυτή της προσαρμοσμένης δεδουλευμένης δεν απέφερε τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Τέλος πιστεύουν πως ο εκσυγχρονισμός μπορεί να πραγματοποιηθεί με την εφαρμογή είτε των Διεθνών Προτύπων είτε με τα Ευρωπαϊκά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, τα οποία βασίζονται στην λογιστική της δεδουλευμένης βάσης.

Στη συνέχεια οι Cohen και Καρατζιρμάς (2018) ανέλυσαν τα αποτελέσματα της εφαρμογής μνημονίου συνεργασίας στην ελληνική οικονομία. Η πολιτική της μεταρρύθμισης και σταδιακής σε ένα διεθνές λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς στο δημόσιο τομέα δεν ήταν ποτέ στην ημερήσια διάταξη των διαρθρωτικών μέτρων που πάρθηκαν.

Τέλος θεώρησαν πως η αναμφισβήτητη τάση προς τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι εμφανής στην ΕΕ, γεγονός που δεν πρέπει να αφήσει ανεκμετάλλευτο η Ελληνική Κυβέρνηση, επειδή η χώρα έτυχε να λειτουργεί υπό συνθήκες οικονομικής εξάρτησης και καταναγκαστικής πίεσης επιβολής διαρθρωτικών μέτρων.

Οι περισσότεροι ακαδημαϊκοί στην προσπάθειά τους να μελετήσουν την ανάπτυξη των EPSAS επικεντρώθηκαν σε δυο σημεία. Ο πρώτος και κυριότερος παράγοντας που εξέτασαν, είναι η λογιστική της δεδουλευμένης βάσης που θεωρείται ο πυρήνας των νέων προτύπων. Ο δεύτερος παράγοντας έχει να κάνει κυρίως με την ύπαρξη πολιτικής βούλησης των κρατών μελών να υπερκεράσουν τα προβλήματα που έχουν προκύψει και να εστιάσουν στα μακροπρόθεσμα οφέλη που θα επιφέρει η μετάβαση στα νέα πρότυπα.

Πιο συγκεκριμένα η Brusca (2015) στην έρευνα της συνέκρινε τα λογιστικά και ελεγκτικά συστήματα 13 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διαπίστωσε ότι ήδη πολλές Ευρωπαϊκές χώρες εφαρμόζουν την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης σε διάφορα επίπεδα του δημοσίου τομέα. Η παραπάνω σύγκριση μαζί με τις εκθέσεις που παρέχονται από Ernst & Young (2012) και PricewaterhouseCoopers (2014; 2015) αναδεικνύουν τις διαφορές στον τρόπο που εφαρμόζεται από τα κράτη μέλη η δεδουλευμένη βάση. Το γεγονός αυτό ενισχύει την άποψη ύπαρξης ενός κοινού λογιστικού σχεδίου, που θα μειώσει τον βαθμό ετερογένειας στο δημόσιο τομέα.

Οι Rossi, Cohen, Caperchione και Brusca (2016) υποστηρίζουν ότι, η εναρμόνιση του δημοσίου τομέα σε όλα τα κράτη μέλη στην Ευρώπη θα επιφέρει δυο σημαντικά οφέλη. Αρχικά η ύπαρξη συγκρίσιμης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης του δημοσίου φορέα, που θα ενημερώνει το Ευρωπαϊκό Σύστημα Εθνικών Λογαριασμών (ESA) είναι υψίστης σημασίας για τη λήψη μέτρων και αποφάσεων προς όφελος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον δημοσιεύοντας τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα και πιο συγκεκριμένα με την δεδουλευμένη βάση, θα ενισχυθεί η σαφήνεια και η αξιοπιστία τους.

Ο Mussari (2014) σε μια μελέτη του για την ενοποίηση του λογιστικού συστήματος δημοσίου τομέα σε όλη την Ευρώπη τόνισε την ανάγκη υιοθέτησης της μεθόδου της δεδουλευμένης βάσης, αλλά και πρότυπα που να εξυπηρετούν την παραπάνω μέθοδο. Τόνισε συγκεκριμένα, ότι η υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, θα είναι ένα από τα σημαντικότερα αποτελέσματα μιας νέας παγκόσμιας διοικητής μεταρρύθμισης στον δημόσιο τομέα.

Επιπλέον στην έρευνα για την αναγκαιότητα εφαρμογής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, οι Flynn ,Suzzane Moretti και Cavanagh (2016), θεωρούν ότι αυτή καθαυτή η λογιστική πολιτική δεν μπορεί να επιλύσει τα οικονομικά προβλήματα μιας χώρας. Η χρησιμότητά της εστιάζει στο γεγονός ότι με την ορθή εφαρμογή, μπορεί να συμβάλει στην καλύτερη οικονομική διαχείριση και στον μακροπρόθεσμο σχεδιασμό αλλά και να βοηθήσει τις κυβερνήσεις στην βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων.

Οι Polzer και Reichard (2020) σε μια πιο εμπειριστατωμένη μελέτη για την υιοθέτηση των EPSAS, τόνισαν τον σκεπτικισμό που επικρατεί σε κράτη μέλη όπως η Γαλλία και η Γερμανία, αναφέροντας τις πολιτικές, ιστορικές, και πολιτισμικές διαφορές που επικρατούν στα δημόσια διακυβέρνηση των ευρωπαϊκών μελών.

Οι Eulner και Waldbauer (2018) στην προσπάθειά τους να ερμηνεύσουν την πολιτική στάση την Γερμανίας σε μια πιθανή ευρωπαϊκή μεταρρύθμιση στον δημοσίου τομέα, διαπίστωσαν πως παράγοντες όπως, έξοδα εκπαίδευσης υπαλλήλων, αγοράς νέων πληροφοριακών συστημάτων καθώς και η απλότητα του υπάρχον συστήματος ταμιακής βάσης, είναι αποτρεπτικοί στην υιοθέτηση των ευρωπαϊκών προτύπων. Παρόλου τον σκεπτικισμό που υπάρχει, θεωρούν ότι τα μακροπρόθεσμα οφέλη υιοθέτησης των EPSAS υπερβαίνουν και εξισορροπούν το σχετικό βραχυπρόθεσμο κόστος εφαρμογής τους.

Τέλος σύμφωνα με τους Jones και Caruana (2015) ,μελετώντας την προοπτική της εφαρμογής των EPSAS στο δημόσιο τομέα του Ηνωμένου Βασιλείου, θεωρούν πως οι μεγαλύτερες προκλήσεις εφαρμογής των ευρωπαϊκών προτύπων βρίσκονται πιθανότατα στην πολιτική διάθεση και ατζέντα των κρατών μελών και όχι στο κόστος και στην τεχνική υλοποίηση των προτύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1 Εισαγωγή

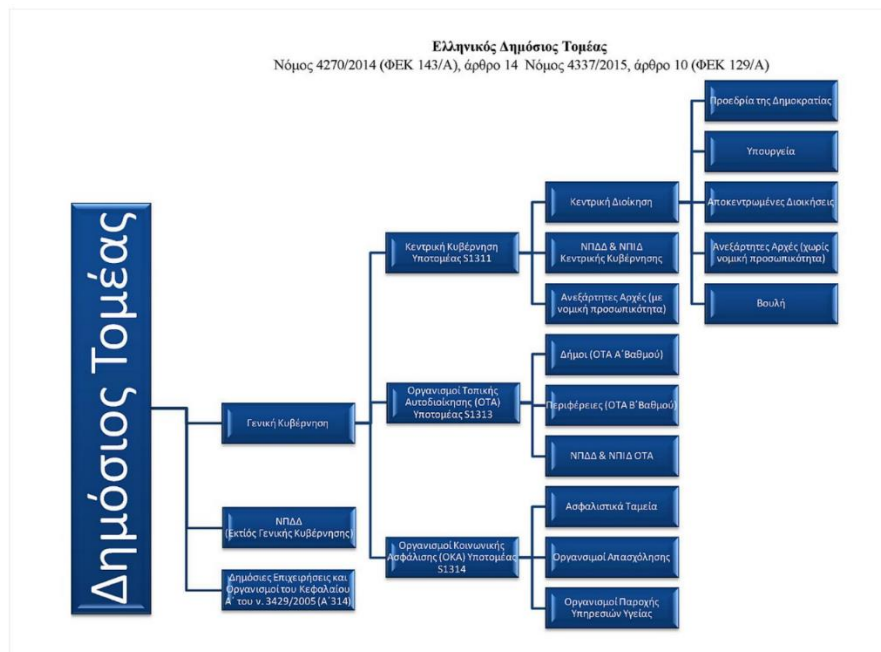
Ο ελληνικός δημόσιος τομέας αποτελείται από τρεις βασικές συνιστώσες:

- τη Γενική Κυβέρνηση
- τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ)
- τις Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμούς.

Η γενική κυβέρνηση χωρίζεται περαιτέρω σε:

- Κεντρική Κυβέρνηση
- Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)
- και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ).

Η κεντρική κυβέρνηση αποτελείται από την κεντρική διοίκηση, τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η κεντρική διοίκηση ενσωματώνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα υπουργεία, τις ανεξάρτητες αρχές και τις αποκεντρωμένες διοικήσεις. Το επίπεδο της τοπικής αυτοδιοίκησης χωρίζεται περαιτέρω σε περιφέρειες και δήμους, οι οποίοι αναλύονται ξεχωριστά, δεδομένου ότι διαθέτουν διαφορετικά λογιστικά, δημοσιονομικά και ελεγκτικά συστήματα (ΟΟΣΑ, 2011).



3.2 Ιδιαιτερότητες του Δημόσιου Τομέα

3.2.1 Ο όγκος και η οικονομική σημασία των μη ανταλλακτικών συναλλαγών

Ο όρος Δημόσιος Τομέας και ευρύτερος δημόσιος τομέας περιλαμβάνει το σύνολο των οντοτήτων και οργανισμών που βρίσκονται υπό κρατική επιρροή εφαρμόζοντας τις δημόσιες πολιτικές της κυβέρνησης. Αναλυτικότερα, αποτελείται από την τοπική αυτοδιοίκηση (περιφέρειες η δήμοι), τη κεντρική κυβέρνηση (υπουργεία) και τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης (ασφαλιστικά ταμεία). Επιπλέον στον δημόσιο τομέα αρκετών κρατών περιλαμβάνονται μια σειρά Κυβερνητικών Δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών που διανέμουν δημόσια αγαθά και υπηρεσίες και εφαρμόζουν τις κρατικές πολιτικές. Οι εξουσίες των δημόσιων επιχειρήσεων και οντοτήτων χαρακτηρίζονται ως ευρύτατες καθώς περιλαμβάνουν την ικανότητα θέσπισης και επιβολής νομικών απαιτήσεων.

Μέσω των οντοτήτων του δημόσιου τομέα παρέχονται υπηρεσίες, αναδιανέμεται ο πλούτος και το εισόδημα σε μια κοινωνία, προκειμένου να βελτιωθεί και να διατηρηθεί το επίπεδο ζωής των πολιτών. Η παραγωγή πλούτου γίνεται μέσω της εφαρμογής μέτρων οικονομικής τόνωσης, φορολογικών δημοσιονομικών παρεμβάσεων αλλά και λήψη αποφάσεων για την ορθή κατανομή των πόρων μεταξύ διαφορετικών τομέων της οικονομίας. Το μέγεθος του δημόσιου τομέα και των προαναφερόμενων αγαθών και υπηρεσιών που παρέχονται εξαρτώνται από παράγοντες

όπως η πολιτική ιδεολογία και το μέγεθος της οικονομίας της εκάστοτε χώρας. Σε αντίθεση με τις περισσότερες οντότητες του ιδιωτικού τομέα, ο αντικειμενικός στόχος δεν αποτελεί η δημιουργία κερδών , αλλά η παροχή αγαθών και υπηρεσιών στους πολίτες(IFAC, 2011).

Μέσω των μη ανταλλακτικών διαδικασιών και συναλλαγών και σε περιβάλλον μη ανταγωνιστικό, οι οντότητες του δημόσιου τομέα προσφέρουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες δωρεάν η στην ονομαστική τους αξία, στο κοινωνικό σύνολο. Σημαντικό είναι το γεγονός ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα συμμετέχουν σε πολλές εμπορικές συναλλαγές συναλλαγματικού χαρακτήρα που είναι ίδιες ή παρόμοιες με εκείνες του ιδιωτικού τομέα. Μερικές από τις παραπάνω συναλλαγές είναι συμβάσεις αγοράς αγαθών και υπηρεσιών από προμηθευτές, οι κατασκευαστικές συμβάσεις, ο δανεισμός αλλά και οι αμοιβές τακτικού και εκτάκτου προσωπικού μέσω των συμβάσεων εργασίας.

Σε ένα μη ανταλλακτικό περιβάλλον όπως το παραπάνω, η ανάγκη για διαρκή αξιολόγηση από την πλευρά των δημόσιων οντοτήτων θεωρείται επιβεβλημένη. Οι οντότητες πρέπει να αξιολογούν συνεχώς την ανάγκη για προσφορά αγαθών και υπηρεσιών αλλά και την ικανότητα να το πράττουν. Η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει παράγοντες όπως το εφαρμοστέο νομικό και λογιστικό πλαίσιο που διέπει την κάθε δημόσια οντότητα ξεχωριστά, το κόστος, τη ποσότητα και την ποιότητα των παρεχόμενων αγαθών και υπηρεσιών και τα αποτελέσματα από αυτές τις δραστηριότητες. Επιπλέον σημαντικοί παράγοντες αξιολόγησης είναι η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την παροχή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, η εξυπηρέτηση του χρέους και η ικανότητα άντλησης εσόδων και δανεισμού κεφαλαίων σε περιβάλλον όπου τα έσοδα προέρχονται κυρίως από τη φορολογία και τις εσωτερικές μεταφορές(IFAC, 2011).

3.2.2 Φορολογία και λοιπές μη συναλλαγματικές μεταφορές

Η κύρια πηγή εσόδων και χρηματοδότηση για τις κυβερνήσεις και πολλούς άλλους δημόσιους φορείς είναι η φορολογία, η οποία είναι μια νομικά επιβεβλημένη ακούσια συναλλαγή μέσω υποχρεωτικών φόρων και εισφορών μεταξύ πολιτών, επιχειρηματικών οντοτήτων και της κυβέρνησης. Επιπλέον, πηγή εισοδήματος

θεωρείται και η μεταφορά οικονομικών πόρων αναμεσα στα διοικητικά επίπεδα ολόκληρου του δημόσιου συστήματος (IFAC, 2011).

Αναλυτικότερα σε ένα πιο αποκεντρωμένο σύστημα ενδέχεται να υπάρχουν πηγές εισοδήματος που προέρχονται από την είσπραξη φόρων, αλλά και η δημιουργία νέων πηγών φορολογίας διαφορετικοί από τους προϋπάρχουν φόρους. Αντίθετα σε ένα πιο συγκεντρωτικό σύστημα με οντότητες που διαθέτουν περιορισμένη πρόσβαση σε άμεσες φορολογικές πηγές, οι εισροές προέρχονται από εσωτερικές μεταβιβάσεις από φορείς σε άλλα επίπεδα διακυβέρνησης αλλά και από δωρεές και δανειστές.

3.2.3 Η σημασία του προϋπολογισμού

Στις περισσότερες κυβερνήσεις και οντότητες του δημόσιου τομέα θεωρείται πολύ σημαντική η προετοιμασία ετήσιων προϋπολογισμών σε τομείς όπως τα έσοδα και οι κεφαλαιουχικές δαπάνες. Οι οντότητες μπορούν επίσης να αναπτύξουν προϋπολογισμούς που καλύπτουν μεγαλύτερες χρονικές περιόδους και συνήθως τα έγγραφα αυτά συχνά διανέμονται και δημοσιεύονται ευρέως για να είναι προσβάσιμα στον κάθε πολίτη. Αντίθετα στον ιδιωτικό τομέα, το εμπορικό απόρρητο σημαίνει ότι οι προϋπολογισμοί πολύ σπάνια θα δημοσιοποιηθούν προκειμένου να προστατευτεί η οικονομική στρατηγική της εταιρίας (IFAC, 2011).

Σε πολλές κυβερνήσεις ο προϋπολογισμός έχει ιδιαίτερη νομική σημασία και ιστορικά πολλές φορές ήταν πιο σημαντικός από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για την επικοινωνία με τους πολίτες. Ο συνολικός προϋπολογισμός μιας κυβέρνησης είναι συνήθως η βάση για τον καθορισμό των επιπέδων φορολογίας, αποτελεί μέρος της διαδικασίας για τη λήψη νομοθετικών αποφάσεων για τις δαπάνες και του μηχανισμού ορθής κατανομής του δημόσιου πλούτου στην κοινωνία (IFAC, 2011). Σε παγκόσμιο επίπεδο, ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός είναι η κύρια μέθοδος με την οποία το νομοθετικό σώμα ασκεί εποπτεία και οι πολίτες και οι εκλεγμένοι αντιπρόσωποι τους ελέγχουν τη οικονομική διαχείριση της κυβέρνησης.

Σύμφωνα με τη IFAC, πολλές φορές ο προϋπολογισμός έχει ιδιαίτερη σημασία για λογούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και λογοδοσίας. Οι πληροφορίες βοηθούν τους χρήστες να αξιολογήσουν και να συγκρίνουν τις πραγματικές δαπάνες που πραγματοποίησε ένας φορέας, σε σχέση με αυτά που είχε προϋπολογίσει καθώς

και να εξετάσει αν υπήρχε δημοσιονομικό πλεόνασμα ή έλλειμμα για την περίοδο αναφοράς. Οι παραπάνω πληροφορίες είναι ιδιαίτερα σημαντικές διότι οι χρήστες μπορούν να εξετάσουν την ικανότητα μια οντότητας του δημόσιου τομέα να επιτύχει τους δημοσιονομικούς της στόχους.

Ως εκ τούτου, η σύγκριση των πραγματικών αποτελεσμάτων με τον προϋπολογισμό παρέχει πληροφορίες σχετικά με μία πτυχή των οικονομικών επιδόσεων και αποτελεί σημαντικές πληροφορίες λογοδοσίας για τους χρήστες οικονομικών εκθέσεων του δημόσιου τομέα.

3.2.4 Η φύση της ιδιοκτησίας, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού

Στον ιδιωτικό τομέα, ο κύριος λόγος για την κατοχή περιουσιακών στοιχείων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και άλλων περιουσιακών στοιχείων είναι η δημιουργία ταμειακών ροών που συμβάλλουν στα κέρδη της οικονομικής οντότητας, είτε άμεσα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Στον δημόσιο τομέα, ο πρωταρχικός σκοπός για την κατοχή περιουσιακών στοιχείων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και άλλων περιουσιακών στοιχείων είναι η παροχή αγαθών και υπηρεσιών στους πολίτες και σε άλλα επιλέξιμα άτομα και ομάδες, παρά να δημιουργηθούν θετικές ταμειακές ροές. Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να δημιουργήσουν ταμειακές ροές, αλλά στις περισσότερες περιπτώσεις η παραγωγή ταμειακών εισροών δεν είναι ο πρωταρχικός στόχος της διαχείρισης τους (IFAC, 2011).

Λόγω της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν, ένα σημαντικό μέρος των περιουσιακών στοιχείων που διατίθενται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα είναι τα έργα υποδομής. Έργα όπως το σιδηροδρομικό δίκτυο, μεγάλοι οδικοί άξονες, δίκτυο μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας είναι ένα μεγάλο μέρος των ενσώματων παγίων στον δημόσιο τομέα.

Μπορεί να υπάρχει μια πολύ περιορισμένη αγορά για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία λόγω των τεράστιων δαπανών για την ανάπτυξη και την συντήρηση τους αλλά ακόμα και στην περίπτωση που θα επιτευχθεί σύμβαση αγοράς, μπορεί να χρειαστεί

σημαντική προσαρμογή για να χρησιμοποιηθούν από άλλους φορείς εκμετάλλευσης. Το χαρακτηριστικό αυτό, αν και δεν είναι μοναδικό είναι και το πιο διάχυτο στον δημόσιο τομέα.

3.2.5 Ο ρυθμιστικός ρόλος της κυβέρνησης

Πολλές κυβερνήσεις έχουν την εξουσία να ρυθμίζουν οντότητες που δραστηριοποιούνται σε ορισμένους τομείς της οικονομίας, είτε άμεσα είτε μέσω ειδικών εποπτικών φορέων. Η σύνθεση των οργανισμών αυτών και οι τρόποι λειτουργίας τους ενδέχεται να διέπονται από νομοθετικές απαιτήσεις. Το κύριο σκεπτικό της δημόσιας πολιτικής για τη ρύθμιση επιχειρηματικών οντοτήτων είναι η διαφύλαξη των συμφερόντων των πολιτών και των κατοίκων, και η προστασία του πληθυσμού από ορισμένους κινδύνους υπερβολικής και αθέμιτης τιμολόγησης δημόσιων αγαθών (IFAC, 2011).

Η ρυθμιστική παρέμβαση πραγματοποιείται επίσης όταν υπάρχουν ατέλειες της αγοράς ή επικίνδυνες ανατιμήσεις για συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες και όταν το κόστος συγκεκριμένων συναλλαγών και δραστηριοτήτων μεταδίδεται μέσω τιμολόγησης.

Οι οντότητες του ιδιωτικού τομέα δεν έχουν γενικά τέτοιες ρυθμιστικές αρμοδιότητες. Η ρυθμιστική παρέμβαση μπορεί να περιλαμβάνει κυβερνήσεις και ρυθμιστικούς οργανισμούς που οι αποφάσεις τους επηρεάζουν τις τιμολογιακές στρατηγικές και τις λειτουργικές προσεγγίσεις των οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα (IFAC, 2011).

3.2.6 Ευθύνη για την εθνική και τοπική κληρονομιά

Οι κυβερνήσεις και άλλοι φορείς του δημόσιου τομέα έχουν επιφορτιστεί με την ευθύνη διατήρησης για τις επόμενες γενιές της εθνικής και τοπικής κληρονομιάς και πλούτου όπως είναι τα ιστορικά κτήρια, οι εθνικοί θησαυροί, και οι αρχαιολογικοί χώροι. Οι αρμοδιότητες αυτές περιλαμβάνουν εκτός από την προστασία των εθνικών συμβόλων, τη διατήρηση των εθνικών πάρκων και άλλων περιοχών φυσικής σημασίας της χλωρίδας και πανίδας.

Τέλος η ιδιαιτερότητα αυτή δημιουργεί και κάποια ζητήματα σχετικά με το κατά πόσον τα στοιχεία αυτά ανταποκρίνονται στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου, στα κριτήρια αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων και, εάν ναι, στην κατάλληλη βάση επιμέτρησης.

3.3 Λογιστική Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα

Τα τρία επίπεδα που αναλύονται στο παρόν κεφάλαιο είναι η κεντρική κυβέρνηση, οι αυτοδιοικούμενες περιφέρειες (13) και οι δήμοι (325). Ενώ οι προϋπολογιστικές καταστάσεις σε όλες τις περιπτώσεις βασίζονται στην ταμιακή λογιστική, υπάρχει μεγάλη ανομοιογένεια μεταξύ τους στις απαιτήσεις λογιστικής τυποποίησης και λογιστικού ελέγχου.

Οι κανόνες που αφορούν τον προϋπολογισμό, τη λογιστική και τον έλεγχο στο δημόσιο τομέα αποτελούν μέρος των Προεδρικών Διαταγμάτων (ΠΔ) και Νόμων (Ν). Οι νόμοι αυτοί καταρτίζονται συνήθως από επιτροπές που διορίζονται από την κυβέρνηση ή οργανισμούς που είναι επιλέξιμοι να νομοθετήσουν. Η συμμετοχή του λογιστικού επαγγέλματος στη διαμόρφωση αυτών των νόμων αν και θα έπρεπε να είναι από τους κύριους πυλώνες κατά τη νομοθέτηση, είναι περιορισμένη.

Το 2010 η Ελλάδα υπέγραψε Μνημόνιο Συνεργασίας (ΜΣ) με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα – (Ν 3845/2010) με αντάλλαγμα ένα σχέδιο διάσωσης το οποίο, ανήλθε σε περίπου 240 δισεκατομμύρια ευρώ. Μεταξύ των μέτρων που περιλαμβάνονται στη μεταρρύθμιση της δημόσιας δημοσιονομικής διαχείρισης και του προϋπολογισμού ήταν προτεραιότητα, η αντιμετώπιση τόσο των βραχυπρόθεσμων δημοσιονομικών προκλήσεων όσο και των μακροπρόθεσμων επιδόσεων, μέσω της άσκησης επιβολής λογοδοσίας και της διαφάνειας.

Η κεντρική κυβέρνηση και η τοπική αυτοδιοίκηση (περιφέρειες και δήμοι) εφαρμόζουν θεμελιωδώς διαφορετικά λογιστικά συστήματα. Αυτό που χρησιμοποιείται από την κεντρική κυβέρνηση διέπεται από το ΠΔ 15/2011 και βασίζεται στη τροποποιημένη ταμιακή βάση που δανείζεται στοιχεία από τα ΔΠΧΑ, τα IPSAS και τα ΕΛΠ. Παρά τις ορισμένες ομοιότητες, κυρίως όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις και τις διατάξεις, οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών προτύπων της

ελληνικής κεντρικής κυβέρνησης και των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι σημαντικές, με τη μεγάλη διαφορά να εστιάζει στο γεγονός πως η λογιστική τυποποίηση της κεντρικής κυβέρνησης δεν βασίζεται στη δεδουλευμένη βάση.

Πιο συγκεκριμένα οι περιφέρειες εφαρμόζουν την απλούστερη μορφή λογιστικής τυποποίησης, αυτή της λογιστικής της ταμιακής βάσης. Ωστόσο, αναμένεται ότι στο εγγύς μέλλον θα αρχίσουν να εφαρμόζουν τη δεδουλευμένη λογιστική σε μεγαλύτερο βαθμό. Οι δήμοι συμμορφώνονται με το ΠΔ 315/1999, το οποίο ορίζει τη χρήση συστήματος λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Το σύστημα αυτό επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από τα λογιστικά πρότυπα του ελληνικού ιδιωτικού τομέα, τα οποία από την πλευρά τους παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές με τα ΔΠΧΑ.

Ο προϋπολογισμός και στις τρεις περιπτώσεις γίνεται σε ταμειακή βάση και η παρουσίαση των στοιχείων του προϋπολογισμού έχει παρόμοια μορφή με τους αντίστοιχους του ιδιωτικού τομέα. Τέλος δεν υπάρχουν προϋπολογισμοί απόδοσης χρήσης σε οποιοδήποτε επίπεδο κυβέρνησης στην Ελλάδα, με αποτέλεσμα, να μην παρέχεται πληροφόρηση σχετικά με τη σύνδεση μεταξύ εισροών, εκροών, αποτελεσμάτων και προϋπολογισθέν δαπανών.

3.3.1 Γενικό λογιστικό σχέδιο για τον δημόσιο τομέα

Η Ελλάδα είναι μια χώρα που χαρακτηρίζεται από υψηλή τυποποίηση και γραφειοκρατία. Από 1/1/2015 τέθηκαν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», με τις οποίες, ανάμεσα στα άλλα, καταργήθηκαν ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, το Π.Δ. 1123/1980 (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο), οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και σειρά άλλων διατάξεων, που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38 του ίδιου νόμου. Με το νόμο αυτόν, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αλλάζει το λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και έχει ευρύτερη εφαρμογή από το πλαίσιο που αντικαθιστά, αφού σχεδόν όλες οι οικονομικές μονάδες υποχρεούνται να εφαρμόσουν τις ρυθμίσεις του. Ταυτόχρονα, ο νόμος εισάγει και εξαιρέσεις από τις διατάξεις του για διάφορες

κατηγορίες οικονομικών μονάδων, οι οποίες, με πολύ μεγάλη δυσκολία θα μπορούσαν να προσαρμοσθούν στις νέες διατάξεις.

Κατά γενικό κανόνα, για την εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων των ΕΛΠ και τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεών τους, οι οικονομικές μονάδες ταξινομούνται με βάση το μέγεθός τους (σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες). Ωστόσο, υπάρχουν κατηγορίες οικονομικών μονάδων για τις οποίες δεν ισχύει η ταξινόμηση τους με βάση το μέγεθός τους για λογιστικούς σκοπούς.

Ειδικότερη κατηγορία εξαιρέσεων αποτελούν οι οικονομικές μονάδες που ανήκουν στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης, από τις οποίες άλλες εξαιρούνται και δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες των ΕΛΠ, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο) με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν τη νομική μορφή: ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση.

Οι παραπάνω φορείς κατατάσσονται για λογιστικούς σκοπούς στην κατηγορία των μεγάλων οικονομικών μονάδων και έτσι υποχρεούνται να εφαρμόσουν πλήρως τις διατάξεις των ΕΛΠ. Αυτή τη στιγμή υπάρχει ένα σύνολο από σχέδια λογαριασμών κλαδικών λογιστικών σχεδίων και συστημάτων κωδικών αριθμών προϋπολογισμού που αφορούν τη Γενική Κυβέρνηση στην Ελλάδα. Με τα σχέδια αυτά των λογαριασμών καταρτίζεται και εκτελείται ο Προϋπολογισμός και επιπλέον ενημερώνεται η Λογιστική. Επίσης, η χώρα συντάσσει αναφορές για τη Eurostat με βάση τους κανόνες που προβλέπονται από το ESA 2010.

Πιο συγκεκριμένα, η κεντρική κυβέρνηση χρησιμοποιεί λογιστικό σχέδιο που η κωδικοποίηση του βασίζεται στο αντίστοιχο λογιστικό σχέδιο του ελληνικού ιδιωτικού τομέα με διάφορες τροποποιήσεις. Το λογιστικό σχέδιο στην τοπική αυτοδιοίκηση είναι επίσης μια μικρή παραλλαγή αυτού που χρησιμοποιείται στον ιδιωτικό τομέα. Τέλος οι περιφέρειες δεν χρησιμοποιούν λογιστικό σχέδιο για λογιστικούς σκοπούς, καθώς εξακολουθούν να μην έχουν λογιστικές υποχρεώσεις υποβολής εκθέσεων. Χρησιμοποιούν απλώς το λογιστικό σχέδιο ανάπτυξης του προϋπολογισμού για την σύνταξη και την παρακολούθηση του.

Το λογιστικό σχέδιο των λογαριασμών για τον δημόσιο τομέα περιλαμβάνει τις ακόλουθες εννέα κύριες ομάδες:

- 1 – πάγια στοιχεία ενεργητικού
- 2 – αποθέματα
- 3 – απαιτήσεις και ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
- 4 – ίδια κεφάλαια, προβλέψεις και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- 5 – βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- 6 – έξοδα
- 7 – έσοδα
- 8 – λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσης

Η ομάδα 9, το αυτόνομο σύστημα κοστολόγησης, είναι μια ομάδα λογαριασμών που χρησιμοποιείται μόνο από τους δήμους για ανάλυση κόστους.

Ένα ενδιαφέρον χαρακτηριστικό που χαρακτηρίζει το προϋπολογιστικό σχέδιο και το λογιστικό σχέδιο απεικόνισης των γεγονότων είναι ότι οι λογαριασμοί αντιστοιχίζονται μεταξύ τους μέχρι το χαμηλότερο επίπεδο λεπτομέρειας, υπό την προϋπόθεση ότι μπορεί να εκτελεστεί μια ουσιαστική αντιστοίχιση. Επομένως, είναι εύκολο να προσδιοριστεί ο κωδικός ενός στοιχείου και στα δύο συστήματα. Ο πιο πρόσφατος νόμος που διέπει τη λογιστική του δημόσιου τομέα, ο οποίος δημοσιεύθηκε τον Ιούλιο του 2014 (Ν. 4270/2014), αναφέρει ότι στο εγγύς μέλλον θα εκδοθεί κοινό λογιστικό σχέδιο που θα εφαρμόζεται σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα (Cohen ,2015).

3.3.2 Εννοιολογικό πλαίσιο

Μέχρι σήμερα η Ελλάδα δεν έχει αναπτύξει εννοιολογικό πλαίσιο που να διέπει ολόκληρο τον δημόσιο τομέα. Ωστόσο, υπάρχει ένα σύνολο λογιστικών αρχών που αφορούν το Π.Δ. 15/2011, το οποίο αναφέρεται στην κεντρική κυβέρνηση. Οι αρχές αυτές καλύπτουν τα εξής:

- Η αρχή του ιστορικού κόστους
- Η αρχή της δεδουλευμένης αξίας
- Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων
- Η αρχή της αντικειμενικότητας

- Η αρχή της συνέπειας
- Η αρχή της πλήρους δημοσιοποίησης
- Η αρχή του συντηρητισμού

Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι ακόμη και αν αυτές οι αρχές μπορεί να μοιάζουν σε εκ πρώτης όψης με αυτές που προωθούνται από διεθνείς οργανισμούς καθορισμού προτύπων, στην ουσία όμως παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές. Πιο συγκεκριμένα, ούτε η αρχή της δεδουλευμένης αξίας ούτε η αρχή της συσχέτισης μπορούν να εφαρμοστούν σωστά, εφόσον εφαρμόζεται η τροποποιημένη ταμειακή λογιστική βάση. Όσον αφορά τις τοπικές κυβερνήσεις, δεν υπάρχει ρητά δηλωμένο εννοιολογικό πλαίσιο.

3.3.3 Επιμέτρηση και αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, ιδίων κεφαλαίων, έξοδα και έσοδα

Ένα από τα μεγαλύτερα ανεπίλυτα ζητήματα στη δημοσιονομική διαχείριση του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα είναι ότι η περιουσιακή κατάσταση της κεντρικής κυβέρνησης, και πιο συγκεκριμένα οι εδαφικές εκτάσεις που δεν έχουν ακόμα αποτυπωθεί λογιστικά. Αυτό οφείλεται σε αρκετά τεχνικά και νομικά προβλήματα. Η καταχώριση και η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της κληρονομιάς δεν έχουν ακόμη συζητηθεί.

Ένας σημαντικός παράγοντας που εμποδίζει τη διαδικασία καταχώρισης της περιουσιακής κατάστασης της κεντρικής κυβέρνησης είναι η ανυπαρξία ενός πλήρους και ακριβούς συστήματος κτηματολογίου. Ως εκ τούτου, πολλά πάγια στοιχεία ενεργητικού λείπουν από τις οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής κυβέρνησης, παρέχοντας μια ελλιπή εικόνα της περιουσίας της. Εκτός από αυτό το μειονέκτημα, η επιμέτρηση και η αναγνώριση τηρούν τις ακόλουθες αρχές:

- Σε επίπεδο κεντρικής κυβέρνησης, τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζονται με τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης και υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις όπου η επιρροή των ΔΠΧΑ ή των IPSAS είναι εμφανής. Πιο συγκεκριμένα, οι μισθώσεις αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 (διάκριση μεταξύ χρηματοοικονομικών και λειτουργικών μισθώσεων και σχετική μεταχείριση, αναγνώριση πωλήσεων και εκμίσθωση), οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις επιμετρούνται είτε με βάση την αγοραία αξία τους είτε με βάση τη μέθοδο των ιδίων κεφαλαίων, ανάλογα με το αν

αναφέρονται ή όχι σε δημόσιες εμπορικές επιχειρήσεις. Τα έσοδα και οι δαπάνες αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν. Ωστόσο, δεδομένου ότι το λογιστικό σύστημα της κεντρικής κυβέρνησης βασίζεται στην τροποποιημένη ταμειακή λογιστική, υπάρχουν διάφορες ιδιαιτερότητες που χρήζουν αντιμετώπισης προκειμένου να εφαρμοστεί πλήρως η δεδουλευμένη λογιστική.

- Τα λογιστικά συστήματα των περιφερειών μέχρι στιγμής δεν προβλέπουν την αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και των ιδίων κεφαλαίων. Τα έσοδα και οι δαπάνες αναγνωρίζονται σε ταμειακή βάση, δηλαδή όταν εισπράττονται και καταβάλλονται τα μετρητά.
- Οι Δήμοι αναγνωρίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια χωρίς να υπάρχει πλήρης εφαρμογή των ΔΠΧΑ ή των IPSAS. Δεδομένου ότι οι λογιστικές αρχές που διέπουν τον ιδιωτικό τομέα ίσχυαν από το 1987 και επικαιροποιήθηκαν μόλις στις αρχές του 2015, δεν επηρεάζονται από τα ΔΠΧΑ. Ως αποτέλεσμα, περιλαμβάνουν πολιτικές που είναι διαφορετικές από αυτές που επιβάλλονται από τα IPSAS.

3.3.4 Οικονομικές καταστάσεις

Ανάλογα με το κυβερνητικό επίπεδο, καταρτίζονται και δημοσιεύονται το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων:

- Η Κεντρική Διοίκηση χρησιμοποιεί τη μορφή και τη διάρθρωση των οικονομικών καταστάσεων που προτείνονται από το IPSAS 1. Αυτές περιλαμβάνουν: την κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση οικονομικών επιδόσεων, την κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/ ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση ταμιακών ροών και τις συνοδευτικές σημειώσεις, οι οποίες περιέχουν πληθώρα γνωστοποιήσεων.
- Οι περιφέρειες δεν δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις εκτός από μια έκθεση στην οποία παρουσιάζεται ο αρχικός προϋπολογισμός και τα πραγματικά ποσά.
- Οι Δήμοι προετοιμάζουν και δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς των ελληνικών επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ. Αυτές οι οικονομικές

καταστάσεις περιλαμβάνουν έναν ισολογισμό, έναν λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και μια κατάσταση κατανομής εισοδήματος. Επιπλέον, οι δήμοι υποχρεούνται να καταρτίζουν παράρτημα στο ρόλο των σημειώσεων, αν και λιγότερο λεπτομερές, και αναλυτική δήλωση δαπανών, κανένα από τα οποία δεν δημοσιεύεται.

3.3.5 Σύνδεση μεταξύ του προϋπολογισμού και της χρηματοοικονομικής λογιστικής

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και το λογιστικό σύστημα συνδέονται πολύ στενά τόσο σε επίπεδο κεντρικής κυβέρνησης όσο και σε επίπεδο δήμων. Υπάρχει μια ανάλυση των λογαριασμών που περιλαμβάνονται και είναι παρόμοια τόσο στο λογιστικό σχέδιο του προϋπολογισμού, όσο και στους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στο σύστημα χρηματοοικονομικής και λογιστικής απεικόνισης των γεγονότων.

Οι ειδικοί λογαριασμοί στο χαμηλότερο επίπεδο του λογιστικού σχεδίου συνδέονται με τους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων και δαπανών που χρησιμοποιούνται στον προϋπολογισμό σε κάθε πιθανή περίπτωση. Ως εκ τούτου, κάθε φορά που πραγματοποιείται μια συναλλαγή μεταφράζεται σωστά σε λογιστικές εγγραφές και στα δύο συστήματα σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν τη λειτουργία καθενός από αυτά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΥΡΩΠΑΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

4.1 Νομικό Πλαίσιο Αντιμετώπισης της Δημοσιονομικής Κρίσης από την Ευρωπαϊκή Ένωση

Η κρίση δημόσιου χρέους πρόβαλε την ανάγκη, αφενός, να αποδείξουν απερίφραστα οι κυβερνήσεις τη δημοσιονομική τους σταθερότητα και, αφετέρου, να υπάρξει αυστηρότερη και πιο διαφανής υποβολή δημοσιονομικών στοιχείων. Η οδηγία 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου για τα δημοσιονομικά πλαίσια αναγνωρίζει τον καίριο ρόλο που έχουν για τη δημοσιονομική εποπτεία της ΕΕ τα πλήρη και αξιόπιστα δημοσιονομικά δεδομένα, τα οποία να είναι συγκρίσιμα μεταξύ των κρατών μελών. Ως εκ τούτου, η εν λόγω οδηγία καθορίζει τους κανόνες σχετικά με τα δημοσιονομικά πλαίσια που απαιτούνται προκειμένου να εξασφαλίζεται η τήρηση της υποχρέωσης που υπέχουν τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 126 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), δηλαδή να αποφεύγουν τα υπερβολικά δημοσιονομικά ελλείμματα. Αφενός, η δημοσιονομική πειθαρχία είναι ουσιώδες στοιχείο για την προάσπιση της οικονομικής και νομισματικής ένωσης και, αφετέρου, η δημοσιονομική σταθερότητα βασίζεται στην εμπιστοσύνη.

Ένα από τα εργαλεία για την οικοδόμηση αυτής της εμπιστοσύνης και για τον καλύτερο υπολογισμό και την ασφαλέστερη πρόβλεψη της δημοσιονομικής κατάστασης πραγματοποιείται μέσω νέων εναρμονισμένων δεδουλευμένων λογιστικών πρότυπων για τον δημόσιο τομέα. Το άρθρο 3 της οδηγίας 2011/85/ΕΕ απαιτεί από τα κράτη μέλη να διαθέτουν δημόσια λογιστικά συστήματα τα οποία καλύπτουν συνολικά και συστηματικά όλους τους υπό τομείς της γενικής κυβέρνησης και περιέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες για την παραγωγή δεδομένων δεδουλευμένης βάσης προκειμένου να εκπονηθούν δεδομένα βάσει του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ 95). Με αυτόν τον τρόπο, αναγνωρίζει την ουσιαστική αναντιστοιχία που διαπιστώνεται μεταξύ των λογαριασμών του δημόσιου τομέα, στους οποίους καταχωρίζονται μόνο ταμειακές ροές, και του γεγονότος ότι η δημοσιονομική

εποπτεία της ΕΕ γίνεται με βάση τα κατά ΕΣΟΛ στοιχεία για τα δεδουλευμένα γεγονότα. Αυτό συνεπάγεται τη μετατροπή των ταμειακών στοιχείων σε δεδουλευμένη βάση, μέσω προσεγγίσεων και προσαρμογών που προϋποθέτουν μακροοικονομικές εκτιμήσεις.

Επιπλέον, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχουν λογαριασμοί δεδουλευμένης βάσης σε μικροοικονομικό επίπεδο, οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές και οι ισολογισμοί πρέπει να προέρχονται από μια σειρά διαφορετικών πηγών, κάτι που οδηγεί σε «στατιστική αναντιστοιχία» μεταξύ του ελλείμματος που έχει υπολογιστεί σύμφωνα με μη χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, και του ελλείμματος που έχει υπολογιστεί σύμφωνα με χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς. Η έλλειψη συνοχής μεταξύ των βασικών λογαριασμών του δημόσιου τομέα και των κατά ΕΣΟΛ στοιχείων για τα δεδουλευμένα αναγνωρίζεται επίσης στην ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, της 15ης Απριλίου 2011, με τίτλο «Για μια αυστηρή διαχείριση της ποιότητας στον τομέα των ευρωπαϊκών στατιστικών». Η εν λόγω ανακοίνωση επισύρει την προσοχή στο γεγονός ότι η ποιότητα των στατιστικών πληροφοριών ευρωπαϊκού επιπέδου εξαρτάται πάρα πολύ από την καταλληλότητα της συνολικής διαδικασίας ευρωπαϊκής λογιστικής εναρμόνισης του δημόσιου τομέα. Για αυτό, η Eurostat προωθεί ένα σύστημα εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων βάσει δεδουλευμένης λογιστικής, το οποίο να είναι συμβατό με το ΕΣΟΛ, για όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα (Eurostat, 2012).

Τα IPSAS συνιστούν προς το παρόν τα μόνα διεθνώς αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα. Βασίζονται στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΑ), τα οποία εφαρμόζονται ευρέως στον ιδιωτικό τομέα προς το παρόν και αποτελούνται από 32 λογιστικά πρότυπα δεδουλευμένης βάσης και από ένα πρότυπο ταμειακής βάσης.

4.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)

Τα διεθνή πρότυπα αναφοράς για το δημόσιο τομέα εκδίδονται από τον IPSASB, έναν ανεξάρτητο οργανισμό καθορισμού προτύπων που ιδρύθηκε από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Έχει τις ρίζες της από την Επιτροπή Δημόσιου Τομέα της IFAC, η οποία ιδρύθηκε το 1986 και μετονομάστηκε σε IPSASB το 2004, με στόχο την ανάπτυξη προτύπων για τη βελτίωση της διαχείρισης και της λογοδοσίας των

φορέων του δημόσιου τομέα (Sutcliffe 2003). Η ύπαρξη της μπορεί να συγκριθεί με εκείνη του Διεθνούς Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων (IASB) στον τομέα της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα. Το IPSASB λαμβάνει στήριξη, είτε οικονομική είτε σε διοικητικό επίπεδο, από την Παγκόσμια Τράπεζα, την Ασιατική Τράπεζα Ανάπτυξης και τις κυβερνήσεις του Καναδά, της Νέας Ζηλανδίας και της Ελβετίας (IPSASB 2015).

Μέσω της εκπόνησης μελετών, κατευθυντήριων γραμμών και λογιστικών προτύπων έχει σημαντικό αντίκτυπο στη διεθνή δημόσια λογιστική. Το IPSASB εκδίδει τα λογιστικά πρότυπα για οντότητες του δημόσιου τομέα που είναι γνωστό ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS), στόχος των οποίων είναι η βελτίωση της ποιότητας της δημόσιας πληροφόρησης από φορείς του δημόσιου τομέα, οδηγώντας σε καλύτερη ενημέρωση για τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων και αύξηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας (Bergmann 2010). Τα περισσότερα από αυτά τα πρότυπα βασίζονται σε διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το IASB.

Από το 1997 μέχρι και σήμερα έχουν εκδοθεί 42 πρότυπα δεδουλευμένα βάσης IPSAS, καθώς και ένα πρότυπο ταμειακής βάσης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από χώρες που αποφάσισαν να μεταβούν από την ταμειακή στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Η στρατηγική του IPSASB είναι να κατευθύνει, κατά περίπτωση, τα IPSAS με τα διεθνή πρότυπα. Τα ΔΠΧΑ προσαρμόζονται στον δημόσιο τομέα χρησιμοποιώντας καταλληλότερη ορολογία, προσαρμόζοντας τις αρχές και παρέχοντας πρόσθετες κατευθυντήριες γραμμές κατά περίπτωση (Schumesch ,2015).

Τα πρότυπα αποσκοπούν κατά κύριο σκοπό στην ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων σε όλο τον κόσμο, χωρίς να υπάρχει η απαίτηση μέχρι στιγμής, από τους διεθνείς επίσημους φορείς, στην υποχρεωτική συμμόρφωση με τα IPSAS. Κάθε ρυθμιστικός φορέας πρέπει να αποφασίσει εάν θα υιοθετήσει τα IPSAS και το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων θα ενθαρρύνει έντονα την έγκρισή τους καθώς και την ορθή εναρμόνιση τους από το σύνολο των εθνικών απαιτήσεων σε αυτούς. Παράλληλα με τα πρότυπα, το IPSASB έχει δημοσιεύσει επίσης μελέτες και ερευνητικές εκθέσεις που συμβουλεύουν για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, προκειμένου να προκαλέσει το ενδιαφέρον πολλών παραγόντων που εμπλέκονται στις μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα.

Βασίζονται στη μελέτη των γενικά αποδεκτών πρακτικών και των μεθόδων για την αντιμετώπιση των ζητημάτων που εξετάζονται.

Τα IPSAS έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στις διαδικασίες λογιστικής μεταρρύθμισης σε όλο τον κόσμο (Adhikari Mellemlvik 2010; Christiaens 2010; Jensen and Smith 2013; Christiaens 2015). Πολύ σημαντικό γεγονός για την ανάπτυξη και τη διάδοση των IPSAS ήταν η υιοθέτησή τους από διεθνείς οργανισμούς. Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD) δημοσίευσε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα το 2000. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε το 1999 να μεταρρυθμίσει το λογιστικό της σύστημα, και αφού ενέκρινε τα IPSAS, άρχισε να συντάσσει από το 2005 τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα (Eurostat 2008). Ο Οργανισμός Βορειοατλαντικού Συμφώνου (NATO) με 21 φορείς, το Συμβούλιο της Ευρώπης και τη Διεθνή Εγκληματική Αστυνομική Οργάνωση (INTEΠΠΟΛ) έχουν επίσης υιοθετήσει τα IPSAS. Επιπλέον τα Ηνωμένα Έθνη υποχρέωσαν όλες τις υπηρεσίες να υιοθετήσουν και να γίνουν συμβατές με τα πρότυπα IPSAS.

Τα διεθνή πρότυπα υπήρξαν επίσης σημείο αναφοράς για τον εκσυγχρονισμό και τη μεταρρύθμιση της κυβερνητικής λογιστικής σε χώρες που οι ίδιες αποφάσισαν να προσαρμόσουν τα κυβερνητικά λογιστικά τους συστήματα σε πιο μοντέρνα και αποδοτικά πρότυπα. Για παράδειγμα, τα IPSAS έχουν εφαρμοστεί εφαρμόζονται ή βρίσκονται στο τελικό στάδιο εφαρμογής στην Αυστρία, την Τσεχική Δημοκρατία, την Εσθονία, τη Λιθουανία, τη Μάλτα, τη Ρουμανία, την Ισπανία και την Πορτογαλία. Σε κάποιες χώρες, παρά την επιλογή να μην υιοθετηθούν τα IPSAS, η λογιστική δημόσιου τομέα δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές μαζί τους. Συστήματα όπως στην περίπτωση της Σουηδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΑ ως σημείο αναφοράς. Ωστόσο, εξακολουθεί να υπάρχει κάποια απροθυμία και σκεπτικισμός από ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες, όπως η Φινλανδία και Γερμανία λόγω ορισμένων ελλείψεων που έχουν αποδοθεί στα πρότυπα, γεγονός που δυσκολεύει την προσπάθεια ανάπτυξης μιας κοινής λογιστικής ομοιογένειας (Ernst & Young 2012).

Όπως προαναφέρθηκε, τα IPSAS συνιστούν τα μόνα διεθνώς αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα. Τα IPSAS δημιουργήθηκαν με βάση την αντίληψη ότι η σύγχρονη διαχείριση του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας, εξαρτάται από τα

συστήματα διαχείρισης πληροφοριών που παρέχουν έγκαιρα, ακριβή και αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τη δημοσιονομική και οικονομική θέση και επιδόσεις μιας κυβέρνησης, όπως θα ίσχυε με οποιονδήποτε άλλο τύπο ιδιωτικού οικονομικού φορέα. Προς το παρόν, τα εθνικά λογιστικά πρότυπα 27 κρατών μελών της ΕΕ συνδέονται κάπως με τα IPSAS. Από αυτά, εννέα κράτη βασίζονται στα εθνικά τους πρότυπα στα IPSAS ή ευθυγραμμίζονται με αυτά, ενώ πέντε κράτη έχουν κάποιες παραπομπές στα διεθνή πρότυπα, και ένα κράτος εφαρμόζει τα πρότυπα για ορισμένους κλάδους της τοπικής κυβέρνησης. Ωστόσο, παρότι αναγνωρίζεται η σημαντική αξία των IPSAS, κανένα κράτος μέλος δεν τα έχει εφαρμόσει πλήρως.

Επιπροσθέτως, το 2012 η Eurostat διενήργησε δημόσια διαβούλευση με σκοπό να συλλέξει απόψεις για την καταλληλότητα των IPSAS. Με βάση τις απόψεις που διατύπωσαν οι αρχές των κρατών μελών και άλλοι φορείς στο πλαίσιο της δημόσιας διαβούλευσης για τα IPSAS, το γενικό συμπέρασμα έχει δύο σκέλη. Αφενός, προκύπτει ότι δεν μπορούν να εφαρμοστούν εύκολα στα κράτη μέλη της ΕΕ με τη σημερινή υφιστάμενη μορφή. Αφετέρου, τα διεθνή πρότυπα συνιστούν μια αναμφισβήτητη αναφορά για ένα δυνητικά ενιαίο λογιστικό σύστημα για τον δημόσιο τομέα της ΕΕ (Eurostat,2012).

4.3 Προβλήματα Εφαρμογής των IPSAS στα Ευρωπαϊκά Κράτη Μέλη

Με βάση τις απόψεις που διατύπωσαν οι αρχές των κρατών μελών και άλλοι φορείς στο πλαίσιο της δημόσιας διαβούλευσης για τα IPSAS, το γενικό συμπέρασμα έχει δύο σκέλη. Αφενός, προκύπτει ότι δεν μπορούν να εφαρμοστούν εύκολα στα κράτη μέλη της ΕΕ τα διεθνή πρότυπα με τη μορφή που έχουν σήμερα. Αφετέρου, τα IPSAS συνιστούν μια αναμφισβήτητη αναφορά για δυνητικά εναρμονισμένους λογαριασμούς για τον δημόσιο τομέα της ΕΕ. Για το πρώτο σκέλος, θα πρέπει να αντιμετωπιστούν τα ακόλουθα προβλήματα (Eurostat,2012):

- Προς το παρόν, τα πρότυπα IPSAS δεν αποτυπώνουν με επαρκή ακρίβεια τις λογιστικές πρακτικές που πρέπει να ακολουθούνται, αν αναλογιστεί κανείς ότι ορισμένα πρότυπα παρέχουν τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ εναλλακτικών

τρόπων λογιστικής αντιμετώπισης, που θα περιορίζε την εναρμόνιση στην πράξη.

- Στο παρόν στάδιο ανάπτυξής τους, τα πρότυπα δεν είναι πλήρη όσον αφορά την κάλυψη και την πρακτική εφαρμογή τους σε ορισμένους σημαντικούς τύπους κρατικών ροών, όπως οι φόροι και οι κοινωνικές παροχές, και δεν συνυπολογίζουν επαρκώς τις ιδιαίτερες ανάγκες, χαρακτηριστικά και οφέλη που συνεπάγεται η υποβολή δημοσιονομικών εκθέσεων.
- Προς το παρόν, τα IPSAS δεν μπορούν να θεωρηθούν επαρκώς σταθερά, αφού αναμένεται ότι ορισμένα πρότυπα θα πρέπει να επικαιροποιηθούν μόλις ολοκληρωθούν οι εργασίες για το τρέχον σχέδιο που έχει σκοπό να συμπληρώσει το εννοιολογικό πλαίσιο των προτύπων.
- Προς το παρόν, η διαχείριση των προτύπων πάσχει από την ανεπαρκή συμμετοχή των λογιστικών αρχών του δημόσιου τομέα της ΕΕ. Κατά τη διάρκεια του 2012 το πλαίσιο διαχείρισης των IPSAS υπήρξε αντικείμενο επανεξέτασης, προκειμένου να αντιμετωπιστούν ορισμένοι προβληματισμοί των ενδιαφερόμενων φορέων. Οποιαδήποτε μεταρρύθμιση θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι θα ενισχυθεί η ανεξαρτησία της διαδικασίας καθορισμού προτύπων και ότι, παράλληλα, θα ικανοποιούνται αποτελεσματικά οι ιδιαίτερες ανάγκες του δημόσιου τομέα. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή φαίνεται ότι, προς το παρόν, δεν διαθέτει επαρκείς πόρους ώστε να ανταποκριθεί, με την απαιτούμενη ταχύτητα και ευελιξία, στη ζήτηση για νέα πρότυπα και καθοδήγηση σχετικά με νεοεμφανιζόμενα ζητήματα λόγω της μεταβολής του δημοσιονομικού κλίματος, ιδίως μετά το ξέσπασμα της κρίσης.

Ως προς το δεύτερο σκέλος, οι περισσότεροι ενδιαφερόμενοι συμφωνούν ότι τα IPSAS θα ήταν κατάλληλα ως πλαίσιο αναφοράς για τη μελλοντική κατάρτιση των ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα.

4.4 Θεωρητικό Πλαίσιο των EPSAS

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τα επιχειρήματα που χρησιμοποιούνται κυρίως για την ανάγκη λογιστικής εναρμόνισης είναι κυρίως η διευκόλυνση συγκρίσεων των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των χωρών, και ιδίως η επίτευξη συγκρίσιμων δεδομένων σχετικά με το χρέος και το έλλειμμα των κρατών μελών. Η παραπάνω σύγκριση θα βοηθούσε την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να έχει συνολική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της ΕΕ (Caperichione, 2015).

Παρόλο που το Ευρωπαϊκό Σύστημα Ολοκληρωμένων Οικονομικών Λογαριασμών καθιστά την εθνική λογιστική κάθε επιμέρους χώρας χρήσιμη για οικονομικές συγκρίσεις, εκτιμάται ότι οι πληροφορίες που συλλέγονται είναι ανεπαρκείς. Οι αυξανόμενες διεθνές πολιτικές, οικονομικές διαφορές θα μπορούσαν να εξαλειφθούν με τον καθορισμό ενιαίων λογιστικών πολιτικών και προτύπων, τα οποία θα εξασφάλιζαν υψηλής ποιότητας στατιστικά συγκρίσιμα δεδομένα. (Eurostat, 2013).

Παρά τον υψηλό βαθμό εθνικής λογιστικής τυποποίησης στην Ευρώπη, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των οικονομικών δεικτών που προορίζονται να αξιολογήσουν την κατάσταση των κυβερνήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο είναι αμφιλεγόμενες. Πρώτο βήμα για την βελτίωση της δημοσίας διοίκησης θα απαιτούσε μετατροπή των δημόσιων λογιστικών αρχών και πολιτικών προς τη δεδουλευμένη βάση. Επιπλέον, η χρηματοπιστωτική κρίση έχει ασκήσει πρόσθετη πίεση στις χώρες της ΕΕ για τον περιορισμό του ελλείμματος και του χρέους, προκειμένου να διατηρηθεί η δημοσιονομική σταθερότητα (δημοσιονομική εξυγίανση). Μεταξύ άλλων μέτρων, εκδόθηκε οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών, η οποία περιλαμβάνει αναφορά στα IPSAS, στην οποία αξιολογεί την καταλληλότητα των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα για τα κράτη μέλη. (Eurostat, 2011).

Η ανάγκη για μια νέα προσέγγιση της κρατικής λογιστικής προκύπτει επειδή απαιτούνται υψηλής ποιότητας Στοιχεία Κυβερνητικών Χρηματοοικονομικών Στατιστικών δεδομένων (GFS) για τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της δημοσιονομικής εποπτείας της ΕΕ, ιδίως μετά τις πρόσφατες οικονομικές εξελίξεις. Η εφαρμογή ενιαίων και συγκρίσιμων λογιστικών πρακτικών βάσει δεδουλευμένων

εσόδων για όλους τους τομείς της γενικής κυβέρνησης, δηλαδή την κεντρική κυβέρνηση, την κρατική κυβέρνηση, την τοπική αυτοδιοίκηση και την κοινωνική ασφάλιση, αναμένεται να είναι κομβικού χαρακτήρα για την εξασφάλιση στατιστικών δεδομένων υψηλής ποιότητας.

Κατά συνέπεια, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσω της Eurostat, εξέδωσε δημόσια διαβούλευση σχετικά με την καταλληλότητα του IPSAS για τα κράτη μέλη της ΕΕ. Ταυτόχρονα, η Επιτροπή ανέθεσε μελέτη σχετικά με την κατάσταση της λογιστικής του δημόσιου τομέα σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα IPSAS είναι τα μόνο διεθνώς αναγνωρισμένο σύνολο λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα και, ως εκ τούτου, μπορεί να αποτελέσει αδιαμφισβήτητη αναφορά για πιθανούς εναρμονισμένους λογαριασμούς του δημόσιου τομέα της ΕΕ (Eurostat 2012).

Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αναγνώρισε ότι τα IPSAS δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν εύκολα από τα κράτη μέλη όπως ίσχυαν σήμερα. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή πρότεινε την ανάπτυξη των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Πρότυπων του Δημόσιου Τομέα ως τον καλύτερο δρόμο την ανάπτυξη ενός συνόλου κοντά στα διεθνές πρότυπα, αλλά προσαρμοσμένα στις ανάγκες και απαιτήσεις των ευρωπαϊκών χωρών.

Επομένως το σύνολο αυτών των προτύπων, προσαρμοσμένων στις ειδικές ανάγκες των κρατών μελών της ΕΕ θα μπορούσε να διευκολύνει, την επίτευξη μιας πανευρωπαϊκής λογιστικής εναρμόνισης του δημόσιου τομέα. Τα IPSAS θα μπορούσαν αρχικά να βασίζονται στην υιοθέτηση του συνόλου των βασικών αρχών των IPSAS και θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν τα εν λόγω πρότυπα με τα οποία θα συμφωνούσαν τα κράτη μέλη. Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δεν θα πρέπει να θεωρεί το IPSAS ως περιορισμό για την ανάπτυξη των δικών της προτύπων. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε, πως η επιστημονική ομάδα που θα ήταν υπεύθυνη στον καθορισμό των ευρωπαϊκών προτύπων, έπρεπε να ταξινομήσει τα δεδουλευμένα IPSAS σε τρεις κατηγορίες (Eurostat 2012):

- Πρότυπα τα οποία θα μπορούσαν να εφαρμοστούν χωρίς καθόλου προσαρμογή
- Πρότυπα που χρήζουν προσαρμογής ή τα οποία θα χρειαζόταν επιλεκτική προσέγγιση ανάλογα με την περίπτωση κάθε χώρας ξεχωριστά και
- Πρότυπα που θεωρούνται ότι χρήζουν τροποποίησης για εφαρμογή.

Η προτεινόμενη στρατηγική προϋποθέτει ότι το Ευρωπαϊκό Στατιστικό Σύστημα Λογαριασμών μπορεί να διατηρήσει την ανεξαρτησία του με την επιφύλαξη να συνεχίσει να συνεργάζεται στενά με τους κύριους παρόχους δεδομένων και τους θεσμικούς χρήστες του. Η επιθυμητή σύγκλιση μεταξύ της λογιστικής και της μακροοικονομικής οικονομίας δεν έχει επιτευχθεί μέχρι στιγμής και η εναρμόνιση εξακολουθεί να εκκρεμεί. Επιπλέον, οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για μακροοικονομικούς λογαριασμούς προέρχονται πολύ περισσότερο από τα συστήματα προϋπολογισμού παρά από τα λογιστικά στοιχεία. Όπως συζητήθηκε, στις περισσότερες χώρες υπάρχει απόκλιση μεταξύ πληροφοριών για τις οικονομικές καταστάσεις και του προϋπολογισμού και αυτό καθιστά ακόμη πιο δύσκολη την εναρμόνιση μεταξύ των λογιστικών και μακροοικονομικών λογαριασμών.

4.5 Τεχνική Εξέλιξη των EPSAS

Όπως έχουμε αναφέρει και σε προηγούμενα κεφάλαια βασικός στόχος των EPSAS είναι η επίτευξη του αναγκαίου ελάχιστου επιπέδου χρηματοοικονομικής διαφάνειας και συγκρισιμότητας, μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Αυτό θα πρέπει να επιτευχθεί με την ανάπτυξη και την εφαρμογή ενός κοινού συνόλου ευρωπαϊκών προτύπων χρηματοοικονομικής λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Μαζί με το εννοιολογικό και θεωρητικό πλαίσιο που καθορίζουν την ανάγκη ανάπτυξης των EPSAS, υπάρχουν και οι αναγκαίες τεχνικές προδιαγραφές προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν μια πραγματική και δίκαιη εικόνα της χρηματοοικονομικής θέσης, των χρηματοοικονομικών επιδόσεων και των ταμιακών ροών, των φορέων παροχής στοιχείων του δημόσιου τομέα βάσει της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων εσόδων (Eurostat 2012).

4.5.1 Εκθέσεις Ελέγχου (EPSAS Screening Reports)

Η Eurostat, από κοινού με τους εκπροσώπους των κρατών μελών, εκπόνησε σχέδιο εννοιολογικού πλαισίου για τη χρηματοοικονομική λογιστική και την υποβολή εκθέσεων στο πλαίσιο της μελλοντικής εξέλιξης των EPSAS. Το σχέδιο παρέχει ένα σύνολο εννοιών και ορισμών για την ανάπτυξη, την έγκριση, τη δημοσίευση των

προτύπων καθώς παρέχει και καθοδήγηση για την προετοιμασία και την παρουσίαση χρηματοοικονομικών λογιστικών πληροφοριών από οντότητες του δημόσιου τομέα.

Μία από τις πιθανές κύριες πηγές, όπως ζητήματα κόστους-οφέλους και εισροές από τις υπό προετοιμασία διαβουλεύσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη, θα είναι οι υπό εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες στην ουσία θα παρέχουν τεχνική συμβολή στην καταλληλότητα και στην τροποποίηση των υφιστάμενων προτύπων IPSAS προκειμένου να είναι συμβατά στις ανάγκες των ευρωπαϊκών προτύπων (European Commission, 2020).

4.5.1.1 Σκοπός και πεδίο εφαρμογής των εκθέσεων ελέγχου (European Commission, 2020)

Σκοπός των εκθέσεων ελέγχου είναι η αξιολόγηση της καταλληλότητας των επιμέρους προτύπων IPSAS, λαμβάνοντας υπόψη το σχέδιο εννοιολογικού πλαισίου των ευρωπαϊκών προτύπων και την αρχή του ευρωπαϊκού δημόσιου συμφέροντος.

Το πεδίο εφαρμογής των εκθέσεων περιορίζεται στον έλεγχο των υφιστάμενων προτύπων IPSAS με βάση τα κριτήρια ανάπτυξης του σχεδίου πλαισίου των EPSAS και δεν αντικατοπτρίζει άλλα ζητήματα που σχετίζονται με τη διαδικασία καθορισμού των επίσημων προτύπων. Η ανάλυση αντικατοπτρίζει κατά πόσον πληρούνται τα κριτήρια πλαισίου των EPSAS λαμβάνοντας υπόψη το επίσημο κείμενο των IPSAS, καθώς και μη έγκυρες κατευθυντήριες γραμμές, όπου αυτό είναι αναγκαίο. Ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη τις επί του παρόντος διαθέσιμες πληροφορίες στο IPSAS και δεν αναφέρει πληροφορίες που θα αναπτυχθούν στο μέλλον.

4.5.1.2 Προσέγγιση των εκθέσεων ελέγχου (European Commission, 2020)

Οι εκθέσεις ελέγχου αξιολογούν μεμονωμένα πρότυπα των IPSAS με τα κριτήρια που απαριθμούνται στο αρχικό σχέδιο πλαισίου των EPSAS και συγκεκριμένα:

- αν είναι ευνοϊκό για το ευρωπαϊκό δημόσιο καλό
- αν συμβάλλουν στους στόχους των νέων προτύπων, και
- αν συμμορφώνονται με:

- ποιοτικά χαρακτηριστικά : συνάφεια, πιστή αναπαράσταση/αξιοπιστία, πληρότητα, σύνεση, ουδετερότητα, επαληθευσιμότητα, ουσία, κατανόηση, επικαιρότητα, συγκρισιμότητα
- άλλες έννοιες που ορίζονται στο σχέδιο ανάπτυξης των EPSAS όπως στοιχεία, αναγνώρισης, διαγραφής, και επιμέτρησης.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι τα κύρια πορίσματα της άσκησης ελέγχου συνοψίζονται στις εκθέσεις ελέγχου της EPSAS με τις σημαντικότερες να επαναλαμβάνονται στα συμπεράσματα. Τα ζητήματα που αξιολογούνται ως χαμηλότερης σημασίας, τα οποία αναμένεται να εξεταστούν σε μελλοντική διαδικασία καθορισμού προτύπων, ενδέχεται να μην καλύπτονται, ώστε οι εκθέσεις να παραμείνουν συνοπτικές και να επικεντρωθούν στα βασικά σημεία.

4.5.1.3 Ευρωπαϊκό Δημόσιο Αγαθό (European Commission, 2020)

Όπως προαναφέρθηκε, το αποτέλεσμα της διαδικασίας έγκρισης των ΔΠΧΑ εξετάζεται στις εκθέσεις ελέγχου. Σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002 της ΕΕ σχετικά με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, η Συμβουλευτική Επιτροπή για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EFRAG) αξιολογεί κατά πόσον τα ΔΠΧΑ πληρούν τις βασικές απαιτήσεις για την εφαρμογή στην ΕΕ. Η εφαρμογή των ΔΠΧΑ θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα μια πραγματική και δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης, να ευνοεί το ευρωπαϊκό δημόσιο αγαθό και, τέλος, να πληροί βασικά κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για να είναι χρήσιμες οι οικονομικές καταστάσεις για τους χρήστες.

Προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσον ένα πρότυπο IPSAS θα συνέβαλε στο γενικότερο ευρωπαϊκό δημόσιο καλό, οι εκθέσεις ελέγχου EPSAS χρησιμοποιούν ως σημείο εκκίνησης τα κριτήρια αξιολόγησης που καθορίζονται από την EFRAG, τα οποία μπορούν να προσαρμοστούν όπου είναι απαραίτητο στο περιβάλλον του δημόσιου τομέα:

- κατά πόσον το πρότυπο IPSAS θα βελτιώνει τη χρηματοοικονομική υποβολή εκθέσεων

- το κόστος και τα οφέλη που συνδέονται με την εφαρμογή του προτύπου στα κράτη μέλη
- κατά πόσον το πρότυπο θα μπορούσε να έχει αρνητικές επιπτώσεις στην ευρωπαϊκή οικονομία, συμπεριλαμβανομένης της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας και της οικονομικής ανάπτυξης.

Ο έλεγχος διενεργείται με την παραδοχή που αντικατοπτρίζεται στο σχέδιο πλαισίου των EPSAS, ότι η χρηματοοικονομική υποβολή εκθέσεων βάσει της δεδουλευμένης λογιστικής, παρέχει στα ενδιαφερόμενα μέρη πλήρη και αξιόπιστη εικόνα της χρηματοοικονομικής θέσης, των οικονομικών επιδόσεων και των ταμιακών ροών του κάθε κράτος μέλους σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

4.5.1.4 Στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση των εκθέσεων (European Commission, 2020)

- **Σύνεση**

Σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν περισσότερες διαθέσιμες επιλογές στα πρότυπα των IPSAS, κυρίως όσον αφορά την επιμέτρηση και την εκποίηση, οι εκθέσεις ελέγχου αναλύουν τη συμμόρφωση και τη μετάβαση με βάση την αρχή της σύνεσης. Οι εκθέσεις ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τους γενικούς σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής και της υποβολής εκθέσεων, εστιάζουν στο γεγονός πως η ανάπτυξη των νέων προτύπων θα πρέπει να ενισχύει τη λογοδοσία και την ορθή λήψη αποφάσεων.

- **Κατανόηση**

Η κατανόηση των λογιστικών πολιτικών μπορεί να γίνει κατανοητή από διαφορετικές οπτικές γωνίες. Για παράδειγμα στην περίπτωση επιμέτρησης μπορεί να υποστηριχθεί ότι τόσο το ιστορικό κόστος όσο και η τρέχουσα αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι πλήρως κατανοητά σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά λιγότερο σε άλλες, ανάλογα με τις περιστάσεις και το πεδίο εφαρμογής.

- **Συνέπεια Πληροφόρησης**

Οι ημερομηνίες χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζονται γενικά στη νομοθεσία σε εθνικό επίπεδο και οι λογιστικές διαδικασίες θα μπορούσαν, να σχεδιάζονται πάντοτε ώστε να παρέχουν εγκαίρως τις απαραίτητες πληροφορίες. Ως εκ τούτου, η αναγκαιότητα της πληροφόρησης πρέπει και είναι απαραίτητο να αναλυθεί ως βασικό στοιχείο στις επιμέρους εκθέσεις ελέγχου.

- **Συγκρισιμότητα**

Η συγκρισιμότητα είναι ένας από τους κύριους στόχους των EPSAS και, ως εκ τούτου, η υποβολή οικονομικών εκθέσεων και η καταμέτρηση των δεδομένων θα πρέπει να καταρτίζονται και να ελέγχονται με βάση ένα κοινό σύνολο απαιτήσεων χρηματοοικονομικής λογιστικής και υποβολής εκθέσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις λογιστικών γεγονότων, η χρήση της κρίσης είναι αναπόφευκτη, ωστόσο απαιτείται κάποιος βαθμός ευελιξίας και προσαρμογής προκειμένου να καταστεί η αναπαράσταση της οικονομικής πραγματικότητας. Η χρήση της απόφασης είναι απαραίτητη όταν προσπαθούν να απεικονιστούν συναλλαγές που δεν απεικονίζονται ακριβώς στα πρότυπα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές τυποποιήσεις των συναλλαγών θα πρέπει να προκύπτουν από την αντίστοιχη εφαρμογή των αρχών που ορίζονται στο αντίστοιχο πρότυπο. Στη συνέχεια, η συγκρισιμότητα παρέχεται μέσω σαφών εξηγήσεων στις σημειώσεις των αποφάσεων και των εκτιμήσεων που εφαρμόζονται.

Προς το παρόν έχουν εκπονηθεί οι εξής εκθέσεις ελέγχου προτύπων αναφορικά με την καταλληλότητα των IPSAS :

- IPSAS 2 (Καταστάσεις Ταμειακών Ροών)
- IPSAS 4 (Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος)
- IPSAS 5 (Κόστος Δανεισμού)
- IPSAS 12 (Αποθέματα)
- IPSAS 13 (Μισθώσεις)
- IPSAS 16 (Επενδύσεις σε Ακίνητα)
- IPSAS 17 (Ενσώματα Πάγια)
- IPSAS 18 (Πληροφόρηση Κατά Τομέα)

- IPSAS 19 (Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις)
- IPSAS 21 (Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές)
- IPSAS 22 (Γνωστοποίηση Πληροφοριών για τον Τομέα της Κυβέρνησης)
- IPSAS 26 (Απομείωση περιουσιακών στοιχείων)
- IPSAS 27 (Γεωργία)
- IPSAS 28 (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση)
- IPSAS 30 (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις)
- IPSAS 31 (Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία)
- IPSAS 32 (Συμβάσεις δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Παραχωρούσα Αρχή)
- IPSAS 35 (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις)
- IPSAS 36 (Επενδύσεις σε συνεργάτες και κοινοπραξίες)
- IPSAS 37 (Κοινή Συμφωνία)
- IPSAS 38 (Αποκάλυψη συμφερόντων σε άλλες οντότητες)
- IPSAS 39 (Παροχές στο Προσωπικό)
- IPSAS 41 (Χρηματοοικονομικά Μέσα)
- IPSAS 42 (Κοινωνικές Παροχές)

Οι μελλοντικές υπό εξέταση εκθέσεις ελέγχου που έχουν ανακοινωθεί προς διαβούλευση είναι οι εξής :

- IPSAS 1 (Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων)
- IPSAS 3 (Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Εκτιμήσεων και Λαθών)
- IPSAS 9 (Έσοδα από ανταλλαγές συναλλαγών)
- IPSAS 10 (Χρηματοοικον. Πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες)
- IPSAS 11 (Συμβάσεις κατασκευής έργων)
- IPSAS 14 (Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού)
- IPSAS 20 (Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών)
- IPSAS 23 (Έσοδα από μη ανταλ. συναλλαγές (φόροι και λογιστικές μεταφορές)
- IPSAS 24 (Παρουσίαση πληροφ. τον προϋπολ. στις χρηματοοικ. καταστάσεις)
- IPSAS 33 (Πρώτη υιοθέτηση διεθνούς βάσης λογιστ. Πρότ. Δημοσίου Τομέα)
- IPSAS 34 (Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις)
- IPSAS 40 (Συνδυασμοί Δημοσίου Τομέα)

4.5.2 Επίσημες μελέτες και έκδοση εγγράφων αναφορικά με την ανάπτυξη λογιστικών πολιτικών των EPSAS (Issues Papers).

✚ Έκδοση μελέτης για **την στήριξη μικρότερων και λιγότερο ριψοκίνδυνων οντοτήτων** (Eurostat, Ιούνιος 2016).

Οι μικρές οντότητες συχνά δεν διαθέτουν τις απαραίτητες δεξιότητες και ικανότητες για να αντιμετωπίσουν την εφαρμογή περίπλοκων λογιστικών και χρηματοοικονομικών πρότυπων αναφοράς. Επιπλέον η έλλειψη ικανοτήτων γίνεται αντιληπτή και κατά την διαδικασία πρώτης εφαρμογής των λογιστικών προτύπων σε δεδουλευμένη βάση, όπως προβλέπεται για το EPSAS. Ως εκ τούτου, όπως προτείνεται από την Eurostat, είναι απαραίτητο οι μελλοντικές λογιστικές τεχνικές απαιτήσεις των νέων προτύπων να λαμβάνουν υπόψη τις περιορισμένες διοικητικές ικανότητες και δυνατότητες των μικρών οντοτήτων. Για την πρώτη υιοθέτηση, θα μπορούσε να εξεταστεί μια εκτεταμένη περίοδος ανοχής προκειμένου οι μικρότερες οντότητες να μεταβούν ομαλότερα στις απαιτήσεις των νέων προτύπων.

Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι να αναπτύξει μια ανάλυση για την παροχή κατευθυντήριων γραμμών σε μικρότερες και λιγότερο επικίνδυνες οντότητες (SLREs) κατά την εφαρμογή των EPSAS.

Το έγγραφο αυτό έλαβε υπόψη:

- τις προβλέψεις για μικρότερες και λιγότερο επικίνδυνες οντότητες στο πλαίσιο των ακόλουθων διεθνών χρηματοοικονομικών πλαισίων όπως τα IPSAS, τα ΔΠΧΑ και οι ESA 2010.
- τις σκέψεις και αναλύσεις σχετικά με το θέμα που πραγματοποιήθηκε σε πέντε κράτη μέλη καθώς και σε τρεις χώρες εκτός ΕΕ
- άλλες διεθνείς προσεγγίσεις και εμπειρίες όσον αφορά την παροχή στήριξης για τις μικρότερες και λιγότερο επικίνδυνες οντότητες

Το κύριο συμπέρασμα της διαβούλευσης ήταν το εξής:

Δεδομένου του μεγάλου αριθμού των μικρών και λιγότερο ριψοκίνδυνων οντοτήτων και της πιθανής σημαντικότητάς τους συνολικά, δεν προτείνεται να εξαιρεθούν από το πεδίο εφαρμογής της αρχικής ένταξης τους. Ωστόσο, δεδομένης της μειωμένης δυναμικότητας και τεχνικής ικανότητας, θα πρέπει να προβλεφθεί η δυνατότητα μεγαλύτερης περιόδου εφαρμογής των EPSAS.

- ✚ Έκδοση μελέτης σχετικά με τη **λογιστική μεταχείριση των φόρων** (Eurostat, Οκτώβριος 2016).

Δεδομένου ότι οι φόροι αποτελούν τη σημαντικότερη πηγή εσόδων για πολλές δημόσιες διοικήσεις, η λογιστική απεικόνιση και αντιμετώπιση φορολογικών θεμάτων αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο του λογιστικού συστήματος του δημόσιου τομέα. Σύμφωνα με την έκθεση PwC από το 2014 οι σημαντικότερες πηγές μη-συναλλαγματικών εσόδων για (κεντρικές) κυβερνήσεις αποτελούνται από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, τον φόρο εισοδήματος εταιριών και τον φόρο φυσικών προσώπων.

Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι η ανάπτυξη ανάλυσης της λογιστικής μεταχείρισης των φόρων σύμφωνα με τις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς στο πλαίσιο των μελλοντικών Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων .

Το έγγραφο αυτό έλαβε υπόψη:

- τις κύριες κατηγορίες φόρων στην Ευρωπαϊκή Ένωση
- Οι προσεγγίσεις που ακολουθούνται συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης του τρόπου με τον οποίο αυτές οι κατηγορίες φόρων εμφανίζονται στα IPSAS και τα ΔΠΧΑ.
- Οι προσεγγίσεις που ελήφθησαν και η λογιστική αντιμετώπιση και εφαρμογή από πέντε συγκεκριμένες χώρες . Η PwC στην έκθεση της το 2014, η Γαλλία, η Λετονία, η Λιθουανία και το Ηνωμένο Βασίλειο αξιολογήθηκαν ως χώρες με υψηλή λογιστική ωριμότητα.

Τα κύρια συμπεράσματα της διαβούλευσης αναφορικά με την λογιστική μεταχείριση των φόρων ήταν τα εξής:

- Δεδομένης της ποικιλομορφίας των φορολογικών ρυθμίσεων στα κράτη μέλη, θα πρέπει να δημιουργηθεί μια ενιαία βάση για τη λογιστική

φορολόγηση. Τα EPSAS θα πρέπει να βασίζονται στις αρχές του IPSAS 23 και θα πρέπει να ακολουθείται η προσέγγιση του σε όλες τις κατηγορίες φορολογικών εσόδων.

- Η δημιουργία πρόσθετων οδηγιών εφαρμογής και καθοδήγησης με την ανάπτυξη ξεχωριστού υπό προτύπου των EPSAS που θα ερμηνεύει κάποιες πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις. Λαμβάνοντας υπόψη τη συγκρισιμότητα, οι κατευθύνσεις αυτές θα πρέπει να επικεντρώνονται αρχικά στους φόρους προστιθέμενης αξίας και εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Επιπλέον ανάλογα με την κατηγορία του φόρου και το αντίστοιχο φορολογικό σύστημα που ισχύει σε κάθε κράτος μέλος θα πρέπει να αναπτυχθούν λεπτομερείς οδηγίες εφαρμογής. Τέλος είναι απαραίτητη η παροχή πρόσθετης καθοδήγησης για το σχεδιασμό και την πρακτική εφαρμογή των στατιστικών μοντέλων, όσον αφορά την ετήσια εκτίμηση φορολογικής εισροής αλλά και τη διαδικασία είσπραξης.

✚ Έκδοση μελέτης σχετικά με τη **λογιστική μεταχείριση των παροχών των εργαζομένων** (Eurostat, Νοέμβριος 2016).

Ένα πολύ σημαντικό ζήτημα στη λογιστική του δημόσιου τομέα, είναι η λογιστική καταγραφή των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων που χορηγούνται στους δημόσιους υπαλλήλους και σε άλλους υπαλλήλους της γενικής κυβέρνησης. Αν και τα συνταξιοδοτικά συστήματα στα κράτη μέλη διαφέρουν μεταξύ τους, σχεδόν όλα αντιμετωπίζουν παρόμοιες προκλήσεις, ιδίως όσον αφορά τη γήρανση του πληθυσμού. Τα χαμηλά ποσοστά γονιμότητας και η αυξανόμενη μακροζωία του πληθυσμού αναφέρονται ως οι βασικοί παράγοντες που καθορίζουν αυτές τις δημογραφικές αλλαγές. Ως εκ τούτου, μπορεί να θεωρηθεί ότι στο μέλλον οι συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις των κρατών μελών θα αυξηθούν αντί να μειωθούν. Συνεπώς, η σαφής άποψη σχετικά με τις τρέχουσες και μελλοντικές συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις αποτελεί σημαντική πληροφορία χάραξης πολιτικής για τους υπεύθυνους στα κράτη μέλη.

Στόχος του εγγράφου είναι να συνοψιστούν οι προσεγγίσεις που λαμβάνονται σε επίπεδο λογιστικού προτύπου όσον αφορά την αναγνώριση και τη μέτρηση

των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων για τους υπαλλήλους της γενικής κυβέρνησης σε τουλάχιστον τρία κράτη μέλη με υψηλή λογιστικής ποιότητας και ωριμότητας. Οι συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις των εργαζομένων στο δημόσιο τομέα εκτός των υπαλλήλων της γενικής κυβέρνησης δεν εξετάζονται στο παρόν έγγραφο. Οι συντάξεις αυτές καλύπτονται είτε από συστήματα κοινωνικής ασφάλισης των κρατών μελών είτε από χρηματοδοτούμενα συνταξιοδοτικά συστήματα και είναι συστήματα συνεισφοράς. Επιπλέον, αναλύονται οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων των υπαλλήλων της κυβέρνησης στο πλαίσιο των υφιστάμενων διεθνών πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς (IPSAS, ΔΠΧΑ, λογιστικοί κανόνες της ΕΕ) και των στατιστικοί αρχών (GFS/ESA).

Με βάση το αίτημα της Eurostat, για περαιτέρω ανάλυση στο παρόν έγγραφο, τέθηκαν τα εξής ερωτήματα προς διερεύνηση :

- Ποιοι είναι οι κύριοι τύποι συνταξιοδοτικών συστημάτων που χρησιμοποιούνται στα κράτη μέλη της ΕΕ;
- Ποια είναι τα προβληματικά ζητήματα όσον αφορά την αναγνώριση και τη μέτρηση των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων; Κατά την άποψη της επιτροπής, τα ζητήματα αυτά αντιμετωπίζονται ικανοποιητικά στο IPSAS; Ωστόσο, θα ήταν αναγκαία η συμπληρωματική καθοδήγηση σχετικά με ορισμένες πτυχές της αντιμετώπισης των συντάξεων και πώς θα μπορούσε να μοιάζει αυτή η συμπληρωματική καθοδήγηση;
- Για τα κύρια συνταξιοδοτικά συστήματα, ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων αναγνώρισης και μέτρησης;
- Ποιες είναι οι συνέπειες για μια πιθανή σύγκλιση μεταξύ IPSAS και Ευρωπαϊκό Σύστημα Εθνικών και Περιφερειακών Λογαριασμών (ESA 2010);
- Υπάρχουν επιπτώσεις που πρέπει να σημειωθούν για άλλες παροχές σε εργαζομένους και κοινωνικές παροχές από τα συμπεράσματα σχετικά με τις παροχές σε εργαζομένους (συντάξεις);

Κατά την άποψη της Επιτροπής τα EPSAS θα μπορούσαν να ακολουθήσουν τις αρχές του IPSAS 39. Επιπλέον θα πρέπει να υπάρχει λογιστική καθοδήγηση και για άλλες παροχές σε εργαζομένους, όπως ασφάλιση ζωής μετά την υπηρεσία, ιατρική περίθαλψη μετά την υπηρεσία, άδεια και άλλες παροχές μακράς διάρκειας, ακόμη και αν διευθετούνται με βάση το αναδιανεμητικό ασφαλιστικό σύστημα. Ωστόσο, από την άποψη της σημαντικότητας και μεγέθους, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι υποχρεώσεις για άλλες παροχές σε εργαζομένους είναι λιγότερο σημαντικές από τις συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις. Τέλος για τα συστήματα ασφάλισης κοινωνικών παροχών που χρηματοδοτούνται πλήρως, το IPSASB και πιο συγκεκριμένα το ΔΠΧΑ 4 προβλέπει τη λογιστική καταγραφή των ασφαλιστικών συμβάσεων.

✚ Έκδοση αναφοράς σχετικά με τη **λογιστική αντιμετώπιση των κοινωνικών παροχών** (Eurostat, Νοέμβριος 2016).

Η παροχή κοινωνικών παροχών στους πολίτες είναι ένας από τους πρωταρχικούς στόχους των περισσότερων κυβερνήσεων στον κόσμο. Κατά συνέπεια, οι προϋπολογισμοί των κρατών μελών δείχνουν ότι οι κοινωνικές παροχές αποτελούν συχνά μία από τις σημαντικότερες δαπάνες και ότι οι δαπάνες αυτές έχουν αυξηθεί ακόμη και τα τελευταία δύο χρόνια. Παράγοντες όπως η γήρανση του πληθυσμού και η τεχνολογική πρόοδος που δημιουργεί νέες απαιτήσεις από τους πολίτες οδηγούν, για παράδειγμα, σε αύξηση των δαπανών υγειονομικής περίθαλψης και των συντάξεων για τους ηλικιωμένους.

Ο κύριος στόχος αυτού του εγγράφου ήταν η παροχή λογιστικής καταγραφής των κοινωνικών παροχών και μια ανάλυση της τρέχουσας κατάστασης των συζητήσεων σχετικά με τη λογιστική τους αντιμετώπιση. Τα κύρια ερωτήματα που τέθηκαν από την Επιτροπή ήταν τα εξής:

- Ποιοι είναι οι κύριοι τύποι κοινωνικών παροχών που χρησιμοποιούνται στα κράτη μέλη της ΕΕ; Πώς μπορούν να ταξινομηθούν; Ποιο είναι το επίπεδο σημαντικότητάς τους στις κρατικές δαπάνες;
- Ποια είναι τα προβληματικά σημεία/ζητήματα όσον αφορά την αναγνώριση και τη επιμέτρηση των κοινωνικών παροχών; Μπορεί να

εφαρμοστεί ένα ενιαίο λογιστικό μοντέλο για όλες τις κατηγορίες κοινωνικών παροχών;

- Για τις κύριες τάξεις κοινωνικών παροχών, ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής, την αναγνώριση και τη επιμέτρηση;
- Το έγγραφο διαβούλευσης του IPSASB σχετικά με τις κοινωνικές παροχές λαμβάνει ως βάση τους ορισμούς και την ταξινόμηση του GFS. Ποιες είναι οι συνέπειες για μια πιθανή σύγκλιση μεταξύ IPSAS και GFS/ESA;
- Τι επιπλέον εργασίες θα συνιστούσε η Επιτροπή αναφορικά με τις κοινωνικές παροχές;
- Υπάρχουν επιπτώσεις που πρέπει να σημειωθούν για τις παροχές των εργαζομένων από τα συμπεράσματα σχετικά με τις κοινωνικές παροχές;

Τα κύρια αποτελέσματα της συγκεκριμένης διαβούλευσης ήταν τα εξής:

- Η έκδοση σχεδίου έκθεσης για τις κοινωνικές παροχές από το IPSASB το 2017 δίνει την ευκαιρία να τροφοδοτηθούν οι απόψεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και των κρατών μελών σχετικά με τις μελλοντικές απαιτήσεις σχετικά με τη λογιστική καταγραφή των κοινωνικών παροχών στις συζητήσεις του IPSASB.
- Δεδομένου ότι το πεδίο εφαρμογής της λογιστικής καταγραφής των κοινωνικών παροχών θα αντικατοπτρίζεται στον ορισμό των κοινωνικών παροχών, η Επιτροπή συνιστά να αξιολογηθεί κατά πόσον ο προτεινόμενος ορισμός θα είναι σύμφωνος με τους στόχους του EPSAS. Στο πλαίσιο αυτό εξετάζεται κατά πόσον οι παροχές σε είδος, που παρέχονται σε συγκεκριμένες κοινωνικές ομάδες, θα συμπεριληφθούν στο πεδίο εφαρμογής της λογιστικής καταγραφής των κοινωνικών παροχών.
- Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνιστά το ενδεχόμενο διεξαγωγής έρευνας για όλες τις λογιστικές πρακτικές των κρατών μελών όσον αφορά τις κοινωνικές παροχές. Όσον αφορά την αναγνώριση των κοινωνικών παροχών, στόχος της έρευνας θα πρέπει να είναι ο προσδιορισμός

γεγονότων που μπορούν να οδηγήσουν, στην υποχρέωση αναγνώρισης των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις. Η έρευνα θα πρέπει επίσης να εξετάσει τις τρέχουσες προσεγγίσεις επιμέτρησης των κρατών μελών όσον αφορά τις κοινωνικές παροχές. Θα πρέπει να δοθεί έμφαση στις προσεγγίσεις και τις πολιτικές που ακολουθούν επί του παρόντος τα κράτη μέλη.

✚ Μελέτη αναφορικά με τη **λογιστική αντιμετώπιση των υποδομών των περιουσιακών στοιχείων** (Eurostat, Μάρτιος 2017).

Τα στοιχεία υποδομών είναι ένα από τα πιο σημαντικά στοιχεία της κατάστασης οικονομικής θέσης των περιουσιακών στοιχείων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού σε πολλές οντότητες του δημόσιου τομέα. Η στήριξη των επενδύσεων σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αποτελεί μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Σε διεθνές επίπεδο δεν υπάρχει ειδικό σχετικό πρότυπο για τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων των υποδομών. Αντίθετα, σύμφωνα με το IPSAS 17, το πρότυπο που εφαρμόζεται στη λογιστική των περιουσιακών στοιχείων υποδομής μπορεί να είναι προβληματικό όσον αφορά τις απαιτήσεις των ευρωπαϊκών προτύπων.

Στόχος του παρόντος εγγράφου ήταν η εκπόνηση μελέτης σχετικά με τον τρόπο καταμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων υποδομής στο πλαίσιο των μελλοντικών EPSAS. Τα κύρια ερωτήματα που τέθηκαν ήταν:

- Ποιες είναι οι σημαντικότερες κατηγορίες στοιχείων υποδομής των περιουσιακών στοιχείων;
- Για ποια από αυτές τις κατηγορίες προκύπτουν προβληματικά σημεία/ζητήματα όσον αφορά τον ορισμό, την αναγνώριση και την επιμέτρηση;
- Ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων αναγνώρισης και επιμέτρησης;
- Ποιες κατηγορίες στοιχείων υποδομής θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με μελλοντικά πρότυπα ή κατευθυντήριες γραμμές, λαμβάνοντας υπόψη ζητήματα σημαντικότητας και συγκρισιμότητας;

- Ποιες είναι οι συνέπειες για μια πιθανή σύγκλιση μεταξύ IPSAS και ESA;
- Θα μπορούσε ένα μελλοντικό πρότυπο EPSAS να συμβάλει στην προτεραιότητα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής όσον αφορά τους επενδυτικούς στόχους που έχει θέσει;

Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι γενικές λογιστικές απαιτήσεις του IPSAS 17 για ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό μπορούν να εφαρμοστούν στο συγκεκριμένο κεφάλαιο. Ωστόσο, μέσω της ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε στο παρόν έγγραφο σημειώθηκε ότι υπάρχουν ορισμένες πρακτικές δυσκολίες εφαρμογής. Επιπλέον στην συγκεκριμένη διαβούλευση συζητήθηκε η πρόσθετη καθοδήγηση και η τροποποίηση κάποιων άρθρων του IPSAS 17, όπως και επιπλέον θέματα προς συζήτηση με τα ενδιαφερόμενα μέρη των EPSAS, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι δυσκολίες που εντοπίστηκαν. Τέλος το έγγραφο καταλήγει με πρόταση για προσέγγιση που θα μπορούσε να ακολουθηθεί για την αναδιοργάνωση μελλοντικών συζητήσεων σχετικά με τη λογιστική καταγραφή των στοιχείων υποδομής.

Μελέτη σχετικά με την **οικονομική πληροφόρηση διαφορετικών τμημάτων μιας οντότητας** (Eurostat, Μάρτιος 2017).

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού καθώς και του δημόσιου τομέα απαιτούν από ορισμένες οντότητες να παρουσιάζουν τμηματική πληροφόρηση των οικονομικών τους καταστάσεων. Σύμφωνα με το IPSAS 18 στις περισσότερες περιπτώσεις, οι δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας είναι τόσο ευρείες και περιλαμβάνουν τόσο ευρύ φάσμα διαφορετικών γεωγραφικών περιοχών, ή περιφερειών με διαφορετικά κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά, ώστε είναι απαραίτητο να αναφέρονται αναλυτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγκεκριμένα τμήματα της οικονομικής οντότητας ώστε να παρέχουν σχετικές πληροφορίες για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

Στόχος του παρόντος εγγράφου θεμάτων ήταν η ανάπτυξη προτάσεων συζήτησης μεταξύ των κρατών μελών, σχετικά με την υποβολή εκθέσεων

σχετικά με τον πληροφόρηση ανά τμήματα, για τις ανάγκες των EPSAS. Για την επίτευξη του στόχου, το έγγραφο θεμάτων λαμβάνει υπόψη τις μελέτες

- σε τουλάχιστον τρία κράτη μέλη και
- σύμφωνα με τα υφιστάμενα διεθνή πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (IPSAS, ΔΠΧΑ, GFS/ESA).

Η Eurostat έθεσε στην Επιτροπή τα εξής ερωτήματα :

- Ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των διαφορετικών πιθανών προσεγγίσεων όσον αφορά την αναφορά τμημάτων ή εναλλακτικά τον αποκλεισμό της υποβολής εκθέσεων εξ ολοκλήρου τμήματος σύμφωνα με την οπτική των EPSAS;
- Ποιοι είναι οι πιθανοί τρόποι μείωσης του υψηλού φόρτου όσον αφορά τη υποβολή των αντίστοιχων εκθέσεων και ποιες είναι οι απαιτήσεις υποβολής όσον αφορά τα πρότυπα που θα θέσουν τα EPSAS;
- Πώς θα μπορούσε η υποβολή εκθέσεων τμήματος στο πλαίσιο των μελλοντικών προτύπων EPSAS να στηρίξει δυνητικά τις ανάγκες του ευρωπαϊκού συστήματος εθνικών λογαριασμών;

Η ανάλυση έδειξε ότι υπάρχουν ορισμένα ζητήματα που συνδέονται με τη συνάφεια των πληροφοριών τομέα που παρέχονται από το IPSAS 18 και ότι υπάρχει υψηλό κόστος και στις πρακτικές που σχετίζονται με την εφαρμογή του IPSAS 18. Ως εκ τούτου, η ομάδα εργασίας των EPSAS θα πρέπει να συζητήσει κατά πόσον το IPSAS 18 ή μια τροποποιημένη προσέγγιση είναι σε θέση να ικανοποιήσει τις ανάγκες των νέων προτύπων.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, η αναφορά ενός μειωμένου συνόλου πληροφοριών τομέα (δηλαδή μόνο των εσόδων και εξόδων του τομέα και όχι των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του κάθε τομέα ξεχωριστά) φαίνεται πιθανώς καταλληλότερη από την άποψη κόστους-οφέλους. Ωστόσο, πρέπει να θεωρηθεί ότι μια τέτοια προσέγγιση δεν θα ήταν σύμφωνη με το IPSAS.

Επιπλέον η προσέγγιση της χρήσης του ΔΠΧΑ 8 αντί του IPSAS 18 δεν φαίνεται κατάλληλη, δεδομένου ότι το ΔΠΧΑ 8 δεν είναι σε θέση να διασφαλίσει τη συγκρισιμότητα. Η χρησιμότητα της υποβολής εκθέσεων ανά

τομέα θα μπορούσε να βελτιωθεί εάν καταρτιζόταν ο προϋπολογισμός με βάση τις αρχές των EPSAS. Η ανάλυση ανά χώρα έδειξε ότι τα κράτη μέλη που παρέχουν πληροφορίες ανά τομέα, συσχετίζουν τη δομή και λειτουργία των τμημάτων τους με τη δομή και τη κατάρτιση των προϋπολογισμών τους. Με την παραπάνω προσέγγιση, η λογοδοσία των υπευθύνων τμημάτων και των στελεχών θα μπορούσε να βελτιωθεί. Επίσης, η σχέση μεταξύ της προγραμματισμένης και της πραγματικής κατανομής των πόρων με βάση τους τομείς καθώς και η σχέση των προγραμματισμένων και επιτευχθέντων αποτελεσμάτων ανά τομέα θα μπορούσε να αξιολογηθεί καλύτερα βάσει του προϋπολογισμού της τμηματοποίησης. Το μειονέκτημα μιας τέτοιας προσέγγισης είναι ότι η συγκρισιμότητα μεταξύ των διαφόρων τμημάτων ανά κράτη μέλος δεν μπορεί να επιτευχθεί λόγω της ποικιλομορφίας που επικρατεί στις διάφορες χώρες.

✚ Έκδοση αναφοράς σχετικά με τη **λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς** (Eurostat, Μάρτιος 2017).

Τα περιουσιακά στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς, όπως περιγράφονται στην έκθεση της PwC το 2014, είναι σημαντικά για τη λογιστική του δημόσιου τομέα, όχι μόνο λόγω της πολιτιστικής τους αξίας, αλλά και λόγω του μεγάλου όγκου τους σε ορισμένες περιπτώσεις. Επιπλέον, δεν μπορεί να θεωρηθεί δεδομένο ότι οι κυβερνήσεις θα διαθέτουν πάντα επαρκείς πόρους για τη διατήρηση όλων αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα, οι δαπάνες των κυβερνήσεων για τη διατήρηση και τη συντήρηση τους είναι πολύ περιορισμένες και σε πολλές περιπτώσεις αντλούνται για να καλύψουν άλλων ειδών παροχών μεγαλύτερης προτεραιότητας όπως οι κοινωνικές παροχές. Οι πληροφορίες σχετικά με το κόστος διατήρησης είναι απαραίτητες για τη λήψη αποφάσεων στον δημόσιο τομέα. Ως εκ τούτου, ένας από τους στόχους της λογιστικής καταγραφής της πολιτιστικής κληρονομιάς είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την συντήρηση και διατήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, η παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ύπαρξη των στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να συμβάλει στην πρόληψη της καταστροφής, της κλοπής και της παραμέλησης της κληρονομιάς.

Στόχος του παρόντος εγγράφου ήταν να αναδείξει τις διαφορετικές προσεγγίσεις που μελλοντικά είναι δυνατόν να αξιολογηθούν από τα EPSAS.

Το έγγραφο έλαβε υπόψιν :


- Όλες οι διαθέσιμες στο πληροφορίες που έχουν εκδοθεί από το IPSASB σχετικά με τη τρέχον αντιμετώπιση που αφορά τα στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς.
- Οι προσεγγίσεις που ακολουθούνται συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης του τρόπου με τον οποίο αυτές οι κατηγορίες φόρων εμφανίζονται στα IPSAS και τα ΔΠΧΑ.
- Οι προσεγγίσεις που ελήφθησαν σε επίπεδο λογιστικών προτύπων σε δύο κράτη μέλη και στη κοινότητα του Εσσεν.

Τα ερωτήματα που τέθηκαν προς απάντηση ήταν τα εξής:

- Ποιες είναι οι σημαντικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς;
- Για ποια από αυτές τις κατηγορίες προκύπτουν προβληματικά σημεία/ζητήματα όσον αφορά τον ορισμό, την αναγνώριση και την επιμέτρηση;
- Ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων αναγνώρισης και επιμέτρησης;
- Ποιες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τα μελλοντικά πρότυπα EPSAS και τι καθοδήγηση πρέπει να υπάρχει για την ύπαρξη σημαντικότητας και συγκρισιμότητας;
- Ποιες είναι οι συνέπειες για μια πιθανή σύγκλιση μεταξύ IPSAS και ESA;

Κατά τη σύνταξη του εγγράφου εντοπίστηκαν τα ακόλουθα θέματα που θα μπορούσαν ενδεχομένως να έχουν σημασία για τον μελλοντικό καθορισμό προτύπων:

- Μπορούν να ακολουθηθούν δύο προσεγγίσεις για τον προσδιορισμό των στοιχείων πολιτιστικής κληρονομιάς, η προσέγγιση που βασίζεται σε κανόνες ή η προσέγγιση βάσει αρχών. Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα κάθε προσέγγισης που περιγράφεται στο παρόν έγγραφο μπορεί να είναι σημαντικά για την μελλοντικής ανάπτυξης των προτύπων αναφορικά με το συγκεκριμένο ζήτημα.
- Εάν επιλεγεί η προσέγγιση βάσει αρχών, τότε το ερώτημα είναι κατά πόσον θα πρέπει να αναπτυχθούν ειδικά και αντικειμενικά κριτήρια για τη διάκριση των στοιχείων αυτών που θεωρούνται η όχι πολιτιστική κληρονομιά.
- Ένα θεμελιώδες ερώτημα είναι κατά πόσον τα αντικείμενα πολιτιστικής κληρονομιάς μπορούν να θεωρηθούν περιουσιακά στοιχεία. Στη συζήτηση αυτή εξετάστηκαν τα πιθανά επιχειρήματα, καθώς και οι τρέχουσες πρακτικές σε τρία εθνικά λογιστικά πλαίσια του δημόσιου τομέα που αποτέλεσαν αντικείμενο της έρευνας, λαμβάνοντας επίσης υπόψη τον ορισμό του εννοιολογικού πλαισίου του IPSASB.
- Τέλος οι απαιτήσεις για τη δημοσιοποίηση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς εξαρτώνται πιθανώς από το ζήτημα της αναγνώρισης τους. Ένα από τα θέματα που πρέπει να συζητηθούν είναι κατά πόσον, από άποψη λογοδοσίας, θα πρέπει επίσης να υπάρχουν γνωστοποιήσεις σχετικά με τα είδη πολιτιστικής κληρονομιάς.

 **Μελέτη σχετικά με τη λογιστική μεταχείριση των στρατιωτικών περιουσιακών στοιχείων (Eurostat, Απρίλιος 2017).**


Τα στρατιωτικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να περιλαμβάνουν μεγάλη ποικιλία εξοπλισμού και κτιριακών εγκαταστάσεων. Ορισμένα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι μη στρατιωτικά όπως κτίρια και γραφεία, ενώ άλλα είναι πολύ συγκεκριμένα και αφορούν στρατιωτικό εξοπλισμό όπως για παράδειγμα πυρηνικά προϊόντα. Η λογιστική καταγραφή αυτών των ειδικών στρατιωτικών πόρων αποτελεί ένα σημαντικό, ευαίσθητο και τεχνικά περίπλοκο για ορισμένα κράτη μέλη.

Στόχος του παρόντος εγγράφου ήταν η εκπόνηση ανάλυσης για τη συζήτηση των κρατών μελών σχετικά με τον τρόπο καταμέτρησης των στρατιωτικών πόρων στο πλαίσιο της μελλοντικής ανάπτυξης των EPSAS.

Τα ερωτήματα που τέθηκαν προς απάντηση ήταν τα εξής:

- Ποιες είναι οι σημαντικότερες κατηγορίες στρατιωτικών πόρων;
- Για ποια από αυτές τις κατηγορίες προκύπτουν προβληματικά σημεία/ζητήματα όσον αφορά την αναγνώριση, μέτρηση και παρουσίαση;
- Ποιες είναι οι κύριες πρακτικές δυσκολίες και ευαισθησίες που μπορεί να προκύψουν με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των στρατιωτικών πόρων και πώς θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν;
- Ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων αναγνώρισης και μέτρησης;
- Ποιες κατηγορίες θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τα μελλοντικά πρότυπα EPSAS και τι καθοδήγηση πρέπει να υπάρχει για την ύπαρξη σημαντικότητας και συγκρισιμότητας;
- Ποιες είναι οι συνέπειες για μια πιθανή σύγκλιση μεταξύ IPSAS και ESA;

Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι γενικές λογιστικές απαιτήσεις βάσει του IPSAS 17 για ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό και βάσει του IPSAS 31 για άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να εφαρμοστούν σε στρατιωτικά περιουσιακά στοιχεία. Ωστόσο, μέσω της ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε στο παρόν έγγραφο σημειώθηκε ότι υπάρχουν πρακτικές δυσκολίες εφαρμογής. Η ανάγκη κατηγοριοποίησης των στρατιωτικών περιουσιακών στοιχείων, πρόσθετης καθοδήγησης και διαχώρισης μερικών επιλογών αναφορικά με το IPSAS 17, παρατίθενται ως θέματα που αφορούν κατά την περαιτέρω ανάπτυξη των EPSAS, τα οποία μπορούν να συμβάλουν στην αντιμετώπιση αυτών των δυσκολιών.

 Έκδοση αναφοράς σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των κοινωνικών συνεισφορών (Eurostat, Οκτώβριος 2017).

Όπως φαίνεται και στην μελέτη σχετικά με τη λογιστική μεταχείριση των φόρων, οι κοινωνικές εισφορές αποτελούν τη σημαντικότερη πηγή μη συναλλαγματικών εσόδων των κυβερνήσεων στην Ευρώπη. Δεδομένης της σημασίας των κοινωνικών εισφορών για τη χρηματοδότηση της κοινωνικής ασφάλισης, ο υπολογισμός τους αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της λογιστικής του δημόσιου τομέα.

Στόχος του παρόντος εγγράφου ήταν η ανάπτυξη ανάλυσης της λογιστικής μεταχείρισης των κοινωνικών εισφορών στο πλαίσιο των μελλοντικών ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα.

Τα ερωτήματα που τέθηκαν από την Eurostat και εξετάστηκαν από την Επιτροπή ήταν τα εξής:

- Για ποιες κύριες κατηγορίες κοινωνικών εισφορών προκύπτουν προβληματικά σημεία/ζητήματα με την αναγνώριση και τη επιμέτρηση;
- Αντιμετωπίζονται ικανοποιητικά τα προβληματικά σημεία/ζητήματα όσον αφορά την αναγνώριση και τη μέτρηση των κοινωνικών εισφορών στο IPSAS;
- Θα ήταν αναγκαία η συμπληρωματική καθοδήγηση σχετικά με ορισμένες πτυχές της αντιμετώπισης των κοινωνικών εισφορών και πώς θα διαμορφωνόταν;
- Ποια θα ήταν η προσέγγιση όσον αφορά τη λογιστική καταγραφή των κοινωνικών εισφορών και ποια θα ήταν μια καλή σύγκλιση για την οργάνωση μελλοντικών συζητήσεων με τα ενδιαφερόμενα μέρη του EPSAS;
- Υπάρχουν βασικοί παραλληλισμοί και ομοιότητες μεταξύ φόρων και κοινωνικών εισφορών που πρέπει να ληφθούν υπόψη;

Με βάση την ανάλυση, η Επιτροπή έφτασε στα εξής συμπεράσματα:

- Οι λογιστικές δυσκολίες για τις κοινωνικές εισφορές ενδέχεται να μην είναι επαρκώς ουσιώδεις και σημαντικές. Αρχικά θα πρέπει να αξιολογηθεί κατά πόσον είναι σημαντικό να αναπτυχθούν συμπληρωματικές κατευθυντήριες γραμμές για τη λογιστική των

κοινωνικών εισφορών. Η αξιολόγηση αυτή θα πρέπει να βασίζεται σε μεγαλύτερο δείγμα κρατών μελών. Σε περίπτωση που αποφασιστεί η ανάπτυξη κατευθυντήριων γραμμών θα πρέπει να υπάρχει μια προσέγγιση βασισμένη στις αρχές τις πολιτικές και τα δεδομένα των διαφορετικών και σύνθετων συστημάτων κοινωνικών εισφορών στα κράτη μέλη. Λόγω της παρόμοιας φύσης των λογιστικών δυσκολιών των κοινωνικών εισφορών και των φόρων, συνιστάται η χρήση των ίδιων λογιστικών αρχών και για τους δύο τύπους εισφορών. Ένα πρότυπο EPSAS που καλύπτει τις κοινωνικές εισφορές θα πρέπει να βασίζεται στις αρχές του IPSAS 23 (ή του μελλοντικού IPSAS για τα έσοδα). Συμπληρωματικά του προτύπου, θα πρέπει να παρέχονται διερμηνείες και οδηγίες εφαρμογής σχετικά με τη λογιστική των κοινωνικών εισφορών. Δεδομένου ότι τα EPSAS θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες αρχές και πολιτικές, το πρότυπο θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες κοινωνικών εισφορών (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών για τους αυτοαπασχολούμενους επιχειρηματίες). Οι υπεύθυνοι και ειδικοί κοινωνικής ασφάλισης από τα κράτη μέλη θα πρέπει να συμμετάσχουν στην ανάπτυξη των λογιστικών αρχών και τυχόν πρόσθετων κατευθύνσεων προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ενιαίο εναρμονισμένο πρότυπο.

- Θα πρέπει να αναπτυχθούν πρόσθετες κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής για τη λογιστική των κοινωνικών εισφορών. Ομοίως, όπως συνιστάται στο έγγραφο για τα φορολογικά ζητήματα, οι εν λόγω οδηγίες εφαρμογής θα μπορούσαν να παρέχονται ως χωριστό τμήμα των EPSAS. Ανάλογα με το είδος των κοινωνικών εισφορών και το αντίστοιχο σύστημα επιβολής, θα πρέπει να αναπτυχθούν λεπτομερείς οδηγίες εφαρμογής για τον σχεδιασμό και την πρακτική εφαρμογή των στατιστικών μοντέλων, την προσέγγιση κοινωνικής ασφάλισης, αξιολόγησης και τη μέθοδο μετρητών που προσαρμόζεται στο χρόνο. Οι κατευθύνσεις αυτές θα πρέπει να είναι συγκεκριμένες ανάλογα με την κατηγορία των κοινωνικών εισφορών και θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα επιμέρους συστήματα κοινωνικής ασφάλισης και φορολογίας των κρατών μελών.

- ✚ Έκδοση αναφοράς σχετικά με τις εθνικές προσεγγίσεις **για την δημιουργία ενός ενιαίου και εναρμονισμένου λογιστικού σχεδίου** (Eurostat, Οκτώβριος 2017).

Η έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και την COM/2013/0114 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου με θέμα «Προς την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα στα κράτη μέλη» για την αξιολόγηση της καταλληλότητας του IPSAS για τα κράτη μέλη της ΕΕ, περιγράφει όσον αφορά την έγκριση των ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα (EPSAS) ότι «η ανάπτυξη ενός νέου λογιστικού σχεδίου αποτελεί βασικό βήμα για την έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένων εσόδων. Σύμφωνα με την Επιτροπή εάν καλά σχεδιασμένο λογιστικό σχέδιο μπορεί να βοηθήσει στην αποτελεσματική δημιουργία οικονομικών πληροφοριών για διάφορους σκοπούς. Όπως ορίζεται στην έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, ένα λογιστικό σχέδιο είναι ένα συστηματικό σύστημα κωδικοποίησης για την ταξινόμηση και την κωδικοποίηση των συναλλαγών και των γεγονότων στο πλαίσιο του λογιστικού συστήματος. Καθορίζει την οργάνωση των καθολικών που χρησιμοποιούνται στο λογιστικό σύστημα. Οι τύποι ταξινομήσεων που προβλέπονται από λογιστικό πίνακα μπορεί να περιλαμβάνουν οικονομικές, λειτουργικές, διοικητικές ταξινομήσεις, καθώς και λεπτομερέστερες ταξινομήσεις για κέντρα κόστους, προγράμματα, έργα, εκροές και αποτελέσματα.

Στόχος του παρόντος εγγράφου έκδοσης είναι να διερευνηθούν οι προσεγγίσεις που έχουν ληφθεί σε τουλάχιστον τρία κράτη μέλη, καθώς και οι ευκαιρίες και οι προκλήσεις που αντιμετωπίζουν, όσον αφορά την εναρμόνιση των λογιστικών τους σχεδίων με τις απαιτήσεις υποβολής χρηματοοικονομικής εκθέσεων.

Με βάση το αίτημα της Eurostat, το παρών έγγραφο εξέτασε τα ακόλουθα ερωτήματα:

- Οι προσεγγίσεις που ελήφθησαν για την εναρμόνιση του λογιστικού σχεδίου σε τρία κράτη μέλη, τα οποία έχουν επανασχεδιαστεί ή

εξετάζουν τον επανασχεδιασμό του λογιστικού τους σχεδίου. Ποιοι στόχοι ή σκοποί εξυπηρετούνται; Ποια είναι η σχέση με τα λογιστικά πρότυπα που ισχύουν;

- Ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των διαφόρων προσεγγίσεων;
- Σε ποιο στάδιο της λογιστικής μεταρρύθμισης αναπτύχθηκαν τα εναρμονισμένα λογιστικά σχέδια; Για ποιους τύπους κρατικών φορέων έχει πραγματοποιηθεί η εναρμόνιση; Πόσο εκτεταμένη είναι η εναρμόνιση και ποια εναρμονισμένη τεχνική καθοδήγηση παρέχεται;
- Πώς συνδέονται τα εθνικά εναρμονισμένα λογιστικά σχέδια με τη λογιστική ταμειακής βάσης και τον προϋπολογισμό και πώς μπορούν να υποστηρίξουν την ενοποίηση; Επίσης, πώς παρέχονται οι κατάλληλες πληροφορίες που απαιτείτε για τη δημιουργία δεδουλευμένων οικονομικών δεδομένων με σκοπό την κατάρτιση δημόσιων οικονομικών καταστάσεων με βάση τη μεθοδολογία Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών;
- Σε ποιο βαθμό η εναρμόνιση των λογιστικών σχεδίων συνοδεύτηκε από νέους λογιστικούς κανόνες και πολιτικές σε διάφορα επίπεδα και οντότητες της κυβέρνησης;
- Πώς εφαρμόστηκαν τα νέα λογιστικά σχέδια στην πράξη;

Η χρήση ενός τυποποιημένου λογιστικού σχεδίου δεν αποτελεί από μόνη της στόχο, αλλά εργαλείο σε ολόκληρη την διαδικασία λογιστικής αποτύπωσης και υποβολής χρηματοοικονομικών εκθέσεων. Στην πράξη, η ανάπτυξη ενός ενιαίου λογιστικού σχεδίου είναι απαραίτητο μέσο, για την επίτευξη εναρμόνισης μεταξύ των οντοτήτων που υποβάλλουν εκθέσεις. Η συγκρισιμότητα κατά την παρουσίαση διευκολύνεται σε μεγάλο βαθμό από τη χρήση ενός τυποποιημένου λογιστικού σχεδίου από όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης, οι ακόλουθες πτυχές θα πρέπει να εξετάζονται ειδικά κατά την ανάπτυξη και επανασχεδιασμό ενός λογιστικού σχεδίου:

- Η εξέταση των αναγκών των χρηστών είναι μια σημαντική πτυχή και μπορεί να διαφέρει από χώρα σε χώρα. Για παράδειγμα, η κυβέρνηση της Εσθονίας αποφάσισε πρόσφατα να εγκρίνει τον προϋπολογισμό βάσει δεδουλευμένων εσόδων, εναρμονίζοντας έτσι τους δημοσιονομικούς και γενικούς λογιστικούς κανόνες. Κατά συνέπεια, έχει αναπτυχθεί ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο λογιστικό σχέδιο. Αντίθετα, η Πορτογαλία εξακολουθεί να χρησιμοποιεί (τροποποιημένο) προϋπολογισμό σε μετρητά κατά τη μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένων εσόδων βάσει του IPSAS και, ως εκ τούτου, αποφάσισε να διατηρήσει χωριστή τη λογιστική και τη γενική λογιστική του προϋπολογισμού.
- Η ανάπτυξη ολοκληρωμένων λύσεων συστημάτων πληροφορικής μπορεί να διευκολύνει περαιτέρω τη δημιουργία ενιαίου και ολοκληρωμένου λογιστικού σχεδίου. Στο Βέλγιο, για παράδειγμα, το έργο fedcom περιλάμβανε την ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου λογιστικού συστήματος και λογιστικού πίνακα από την κεντρική κυβέρνηση και την εφαρμογή ενός νέου συστήματος ERP σε οντότητες της κεντρικής κυβέρνησης.
- Συνιστάται εναρμόνιση του λογιστικού σχεδίου για όλες τις κυβερνητικές οντότητες εντός της χώρας. Αυτό διευκολύνει τόσο την ενοποίηση σε συγκεκριμένο κυβερνητικό επίπεδο (κεντρικό, κρατικό και τοπικό) όσο και την εδραίωση σε εθνικό επίπεδο. Στην Εσθονία και την Πορτογαλία, η λογιστική μεταρρύθμιση έχει οργανωθεί σε εθνικό επίπεδο.
- Αυστηρή και συνεπής εφαρμογή σε όλες τις οντότητες της ανάπτυξης ολοκληρωμένων και εύχρηστων κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με το λογιστικό σχέδιο και την παροχή εις βάθος προγράμματος κατάρτισης στους χρήστες. Για παράδειγμα, αυτό έχει αποδειχθεί βασικός παράγοντας επιτυχίας στην εφαρμογή των δεδουλευμένων λογιστικών πολιτικών που βασίζονται στα IPSAS από την κυβέρνηση της Εσθονίας.
- Η τροποποίηση της υποκείμενης νομοθεσίας, ανάλογα με την περίπτωση, των νέων απαιτήσεων θα πρέπει να υποστηρίζεται από

νομικά κείμενα. Στο Βέλγιο, την Πορτογαλία και την Εσθονία, για παράδειγμα, η χρήση εναρμονισμένου λογιστικού πίνακα από οντότητες του δημόσιου τομέα στο πεδίο εφαρμογής αναφέρεται ρητά στην εθνική νομοθεσία. Το επίπεδο των λεπτομερειών που περιλαμβάνονται/στη γλώσσα που χρησιμοποιείται στη νομοθεσία θα πρέπει να επιτρέπει την ευελιξία που απαιτείται κατά τη διατήρηση του λογιστικού πίνακα με την πάροδο του χρόνου.

✚ Μελέτη σχετικά με την σχετικά με την **εφαρμογή προεξοφλητικών επιτοκίων** (Eurostat, Απρίλιος 2018).

Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι μια τεχνική που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην παρούσα αξία τους. Η λογιστική αξία που αντικατοπτρίζεται στον ισολογισμό αντιπροσωπεύει γενικά την παρούσα αξία των μελλοντικών ροών που συνδέονται με αυτά τα στοιχεία που προεξοφλούνται σε προκαθορισμένα επιτόκια. Όσο μεγαλύτερη είναι η ληκτοτητα του περιουσιακού στοιχείου, τόσο υψηλότερο είναι ο συντελεστής προεξόφλησης. Επίσης ανάλογα με τα ισχύοντα πλαίσια χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και με τους τύπους περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων υφίστανται διάφοροι κανόνες προεξόφλησης .

Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι να συνοψίσει τις προσεγγίσεις που ελήφθησαν σε επίπεδο λογιστικών προτύπων όσον αφορά την εφαρμογή των προεξοφλητικών επιτοκίων στους σχετικούς λογιστικούς τομείς, ιδίως όσον αφορά τη λογιστική των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων. Ο απώτερος στόχος είναι να αναπτυχθεί μια προσέγγιση για την οργάνωση της μελλοντικής συζήτησης σχετικά με την εφαρμογή των προεξοφλητικών επιτοκίων με τα ενδιαφερόμενα μέρη της EPSAS.

Με βάση το αίτημα της Eurostat, το έγγραφο εξετάζει τα ακόλουθα ερωτήματα:

- Ποιοι είναι οι λογιστικοί τομείς όπου η εφαρμογή των προεξοφλητικών επιτοκίων έχει σημαντικό αντίκτυπο και τι προβλήματα μπορεί να προκύψουν;

- Ποιοι είναι οι πιο κοινοί τύποι προεξόφλησης , πως χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των σημερινών αξιών και σε ποια βάση η επιλογή γίνεται μεταξύ τους στην περίπτωση διαφορετικών λογιστικών στοιχείων;
- Για τους λογιστικούς τομείς έχει σημαντικό αντίκτυπο, ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων για την εφαρμογή τους σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα;
- Ποιες είναι οι κύριες δυσκολίες και ζητήματα στην εφαρμογή αναφορικά με τις υφιστάμενες προσεγγίσεις;
- Πώς μια ευρωπαϊκή λογιστική εναρμόνιση θα μπορούσε να επιτευχθεί στον τομέα των προεξοφλητικών επιτοκίων;
- Λαμβάνοντας υπόψη το κόστος και τα οφέλη, τι κατευθύνσεις θα συνιστούσε η PwC για το EPSAS στην πράξη;

Σύμφωνα με την PwC που ανέλαβε την παρούσα ανάλυση, ο καθορισμός των προεξοφλητικών επιτοκίων σε πανευρωπαϊκό επίπεδο θα έχει τα εξής σημαντικά πλεονεκτήματα:

- Θα διασφαλίζονταν η συγκρισιμότητα των εκθέσεων EPSAS σε όλα τα κράτη μέλη και των κυβερνητικών φορέων εντός της ΕΕ.
- Θα ενισχύσει την αντικειμενικότητα των εκθέσεων EPSAS εξαλείφοντας τον κίνδυνο προκατάληψης κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή τον κίνδυνο να επιλεγούν συγκεκριμένα επιτόκια με στόχο την επίτευξη του επιθυμητού οικονομικού αποτελέσματος.
- Θα απλοποιούσε τη διαδικασία υποβολής εκθέσεων για τα κράτη μέλη που δεν θα χρειαζόταν να σχεδιάζουν και να εφαρμόζουν τους δικούς τους κανόνες, μειώνοντας κατά συνέπεια το κόστος υποβολής εκθέσεων EPSAS.

Τα οφέλη μιας τέτοιας προσέγγισης αναγνωρίζονται ευρέως σε εθνικό επίπεδο σε ορισμένα κράτη μέλη. Επιπλέον, μια τέτοια προσέγγιση εφαρμόζεται ήδη στην ΕΕ στον ασφαλιστικό κλάδο, καθώς η EIOPA, η ευρωπαϊκή ρυθμιστική αρχή του ασφαλιστικού κλάδου, θέτει κεντρικά τα προεξοφλητικά επιτόκια που θα χρησιμοποιηθούν από τις ασφαλιστικές εταιρείες.

Τέλος ανεξάρτητα από το κατά πόσον τα προεξοφλητικά επιτόκια καθορίζονται κεντρικά ή σε εθνικό επίπεδο καθενός, θα πρέπει να προσδιοριστεί μια συνεπής μεθοδολογία που θα εφαρμόζεται στο ακέραιο από όλα τα κράτη μέλη.

✚ Έκδοση αναφοράς σχετικά με τη **λογιστική μεταχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων (Eurostat, Απρίλιος 2018).**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Η αναγνώριση αυτών των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι εύκολη, ιδίως λόγω της ιδιαίτερης φύσης τους. Επειδή δεν έχουν καμία φυσική υπόσταση, μία από τις βασικές προκλήσεις είναι να προσδιοριστούν κατά πρώτο λόγο, και στη συνέχεια να καθοριστεί μια διαδικασία συνεχούς επιμέτρησης και ελέγχου για το αν συνεχίζουν να λογίζονται ως άυλα.

Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι η σύνοψη των προσεγγίσεων που έχουν ληφθεί σε επίπεδο λογιστικών προτύπων όσον αφορά τους σημαντικότερους τύπους άυλων περιουσιακών στοιχείων σε τουλάχιστον τρία κράτη μέλη με υψηλή λογιστική ωριμότητα. Αφορά τις προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των υφιστάμενων διεθνών χρηματοοικονομικών πλαισίων αναφοράς - IPSAS, ΔΠΧΑ και ΕΣΟΛ 2010.


Με βάση το αίτημα της Eurostat, το έγγραφο εξετάζει τα ακόλουθα ερωτήματα:

- Ποιες είναι οι σημαντικότερες κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων, και σε ποιες προκύπτουν προβληματικά σημεία και ζητήματα όσον αφορά τον ορισμό, την αναγνώριση, τη μέτρηση και την παρουσίαση;
- Πώς οι προσεγγίσεις που αναλύονται στα τρία κράτη μέλη διαφέρουν στον χειρισμό συγκριτικά με τα IPSAS;
- Για τις κύριες κατηγορίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων, ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων για την αναγνώριση και τη μέτρηση σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα;
- Πώς μια ευρωπαϊκή λογιστική εναρμόνιση θα μπορούσε να επιτευχθεί στον τομέα των άυλων περιουσιακών στοιχείων;

- Λαμβάνοντας υπόψη το κόστος και τα οφέλη, τι κατευθύνσεις θα συνιστούσε η PwC για το EPSAS στην πράξη;

Με βάση την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στο παρόν τεύχος, θεωρείται ότι το IPSAS 31 για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που είναι το κύριο σημείο αναφοράς για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων από φορείς του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, προέκυψαν οι εξής παρατηρήσεις που επισήμαναν τα κράτη μέλη για να παράσχουν τις ακόλουθες συστάσεις σχετικά με θέματα προς συζήτηση σε μελλοντική διαβούλευση:

- Αντιμετώπιση των πρακτικών δυσκολιών κατά την εφαρμογή του προτύπου, επιτρέποντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επωφεληθούν από την τριετή μεταβατική περίοδο ελάφρυνσης που περιλαμβάνεται στο IPSAS 33 «Διαδικασίες πρώτης εφαρμογής δεδουλευμένης βάσης IPSAS στα». Επιπλέον, παρέχονται πρακτικές συμβουλές που μπορούν να διευκολύνουν την κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης.
- Αξιοποιώντας τις αρχές που περιλαμβάνονται στο εννοιολογικό πλαίσιο του IPSAS σχετικά με τις συνθήκες υπό τις οποίες τα δικαιώματα που απορρέουν από κυρίαρχες εξουσίες μπορούν να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία. Αυτό θα συμπληρώσει τις αρχές που περιλαμβάνονται στο IPSAS 31 με λογιστικές οδηγίες που σχετίζονται με το ευρωπαϊκό πλαίσιο.
- Ορισμός υποκατηγοριών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αντικατοπτρίζει τους κύριους τύπους άυλων στοιχείων ενεργητικού που συνήθως έχουν οι κυβερνήσεις.

 Έκδοση αναφοράς σχετικά με τη **λογιστική μεταχείριση των επιχορηγήσεων (Eurostat, Απρίλιος 2018)**.

Οι επιχορηγήσεις και οι λοιπές μεταβιβάσεις αντιπροσωπεύουν σημαντικό μερίδιο των μη συναλλαγματικών συναλλαγών των κυβερνήσεων που μπορούν να ενεργούν είτε ως χορηγοί είτε ως αποδέκτες. Κατά συνέπεια, η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και των λοιπών μεταφορών που παρέχονται και

εισπράττονται (μη συναλλαγματικές συναλλαγές χωρίς όρους, με και χωρίς κριτήρια επιλεξιμότητας) έχει ιδιαίτερη σημασία.

Στόχος του παρόντος εγγράφου έκδοσης είναι να συνοψιστούν οι προσεγγίσεις που λαμβάνονται σε επίπεδο λογιστικού προτύπου και οι σημαντικότερες μορφές επιχορηγήσεων και άλλων μεταφορών σε δύο κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης («κράτη μέλη της ΕΕ») και σε έναν διεθνή οργανισμό με υψηλή λογιστική ωριμότητα. Εξετάζει τις προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των υφιστάμενων διεθνών πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Με βάση το αίτημα της Eurostat, για περεταίρω ανάλυση στο παρών έγγραφο, τέθηκαν τα εξής ερωτήματα προς διερεύνηση :

- Ποιες είναι οι σημαντικότερες κατηγορίες και χαρακτηριστικά των επιχορηγήσεων και άλλων μεταφορών που λαμβάνονται και δίνονται από δημόσιους φορείς, την ΕΕ και άλλους διεθνείς οργανισμούς, και για τις οποίες ενδέχεται να προκύψουν προβληματικά σημεία/ζητήματα όσον αφορά τον ορισμό, την αναγνώριση, τη μέτρηση και την παρουσίαση;
- Ποιες λογιστικές κατευθυντήριες γραμμές είναι διαθέσιμες στα IPSAS, τα ΔΠΧΑ και το ΕΣΛ 2010;
- Για τις κύριες κατηγορίες επιχορηγήσεων, ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων για την αναγνώριση και τη μέτρηση σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα;
- Λαμβάνοντας υπόψη το κόστος και τα οφέλη, τι κατευθύνσεις θα συνιστούσε η PwC για το EPSAS στην πράξη;

Συμπερασματικά μετά τη σύγκριση των λογιστικών πρακτικών σε επιλεγμένες χώρες (Λετονία, Βέλγιο) δείχνει ότι οι κυβερνήσεις λαμβάνουν και παρέχουν επιχορηγήσεις και άλλες μεταφορές που είναι σε μεγάλο βαθμό παρόμοιες. Ιδιαίτερα τα διάφορα είδη επιχορηγήσεων της ΕΕ που προσφέρονται στους δικαιούχους είναι παρόμοιες για όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ. Ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο να διασφαλιστεί ότι οι επιχορηγήσεις είναι συγκρίσιμες και λαμβάνονται υπόψη σε ολόκληρη την ΕΕ με ακριβώς τον ίδιο τρόπο. Αυτό θα μπορούσε να διασφαλιστεί με την ανάπτυξη ειδικών λογιστικών κατευθυντήριων γραμμών και ενδεικτικών παραδειγμάτων ανά είδος

επιχορήγησης ή άλλης μεταφοράς. Αυτό μπορεί να είναι ιδιαίτερα πολύτιμο για την αντιμετώπιση των πολυετών και σύνθετων επιχορηγήσεων. Επιπλέον, η εναρμόνιση των απαιτήσεων παρουσίασης και γνωστοποίησης θα παρείχε μια χρήσιμη βάση σύγκρισης που λαμβάνονται και παρέχονται από τα κράτη μέλη.

✚ Έκδοση αναφοράς σχετικά με την έκδοση γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (Eurostat, Απρίλιος 2018).

Το ζήτημα της βελτίωσης των γνωστοποιήσεων στα σημειώματα των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της καλύτερης επικοινωνίας στον τομέα της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στο τρέχον πλαίσιο, οι IPSAS, καθώς και οι οικονομικές εκθέσεις ΔΠΧΑ και οι απαιτήσεις γνωστοποίησης θεωρούνται συχνά υπερβολικά περίπλοκες.

Στόχος του παρόντος εγγράφου ήταν η ανάλυση και η σύνοψη των σημαντικότερων απαιτήσεων γνωστοποίησης σε τουλάχιστον τρία κράτη μέλη, καθώς και των απαιτήσεων βάσει των υφιστάμενων διεθνών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το έγγραφο αναπτύσσει μια προσέγγιση για την οργάνωση μελλοντικής συζήτησης σχετικά με την ανάπτυξη αρχών όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις για τα EPSAS.

Με βάση το αίτημα της Eurostat, για περαιτέρω ανάλυση στο παρόν έγγραφο, τέθηκαν τα εξής ερωτήματα προς διερεύνηση:

- Πώς θα μπορούσαν να κατηγοριοποιηθούν οι γνωστοποιήσεις;
- Ποιοι είναι οι κύριοι λογιστικοί τομείς του IPSAS και των ΔΠΧΑ όπου οι απαιτήσεις γνωστοποίησης μπορούν να θεωρηθούν ανησυχητικές;
- Πώς αντιμετωπίστηκαν αυτές οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σε αυτά τα πλαίσια;
- Ποιους σκοπούς εξυπηρετούν αυτές οι απαιτήσεις;
- Ποια είναι τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των υφιστάμενων προσεγγίσεων για την αναγνώριση και τη μέτρηση σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα;
- Πώς θα μπορούσαν να αναπτυχθούν στο ευρωπαϊκό πλαίσιο εναλλακτικές προσεγγίσεις, λαμβάνοντας υπόψη το εννοιολογικό πλαίσιο του IPSAS;

- Με ποιον τρόπο θα συνιστούσε η PwC την αντιμετώπιση των απαιτήσεων γνωστοποίησης στο πλαίσιο των μελλοντικών προτύπων EPSAS;

Συμπερασματικά, το παρόν έγγραφο καταλήγει πως η σαφέστερη και αποτελεσματικότερη κατανόηση των γνωστοποιήσεων EPSAS είναι ζωτικής σημασίας, καθώς ο στόχος αυτός θα συμβάλει σημαντικά στην επίτευξη των στόχων της συνολικής λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων των οικονομικών καταστάσεων. Η κατάλληλη αντιμετώπιση του ζητήματος της σημαντικότητας και η υιοθέτηση φιλικού προς το χρήστη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν μέρος της λύσης.

- ✚ Έκδοση αναφοράς σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση **προβλέψεων, ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και χρηματοοικονομικών εγγυήσεων (Eurostat, Οκτώβριος 2018).**

Η λογιστική καταγραφή των προβλέψεων και η αποκάλυψη ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αποτελεί ιδιαίτερο τομέα ανησυχίας για τα κράτη μέλη της ΕΕ. Οι προβλέψεις είναι εκείνες οι υποχρεώσεις που πιθανότατα θα πρέπει να καταβληθούν κάποια στιγμή στο μέλλον, αλλά όπου υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρονοδιάγραμμα ή το ποσό αυτής της πληρωμής. Οι προβλέψεις αναφέρονται στον ισολογισμό. Συγκριτικά, οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις είναι υποχρεώσεις ή παρούσες υποχρεώσεις για τις οποίες δεν είναι πιθανή η ταμειακή εκροή ή των οποίων το κόστος δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν καταγράφονται στον ισολογισμό, αλλά γνωστοποιούνται σε σημειώσεις μόνο στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορούν γρήγορα να αυξηθούν, να μετατραπούν σε υποχρεώσεις και ενδεχομένως να οδηγήσουν σε σημαντικό κόστος για τις κυβερνήσεις της ΕΕ. Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν καταγράφονται ούτε στον ισολογισμό, αλλά απλώς γνωστοποιούνται εάν η ταμειακή εισροή που συνδέεται με αυτά είναι πιθανή. Συνεπώς, οι προβλέψεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις αντιπροσωπεύουν σημαντική και δυνητική ταμειακή εκροή για τις κυβερνήσεις τις οποίες πρέπει να διαχειριστούν παράλληλα με άλλες υποχρεώσεις δαπανών και οι οποίες

ενδέχεται να αντικατοπτρίζουν την αύξηση του μακροπρόθεσμου προφίλ κινδύνου των κυβερνήσεων.

Ταυτόχρονα, οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που αντιμετωπίζονται ως χρηματοδοτικά μέσα στο πλαίσιο του IPSAS1 θα πρέπει να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό, ενώ στην πράξη συχνά μόνο οι σχετικές γνωστοποιήσεις πραγματοποιούνται από τα κράτη μέλη της ΕΕ. Η έκδοση χρηματοοικονομικών εγγυήσεων από τις κυβερνήσεις για τον δανεισμό μη κυβερνητικών οντοτήτων αποτελεί σημαντική δραστηριότητα σε πολλά κράτη μέλη της ΕΕ. Οι κυβερνήσεις μπορούν να εκδίδουν χρηματοοικονομικές εγγυήσεις για διάφορους λόγους, για παράδειγμα για τη στήριξη έργων υποδομής, την τόνωση της οικονομίας ή τη σταθεροποίηση της χρηματοπιστωτικής αγοράς σε περιόδους κινδύνου, θέτοντας τους σε κίνδυνο εάν το χρέος ή η αθέτηση υποχρεώσεων. Οι εν λόγω χρηματοοικονομικές εγγυήσεις μπορούν να παρέχονται σε τράπεζες και άλλους παρόχους κεφαλαίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ

5.1 Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης

Στη βιβλιογραφία η αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εξηγείται ως η έννοια της καταγραφής των εσόδων όταν κερδίζονται και των εξόδων όταν αντίστοιχα πραγματοποιούνται. Είναι η τυπική προσέγγιση για την καταγραφή συναλλαγών για τις μεγαλύτερες και λογιστικά οργανωμένες επιχειρήσεις (Cohen, 2015).

Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση συνιστάται σύμφωνα με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP) και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS). Και τα δύο αυτά λογιστικά πλαίσια παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των συναλλαγών εσόδων και εξόδων καθώς και την εγγραφή μιας συναλλαγής στα πρότυπα της λογιστικής σε δεδουλευμένης βάσης.

Η βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση τείνει να παρέχει πιο ομοιόμορφη αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων με την πάροδο του χρόνου και επομένως θεωρείται από τους επενδυτές ως το πιο έγκυρο λογιστικό σύστημα για την εξακρίβωση των αποτελεσμάτων των εργασιών, της χρηματοοικονομικής θέσης και των ταμειακών ροών μιας επιχείρησης. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει την αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και όλες οι σχετικές δαπάνες καταγράφονται εντός της ίδιας περιόδου αναφοράς. Με αυτόν τον τρόπο προσδιορίζονται τα πιθανά κέρδη ή ζημίες που συνδέονται με τις αντίστοιχες επιχειρηματικές συναλλαγές εντός της περιόδου αναφοράς.

Η βάση δεδουλευμένων απαιτεί τη χρήση εκτιμήσεων σε ορισμένους τομείς. Για παράδειγμα, μια εταιρεία πρέπει να καταγράψει ένα έξοδο για εκτιμώμενες επισφαλείς απαιτήσεις που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί. Με τον τρόπο αυτό, όλες οι δαπάνες που σχετίζονται με μια συναλλαγή εσόδων καταγράφονται ταυτόχρονα με το έσοδο, με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται μια κατάσταση αποτελεσμάτων που να αντανακλά πλήρως τα αποτελέσματα των εργασιών της χρήσης. Παρομοίως, μπορεί να

καταγραφούν τα εκτιμώμενα ποσά πιθανής επιστροφής προϊόντων, δικαιωμάτων πώλησης καθώς και απαρχαιωμένα αποθέματα(Cohen,2015).

Τέλος ένα σημαντικό μειονέκτημα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι ότι μπορεί να υποδηλώνει την παρουσία κερδών, παρόλο που οι σχετικές ταμειακές εισροές δεν έχουν πραγματοποιηθεί και σε πολλές περιπτώσεις είναι πιθανό να μην πραγματοποιηθούν. Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι μια επικερδής οντότητα, η οποία έχει μεγάλη έλλειψη μετρητών και η οποία ενδέχεται να εμφανίσει σημάδια χρεοκοπίας. Παρόλο που οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν ένα ανερχόμενο επίπεδο κερδοφορίας, θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στην κατάσταση ταμειακών ροών της επιχείρησης, η οποία δείχνει τις ροές μετρητών προς και από μια επιχείρηση(Cohen,2015).

5.2 Διαφορές Δεδουλευμένης με Ταμιακή Βάση

Υπάρχουν δύο διαφορετικές μέθοδοι για την καταγραφή των λογιστικών συναλλαγών, του ιδιωτικού τομέα καθώς και του δημόσιου τομέα: η λογιστική σε ταμιακή και η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Παραδοσιακά, οι κυβερνήσεις σε ολόκληρο τον κόσμο λειτουργούν σε ετήσια ταμιακή βάση. Τις τελευταίες δεκαετίες, η λογιστική του δημόσιου τομέα έχει βιώσει ορισμένες θεμελιώδεις αλλαγές. Σε γενικές γραμμές, οι παραδοσιακές μέθοδοι απεικόνισης των λογιστικών γεγονότων έχουν αλλάξει και προσαρμοστήκαν περισσότερο στη λογιστική διαχείριση του ιδιωτικού τομέα(Cohen,2015).

Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων συνιστά το μόνο γενικώς αποδεκτό σύστημα πληροφοριών που παρέχει πλήρη και αξιόπιστη εικόνα για τη δημοσιονομική και οικονομική κατάσταση και τις επιδόσεις ενός κράτους, αφού καταγράφει πλήρως τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, καθώς και τα έσοδα και τις δαπάνες ενός φορέα, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι λογαριασμοί και κατά τη στιγμή του κλεισίματός τους. Αναλυτικότερα η λογιστική βάσει δεδουλευμένων συνεπάγεται εγγραφές όχι κατά την διαδικασία καταβολής πληρωμών σε μετρητά, αλλά κατά τον χρόνο δημιουργίας, μετασχηματισμού ή απόσβεσης της οικονομικής αξίας, ή όταν εμφανίζονται, μετασχηματίζονται ή διαγράφονται απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η ταμιακή λογιστική καταγράφει τις συναλλαγές όταν το ποσό λαμβάνεται ή

καταβάλλεται. Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων είναι ορθότερη από οικονομική άποψη σε σχέση με την ταμειακή λογιστική γι' αυτό, το ισχύον λογιστικό πλαίσιο δημοσιονομικής παρακολούθησης στην ΕΕ ,βασίζεται στην παραπάνω λογιστική πολιτική.

Επιπλέον, η χρήση της λογιστικής βάσει δεδουλευμένων στον δημόσιο τομέα είναι αναγκαία για την αποφυγή, ως έναν βαθμό, της βελτίωσης των αποτελεσμάτων που επιτρέπεται με την ταμειακή λογιστική, όπου η πληρωμή μπορεί να μετατεθεί ώστε να καταγραφεί την περίοδο που επιλέγει η κυβέρνηση. Ωστόσο, η λογιστική βάσει δεδουλευμένων δεν καταργεί ούτε αντικαθιστά την ταμειακή λογιστική, ιδίως όταν η ταμειακή λογιστική χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της κατάρτισης προϋπολογισμών και του ελέγχου του προϋπολογισμού. Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων θα πρέπει να θεωρείται συμπληρωματική παρά εναλλακτική ως προς την αμιγώς ταμειακή λογιστική. Επειδή παρέχει την πλήρη εικόνα της δημοσιονομικής και οικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων των φορέων, τοποθετεί την ταμειακή λογιστική στο γενικό της πλαίσιο(Cohen,2015).

Το παραπάνω αντικατοπτρίζει τη θεμελιώδη αρχή ότι δεν πρέπει να δαπανώνται δημόσια κονδύλια με τρόπους και σε ποσά που δεν προσδιορίζονται στις ετήσιες προϋπολογίσιμες δαπάνες. Τα λογιστικά αρχεία μετρητών καταγράφουν τις ταμειακές εισπράξεις, τις πληρωμές και τα τρέχον υπόλοιπα κατά τη διάρκεια της χρήσης. Γεγονός είναι πως οι ταμιακές λογιστικές οικονομικές καταστάσεις παραδοσιακά βασίζονται σε πηγές ταμειακών εισπράξεων, κατανομή των ταμειακών δαπανών και παρέχουν σύγκριση των πραγματικών με τις προϋπολογίσιμες δαπάνες.

Στον ιδιωτικό τομέα η ταμιακή λογιστική χρησιμοποιείται συνήθως μόνο από μικρές επιχειρήσεις. Μία κύρια διαφορά μεταξύ των δύο συστημάτων έγκειται στον χρόνο κατά τον οποίο καταγράφονται οι συναλλαγές. Στο ταμιακό λογιστικό σύστημα, τα έσοδα καταγράφονται όταν εισπράττονται τα μετρητά και οι δαπάνες καταγράφονται όταν τα μετρητά πληρώνονται. Η χρήση των πόρων είναι δύσκολο να προσδιοριστεί, δεδομένου ότι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν καταγράφονται συστηματικά. Σε αντίθεση με αυτό, στα λογιστικά συστήματα που βασίζονται στην δεδουλευμένη λογιστική τα έσοδα καταγράφονται όταν αποκτώνται, και οι δαπάνες καταγράφονται όταν πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν τα μετρητά παραλήφθηκαν ή καταβλήθηκαν σε αυτή την περίοδο. Το σύστημα αυτό

απαιτεί την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων καθώς και η υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να λαμβάνεται υπόψη.

Ως εκ τούτου, μια βασική διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων είναι ο χρόνος καταγραφής των συναλλαγών. Η ουσία της λογιστικής δεδουλευμένης αξίας είναι η μετατόπιση του χρονοδιαγράμματος καταγραφής των συναλλαγών και η αναγνώριση των δαπανών κατά την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται και όχι καταβάλλονται. Τα έξοδα απόσβεσης χρεώνονται κατά τη διάρκεια ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου και αντιστοιχίζονται είτε με το αρχικό κόστος αγοράς είτε με το κόστος αντικατάστασης (μετρητά). Ομοίως, και άλλες δαπάνες όπως αυτές που σχετίζονται με την μισθοδοσία των εργαζομένων καταγράφονται ως δαπάνες και προορίζονται να αντιστοιχούν στο μελλοντικό κόστος (μετρητά) της καταβολής του ίδιου.

Τέλος για να είναι ανώτερη η προσέγγιση της λογιστικής δεδουλευμένης αξίας, είναι σημαντικό το χρονοδιάγραμμα και η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών να είναι ζωτικής σημασίας για τη λήψη αποφάσεων διαχείρισης και τη λογοδοσία.

5.3 Τροποποιημένη Ταμιακή Λογιστική

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Hiltebeitel, 1992; Parry, 2010), η βάση τροποποιημένης ταμιακής λογιστικής θεωρείται ένα σημαντικό εργαλείο για να παρέχει την επιπλέον πληροφόρηση έναντι της ταμειακής βάσης, καθώς επίσης και των βασικών πληροφοριών που απαιτούνται ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης (Parry, 2010). Το Υπουργείο Οικονομικών προσδιόρισε την αναγκαιότητα της αλλαγής με βάση τις αδυναμίες που είναι εμφανείς στο υφιστάμενο σύστημα.

Το ταμιακό σύστημα είχε αρκετές ελλείψεις, συμπεριλαμβανομένης της έλλειψης της ποιότητας παροχής πληροφοριών κυρίως λόγω της μη καταγραφής ενός ευρέος φάσματος των λογιστικών δεδομένων ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Επιπλέον σημαντικό γεγονός είναι ,οι δυσκολίες που αντιμετώπιζαν οι χρήστες κατά την προσπάθεια να κατανοήσουν τις παρεχόμενες πληροφορίες καθώς και την αξιοπιστία τους σχετικά με το κυβερνητικό κόστος λειτουργίας. Οι παραπάνω περιορισμοί συνηγορούν ότι η ταμιακή λογιστική είναι ανεπαρκής για σκοπούς λήψης αποφάσεων (Bergmann, 2012).

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, το πρώτο βήμα προς το στόχο της γενικότερης δεδουλευμένης λογιστικής υιοθέτησης , ήταν η τροποποίηση του υφιστάμενου ταμιακού συστήματος. Η ελληνική κυβέρνηση δήλωσε ότι ο αντικειμενικότερος όρος της λογιστικής αλλαγής ήταν η παροχή πιο χρήσιμων πληροφοριών, η βελτίωση της διαφάνειας και η ενίσχυση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών (Υπουργείο Οικονομικών, 2009, σελ. 108).

Η λογιστική της τροποποιημένης ταμιακής βάσης θεωρείται ανεπίσημο και χωρίς κάποια οδηγία σύστημα και κάθε χώρα το εφαρμόζει και το λειτουργεί σύμφωνα με τις δικές της ανάγκες. Στην ελληνική περίπτωση, η τροποποιημένη ταμιακή βάση δανείζεται διάφορα χαρακτηριστικά από την πλήρη δεδουλευμένη ενώ υιοθετεί διάφορα άλλα που απορρέουν από την αμιγώς ταμιακή. Οι Cohen και Καρατζιμας(Cohen,2015) περιγράφουν τη νέα λογιστική βάση ως ένα υβρίδιο που έχει κατασκευαστεί με τη λήψη στοιχείων από διαφορετικά λογιστικά πρότυπα, με τις αρχές της ταμιακής και δεδουλευμένης λογιστικής να αναμειγνύεται μαζί, με σαφείς επιρροές από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και σε μικρότερο βαθμό Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα.

Μεταξύ άλλων ιδιαιτεροτήτων, η ελληνική τροποποιημένη ταμιακή βάση αντιμετωπίζει τις αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων ως περιουσιακά στοιχεία και όχι ως ταμιακά έξοδα, ενώ ταυτόχρονα δεν επιτρέπει την υποτίμηση τους. Ωστόσο, η διάταξη αυτή ισχύει μόνο για τα αποκτηθέντα πάγια , επειδή δεν υπάρχει καταχώριση και αποτίμηση των παγίων που έχουν ήδη συμπεριληφθεί στο χαρτοφυλάκιο της Ελληνικής Κυβέρνησης, πριν από το 2011 (το πρώτο έτος εφαρμογής της τροποποιημένης λογιστικής). Υπό ένα εντελώς διαφορετικό καθεστώς, οι δημοσιονομικές καταστάσεις που αναφέρθηκαν μέχρι το 2010 μετά την ταμιακή βάση της λογιστικής χρησιμοποίησαν διαφορετική μορφή από εκείνη του προϋπολογισμού, ενώ ταυτόχρονα περιείχαν πρόσθετες πληροφορίες. Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στον ισολογισμό με βάση το ταμείο, αν και κατονομάζονται περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δεν είχαν καμία σχέση με την ορθή χρήση των σχετικών εννοιών που χρησιμοποιούνται στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

5.4 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Μετάβασης στη Δεδουλευμένη Λογιστική

Αν και οι μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα που αποσκοπούν στην αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς του χαρακτηρίζονται γενικά με την τάση της Νέα Δημόσια Διοίκηση(ΝΔΔ) δεν είναι ομοιογενείς. Στην πράξη, παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές όσον αφορά την υιοθέτηση και την εισαγωγή μεταξύ των διαφόρων χωρών. Αυτό οφείλεται σε παράγοντες όπως το πολιτισμικό επίπεδο κάθε χώρας καθώς και η πολιτική βούληση και δέσμευση για την εισαγωγή των μεταρρυθμίσεων (Barzelay και Gallego, 2010). Ως εκ τούτου, η αντίσταση στην αλλαγή στην υιοθέτηση μεταρρυθμίσεων που επηρεάζονται από το ΝΔΔ παρατηρείται σε διάφορες περιπτώσεις σε όλο τον κόσμο και σε διαφορετικό βαθμό (Cohen και Karatzimas, 2014).

Μεταξύ των πλέον αναφερόμενων πλεονεκτημάτων της εφαρμογής της λογιστικής δεδουλευμένης αξίας στην χρηματοοικονομική υποβολή εκθέσεων είναι η εφαρμογή του συστήματος χρηματοοικονομικών πληροφοριών (Christiaens, 2010), η μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα των δημοσιονομικών πολιτικών και η αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (Barton, 2009).

Τα συστήματα δεδουλευμένης βάσης αναγνωρίζουν τις συναλλαγές κατά τον χρόνο εκδήλωσης των οικονομικών γεγονότων, ανεξάρτητα από τις επιβαρύνσεις ή τις πληρωμές. Ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν όλα τα οικονομικά γεγονότα και οι πολίτες μπορούν να αξιολογήσουν δεόντως την οικονομική κατάσταση και τις επιδόσεις της κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων τόσο των σημερινών όσο και των μελλοντικών οικονομικών επιπτώσεων (Bastida και Benito, 2007). Επιπλέον, η λογιστική δεδουλευμένης αξίας υποστηρίζεται ότι ικανοποιεί καλύτερα τις ανάγκες πληροφόρησης των αγορών και των επενδυτών σε σύγκριση με άλλα λογιστικά συστήματα (Caperchione και Salvatori, 2012), παρέχοντας καλύτερες πληροφορίες σχετικά με τη φερεγγυότητα και το κόστος των δημόσιων υπηρεσιών.

Με βάση τα παραπάνω η λογιστική δεδουλευμένης αξίας θεωρείται ότι βελτιώνει τη συγκρισιμότητα των απόδοσης και λογοδοσία των δημόσιων πόρων (Christiaens, 2010). Οι δεδουλευμένες οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται πιο κατανοητές και δυσκολότερες χειραγωγήσιμες, οδηγώντας σε καλύτερη πληροφόρηση για σκοπούς σχεδιασμού, δημοσιονομικής διαχείρισης και λήψης αποφάσεων (Athukorala και Reid, 2003).

Τα προαναφερθέντα οφέλη της λογιστικής δεδουλευμένης αξίας ώθησαν πολλές κυβερνήσεις να προετοιμάσουν το έδαφος για τη μετάβαση στο νέο λογιστικό σύστημα. Οι Cohen και Brusca (2015) δείχνουν ότι αρκετές κυβερνήσεις στην Ευρώπη έχουν ήδη προχωρήσει στη χρήση της δεδουλευμένης λογιστικής. Ωστόσο, η ευρεία έγκριση δεν σημαίνει ότι η νέα μεταρρυθμιστική τάση έγινε αποδεκτή χωρίς σημαντική συζήτηση και σκεπτικισμό. Οι Paulsson (2006) και Anessi-Pessina (2008) αναφέρονται σε σημαντικό αριθμό εμπειρικών μελετών του δημόσιου τομέα στις οποίες επικρίνεται και αμφισβητείται η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης αξίας.

Υπάρχουν πολλοί μελετητές που θεωρούν ότι η μετάβαση στη δεδουλευμένη λογιστική είναι προβληματική (Barton, 1999; Κρίστιενς και Βιελέμερ, 2003; Κόνολι και Χάιντμαν, 2006; Lapsley, 2009). Σύμφωνα με τον Herworth (2003), η μη κατανόηση των δεδουλευμένων λογιστικών απαιτήσεων μπορεί να θέσει σε κίνδυνο ολόκληρη τη διαδικασία μετάβασης. Πιο συγκεκριμένα, η έλλειψη πολιτιστικής προθυμίας αποδοχής της μεταρρύθμισης καθώς και η τεχνική ικανότητα κατανόησης, εφαρμογής και διατήρησης της μεταρρύθμισης αποτελούν χαρακτηριστικά που πιθανότατα θα οδηγήσουν σε αποτυχία στην νέα αυτή μετάβαση. Ως εκ τούτου, η αξιολόγηση του κόστους και των οφελών από την έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένης αξίας είναι ένα δύσκολο έργο (Christensen, 2002).

Υπάρχουν διάφοροι παράγοντες που επηρεάζουν τη διαδικασία εισαγωγής της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, γεγονός που καθιστά αυτή τη μεταρρύθμιση δαπανηρή. Κατά συνέπεια, απαιτείται προσεκτική εξέταση για να εξισορροπηθεί εάν αυτή η κίνηση αξίζει να ληφθεί ή όχι. Ως εκ τούτου, απαιτούνται περαιτέρω εμπειρικά στοιχεία από τις μεταρρυθμίσεις των λογιστικών συστημάτων ότι είναι αναγκαία η προσέγγιση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης.

5.5 Χρησιμότητα Δεδουλευμένης Βάσης στον Δημόσιο Τομέα

Με την έγκριση μίας ενιαίας σειράς λογιστικών προτύπων με βάση τα δεδουλευμένα σε όλα τα επίπεδα του δημόσιου τομέα στην ΕΕ, αναμένεται ότι θα υπάρξουν διακριτά οφέλη για τη διαχείριση και τη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Η μικροοικονομική λογιστική βάσει δεδουλευμένων στον δημόσιο τομέα αναμένεται ότι θα βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης και θα

διευκολύνει την εξασφάλιση ρευστότητας, που είναι αναγκαία προϋπόθεση για τη διατήρηση μιας εύρυθμης δημόσιας διοίκησης. Όπως συμβαίνει με οποιαδήποτε άλλη οικονομική δραστηριότητα, η διαχείριση και ο έλεγχος της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα εξαρτάται σημαντικά από τη διαχείριση και τον έλεγχο της οικονομικής και δημοσιονομικής του θέσης και επίδοσης.

Η διπλογραφική λογιστική μέθοδος βάσει δεδουλευμένων είναι το μόνο γενικώς αποδεκτό σύστημα που παρέχει αξιόπιστα και εγκαίρως τις απαραίτητες πληροφορίες. Επιπλέον, η εναρμονισμένη λογιστική βάσει δεδουλευμένων για τον δημόσιο τομέα βελτιώνει τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη συγκρισιμότητα της υποβολής δημοσιονομικών εκθέσεων στον εν λόγω τομέα, και μπορεί να βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του δημόσιου λογιστικού ελέγχου (Cohen,2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΚΥΡΙΑ ΕΜΠΟΔΙΑ ΣΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ EPSAS

6.1 Η ΤΑΣΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ ΚΑΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

Η κατάσταση στις χώρες που εξετάστηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανέδειξε μια μεγάλη ποικιλία προβλημάτων, όπου η δυνατότητα μετάβασης προς ένα εναρμονισμένο διεθνές σύστημα προϋποθέτει διαφορετικές προσπάθειες υιοθέτησης. Σε 5 από τις 14 χώρες (Αυστρία, Γαλλία, Πορτογαλία, Ισπανία και Ελβετία σε κάποιο βαθμό) έχει πραγματοποιηθεί ή πρόκειται να πραγματοποιηθεί στο δημόσιο τομέα μια διαδικασία μεταρρύθμισης για την κατεύθυνση προς τα EPSAS. Εντός των υπόλοιπων εννέα, πέντε είναι απίθανο να ακολουθήσουν το EPSAS στο εγγύς μέλλον, δεδομένου ότι έχουν επιλέξει διαφορετική προσέγγιση στη λογιστική του δημόσιου τομέα και δεν θεωρούν τα EPSAS ως κατάλληλη βάση για την ανταπόκριση στις ανάγκες ενημέρωσης των χρηστών (Δανία, Φινλανδία, Γερμανία, Σουηδία, Κάτω Χώρες). Στο Βέλγιο η κατάσταση διαφέρει σε διάφορες περιοχές, αλλά, σε γενικές γραμμές, υπάρχουν διάφορες δυνάμεις που μπορούν να δημιουργήσουν δυσκολίες στην μετάβαση.

Στην Ελλάδα αναμένεται να υπάρξει διαφοροποίηση μεταξύ των διαφορετικών κυβερνητικών επιπέδων και των διοικητικών μεταρρυθμίσεων στο μέλλον. Στην Ιταλία δοκιμάζεται μια μεταρρύθμιση που απαιτεί εσωτερική εναρμόνιση, αλλά η ταμιακή λογιστική θα βρίσκεται στη βάση της. Τέλος, στο Ηνωμένο Βασίλειο το λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα είναι ήδη εμπνευσμένο από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και δεν υπάρχει καμία προθυμία να προχωρήσει σε ένα διαφορετικό εναρμονισμένο σύστημα ευρωπαϊκών προτύπων (Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M., 2015).

Η συνολική κατάσταση δείχνει ότι υπάρχει πολύς δρόμος τόσο πριν από την εσωτερική εναρμόνιση στις συγκεκριμένες χώρες όσο και από την ευρεία πανευρωπαϊκή υιοθέτηση ή προθυμία υιοθέτησης ενός κοινού συνόλου διεθνών/ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων.

6.2 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

Συνοψίζοντας την κατάσταση που παρουσιάζεται στις παρατηρούμενες χώρες, οι κύριες προκλήσεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να αξιολογηθεί η ετοιμότητα για την υιοθέτηση ενός κοινού συνόλου λογιστικών αρχών στα Ευρωπαϊκά κράτη μέλη, μπορούν να προσδιοριστούν ως εξής (Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. , 2015):

- **Επίπεδο λογιστικής εκπαίδευσης : ανάγκες κατάρτισης**

Η περιορισμένη γνώση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης χαρακτηρίζει ορισμένες χώρες τόσο μεταξύ των πολιτικών όσο και των δημοσίων υπαλλήλων (Ελλάδα και Ιταλία), ενώ σε άλλες (Γαλλία, Πορτογαλία και Ισπανία) έχει επιτευχθεί πρόοδος στη λογιστική κουλτούρα χάρη στις πιο πρόσφατες μεταρρυθμίσεις. Σε άλλες χώρες (Αυστρία και Δανία) η κατάσταση διαφέρει μεταξύ των κυβερνητικών επιπέδων, και σε άλλες περιπτώσεις και στο ίδιο κυβερνητικό επίπεδο (Βέλγιο και Γερμανία). Στη Φινλανδία, την Ελβετία και το Ηνωμένο Βασίλειο είναι δυνατόν να παρατηρηθεί υψηλό επίπεδο λογιστικής εκπαίδευσης, κυρίως λόγω της μακράς εμπειρίας στην υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στον δημόσιο τομέα.

- **Επάρκεια πληροφοριακών συστημάτων**

Η εφαρμογή νέων λογιστικών συστημάτων απαιτεί συχνά την υιοθέτηση νέων συστημάτων πληροφορικής, γεγονός που αυξάνει τη δυσκολία αλλαγής για όλους τους χρήστες και καθιστά δαπανηρή τη διαδικασία μεταρρύθμισης. Όσον αφορά αυτό το σημείο, οι περισσότερες χώρες έχουν ήδη την υποστήριξη εργαλείων πληροφορικής, ενώ σε άλλες πρέπει να γίνουν ορισμένες επενδύσεις, αν και υπάρχουν ορισμένες διαφορές μεταξύ διαφορετικών κυβερνητικών επιπέδων.

- **Ωριμότητα των λογιστικών συστημάτων**

Τα λογιστικά συστήματα στην Ευρώπη παρουσιάζουν, φυσικά, διαφορετικά επίπεδα ετοιμότητας και προσαρμοστικότητας για μια πιθανή αλλαγή προς ένα σύστημα που βασίζεται στη δεδουλευμένη βάση. Ένα πολύ χαμηλό επίπεδο

λογιστικής ωριμότητας αναδύεται στην Ιταλία και την Ελλάδα, ενώ σε άλλες μεσογειακές χώρες (Γαλλία, Πορτογαλία και Ισπανία) έχει σημειωθεί κάποια πρόοδος από τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις. Η κατάσταση είναι διαφορετική στη Φινλανδία, τη Σουηδία, την Ελβετία και το Ηνωμένο Βασίλειο, όπου η έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στον δημόσιο τομέα έχει ισχυρές ρίζες, έτσι ώστε η υιοθέτηση ενός νέου συνόλου κοινών λογιστικών αρχών που βασίζονται σε δεδουλευμένα έσοδα να είναι ευκολότερη.

Παρ' όλα αυτά, σε ορισμένες από τις πιο προηγμένες λογιστικά χώρες η δυνατότητα να ακολουθήσουν αρχικά τα IPSAS έχει ήδη απορριφθεί. Κυρίως λόγος είναι πως οι αρχές αυτές δεν θεωρήθηκαν κατάλληλες για την ικανοποίηση των αναγκών πληροφόρησης του δημόσιου τομέα. Η παραδοσιακή χρήση του ιστορικού κόστους για την αξιολόγηση των περιουσιακών στοιχείων εξακολουθεί να προτιμάται από τη λογική της εύλογης αξίας που εισάγουν τα EPSAS.

- **Πολιτική στήριξη**

Ένας σημαντικός αριθμός ευρωπαϊκών χωρών επιδεικνύουν χαμηλά πολιτικά κίνητρα για μια λογιστική μεταρρύθμιση, η οποία περιλαμβάνει την εξέταση των διεθνών λογιστικών προτύπων και αρχών. Αυτή η προσέγγιση μπορεί να δικαιολογηθεί από δύο διαφορετικά είδη κινήτρων: σε ορισμένες από αυτές τις χώρες οι πολιτικοί βασίζουν τις αποφάσεις τους κυρίως στη λογιστική του προϋπολογισμού. Σε άλλες, το σύστημα δεδουλευμένης βάσης θεωρείται ήδη κατάλληλο για την ικανοποίηση των αναγκών πληροφόρησης, επομένως δεν υπάρχει ισχυρή πολιτική βούληση για περαιτέρω αλλαγές.

- **Νομοθεσία/σαφήνεια λογιστικών κανόνων**

Ορισμένες από τις ευρωπαϊκές χώρες που εξετάστηκαν (Αυστρία, Βέλγιο και Γερμανία) χαρακτηρίζονται επί του παρόντος από ένα πολύ περίπλοκο νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο μπορεί να προκαλέσει αποκλίσεις στα συστήματα προϋπολογισμού, λογιστικής και υποβολής εκθέσεων σε διάφορα κυβερνητικά επίπεδα. Στην Αυστρία, αυτή η πολυπλοκότητα βρίσκεται σε διαδικασία αλλαγής. Σε άλλες χώρες (Δανία), η προσέγγιση που ακολουθείται μέχρι

στιγμής έχει σχεδόν ως στόχο να ικανοποιήσει την ανάγκη παρακολούθησης του τρόπου με τον οποίο δαπανώνται οι δημόσιοι πόροι,

Σε άλλες, βρίσκεται σε εξέλιξη μια διαδικασία μεταρρύθμισης (δηλαδή η Γαλλία, η Ελλάδα, η Ιταλία και η Πορτογαλία) και εξακολουθεί να βρίσκεται σε εξέλιξη νέα νομοθεσία. Αυτή η ποικιλομορφία θα μπορούσε να δημιουργήσει περαιτέρω εμπόδια που πρέπει να ληφθούν υπόψη από τα θεσμικά όργανα προκειμένου να επικρατήσει στην Ευρώπη η προθυμία υιοθέτησης ενός κοινού συνόλου ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων (Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. , 2015).

- **Δαπάνες υλοποίησης**

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η υιοθέτηση ενός διαφορετικού λογιστικού συστήματος ή ενός διαφορετικού συνόλου λογιστικών προτύπων απαιτεί επενδύσεις τόσο σε συστήματα κατάρτισης όσο και σε συστήματα πληροφορικής, η εφαρμογή ενός νέου συνόλου προτύπων θεωρείται γενικά δαπανηρή πράξη. Σε μια περίοδο δημοσιονομικών περιορισμών, αυτό μπορεί να δημιουργήσει ένα περαιτέρω εμπόδιο στην αλλαγή της λογιστικής του δημόσιου τομέα, ιδίως στις χώρες με χαμηλό βαθμό ωριμότητας στα λογιστικά συστήματα και όπου η ανάγκη εκπαίδευσης των δημοσίων υπαλλήλων και προσαρμογής των συστημάτων πληροφορικής είναι υψηλή.

- **Συμβουλευτικές ανάγκες/ τεχνική υποστήριξη**

Η εφαρμογή ενός συνόλου ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων θα απαιτούσε υψηλό επίπεδο τεχνικής υποστήριξης με παράλληλη εφαρμογή επαγγελματικής εμπειρογνωμοσύνης στην υιοθέτηση διαφορετικών κανόνων και στην εφαρμογή συστημάτων πληροφορικής για την υποστήριξη της υιοθέτησης ενός νέου λογιστικού συστήματος. Σε πολλές χώρες η ανάγκη απόκτησης τεχνικής υποστήριξης από ειδικούς είναι πολύ υψηλή. Η κατάσταση αυτή θα μπορούσε να δημιουργήσει μεγάλη ζήτηση για επαγγελματίες, προκαλώντας επακόλουθη αύξηση του σχετικού κόστους (Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. , 2015).

Η πρόκληση καθώς και οι δυνατότητες της υιοθέτησης ενός κοινού συνόλου διεθνών λογιστικών προτύπων όπως τα IPSAS ή τα EPSAS, φαίνεται να έγκειται στη δυνατότητα δημιουργίας μιας λύσης κατάλληλης για όλες τις χώρες, ικανής να απαντήσει στις ανάγκες πληροφόρησης τόσο των δημόσιων αρχών για την λήψη αποφάσεων όσο και του κοινού. Οι περισσότερες χώρες έχουν ήδη εφαρμόσει πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στα συστήματα προϋπολογισμού, λογιστικής και υποβολής εκθέσεων, ακόμη και αν σε ορισμένες (Αυστρία, Βέλγιο και Γερμανία) η διαδικασία μεταρρύθμισης έχει εφαρμοστεί διαφορετικά σε διαφορετικά κυβερνητικά επίπεδα και φαίνεται να είναι πιο επιφυλακτικές οι χώρες όσον αφορά την υιοθέτηση ενός συστήματος δεδουλευμένης βάσης.

Η κατάσταση στις διάφορες χώρες που παρατηρήθηκαν κατέδειξε επίσης έναν ισχυρό ρόλο για τους κανόνες που καθορίζονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ανάγκη συμμόρφωσης με το Σύμφωνο Σταθερότητας απαιτεί βελτίωση του δημοσιονομικού συντονισμού μεταξύ των επιπέδων διακυβέρνησης, τη δέσμευση για νέους δημοσιονομικούς κανόνες, μεσοπρόθεσμα δημοσιονομικά πλαίσια και απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων. Όλα αυτά ενισχύουν την ανάγκη λογιστικής εναρμόνισης. Ένα σημείο που αξίζει ακόμη μεγαλύτερη προσοχή είναι ένας σαφέστερος ρόλος για την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Στις χώρες όπου ο προϋπολογισμός και η υποβολή εκθέσεων ακολουθούν διαφορετικές λογιστικές βάσεις, λειτουργεί ανασταλτικά στην ενιαία και πλήρη εφαρμογή των νέων προτύπων (Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. , 2015).

6.3 ΒΑΘΜΟΣ ΕΤΟΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΘΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, υπάρχουν διαφορετικά σύνολα λογιστικών συστημάτων που εφαρμόζονται σε διαφορετικά κυβερνητικά επίπεδα στην Ελλάδα. Εκτός από αυτή την ποικιλομορφία, η σύγκλισή τους στο πλαίσιο των IPSAS είναι πολύ χαμηλή. Αν και η ποιότητα των ελληνικών λογιστικών συστημάτων του δημόσιου τομέα αναδεικνύει την αναγκαιότητα της μεταρρύθμισης τους, τα επόμενα βήματα απαιτούν ενδελεχή εξέταση.

Στο πλαίσιο αυτό, μια κίνηση προς την υιοθέτηση των IPSAS ή των EPSAS θα συνιστούσε σίγουρα μια σημαντική μεταρρύθμιση που θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει σε διάφορα ευεργετικά αποτελέσματα μακροπρόθεσμα. Από την άλλη, θα μπορούσε να σχετίζεται με διάφορους κινδύνους και να αντιμετωπίζει σημαντικά εμπόδια. Μεταξύ των σημαντικότερων είναι το κόστος ενός τέτοιου έργου, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων κατάρτισης και εκπαίδευσης καθώς και των δαπανών που σχετίζονται με την ανάπτυξη κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων. Δεν μπορεί να αγνοηθεί, ότι η Ελλάδα πριν από λίγα χρόνια λειτουργούσε υπό αυστηρούς δημοσιονομικούς περιορισμούς που απαγόρευαν την ανάπτυξη και την εκπόνηση μεγάλων δαπανηρών έργων. (Cohen, Karatzimas, Venieris, 2015)

Εκτός από τους τεχνικούς παράγοντες που επηρεάζουν την εφαρμογή οποιασδήποτε λογιστικής αλλαγής, η επιτυχία της μεταρρύθμισης υπόκειται επίσης σε άλλες, πιο ήπιες παραμέτρους. Προκειμένου να επιτευχθεί η επιτυχής εφαρμογή μιας αλλαγής, μια χώρα πρέπει πρώτα να ανιχνεύσει το εσωτερικό κλίμα, δηλαδή να αξιολογήσει το επίπεδο ετοιμότητάς της για αλλαγή, πριν φτάσει στο στάδιο θεσμοθέτησης της αλλαγής. Η ετοιμότητα απαιτεί τη δομή, το πλαίσιο και το προσωπικό των δημόσιων οντοτήτων και οργανισμών να είναι σε κατάσταση που να επιτρέπει την ομαλή επικύρωση της επερχόμενης αλλαγής.

Έτσι, εκτός από τις τεχνικές δυσκολίες που αναγνωρίζονται παραπάνω και την ανετοιμότητα των λογιστικών συστημάτων του ελληνικού δημόσιου τομέα, μια αναθεώρηση του επιπέδου ετοιμότητας αποδοχής και υιοθέτησης των IPSAS ή EPSAS στον ελληνικό δημόσιο τομέα μπορεί να αποκαλύψει διάφορους παράγοντες που θα εμπόδιζαν κάθε προσπάθεια να προχωρήσει. Για παράδειγμα, η ισχυρή γραφειοκρατία που αποτελεί βαθιά ριζωμένο χαρακτηριστικό του ελληνικού δημόσιου τομέα, η συχνή αλλαγή υψηλόβαθμων στελεχών και το ανεκπαιδευτο ηλικιωμένο εργατικό προσωπικό είναι σημαντικά εμπόδια που πρέπει να ξεπεραστούν. Η πολιτική βούληση και δέσμευση αποτελούν προϋποθέσεις για την επιτυχή μετάβαση στα IPSAS ή τα EPSAS και εναπόκειται στους πολιτικούς ηγέτες να δημιουργήσουν ένα σαφές και εμπειριστατωμένο όραμα προς τον σκοπό αυτό (Cohen, Karatzimas, 2015).

Η Ελλάδα είναι μια χώρα που φαίνεται να ανταποκρίνεται αργά στις προσπάθειες εκσυγχρονισμού. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια, ιδίως στο πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων δημοσιονομικής διαχείρισης και προϋπολογισμού που επιβλήθηκαν

από την Τρόικα, έχουν αναληφθεί διάφορες δράσεις τόσο στην κεντρική κυβέρνηση όσο και στην τοπική αυτοδιοίκηση προκειμένου να γεφυρωθεί το χάσμα μεταξύ των ελληνικών συστημάτων λογιστικής και προϋπολογισμού και εκείνων που υιοθετήθηκαν σε άλλες προηγμένες ευρωπαϊκές χώρες.

6.4 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ EPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Υπάρχουν διάφορες προκλήσεις που μπορούν να εντοπιστούν σχετικά με τον ελληνικό δημόσιο τομέα. Μια επικείμενη απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η οποία θα προτείνει στα κράτη μέλη να προχωρήσουν στην υιοθέτηση των EPSAS, θα θεωρηθεί μια εκ των πιο δύσκολων μεταρρυθμίσεων που μπορεί να εφαρμοστούν αναφορικά με τη λογιστική του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, πριν φθάσουν σε αυτό το στάδιο, οι προσπάθειες θα πρέπει να κατευθυνθούν προς τη δημιουργία ενός δημόσιου τομέα που θα χρησιμοποιεί τα ίδια λογιστικά πρότυπα σε όλα τα κυβερνητικά επίπεδα. Αυτό θα διευκόλυνε την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και την παροχή οικονομικής άποψης για το «σύνολο της κυβέρνησης» (Cohen,2015).

Τα οφέλη της μετάβασης στην EPSAS θα είναι σημαντικά για την Ελλάδα και θα σηματοδοτήσουν ότι η χώρα επενδύει στη διαφάνεια, τη λογοδοσία και παρέχει το απαραίτητο εύρος και βάθος λογιστικών πληροφοριών που θα μπορούσαν, ενδεχομένως, να μειώσουν το κόστος του δημόσιου χρέους. Όλα αυτά είναι οι θετικές πτυχές μετά από μια περίοδο κατά την οποία οι οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την Ελληνική οικονομία είχαν χάσει την αξιοπιστία της. Από την άλλη, το σημαντικό κόστος συνδέεται με την έγκριση της EPSAS. Το μέγεθος, οι ανεπαρκής υπάρχουσες υποδομές πληροφορικής και η πολυπλοκότητα του ελληνικού δημόσιου τομέα, είναι μόνο μερικές από τις παραμέτρους, που επιδεινώνουν την κατάσταση (Cohen,Karatzimas,Venieris, 2015).

Άλλα σημαντικά θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι τα εννοιολογικά και τεχνικά ζητήματα που συνοδεύουν τα νέα λογιστικά πρότυπα και πρέπει να αποσαφηνιστούν. Αρχικά η εκπαίδευση και κατάρτιση των δημοσίων υπαλλήλων, η πιθανότητα πρόσληψης προσωπικού υψηλής ειδίκευσης με γνώσεις δεδουλευμένης λογιστικής. Επιπλέον θα πρέπει να παρέχεται η ευελιξία σε φορείς του δημόσιου τομέα

για την ανάθεση των απαραίτητων συμβουλευτικών υπηρεσιών και η επιτυχής διάδοση της φιλοσοφίας του νέου συστήματος σε όλα τα επίπεδα του κοινού τομέα.

Το σύστημα προϋπολογισμού σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα υπέφερε μέχρι πρόσφατα από διάφορες ελλείψεις, κυρίως λόγω αναποτελεσματικών διαδικασιών στην ανάπτυξη του, καθώς και την αναποτελεσματική παρακολούθηση από την εκτέλεση μέχρι την υλοποίηση του. Σύμφωνα με τους Cohen και Karatzirma υπάρχει άμεση ανάγκη να προχωρήσει η ενίσχυση των μηχανισμών ελέγχου που θα επιτρέψουν την καλύτερη παρακολούθηση των διαδικασιών και θα ενισχύσουν την αποτελεσματικότητα. Οι πόροι του προσωπικού σε όλα τα επίπεδα χρησιμοποιούνται κυρίως για την επεξεργασία συναλλαγών και όχι για την ανάλυση της δημοσιονομικής πολιτικής ή των επιδόσεων.

Τα επόμενα βήματα, εκτός από εκείνα που έχουν ήδη προγραμματιστεί και υλοποιηθεί με βάση τον Ν.3852/2010, θα πρέπει να περιλαμβάνουν την ανάπτυξη προϋπολογισμών βάσει επιδόσεων που θα προβλέπουν καλύτερη κατανομή των κονδυλίων και καλύτερη παρακολούθηση των διαδικασιών. Οι προϋπολογισμοί του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα χάνουν εντελώς τη σχέση μεταξύ εισροών και εκροών και αποτελεσμάτων. Οι προϋπολογισμοί αποτελώντας αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας αποφάσεων θα πρέπει να καθορίζονται με σαφείς στόχους που συνάδουν με τις δημόσιες πολιτικές και αρχές (Κοεν, Καρατζιρμας 2014). Προς το παρόν, ασχολούνται κυρίως με δραστηριότητες πριν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες επικεντρώνονται σχεδόν αποκλειστικά στην εξέταση εγγράφων για την αξιολόγηση της ακρίβειας, της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών. Οι επιτόπιες αναθεωρήσεις σπάνια πραγματοποιούνται και δίνεται έμφαση αποκλειστικά στην αιτιολόγηση των δαπανών. Η μείωση αυτών των δραστηριοτήτων είναι απαραίτητη και θα πρέπει να υιοθετηθεί μια μετάβαση στην πιο σύγχρονη προσέγγιση που επικεντρώνεται στους ελέγχους μετά την υλοποίηση και κατάρτιση του προϋπολογισμού και κατά πόσο η διαδικασία λήψης σημαντικών αποφάσεων στηρίχτηκε πάνω σε αυτό (Cohen, Karatzimas, Venieris, 2015).

Επιπλέον ο έλεγχος θα πρέπει επίσης να επεκταθεί σε όλα τα σημαντικά κονδύλια, όπως τα έσοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις. Ωστόσο, αυτό πρέπει να συνοδεύεται από εντατικοποίηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες επί του παρόντος περιορίζονται στις οντότητες του κεντρικού δημόσιου τομέα.

Οι προ-έλεγχοι χρησιμοποιούνται για την προστασία των δημοσίων υπαλλήλων από μελλοντικές κυρώσεις σε περιπτώσεις κακοδιαχείρισης. Ως εκ τούτου, οι δημόσιοι υπάλληλοι τους ευνοούν προκειμένου να αισθάνονται ασφαλείς για τις ενέργειές τους.

Τέλος θα πρέπει να επεκταθούν και οι δραστηριότητές αναφορικά στον έλεγχο επιδόσεων. Παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος επιδόσεων είναι μια δύσκολη δραστηριότητα που χρειάζεται χρόνο και κατάλληλες δεξιότητες για να αναπτυχθεί, μπορεί να είναι το απαραίτητο επόμενο βήμα στη διαδικασία εξέλιξης της βελτίωσης του ελέγχου στην Ελλάδα (Cohen, Karatzirmas, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ -ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

7.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Η τελική απόφαση για το αν πρέπει να γίνει η μετάβαση προς τα ευρωπαϊκά πρότυπα απαιτεί την ανάληψη περαιτέρω σημαντικών ενεργειών. Τα EPSAS θα δώσουν στην ΕΕ τη δυνατότητα να αναπτύξει τα δικά της πρότυπα ώστε να ικανοποιήσει τις δικές τις απαιτήσεις και με την απαιτούμενη ταχύτητα. Θα παρέχουν μια δέσμη εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων βάσει δεδουλευμένης λογιστικής, τα οποία θα είναι προσαρμοσμένα στις ιδιαίτερες απαιτήσεις των κρατών μελών της ΕΕ και θα μπορούν να εφαρμοστούν στην πράξη.

Η εφαρμογή των προτύπων σε ολόκληρη την ΕΕ και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα θα μείωνε δραστικά την περιπλοκότητα των μεθόδων και των διαδικασιών συλλογής και μετατροπής των οικονομικών δεδομένων που θα αποσκοπούσε στην ελαχιστοποίηση των κινδύνων ως προς την αξιοπιστία των στοιχείων που κοινοποιούνται από τα κράτη μέλη και δημοσιεύονται από την Eurostat.

Μπορεί να υποτεθεί ότι το πρώτο βήμα θα ήταν να υπάρξει διαχείριση του έργου από την ΕΕ, προκειμένου να αποσαφηνιστεί το εννοιολογικό πλαίσιο και ο στόχος των κοινών λογιστικών προτύπων. Τα EPSAS θα μπορούσαν αρχικά να βασίζονται στην υιοθέτηση μιας σειράς βασικών αρχών των IPSAS όπως επίσης θα μπορούσαν να χρησιμοποιούν πρότυπα που είχαν συμφωνηθεί από κοινού από τα κράτη μέλη κατά την διάρκεια ανάπτυξης και εξέλιξης των διεθνών προτύπων (Aggenstam-Pontopian, Brusca 2016).

Ωστόσο, τα IPSAS δεν θα πρέπει να θεωρούνται εμπόδιο για την ανάπτυξη των ευρωπαϊκών προτύπων (Brusca, Martinez 2016). Παρόλα αυτά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο καθορισμός μιας σειράς εναρμονισμένων ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα δεν θα αποτελούσε από μόνος του εγγύηση για τη συλλογή έγκαιρων και υψηλής ποιότητας λογιστικών στοιχείων για τον δημόσιο τομέα. Θα πρέπει να πληρούνται επιπλέον συνθήκες, όπως (Jones, Caruana 2015):

- ισχυρή πολιτική στήριξη και συγκυριότητα του έργου
- δημόσιες διοικήσεις ικανές να εφαρμόζουν ένα πιο περίπλοκο λογιστικό σύστημα σε κάθε μεμονωμένο κρατικό φορέα
- ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα για τον προϋπολογισμό, τις πληρωμές, τη διαχείριση συμβάσεων, το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, τη διαχείριση τιμολογίων και την υποβολή στατιστικών στοιχείων
- έγκαιρη υποβολή στοιχείων για όλες τις οικονομικές δραστηριότητες στο ενοποιημένο λογιστικό σύστημα των δημόσιων φορέων
- διαθεσιμότητα πόρων, τόσο σε ανθρώπινο δυναμικό όσο και σε σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα
- αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος και εξωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος της δημόσιας λογιστικής

Για όλα τα κράτη μέλη, αλλά ιδίως για την Ελλάδα που χρησιμοποιούν προς το παρόν είτε ταμιακή λογιστική είτε τροποποιημένη ταμιακή λογιστική, η εφαρμογή της λογιστικής βάσει δεδουλευμένων θα αποτελούσε σημαντική μεταρρύθμιση. Η διπλογραφική λογιστική μέθοδος βάσει δεδουλευμένων είναι το μόνο γενικώς αποδεκτό σύστημα που παρέχει αξιόπιστα και εγκαίρως τις απαραίτητες πληροφορίες. Επιπλέον, η εναρμονισμένη λογιστική βάσει δεδουλευμένων για τον δημόσιο τομέα βελτιώνει τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη συγκρισιμότητα της υποβολής δημοσιονομικών εκθέσεων στον εν λόγω τομέα, και μπορεί να βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του δημόσιου λογιστικού ελέγχου.

Ωστόσο υπάρχουν πολλοί μελετητές που θεωρούν ότι η μετάβαση στα δεδουλευμένα είναι προβληματική και πως μπορεί να θέσει σε κίνδυνο ολόκληρη τη διαδικασία μετάβασης. Ορισμένα από τα προβλήματα που θα ανέκυπταν είναι τα εξής:

- λογιστικά προβλήματα εννοιολογικού και τεχνικού χαρακτήρα
- κατάρτιση προσωπικού και συμβούλων
- κατάρτιση διοικητικών στελεχών και αρμόδιων για τη λήψη αποφάσεων, και επικοινωνία μαζί τους
- κατάρτιση ελεγκτών και διασύνδεση με αυτούς
- προσαρμογή ή εκσυγχρονισμός των πληροφοριακών συστημάτων
- προσαρμογή των υφιστάμενων εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων

Με την υιοθέτηση των EPSAS, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξετάζει ήδη το ενδεχόμενο να παράσχει βοήθεια όσον αφορά ορισμένα από αυτά τα προβλήματα, όπως να συμβάλει στην οργάνωση ανταλλαγών κατάρτισης και εμπειρογνωμοσύνης του προσωπικού, βοηθώντας τις δημόσιες διοικήσεις των κρατών μελών όταν αντιμετωπίζουν προβλήματα εννοιολογικού και τεχνικού χαρακτήρα. Επιπλέον μπορεί να συντονίσει και να δημοσιοποιήσει το χρονοδιάγραμμα των μεταρρυθμίσεων των κρατών μελών όσον αφορά τα λογιστικά τους συστήματα για τον δημόσιο τομέα.

Καταληκτικά η δημοσιονομική διαχείριση στον δημόσιο τομέα στην Ευρώπη αντιμετωπίζει σημαντικές προκλήσεις. Η κρίση ενίσχυσε αναμφίβολα την έκκληση για εναρμόνιση, θέτοντας τη δημιουργία νέων ευρωπαϊκών προτύπων ψηλά στην ημερήσια διάταξη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Επιπλέον πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η αλλαγή των λογιστικών προτύπων δεν είναι μόνο τεχνικό ζήτημα, αλλά και πολιτικό. Συνολικά, το ζήτημα είναι μείζονος σημασίας όχι μόνο για την Ελλάδα αλλά και για τις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες και αποτελεί σημαντική ευκαιρία για πραγματικά ουσιαστική λογιστική μεταρρύθμιση μακροπρόθεσμου χαρακτήρα.

7.2 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση και τα περισσότερα κράτη μέλη όπως και η Ελλάδα βρίσκονται ήδη στο στάδιο της μελέτης και υλοποίησης μια τεράστιας λογιστικής μεταρρύθμισης του δημοσίου τομέα.

Μελλοντικά και με την υιοθέτηση των EPSAS είναι αναγκαίο μελετηθεί αν βελτιώθηκε και ενισχύθηκε η δημοσιονομική διαφάνεια καθώς και η αποτελεσματικότητα των οικονομικών και δημοσιονομικών πολιτικών.

Πιο συγκεκριμένα είναι πολύ σημαντικό να ερευνηθεί σε κάθε κράτος μέλος ξεχωριστά αν:

- μειώθηκε το κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης
- υπήρξε μείωση κρατικού δανεισμού και ως εκ τούτου και τη μείωση του αντίστοιχου κόστους του
- έγινε ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης
- υπήρξε μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών στον δημόσιο τομέα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Άρθρα σε επιστημονικά περιοδικά και βιβλία :

Adhikari, P. and Mellemvik, F. (2010). “The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries”, *Research in Accounting in Emerging Economies*, pp.171–201.

Aggestam, P. and Brusca, I. (2016) , “The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives”, *Public Money & Management*, pp. 181-188.

Brusca, I. and Martínez, J.C. (2016), “Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting.” *International Review of Administrative Sciences*, Vol.4, pp. 724-744.

Christiaens, J., Reyniers, B., and Rollé, C. (2010), “Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study”, *International Review of Administrative Sciences*, Vol 76, pp. 537–554.

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., and Van Cauwenberge, (2015), “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison”, *International Review of Administrative Sciences*, Vol 81, pp. 158–177.

Cohen, S. and Karatzimas, S. (2015), “Debate: Reforming Greek government accounting” , *Public Money & Management*, Vol 35, pp. 178-180.

Cohen, S. , Karatzimas, S. and Venieris, G. (2015), “The Informative Role of Accounting Standards in Privatizing State-owned Property: Comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS”, *Global Business and Economics Review* , Vol 17 , pp. 51–62.

Cohen, S. and Karatzimas, S. (2018), "The role of the Troika on the Greek central government accounting reforms: The reprioritization riddle", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 31, pp. 316-330.

Cohen S. (2012), "Cash versus accrual accounting measures in Greek municipalities: proxies or not for decision-making?" ,*International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* , Vol8 , pp. 203-222.

Dabbicco, G. and Steccolini, I. (2020), "Building legitimacy for European public sector accounting standards (EPSAS): A governance perspective", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 33, pp. 229-245.

Eulner, V. and Waldbauer, G. (2018), "New development: Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS." *Public Money & Management*, pp.1-4.

Jensen, G. and Smith, R. (2013), "History of the IPSASB: Growing influence—Reduced control" , *Paper presented at the XII EGPA PSG Spring workshop, Salerno, Italy*, pp 5-10.

Cavanagh, J., Flynn, S., Moretti, D., and Gupta, S. (2016). "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector.", *Technical Notes and Manuals 2016*, Vol 6, pp.10-22.

Mussari R. (2014), "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, pp. 299-312.

Polzer, T. and Reichard, C. (2020), "IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: Analysis of the discourses among countries and stakeholders", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 33, pp. 247-264.

Parry, M. (2010), "A proposed definition of the modified cash basis", *International Journal of Government Financial Management*, Vol. 10 , pp. 95-98.

Sutcliffe, P. (2003), "The standards programme of IFAC's public sector committee", *Public Money & Management*, Vol 23, pp. 29–36.

Jones, R. and Caruana, J. (2014), "A Perspective on the Proposal for European Public Sector Accounting Standards, in the Context of Accruals in UK Government Accounting" , *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, pp. 265-282.

Rossi, F.M., Cohen, S. and Caperchione, E. and Brusca, I. (2016), "Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box" , *Public Money & Management*, Vol 36, pp. 189-196.

Hiltebeitel, K. (1992), “A look at the modified cash basis”, *The CPA Journal*, Vol. 62, pp. 49-53.

BIBΛΙΑ

Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Manes-Rossi F. (2018), *IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing*.

Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. (2015), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*.

IPSASB. (2015), *Handbook of the international public sector accounting pronouncements*. IFAC.

Schumesch, P., De Greef, A., and De Laet, J. (2015). *IPSAS in a nutshell: From principles to practice*.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

EC (European Commission) (2020)

<https://circabc.europa.eu/sd/a/dd5b0382-8304-4276-b9f7-19806af0db97/Introduction%20and%20Overview%20to%20EPSAS%20Screening%20Reports.docx.pdf>

EC (European Commission) (2013) Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in the member states. The suitability of IPSAS in the member states.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1562249463075&uri=CELEX:52013DC0114>

EC (2019) Reporting on the progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Commission staff working document.

https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9823491/EPSAS_Progress_Report_2019.pdf

Eurostat (2017a) Collection of additional and updated information related to the potential impacts of EPSAS. EPSAS Working Group 17/15.
<https://circabc.europa.eu/sd/a/c59c1ba2-6c9b-4051-9a65-3ed2e67b74ca/Item%207%20-%20Collection%20of%20information%20related%20to%20the%20potential%20impacts%20of%20EPSAS.pdf>

Eurostat (2017b) Guidance for the first time implementation of accrual accounting. EPSAS Working Group 16/11.
<https://circabc.europa.eu/sd/a/d1b2b587-c4b8-4fdf-a2e2-5735ae362b15/First%20time%20implementation%20guidance.pdf>

<https://www.minfin.gr/-/url-node-7588?inheritRedirect=true>

European Commission. (2013). Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States.

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF>

Eurostat (2012) Public consultation—Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, summary of responses, Luxembourg.

https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/d4_2012

European Commission. (2008). Modernising the EU accounts. Enhanced management information and greater transparency your guide to the EU's new financial reporting.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/dc7d53d6-b1e5-4cac-ba9a-a410a707c10f>

Ernst & Young. (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU member states. UK: Ernest & Young Global Limited.

<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>