



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**  
**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**  

---

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**  
**ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ**  
2008-2009

**Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ**  
**ΤΟΜΕΑ**

**ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΞΕΦΤΕΡΗΣ**  
**Α.Μ. 2809**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ  
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ

ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2009

Copyright © Αθανάσιος Ξεφτέρης, 2009

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο των απαιτήσεων του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική.

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ .....	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	iv
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	v
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
1.1 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	4
2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	4
2.2 ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΥΛΙΚΟ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	5
3.1 ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	5
3.2 ΥΛΙΚΟ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ - ΕΝΝΟΙΕΣ – ΟΡΙΣΜΟΙ.....	6
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
4.2 ΣΚΟΠΟΣ.....	7
4.3 Η ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ IPSAS.....	7
4.4 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ.....	7
4.5 ΑΝΑΓΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....	8
4.6 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	9
4.7 ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ IPSAS.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΜΕΛΕΤΕΣ – ΕΡΕΥΝΕΣ.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ – ΟΜΑΔΕΣ - ΣΥΜΒΟΥΛΙΑ.....	26
6.1 ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC).....	26
6.1.1 Η Οργάνωση.....	26
6.1.2 Σχέση IFAC - IPSASB.....	26
6.1.3 Πρωτοβουλίες θέσπισης προτύπων .....	27
6.1.4 Το ρυθμιστικό πλαίσιο .....	27
6.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΕΠΙΒΛΕΨΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ (PUBLIC INTEREST OVERSIGHT BOARD - PIOB).....	27
6.3 ΟΜΑΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (MONITORING GROUP - MG).....	28
6.4 ΟΜΑΔΑ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΗΣ IFAC (IFAC REGULATORY LIAISON GROUP - IRLG).....	28
6.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB).....	28
6.6 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD – IAESB).....	29
6.7 ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΤΡΑΠΕΖΑ (WORLD BANK – WB).....	29
6.7.1 Οι εκτιμήσεις στη σύσταση των IPSAS .....	30
6.8 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IPSASB).....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ .....	34
7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	34

7.2	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	35
7.2.1	<i>Νέα Δημόσια Διοίκηση (New Public Management – NPM)</i> .....	36
7.3	ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΒΑΣΕΙΣ .....	39
7.4	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	40
7.5	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ.....	41
7.5.1	<i>Ορισμός - έννοιες</i> .....	41
7.5.2	<i>Η δομή του προτύπου</i> .....	43
7.6	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ.....	47
7.6.1	<i>Αρχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης</i> .....	48
7.6.2	<i>Η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα</i> .....	49
7.6.3	<i>Η υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στην Ευρώπη</i> .....	54
7.6.4	<i>Προβληματισμοί κατά την εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης</i> .....	55
7.6.5	<i>Προτάσεις για τη σωστή εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης</i> .....	57
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ .....</b>	<b>59</b>
8.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	59
8.2	ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ Ή ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ.....	59
8.3	ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ .....	62
8.4	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΕΘΝΩΣ .....	65
8.5	ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ .....	66
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9. ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS .....</b>	<b>71</b>
9.1	ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS .....	71
9.2	ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS .....	72
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10. ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΧΩΡΕΣ – ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ.....</b>	<b>74</b>
10.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	74
10.2	ΤΑ IPSAS ΚΑΙ Ο ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΟΣ ΚΟΣΜΟΣ .....	74
10.2.1	<i>Τα IPSAS πρέπει να υιοθετούνται μαζί με ένα ισχυρό πλαίσιο λογιστικού ελέγχου</i> .....	75
10.3	ΤΑ IPSAS ΣΤΗ ΝΟΤΙΑ ΑΦΡΙΚΗ .....	75
10.4	Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ .....	75
10.4.1	<i>Η διαδικασία για έγκριση των διεθνών προτύπων λογιστικής</i> .....	76
10.4.2	<i>Ποια πρότυπα ισχύουν</i> .....	77
10.4.3	<i>Δημόσιος τομέας και η άποψη της μη κερδοσκοπίας</i> .....	78
10.5	Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ .....	79
10.5.1	<i>Γιατί τα IPSAS εισάγονται στην Ελβετία</i> .....	81
10.5.2	<i>Οι εν εξελίξει μεταρρυθμίσεις βάσει των IPSAS εξετάζονται σε ομοσπονδιακό και καντονικό επίπεδο</i> .....	81
10.5.3	<i>Η σημασία των IPSAS για τις τοπικές αρχές</i> .....	82
10.6	ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΩΡΕΣ .....	83
10.7	ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ .....	89
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ.....</b>	<b>91</b>
11.1	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	91
11.2	ΤΑ ΕΠΟΜΕΝΑ ΒΗΜΑΤΑ .....	92
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>95</b>
	<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.....</b>	<b>98</b>
	<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β.....</b>	<b>105</b>
	<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ.....</b>	<b>108</b>

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ένα πολύ σημαντικό στοιχείο για την παγκόσμια ανάπτυξη και ευημερία είναι η σύγκλιση και εναρμόνιση των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες και οργανισμούς. Πολλές οντότητες, έχουν ήδη εισαγάγει τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης και ακόμα περισσότερες έχουν σκοπό να το κάνουν στο μέλλον.

Μεταξύ των πολυάριθμων αλλαγών στη λογιστική των κυβερνήσεων τα τελευταία χρόνια, η οποία θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα των εφαρμοζόμενων μεταρρυθμίσεων και αποτελεί όπλο ενάντια στην απάτη και τη διαφθορά, η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ξεχωρίζει ως το σημαντικότερο βήμα προόδου και εξέλιξης. Τα Πρότυπα αυτά είναι βασισμένα, κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ιδιωτικού τομέα, ενώ μερικά από αυτά απευθύνονται αποκλειστικά στο δημόσιο τομέα. Σκοπός τους είναι η βελτίωση της ποιότητας και συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο και η θέσπιση κριτηρίων για καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, στο πλαίσιο της παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων.

Η εργασία αυτή προσπαθεί να παρουσιάσει την κατάσταση που επικρατεί σχετικά με τα IPSAS διεθνώς. Βασισμένη σε υλικό που συγκεντρώθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικών βιβλιοθηκών, άρθρων σε ιστοσελίδες και έρευνας σε βιβλιοθήκες και το οποίο αποτελείται από ελληνόγλωσση και κυρίως, ξενόγλωσση αρθρογραφία και βιβλιογραφία και κάνοντας αναφορά σε χώρες και οργανισμούς, αναδεικνύει το ρόλο που διαδραματίζει η λογιστική σε συνάρτηση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα και το βαθμό διείσδυσής της στη δημόσια διοίκηση. Τέλος, γίνεται προσπάθεια να δειχθούν οι περαιτέρω δυνατότητες ανάπτυξης των χρησιμοποιούμενων λογιστικών μεθόδων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και οι αντίστοιχες αμφιβολίες που εκφράζονται.

Λέξεις κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης, Λογιστική Ταμειακής Βάσης

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ**

Πίνακας 4.1 Λίστα των IPSAS και αντιστοίχιση με τα IAS/IFRS

Πίνακας 10.1 Σύγκριση IPSAS και HRM

Πίνακας 11.1 Τομείς που απασχολούν η θα απασχολήσουν στο μέλλον το IPSASB για την έκδοση προτύπων

### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α**

Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) 31 Δεκεμβρίου 200X

Κατάσταση ετήσιας οικονομικής επίδοσης στις 31 Δεκεμβρίου 200X (λειτουργική κατηγοριοποίηση δαπανών)

Κατάσταση ετήσιας οικονομικής επίδοσης στις 31 Δεκεμβρίου 200X (κατηγοριοποίηση βάσει του είδους των δαπανών)

Κατάσταση μεταβολών κεφαλαίου στις 31 Δεκεμβρίου 200X

### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β**

Ετησία ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών στις 31 Δεκεμβρίου 200X

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

IAS: International Accounting Standards

IFRS: International Financial Reporting Standards

ΔΝΤ: Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

ΠΤ: Παγκόσμια Τράπεζα

WB: World Bank

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης,

IFAC: Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών

ΔΠΧΠ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

IASB: International Accounting Standards Board

PSC: Public Sector Committee

ASCA: Arabic Society of Confirmed Accountants

IASC: International Accounting Standards Committee

ΠΑΗΕ: Πρόγραμμα Ανάπτυξης Ηνωμένων Εθνών

CGAF: Comptes généraux de l'administration des Finances

PIOB: Public Interest Oversight Board

MG: Monitoring Group

IRLG: IFAC Regulatory Liaison Group

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IAPC: International Auditing Practices Committee

ISA: International Standards of Auditing

IEC: IFAC Educational Committee

ΔΕΠ: Διεθνή Εκπαιδευτικά Πρότυπα

IES: International Education Standard

IEG: International Education Guidelines for Professional Accountants

IEP: International Education Papers for Professional Accountants

ΕΒΑΟΟΣΑ: Επιτροπή Βοήθειας για την Ανάπτυξη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

NPM: New Public Management

ΝΠΔΔ: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

ΑΕΠ: Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν

SNA: Σύστημα Εθνικών Λογαριασμών

GFS: Κυβερνητικές Χρηματοοικονομικές Στατιστικές

USAID: Υπηρεσία των ΗΠΑ για τη διεθνή ανάπτυξη

SIMAFAL: εννοιολογικό πλαίσιο συστημάτων διοίκησης για τις εθνικές κυβερνήσεις

ESA: Ευρωπαϊκό Σύστημα των Ενσωματωμένων Οικονομικών Λογαριασμών

ΟΗΕ: Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών

ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση

GPFR: Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού

AAS: Australian Accounting Standards

AASB: Australian Accounting Standards Board

HRM: Harmonised Accounting Model

NRM: National Reporting Model

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας χρειάστηκε να αφιερωθούν αρκετές ώρες μελέτης, ανάλυσης και συγγραφής. Υπήρξαν αρκετές δυσκολίες και εμπόδια που αφορούσαν κυρίως τον προσωπικό χρόνο που έπρεπε να αφιερωθεί, δεδομένου του επιβαρημένου προγράμματος εργασίας και την εύρεση του απαραίτητου υλικού σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα σε συγκεκριμένες χώρες και οργανισμούς, καθώς ο εν λόγω τομέας αποτελεί ένα σχετικά καινούργιο αντικείμενο έρευνας. Ωστόσο, πιστεύω ότι όλα αυτά ξεπεράστηκαν αποτελεσματικά και η εργασία εκπλήρωσε το στόχο που είχε τεθεί αρχικά και δεν ήταν άλλος, από την ανάδειξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και των λογιστικών μεθόδων, στις οποίες αυτά βασίζονται ως εργαλεία για την λογιστική μεταρρύθμιση και εναρμόνιση, μέσα από τις προοπτικές που ανοίγονται και την κριτική που εκφράζεται διεθνώς.

Από τη θέση αυτή, τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου και πιο συγκεκριμένα τον καθηγητή του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας κο Δημήτριο Γκίνογλου, για τη βοήθεια και καθοδήγησή τους καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου και επίσης, θεωρώ καθήκον μου να ευχαριστήσω, τους Κυριάκο και Λαμπρινή Ξεφτέρη, τον Ανέστη Παυλίδη και τη Σοφία Σαρρή για την αμέριστη στήριξη, κατανόηση και συμπαράστασή τους.

Αθανάσιος Ξεφτέρης

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Μεταξύ των πολυάριθμων αλλαγών στη λογιστική των κυβερνήσεων τα τελευταία χρόνια, η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) - ξεχωρίζει ως το σημαντικότερο βήμα προόδου και εξέλιξης (Chan, 2003). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) για τον ιδιωτικό τομέα και η οδηγία για τις κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις (IFAC, 1998), υποβλήθηκαν για να βοηθήσουν τα στελέχη του δημοσίου στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεών τους στη βάση της δεδουλευμένης και παρείχαν τη βάση για το IPSAS 1.

Από τη μία, στις αναπτυγμένες χώρες η λογιστική του δημοσίου τομέα θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα και επιτυχής πτυχή των εφαρμοζόμενων μεταρρυθμίσεων και από την άλλη, στις αναπτυσσόμενες χώρες, εκτός από ένα εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό της κυβερνητικής οικονομικής διαχείρισης, αποτελεί όπλο ενάντια στην απάτη και τη διαφθορά.

Είναι γεγονός ότι η σύνθεση των ετήσιων λογαριασμών των διαφόρων χωρών παρουσιάζει ετερογένεια μεταξύ των κυβερνητικών συστημάτων λογιστικής και ότι στερούμαστε μια σαφή ράβδο μέτρησης για την πιστοποίηση του πόσο μακριά μια χώρα έχει κινηθεί κατά μήκος του φάσματος προς την πλήρη εφαρμογή της βάσης της δεδουλευμένης και για τη διάκριση των φαινομενικών από τις αληθινές αλλαγές στην κυβερνητική λογιστική. Τα IPSAS, με την υποστήριξη διεθνών οργανισμών όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Παγκόσμια Τράπεζα και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης φαίνεται να αποτελούν μια συγκριτική μέτρηση επιδόσεων για τον καθορισμό της ποιότητας των πληροφοριών λογιστικής του δημοσίου τομέα και ένα εργαλείο για τη λογιστική του δημοσίου τομέα τόσο σε κεντρικό όσο και σε επίπεδο φορέων.

### **1.1 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**

Στο παρόν, πρώτο κεφάλαιο, γίνεται γνωριμία του αναγνώστη με τον όρο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS). Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται ο σκοπός και οι στόχοι αυτής της διπλωματικής εργασίας και στο τρίτο αναφέρεται αναλυτικά η μεθοδολογία που υιοθετήθηκε και το υλικό που χρησιμοποιήθηκε. Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται επεξήγηση της έννοιας των IPSAS, με

περιγραφή των χαρακτηριστικών και του σκοπού τους, παρουσίαση της πορείας τους διαχρονικά και κάνοντας μία αναφορά στις ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα. Στο επόμενο κεφάλαιο παρατίθενται μια σειρά από μελέτες και έρευνες που διεξήχθησαν για λογαριασμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) και συνεχίζοντας την αναφορά στο διεθνή χώρο, στο κεφάλαιο έξι περιγράφονται οι Διεθνείς οργανισμοί, Ομάδες και Συμβούλια που επηρεάζουν την εμφάνιση των IPSAS. Στα κεφάλαια επτά και οκτώ γίνεται ανάλυση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή των IPSAS στις διάφορες χώρες και παρουσιάζεται μία διεθνής συγκριτική άποψη της λογιστικής στο δημόσιο τομέα. Τελειώνοντας την έρευνα, στο κεφάλαιο εννιά γίνεται παράθεση των επιπτώσεων, θετικών και αρνητικών, από την εφαρμογή των IPSAS, ενώ στο κεφάλαιο δέκα γίνεται λόγος για το στάδιο διείσδυσής τους σε χώρες και οργανισμούς διεθνώς. Στο τελευταίο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας διατυπώνονται συνοπτικά τα συμπεράσματα της έρευνας και τα επόμενα βήματα στο εν λόγω πεδίο μελέτης. Τέλος, στα παραρτήματα παρατίθενται ενδεικτικά, οικονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο της δεδουλευμένης λογιστικής (παράρτημα Α), μία οικονομική κατάσταση με τη μέθοδο της λογιστικής ταμειακής βάσης (παράρτημα Β) και μία περιληπτική αναφορά στα εν ισχύ και υπό συζήτηση IPSAS (παράρτημα Γ).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

### **2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Στη βιβλιογραφία, αλλά και στη διεθνή πρακτική, αναδεικνύεται η αξία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και η συμβολή τους στην βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα και την επιτυχή εφαρμογή κάθε Συστήματος Λογιστικής. Η εργασία αυτή θα προσπαθήσει να αναφέρει την κατάσταση που επικρατεί σχετικά με τα IPSAS διεθνώς. Βασισμένη σε έρευνες και μελέτες και κάνοντας αναφορά σε χώρες και οργανισμούς, η παρούσα εργασία ασχολείται με το ρόλο που διαδραματίζει η λογιστική σε συνάρτηση με τα ΔΛΠ για το Δημόσιο Τομέα και το βαθμό διεύθυνσής της στη δημόσια διοίκηση γενικά. Τέλος, θα γίνει προσπάθεια να δειχθούν οι περαιτέρω δυνατότητες ανάπτυξης των χρησιμοποιούμενων λογιστικών μεθόδων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα αλλά και οι αμφιβολίες που εκφράζονται σχετικά με αυτά.

### **2.2 ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Οι στόχοι που τέθηκαν για αυτή την μεταπτυχιακή εργασία είναι:

- Να αναδείξει τη συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα στην καλύτερη ποιότητα, συνέπεια και συγκρισιμότητα των κυβερνητικών οικονομικών πληροφοριών και καταστάσεων.
- Να περιγράψει τον ουσιαστικό ρόλο που διαδραματίζει η λογιστική σε συνάρτηση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα σε οποιαδήποτε μεταρρύθμιση στο Δημόσιο Τομέα, αναλύοντας όλες τις βασικές πτυχές λειτουργίας της και κάνοντας αναφορά σε παρεμβάσεις που έχουν λάβει χώρα διεθνώς.
- Να τονίσει τα οφέλη και τις προοπτικές που ανοίγονται και να εκφράσει προβληματισμούς από την εφαρμογή σύγχρονων λογιστικών μεθόδων και τεχνικών μέσω της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και της λογιστικής ταμειακής βάσης με μετέπειτα μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΥΛΙΚΟ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ**

Για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας χρησιμοποιήθηκε η εξής μεθοδολογία:

### **3.1 ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

Η βιβλιογραφική ανασκόπηση έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικών βιβλιοθηκών του διαδικτύου, άρθρων σε ιστοσελίδες και έρευνα σε βιβλιοθήκες. Οι λέξεις-κλειδιά που χρησιμοποιήθηκαν ήταν:

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) – International Accounting Standards (IAS),
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) – International Finance Reporting Standards (IFRS)
- Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης – Accrual Based Accounting
- Λογιστική Ταμειακής Βάσης – Cash Basis Accounting

### **3.2 ΥΛΙΚΟ**

Το υλικό που χρησιμοποιήθηκε αποτελείται από ελληνόγλωσση και κυρίως, ξενόγλωσση αρθρογραφία και βιβλιογραφία και επίσης, λήφθηκαν υπόψη έρευνες και μελέτες από διεθνή ινστιτούτα και εταιρείες για λογαριασμό διεθνών οργανισμών και φορέων (IFAC, Παγκόσμια Τράπεζα κλπ.).

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ - ΕΝΝΟΙΕΣ – ΟΡΙΣΜΟΙ

## 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα καταρτίζονται από το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα - International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - παλιότερα γνωστό ως Επιτροπή Δημόσιου Τομέα - Public Sector Committee (PSC) - με σκοπό την καθοδήγηση σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς και λογιστικής του δημόσιου τομέα. Τα IPSAS είναι βασισμένα κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), ενώ μερικά από αυτά δεν έχουν αντίστοιχο ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, καθώς απευθύνονται αποκλειστικά στον δημόσιο τομέα. Το IPSASB έχει θεσπίσει IPSAS βασισμένα τόσο στη λογιστική ταμειακής όσο και στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Κατά την ανάπτυξη των IPSAS λαμβάνονται υπόψη οι αναγγελίες των:

- ΔΛΠ - ΔΠΧΠ
- Εθνικών φορέων καθορισμού προτύπων, ρυθμιστικών αρχών και άλλων φορέων με αντίστοιχη εξουσία
- Επαγγελματικών σωμάτων λογιστών
- Άλλων οργανισμών που ενδιαφέρονται για τη λογιστική πληροφόρηση των φορέων του δημόσιου τομέα

Τα IPSAS αφορούν τις οντότητες του δημόσιου τομέα (public sector entities)

- Εθνικές κυβερνήσεις (National governments)
- Περιφερειακές αρχές (Regional governments - state, provincial, territorial)
- Τοπικές αρχές (Local governments - cities, towns)
- Σχετικές κυβερνητικές υπηρεσίες (Related governmental entities - agencies, commissions, etc)

Εξαιρούνται:

- Δημόσιες Επιχειρήσεις (Government Business Enterprises)
- Δημόσιες Τράπεζες
- ΔΕΚΟ

## 4.2 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός<sup>1</sup> των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα είναι η παροχή πληροφοριών στο κοινό, προκειμένου να ενισχυθούν σε κοινή βάση οι παγκόσμιες οικονομίες. Σχεδιασμένα για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος, τα IPSAS θέτουν κριτήρια σχετικά με καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, στο πλαίσιο της παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων, επιδιώκοντας τη διαρκή βελτίωση και επικαιροποίηση, ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα πρότυπα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα και είναι χρήσιμα για χώρες που δεν έχουν αναπτύξει δικά τους πρότυπα για τον δημόσιο τομέα. Το IPSASB υποστηρίζει ένθερμα την εναρμόνιση των εθνικών προτύπων με τα IPSAS καθώς η υιοθέτηση των IPSAS από τις κυβερνήσεις θα βελτιώσει την ποιότητα και συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο.

## 4.3 Η ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ IPSAS

Το εγκεκριμένο κείμενο των IPSAS είναι αυτό που δημοσιεύεται από το IPSASB στην αγγλική γλώσσα. Το εγχειρίδιο του IPSASB έχει μεταφραστεί<sup>2</sup> από τα αγγλικά σε διάφορες γλώσσες, συμπεριλαμβανομένων των γαλλικών, ισπανικών, γερμανικών, ρωσικών και κινέζικων. Η αραβική κοινωνία των επικυρωμένων λογιστών - Arabic Society of Confirmed Accountants (ASCA) - της Ιορδανίας εξέδωσε μια αραβική εκδοχή του εγχειριδίου του IPSASB. Επιπλέον, η Βραζιλία εργάζεται στη μετάφραση των IPSAS στα πορτογαλικά.

## 4.4 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ

Πολλές αναπτυξιακές τράπεζες (Παγκόσμια Τράπεζα, Ασιατική Τράπεζα Ανάπτυξης κα.) παρέχουν μεγάλα ποσά χρηματοδότησης για τις εργασίες του IPSASB. Άλλες πηγές εισοδήματος<sup>3</sup> για την ανάπτυξη των IPSAS περιλαμβάνουν τη χρηματοδότηση από τις διεθνείς, εθνικές και περιφερειακές κυβερνητικές οντότητες. Επιπλέον, τη δραστηριότητα

---

<sup>1</sup> IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

<sup>2</sup> International Public Sector Accounting Standards Board, April 2007, "Strategy and Operational Plan 2007-2009"

<sup>3</sup> International Public Sector Accounting Standards Board, April 2007, "Strategy and Operational Plan 2007-2009"

του IPSASB υποστηρίζουν η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και το Καναδικό Ίδρυμα Ορκωτών Λογιστών.

#### **4.5 ΑΝΑΓΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

Η κρισιμότερη πτυχή μιας στρατηγικής σύγκλισης είναι η ανάγκη να θεσπιστούν οι παράμετροι και οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό των διαφορών του δημόσιου τομέα και τότε αυτές οι διαφορές επιτρέπουν την απόκλιση από ένα σχετικό IFRS. Η δέσμευση του IPSASB για σύγκλιση οδηγεί λογικά στο συμπέρασμα ότι αφετηρία οποιασδήποτε προσέγγισης είναι η υπόθεση ότι η ανάγκη για συγκεκριμένες αποκλίσεις στην περίπτωση του δημόσιου τομέα θα έπρεπε να εξηγηθεί. Για τα IPSAS που είναι βασισμένα στα IFRS, το κείμενο του IFRS διατηρείται, εκτός αν για το δημόσιο τομέα υπάρχει συγκεκριμένος λόγος απόκλισης, ή συμπεριλαμβάνονται πρόσθετα παραδείγματα για να επεξηγήσουν συγκεκριμένα στοιχεία στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Στην ανάλυση ενός IFRS θα έπρεπε να δοθούν επιχειρήματα απόκλισης για το δημόσιο τομέα., διαφορετικά, η προεπιλεγμένη θέση είναι η πλήρης σύγκλιση. Στην πραγματικότητα η διαδικασία είναι σπάνια τόσο απλή. Ακόμη και σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου έχει επιτευχθεί η σύγκλιση με τα IFRS υπάρχουν βασικές διαφορές του δημόσιου τομέα, για τις οποίες γίνεται η ανάλογη προσαρμογή.

Στην υιοθέτηση αυτής της προσέγγισης, το IPSASB πρέπει να καθιερώσει συγκεκριμένα κριτήρια για την αποδοχή της απόκλισης από τα IFRS όταν υπάρχει τέτοια διαφορά. Οι προϋποθέσεις αυτές θα βοηθήσουν να στραφεί η συζήτηση στα σημεία εκείνα που ο δημόσιος τομέας είναι πραγματικά ιδιαίτερος και να ενισχυθεί η συνέπεια στην εφαρμογή. Το γεγονός ότι οποιοδήποτε IPSAS αναπτύσσεται, εκδίδεται ως σχέδιο έκθεσης παρέχει ασφάλεια στη διαδικασία, στην περίπτωση που συγκεκριμένα ζητήματα του δημόσιου τομέα δεν έχουν προσδιοριστεί κατάλληλα. Ακόμη και όταν λαμβάνεται απόφαση ότι δεν υπάρχει καμία συγκεκριμένη διαφορά στο δημόσιο τομέα, εκδίδεται σχέδιο έκθεσης, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι υπάρχει η απαραίτητη πληροφόρηση από τους εμπλεκόμενους φορείς.

#### 4.6 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ<sup>4</sup>

Η Επιτροπή δημόσιου τομέα (PSC) της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών (IFAC) καθιερώθηκε στα τέλη του 1986. Τον Αύγουστο του 1997, το PSC αρχίζει ένα πρόγραμμα προτύπων με κατεύθυνση στην ανάπτυξη των διεθνών προτύπων λογιστικής για το δημόσιο τομέα (IPSAS) για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις οντότητες του δημόσιου τομέα σε επίπεδο τοπικό, κράτους και εθνικής κυβέρνησης. Η αρχική φάση του προγράμματος - βασισμένη στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που εκδόθηκαν από την Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής - International Accounting Standards Committee (IASC) - τον Αύγουστο του 1997 και τις αναθεωρημένες εκδόσεις τους, προσαρμοσμένες για το δημόσιο τομέα - περιελάμβανε την ανάπτυξη των IPSAS. Αυτή η φάση του προγράμματος χρηματοδοτήθηκε από την Ασιατική τράπεζα ανάπτυξης, την IFAC, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), το Πρόγραμμα Ανάπτυξης Ηνωμένων Εθνών (ΠΑΗΕ) και την Παγκόσμια Τράπεζα και ολοκληρώθηκε το 2002.

Το Νοέμβριο του 2004, η IFAC ενέκρινε αλλαγή ονόματος και νέο καθορισμό αρμοδιοτήτων για το PSC. Το όνομα του PSC άλλαξε σε Συμβούλιο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSASB) και οι αρμοδιότητές του εστίαζαν στην έκδοση των IPSAS.

Το 2005 το IPSASB επιβεβαίωσε τη δέσμευσή του ως προς τη σύγκλιση των IPSAS με τα IFRS, εκτός εάν υπήρχε ιδιαίτερος λόγος απόκλισης. Εντούτοις, οι περιορισμοί των πόρων οδήγησαν σε αναβολή μεγάλου μέρους του προγράμματος. Η προσοχή δόθηκε κυρίως στη σύγκλιση των IFRS με το γενικό πρόγραμμα βελτιώσεων και την έναρξη προγραμμάτων για τα οφέλη των υπαλλήλων και της μείωσης των μετρητών που προέρχονται από απαιτήσεις.

Το γενικό πρόγραμμα βελτιώσεων άρχισε με στόχο την ενημέρωση 11 IPSAS, προκειμένου να επιτευχθεί σύγκλιση με τα βελτιωμένα αντίστοιχα IAS που εκδόθηκαν από το IASB τον Δεκέμβριο του 2003 στο δικό του γενικό πρόγραμμα βελτιώσεων. Αυτά τα IPSAS εγκρίθηκαν από το IPSASB το Νοέμβριο του 2006. Ως προς τα οφέλη των υπαλλήλων και τη μείωση των μετρητών που προέρχονται από απαιτήσεις ήδη εκδόθηκαν τα αντίστοιχα IPSAS.

---

<sup>4</sup> International Public Sector Accounting Standards Board, April 2007, "Strategy and Operational Plan 2007-2009"

Το IASB κινείται γρήγορα με ένα εκτενές πρόγραμμα που περιλαμβάνει την έκδοση νέων IFRS (συμπεριλαμβανομένων και των ερμηνειών) καθώς επίσης και την επιθεώρηση και ανανέωση των υφιστάμενων IAS.

Λαμβάνοντας υπόψη τη γρήγορη πρόοδο του IASB και την έλλειψη πόρων του IPSASB, αναπτύχθηκε σημαντικό χάσμα μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων. Η σύνδεση IPSAS και IFRS έχει διαβρωθεί κάτω από τις παρούσες συνθήκες, όμως, το IPSASB έχει θέσει την απαιτούμενη χρηματοδότηση και τη δέσμευσή του για σύγκλιση με τα IFRS ως στρατηγικούς τομείς εστίασης. Επομένως, είναι πλέον σε θέση να ξαναρχίσει ένα πιο εκτενές πρόγραμμα σύγκλισης με τα IFRS.

Μέχρι σήμερα, το IPSASB έχει εκδώσει 26 IPSAS, τα οποία ανήκουν στη δεδουλευμένη βάση και η πλειοψηφία των οποίων βασίζεται στα IFRS. Υπάρχουν επίσης IPSAS που είναι ιδιαίτερα για το δημόσιο τομέα, όπως το εισόδημα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, κοινοποιήσεις στον τομέα της δημόσιας διοίκησης και η υποβολή καταστάσεων προϋπολογισμού. Επιπλέον, το IPSASB έχει εκδώσει ένα πολύ περιεκτικό IPSAS ταμειακής βάσης.

#### 4.7 ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ IPSAS

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται επιγραμματικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, που ισχύουν σήμερα όπως και εκείνα για τα οποία έχει εκπονηθεί σχέδιο έκθεσης.

<i>IPSAS</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>ΔΛΠ/ΔΠΧΠ</i>
IPSAS 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων - Presentation of Financial Statements	IAS 1
IPSAS 2	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών - Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
IPSAS 4	Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού - Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις - Consolidated and Separate Financial Statements	IAS 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες επιχειρήσεις - Investments in Associates	IAS 28
IPSAS 8	Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες - Interests in Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών - Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Αναφορά/Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες - Financial Reporting in	IAS 29

	Hyperinflationary Economies	
IPSAS 11	Συμβάσεις Κατασκευής - Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12	Αποθέματα – Inventories	IAS 2
IPSAS 13	Μισθώσεις – Leases	IAS 17
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς - Events After the Reporting Date	IAS 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση (Θα αποσυρθεί όταν ισχύσουν τα σχέδια εκθέσεων 37 και 39) - Financial Instruments: Disclosure and Presentation (to be withdrawn when Eds 37 and 39 become standards)	IAS 32
IPSAS 16	Επενδύσεις σε Ακίνητα - Investment Property	IAS 40
IPSAS 17	Ενσώματες Ακινητοποιήσεις - Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18	Αναφορά/Πληροφόρηση Τμημάτων - Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών - Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Χωρίς Ταμειακές Συναλλαγές - Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 22	Γνωστοποίηση Πληροφοριών για το Γενικό Κυβερνητικό Τομέα Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	-
IPSAS 23	Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταφορές) - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	-
IPSAS 24	Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις - Presentation of Budget Information in Financial Statements	-
IPSAS 25	Παροχές σε Εργαζομένους - Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 26	Απομείωση Αξίας Γενικών Περιουσιακών Στοιχείων - Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
ED 36	Γεωργία - Agriculture	IAS 41
ED 37	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση - Financial Instruments: Presentation	IAS 32
ED 38	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αποτίμηση και Μέτρηση - Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39
ED 39	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις - Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
ED 40	Άυλες Αξίες - Intangible Assets	IAS 38
ED 41	Ενώσεις Φορέων από Ανταλλακτικές Συναλλαγές - Entity Combinations from Exchange Transactions	IFRS 3

Πίνακας<sup>5</sup> 4.1 Λίστα των IPSAS και αντιστοίχιση με τα IAS/IFRS

Να σημειωθεί ότι στο παράρτημα Γ υπάρχει περιληπτική αναφορά του περιεχομένου κάθε προτύπου.

<sup>5</sup> Πηγή: Deloitte, 2009, “IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, Draft April 2009

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΛΕΤΕΣ - ΕΡΕΥΝΕΣ

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) στη διάρκεια των χρόνων έχει εκπονήσει<sup>6</sup> μια σειρά από μελέτες και εργασίες όπως φαίνονται περιληπτικά παρακάτω:

### Μελέτη 1

Οικονομικές καταστάσεις από εθνικές κυβερνήσεις

Μάρτιος 1991

Το πεδίο της μελέτης εξετάζει:

- Τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις εθνικές κυβερνήσεις και τις σημαντικές κυβερνητικές μονάδες τους
- Τις οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν πληροφορίες για τα κυβερνητικά σχέδια, την απόδοση και τη συμμόρφωση με τις αρμόδιες αρχές
- Τις ανάγκες για τις πληροφορίες που απαιτούνται από τους κύριους χρήστες των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων, με έμφαση στις ανάγκες των εξωτερικών χρηστών και
- Τη μορφή των καταστάσεων που ταιριάζει καλύτερα στις ανάγκες για πληροφορίες των χρηστών.

Αυτή η μελέτη, επειδή εξετάζει την ουσία των οικονομικών καταστάσεων, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους ανώτερους οικονομικούς υπαλλήλους μιας κυβέρνησης, τους πολιτικούς, τους νομοθετικούς ελεγκτές και άλλους που χρησιμοποιούν τις κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις.

Κατά τη διάρκεια της μελέτης, ετοιμάστηκαν συγκριτικές περιλήψεις χρηστών, αναγκών των χρηστών και στόχων, οι οποίες διευκρινίζουν ότι υπάρχει συμφωνία στο ποιοί είναι οι χρήστες, ποιές οι ανάγκες τους και, αναλόγως, ποιοί οι στόχοι των οικονομικών καταστάσεων.

Η μελέτη αναπτύσσεται προοδευτικά από τους χρήστες και τις ανάγκες τους, στους στόχους των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων και παρέχει το πλαίσιο για τη συζήτηση των στόχων με το να ερευνήσει το κυβερνητικό περιβάλλον και τα όρια των καταστάσεων.

Έπειτα, η μελέτη συζητά την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων. Αντί να συστήσει ένα ενιαίο πρότυπο καταστάσεων, η μελέτη περιγράφει το φάσμα των πιθανών βάσεων της

---

<sup>6</sup> Πηγή: IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, 2009

λογιστικής και των διαφορετικών προτύπων καταστάσεων (τύποι καταστάσεων). Στη συνέχεια, επεξηγεί τις δυνάμεις και αδυναμίες των τύπων αυτών στην επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί.

Η μελέτη καταδεικνύει ότι στην αλλαγή από τις ενιαίες καταστάσεις των εισροών και εκροών μετρητών προς τις συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις, επιτυγχάνονται περισσότεροι του ενός στόχοι των οικονομικών καταστάσεων. Από τη στιγμή που οι στόχοι προέρχονται από τις ανάγκες των χρηστών, πληρέστερες και καλύτερες πληροφορίες θα ικανοποιήσουν καλύτερα εκείνες τις ανάγκες.

Τέλος, η μελέτη αναγνωρίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις των εθνικών κυβερνήσεων επηρεάζονται από πολιτικές και κυβερνητικές πρακτικές που ενσωματώνονται στη νομοθεσία.

## **Μελέτη 2**

Στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των εθνικών κυβερνήσεων

Ιούλιος 1993

Αυτή η μελέτη εξετάζει τα στοιχεία (είδη ή κατηγορίες οικονομικών γεγονότων) που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται κάτω από τις διαφορετικές βάσεις της λογιστικής (ταμειακή, δεδουλευμένη), τον τρόπο που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις εθνικές κυβερνήσεις και τους κύριους φορείς τους και τον τρόπο με τον οποίο τα στοιχεία αυτά μπορούν να καθοριστούν. Εξετάζει επίσης τις επιπτώσεις από την έκθεση των ιδιαίτερων στοιχείων στα μηνύματα που περνούν οι οικονομικές καταστάσεις και την επίτευξη των στόχων που προσδιορίζονται στη μελέτη 1.

Η μελέτη στοχεύει, επίσης, να βοηθήσει στην πλήρη ανάπτυξη των προτύπων λογιστικής που χρησιμοποιούνται αυτήν την περίοδο από μεμονωμένους φορείς, προκειμένου να ενισχυθεί η κοινοποίηση πληροφοριών στους χρήστες των καταστάσεων.

Τέλος, αναγνωρίζεται ότι κάποιες φορές οι πτυχές της παραγωγής των αγαθών και των υπηρεσιών και της επίτευξης των κυβερνητικών στόχων, μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα μέσω της έκθεσης των οικονομικών ή μη οικονομικών πληροφοριών στις σημειώσεις ή τα προγράμματα εκτός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## **Μελέτη 3**

Έλεγχος για συμμόρφωση με αρχές και πρότυπα: Η προοπτική του δημόσιου τομέα

Οκτώβριος 1994

Αυτή η μελέτη εξετάζει τις πτυχές του λογιστικού ελέγχου για τη συμμόρφωση με αρχές και πρότυπα στο δημόσιο τομέα, κάτι που σε πολλές χώρες, υπόκειται σε διαφορετικό καθεστώς από τον ιδιωτικό τομέα. Οι φορείς του δημόσιου τομέα ιδρύονται συνήθως με νομικές διατάξεις και οι διαδικασίες και τα όργανα διοίκησης ορίζονται από τη νομοθεσία. Η διοίκηση των φορέων του δημόσιου τομέα είναι υπεύθυνη για τη λειτουργία και συμφωνία με τις διατάξεις των σχετικών νόμων, κανονισμών και άλλων αρχών που τους διέπουν. Δεδομένου ότι η θέσπιση νομοθετικών διατάξεων είναι το αρχικό μέσο με το οποίο οι νομοθέτες ελέγχουν την διακίνηση των χρημάτων στο δημόσιο τομέα, ο έλεγχος για τη συμμόρφωση με αυτές τις διατάξεις είναι ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματική διοίκηση και την εύρυθμη λειτουργία του φορέα. Λόγω της ποικιλίας και πολυπλοκότητας των νόμων και αρχών που διέπουν κάθε δημόσιο οργανισμό, οι διατάξεις τους μπορούν να είναι αντικρουόμενες και να υπόκεινται σε διαφορετικές ερμηνείες. Επίσης, πολλοί φορείς είναι πιθανό να καταστρατηγούν αυτές τις διατάξεις της νομοθεσίας. Κατά συνέπεια, μια αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τη νομοθεσία στο δημόσιο τομέα απαιτεί ιδιαίτερη επαγγελματική κρίση και είναι ιδιαίτερα σημαντική.

#### **Μελέτη 4**

Χρήση της εργασίας άλλων ελεγκτών: Η προοπτική του δημόσιου τομέα

Οκτώβριος 1994

Αυτή η μελέτη εξετάζει, κάνοντας χρήση της εργασίας άλλων ελεγκτών, εξωτερικών και εσωτερικών, τους ελέγχους συμμόρφωσης με τις ισχύουσες ρυθμίσεις. Εξετάζει τα θέματα που ένας ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη κατά τη χρήση της εργασίας ενός άλλου ελεγκτή και παρέχει μια προοπτική του δημόσιου τομέα στα διεθνή πρότυπα ελέγχου (ISA 600, «χρησιμοποιώντας τις εργασίες ενός άλλου ελεγκτή» και ISA 610, «εξετάζοντας την εργασία του εσωτερικού ελέγχου»).

Η μελέτη εξετάζει τις αρχές που δηλώνονται στα ISA που σημειώνονται ανωτέρω και περιγράφει τη δυνατότητα εφαρμογής τους στο δημόσιο τομέα. Συζητά επίσης, μερικά από τα ιδιαίτερα ζητήματα που προκύπτουν στο δημόσιο τομέα όταν ένας ελεγκτής θεωρεί την εργασία ενός άλλου ελεγκτή. Οι περιοχές συζήτησης που χρήζουν περισσότερης προσοχής είναι η αυτονομία των διαφορετικών βαθμίδων της κυβέρνησης, οι διαφορετικές οδηγίες των ανώτερων οργάνων λογιστικού ελέγχου (HAI) και τα ιδιαίτερα προβλήματα που προκύπτουν σε ένα διεθνές πλαίσιο από τη χρήση της εργασίας άλλων ελεγκτών.

## **Μελέτη 5**

Καθορισμός και αναγνώριση των αξιών

Αύγουστος 1995

Αυτή η μελέτη προσδιορίζει και περιγράφει την ποικιλία των απόψεων που υπάρχουν για το εάν, πότε και πώς πρέπει οι συγκεκριμένες αξίες να μετρηθούν και να αναφερθούν στο δημόσιο τομέα. Εξετάζει και ερευνά:

- Τον καθορισμό και την αναγνώριση των αξιών
- Την επίδραση των διαφορετικών βάσεων λογιστικής (ταμειακή, δεδουλευμένη) στον καθορισμό και την αναγνώριση των αξιών και
- Τα ζητήματα που συνδέονται με ορισμένους τύπους αξιών.

Η μελέτη αναγνωρίζει ότι η ζήτηση για τις κυβερνητικές υπηρεσίες έχει αυξηθεί και αυτή η αύξηση έχει οδηγήσει σε ολοένα και αυξανόμενο ανταγωνισμό για τις κυβερνητικές υπηρεσίες, υποκινούμενο από τα πρότυπα εκπαίδευσης, τον τρόπο επικοινωνίας και το ενδιαφέρον της κοινωνίας για τις κυβερνητικές ενέργειες. Συνεπώς, οι κυβερνήσεις πιέζονται να διαχειριστούν τις αξίες αποδοτικά και αποτελεσματικά. Η ευθύνη αυτή μπορεί να παρουσιαστεί καλύτερα μέσω των οικονομικών καταστάσεων.

## **Μελέτη 6**

Λογιστική και Αναφορά στοιχείων του παθητικού

Αύγουστος 1995

Αυτή η μελέτη παρέχει μια προοπτική του δημόσιου τομέα στον καθορισμό και την αναγνώριση των στοιχείων του παθητικού. Προσδιορίζει, εξετάζει και ερευνά τις απόψεις σχετικά με:

- Τον καθορισμό και την ταξινόμηση των στοιχείων του παθητικού
- Την επίδραση των διαφορετικών βάσεων λογιστικής (ταμειακή, δεδουλευμένη) στα στοιχεία του παθητικού και
- Τα ζητήματα που συνδέονται με ορισμένους τύπους στοιχείων του παθητικού.

Η μελέτη περιγράφει την ποικιλία των απόψεων που υπάρχουν για το εάν, πότε και πώς πρέπει να μετρηθούν και να αναφερθούν ορισμένα στοιχεία του παθητικού. Ιστορικά, οι κυβερνήσεις έχουν εστιάσει στο ανεξόφλητο χρέος τους ως αρχικό μέτρο των υποχρεώσεών τους για την διατύπωση και αξιολόγηση της οικονομικής τους πολιτικής. Εντούτοις, συχνά αναλαμβάνουν ποικίλες υποχρεώσεις που αφορούν άλλα στοιχεία του παθητικού, για τα οποία συνήθως δε γίνεται καμία αναφορά. Ακόμα οι πληροφορίες για τα στοιχεία του παθητικού και τις πιθανές υποχρεώσεις είναι ζωτικής σημασίας εάν οι

κυβερνήσεις θέλουν να διαχειριστούν τις ταμειακές τους ροές και να λάβουν σημαντικές αποφάσεις για τη χρηματοδότηση μελλοντικών υπηρεσιών και την κατανομή μελλοντικών πόρων. Ενώ οι κυβερνήσεις έχουν τα στοιχεία του παθητικού παρόμοια με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, έχουν επίσης και άλλα στοιχεία του παθητικού, όπως οι επαναλαμβανόμενες υποχρεώσεις στο πλαίσιο των καθιερωμένων κοινωνικών προγραμμάτων, των εγγυήσεων και των υποσχέσεων που γίνονται από τους πολιτικούς. Η μελέτη διακρίνει τα στοιχεία του παθητικού, τις υποχρεώσεις και τα απρόβλεπτα έξοδα.

### **Μελέτη 7**

Αναφορά απόδοσης από τις κυβερνητικές επιχειρήσεις

Ιανουάριος 1996

Αυτή η μελέτη προσδιορίζει τους κύριους χρήστες των πληροφοριών σχετικά με την απόδοση μιας επιχείρησης, εξετάζει τις ανάγκες αυτών των χρηστών, και περιγράφει τις μορφές καταστάσεων που θα μπορούσαν να ικανοποιήσουν αυτές τις ανάγκες. Η μελέτη ενδιαφέρεται με αυτόν τον τρόπο πρώτιστα για την παροχή πληροφοριών για την απόδοση μιας επιχείρησης (καλύπτοντας και τις χρηματοοικονομικές και μη οικονομικές πτυχές της απόδοσης) και τις συμπληρωματικές πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Η ανάγκη για αυτήν την μελέτη προκύπτει από το γεγονός ότι τα οικονομικά πρότυπα από μόνα τους δεν είναι πάντα επαρκή για να δώσουν μια ένδειξη της γενικής απόδοσης ενός συγκεκριμένου φορέα. Οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα μπορούν να διαφέρουν από τις επιχειρήσεις ιδιωτικού τομέα στους στόχους που θέτουν και στον τρόπο χρηματοδότησης. Αν και οι δημόσιες επιχειρήσεις πρέπει κανονικά να λειτουργήσουν εμπορικά και συνήθως να λάβουν την ίδια νομική μορφή με τις ιδιωτικές, το γεγονός ότι συχνά απολαμβάνουν μια μονοπωλιακή θέση και το πολιτικό πλαίσιο στο οποίο λειτουργούν σημαίνει ότι ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να στηριχθεί σε δείκτες όπως η αποδοτικότητα κεφαλαίου (ROA). Έτσι, η εξέταση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της αγοράς δεν μπορεί πάντα να εφαρμοστεί και το ζήτημα επομένως είναι πώς να διατυπωθούν τα μέτρα απόδοσης και αποτελεσματικότητας.

### **Μελέτη 8**

Φορείς υποβολής οικονομικών καταστάσεων

Ιούλιος 1996

Αυτή η μελέτη εξετάζει τις επιπτώσεις των διαφορετικών προσεγγίσεων στον καθορισμό του φορέα υποβολής οικονομικών καταστάσεων και των διαφορετικών τεχνικών για την κατάρτισή τους και τις επιπτώσεις στην επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί.

Αυτή η μελέτη, επίσης, έρχεται να συμπληρώσει τις μελέτες ένα και δύο στον οποίων τα συμπεράσματα και τους ορισμούς στηρίζεται. Αρχικά, η μελέτη αυτή εστιάζει στις οικονομικές καταστάσεις των εθνικών κυβερνήσεων. Εντούτοις, ότι ισχύει για αυτές μπορεί να ισχύσει και για τα άλλα επίπεδα της δημόσιας διοίκησης (επαρχιακές και τοπικές αρχές). Αυτή η μελέτη οδηγεί σε βελτιώσεις στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνήσεις και σε μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ φορέων της ίδιας ή διαφορετικής βαθμίδας της δημόσιας διοίκησης.

## **Μελέτη 9**

Καθορισμός και αναγνώριση εσόδων

Δεκέμβριος 1996

Αυτή η μελέτη εξετάζει τις έννοιες, τις αρχές και τα ζητήματα σχετικά με τους ορισμούς και την αναγνώριση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού των εθνικών κυβερνήσεων και άλλων φορέων του δημόσιου τομέα. Συγκεκριμένα, αυτή η μελέτη ασχολείται με τον προσδιορισμό και την ταξινόμηση των εσόδων, αναφέρει ορισμένους τύπους εσόδων και κάνει λόγο για την επίδραση των διαφορετικών βάσεων λογιστικής (ταμειακή, δεδουλευμένη) στον καθορισμό και την αναγνώριση των εσόδων. Οι πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα είναι πολύ σημαντικές στην αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής και μη, απόδοσης των κυβερνήσεων. Συγκρίνοντας τα έσοδα με τις δαπάνες μπορούν οι χρήστες να αξιολογήσουν αντικειμενικά και αξιόπιστα (δηλαδή εάν τα τρέχοντα εισοδήματα είναι επαρκή για να καλύψουν τις δαπάνες των προγραμμάτων και των υπηρεσιών που παρέχονται στην τρέχουσα περίοδο). Αυτή η μελέτη έρχεται να συμπληρώσει τις μελέτες ένα και δύο στον οποίων τα συμπεράσματα και τους ορισμούς στηρίζεται. Αρχικά, η μελέτη αυτή εστιάζει στις οικονομικές καταστάσεις των εθνικών κυβερνήσεων. Εντούτοις, ότι ισχύει για αυτές μπορεί να ισχύσει και για τα άλλα επίπεδα της δημόσιας διοίκησης (επαρχιακές και τοπικές αρχές). Αυτή η μελέτη οδηγεί σε βελτιώσεις στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνήσεις και σε μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ φορέων της ίδιας ή διαφορετικής βαθμίδας της δημόσιας διοίκησης.

## **Μελέτη 10**

Καθορισμός και αναγνώριση των δαπανών/εξόδων

Δεκέμβριος 1996

Αυτή η μελέτη εξετάζει τις έννοιες, τις αρχές και τα ζητήματα σχετικά με την επεξεργασία των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εθνικών κυβερνήσεων και άλλων μη-επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Οι κυβερνήσεις είναι υπό συνεχή πίεση, όχι μόνο να διαχειριστούν τα κεφάλαιά τους αποτελεσματικά, αλλά και να το παρουσιάσουν στην κοινωνία. Για να το επιτύχουν αυτό, οι κυβερνήσεις χρειάζονται όλες τις πληροφορίες για τις δαπάνες/έξοδα τους, προκειμένου να αξιολογηθούν οι απαιτήσεις σε έσοδα, η ικανότητα υποστήριξης των προγραμμάτων τους και η ευελιξία τους. Αρχικά, η μελέτη αυτή εστιάζει στις οικονομικές καταστάσεις των εθνικών κυβερνήσεων. Εντούτοις, ότι ισχύει για αυτές μπορεί να ισχύσει και για τα άλλα επίπεδα της δημόσιας διοίκησης (επαρχιακές και τοπικές αρχές). Αυτή η μελέτη οδηγεί σε βελτιώσεις στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνήσεις και σε μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ φορέων της ίδιας ή διαφορετικής βαθμίδας της δημόσιας διοίκησης.

## **Μελέτη 11**

Κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις: Λογιστικά θέματα και πρακτικές

Μάιος 2000

Αυτή η μελέτη στοχεύει να βοηθήσει τους φορείς όλων των βαθμίδων της δημόσιας διοίκησης στον προσδιορισμό των ζητημάτων που συνδέονται με τις οικονομικές καταστάσεις. Αν και μερικά μέρη της μελέτης αφορούν μόνο τις εθνικές κυβερνήσεις, άλλα μέρη ισχύουν σε όλα τα επίπεδα της δημόσιας διοίκησης. Η μελέτη περιέχει μια λεπτομερή περιγραφή των μεθόδων λογιστικής (ταμειακής, δεδουλευμένης) και παρέχει τα παραδείγματα πραγματικών οικονομικών καταστάσεων που προετοιμάζονται κάτω από κάθε βάση. Το έγγραφο εξηγεί την κοινή πρακτική μέσα σε κάθε βάση λογιστικής, και παρέχει τα παραδείγματα των παραλλαγών μέσα σε αυτές. Οι κυβερνήσεις που επιθυμούν να αλλάξουν τη βάση λογιστικής ή να τροποποιήσουν τις πολιτικές λογιστικής είναι σε θέση να χρησιμοποιήσουν αυτή τη μελέτη ως πηγή πληροφοριών. Αυτό μπορεί να βοηθήσει τις κυβερνήσεις στην ομαλή αλλαγή της βάσης λογιστικής και να συμβάλει τελικά στη μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων φορέων της ίδιας ή διαφορετικής βαθμίδας της δημόσιας διοίκησης.

## **Μελέτη 12**

Προοπτικές στη λογιστική κόστους των κυβερνήσεων

Σεπτέμβριος 2000

Αυτή η μελέτη σκοπεύει να βοηθήσει τα ανώτερα και όχι μόνο κυβερνητικά στελέχη στις προσπάθειές τους να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν τη λογιστική κόστους. Παρέχει τις κυβερνητικές προοπτικές στη λογιστική κόστους οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες αλλού, αλλά δεν είναι μία σε βάθος έρευνα του θέματος της λογιστικής κόστους. Η μελέτη περιλαμβάνει τα εξής:

- Περιγραφή του εύρους της χρήσης της λογιστικής κόστους.
- Αποσαφήνιση των εννοιών κόστους που είναι σχετικές με τους διάφορους διοικητικούς στόχους.
- Συζήτηση θεμάτων των λογιστικών προτύπων όπου η χρήση τους μπορεί να έχει επιπτώσεις στις τιμές που χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της λογιστικής κόστους.
- Περιγραφή του τρόπου με τον οποίο συγκεκριμένες έννοιες και διαδικασίες εφαρμόζονται στο σχεδιασμό και την εφαρμογή ενός συστήματος λογιστικής κόστους.
- Ασχολείται με σημαντικά ζητήματα σπουδαιότητας στην ανώτερη διοίκηση.

## **Μελέτη 13**

Διακυβέρνηση στο δημόσιο τομέα: προοπτική εταιρικής διακυβέρνησης

Ιούλιος 2001

Αυτή η μελέτη περιγράφει τις αρχές της διακυβέρνησης και την εφαρμογή τους σε φορείς του δημόσιου τομέα. Οι πρακτικές διακυβέρνησης θα πρέπει να προσαρμοστούν, στις περιστάσεις των μεμονωμένων φορέων του δημόσιου τομέα και των αρμοδιοτήτων μέσα στις οποίες λειτουργούν. Δεδομένου ότι οι φορείς αναπτύσσονται και αλλάζουν με την πάροδο του χρόνου, θα είναι απαραίτητο για την εταιρική διακυβέρνηση, σε τρέχουσα βάση, να αναθεωρήσει και να τροποποιήσει τις πρακτικές διακυβέρνησης. Αυτή η μελέτη στοχεύει να παρέχει συμβουλές με τον καθορισμό των κοινών αρχών και συστάσεων σχετικά με τη διακυβέρνηση των φορέων του δημόσιου τομέα σε ορισμένες βασικές περιοχές. Σκοπός είναι να ορίσει ένα πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης για να βοηθήσει στην εξασφάλιση σωστής ισορροπίας μεταξύ της ελευθερίας της διοίκησης, της υπευθυνότητας και των νόμιμων συμφερόντων των εξωτερικών και εσωτερικών χρηστών. Η μελέτη καθορίζει τις κοινές αρχές και συστάσεις σχετικά με τη διακυβέρνηση των

φορέων του δημόσιου τομέα με στόχο την παροχή οδηγιών που θα τους βοηθήσουν στην ανάπτυξη ή αναθεώρηση των πρακτικών διακυβέρνησής τους στην κατά τρόπο αποτελεσματικότερο, αποδοτικό και διαφανή λειτουργία τους.

#### **Μελέτη 14**

Μετάβαση στη βάση της δεδουλευμένης: Οδηγός για τις κυβερνήσεις και τους δημόσιους φορείς

Απρίλιος 2002, δεύτερη έκδοση Δεκέμβριος 2003

Η μελέτη παρέχει οδηγίες για να βοηθήσει τους κυβερνητικούς φορείς που σκοπεύουν να κινηθούν στη βάση της δεδουλευμένης και να παρουσιάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με τα αντίστοιχα πρότυπα (IPSAS).

Είναι χωρισμένη σε τέσσερα μέρη:

Το μέρος I αντιμετωπίζει τα γενικά ζητήματα που συνδέονται με τη μετάβαση στη δεδουλευμένη βάση, συμπεριλαμβανομένων των παραγόντων που επηρεάζουν τη φύση και την ταχύτητα της μετάβασης, των επιλογών σχετικά με την πορεία μετάβασης, και της διαχείρισης της διαδικασίας μετάβασης. Σημειώνει τη σημασία του προσδιορισμού, του σχεδίου και της παράδοσης των επιμορφωτικών προγραμμάτων και της συμμετοχής του εξωτερικού ελεγκτή στη διαδικασία ανάπτυξης. Συζητούνται επίσης ο πιθανός αντίκτυπος των διαφορετικών συστημάτων διακυβέρνησης και το υπάρχον πολιτικό περιβάλλον στη διαδικασία μετάβασης.

Το μέρος II περιγράφει τα βήματα που απαιτούνται για την ανάπτυξη και έγκριση των πολιτικών λογιστικής. Προσδιορίζει επίσης, τους τύπους ζητημάτων που πρέπει να αντιμετωπιστούν στον προσδιορισμό των ελεγχόμενων φορέων με σκοπό την προετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Το μέρος III εξετάζει τις κατηγορίες αξιών, στοιχείων του παθητικού, εισοδημάτων και δαπανών που εμφανίζονται στους φορείς του δημόσιου τομέα. Περιγράφει πώς αυτά τα στοιχεία πρέπει να καθοριστούν, να αναγνωριστούν, να μετρηθούν και να αποκαλυφθούν στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Η μελέτη περιγράφει τις απαιτήσεις των βασικών προτύπων (key IPSAS) και άλλων πηγών σχετικών οδηγιών και τα είδη στόχων και ζητημάτων εφαρμογής που προκύπτουν κατά τη συμμόρφωση με αυτές τις απαιτήσεις.

Το μέρος IV συζητά τα ζητήματα εφαρμογής που προκύπτουν από μια σειρά συγκεκριμένων στοιχείων, όπως τα μετρητά, τα άυλα στοιχεία, τα οικονομικά όργανα, στοιχεία του παθητικού σχετικά με προσωπικό, στοιχεία του παθητικού που προκύπτουν από τις υποχρεώσεις της κοινωνικής πολιτικής και τα ξένα νομίσματα.

## **Εργασία 1**

Εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στην κυβέρνηση: Η περίπτωση της Νέας Ζηλανδίας

Οκτώβριος 1994

Προς το τέλος της δεκαετίας του '80 και στις αρχές της δεκαετίας του '90 στη Νέα Ζηλανδία έλαβε χώρα μία πολύ σημαντική μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα. Αυτή η μεταρρύθμιση άλλαξε τη διοίκηση του δημόσιου τομέα από ένα σύστημα βασισμένο στην ακραία συμμόρφωση σε λεπτομερείς και περιοριστικούς κανόνες και στα ταμειακά πλαίσια των προϋπολογισμών σε ένα αποδοτικό και αποτελεσματικό καθεστώς. Η επιτυχής εφαρμογή αυτών των μεταρρυθμίσεων απαιτήσε ιδιαίτερη προσπάθεια σε στρατηγικό και λειτουργικό επίπεδο και οδήγησε σε θεμελιώδεις και εκτενείς αλλαγές στη διοίκηση του δημόσιου τομέα και στην προσήλωση στο χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα. Η εμπειρία της Νέας Ζηλανδίας καταδεικνύει ότι μια τέτοια αλλαγή είναι όχι μόνο δυνατή αλλά μπορεί επίσης, να είναι ιδιαίτερα επιτυχής.

Αυτή η εργασία επικεντρώνει στη μετάβαση της κυβέρνησης της Νέας Ζηλανδίας από την ταμειακή στη βάση της δεδουλευμένης και στον προγραμματισμό της προετοιμασίας των πρώτων οικονομικών καταστάσεων με το νέο σύστημα. Η εργασία προσπαθεί επίσης να αποκρυσταλλώσει τα ζητήματα κλειδιά της διοίκησης στην πλήρη εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης σε μια εθνική κυβέρνηση. Η εργασία πονήθηκε από την οπτική του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο διαδραμάτισε έναν κεντρικό ρόλο στην αλλαγή.

## **Εργασία 2**

Συνολικός Έλεγχος των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων: Η περίπτωση της Νέας Ζηλανδίας

Οκτώβριος 1994

Αυτή η εργασία περιγράφει το ρόλο που έπαιξε το γραφείο λογιστικού ελέγχου στην κατάρτιση και βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων. Μετά από μια διασαφήνιση του ρόλου του γραφείου λογιστικού ελέγχου στη Νέα Ζηλανδία, αναλύεται ο ρόλος που διαδραμάτισε από την οπτική των θεμελιωδών χαρακτηριστικών λογιστικού ελέγχου όπως η ανεξαρτησία, τα κριτήρια (κυρίως οι λογιστικές πρακτικές προκειμένου να δοθεί μια αληθινή και αντικειμενική εικόνα ελλείπει σχετικών προτύπων λογιστικής) και τα στοιχεία. Στη συνέχεια περιγράφονται οι διαδικασίες λογιστικού ελέγχου και διοίκησης, οι

οποίες περιλαμβάνονται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένου του προγραμματισμού, του καθορισμού των επιπέδων σημαντικότητας, του ελέγχου του προγραμματισμού και της εκπαίδευσης. Η εργασία ολοκληρώνεται με οδηγίες προς άλλες χώρες.

### **Εργασία 3**

Πτυχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης

1996

Αυτή η εργασία στοχεύει να ενημερώσει τους αναγνώστες για τις προοπτικές και δυνατότητες της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης χρησιμοποιώντας τη γνώση επαγγελματιών που έχουν την εμπειρία εφαρμογής της μετάβασης σε αυτή ή που έχουν παρατηρήσει την πρόοδο και ανάπτυξή της.

Το IPSASB θεωρεί ότι με την κοινοποίηση των εν λόγω προοπτικών και δυνατοτήτων από εκείνους που έχουν συμμετάσχει στην εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, μπορούν και άλλοι να αποκτήσουν επίγνωση της αξίας αυτής της μορφής οικονομικών καταστάσεων στις κυβερνήσεις τους και σε άλλους φορείς του δημόσιου τομέα.

Το IPSASB θεώρησε σκόπιμο να ζητήσει τις απόψεις ενός ευρέος φάσματος ανθρώπων με επαγγελματικό υπόβαθρο και να εστιάσει σε ανθρώπους που έχουν την εμπειρία των μεταβαλλόμενων καταστάσεων. Συνεισφέροντες σε αυτή την εργασία είναι πολιτικοί, οικονομολόγοι, ακαδημαϊκοί, διοικητές και λογιστές.

### **Εργασία 4**

Η αντιπροσώπευση των δημόσιων υπηρεσιών στη Γαλλία: Μια αρχική μέθοδος δημόσιας διοίκησης - Οι εξουσιοδοτημένες κυβερνητικές υπηρεσίες

Σεπτέμβριος 2001

Οι δημόσιες υπηρεσίες μπορούν να παρασχεθούν με διάφορους τρόπους. Συνήθως παραδίδονται άμεσα από τις κυβερνητικές υπηρεσίες, ενώ σε μερικές περιπτώσεις μπορούν να συμβληθούν σε φορείς του ιδιωτικού τομέα, οι οποίοι τις παραδίδουν υπό τους συμφωνηθέντες όρους. Σε αυτή την τελευταία περίπτωση δίνεται εξουσιοδότηση είτε σε επίπεδο τοπικών αρχών, είτε σε διαφορετικούς τομείς όπως η διανομή ύδατος, η διαχείριση των αποβλήτων και η θέρμανση. Οι εξουσιοδοτήσεις αυτές υπόκεινται σε πρόσθετους κανόνες και είναι συμβατικές ρυθμίσεις που εξισορροπούν τα δημόσια συμφέροντα με εκείνα της ιδιωτικής επιχείρησης, αρμόδιας για την παράδοση της

υπηρεσίας. Παραδείγματα ρυθμίσεων αυτού του τύπου υπάρχουν σε και σε άλλες χώρες (Αυστραλία, Καναδάς και Νέα Ζηλανδία).

Αυτή η εργασία περιγράφει το συγκεκριμένο πλαίσιο που εφαρμόστηκε στη Γαλλία με σκοπό να διαχειριστεί τη σχέση μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών και να εξασφαλίσει ένα επαρκές επίπεδο πληροφοριών και λογιστικής αποτελεσματικότητας.

### **Εργασία 5**

Λογιστική των πόρων: Το πλαίσιο των λογιστικών προτύπων στην Βρετανική κεντρική κυβέρνηση

Ιούνιος 2002

Η μετάβαση στη βάση της δεδουλευμένης μπορεί να χαρακτηριστεί ως πρόκληση και επομένως η γνώση ζητημάτων, προσδοκώμενων και απρόβλεπτων, τα οποία έχουν προκύψει στις περιπτώσεις που οι αρχές έχουν υιοθετήσει το συγκεκριμένο τρόπο λογιστικής απεικόνισης και πώς τα ζητήματα αυτά έχουν εξεταστεί, είναι πολύ χρήσιμη και αποτελεί οδηγό σε κυβερνήσεις και φορείς που θέλουν να προχωρήσουν σε παρόμοιες κινήσεις.

Αυτή η εργασία εξετάζει την περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο αποφάσισε να κινηθεί προς βάση της δεδουλευμένης από το 1995. Δίνει έμφαση σε μερικά από τα βασικά επιχειρήματα που επηρεάζουν την απόφαση να υιοθετηθεί το συγκεκριμένο σύστημα, όχι μόνο για την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τη σύνταξη προϋπολογισμού. Εντοπίζει επίσης, σε ένα ευρύτερο αποδοτικό διοικητικό πλαίσιο, την, με βάση τη δεδουλευμένη βάση, σύνταξη προϋπολογισμού και κατάρτιση καταστάσεων. Εξετάζει ιδιαίτερα, πώς η Μεγάλη Βρετανία έθεσε τους στόχους και τα θεμέλια για την εφαρμογή λογιστικής και σύνταξη προϋπολογισμού με τη δεδουλευμένη βάση υπό μορφή ενός πλαισίου προτύπων και ενός βασικού εγχειριδίου πολιτικών, των αρχών και συμπεριφορών λογιστικής.

### **Εργασία 6**

Ο εκσυγχρονισμός της κυβερνητικής λογιστικής στη Γαλλία: Η τρέχουσα κατάσταση, τα ζητήματα, οι προοπτικές

Ιανουάριος 2003

Αυτή η εργασία περιγράφει τη διαδικασία εκσυγχρονισμού του γαλλικού συστήματος κυβερνητικής λογιστικής που ήταν εκείνη την περίοδο εν εξελίξει. Είναι χωρισμένη σε τρεις ενότητες:

- Την τρέχουσα κατάσταση των πρακτικών λογιστικής που εφαρμόζονται στο δημόσιο τομέα. Εξηγεί ότι η κεντρική κυβέρνηση, τα εθνικά δημόσια ιδρύματα, οι τοπικές αρχές και τα κεφάλαια κοινωνικής ασφάλισης δεν ακολουθούν τις ίδιες λογιστικές και δημοσιονομικές πρακτικές. Εντούτοις, η παρούσα μεταρρύθμιση της εφαρμοσμένης, από την κεντρική κυβέρνηση, λογιστικής θα οδηγήσει στην υιοθέτηση ομοιόμορφων αρχών, κανόνων (συμπεριλαμβανομένης της πιστής απεικόνισης της πραγματικότητας και της απαίτησης να παρουσιαστεί μια «αληθινή και δίκαιη άποψη» των κυβερνητικών λογαριασμών) και μεθόδων (λογιστική δεδουλευμένης βάσης), τους οποίους, ήδη, γαλλικές και ξένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν καθημερινά στα συστήματα λογιστικής τους.
- Τη μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης ως στόχο για το εγγύς μέλλον. Αυτό το τμήμα περιγράφει τις συνέπειες του νέου Συντάγματος Bylaw - Constitutional Bylaw - το 2001 στην κατάρτιση προϋπολογισμών - Budget Acts - (γνωστές ως νέο δημοσιονομικό σύνταγμα - Budgetary Constitution) στο σύστημα κυβερνητικής λογιστικής. Στη Γαλλία θα εφαρμοστεί ένα διπλό σύστημα: ο εθνικός προϋπολογισμός είναι και θα συνεχίσει να εκφράζεται και να εκτελείται σε ταμειακή βάση, ενώ ο γενικός απολογισμός (CGAF, ισολογισμός και κατάσταση ταμειακών ροών) θα εκφραστεί σε δεδουλευμένη βάση. Το CGAF (Compte général de l'administration des Finances) αντιπροσωπεύει τις οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής κυβέρνησης.
- Τη δράση με αναφορά στη μέχρι σήμερα πρόοδο και στη μελλοντική ανάπτυξη. Επισημαίνει την πρόοδο που σημειώνεται στην CGAF παρουσίαση από το 1999 και περιγράφει μια σειρά των μέτρων που λήφθηκαν για να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, συμπεριλαμβανομένης και της εξέλιξης του συστήματος πληροφοριών.

## **Εργασία 7**

Το κυβερνητικό σύστημα λογιστικής στην Αργεντινή

Ιανουάριος 2004

Αυτή η εργασία παρέχει το υπόβαθρο στην ανάπτυξη του επαγγέλματος της λογιστικής στην Αργεντινή και της επιρροής του στο δημόσιο τομέα. Παρέχει επίσης μια επισκόπηση της εξέλιξης του συστήματος λογιστικής του δημόσιου τομέα από την ταμειακή βάση που υιοθετήθηκε στο δημόσιο τομέα στην Αργεντινή το 1859.

Το 1947 οι οικονομικές καταστάσεις τροποποιήθηκαν για να περιλάβουν την αναγνώριση των δαπανών σε μια υποχρεωτική βάση. Η εργασία περιγράφει τις αδυναμίες στο σύστημα λογιστικής δημόσιου τομέα που οδήγησε στην επόμενη μεταρρύθμιση της κυβερνητικής οικονομικής διοίκησης και, συνεπώς, στην υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης το 1993. Η εργασία περιγράφει τις προκλήσεις και τα ζητήματα που προέκυψαν στη συλλογή δεδομένων, την πρακτική και την κουλτούρα ως τμήμα της διαδικασίας μεταρρύθμισης. Επίσης, σημειώνει ότι η μεταρρύθμιση έχει επιφέρει έναν θετικό αντίκτυπο στην κυβερνητική οικονομική διοίκηση, συμπεριλαμβανομένης μιας δεδουλευμένης βάσης στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης, και περισσότερο αξιόπιστων πληροφοριών για να υποστηρίξει την πολιτική λήψη αποφάσεων. Τέλος, η εργασία κάνει μια αναφορά στις προσδοκώμενες μελλοντικές βελτιώσεις του κυβερνητικού λογιστικού συστήματος. Αυτές περιλαμβάνουν τη βελτίωση της διοικητικής λογιστικής στο δημόσιο τομέα προς περαιτέρω ενίσχυση της λήψης αποφάσεων, την παγίωση όλων των φορέων δημόσιου τομέα, τη δημιουργία ενός συνεχούς επιμορφωτικού προγράμματος για τους υπαλλήλους του δημόσιου τομέα και την εναρμόνιση των αργεντινών γενικά αποδεκτών αρχών της λογιστικής του δημόσιου τομέα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS).

### **Ερευνητική εργασία**

Ο δρόμος προς στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής

Μάρτιος 2006

Αυτή η εργασία εξετάζει την περίπτωση των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής στη μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Περιγράφει την ανάπτυξη των διοικητικών ρυθμίσεων, για πάνω από 70 έτη, για την επίσημη ρύθμιση των προτύπων σε επίπεδο τοπικό, επίπεδο πολιτείας και επίπεδο ομοσπονδιακής κυβέρνησης και τους κυριότερους παράγοντες που διαμορφώνουν τη δομή αυτής της ρύθμισης. Παρέχει επίσης μια λεπτομερή επισκόπηση της μετάβασης στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης από το κράτος και τις τοπικές κυβερνήσεις, των προτύπων που εκδίδονται από το GASB (General Accounting Standards Board) για να οδηγήσουν και να υποστηρίξουν αυτή τη μετάβαση και των ζητημάτων κλειδιά στη διαδικασία μετάβασης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ – ΟΜΑΔΕΣ - ΣΥΜΒΟΥΛΙΑ**

### **6.1 ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC)**

#### **6.1.1 Η οργάνωση**

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC<sup>7</sup>) είναι ο παγκόσμιος οργανισμός για το επάγγελμα της λογιστικής. Ιδρύθηκε το 1977 και σήμερα τα μέλη της είναι περισσότερα από 170 σε πάνω από 120 χώρες. Οι κυβερνητικοί παράγοντες, το προσωπικό και οι εθελοντές της IFAC είναι δεσμευμένοι στις αξίες της ακεραιότητας, της διαφάνειας και της εμπειρογνομosύνης. Η IFAC επιδιώκει να ενισχύσει την πίστη των επαγγελματιών λογιστών σε αυτές τις αξίες, οι οποίες απεικονίζονται στον *Κώδικα Ηθικής για τους Επαγγελματίες Λογιστές* της IFAC.

Η αποστολή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, όπως ορίστηκε στην ίδρυσή της, είναι να εξυπηρετεί το δημόσιο ενδιαφέρον. Επίσης, έργο της είναι η ενίσχυση σε παγκόσμια βάση του επαγγέλματος του λογιστή και η συμβολή στην ανάπτυξη ισχυρών διεθνών οικονομιών καθιερώνοντας και προωθώντας την επιμονή και πίστη σε υψηλής ποιότητας επαγγελματικά πρότυπα, προάγοντας τη διεθνή σύγκλιση τέτοιων προτύπων και μιλώντας ανοιχτά και ειλικρινά πάνω σε ζητήματα δημοσίου ενδιαφέροντος, όπου η εμπειρία του επαγγέλματος είναι σχετική.

Συνοπτικά, λοιπόν, οι πρωταρχικές και κύριες δραστηριότητες της IFAC είναι η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, η συμβολή στην Αποδοτικότητα της Παγκόσμιας Οικονομίας και η παροχή ηγεσίας και καθοδήγησης

#### **6.1.2 Σχέση IFAC - IPSASB**

Το συμβούλιο IFAC έχει καθορίσει ότι ο ορισμός του IPSASB ως αρμόδιο σώμα για την ανάπτυξη τέτοιων προτύπων, κάτω από την εξουσία του και μέσα στο δηλωμένο καθορισμό αρμοδιοτήτων του, εξυπηρετεί καλύτερα το δημόσιο συμφέρον για την επίτευξη αυτής της πτυχής της αποστολής του.

---

<sup>7</sup> IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

### **6.1.3 Προτοβουλίες θέσπισης προτύπων**

Η IFAC έχει από καιρό αναγνωρίσει την ανάγκη ενός παγκοσμίως εναρμονισμένου πλαισίου, το οποίο να ικανοποιεί τις αυξανόμενες διεθνείς απαιτήσεις από επιχειρήσεις, δημόσιο τομέα ή κοινότητες εκπαίδευσης, του επαγγέλματος του λογιστή. Σημαντικά συστατικά αυτού του πλαισίου είναι ο Κώδικας Ηθικής των Επαγγελματιών Λογιστών, τα Διεθνή Πρότυπα Ελεγκτικής (ISA), τα Διεθνή Πρότυπα Εκπαίδευσης, και τα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα (IPSAS).

Τα συμβούλια της IFAC που θέτουν τα πρότυπα, που περιγράφονται ανωτέρω, ακολουθούν μια διαδικασία που υποστηρίζει την ανάπτυξη των υψηλής ποιότητας προτύπων προς το δημόσιο συμφέρον κατά τρόπο διαφανή, αποδοτικό και αποτελεσματικό. Αυτά τα συμβούλια έχουν συμβουλευτικές ομάδες, οι οποίες παρέχουν προοπτικές δημοσίου συμφέροντος.

### **6.1.4 Το ρυθμιστικό πλαίσιο**

Το Νοέμβριο του 2003 η IFAC, με την ισχυρή υποστήριξη των οργανισμών μελών και των διεθνών ρυθμιστικών αρχών, ενέκρινε μια σειρά μεταρρυθμίσεων για να αυξήσει την πεποίθηση ότι οι δραστηριότητές της ανταποκρίνονται κατάλληλα στο δημόσιο συμφέρον και θα οδηγήσουν στην καθιέρωση υψηλής ποιότητας προτύπων και πρακτικών στον έλεγχο και την ασφάλεια.

Οι μεταρρυθμίσεις προέβλεπαν τα εξής: διαφανέστερες διαδικασίες θέσπισης προτύπων, μεγαλύτερη δημόσια και με βάση κανόνες εισαγωγή σε αυτές τις διαδικασίες, ρυθμιστικό έλεγχο, επίβλεψη δημοσίου συμφέροντος και συνεχή διάλογο μεταξύ των ρυθμιστικών αρχών και του επαγγέλματος του λογιστή. Αυτό ολοκληρώνεται μέσω των ακόλουθων δομών:

## **6.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΕΠΙΒΛΕΨΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ (PUBLIC INTEREST OVERSIGHT BOARD - PIOB)**

Το PIOB<sup>8</sup> που ιδρύθηκε το Φεβρουάριο του 2005 επιτηρεί τις δραστηριότητες θέσπισης προτύπων της IFAC στους τομείς του ελέγχου και της ασφάλειας, της ηθικής (συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας) και της εκπαίδευσης, καθώς επίσης και του

---

<sup>8</sup> IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

προγράμματος συμμόρφωσης των οργανισμών μελών της IFAC. Το PIOB αποτελείται από δέκα αντιπροσώπους που ορίζονται από διεθνείς ρυθμιστικές αρχές και οργανισμούς.

### **6.3 ΟΜΑΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (MONITORING GROUP - MG)**

Η MG<sup>9</sup> περιλαμβάνει διεθνείς ρυθμιστικές αρχές και σχετικούς οργανισμούς. Ο ρόλος της είναι να ενημερώσει το PIOB σχετικά με σημαντικά γεγονότα στο ρυθμιστικό περιβάλλον. Είναι επίσης ο φορέας διαλόγου μεταξύ των ρυθμιστικών αρχών και του επαγγέλματος του λογιστή.

### **6.4 ΟΜΑΔΑ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΤΗΣ IFAC (IFAC REGULATORY LIAISON GROUP - IRLG)**

Η IRLG<sup>10</sup> περιλαμβάνει τον Πρόεδρο της IFAC, τον αναπληρωτή Πρόεδρο, τον Διευθύνων Σύμβουλο, τρία μέλη που υποδεικνύονται από το Συμβούλιο της IFAC, η έδρα του φόρουμ των εταιριών, και έξι άλλα μέλη που ορίζονται από την Παγκόσμια Επιτροπή Δημόσιας Πολιτικής. Συνεργάζεται με την Ομάδα Ελέγχου και αντιμετωπίζει ζητήματα σχετικά με το κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας του επαγγέλματος.

### **6.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB)**

Μέχρι το 2002 ήταν γνωστό ως Επιτροπή για τις Διεθνείς Λογιστικές Πρακτικές - International Auditing Practices Committee (IAPC) – και έργο του είναι η έκδοση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου – International Standards of Auditing (ISA) – με βάση τα οποία οι ελεγκτές οφείλουν να ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις και να κοινοποιούν την άποψή τους με τον πλέον ορθό και αντικειμενικό τρόπο.

---

<sup>9</sup> IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

<sup>10</sup> IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

## **6.6 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD – IAESB)**

Παλιότερα ήταν γνωστό ως Εκπαιδευτική Επιτροπή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών – IFAC Educational Committee (IEC) – και έργο του είναι η ανάπτυξη και βελτίωση των Λογιστικών Εκπαιδευτικών Προτύπων σε διεθνές επίπεδο. Για το σκοπό αυτό εκδίδει τα Διεθνή Εκπαιδευτικά Πρότυπα - International Education Standard (IES) -, τις Διεθνείς Εκπαιδευτικές Οδηγίες για Επαγγελματίες Λογιστές - International Education Guidelines for Professional Accountants (IEG) – και τα Διεθνή Εκπαιδευτικά Έγγραφα για Επαγγελματίες Λογιστές - International Education Papers for Professional Accountants (IEP).

## **6.7 ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΤΡΑΠΕΖΑ (WORLD BANK – WB)**

Η Παγκόσμια Τράπεζα<sup>11</sup> έχει υποστηρίξει ενεργά την ανάπτυξη των IPSAS τόσο με το να συμμετάσχει στην τεχνική ημερήσια διάταξη όσο και με την παροχή σημαντικής χρηματοδότησης στο πρόγραμμα. Σαν μέρος αυτής της υποστήριξης, μαζί με την Επιτροπή Βοήθειας για την Ανάπτυξη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΕΒΑΟΟΣΑ) και διάφορων τραπεζών ανάπτυξης, η τράπεζα εγγυάται από κοινού ένα πρόγραμμα για να αναπτυχθεί ένα IPSAS για τη Βοήθεια και Ανάπτυξη. Η συμμετοχή της τράπεζας απεικονίζει το ενδιαφέρον της για τη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνήσεις και τους φορείς τους.

Οι επιπτώσεις στις διαδικασίες των IPSAS στην τράπεζα πρόκειται να ισχύσουν για τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Ισχύουν κάτω από δύο ευδιάκριτες βάσεις λογιστικής: τη λογιστική ταμειακής βάσης (IPSAS ταμειακής βάσης) και τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης (IPSAS 1 - 26) και έχουν επιπτώσεις στις διαδικασίες της τράπεζας (συμπεριλαμβανομένων των πολιτικών συμβουλών) σε διάφορες περιοχές:

- **Διαγνωστική εργασία.** Συστατικό οποιασδήποτε οικονομικής αξιολόγησης της υπευθυνότητας μιας χώρας πρέπει να είναι μια αξιολόγηση της ποιότητας των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων. Αυτή η αξιολόγηση εξετάζει τα συνηθισμένα σχετικά ποιοτικά χαρακτηριστικά και αξιοπιστία, και καλύπτει την υποβολή οικονομικών καταστάσεων τόσο από τους μεμονωμένους φορείς όσο και

<sup>11</sup> FM Notes, 2/2004, “Operationalizing IPSAS”, Number 3

από την κυβέρνηση συνολικά. Η αξιολόγηση μπορεί να οδηγήσει σε συστάσεις για να βελτιωθεί η ποιότητα των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων – μεταξύ των οποίων μπορεί να είναι και η χρήση των IPSAS.

- **Οικονομικές καταστάσεις ελέγχου.** Η τράπεζα ενθαρρύνει τους οφειλότες να χρησιμοποιήσουν τα συστήματά τους για την προετοιμασία οικονομικών καταστάσεων ελέγχου και παρέχει επίσης διάφορα επεξηγηματικά σχήματα για την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών σε αυτές τις καταστάσεις. Μπορεί να πρέπει να προταθεί, οι καταστάσεις ελέγχου να συμμορφώνονται με τα IPSAS.
- **Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.** Οι οδηγίες της τράπεζας για την ετήσια υποβολή οικονομικών καταστάσεων και τον έλεγχο ως προς τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της Παγκόσμιας Τράπεζας ορίζουν ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις προετοιμάζονται σύμφωνα με τα αποδεκτά στην τράπεζα ενεργά πρότυπα λογιστικής και καθορίζουν τα αποδεκτά πρότυπα λογιστικής ως διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS) και διεθνή λογιστικά πρότυπα (IAS) που εκδίδονται από το συμβούλιο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IASB για τον ιδιωτικό τομέα, IPSASB για το δημόσιο τομέα), ή τα πρότυπα εθνικών λογαριασμών που δε διαφέρουν σημαντικά από τα διεθνή πρότυπα. Είναι πιθανό ότι ένα σημαντικό ποσοστό των οικονομικών καταστάσεων θα προετοιμαστεί σύμφωνα με τα IPSAS ή τα ισοδύναμα εθνικά πρότυπα, παρά με τα IFRS/IAS.

### 6.7.1 Οι εκτιμήσεις στη σύσταση των IPSAS

Ως γενική αρχή, η Παγκόσμια Τράπεζα ενθαρρύνει τους οφειλότες να προετοιμάσουν τις οικονομικές καταστάσεις του δημόσιου τομέα τους σε συμφωνία με τα IPSAS. Στην απόφαση ως προς το σε ποια έκταση να συστηθεί η χρήση των IPSAS σε μια συγκεκριμένη χώρα, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ακόλουθες εκτιμήσεις:

- **Η υποβολή των οικονομικών καταστάσεων.** Εάν η κυβέρνηση δεν έχει κανένα πλαίσιο υποβολής οικονομικών καταστάσεων (είτε στα πρότυπα είτε στη νομοθεσία) που παράγει με συνέπεια σχετικές και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες, πρέπει να ενθαρρυνθεί η υιοθέτηση ή χρήση των IPSAS. Εάν η δανειζόμενη χώρα έχει ήδη υιοθετήσει τα IPSAS για την υποβολή των καταστάσεών της, ή έχει εισάγει ένα νέο σύστημα υποβολής καταστάσεων, η τράπεζα πρέπει να διευκολύνει και να ενθαρρύνει τον έλεγχο και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σε συμφωνία με τα IPSAS. Εάν υπάρχουν εθνικά

πρότυπα, η τράπεζα πρέπει να ενθαρρύνει τον οφειλέτη να τα ευθυγραμμίσει με τα IPSAS. Μπορεί να είναι δύσκολο για μια κυβέρνηση να αλλάξει τα εθνικά πρότυπα για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων εάν καθορίζονται στη νομοθεσία, η τράπεζα όμως πρέπει να ενθαρρύνει τον οφειλέτη να τα αναφέρει με τέτοιο τρόπο ώστε ότι να καλύπτουν τις νομοθετικές απαιτήσεις και να συμμορφώνονται με τα IPSAS και μεσομακροπρόθεσμα, να ευθυγραμμιστούν τα εθνικά με τα διεθνή πρότυπα. Πρέπει επίσης να εντοπιστούν οι ευκαιρίες από την τράπεζα να υποστηρίξει τη νομοθετική αλλαγή με σκοπό να επιτύχει μακροπρόθεσμη ευθυγράμμιση.

- **Η βάση λογιστικής.** Επειδή οι περισσότεροι οφειλέτες είναι πιο κοντά στη λογιστική ταμειακής βάσης από ότι στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, είναι πιθανό να δοθεί μεγαλύτερη έμφαση στη συμμόρφωση με τα IPSAS Ταμειακής βάσης. Εντούτοις, εάν ένας οφειλέτης επιδιώξει να κοινοποιήσει πρόσθετες πληροφορίες για τις απαιτήσεις και τα στοιχεία του παθητικού, ή να προχωρήσει στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, η παγκόσμια τράπεζα πρέπει να τον ενθαρρύνει να το κάνει με τέτοιο τρόπο ώστε να οδηγηθεί σε ενδεχόμενη συμμόρφωση με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης των IPSAS. Συγχρόνως, πρέπει να σημειωθεί ότι η υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης σε συμφωνία με τα IPSAS αποτελεί συμβολή προς μια γερή οικονομική διοίκηση του δημόσιου τομέα και, συχνά, ένα ευρύτερο πρόγραμμα μεταρρύθμισής του. Κατά συνέπεια οποιαδήποτε σύσταση για υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης πρέπει να απεικονίσει το γεγονός ότι μια τέτοια αλλαγή δεν είναι απλά μια άσκηση λογιστικής. (IFAC μελέτη 14 - Μετάβαση στη βάση της δεδουλευμένης: Οδηγός για τις κυβερνήσεις και τους δημόσιους φορείς)
- **Διαδικασία.** Ο περιφερειακός διευθυντής οικονομικής διοίκησης, κατόπιν διαβουλεύσεων με την ομάδα των χωρών της αρμοδιότητάς του, καθορίζει τα σχέδια για την ενθάρρυνση της υιοθέτησης των IPSAS σε μια συγκεκριμένη χώρα ως τμήμα της στρατηγικής οικονομικής διοίκησης των χωρών.
- **Η ορθή πρακτική.** Όταν η ομάδα διευθυντών και χωρών οικονομικής διοίκησης συμφωνεί να συστήσει την υιοθέτηση των IPSAS σε μια χώρα, μπορεί να είναι χρήσιμο η χρήση αυτών των προτύπων πρώτα σε πειραματικό επίπεδο σε μερικές μεμονωμένες δημόσιες υπηρεσίες. Όταν οι πόροι είναι περιορισμένοι, δεν πρέπει να τίθεται ως στόχος προτεραιότητας στην έναρξη η προετοιμασία των ενοποιημένων κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων. Οι οφειλέτες παρόλα

αυτά δεν πρέπει να καθυστερούν μέτρα μεταρρύθμισης σε μεμονωμένα τμήματα/φορείς απλά επειδή η κυβέρνηση δεν είναι έτοιμη να προετοιμάσει τις πλήρως ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

## **6.8 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IPSASB)**

Υλοποιώντας τον βασικό στόχο όπως ορίστηκε παραπάνω, το συμβούλιο της IFAC έχει ιδρύσει το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - για να αναπτύξει υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα για χρήση από φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Εν προκειμένω ο όρος δημόσιος τομέας αναφέρεται σε εθνικές κυβερνήσεις, σε περιφερειακές (π.χ., κρατικές, επαρχιακές, τοπικές) κυβερνήσεις, σε τοπικές (π.χ., πόλη, κωμόπολη) κυβερνήσεις και σε σχετικούς κυβερνητικούς φορείς (π.χ., αντιπροσωπείες, συμβούλια, επιτροπές και επιχειρήσεις) και οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού αναφέρονται σε οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται για χρήστες που δεν μπορούν να απαιτήσουν οικονομικές πληροφορίες για να ικανοποιήσουν συγκεκριμένες και μεμονωμένες ανάγκες.

Η αποστολή του IPSASB, που όπως αναφέρθηκε τελεί υπό την αιγίδα της IFAC, είναι διπλή: να αντιμετωπίσει λογιστικά θέματα του δημόσιου τομέα, τα οποία δεν καλύπτονται ικανοποιητικά από τα υπάρχοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), αλλά και να αναπτύξει τα IPSAS που έχουν συμμορφωθεί με τα ΔΠΧΠ, προσαρμόζοντάς τα στις ανάγκες και το πλαίσιο του δημόσιου τομέα.

Το IPSASB αναγνωρίζει τα σημαντικά οφέλη από τις συνεπείς και συγκρίσιμες οικονομικές πληροφορίες, θεωρεί ότι τα IPSAS θα διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στην προώθηση αυτών των ωφελειών και ενθαρρύνει τις κυβερνήσεις και τις εθνικές ρυθμιστικές αρχές να συμμετέχουν ενεργά στην ανάπτυξη των προτύπων με το σχολιασμό στις προτάσεις του.

Το IPSASB επιτυγχάνει τους στόχους του:

- Εκδίδοντας διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS)
- Προωθώντας την αποδοχή τους και τη διεθνή σύγκλιση σε αυτά τα πρότυπα και

- Δημοσιεύοντας άλλα έγγραφα που παρέχουν οδηγίες σχετικά με ζητήματα και εμπειρίες στην υποβολή οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα (Διεθνείς Οδηγίες για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Guidelines, Διεθνείς Μελέτες για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Studies, Περιστασιακά Έγγραφα - Occasional Papers).

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

## 7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην αναζήτηση αποδοτικών κυβερνήσεων το ενδιαφέρον έχει εστιαστεί στην ανάπτυξη και την εφαρμογή συστημάτων μέτρησης της απόδοσης/διοίκησης. Η απόδοση, μαζί με τη μέτρηση της απόδοσης και την πιο πρόσφατη διοίκηση της απόδοσης ήταν γνωστή στον ιδιωτικό τομέα για πολλά χρόνια. Αρμοδιότητα για το δημόσιο τομέα ήταν κυρίως η πολιτική, καθώς αποτυχημένες πολιτικές οδήγησαν στην απώλεια γενικών εκλογών για τις κυβερνήσεις παρατάξεις (ή τα συμβαλλόμενα μέρη στην περίπτωση των κυβερνήσεων συνασπισμού). Η ανάληψη δημόσιας ευθύνης απαιτεί νέες προσεγγίσεις όχι μόνο στην υποβολή καταστάσεων αλλά και στην αξιολόγηση της απόδοσης. Οι οικονομικοί δείκτες μόνο δεν θα αρκούσαν. Είναι απαραίτητο να αναπτυχθεί μια κατάλληλη επικοινωνία με το νομοθετικό σώμα, ώστε να επινοηθούν καινοτόμες πρακτικές επιχειρησιακού προγραμματισμού, να εκσυγχρονιστούν οι οικονομικές πληροφορίες και το σύστημα λογιστικής, να υιοθετηθούν εναλλακτικές προσεγγίσεις στην παροχή υπηρεσιών και να δεσμευτεί τελικά η κυβέρνηση, μακροπρόθεσμα, να επενδύσει στις υπάρχουσες δημόσιες υπηρεσίες (Dye, 2001).

Η εστίαση στα όργανα και τη μεταρρύθμιση της διοικητικής λογιστικής έχει πολύ καλά βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα, τόσο ως προς την επικοινωνία με το κοινό, όσο και ως εστίαση στη βελτιωμένη απόδοση. Σε μεγάλο βαθμό οι αλλαγές στο βρετανικό δημόσιο τομέα στρέφονται στη διοικητική λογιστική, ενώ οι αλλαγές στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία εξίσου, εάν όχι περισσότερο, στράφηκαν στη μεταρρύθμιση των οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα (Clark-Lewis, 1996 Funnell και Cooper, 1998 Pallot, 1996 Potter, 1999 2002; Robinson, 1998 Ryan, 1998, κ.λπ.).

Η ερώτηση επίσης παρέμεινε, εάν οι λογιστικά-προηγμένες μεταρρυθμίσεις εμφανίστηκαν για να καλύψουν κάποιες άλλες αλλαγές που εφαρμόστηκαν στην πραγματικότητα (Guthrie, 1998 Lapsley, 1999).

Οι λατινοαμερικάνικες και ασιατικές οικονομικές κρίσεις των προηγούμενων δεκαετιών έχουν προκαλέσει ανησυχία σχετικά με την ποιότητα των κυβερνητικών οικονομικών πληροφοριών και έχουν προτρέψει τα προαναφερθέντα διεθνή όργανα σε καλύτερο και

περισσότερο εμπειριστατωμένο έλεγχο και επιτήρηση της ποιότητας των οικονομικών πληροφοριών που παράγονται από τις εθνικές κυβερνήσεις των αναπτυσσόμενων χωρών. Χωρίς αξιόπιστους οικονομικούς δείκτες, είναι δύσκολο να καθοριστεί η δυνατότητα υποστήριξης των φορολογικών πολιτικών και η οικονομική θέση των εθνικών κυβερνήσεων (Athukorala και Reid, 2003).

Ένας σημαντικός αριθμός άρθρων έχει μελετήσει τις αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις αλλά ελάχιστα από αυτά έχουν λάβει υπόψη συγκριτικά στοιχεία μεταξύ χωρών με διαφορετικές παραδόσεις δημόσιας διοίκησης και οικονομικών πλαισίων.

## 7.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Τα τρία επικρατέστερα<sup>12</sup> παραδοσιακά συστήματα λογιστικής και δημόσιας διοίκησης στο δυτικό κόσμο είναι το αγγλοσαξονικό, το σκανδιναβικό και το ευρωπαϊκό (Kickert, 1997). Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '80, οι αγγλοσαξονικές χώρες (Αυστραλία, Καναδάς, Νέα Ζηλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και οι ΗΠΑ) εισήγαγαν μια τεχνοκρατική προσέγγιση στο δημόσιο τομέα που υπογραμμίζει την αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα και το “value for money” στη δημόσια διοίκηση. Εισήγαγαν μηχανισμούς αγοράς και έννοιες ανταγωνιστικότητας και προσπάθησαν να καταστήσουν τις δημόσιες υπηρεσίες περισσότερο προσηλωμένες στους χρήστες ή τους πελάτες τους (Sanderson, 1996, 2001). Ανέλαβαν σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες και προσάρμοσαν την εμπειρία του ιδιωτικού τομέα στο δημόσιο.

Οι σκανδιναβικές χώρες (Δανία, Φινλανδία, Σουηδία και η Ολλανδία) επίσης ανήκουν σε ένα ύφος δημόσιας διοίκησης προσηλωμένο στις ανάγκες των πολιτών και το οποίο που προήλθε από τις μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν στις δεκαετίες του '60 και '70 βασισμένες στις μεταρρυθμίσεις που έλαβαν χώρα στη Μεγάλη Βρετανία (Dente και Kjellberg, 1988, USGAO, 2000a). Σε όλες τις χώρες χρησιμοποιείται η λογιστική δεδουλευμένης βάσης επειδή κρίνεται χρήσιμη στην προώθηση της προσανατολισμένης στο αποτέλεσμα διοίκησης, αν και η Δανία και η Ολλανδία διατηρούν ακόμα σε κεντρικό επίπεδο την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης.

Οι ευρωπαϊκές χώρες (Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Πορτογαλία, Ισπανία και Ελβετία) επηρεάζονται από τις δομές μιας γραφειοκρατικής, ιεραρχικής δημόσιας διοίκησης που στηρίζεται στο διοικητικό δίκαιο. Ο πολίτης θεωρείται παραδοσιακά ως

---

<sup>12</sup> Lourdes Torres, 2004, “Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems”, Public Administration and Development 24, 447–456

«υποκείμενο», αν και αυτή η άποψη σιγά σιγά αλλάζει. Εκτός από την Ελβετία, οι υπόλοιπες ανήκουν στην ευρωζώνη και είναι συνδεδεμένες στις διάφορες Συνθήκες που περιλαμβάνουν τις άκαμπτες απαιτήσεις του ελλείμματος και του δανεισμού (όχι περισσότερο από 3% και 60% του ΑΕΠ αντίστοιχα).

Η MERCOSUR είναι μια περιοχή οικονομικής ολοκλήρωσης που δημιουργείται το 1991 από την Αργεντινή, τη Βραζιλία, την Παραγουάη και την Ουρουγουάη στο πλαίσιο ενός υψηλού χρέους, για να προσελκύσει την ξένη επένδυση και να ευνοήσει τις βασισμένες στην αγορά πολιτικές με μια έμφαση στην οικονομική φιλελευθεροποίηση και τη συμμετοχή στην παγκόσμια οικονομία (Bowles, 1999; Loser και Guerguil, 2000). Μαζί με τη Βολιβία και τη Χιλή, που απολαμβάνουν τη θέση των συνδεδεμένων, αυτές οι χώρες αποτελούν τη ζώνη του MERCOSUR. Σύμφωνα με τους Nobes και Parker (1995) και Athukorala και Reid (2003), οι χώρες της ζώνης του MERCOSUR έχουν κληρονομήσει τις περισσότερες από τις ευρωπαϊκές παραδόσεις δημόσιας διοίκησης με λογιστικά συστήματα βασισμένα στα διαγράμματα των εθνικών λογαριασμών. Η παρουσία της Ισπανίας και Πορτογαλίας - που διατηρούν ισχυρές συνδέσεις με τη ζώνη του MERCOSUR - στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα από το 1986 συμβάλλει στη νέα φάση ακτιβισμού της ΕΕ στη Νότια Αμερική (Grugel, 2002).

### **7.2.1 Νέα Δημόσια Διοίκηση (New Public Management – NPM)**

Ο προσδιορισμός της ευθύνης, υπό το πρίσμα της Νέας Δημόσιας Διοίκησης<sup>13</sup> – New Public Management (NPM) - υπερβαίνει την απόδοση ενός απλού απολογισμού των χρησιμοποιούμενων πόρων αλλά περιλαμβάνει και την αποδοτική χρήση αυτών των πόρων και την αποτελεσματικότητα των σχετικών πολιτικών αποφάσεων. Με τη NPM η παραδοσιακή σχέση υπευθυνότητας, που περιλαμβάνει την πιστωτική ευθύνη, τη διαχείριση και την εντιμότητα μεταξύ των εκλεγμένων συμβούλων και των διευθυντών εμφανίζεται να έχει τη λιγότερη σχετικότητα, δεδομένου ότι οι διευθυντές πρέπει για να είναι πιο επιχειρηματικοί, να σχετίζονται άμεσα με την απόδοση και να συμμετέχουν στις πολιτικές αποφάσεις. Η σχέση φαίνεται να γίνεται ακόμη πιο περίπλοκη με την αφαίρεση ενός αριθμού παραδοσιακών λειτουργιών της τοπικής κυβέρνησης.

Οι Parker και Gould (1999) δηλώνουν ότι η NPM έχει αλλάξει το θεμελιώδη προσανατολισμό της λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα από την ευθύνη απέναντι στο κοινό για τις πολυδιάστατες δραστηριότητες του δημόσιου τομέα στην ευθύνη προς την ιεραρχία

---

<sup>13</sup> Ron Kluvers, 2003, “Accountability for Performance in Local Government”, Australian Journal of Public Administration, 62, 57-69

του δημόσιου τομέα για τα οικονομικά αποτελέσματα των πολιτικών που ασκούνται. Εάν οι Parker και Gould έχουν δίκιο, τότε η λογοδοσία στο δημόσιο τομέα κατά την NPM έχει μειωθεί σε εμβέλεια και σημασία.

Εάν έχει αλλάξει η κατανόηση της λογοδοσίας τότε είναι δυνατό να έχει αλλάξει επίσης και η λειτουργία της. Η αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο οι εκλεγμένοι αντιπρόσωποι και διοικητές του δημόσιου τομέα καταλαβαίνουν την λογοδοσία ευθύνης έχει άμεση επίπτωση στην άσκηση δημόσιας διοίκησης. Υποτίθεται ότι ένας περιορισμός στη λειτουργία της θα επηρεάσει το επίπεδο εμπιστοσύνης μεταξύ των πολιτών και των φορέων του δημόσιου τομέα. Η έννοια της υπευθυνότητας είναι θεμελιώδης στη φιλελεύθερη δημοκρατική σκέψη και αποτελεί τη βάση της εμπιστοσύνης στα όργανα και οργανισμούς της κοινωνίας, έτσι ώστε όταν υπονομεύονται οι σχέσεις υπευθυνότητας, διαστρεβλώνεται και η εμπιστοσύνη στα όργανα της κοινωνίας. Επομένως, είναι πολύ σημαντικό να αποσαφηνιστεί πλήρως αυτή η θεμελιώδης έννοια, καθώς, ενώ καταρχάς, φαίνεται να καθορίζεται εύκολα, στην πραγματικότητα αποτελεί μια σύνθετη πολύπλευρη σχέση.

Η λογοδοσία θεωρείται πολύ σημαντική για την αποδοτικότητα, κάτι που έρχεται σε συνάφεια με τους Parker και Gould (1999), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι με τη NPM διευρύνεται το πεδίο. Για παράδειγμα, οι σύμβουλοι, οι διευθυντές και οι προμηθευτές στην περίπτωση των συμβάσεων θεωρούνται υπεύθυνοι για την απόδοση. Αυτό απεικονίζει τη φιλοσοφία της NPM και φαίνεται να συμφωνεί με την έννοια της υπευθυνότητας όπως ορίζεται από τον Foster (2000). Εντούτοις, ο Foster δεν λαμβάνει υπόψη τη σχέση της θεωρίας αντιπροσώπευσης, ή το ρόλο της δύναμης και της ασυμμετρίας πληροφοριών. Τα ζητήματα αυτά που τέθηκαν από τους Broadbent *et al.* Αν και υπάρχει κάποια δυσκολία στην κατανόηση της έννοιας της υπευθυνότητας οι έννοιες της δύναμης και της ασυμμετρίας πληροφοριών εμφανίζονται να ξεκαθαρίζουν αυτό το πεδίο.

Έτσι ενώ η υπευθυνότητα δεν μπορεί να εξισωθεί με το λογιστικό έλεγχο υπάρχει μια γενική αποδοχή της μέτρησης της απόδοσης ως αναπόσπαστο τμήμα ενός συστήματος προσδιορισμού ευθύνης. Εντούτοις, η προβληματική φύση της υπευθυνότητας ως μέσο για τη μέτρηση της απόδοσης ενισχύεται εάν μειωθεί η παροχή πληροφοριών σχετικών με την απόδοση, δεδομένου ότι στοιχεία δείχνουν ότι η εξουσία, ο διοικητικός έλεγχος των πληροφοριών απόδοσης, οι συγκρουόμενες σχέσεις κατά τον προσδιορισμό ευθύνης και οι πιθανές διαστρεβλώσεις που δημιουργήθηκαν από τη σχέση αντιπροσώπευσης θα

μπορούσαν να έχουν επιπτώσεις στην ακεραιότητα των πληροφοριών σχετικά με την απόδοση.

Λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία της λογοδοσίας στην απόδοση, απολύτως σχετικά είναι τα ζητήματα της ασυμμετρίας και της ακεραιότητας των πληροφοριών. Ο Patton (1992) έχει εκφράσει ήδη ανησυχία για την ακεραιότητα των πληροφοριών σχετικά με την απόδοση και οι Glynn και Murphy (1996) έχουν υποστηρίξει ότι η μέτρηση της παραγωγής είναι προβληματική.

Η δεκαετία του '90 χαρακτηρίστηκε από ένα αυξανόμενο ενδιαφέρον για το δημόσιο τομέα<sup>14</sup> εκθέτοντας ζητήματα ως προς την εισαγωγή περισσότερης «επιχείρησης» όπως είναι οι οικονομικές λογιστικές διαδικασίες. Συμπερασματικά, οι μεταρρυθμίσεις για την NPM έχουν τονίσει για ακόμη μία φορά τη σημασία της λογιστικής ως όργανο για την εισαγωγή και την υποστήριξη της αλλαγής. Πολλά από τα εργαλεία λογιστικής που εφαρμόστηκαν έμοιαζαν με εκείνα στον ιδιωτικό τομέα, αλλά η αρχική εστίαση ήταν στην υποστήριξη και τη βελτίωση της λήψης αποφάσεων. Εντούτοις, οι φορείς χάραξης πολιτικής ήταν ενήμεροι ότι η προσανατολισμένη προς τη λογιστική αλλαγή διοίκηση δεν μπορεί να υποστηριχθεί χωρίς τις κατάλληλες τροποποιήσεις στις πρακτικές υποβολής οικονομικών καταστάσεων. Η εισαγωγή ενός (μεθοδικού) προτύπου λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα, οδηγήθηκε πάλι από τις ανάγκες της κοστολόγησης (τιμολόγηση) και της κατάλληλης λήψης αποφάσεων, παρά από τις ανάγκες των εξωτερικών χρηστών. Η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης προωθήθηκε εσωτερικά, και αυτό είναι αρκετά ασυνήθιστο για τους κανόνες υποβολής οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι καθορίζονται και επιβάλλονται καταρχήν εξωτερικά. Εντούτοις, στο δημόσιο τομέα η δυνατότητα χρησιμοποίησης των οικονομικών πληροφοριών που προήλθε από τον τρόπο υποβολής οικονομικών καταστάσεων οδήγησε σε μια επαναθεώρηση των πρακτικών υποβολής αυτών των καταστάσεων. Ως εκ τούτου, η εισαγωγή των αρχών της επικεντρωμένης στην επιχείρηση λογιστικής βρήκε λίγη αντίσταση.

Η σύνδεση μεταξύ NPM και λογιστικής έχει τεκμηριωθεί και αναλυθεί πολύ έντονα στη διεθνή βιβλιογραφία. Οι μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα στις αναπτυγμένες χώρες, ειδικά στις αγγλοσαξονικές, βασίστηκαν στις αλλαγές στην χρηματοοικονομική διοίκηση και τις λογιστικές διαδικασίες και οι οποίες εισήχθησαν προς αναζήτηση της αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και παραγωγικότητας. Η εστίαση στις βασικές

---

<sup>14</sup> Željko Šević, (2006) "Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector", *Journal of Finance and Management in Public Services*. Vol. 4 No. 1

δραστηριότητες παρέδωσαν έναν αποδοτικότερο δημόσιο τομέα όπου η λογιστική παρείχε επιτυχώς τις πληροφορίες που απαιτήθηκαν για τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων. Οι αρχικές αλλαγές ήταν κυρίως στη διοικητική λογιστική, αλλά πρόσφατα η εστίαση έχει μετατοπιστεί στη βελτίωση των πρακτικών υποβολής οικονομικών καταστάσεων, όχι με σκοπό την ικανοποίηση των αναγκών των εξωτερικών χρηστών, αλλά για να παρέχει καλύτερες και εγκυρότερες πληροφορίες στους διευθυντές και τους φορείς χάραξης οικονομικής πολιτικής.

Κάποιος μπορεί να ισχυριστεί ότι η βρετανική μεταρρύθμιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα στρέφεται κυρίως στη διοικητική λογιστική, ενώ στην περίπτωση της Αυστραλίας και της Νέας Ζηλανδίας στράφηκε περισσότερο στις αλλαγές στην υποβολή οικονομικών καταστάσεων και τις πρακτικές και διαδικασίες σύνταξης προϋπολογισμού.

### **7.3 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΒΑΣΕΙΣ**

Οι εναλλακτικές λογιστικές βάσεις που συνήθως υιοθετούνται από το δημόσιο τομέα είναι:

- Η Ταμειακή Βάση
- Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή Βάση
- Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη Βάση
- Η Δεδουλευμένη Βάση

#### **Ταμειακή βάση**

Τα έξοδα αποτελούν οι πληρωμές με μετρητά (ταμειακές εκροές για αγορά παγίων, αποπληρωμή δανείων, χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων κτλ.) και τα έσοδα αποτελούν οι εισπράξεις (ταμειακές εισροές).

Είναι μία αρκετά απλή μέθοδος, ενώ παράλληλα υπάρχει αδυναμία εκτίμησης του αποτελέσματος και δυσκολία σύγκρισης προϋπολογισμού και απολογισμού.

#### **Προσαρμοσμένη ταμειακή βάση**

Τα έξοδα αποτελούν (α) οι πληρωμές με μετρητά (ταμειακές εκροές) κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και (β) οι πληρωμές που γίνονται για ένα συγκεκριμένο διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου αυτής (π.χ. 60 ημέρες) και οι οποίες αφορούν γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Τα έσοδα αποτελούν οι εισπράξεις (ταμειακές εισροές) κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και οι εισπράξεις που γίνονται για ένα συγκεκριμένο διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου αυτής (π.χ. 60 ημέρες) και οι οποίες αφορούν γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου

Η μέθοδος αυτή επιτρέπει να μείνουν ανοικτά τα βιβλία μετά το τέλος της χρήσης και να αναγνωρισθούν οι πληρωτέοι και εισπρακτέοι λογαριασμοί. Δεν επιτρέπει την αναγνώριση μακροπρόθεσμων δεδουλευμένων υποχρεώσεων.

Μέχρι πρόσφατα τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) και άλλοι φορείς στην Ελλάδα χρησιμοποιούσαν την προσαρμοσμένη ταμειακή βάση.

### **Προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση**

Τις δαπάνες αποτελούν τα κόστη που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου & σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως εάν έχει γίνει η εξόφλησή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Τα έσοδα αποτελούνται από αυτά που αφορούν λογιστικά την εν λόγω περίοδο και εισπράττονται εντός αυτής πλέον αυτών που εισπράττονται σύντομα (π.χ. εντός 2 μηνών) μετά τη λήξη της περιόδου.

### **Δεδουλευμένη βάση**

Με αυτή τη μέθοδο αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα του φορέα. Έμφαση δίνεται στον υπολογισμό και την παρουσίαση του κόστους των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Επίσης, δίνεται η δυνατότητα υπολογισμού αποσβέσεων και προσαρμογών στις αξίες των στοιχείων του ενεργητικού. Ακόμη στα έξοδα μπορούν να συμπεριληφθούν και οι ζημιές.

Οι διαφορές μεταξύ των 4 βάσεων εστιάζονται στο χρονισμό της αναγνώρισης των δαπανών για τον υπολογισμό του αποτελέσματος και όχι στο είδος της δαπάνης αυτής καθ' αυτής.

## **7.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Οι λογιστικές καταστάσεις γενικής χρήσης, ενδεικτικά παραδείγματα των οποίων παρουσιάζονται στα παραρτήματα Α (δεδουλευμένη βάση) και Β (ταμειακή βάση),

ικανοποιούν τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών οι οποίοι δεν είναι σε θέση να ζητήσουν καταστάσεις προσαρμοσμένες στις πληροφοριακές τους ανάγκες π.χ. πολίτες, δημότες, ψηφοφόροι, εκπρόσωποι πολιτών κλπ. και παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με το βαθμό στον οποίο οι πόροι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τον προϋπολογισμό<sup>15</sup>.

Εάν ακολουθείται η δεδουλευμένη λογιστική βάση, προετοιμάζονται καταστάσεις

- χρηματοοικονομικής θέσης (statement of financial position)
- χρηματοοικονομικής επίδοσης (statement of financial performance)
- ταμειακών ροών (cash flow statement)
- μεταβολής ιδίων κεφαλαίων (statement of changes in equity)

Εάν ακολουθείται η ταμειακή λογιστική βάση, προετοιμάζεται κατάσταση

- εισπράξεων – πληρωμών (statement of cash receipts and payments)

## 7.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Σκοπός του προτύπου ταμειακής βάσης<sup>16</sup> (Cash Basis IPSAS) είναι να ορίσει τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιαστούν με τη λογιστική ταμειακής βάσης. Οι πληροφορίες για τις εισροές και εκροές μετρητών όπως και τα ταμειακά υπόλοιπα ενός φορέα είναι απαραίτητες και παρέχουν χρήσιμα στοιχεία για την αξιολόγηση της δυνατότητας του φορέα να παραχθούν μετρητά αλλά και για τις πιθανές πηγές και χρήσεις αυτών των μετρητών. Στη λήψη και αξιολόγηση των αποφάσεων για την κατανομή των πόρων και της ικανότητας υποστήριξης των δραστηριοτήτων του φορέα, οι χρήστες απαιτούν κατανόηση του χρόνου και της βεβαιότητας των εισπράξεων και των πληρωμών μετρητών. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου θα ενισχύσει την περιεκτική και διαφανή παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των εισπράξεων, των πληρωμών και των ταμειακών υπολοίπων των μετρητών του φορέα. Θα ενισχύσει επίσης τη συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων του φορέα και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων που υιοθετούν τη λογιστική ταμειακής βάσης.

### 7.5.1 Ορισμός - έννοιες

Η Ταμειακή βάση αναγνωρίζει τις συναλλαγές και τα γεγονότα μόνο όταν εισπράττονται ή πληρώνονται τα μετρητά (συμπεριλαμβανομένων των αντίτιμων μετρητών) από τον

<sup>15</sup> Τσακλάγκανος Α., 2000, Χρηματοοικονομική λογιστική, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

<sup>16</sup> IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, 2009

φορέα. Οι οικονομικές καταστάσεις που προετοιμάζονται με τη συγκεκριμένη μέθοδο παρέχουν στους αναγνώστες πληροφορίες για τις πηγές των μετρητών που εισπράχθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τους σκοπούς για τους οποίους χρησιμοποιήθηκαν και τα υπόλοιπα αυτών την ημερομηνία υποβολής των καταστάσεων.

Οι σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μπορούν να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες για τα στοιχεία του παθητικού, όπως τα πληρωτέα ποσά και τις δανειοληψίες, και μερικές αξίες μη μετρητών, όπως εισπρακτέα ποσά, επενδύσεις, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό.

Η λογιστική ταμειακής βάσης βασίζεται στις παρακάτω αρχές:

Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων: Οι επιχειρηματικές μονάδες οφείλουν να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές μεθόδους και διαδικασίες από περίοδο σε περίοδο, ώστε να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές.

Αρχή της συνέχειας: Η λογιστική μονάδα συνεχίζει τη δραστηριότητά της για αόριστο χρονικό διάστημα (μέχρι να υλοποιήσει το πρόγραμμά της και εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της).

Αρχή της συντηρητικότητας: Η αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και η λογιστικοποίηση των εσόδων θα πρέπει να γίνεται συντηρητικά. Αυτό σημαίνει ότι τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη δεν νοούνται ως έσοδο στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αλλά μεταφέρονται κατευθείαν σε λογαριασμό αναπροσαρμογής. Η αρχή της συντηρητικότητας όμως, δεν σημαίνει ότι επιτρέπεται η δημιουργία κρυφών αποθεμάτων ή η ηθελημένα εσφαλμένη παρουσίαση στοιχείων στον ισολογισμό και στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Αρχή της περιοδικότητας: Έχει επιβληθεί η συμβατική διαίρεση της ζωής των επιχειρηματικών μονάδων σε ίσα χρονικά διαστήματα, και ο περιοδικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων τους (λογιστική περίοδος = τρίμηνο, εξάμηνο, έτος)

Αρχή της επαρκούς αποκαλύψεως: Οι λογιστικές καταστάσεις μιας επιχείρησης πρέπει να περιλαμβάνουν όλες εκείνες τις πληροφορίες που θεωρούνται αναγκαίες, ώστε να μην είναι παραπλανητικές.

Αρχή της αντικειμενικότητας: Οι λογιστικές μετρήσεις και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές πρέπει να είναι αμερόληπτα και επαληθεύσιμα (αποδεικτικά έγγραφα, δικαιολογητικά).

Αρχή της λογιστικής μονάδας: Κάθε επιχειρηματική μονάδα θεωρείται ότι έχει δικά της μέσα δράσεως και δικές της υποχρεώσεις, τόσο έναντι τρίτων, όσο και έναντι των φορέων

της, και ότι αποτελεί ξεχωριστή και αυτοτελή οντότητα. Υπάρχουν περιπτώσεις που θεωρείται λογιστική οντότητα, για λόγους σκοπιμότητας, ένας όμιλος επιχειρήσεων.

### **7.5.2 Η δομή του προτύπου**

Το πρότυπο περιλαμβάνει δύο μέρη:

- Το μέρος 1 είναι υποχρεωτικό. Καθορίζει τις απαιτήσεις που ισχύουν σε όλες τις οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού με τη λογιστική ταμειακής βάσης. Καθορίζει, επίσης, τις απαιτήσεις για την κοινοποίηση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις και τις σημειώσεις και εξετάζει συγκεκριμένα ζητήματα. Οι φορείς που υιοθετούν τα IPSAS με τη λογιστική ταμειακής βάσης πρέπει να συμμορφωθούν με το μέρος 1 του προτύπου.
- Το μέρος 2 δεν είναι υποχρεωτικό. Προσδιορίζει τις πρόσθετες πολιτικές και κοινοποιήσεις που ένας δημόσιος φορέας ενθαρρύνεται να υιοθετήσει για να ενισχύσει την οικονομική ευθύνη και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεών του. Περιλαμβάνει εξηγήσεις των εναλλακτικών μεθόδων παρουσίασης συγκεκριμένων πληροφοριών.

#### **Μέρος 1: Υποβολή οικονομικών καταστάσεων**

Ένας δημόσιος φορέας που χρησιμοποιεί την ταμειακή βάση, όπως καθορίζεται στο αντίστοιχο πρότυπο, πρέπει στην παρουσίαση των ετήσιων οικονομικών του καταστάσεων γενικού σκοπού, να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του πρώτου μέρους αυτού. Εάν, και μόνο αν συμμορφώνεται πλήρως με αυτό, τότε πρέπει να το καταγράψει.

Αυτό το πρότυπο έχει εφαρμογή σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα εκτός από τις κυβερνητικές επιχειρήσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που πρέπει να προετοιμάσει και να παρουσιάσει ένας δημόσιος φορέας περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- μια κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών που:
  - ο αναγνωρίζει όλες τις εισροές μετρητών, τις εκροές μετρητών και τα ταμειακά υπόλοιπα των λογαριασμών που ελέγχονται από τον φορέα και
  - ο χωριστά προσδιορίζει τις εκροές μετρητών που γίνονται από τρίτους εκ μέρους του φορέα
- πολιτικές λογιστικής και επεξηγηματικές σημειώσεις και
- όταν ο φορέας καθιστά δημόσια διαθέσιμο τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό του, μια σύγκριση του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών είτε ως χωριστή

πρόσθετη οικονομική κατάσταση είτε ως στήλη προϋπολογισμών στην κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών.

Όταν ένας δημόσιος φορέας επιλέγει να αποκαλύψει πληροφορίες που προετοιμάζονται σε διαφορετική βάση από την ταμειακή, όπως καθορίζεται σε αυτό το πρότυπο, πρέπει να τις αποκαλύψει στις σημειώσεις.

Η κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών πρέπει να παρουσιάσει τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

- συνολικές εισροές μετρητών του φορέα με χωριστή υποκατηγοριοποίηση βασισμένη στις λειτουργίες του φορέα
- συνολικές εκροές μετρητών του φορέα με χωριστή υποκατηγοριοποίηση βασισμένη στις λειτουργίες του φορέα και
- ταμειακά υπόλοιπα μετρητών αρχής και τέλους χρήσης του φορέα.

Οι συνολικές εισροές και εκροές μετρητών, όπως και οι εισροές και εκροές μετρητών για κάθε υποκατηγορία πρέπει να αναφέρονται σε ακαθάριστη βάση. Σε καθαρή βάση μπορούν να αναφερθούν όταν:

- προκύπτουν από τις συναλλαγές που ο φορέας διαχειρίζεται εκ μέρους άλλων συμβαλλόμενων μερών και που αναγνωρίζονται στη κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών ή
- είναι για τα στοιχεία των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι γρήγορος, τα ποσά είναι μεγάλα, και ο χρόνος λήξης είναι σύντομος.

Τα στοιχεία, οι τίτλοι και τα υποσύνολα γραμμών πρέπει να παρουσιαστούν στη κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών όταν τέτοια παρουσίαση είναι απαραίτητη για την αντικειμενική παρουσίαση των εισροών, των εκροών και των ταμειακών υπολοίπων μετρητών.

Όπου, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφοράς, ένας τρίτος καλύπτει άμεσα τις υποχρεώσεις ενός φορέα ή αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες προς όφελος του φορέα, ο φορέας πρέπει να αποκαλύψει σε χωριστές στήλες στην κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών:

- τις συνολικές εκροές που γίνονται από τρίτους που ανήκουν στον φορέα, παρουσιάζοντας χωριστά μια υποταξινόμηση των πηγών και των χρήσεων των συνολικών πληρωμών, βασισμένη στις λειτουργίες του φορέα και
- τις συνολικές εκροές που γίνονται από τρίτους που δεν ανήκουν στον φορέα, παρουσιάζοντας χωριστά μια υποταξινόμηση των πηγών και των χρήσεων των συνολικών πληρωμών, βασισμένη στις λειτουργίες του φορέα.

Κάτι τέτοιο πρέπει να γίνει, αν και μόνο εάν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς υπάρχει επίσημη ενημέρωση από τον τρίτο ή τον παραλήπτη ότι τέτοια πληρωμή έχει γίνει ή εάν έχει εξακριβωθεί με οποιοδήποτε τρόπο η πληρωμή.

Οι σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις ενός φορέα πρέπει:

- να παρουσιάζουν πληροφορίες για τη λογιστική βάση και τις συγκεκριμένες πολιτικές λογιστικής που επιλέγει και εφαρμόζει ο φορέας για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα και
- να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά είναι απαραίτητες για την δίκαιη παρουσίαση των εισροών, εκροών και ταμειακών υπολοίπων μετρητών.

Οι σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιαστούν κατά τρόπο συστηματικό. Κάθε στοιχείο πρέπει να παραπέμπει σε σχετικές πληροφορίες στις σημειώσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιάζουν πληροφορίες που είναι:

- κατανοητές
- σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων και υπευθυνότητας των χρηστών και
- αξιόπιστες δεδομένου ότι:
  - αντιπροσωπεύουν πιστά τις εισροές, τις εκροές και τα ταμειακά υπόλοιπα μετρητών του φορέα
  - είναι ουδέτερες και
  - είναι πλήρη.

Μη κατάλληλες πρακτικές λογιστικής δεν αποκαθίστανται με σημειώσεις, επεξηγήσεις και κοινοποίηση των χρησιμοποιούμενων πολιτικών λογιστικής.

Όπου ένας δημόσιος φορέας επιλέγει να περιλάβει στις οικονομικές καταστάσεις του οποιεσδήποτε κοινοποιήσεις που ενθαρρύνονται στο δεύτερο μέρος αυτών των προτύπων, αυτές πρέπει να συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις των προηγούμενων παραγράφων.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να καταρτίζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν, σε εξαιρετικές περιστάσεις, οι ημερομηνίες της περιόδου αναφοράς παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους, ο φορέας πρέπει να αποκαλύψει εκτός από την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:

- το λόγο που γίνεται αυτό και
- ότι τα ποσά πιθανόν να μην είναι συγκρίσιμα

Ένας δημόσιος φορέας πρέπει να αποκαλύψει την ημερομηνία που εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις και το ποιος έδωσε την έγκριση. Εάν άλλος φορέας μπορεί να

τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις μετά από την έγκριση, ο φορέας πρέπει να το κοινοποιήσει.

Ο φορέας πρέπει να αποκαλύπτει στην ημερομηνία κατάρτισης στις σημειώσεις, τα υπόλοιπα των μη διατεθέντων εξωτερικών δανείων και επιχορηγήσεων προς χρηματοδότηση μελλοντικών γεγονότων όταν, και μόνο όταν, διευκρινίζεται το ποσό αυτών στον παραλήπτη με μια δεσμευτική συμφωνία και προς ικανοποίηση ουσιαστικών όρων και διατάξεων που καθορίζουν, ή επηρεάζουν την πρόσβαση σε αυτά, δηλαδή:

- Το συνολικό ποσό εξωτερικών δανείων βοήθειας και
- το συνολικό ποσό εξωτερικών επιχορηγήσεων βοήθειας.

Ο φορέας πρέπει να αποκαλύψει στις σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις το ποσό εξωτερικού χρέους που ξαναπρογραμματίζεται ή που ακυρώνεται κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μαζί με οποιουσδήποτε σχετικούς όρους και διατάξεις.

Μπορούν να καταρτιστούν πρόσθετες οικονομικές καταστάσεις για να παρέχουν τις λεπτομέρειες των ποσών που περιλαμβάνονται στην κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών, παραδείγματος χάριν, για να αποκαλύψουν πληροφορίες για σημαντικές ομάδες κεφαλαίων ή για να αποκαλύψουν τις δαπάνες σε σημαντικές λειτουργίες ή προγράμματα, ή για να παρέχουν τις λεπτομέρειες των πηγών δανειοληψιών. Μπορούν επίσης να περιληφθούν οι στήλες που αποκαλύπτουν τα προϋπολογισμένα ποσά.

## **Μέρος 2: Ενθάρρυνση πρόσθετων κοινοποιήσεων**

Αυτό το μέρος των προτύπων δεν είναι υποχρεωτικό. Καθορίζει τις πρόσθετες κοινοποιήσεις για την υποβολή των καταστάσεων με την ταμειακή βάση.

Κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων ενός φορέα, τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων ενθαρρύνονται να κάνουν μια αξιολόγηση της βιωσιμότητας του φορέα. Όταν αυτά γνωρίζουν, γεγονότα ή όρους που μπορούν να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία στη βιωσιμότητα του φορέα, ενθαρρύνεται η κοινοποίησή τους.

Ένας δημόσιος φορέας ενθαρρύνεται να αποκαλύψει, είτε στην κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών, είτε σε άλλες οικονομικές καταστάσεις, είτε στις σημειώσεις σε εκείνες τις καταστάσεις:

- μια ανάλυση των συνολικών πληρωμών μετρητών και των πληρωμών μετρητών από τρίτους, χρησιμοποιώντας μια ταξινόμηση βασισμένη είτε στη φύση των πληρωμών είτε στη λειτουργία τους μέσα στον φορέα, ανάλογα με την περίπτωση και

- τις εισπράξεις από δανειοληψίες.

Ένας δημόσιος φορέας ενθαρρύνεται να αποκαλύψει

- και να παρουσιάσει χωριστά τις συνολικές ροές μετρητών που προκύπτουν από τις αποκτήσεις και από τις διαθέσεις ελεγχόμενων φορέων ή άλλων λειτουργουσών μονάδων.
- στις σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις άλλους σημαντικούς όρους και διατάξεις που συνδέονται με τα εξωτερικά δάνεια, τις επιχορηγήσεις ή τις εγγυήσεις και που δεν έχει συμμορφωθεί, μαζί με τις συνέπειες της μη συμμόρφωσης.
- χωριστά στις σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις την αξία της εξωτερικής βοήθειας που παραλαμβάνεται υπό μορφή αγαθών ή υπηρεσιών.

Ένας δημόσιος φορέας που σκοπεύει να μεταπηδήσει στην ταμειακή βάση ενθαρρύνεται να παρουσιάσει μια κατάσταση των εισροών και εκροών μετρητών με το σχήμα που απαιτείται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα (IPSAS 2), «καταστάσεις ταμειακών ροών.»

## **7.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ**

Η εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης αποτελεί μία σταδιακή και συνεχή διαδικασία. Συνήθως υπάρχουν κάποιοι φορείς ή κλάδοι πιλότοι στους οποίους εφαρμόζεται η παραπάνω μέθοδο και ανάλογα με τα αποτελέσματα γίνονται και οι ανάλογες τροποποιήσεις, προκειμένου να εφαρμοστεί στο σύνολο του δημόσιου τομέα.

Η δεδουλευμένη λογιστική βάση συνοπτικά περιλαμβάνει<sup>17</sup>:

Αναγνώριση και καταγραφή στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων

Κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης

Καταγραφή δαπανών όταν καθίστανται δεδουλευμένες και εσόδων όταν αυτά κερδίζονται

Εφαρμογή μεθόδων αποτίμησης και Απόσβεσης

---

<sup>17</sup> Καραγιώργος Θεοφάνης και Ανδρέας Πετρίδης: Γερμανός, 2006, Εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το γενικό λογιστικό σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) : θεωρία & πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη

### 7.6.1 Αρχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης

Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης βασίζεται στις παρακάτω αρχές<sup>18</sup>:

Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων: Οι επιχειρηματικές μονάδες οφείλουν να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές μεθόδους και διαδικασίες από περίοδο σε περίοδο, ώστε να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές.

Αρχή της συνέχειας: Η λογιστική μονάδα συνεχίζει τη δραστηριότητά της για αόριστο χρονικό διάστημα (μέχρι να υλοποιήσει το πρόγραμμά της και εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της).

Αρχή της πραγματοποίησης εσόδων: Ένα έσοδο θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί και μπορεί να αναγνωρισθεί, όταν έχει λάβει χώρα συναλλαγή –ανταλλαγή. Η πώληση (αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) είναι το κρίσιμο γεγονός για την επίτευξη του εσόδου.

Αρχή της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα: Τα έξοδα θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται κατά την ίδια λογιστική χρήση που πραγματοποιούνται και τα έσοδα που συνδέονται με αυτά. Επομένως, η αναγνώριση των εσόδων προηγείται και έπεται αυτή των εξόδων.

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων: Το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως προκύπτει ως διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων με βάση την αρχή της συσχέτισης. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων ή επομένων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη.

Αρχή της συντηρητικότητας: Η αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και η λογιστικοποίηση των εσόδων θα πρέπει να γίνεται συντηρητικά. Αυτό σημαίνει ότι τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη δεν νοούνται ως έσοδο στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αλλά μεταφέρονται κατευθείαν σε λογαριασμό αναπροσαρμογής. Η αρχή της συντηρητικότητας όμως, δεν σημαίνει ότι επιτρέπεται η δημιουργία κρυφών αποθεμάτων ή η ηθελημένα εσφαλμένη παρουσίαση στοιχείων στον ισολογισμό και στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Αρχή της περιοδικότητας: Έχει επιβληθεί η συμβατική διαίρεση της ζωής των επιχειρηματικών μονάδων σε ίσα χρονικά διαστήματα, και ο περιοδικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων τους (λογιστική περίοδος = τρίμηνο, εξάμηνο, έτος)

Αρχή της επαρκούς αποκαλύψεως: Οι λογιστικές καταστάσεις μιας επιχείρησης πρέπει να περιλαμβάνουν όλες εκείνες τις πληροφορίες που θεωρούνται αναγκαίες, ώστε να μην είναι παραπλανητικές.

---

<sup>18</sup> The International Consortium on Governmental Financial Management, 2003, “Public Fund Digest”, Volume III, No. 2

Αρχή της αντικειμενικότητας: Οι λογιστικές μετρήσεις και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές πρέπει να είναι αμερόληπτα και επαληθεύσιμα (αποδεικτικά έγγραφα, δικαιολογητικά).

Αρχή της λογιστικής μονάδας: Κάθε επιχειρηματική μονάδα θεωρείται ότι έχει δικά της μέσα δράσεως και δικές της υποχρεώσεις, τόσο έναντι τρίτων, όσο και έναντι των φορέων της, και ότι αποτελεί ξεχωριστή και αυτοτελή οντότητα. Υπάρχουν περιπτώσεις που θεωρείται λογιστική οντότητα, για λόγους σκοπιμότητας, ένας όμιλος επιχειρήσεων.

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω στην περίπτωση της δεδουλευμένης βάσης, σε αντίθεση με την ταμειακή βάση, έχουν πεδίο εφαρμογής οι αρχές της πραγματοποιήσεως εσόδων και συσχετίσεως εσόδων και εξόδων.

### **7.6.2 Η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα: Μια αλλαγή χρηματοοικονομικής λογιστικής**

Ιστορικά, η λογιστική δεδουλευμένης βάσης<sup>19</sup> υιοθετήθηκε στον ιδιωτικό τομέα ως συνέπεια των διαφορετικών αναγκών των εξωτερικών χρηστών και της ανάγκης να υπάρξει μια καλύτερη γενική εικόνα της επιχείρησης, ώστε να εξασφαλιστεί ότι η επιχείρηση διοικείται αποδοτικά και αποτελεσματικά. Αν και οι ανάγκες των συμμετόχων τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα μπορεί να φαίνονται παρόμοιες, υπάρχουν πολλές διαφορές μεταξύ ενός ιδιωτικού (εμπορικού) φορέα και της κυβέρνησης. Οι δραστηριότητες της κυβέρνησης είναι πιο εκτεταμένες, δημιουργώντας το (μακροοικονομικό) περιβάλλον για τις επιχειρησιακές οντότητες. Επιπλέον, η κυβέρνηση μπορεί να δημιουργήσει χρήματα και αυτοδικαίως, λόγω των κυρίαρχων δικαιωμάτων της, δεν μπορεί να χρεοκοπήσει. Ακόμη, οι κυβερνητικοί στόχοι και σκοποί δεν πηγάζουν μόνο από οικονομικούς λόγους, αλλά συχνά η κυβέρνηση πρέπει να εξετάσει και κοινωνικά προβλήματα όπως η ένδεια, η δημόσια ασφάλεια, η δημόσια εκπαίδευση, η υγεία, κ.λπ., τα οποία μπορούν πάλι να είναι αρκετά διαφορετικά στους ιδιωτικούς φορείς. Η κυβέρνηση, συχνά, είναι συγχρόνως ιδιοκτήτης, προμηθευτής και αγοραστής των υπηρεσιών, και κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων της είναι υπόλογη σε μια ευρύτερη ομάδα συμμετόχων. Η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης έχει την υποστήριξη από διεθνείς οργανισμούς, ιδιαίτερα την IFAC, η οποία έχει καθιερώσει τα IPSAS από τον Μάιο του 2000.

---

<sup>19</sup> Željko Šević, (2006) "Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector", Journal of Finance and Management in Public Services. Vol. 4 No. 1

Εντούτοις, η λογιστική δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα δεν είναι όσο διαδεδομένη θα περίμενε κανείς, αν και ένας μεγάλος αριθμός χωρών είναι στο στάδιο της εισαγωγής. Οι χώρες επιλέγουν συνήθως να την εφαρμόσουν για μεμονωμένους κυβερνητικούς φορείς και κατόπιν, αφού εξασφαλίζουν τη σταθερή υποβολή οικονομικών καταστάσεων δεδουλευμένης λογιστικής, τελικά προωθούν τη σύνταξη προϋπολογισμού στη βάση αυτή, εξασφαλίζοντας ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζεται ως ενσωματωμένο σύστημα. Στην περίπτωση μερικών αγγλοσαξονικών χωρών (πρώτιστα ο Καναδάς και οι ΗΠΑ, αλλά όχι η Μεγάλη Βρετανία) η υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης ήταν ταυτόχρονη τόσο για τους μεμονωμένους φορείς όσο και για την κυβέρνηση. Η Μεγάλη Βρετανία δεν υιοθέτησε τη σταθερή υποβολή οικονομικών καταστάσεων (έως το 2006), αλλά η σύνταξη προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης είναι σε ισχύ από το δημοσιονομικό έτος 2002. Ενώ οι αλλαγές στην υποβολή καταστάσεων στον ιδιωτικό τομέα έχει αρχίσει κατά ένα μεγάλο μέρος από τις μεταβαλλόμενες ανάγκες των συμμετόχων (Miranti, 1990), η απαίτηση για την υποβολή καταστάσεων στο δημόσιο τομέα βασίστηκε στις ανάγκες της κυβέρνησης και των φορέων της για ακριβείς πληροφορίες για την οικονομική θέση τους. Ο χρήστης των ιδιωτικών οικονομικών καταστάσεων είναι συνήθως εξωτερικός και οι λογιστικοί κανόνες προσπαθούν να προστατεύσουν την θέση του ως πιθανό επενδυτή. Ενώ η χρήση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στον ιδιωτικό τομέα είναι εκτενής, φαίνεται ότι οι καταστάσεις του δημόσιου τομέα δεν χρησιμοποιούνται ευρέως από τους συμμετόχους, αν και λείπουν τα εμπειρικά αποτελέσματα για να υποστηρίξουν την τελευταία αξίωση. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης κρίνεται καλύτερη και περιεκτικότερη δεδομένου ότι καταγράφει όλες τις ροές των πόρων, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών συναλλαγών, των συναλλαγών σε μετρητά και όλων των άλλων οικονομικών ροών (ΔΝΤ, 2001a). Συνεπώς, οι αλλαγές μπορούν να καταγραφούν στον ισολογισμό.

Η αναθεώρηση των κυβερνητικών πρακτικών από τον ΟΟΣΑ έχει δείξει ότι οι δυτικές κυβερνήσεις είναι σε διαφορετικά στάδια εφαρμογής της τροποποιημένης ή πλήρους λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, αλλά λίγες την έχουν εφαρμόσει για τη σύνταξη προϋπολογισμού, όπως απαιτείται (Matheson, 2002).

Η εφαρμογή της πλήρους λογιστικής δεδουλευμένης βάσης γίνεται συνήθως κατά τη διάρκεια μιας αρκετά εκτεταμένης χρονικής περιόδου και παρόλο που έχει ήδη υιοθετηθεί από το δημόσιο τομέα, συνεχίζει να αναπτύσσεται. Οι πληροφορίες για την οικονομική θέση, δηλαδή το απόθεμα του πλούτου και της απόδοσης, ή της αλλαγής στο απόθεμα του πλούτου, είναι απαραίτητες εάν οι κρίσεις πρόκειται να γίνουν για την αποδοτικότητα, την

αποτελεσματικότητα και την οικονομική αξία στη χρήση των λιγοστών δημόσιων πόρων. Η υιοθέτηση της τεχνικής της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης για να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι είναι μέρος αυτού που αναφέρεται μερικές φορές ως «νέα οικονομική διοίκηση» του δημόσιου τομέα. Ενώ η χρήση των πληροφοριών της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα για αυτούς τους λόγους έχει ενδεχομένως σημαντικές συνέπειες στη χρήση των πόρων, η υιοθέτησή της είναι συνήθης, δεδομένου ότι αντιπροσωπεύει, μαζί με άλλες τεχνικές, την εφαρμογή στο δημόσιο τομέα μιας πτυχής γενικού οικονομικού λογαριασμού.

Αντιθέτως, η απουσία λογιστικής δεδουλευμένης βάσης επιβάλλει ένα επιπλέον κόστος στους φορείς, που μικραίνει τις διαθέσιμες οικονομικές ευκαιρίες. Η απουσία της υπονοεί την παραπληροφορημένη απόφαση - παραγωγή και μια επακόλουθη εσφαλμένη κατεύθυνση των πόρων. Η κατοχή των πληροφοριών της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, επομένως, παρέχει ένα συγκριτικό πλεονέκτημα στις οντότητες που το κατέχουν και υιοθετούν, είτε στον ιδιωτικό, είτε στο δημόσιο τομέα. Στον ιδιωτικό τομέα συμβάλλει στα μακροοικονομικά οφέλη υπό τη μορφή καλύτερα κατευθυνόμενων πόρων, χαμηλότερου κόστους και επομένως αποτελεσμάτων στα πιο υψηλά επίπεδα παραγωγής και απασχόλησης. Στο δημόσιο τομέα οι δυνατότητες είναι παρόμοιες. Οι πληροφορίες με βάση τη δεδουλευμένη λογιστική προσφέρουν τη δυνατότητα καλύτερης απόφασης, η οποία θα χαμηλώσει το κόστος της κυβέρνησης και θα ελευθερώσει δημόσιους πόρους για την απασχόληση ή για αλλού ή θα τους επιστρέψει στους φορολογούμενους. Η μείωση του κόστους και της διαθεσιμότητας των κυβερνητικών αγαθών και υπηρεσιών έχει επίσης επίδραση στη βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας μιας κοινωνίας, ευνοώντας έμμεσα ιδιωτικές οικονομικές επιχειρήσεις και συμβάλλει στο συγκριτικό πλεονέκτημά τους στη διεθνή αγορά. Κατά αυτόν τον τρόπο, η υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα προσφέρει τη δυνατότητα οικονομικής ευημερίας των πολιτών. Αν και η λογιστική δεδουλευμένης βάσης θεωρείται ως πρότυπο υποβολής οικονομικών καταστάσεων, υπάρχει η αξίωση ότι πρέπει να αντιμετωπιστεί ως μία εξ' ολοκλήρου νέα διαδικασία οικονομικής διοίκησης (Herworth, 2003, σελ. 38).

Μπορεί επίσης να έχει μια θετική επιρροή στη δημοσιονομική συμπεριφορά. Όλες οι πιθανές αλλαγές υποθέτουν ότι υπάρχει μια αδιαίρετη υποστήριξη από εκείνους που καθορίζουν τα πρότυπα, εκείνους που τα εφαρμόζουν και εκείνους που παρέχουν μια λειτουργία εξωτερικού ελέγχου. Αν και σημαντικά διεθνή (ΔΝΤ και η Παγκόσμια Τράπεζα) και πολλά περιφερειακά οικονομικά όργανα είναι στην πρώτη γραμμή για την έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα, γνωρίζουν τους

περιορισμούς που αντιμετωπίζουν. Ως εκ τούτου, δρουν παράλληλα και προς τη βελτίωση των διεθνών συστημάτων λογιστικής για το δημόσιο τομέα βασισμένα στην ταμειακή βάση. Αναμφισβήτητα, η τάση θα είναι να εφαρμοστεί όσο πιο γρήγορα γίνεται η λογιστική δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα καθώς τα πλεονεκτήματα είναι πολύ περισσότερα. Η εστίαση των οικονομικών καταστάσεων στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα και η χρήση των πληροφοριών για λόγους λήψης αποφάσεων και ελέγχου είναι επιχειρήματα που δε συναντιούνται συχνά στις δικαιολογίες οικονομικής λογιστικής. Αυτό φαίνεται να αρχίζει ως ιδιαίτερη κίνηση που υποστηρίζεται από την επικύρωση των πρακτικών NPM. Οι απαιτήσεις ενός απαραίτητου συστήματος λογιστικής οδήγησαν στην έναρξη απέραντων αλλαγών στο δημόσιο τομέα και τους δημόσιους φορείς, οι οποίοι άρχισαν να μελετούν τη νέα επικεντρωμένη στην αλλαγή λογιστική στο δημόσιο τομέα. Μια θετική στάση απέναντι στις εισαχθείσες αλλαγές είναι απαραίτητη σε κάθε διαδικασία οργανωτικής αλλαγής. Είναι δύσκολο να ειπωθεί μέχρι ποιο σημείο η τρέχουσα δημόσια υπηρεσία μπορεί να εμποδίσει τις προγραμματισμένες μεταρρυθμίσεις, αλλά είναι σίγουρο ότι η μεταρρύθμιση μπορεί να εφαρμοστεί ευκολότερα εάν οι υπάρχοντες δημόσιοι υπάλληλοι την ενστερνίζονται. Τα αποτελέσματα εκτεταμένων ερευνών της λογιστικοποίησης στο δημόσιο τομέα δεν περιορίστηκαν μόνο στις πρακτικές υποβολής οικονομικών καταστάσεων αλλά και στην εισαγωγή νέων μεθόδων λογιστικής και τις οικονομικές πρακτικές διοίκησης. Αυτό οδήγησε πολλούς ακαδημαϊκούς να υποθέσουν ότι η μεταρρύθμιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα είναι κατά ένα μεγάλο μέρος αλλαγή διοικητικής λογιστικής.

Σε μεγάλο βαθμό, μπορεί να υποστηριχτεί ότι στην περίπτωση της Μεγάλης Βρετανίας, μέχρι το τέλος της δεκαετίας του '90 έγιναν ελάχιστα πράγματα για την εισαγωγή αλλαγών στην οικονομική λογιστική στο δημόσιο τομέα. Με την προώθηση της λογιστικής των πόρων (Υπουργείο Οικονομικών, 1994b) η εστίαση έχει μετατοπιστεί στις πτυχές των οικονομικών καταστάσεων εν όψει της αποδοτικότητας της χρήσης και των αναφερόμενων από τις δημόσιες υπηρεσίες πληροφοριών. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης που εφαρμόζεται στην υποβολή οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη προϋπολογισμού παρέχει εκτενείς πληροφορίες για τη χρήση των απαιτήσεων, βελτιώνει την αξιοπιστία και παρέχει τις πληροφορίες για την υπευθυνότητα ως προς τους πόρους. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης παρέχει περισσότερες πληροφορίες για αποφάσεις τιμολόγησης και οι χρήστες των πληροφοριών γνωρίζουν καλύτερα τις συνολικές δαπάνες, παρά τις ταμειακές ροές που συνδέονται με την παροχή μιας ιδιαίτερης υπηρεσίας.

Έρευνα έχει τεκμηριώσει ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ της ρητορικής των προοριζόμενων αλλαγών και του τελικού παραδοτέου των μεταρρυθμίσεων της λογιστικής του δημόσιου τομέα (Horwood, 1984 Wildawsky, 1987). Η λογιστική έχει χρησιμοποιηθεί για να ενισχύσει τη λήψη αποφάσεων για την αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη χρήση των πόρων, αλλά δεν εστίασε στις επί μέρους πτυχές στην υποβολή οικονομικών καταστάσεων.

Η ανάγκη να αναδομηθούν<sup>20</sup> τα καθολικά των φορέων του δημόσιου τομέα ώστε να παραχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες της δεδουλευμένης βάσης για την οικονομική θέση, την απόδοση και τα μετρητά προϋπάρχει τόσο στα πρότυπα λογιστικής όσο και στους κανονισμούς που απαιτούν την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης με τη δεδουλευμένη βάση. Η έγκυρη απεικόνιση αυτών των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων είναι δυνατή μόνο εάν γίνεται αντιληπτή η συνολική οικονομική εικόνα του φορέα. Τεχνικά, αυτό απαιτεί την αναγνώριση όλων των απαιτήσεων και όλων των στοιχείων του παθητικού. Αυτό επιτρέπει την κατανόηση της έκτασης των ελεγχόμενων πόρων, της πηγής αυτών των πόρων και ενός οικονομικού μέτρου της κατανάλωσής τους στην αναζήτηση των στόχων του φορέα. Εγγενώς, τα καθολικά δεδουλευμένης βάσης περιέχουν, ή μπορούν να οργανωθούν για να λάβουν, πληροφορίες για το μέσο κόστος, και την πρόσθετη δαπάνη και, όπου χρειάζεται στο δημόσιο τομέα, τις πληροφορίες για το μέσο και οριακό εισόδημα. Χωρίς αυτές τις πληροφορίες, οι ιθύνοντες δεν μπορούν να γίνουν πραγματικά υπεύθυνοι για το σύνολο των ενεργειών τους και δεν υπάρχει καμία πληροφορία στην οποία να βασίσουν την εκτίμηση μιας καλύτερης ρύθμισης των πόρων.

Ο Gailbraith (1991, p.1), γράφοντας για την προέλευση των οικονομικών ιδεών παρατηρεί ότι οι οικονομικές ιδέες είναι ένα προϊόν του χρόνου και τόπου τους και δεν μπορούν να δουν κάτι άλλο εκτός από τον κόσμο που ερμηνεύουν. Και εκείνος ο κόσμος αλλάζει, έτσι οι οικονομικές ιδέες, εάν πρόκειται να διατηρήσουν τη σχετικότητά τους, πρέπει επίσης να αλλάξουν. Το ίδιο συμβαίνει και με τις λογιστικές έννοιες. Το σώμα των ιδεών, που συνθέτουν τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, προήλθε από τις ανάγκες των μεμονωμένων επιχειρηματιών να διαχειριστούν την επένδυση χαρτοφυλακίων στην βιομηχανική οικονομία που αναπτύχθηκε το δέκατο ένατο αιώνα στη Μεγάλη Βρετανία. Από αντίθεση, μόνο μετά το πρώτο μισό του εικοστού αιώνα έκαναν το κράτος να αποκτήσει τις ευθύνες και το επακόλουθο μέγεθος του φυσικού κεφαλαίου που οδηγεί

---

<sup>20</sup> Tom Rowles, (2005) "Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making", *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 3, No. 2

σήμερα στην παρούσα αναζήτηση των εργαλείων και τις προσεγγίσεις για τη βελτιωμένη διοίκηση του δημόσιου τομέα.

Το παρόν «εμπορικό» πρότυπο της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης δεν ήταν ορατό με τη σύγχρονη μορφή του μέχρι τη στροφή του εικοστού αιώνα. Η εμπορική λογιστική δεδουλευμένης βάσης εξελίχθηκε, και συνεχίζει να εξελίσσεται, για να ικανοποιήσει τις ανάγκες της χρηματοοικονομικής αγοράς και είναι μορφή που ούτε δόθηκε ούτε καθορίστηκε τώρα. Ομοίως, η ικανοποιητική προσαρμογή του προτύπου της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στις περιστάσεις του δημόσιου τομέα φαίνεται πιθανό να είναι μια εξίσου μεγάλη διαδικασία. Αυτή η προσαρμογή του προτύπου άρχισε πριν από καιρό και η χρήση του δεν είναι ένα ιδιαίτερα νέο θέμα. Η παρούσα ανάγκη έγκειται στη διάδοση του προτύπου προς αντικατάσταση της ανεπάρκειας του προτύπου της ταμειακής βάσης όπου αυτό δεν έχει γίνει και στην έντονη προσοχή που δίνεται στην εξέλιξη του προτύπου προκειμένου να ανταποκριθεί στις περιστάσεις του δημόσιου τομέα όπου αυτές είναι διαφορετικές από εκείνες του ιδιωτικού τομέα.

### **7.6.3 Η υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στην Ευρώπη**

Οι ευρωπαϊκές χώρες<sup>21</sup> έχουν πρόσθετους λόγους να υιοθετήσουν ένα κοινό σύνολο λογιστικών προτύπων, όπως είναι η ύπαρξη και η συνεχής επέκταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Είναι σημαντικό ότι επιτυγχάνεται κάποιο επίπεδο εναρμόνισης από όλα τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ώστε να ελεγχθεί η εφαρμογή της Συνθήκης του Μάαστριχτ, η οποία απαιτεί την εναρμόνιση των νομισματικών και φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών που υιοθετούν ένα κοινό νόμισμα. Παρά την ύπαρξη του ευρωπαϊκού συστήματος οικονομικών λογαριασμών (ec 2223/96, 25 Ιουνίου 1996) και του σχετικού κανονισμού για τους εθνικούς και περιφερειακούς λογαριασμούς, οι συχνές συζητήσεις σχετικά με τα νούμερα που παρέχονται από τα κράτη μέλη και που χρησιμοποιούνται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την επιβολή του συμφώνου σταθερότητας και ανάπτυξης και την ενίσχυση του συντονισμού των δημόσιων πολιτικών χρηματοδότησης απαιτούν βελτιωμένες και συγκρίσιμες στατιστικές όσον αφορά τα δημόσια οικονομικά.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση<sup>22</sup> είναι βεβαίως ένας βασικός παράγοντας που ωθεί προς την εναρμόνιση των εθνικών λογαριασμών, εντούτοις, η ανάγκη να παραχθούν και να

---

<sup>21</sup> Massimiliano Claps, 2002, "Accounting, budgeting and reporting: How is the regulatory framework changing in the public sector?"

<sup>22</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008, «Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια», Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ

αναλυθούν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία σε εθνικό επίπεδο έγινε επείγουσα στη δεκαετία του '90.

Τα υπουργεία Οικονομικών είχαν χάσει τον έλεγχο των εξόδων, ενώ η Ευρωπαϊκή Ένωση επέβαλλε ακριβέστερα όρια, όπως έλλειμμα ως ποσοστό του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος (ΑΕΠ), κάτω από τρία τοις εκατό και χρέος κάτω από εξήντα τοις εκατό σαν προετοιμασία για την εισαγωγή του ευρώ. Από την ανάγκη να επιβληθεί πιο λεπτομερής επιτήρηση στη διοίκηση του δημόσιου τομέα, οι εθνικές κυβερνήσεις εισήγαγαν νέους κανονισμούς ή εγκαινίασαν σχέδια εκσυγχρονισμού, ώστε να ωθήσουν επιχειρηματικές πρακτικές προκειμένου να βελτιωθούν η αποδοτικότητα, η διαφάνεια, και η υπευθυνότητα. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης, η σύνταξη προϋπολογισμού και η λογιστική δαπανών ήταν μεταξύ των βασικών τομέων επέμβασης σε μια διοίκηση βασισμένη στα αποτελέσματα και όχι στα προκαθορισμένα δεδομένα.

Τα IPSAS υιοθετήθηκαν ή υιοθετούνται αυτήν την περίοδο (εξ ολοκλήρου ή μερικώς) από μεγάλο αριθμό χωρών. Η κίνηση αυτή της ΕΕ για το δημόσιο τομέα είναι σίγουρα προς τη σωστή κατεύθυνση, εν τούτοις η διαδικασία απαιτεί να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στη λεπτομερή εφαρμογή και την επίλυση των ανοικτών ζητημάτων. Η δυσκολία στην επιλογή της βέλτιστης προσέγγισης φαίνεται από το πλήθος των λύσεων (πλήρης δεδουλευμένη βάση, τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση, πλήρης ταμειακή βάση, τροποποιημένη ταμειακή βάση) που οι διάφορες κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει.

#### **7.6.4 Προβληματισμοί κατά την εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης**

Η γενικά επικρατούσα άποψη της γενικής χρησιμότητας της δεδουλευμένης βάσης, βασισμένη στη διοίκηση των οικονομικών του δημόσιου τομέα, δεν είναι χωρίς κριτική<sup>23</sup>. Παραδείγματος χάριν, οι Carnegie και Wolnizer (1995, 1996, 1997, 1999 και 2002) υποστηρίζουν επί μακρόν ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι άσχετη με τη διαχείριση των απαιτήσεων, ο Barton, (1999, 1999a, 2000, 2002) έχει υποστηρίξει, για ποικίλους λόγους, ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης δεν πρέπει να εφαρμοστεί σε φορείς εντός των προϋπολογισμών, ο Robinson (1998) έχει εξετάσει τη σχέση της λογιστικής πλήρους δεδουλευμένης βάσης και της χρήσης της λογιστικής τρεχουσών δαπανών στο δημόσιο τομέα και ο Newberry (2001 και 2002) έχει απορρίψει τη σχέση της εφαρμογής του παρόντος εννοιολογικού πλαισίου, που θεωρεί ως «εμπορικό», στη λογιστική του δημόσιου τομέα.

---

<sup>23</sup> Tom Rowles, (2005) "Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making", Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 3, No. 2

Αφετηρία τέτοιων κριτικών είναι ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης δεν είναι σχετική με την οικονομική διοίκηση του δημόσιου τομέα λόγω σημαντικών φανερών ή μη διαφορών στο χαρακτήρα των δύο τομέων. Πιο συγκεκριμένα, το επιχείρημα είναι ότι η φύση του βασικού οικονομικού προβλήματος διαφέρει μεταξύ του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα. Στον ιδιωτικό τομέα, η λήψη αποφάσεων ενδιαφέρεται για την κατανομή των λιγοστών πόρων προκειμένου να ικανοποιήσει την καταναλωτική ζήτηση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υποδεικνύονται στην αγορά από τις πωλήσεις και την αποδοτικότητα. Δηλαδή η κατανομή των πόρων στον εμπορικό τομέα καθορίζεται από τη σχετική αποδοτικότητα, ή το κόστος ευκαιρίας. Σε αντίθεση, η οικονομική δραστηριότητα στο δημόσιο τομέα απορρέει από τη λειτουργία της δημόσιας πολιτικής που, σε μια δημοκρατική κοινωνία, προέρχεται από την πολιτική διαδικασία στην οποία το εκλογικό σώμα αποφασίζει συλλογικά σχετικά με την κατανομή των σχετικά λιγοστών εισροών που λαμβάνονται από τη φορολογία με τις διάφορες μορφές της. Δεδομένου ότι οι πόροι στο δημόσιο τομέα αποκτιούνται και διατίθενται σύμφωνα με την πολιτική, παρά με τους κανόνες της αγοράς, είναι δικαιολογημένο η ανάγκη να καθοριστεί η οικονομική θέση και να αναγνωριστούν οι απαιτήσεις και τα στοιχεία του παθητικού, είναι άσχετη δεδομένου ότι οι πληροφορίες αυτές δεν έχουν καμία σχέση με την πολιτική απόφαση για τη χρήση των πόρων. Σε μια τέτοια ανάλυση, η λογιστική δεδουλευμένης βάσης συνδέεται και περιορίζεται στο μηχανισμό της κατανομής των πόρων στον εμπορικό ή ιδιωτικό τομέα. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης, όπως ήδη αναφέρθηκε, καλείται συχνά και ως “εμπορική” λογιστική. Μια τέτοια άποψη υπονοεί ότι η λειτουργία της δημόσιας πολιτικής για τη χρήση των δημόσιων πόρων εμφανίζεται χωρίς εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων των αποφάσεών της.

Άλλα θεμελιώδη προβλήματα<sup>24</sup> είναι ότι οι δημόσιοι φορείς δεν μπορούν να προβλέπουν με βεβαιότητα τα εισοδήματα που θα λάβουν σε μία δεδομένη στιγμή, όπως επίσης και ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης απαιτεί την ευρύτερη χρήση επαγγελματιών λογιστών (που είναι ακριβότεροι) αν και φαίνεται ότι η εμπειρικά αυτό δεν επιβεβαιώνεται (Matheson, 2002). Τέλος, ένα συνηθισμένο πρόβλημα που τίγεται κατά την κριτική της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είναι ότι οι λογαριασμοί με βάση τη δεδουλευμένη είναι πιο περίπλοκοι και δυσκολότεροι για το κοινό να κατανοηθούν.

Η ιδέα σε αυτά τα επιχειρήματα είναι ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης εξελίχθηκε στον ιδιωτικό τομέα, συνεπεία των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της οικονομικής

---

<sup>24</sup> The International Consortium on Governmental Financial Management, 2003, “Public Fund Digest”, Volume III, No. 2

δραστηριότητας του ιδιωτικού τομέα και ότι εκείνες οι περιστάσεις δεν είναι μεταβιβάσιμες. Η ιδέα ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης δεν είναι εύκολα προσαρμόσιμη σε διαφορετικές περιστάσεις παρέχει τη βάση για το επιχείρημα που προβάλλεται εδώ. Έτσι, υποστηρίζεται, ότι η αναγνώριση των δημόσιων απαιτήσεων είναι περιττή, επειδή είναι δημόσια αγαθά και η παροχή τους ορίζεται ως θέμα δημόσιας πολιτικής, παρά ως θέμα οικονομικών και ότι στο δημόσιο τομέα οι σχετικές δαπάνες είναι ασήμαντες σε σχέση με τις μέσες δαπάνες.

Τελειώνοντας, κατά την εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης μπορούν να παρουσιαστούν οι εξής δυσχέρειες<sup>25</sup>:

- Έλλειψη ενσωμάτωσης της λογιστικής αναμόρφωσης σε ευρύτερες προσπάθειες εκσυγχρονισμού των δημόσιων φορέων.
- Ασαφείς νομοθετικές διατάξεις, μη ευελιξία σε θέματα αναγνώρισης, αποτίμησης και απόσβεσης παγίων, έλλειψη κινήτρων για “δημιουργική” αντιμετώπιση κυρίως της αποτίμησης και των αποσβέσεων των παγίων.
- Οργανωσιακές δυσκολίες και ανεπάρκεια πόρων και γνώσεων.
- Κατά τη μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης προκύπτουν μια σειρά από κόστη και προβλήματα.
  - Κόστος αλλαγής συστημάτων
  - Κόστος κατάρτισης προσωπικού και ανάπτυξη των πολιτικών λογιστικής
  - Κόστος προώθησης και μάρκετινγκ
  - Κόστος διοικητικής συμμετοχής
  - Κόστος προσδιορισμού και εκτίμησης των στοιχείων του φορέα

#### **7.6.5 Προτάσεις για τη σωστή εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης**

Απαιτούμενα για μία σωστή μετάβαση και εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είναι<sup>26</sup>:

- Η εξασφάλιση των πόρων για εκπαίδευση, τεχνική υποστήριξη και χρηματικά κίνητρα.
- Η καθιέρωση σε διεθνές επίπεδο των συμφωνημένων προτύπων λογιστικής θα είναι χρήσιμη στη μείωση της αβεβαιότητας στην αξιολόγηση των απαιτήσεων, των στοιχείων του παθητικού και των αγοραστικών δυνάμεων (PPPs).

---

<sup>25</sup> Massimiliano Claps, 2002, “Accounting, budgeting and reporting: How is the regulatory framework changing in the public sector?”

<sup>26</sup> Massimiliano Claps, 2002, “Accounting, budgeting and reporting: How is the regulatory framework changing in the public sector?”

- Η εναρμόνιση των αρχών μεταξύ της χρηματοοικονομικής λογιστικής και της σύνταξης προϋπολογισμού θα είναι κυρίαρχες. Είναι τεχνικά και πολιτικά δύσκολο για τις κυβερνητικές οργανώσεις που χρηματοδοτούνται από τη φορολογία να καθιερώσουν μια σχέση μεταξύ εισροών, εκροών και αποτελεσμάτων. Ουσιαστικά, ο προϋπολογισμός αποτελεί το κύριο εργαλείο για να αξιολογήσει κανείς την απόδοση και τον οικονομικό έλεγχο. Η εστίαση των σημερινών προτύπων λογιστικής είναι αποκλειστικά στην υποβολή οικονομικών καταστάσεων και όχι στη σύνταξη προϋπολογισμού. Αυτό σημαίνει ότι εάν η δεδουλευμένη βάση εφαρμόζεται μόνο στους εθνικούς λογαριασμούς και όχι στον προϋπολογισμό, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα λαμβάνονταν σοβαρά υπόψη. Ο προϋπολογισμός είναι το βασικό διοικητικό έγγραφο στο δημόσιο τομέα και ο προσδιορισμός της ευθύνης είναι βασισμένος στην εφαρμογή του όπως εγκρίνεται από το νομοθετικό σώμα.
- Για να αποφευχθεί ο κίνδυνος μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων δεδουλευμένης βάσης σε μια τεχνική άσκηση λογιστικής, υπάρχουν διάφορες λύσεις: Ο προϋπολογισμός πρέπει να προετοιμαστεί σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τις κυβερνητικές πληροφορίες για τις αυξήσεις, ο προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εναρμονιστούν αποτελεσματικά και πρέπει να ληφθούν και άλλα μέτρα, τα οποία θα οδηγήσουν στην αποτελεσματική χρήση των πληροφοριών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- Η εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης ως κύριο συστατικό της διαδικασίας κυβερνητικού εκσυγχρονισμού. Η δεδουλευμένη βάση χρησιμοποιείται για να βελτιώσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και κατά συνέπεια είναι ουσιαστικό να συνοδεύεται με αλλαγές συμπεριφορών και νοοτροπίας προκειμένου να συνδεθούν η υπευθυνότητα, ο προσδιορισμός ευθύνης και τα κίνητρα απόδοσης, να εξασφαλιστεί ο κατάλληλος λογιστικός έλεγχος, να βελτιωθούν οι δεξιότητες και να περιληφθούν όλοι οι συμμετοχοί στα αρχικά στάδια.
- Η αύξηση της αποδοτικότητας του κεφαλαίου σε διασυνοριακές περιπτώσεις θα είναι χρήσιμη και πρέπει να συμπληρωθεί με τον προσεκτικό προγραμματισμό της μετανάστευσης.
- Πρέπει να δίνονται κίνητρα για αποτελεσματικότερη διαχείριση των πόρων από τα στελέχη.
- Πρέπει να λαμβάνει χώρα ανάλυση και διάχυση της πληροφόρησης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

### **8.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η χρήση της ταμειακής ή δεδουλευμένης βάσης ήταν η μεγάλη διαφορά<sup>27</sup> μεταξύ του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα με την πρώτη να ακολουθείται από το δημόσιο τομέα και τη δεύτερη από τον ιδιωτικό. Όσο καλύτερες ήταν οι οικονομικές πληροφορίες, η αύξηση στη διαφάνεια δαπανών και η αξιολόγηση των απαιτήσεων του δημόσιου τομέα (Graham A., 2005) τόσο περισσότερο έχουν πειστεί πολλές χώρες να υιοθετήσουν σύστημα λογιστικής προσαρμοσμένο στις ανάγκες τους. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας μεταρρύθμισης έχουν δοκιμάσει στην πράξη πολυάριθμες ενδιάμεσες παραλλαγές μεταξύ της ταμειακής και της δεδουλευμένης βάσης. Οι λόγοι για τα διαφορετικά εθνικά συστήματα λογιστικής μπορούν να οφείλονται στον πολιτισμό, το ιστορικό υπόβαθρο ή τα δομικά στοιχεία αυτών των χωρών. Επίσης, οι συγκεκριμένοι στόχοι και οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, οι προμηθευτές των οικονομικών πόρων και η επιρροή των δημόσιων ρυθμιστικών αρχών λογιστικής οδηγούν στα διαφορετικά συστήματα εθνικών λογαριασμών.

### **8.2 ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ Ή ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ**

Είναι αλήθεια ότι η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης πρόωρα μπορεί να δημιουργήσει τριβή. Δηλαδή, έχει αναφερθεί, ότι στις αναπτυσσόμενες χώρες πολλές προσπάθειες μεταρρύθμισης που στόχευαν στη βελτίωση της αρχειοθέτησης και της λογιστικής ταμειακής βάσης απέτυχαν από τα πρώτα έτη, δεδομένου ότι τα βασικά ζητήματα δεν είχαν αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά (Παγκόσμια Τράπεζα, 1998). Γενικά η λογιστική ταμειακής βάσης είναι εκ πρώτης όψης απλούστερη, αλλά όχι απαραίτητη, κάτι που είναι γνωστό σε πολλούς εξωτερικούς χρήστες. Αντίθετα, η λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι πιο σύνθετη και εκτεταμένη, αλλά καλύτερη όπως είναι

---

<sup>27</sup> Blidiel Rodica Gabriela, Farcane Nicoleta, Moraru Maria, 2006, "International Public Sector Accounting Standards and Public Accounting Reform in Europe"

γνωστό στους εξωτερικούς χρήστες. Και τα δύο συστήματα<sup>28</sup> δεν προστατεύονται από τη χειραγώγηση και τη δημιουργική ερμηνεία. Εντούτοις, η εφαρμογή των λογιστικών προτύπων επιλύει πολλά από τα προβλήματα. Για τη λογιστική ταμειακής βάσης, τα IPSAS είναι ένα μεγάλο βήμα προς τα εμπρός, ενώ στις χώρες εφαρμογής της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης η ποιότητα των προτύπων και ακόμη περισσότερο η ποιότητα του ελέγχου θα υπαγορεύσει την έκβαση της διαδικασίας. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι, εντούτοις, περιεκτικότερη και παρέχει περισσότερες πληροφορίες οι οποίες απαιτούνται για την καλύτερη διαχείριση της ρευστότητας. Έχει αναγνωριστεί ευρέως (Herworth, 2003) ότι η εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα απαιτεί μια σοβαρή αλλαγή στην κουλτούρα του.

Οι καταστάσεις δεδουλευμένης βάσης περιλαμβάνουν τις καταστάσεις ταμειακών ροών, αλλά η δημόσια λογιστική ταμειακών ροών δεν πιάνει τη διαφορά μεταξύ δαπανών και μη οικονομικών απαιτήσεων. Αν και η λογιστική δεδουλευμένης απαιτεί την προετοιμασία πολλαπλάσιων καταστάσεων, στην πράξη η ενιαία κατάσταση εισοδήματος και δαπανών είναι υποκειμενική και συνήθως δύσκολο να ερμηνευθεί και να κατανοηθεί (ειδικά από εξωτερικούς χρήστες, Ball *et al.*, 1999).

Επίσης θεωρείται ότι τα κόστη δανεισμού για τους δημόσιους φορείς θα είναι χαμηλότερα, εάν χρησιμοποιούνται πρακτικές υποβολής καταστάσεων ύφους ιδιωτικού τομέα (όπως η λογιστική δεδουλευμένης βάσης), δεδομένου ότι οι εταιρείες εκτίμησης είναι εξοικειωμένοι με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης και μπορούν να παρέχουν καλύτερες πληροφορίες από την περίπτωση που μόνο οι καταστάσεις ταμειακής βάσης είναι διαθέσιμες (Schiavo-Campo and Tommasi, 1999). Οι πληροφορίες στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι πιο δύσκολο να χειριστούν, αν και ο καθορισμός των εφαρμοζόμενων πολιτικών λογιστικής μπορεί να επηρεάσει την αξία των οικονομικών πληροφοριών. Το ΔΝΤ επίσης θεωρεί ότι οι καταστάσεις λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είναι καλύτερα συγκρίσιμες και συνεπείς από εκείνες που προετοιμάζονται με την ταμειακή βάση (ΔΝΤ, 2001b). Οι κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις που προετοιμάστηκαν με τις αρχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης περιλαμβάνουν τις κοινοποιήσεις ευθύνης και παρέχουν συνεπώς μια δικαιότερη και καλύτερη εικόνα της κυβερνητικής οικονομικής διαχείρισης. Δεδομένου ότι περιλαμβάνουν πληροφορίες για οφειλόμενες, αλλά ακόμα και μη οφειλόμενες, υποχρεώσεις, η λογιστική δεδουλευμένης βάσης παρέχει καλύτερη δικαιοσύνη (ΔΝΤ, 2001a). Εάν προετοιμάζονται καταστάσεις

---

<sup>28</sup> Lourdes Torres, 2004, "Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems", *Public Administration and Development* 24, 447-456

λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, η κυβέρνηση θα έχει περισσότερες πληροφορίες για τον προσδιορισμό των καθυστερούμενων πληρωμών και την εξασφάλιση καλύτερης διαχείρισης της θέσης ρευστότητάς της. Η ύπαρξη των πληροφοριών αυτών εξασφαλίζει ότι η κυβέρνηση θα είναι σε θέση να αξιολογήσει ορθότερα τη θέση ρευστότητάς της και να λάβει τα απαραίτητα μέτρα.

Με την ταμειακή βάση η φορολογική στρατηγική εστιάζει στα βραχυπρόθεσμα εισοδήματα και δαπάνες, ενώ με τη δεδουλευμένη βάση είναι δυνατή μια πιο μακροχρόνια οπτική καθώς από άποψη ανάλυσης κινδύνου δίνεται η ίδια προσοχή τόσο στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις όσο και στους στόχους χρέους. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης ασκεί επίσης θετική επίδραση, στην καλύτερη διαχείριση σε επίπεδο φορέων. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης παρέχει γενικά καλύτερες πληροφορίες και στους ιδιοκτήτες και στους δανειστές, ή εάν εξετάζεται ευρύτερα – σε όλους τους πιθανούς συμμετόχους. Οι πληροφορίες της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης παρέχουν περισσότερες πληροφορίες για τον καταλογισμό ευθυνών και στόχους βασισμένους στη λήψη αποφάσεων και εξασφαλίζουν ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται κατά τρόπο αποδοτικότερο. Αντίθετα, η λογιστική ταμειακής βάσης αποκλείει τις πληροφορίες για απαιτήσεις και υποχρεώσεις και εστιάζει μόνο στις ροές μετρητών.

Στις χώρες που εφαρμόζεται η λογιστική ταμειακής βάσης η εισαγωγή της νέας νομοθεσίας θεωρείται συνήθως ως «ελεύθερη κόστους» καθώς οι υποδομές υπάρχουν ήδη, έτσι η επιβολή του νέου κανονισμού έχει μηδενική πρόσθετη δαπάνη (Šević, 2003). Συνεπώς, η εστίαση στις εισπράξεις και πληρωμές μετρητών μπορεί να οδηγήσει στη μείωση της βάσης των απαιτήσεων, η οποία συνήθως μένει απαραίτητη για κάποιο διάστημα.

Η συνειδητοποίηση της οικονομικής θέσης από την εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, επιτρέπει τον προσδιορισμό των καθυστερούμενων πληρωμών και παρέχει μια καλύτερη επισκόπηση της μεταξύ των οικονομικών θέσεων διαχρονικά. Η εστίαση δεν περιορίζεται μόνο στις εισπράξεις και πληρωμές μετρητών επιτρέπει την αποδοτικότερη και σύγχρονη τιμολόγηση υπηρεσιών. Οι διευθυντές γνωρίζουν τις σταθερές και μεταβλητές δαπάνες της παροχής υπηρεσιών και όχι μόνο εκείνες που χαρακτηρίζονται «άμεσες» δαπάνες και που πρόκειται να καλυφθούν στην ίδια περίοδο, στην οποία η υπηρεσία παραδόθηκε. Στην έννοια της λογιστικής ταμειακής βάσης, δεν αναγνωρίζονται πλήρως διάφορα στοιχεία της χρήσης των πόρων (πχ. υποτίμηση). Οι υπονοούμενες επιχορηγήσεις μπορούν να έχουν περισσότερο εκτεταμένες μακροοικονομικές επιπτώσεις (ειδικά στην περίπτωση των αποκαλούμενων «μη

θεμελιωδών» δημόσιων υπηρεσιών), δεδομένου ότι λόγω των υψηλών επιχορηγήσεων πολλοί εναλλακτικοί ιδιωτικοί προμηθευτές υπηρεσιών είναι πιθανό να διωχτούν από την αγορά, δεδομένου ότι οι δημόσιοι προμηθευτές θα απολαύσουν τη συμφέρουσα θέση που αναφέρθηκε προηγουμένως. Κατά συνέπεια, στο τέλος η ζημία στο κοινό μπορεί να είναι διπλή. Όχι μόνο θα πληρώσουν τον γενικό φόρο, αλλά επίσης η ποιότητα της υπηρεσίας λόγω της έλλειψης ανταγωνισμού θα επιδεινωθεί με την πάροδο του χρόνου, και η τιμή σε σχέση με την παρεχόμενη ποιότητα θα αυξάνεται συνεχώς (αν και μπορεί σε πρώτη φάση να φανεί χαμηλή). Περισσότερες πληροφορίες για την τρέχουσα οικονομική θέση της κυβέρνησης επιτρέπουν σε αυτή να διαχειριστεί καλύτερα τη ρευστότητάς της, η οποία πρέπει επίσης με τη σειρά της να οδηγήσει στην καλύτερη χρήση των οικονομικών πόρων. Με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης όλες οι δαπάνες των δημόσιων υπηρεσιών μπορούν να αντιστοιχιστούν στα αποτελέσματα και επομένως οι αποφάσεις τιμολόγησης μπορούν να είναι ακριβέστερες και να αποκαλύψουν σαφώς τους τομείς βελτίωσης. Οι κυβερνητικές λειτουργικές καταστάσεις που προετοιμάζονται στη δεδουλευμένη βάση παρέχουν πληροφορίες για τις συνολικές δαπάνες των πόρων που χρησιμοποιούνται στην παροχή των κυβερνητικών υπηρεσιών (Mellor, 1996). Η εμπειρία των δύο πιο προηγμένων χωρών στην εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, της Αυστραλίας και της Νέας Ζηλανδίας, έχει δείξει ότι η χρήση αυτής στη σύνταξη προϋπολογισμού έχει οδηγήσει σε μια καλύτερη αναγνώριση των μελλοντικών στοιχείων του παθητικού χωρίς χρηματοδότηση, της καλύτερης διαχείρισης των υποδομών και μιας αποδοτικότερης διαδικασίας αναδιανομής (Matheson, 2002).

### **8.3 ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ**

Στις τρεις τελευταίες δεκαετίες, οι κυβερνήσεις έχουν μεταπηδήσει - ή είναι στο στάδιο μετάβασης- στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης<sup>29</sup> (Guthrie, 1999). Πολλοί μελετητές έχουν δώσει έμφαση στη συμβολή της λογιστικής και της σύνταξης προϋπολογισμού στη νέα δημόσια διοίκηση – New Public Management (NPM) - (Olson et al., 1998 Pallot, 1999 Lapsley, 1999 Broadbent και Laughlin, 2002). Οι υποστηρικτές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης υποστηρίζουν ότι, σε συγκεντρωτικό επίπεδο, οι βασισμένοι σε αυτή φορολογικοί δείκτες παρέχουν καλύτερη πληροφόρηση για την ικανότητα υποστήριξης φορολογικών πολιτικών, μια ισχυρότερη βάση για την κυβερνητική

---

<sup>29</sup> Lourdes Torres, 2004, "Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems", *Public Administration and Development* 24, 447–456

υπευθυνότητα και ένα καλύτερο μέτρο των αποτελεσμάτων των κυβερνητικών πολιτικών. Σε οργανωτικό επίπεδο, οι βασισμένες στη δεδουλευμένη οικονομικές καταστάσεις παρέχουν καλύτερο μέτρο της οργανωτικής αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας και μειώνουν τις τυχόν ευκαιρίες απάτης και δωροδοκίας, ιδιαίτερα όσον αφορά στη διαχείριση των κεφαλαίων (Athukorala και Reid, 2003).

Σήμερα, τα τρία πιο σημαντικά διεθνή συστήματα λογιστικής έχουν υιοθετήσει τη βάση της δεδουλευμένης: το σύστημα των εθνικών λογαριασμών (SNA, 1993), οι κυβερνητικές χρηματοοικονομικές στατιστικές (GFS, 2001) του ΔΝΤ και τα IPSAS. Προς το παρόν, υπάρχουν πρωτοβουλίες εναρμόνισης μεταξύ τους, ενώ και το ΔΝΤ έχει δηλώσει ότι θα συμμετάσχει σε αυτό το πρόγραμμα.

Στο πλαίσιο αρκετά διαφορετικών προγραμμάτων, πολλές χώρες κινούνται από την ταμειακή προς τη βάση της δεδουλευμένης στα κυβερνητικά συστήματα λογιστικής τους. Αυτοί οι δύο τρόποι αντιπροσωπεύουν τα δύο άκρα σε ένα φάσμα της πιθανής ακολουθούμενης λογιστικής. Η πλήρης δεδουλευμένη βάση, μπορεί για παράδειγμα να τροποποιηθεί, με την υποβολή καταστάσεων μόνο των οικονομικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων χωρίς ενδιάμεσα ποσά (IFAC, 1998).

Υπάρχουν, επίσης, πολλοί διαφορετικοί τρόποι με τους οποίους οι βασισμένες στη δεδουλευμένη οικονομικές πληροφορίες μπορούν να αναφερθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτοί κυμαίνονται από τις απλές καταστάσεις απαιτήσεων, υποχρεώσεων, εισοδημάτων και δαπανών που παρουσιάζουν την οικονομική θέση, μέχρι τις αλλαγές σε εκείνη την θέση, τα λειτουργικά αποτελέσματα και τις ροές μετρητών. Το πώς παρουσιάζονται οι οικονομικές πληροφορίες μπορεί να καθορίσει το βαθμό στον οποίο αναπτύσσεται η λογιστική δεδουλευμένης. Ο ΟΟΣΑ (1993) διαπιστώνει ότι οι περισσότερες χώρες απαιτούν την προετοιμασία τουλάχιστον των ακόλουθων καταστάσεων:

- μια «λειτουργική» κατάσταση που απεικονίζει τα εισοδήματα και τις δαπάνες και που παρουσιάζει την καθαρή λειτουργική θέση
- μια κατάσταση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων που συνοψίζουν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του δημόσιου φορέα
- μια κατάσταση ταμειακών ροών που παρουσιάζει τη ροή των μετρητών σε σχέση με τις λειτουργικές επενδύσεις και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες
- σημειώσεις ή προγράμματα που διευκρινίζουν ή παρουσιάζουν πρόσθετες πληροφορίες σε αποκεντρωμένη βάση για τους χρήστες που επιδιώκουν περισσότερες λεπτομέρειες.

Το ΔΝΤ υποστηρίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τη δεδουλευμένη παρέχουν ένα πλουσιότερο σύνολο πληροφοριών για την ανάλυση της ικανότητας υποστήριξης της φορολογικής πολιτικής, της ποιότητας λήψης φορολογικών αποφάσεων και για την δράση ενάντια στις πρακτικές δωροδοκίας και κακοδιαχείρισης, ειδικά όσον αφορά στη διαχείριση των απαιτήσεων (ΔΝΤ, 2001 Sutcliffe, 2003). Οι αντιπρόσωποι χρηματιστηριακών και πιστωτικών αγορών ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για την ικανότητα υποστήριξης των πολιτικών χρηματοδότησης και δαπανών (ΔΝΤ, 2001). Παραδείγματος χάριν, η Υπηρεσία των ΗΠΑ για τη διεθνή ανάπτυξη (USAID, 1999) έχει αναπτύξει ένα εννοιολογικό πλαίσιο συστημάτων διοίκησης (SIMAFAL) για τις εθνικές κυβερνήσεις που περιλαμβάνει τα IPSAS ως σύστημα λογιστικής του δημόσιου τομέα. Τα IPSAS εξετάζονται από τις προαναφερθείσες οργανώσεις ως απολύτως απαραίτητα, λόγω της ανάγκης για πληροφορίες και τους λόγους λήψης αποφάσεων στους τομείς της οικονομικής διαχείρισης και του ελέγχου και ως λύση ενάντια στην κακοδιαχείριση και τη δωροδοκία.

Αυτή τη στιγμή, υπάρχει μια σαφής προτίμηση μεταξύ των διεθνών οργανισμών για την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών με τη βάση της δεδουλευμένης. Σε συγκεντρωτικό επίπεδο, τα GFS, το SNA και το ESA στην ΕΕ έχουν εισαγάγει στα πρότυπα υποβολής οικονομικών καταστάσεων κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '90 τη βάση της δεδουλευμένης. Σε οργανωτικό επίπεδο, δεν υπάρχει κανένα πρότυπο δεδουλευμένης λογιστικής που να εφαρμόζεται.

Οι μορφές δημόσιας διοίκησης και οι πρωτοβουλίες για τη Νέα Δημόσια Διοίκηση (NPM) συμβάλλουν μερικώς στην εξήγηση των αλλαγών που παρατηρούνται στην κυβερνητική λογιστική μεταξύ των διαφόρων χωρών. Στις αγγλοσαξονικές χώρες, τη Φινλανδία και τη Σουηδία, οι δημόσιες τομεακές μεταρρυθμίσεις έχουν προκαλέσει την απαίτηση για πληροφορίες δεδουλευμένης βάσης σε επίπεδο οργάνωσης. Στις ευρωπαϊκές χώρες η σχέση είναι λιγότερο απλή επειδή δεν έχουν λάβει χώρα παρόμοιες μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα. Η εικόνα του εκσυγχρονισμού, η αναζήτηση για τη διαφάνεια και η εξωτερική πίεση για την εισαγωγή των αλλαγών NPM θα μπορούσαν να είναι λόγοι να εξηγηθεί η λογιστική της δεδουλευμένης σε αυτές τις χώρες. Στη ζώνη του MERCOSUR υπάρχουν, μαζί με τους προαναφερθέντες λόγους για τις ευρωπαϊκές χώρες και άλλοι όπως η ανάγκη για αξιοπιστία προκειμένου να προσελκυστούν ξένες επενδύσεις και η πίεση από τα διεθνή όργανα για υιοθέτηση καλύτερων πρακτικών οικονομικής διαχείρισης με σκοπό την πρόσβαση στη διεθνή οικονομική ενίσχυση.

Δεδομένου ότι, σε συγκεντρωτικό επίπεδο, το έλλειμμα και ο δανεισμός του δημόσιου τομέα καθορίζονται από τη σταθεροποίηση των ετήσιων λογαριασμών, η εναρμόνιση και των δύο συστημάτων θα συμβάλει στη βελτίωση της φορολογικής πολιτικής και της λήψης αποφάσεων προκειμένου να εκπληρωθούν τα κριτήρια του Μάαστριχτ στην περίπτωση των ευρωπαϊκών χωρών. Στην περίπτωση της ζώνης του MERCOSUR, η ανάγκη να ενισχυθεί η κοινή αγορά και να εναρμονιστούν οι φόροι και οι φορολογικές πολιτικές ενθαρρύνεται η εισαγωγή αξιόπιστων και διαφανών κυβερνητικών συστημάτων λογιστικής με τον ίδιο τρόπο όπως στις αναπτυγμένες χώρες.

Έτσι, οι μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα σε επίπεδο χωρών μαζί με τους διεθνείς οργανισμούς ενθαρρύνουν τη μετακίνηση της κυβερνητικής λογιστικής προς την πλήρη δεδουλευμένη βάση προκειμένου να βελτιωθούν η υπευθυνότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων. Αυτή τη στιγμή, οι περισσότερες αναπτυγμένες χώρες έχουν υιοθετήσει τις βασικές πτυχές της λογιστικής δεδουλευμένης ως βάση για τη σύνταξη του προϋπολογισμού τους και την υποβολή καταστάσεων.

#### **8.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΕΘΝΩΣ**

Όσον αφορά τη σύνδεση μεταξύ της λογιστικής και της σύνταξης προϋπολογισμού τρία εναλλακτικά πρότυπα (Brusca, Condor, 2002) ξεχωρίζουν σε διεθνές επίπεδο:

- Περιορισμός του συστήματος λογιστικής στην καταγραφή των δημοσιονομικών διαδικασιών. Σε αυτή την περίπτωση που η οικονομική λογιστική περιορίζεται στις δημοσιονομικές πληροφορίες καταχωρούνται μόνο οι συναλλαγές που έχουν επιπτώσεις στον προϋπολογισμό. Αυτό είναι η γενική περίπτωση στη Γερμανία.
- Σύνδεση του δημοσιονομικού συστήματος και του συστήματος λογιστικής. Καθιερώνεται η σύνδεση μεταξύ της λογιστικής και των δημοσιονομικών πληροφοριών κατά τέτοιο τρόπο ώστε το σύστημα λογιστικής επιτρέπει τον έλεγχο του προϋπολογισμού. Αυτό υιοθετείται από τις ηπειρωτικές ευρωπαϊκές χώρες (Ιταλία, Πορτογαλία, Γαλλία, Ρουμανία και Ισπανία) όπου η επιρροή των εννοιών της σύνταξης προϋπολογισμού και του δικαίου του συστήματος λογιστικής και της υποβολής καταστάσεων είναι πολύ σημαντική. Επομένως, δεδομένου ότι οι πόροι διατίθενται μέσω της δημοσιονομικής διαδικασίας, ο προϋπολογισμός μετατρέπεται στο αρχικό όργανο καταλογισμού ευθύνης.
- Ανεξαρτησία των συστημάτων δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής λογιστικής. Σε αυτή την εναλλακτική δεν υπάρχει καμία σύνδεση μεταξύ των

δημοσιονομικών και λογιστικών πληροφοριών, έτσι ώστε από τη μία οι λογιστικές καταστάσεις παράγονται και περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, και από την άλλη οι δημοσιονομικές καταστάσεις παράγονται για να ικανοποιήσουν τις νομικές απαιτήσεις. Τα δημόσια όργανα παράγουν τις οικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις ίδιες καταστάσεις με τις επιχειρησιακές οντότητες, χωρίς να λάβουν υπόψη τις δημοσιονομικές υποχρεώσεις. Αυτό συμβαίνει στις αγγλοσαξονικές χώρες: Αυστραλία, Καναδάς, Νέα Ζηλανδία και Ηνωμένο Βασίλειο.

Οι περισσότερες χώρες έχουν εισαγάγει τις πτυχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και ακόμα περισσότερες είναι προσηλωμένες να το κάνουν στο μέλλον. Αν και υπάρχει μια ευρεία αποδοχή της εφαρμογής των συστημάτων δεδουλευμένης βάσης, δεν υπάρχει καμία συναίνεση όσον αφορά την παραγωγή των δημοσιονομικών καταστάσεων. Η τάση των περισσότερων χωρών είναι να καταρτίσουν τους προϋπολογισμούς τους με το κριτήριο της δεδουλευμένης βάσης, που επιφέρει μια κατάσταση πρόβλεψης των εισοδημάτων και των δαπανών, τις ροές μετρητών και την οικονομική κατάσταση. Οι χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να προετοιμάσουν την κυβερνητική πρόβλεψη και τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ευρωπαϊκό σύστημα λογαριασμών (ESA 95) (Athukorala, Reid, 2003). Φαίνεται ότι όλες οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν προσαρμόσει ή σκοπεύουν να προσαρμόσουν το ESA 95 καθώς στην Ευρωπαϊκή Ένωση η ελεύθερη κυκλοφορία των πληροφοριών είναι ουσιαστική.

## **8.5 ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**

Ένα πολύ σημαντικό στοιχείο για την παγκόσμια ανάπτυξη και ευημερία είναι η σύγκλιση και εναρμόνιση μεταξύ των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διαφορετικές χώρες. Η ανάγκη για τη δημόσια εναρμόνιση των συστημάτων λογιστικής στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>30</sup> δικαιολογείται από την ύπαρξη μιας ευρωπαϊκής κοινής αγοράς, εξαιτίας της οποίας θα ήταν επιθυμητό να διαμορφωθούν για την Ευρωπαϊκή Ένωση ολοκληρωμένες οικονομικές καταστάσεις που επιτρέπουν σε μας να έχουμε μια πλήρη εικόνα της συνολικής οικονομικής κατάστασης, με το αντικείμενο της διευκόλυνσης των διαδικασιών λήψης αποφάσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ειδικότερα, οι λόγοι και τα οφέλη

---

<sup>30</sup> Blidiel Rodica Gabriela, Farcane Nicoleta, Moraru Maria, 2006, “International Public Sector Accounting Standards and Public Accounting Reform in Europe”

για τη διεθνή εναρμόνιση της κυβερνητικής και οικονομικής υποβολής οικονομικών καταστάσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν ως ακολούθως:

- Η ανάγκη να καθιερωθούν συγκρίσεις μεταξύ των διαφορετικών χωρών, έτσι ώστε τα συστήματα λογιστικής να είναι πιο συγκρίσιμα.
- Η ανάγκη οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των χωρών μελών να δώσουν μια γενική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της Κοινότητας.
- Η ανάγκη για μια ίση μεταχείριση των συστημάτων εθνικών λογαριασμών, έτσι ώστε παραδείγματος χάριν, η χρήση των κεφαλαίων που χορηγούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση να είναι διαφανέστερη και οι εθνικές κυβερνήσεις να μπορούν να λογοδοτήσουν υπεύθυνα.
- Η ανάγκη των πολιτών, καθώς επίσης και των πιθανών επενδυτών, να συγκρίνουν την κατάσταση των διαφορετικών χωρών μελών, οι οποίοι θα χρειάζονταν τις συγκρίσιμες πληροφορίες για την οικονομική θέση και τις αλλαγές στην οικονομική θέση των χωρών μελών. Οι πολίτες πρέπει επίσης να είναι σε θέση να συγκρίνουν την απόδοση των διαφορετικών χωρών.
- Τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα μπορούσαν να υιοθετήσουν τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι οικονομικές καταστάσεις τους θα μπορούσαν να γίνουν κατανοητές από όλους τους ευρωπαϊκούς πολίτες. Κατά συνέπεια, θα είχαμε τα συγκρίσιμα συστήματα λογιστικής μεταξύ των διαφορετικών χωρών και μεταξύ τους και μεταξύ των ευρωπαϊκών οργάνων.
- Η εναρμόνιση της δημόσιας λογιστικής θα μπορούσε να συμβάλει για να εγγραφεί την κατάλληλη λειτουργία της κοινής αγοράς.
- Η εναρμόνιση των δημόσιων συστημάτων λογιστικής θα επέφερε τη συγκρισιμότητα των τιμών που χρησιμοποιούνται στην ανάλυση εάν οι διαφορετικές χώρες συμμορφώνονται με τις παραμέτρους που καθιερώνονται στη Συνθήκη του Μάαστριχτ.
- Οι επαγγελματίες της δημόσιας λογιστικής και ελέγχου θα είχαν μια κοινή συγκριτική μέτρηση των επιδόσεων αναφοράς.

Στους ανωτέρω λόγους θα μπορούσαμε να προσθέσουμε την εναρμόνιση της λογιστικής σε διεθνές επίπεδο, κάτι που αναφέρεται ως μακροοικονομική λογιστική. Παρά το ευρωπαϊκό σύστημα των ενσωματωμένων οικονομικών λογαριασμών (ESA), που καθιστά τους εθνικούς λογαριασμούς συγκρίσιμους και χρήσιμους για τις οικονομικές συγκρίσεις μεταξύ των χωρών, μπορεί να ειπωθεί ότι αυτές οι πληροφορίες είναι ανεπαρκείς σε έναν

κόσμο συνεχών και αυξανόμενων διεθνών πολιτικών, οικονομικών και χρηματοοικονομικών αλληλεξαρτήσεων. Στα πλαίσια των δημόσιων μετασχηματισμών της λογιστικής και της εφαρμογής της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα, η διεθνής ομοσπονδία των λογιστών (IFAC) εξέδωσε την «οδηγία για την υποβολή κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων» το 1998 για να βοηθήσει τις κυβερνήσεις, σε όλα τα επίπεδα, κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεών τους με τη δεδουλευμένη βάση. Αυτή η οδηγία, μαζί με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IAS) για τον ιδιωτικό τομέα, παρείχαν τη βάση για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS) που αναπτύσσονται από το IPSASB.

Η εφαρμογή των διεθνών προτύπων λογιστικής στο δημόσιο τομέα συμβάλει, σημαντικά, στην παροχή συγκρίσιμων, σχετικών και κατανοητών οικονομικών πληροφοριών από τις ευρωπαϊκές κυβερνήσεις. Υπάρχουν πολλοί λόγοι για την ενημέρωση των συστημάτων λογιστικής σε επίπεδο κεντρικής, περιφερειακής και τοπικής κυβέρνησης. Στην περίπτωση των αγγλοσαξονικών χωρών, οι προϋποθέσεις για την υιοθέτηση των IPSASs είναι αναμφίβολα θετικότερες, ειδικά λόγω της παγκόσμιας επιρροής σε άλλες χώρες.

Η χρήση των εναλλακτικών κριτηρίων στα δημόσια συστήματα λογιστικής οδηγεί σε διαφορετικά αποτελέσματα σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις, τις καταστάσεις εισοδήματος και δαπανών και τον ισολογισμό. Αν και μερικοί διεθνείς οργανισμοί (όργανα του OCDE και της Ευρωπαϊκής Ένωσης) έχουν προσαρμόσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS), οι διάφορες χώρες, ειδικά από τον ηπειρωτικό ευρωπαϊκό χώρο, δεν ενδιαφέρονται πολύ για την υιοθέτηση τους λόγω της διαφοράς στην παράδοση της λογιστικής που εφαρμόζουν.

Οι χαρακτηριστικότερες πτυχές αυτών των διαδικασιών μεταρρύθμισης είναι η εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, η προσέγγιση στην επιχειρησιακή λογιστική και μια γενική ανησυχία να εισαγάγουν τεχνικές που επιτρέπουν τη βελτίωση της διαχείρισης της δημόσιας διοίκησης. Αν και οι μεταρρυθμίσεις έχουν πάρει παρόμοιες κατευθύνσεις και από αυτή την άποψη ο βαθμός σύγκλισης είναι ίσως υψηλότερος από ότι δέκα έτη πριν, η αλήθεια είναι ότι τα δημόσια συστήματα λογιστικής παρουσιάζουν πολύ λίγη ομοιογένεια, ενώ αντιθέτως η ποικιλομορφία είναι ένα από τα χαρακτηριστικά τους.

Οι κύριες διαφορές εμφανίζονται μεταξύ των συστημάτων λογιστικής της αγγλοσαξονικής περιοχής και των ευρωπαϊκών χωρών, επειδή οι παραδόσεις λογιστικής ποικίλλουν αρκετά μεταξύ τους. Στον ευρωπαϊκό χώρο περισσότερη σημασία δίνεται στον προϋπολογισμό και το νομικό έλεγχο και οι πληροφορίες κατευθύνονται κυρίως προς τη νομοθετική και εκτελεστική εξουσία. Στην αγγλοσαξονική περιοχή περισσότερη σημασία δίνεται στο

εκλογικό σώμα και στο ευρύ κοινό και η λειτουργική υπευθυνότητα προτιμάται από τη νομική. Σε κάθε περίπτωση, κανένας δεν μπορεί να πει ότι μέσα σε αυτές τις ομάδες υπάρχει ομοιογένεια, καθώς δεν υιοθετούνται παρόμοια κριτήρια και επιπλέον το επίπεδο των μεταρρυθμίσεων ποικίλλει από μια χώρα σε άλλη.

Αν και μπορεί να φανεί ότι η ποικιλομορφία στα δημόσια συστήματα λογιστικής δεν έχει κανένα αρνητικό αποτέλεσμα, οδηγεί σε μια έλλειψη συγκρισιμότητας των πληροφοριών και των επακόλουθων δυσκολιών της ερμηνείας για το χρήστη που δεν γνωρίζει τα πρότυπα λογιστικής. Εντούτοις, είναι αλήθεια, ότι τα αποτελέσματα της ποικιλομορφίας, τουλάχιστον προς το παρόν, δεν έχουν την ίδια υπερβατικότητα όπως στον επιχειρησιακό τομέα.

Μεταξύ των λόγων και των ωφελειών που μπορούν να αναφερθούν υπέρ της διεθνούς εναρμόνισης της λογιστικής στο δημόσιο τομέα, μπορούμε να δώσουμε έμφαση στην εξωτερικοποίηση της οικονομικής δραστηριότητας των δημόσιων υπηρεσιών, που βοηθά την επεξεργασία και συγκρισιμότητα της μακροοικονομικής λογιστικής και που διευκολύνει το γενικευμένο εκσυγχρονισμό των συστημάτων λογιστικής στις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες.

Σε αυτούς τους λόγους, πρέπει να προσθέσουμε, στην περίπτωση των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την ύπαρξη μιας κοινής ευρωπαϊκής αγοράς, λόγω της οποίας οι χώρες μέλη και οι πολυεθνικές οργανώσεις χρειάζονται τις συγκρίσιμες και αληθινές πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση των χωρών στην Ένωση, η οποία θα διευκολύνει την ανάλυση των απαιτήσεων της Συνθήκης του Μάαστριχτ.

Πρέπει επίσης να γνωρίζουμε την ύπαρξη των διαφορετικών εμποδίων και δυσκολιών που δείχνουν το σκληρό και δαπανηρό δρόμο που είναι ακόμα απαραίτητο να διανυθεί, όπως η σημασία του νομικού πλαισίου, οι πολιτιστικές και γλωσσικές διαφορές και, προ πάντων, η στάση των ίδιων των δημόσιων υπηρεσιών, δεδομένου ότι δεν βλέπουν τα οφέλη της συγκρισιμότητας των πληροφοριών σε υπερεθνικό επίπεδο.

Μπορούμε να αναρωτηθούμε μέχρι ποιο σημείο τα IPSAS μπορούν πραγματικά να είναι ένα χρήσιμο εργαλείο στην εναρμόνιση της λογιστικής στο δημόσιο τομέα, σημειώνοντας ότι κάποιες χώρες δεν ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για την υιοθέτησή τους.

Προς το παρόν, υπάρχει μια ανοικτή συζήτηση για την ανάγκη αυτών των προτύπων και την όποια επιτυχία θα έχουν. Είναι πάρα πολύ νωρίς για να ξέρει κανείς τι θα συμβεί στο μέλλον και θα εξαρτηθεί επίσης από την τελική κατάσταση στον επιχειρηματικό τομέα. Ακόμα κι έτσι, είναι αλήθεια ότι αυτά τα πρότυπα χρησιμεύουν ως ένα ερέθισμα για τη

μεταρρύθμιση της λογιστικής σε μερικούς διεθνείς οργανισμούς, όπως τα όργανα της OCDE ή της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS

### 9.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS), ως τα μόνα διαθέσιμα διεθνή πρότυπα υποβολής οικονομικών καταστάσεων για τις κυβερνήσεις, τα οποία είναι βασισμένα στις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής, μπορούν να συμβάλουν στην καλύτερη ποιότητα, συνέπεια, και συγκρισιμότητα των κυβερνητικών οικονομικών πληροφοριών<sup>31</sup>.

Πιο συγκεκριμένα, η υιοθέτηση των IPSAS (σε συνδυασμό με τον βαθμό συμμόρφωσης στα πρότυπα) οδηγεί:

- Σε βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών καταστάσεων γενικής χρήσης που καταρτίζουν νομικά πρόσωπα του δημόσιου τομέα.
- Σε παροχή καλύτερης πληροφόρησης για την κατανομή και διαχείριση των πόρων.
- Σε μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία (accountability) μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών.
- Σε μείωση των αποκλίσεων και της πολυπλοκότητας των συστημάτων λογιστικής διεθνώς.
- Σε βελτιωμένη κατανομή του κεφαλαίου. Πολλοί φορείς του δημόσιου τομέα βλέπουν ως ένα από τα σημαντικότερα οφέλη της λογιστικής των IPSAS και της δεδουλευμένης βάσης τη βελτιωμένη διαχείριση και την κατανομή των απαιτήσεων υποδομών. Αυτό μπορεί να διευκρινιστεί μέσω του ακόλουθου απλού παραδείγματος: Μια κυβέρνηση θέλει να χτίσει μια γέφυρα και η κατασκευή της θα διαρκέσει δύο έτη. Η κυβέρνηση πληρώνει τον ανάδοχο 50 τοις εκατό των δαπανών προκαταβολικά και το υπόλοιπο 50 τοις εκατό των δαπανών με την παράδοση του έργου. Η γέφυρα αναμένεται για να έχει διάρκεια ζωής 100 έτη και θα κοστίζει 20 εκατομμύρια. Με τη λογιστική ταμειακής βάσης και στα δύο έτη 1 και 2 στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης θα χρεωθούν 10 εκατομμύρια ενώ, με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης θα χρεωθούν 200.000 για 100 έτη. Η λογιστική ταμειακής βάσης απεικονίζει τις ροές μετρητών των συναλλαγών ενώ η λογιστική

---

<sup>31</sup> FM Notes, 2/2004, "Operationalizing IPSAS", Number 3

δεδουλευμένης βάσης απεικονίζει τη χρήση της αξίας. Ένας πολιτικός είναι πιθανότερο να επενδύσει στην κατασκευή μιας γέφυρας σε ένα έτος εκλογής εάν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τη δεδουλευμένη βάση χρήσης της γέφυρας παρά τις ταμειακές ροές της αγοράς. Η μια μέθοδος ασκεί πολύ μεγαλύτερη επίδραση στην κατώτατη γραμμή, η οποία μπορεί να αποδειχθεί σημαντική σε ένα έτος εκλογής. Ένας από τους λόγους για τους οποίους ο Καναδάς υιοθέτησε τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης ήταν ότι σκέφτηκε ότι θα επηρέαζε θετικά τις αποφάσεις επένδυσης σε υποδομές.

- Σε απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης των δημόσιων φορέων με την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.
- Σε ορθότερη οικονομική διοίκηση με τη συσχέτιση εσόδων – εξόδων και τη χρήση σύγχρονων λογιστικών εργαλείων.

## 9.2 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS

Πολλά από τα μέτρα μεταρρύθμισης που έχουν ληφθεί μέχρι τώρα στην πραγματικότητα λειτουργούν αντιπαραγωγικά. Αυτό αποδεικνύεται με την ώθηση των χρεών και των κοινωνικών προβλημάτων, με τους πολίτες να χάνουν όλο και περισσότερο την εμπιστοσύνη στις κυβερνήσεις τους<sup>32</sup>. Έτσι:

- Μια διεθνώς εναρμονισμένη κυβερνητική λογιστική δεν είναι μια ρεαλιστική προοπτική στο κοντινό μέλλον. Οι προσπάθειες που καταβάλλονται για μια διεθνώς εναρμονισμένη κυβερνητική λογιστική είναι πιθανό να οδηγήσουν σε περαιτέρω προβλήματα και σε εντονότερες οικονομικές κρίσεις μέσα στις μεμονωμένες χώρες λόγω των επιλογών που προσφέρονται όσον αφορά την εφαρμογή των κανόνων μέτρησης των οικονομικών μεγεθών.
- Επίσης, το γεγονός ότι η διεθνής γλώσσα της λογιστικής είναι τα αγγλικά μπορεί να οδηγήσει σε περαιτέρω προβλήματα τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Είτε με προβλήματα στην επικοινωνία, είτε, με πολωμένους τρόπους σκέψης για τα συστήματα της λογιστικής (με τη αγγλοσαξονική άποψη στη μία και την ευρωπαϊκή στην άλλη άκρη) (Jones 2006, σελ. 5), ως αποτέλεσμα των διαφορετικών πολιτιστικών παραδόσεων.

---

<sup>32</sup> Christina Schaefer, 2006, “Delineating the Public Financial Management Reform – On the Common Mistake of Overestimating the Reform as Universal Remedy and How to Avoid This”, *Administratie si Management Public*, 6/2006

- Ακόμη, λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα του δημόσιου τομέα και της έλλειψης ικανών και έμπειρων στελεχών δημιουργούνται συχνά δυσχέρειες κατά την εφαρμογή των IPSAS στις διάφορες χώρες.
- Τέλος, το κόστος της αλλαγής των συστημάτων για κάποιες χώρες είναι απαγορευτικό.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΧΩΡΕΣ – ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ**

### **10.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Πολλές χώρες, έχουν ήδη υιοθετήσει τα IPSAS ή παρόμοια πρότυπα, και περισσότερες ακόμη χώρες έχουν εκφράσει την πρόθεση να εφαρμόσουν τα IPSAS στο μέλλον. Επιπλέον, πολλές υπερεθνικές οργανώσεις, συμπεριλαμβανομένων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, του NATO, του ΟΟΣΑ και του ΟΗΕ, χρησιμοποιούν ή θα χρησιμοποιήσουν σύντομα λογιστικά συστήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που βασίζονται στα IPSAS. Από την άλλη, το IPSASB αναγνωρίζει το δικαίωμα των κυβερνήσεων και των εθνικών αρχών να καθορίζουν πρότυπα και οδηγίες για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τους φορείς αρμοδιότητάς τους.

### **10.2 ΤΑ IPSAS ΚΑΙ Ο ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΟΣ ΚΟΣΜΟΣ**

Πολλές αναπτυσσόμενες χώρες είναι επίσης στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS<sup>33</sup>. Πολλές από αυτές τις χώρες εφαρμόζουν αυτήν την περίοδο την ταμειακή βάση των IPSAS με απώτερο σκοπό τη μελλοντική υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Πολλές χώρες έχουν προγράμματα που χρηματοδοτούνται από διεθνείς οργανισμούς χορηγών, όπως η Παγκόσμια Τράπεζα και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ενώ στην περίπτωση της νότιας και ανατολικής Αφρικής είναι η σουηδική αντιπροσωπεία ανάπτυξης (SIDA) που παρέχει τη χρηματοδοτική συνδρομή στη διαδικασία. Η Παγκόσμια Τράπεζα είναι υποστηρικτής και χορηγός του IPSASB από την έναρξή του.

Η υιοθέτηση των IPSAS αντιμετωπίζεται ως μέσο προς τη βελτίωση της υπευθυνότητας και είναι μια κίνηση που πρέπει να υποστηριχθεί. Η υιοθέτησή τους από τις αναπτυσσόμενες χώρες δεν πρέπει να υποτιμηθεί, καθώς η μετάβαση προς ένα αποτελεσματικό και διαφανές σύστημα λογιστικής θα οδηγήσει ενδεχομένως σε καλύτερη κατανομή των πόρων και λιγότερη απώλειά τους (δηλ. δωροδοκία). Μια τέτοια ανάπτυξη ενδεχομένως επίσης θα οδηγήσει στη βελτιωμένη εμπιστοσύνη των επενδυτών και σε μια βελτιωμένη οικονομική προοπτική.

---

<sup>33</sup> ASA, "IPSAS", October 2008, 27

### **10.2.1 Τα IPSAS πρέπει να υιοθετούνται μαζί με ένα ισχυρό πλαίσιο λογιστικού ελέγχου**

Ο κίνδυνος δωροδοκίας στις αναπτυσσόμενες χώρες θα μειωθεί ακόμα περισσότερο καθώς θα μεταβαίνουν από την ταμειακή στη δεδουλευμένη βάση. Εντούτοις, ο κίνδυνος δωροδοκίας μπορεί να περιοριστεί μόνο από αυστηρούς ελέγχους και ένα σωστά δομημένο πλαίσιο λογιστικού ελέγχου.

Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες υπάρχουν κινήσεις προς την ενίσχυση της λειτουργίας του λογιστικού ελέγχου και πολλοί χρηματοδότες υποστηρίζουν τις προσπάθειές τους με την ενίσχυση της τεχνικής ικανότητας των επαγγελματιών ελεγκτών των αντίστοιχων χωρών. Τα τελευταία χρόνια υπάρχει μια σημαντική άνοδο στον αριθμό καταρτισμένων ορκωτών λογιστών που εργάζονται στη Νότια Αφρική.

### **10.3 ΤΑ IPSAS ΣΤΗ ΝΟΤΙΑ ΑΦΡΙΚΗ**

Η Νότια Αφρική<sup>34</sup> είναι μια μόνο από μια ομάδα χωρών που έχουν υιοθετήσει τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης για τις κεντρικές κυβερνήσεις τους. Η Νότια Αφρική άρχισε τη διαδικασία μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα της το 2003 και θα αρχίσει την εφαρμογή 17 βασισμένων στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης προτύπων δημόσιου τομέα μέσα στο 2009. Τα πρότυπα, που αναπτύσσονται από το συμβούλιο προτύπων λογιστικής, θα εφαρμοστούν στις περισσότερες οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από κάποιες, όπου θα συγχρονιστούν μέσα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Τα πρότυπα είναι βασισμένα στα IPSASs.

### **10.4 Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ**

Τον Ιούλιο του 2002 ανακοινώθηκε ότι η Αυστραλία θα υιοθετούσε τα διεθνή πρότυπα λογιστικής στην υποβολή οικονομικών καταστάσεων μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αυτή η ανακοίνωση σήμαινε ότι οι περισσότεροι φορείς θα έπρεπε να συμμορφωθούν με τα διεθνή πρότυπα από την 1η Ιουλίου 2005. Αυτή η κίνηση όχι μόνο προώθησε τη συνέπεια στη υποβολή διεθνών οικονομικών καταστάσεων αλλά και τη διαφάνεια και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο. Στην Αυστραλία, η εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών προτύπων και των γενικά αποδεκτών αυστραλιανών

---

<sup>34</sup> ASA, "IPSAS", October 2008, 27

πρακτικών λογιστικής είναι σε εξέλιξη από το 1996. Ενώ ένας αριθμός προτύπων ευθυγραμμίζεται ήδη στα διεθνή πρότυπα, η θέσπιση διεθνών λογιστικών προτύπων αντιπροσωπεύει μια θεμελιώδη αλλαγή για το αυστραλιανό πλαίσιο υποβολής οικονομικών καταστάσεων, επηρεάζοντας τα περισσότερα υπάρχοντα αυστραλιανά πρότυπα. Επιπλέον, υπάρχουν πέντε θέματα που καλύπτονται από τα διεθνή πρότυπα και τα οποία δεν καλύπτονται από τα αυστραλιανά πρότυπα, συμπεριλαμβανομένων των άυλων αγαθών, της αναγνώρισης, της μέτρησης των οικονομικών εργαλείων και της επένδυσης σε ενεργητικό.

#### **10.4.1 Η διαδικασία για έγκριση των διεθνών προτύπων λογιστικής**

Στην Αυστραλία<sup>35</sup>, η απαίτηση οι οντότητες στο δημόσιο τομέα να υιοθετούν τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης προέρχεται από την εφαρμογή τριών αυστραλιανών προτύπων λογιστικής, δηλαδή του AAS 27 «υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις τοπικές κυβερνήσεις», του AAS 29 «υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνητικές υπηρεσίες» και του AAS 31 «υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνήσεις». Αυτά τα πρότυπα είναι σχετικά με το δημόσιο τομέα και στο σύνολό τους, καλύπτουν τους δημόσιους φορείς όλων των τύπων. Απαιτούν οι φορείς του δημόσιου τομέα που βασίζονται στη δεδουλευμένη βάση να προετοιμάσουν τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού (GPFR), υπό μορφή καταστάσεων οικονομικής θέσης (ισολογισμό), χρηματοοικονομικής απόδοσης (λειτουργία, ή κέρδος/ζημία, κατάσταση) και των καταστάσεων ταμειακών ροών. Μεταξύ άλλων, απαιτούν την αναγνώριση όλων των απαιτήσεων και των στοιχείων του παθητικού, τη μέτρηση των κύριων απαιτήσεων, όπως των απαιτήσεων υποδομών και κληρονομιάς, και, στις σχετικές περιπτώσεις, την προετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που προετοιμάζονται βάσει του ελέγχου. Οι αρχές που περιλαμβάνονται σε αυτό το πλαίσιο είναι ευρέως σύμφωνες με εκείνες άλλων περιπτώσεων. (Το αυστραλιανό πλαίσιο διαφέρει από άλλα κατά μια ενδιαφέρουσα άποψη. Σε αυτό το πλαίσιο ο καθορισμός μιας αξίας αναφέρεται στην ύπαρξη των οικονομικών οφελών, τα οποία ορίζονται ως οι δυνατότητες υπηρεσιών, στη συνέχεια οι δυνατότητες των υπηρεσιών ορίζονται ως η λιγιστή ικανότητα να παρασχεθούν τα οφέλη στις οντότητες που τα χρησιμοποιούν. Αυτή η σύλληψη του οικονομικού οφέλους είναι ευρύτερη από τις ταμειακές ροές και αναφέρεται στη χρησιμότητα μιας αξίας ανεξάρτητα από το στόχο ή το σκοπό του φορέα. Εάν ένας φορέας

---

<sup>35</sup> Tom Rowles, (2005) "Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making", *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 3, No. 2

ενδιαφέρεται για την παραγωγή κερδών ή εισροών μετρητών στην επίτευξη του στόχου της είναι ένα άσχετο θέμα - CSAC 4, παράγραφοι 14-23).

Από αυτή την άποψη, ο αυστραλιανός ορισμός διαφέρει από το συνηθισμένο ορισμό μιας αξίας. Παραδείγματος χάριν, ο παρών ορισμός που περιλαμβάνεται στο πλαίσιο του IASB αναφέρεται στο οικονομικό όφελος ως η δυνατότητα να συμβάλει, άμεσα ή έμμεσα, στη ροή των μετρητών και των αντιτίμων μετρητών (πλαίσιο IASB, παρ.53). Όπως παρόμοια πλαίσια που χρησιμοποιούνται σε άλλες χώρες σε όλο τον κόσμο, το αυστραλιανό εννοιολογικό πλαίσιο είναι ένα αφαιρετικά παραγόμενο κατασκεύασμα. Απεικονίζει μια πρόθεση από τους ρυθμιστές να καθιερωθεί μια λογική βάση έτσι ώστε η καθιέρωση των λογιστικών προτύπων και το ψήφισμα αμφιλεγόμενων ζητημάτων μπορούν να ολοκληρωθούν με έναν συνεπή, και προβλέψιμο τρόπο. Όπως άλλα εννοιολογικά πλαίσια, το αυστραλιανό διευκρινίζει έναν στόχο υποβολής οικονομικών καταστάσεων (SAC 2) και διευκρινίζει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τους ορισμούς των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που είναι σύμφωνες με τον προσδιορισμένο στόχο (SAC 3).

Οι λογικές προτάσεις, από τις οποίες αποτελούνται τα εννοιολογικά πλαίσια, είναι βασισμένες σε μια ενδεχόμενη υπόθεση, για το σκοπό της υποβολής οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Στην περίπτωση του αυστραλιανού εννοιολογικού πλαισίου ο υποτιθέμενος στόχος των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι η παροχή πληροφοριών που είναι χρήσιμες για την απόφαση ως προς τη χρήση των λιγιστών πόρων (SAC 2, παράγραφος 43, πλαίσιο IASB, παρ. 12).

#### **10.4.2 Ποια πρότυπα ισχύουν**

Αν και η Αυστραλία υιοθετεί τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, εκ του νόμου, το AASB συνεχίζει να εκδίδει τα πρότυπα λογιστικής της Αυστραλίας<sup>36</sup>, τα οποία συμμορφώνονται με τα διεθνή πρότυπα. Με αυτή τη διαδικασία η αλλαγή προτύπων που λαμβάνει χώρα οδηγεί στη σύγκλιση των αυστραλιανών προτύπων με το αντίστοιχο διεθνές. Το πλήρες σύνολο των αυστραλιανών προτύπων θα αναφέρεται με τον τίτλο πρότυπα AASB και συνολικά ως αυστραλιανές διεθνείς οικονομικές καταστάσεις (AIFRPs).

Η γενική προσέγγιση του AASB είναι να υιοθετείται το περιεχόμενο και η διατύπωση του συμβουλίου των διεθνών προτύπων λογιστικής (IASB). Το AASB:

- διατηρεί την τυποποιημένα δομή και περιεχόμενο του IASB

---

<sup>36</sup> Accounting Branch, 2/2004, “Adoption of International Accounting Standards in the Act Public Sector”

- αλλάζει μόνο συγκεκριμένες λέξεις στα πρότυπα του IASB στις περιπτώσεις όπου πρέπει να προσαρμοστεί το αυστραλιανό νομοθετικό περιβάλλον και
- επιτρέπει τη χρήση μόνο μιας επιλογής όπου τα πρότυπα του IASB παρέχουν διάφορες επιλογές, οι οποίες μπορεί να μην ανταποκρίνονται στο στόχο του AASB για υψηλότερη ποιότητα οικονομικών καταστάσεων στην υιοθέτηση των διεθνών προτύπων λογιστικής.

Επιπλέον, το AASB μπορεί να απαιτεί πρόσθετες κοινοποιήσεις, ιδιαίτερα όπου αυτές απαιτούνται ήδη από τα υπάρχοντα πρότυπα AASB. Το πρόθεμα «Aus» που εμφανίζεται πριν από τους αριθμούς παραγράφου στα νέα πρότυπα δηλ. «Aus 1.1» προσδιορίζει οποιοδήποτε υλικό που είναι προϊόν αυστραλιανής σκέψης. Αυτό επιτρέπει στους χρήστες να προσδιορίσουν και να διακρίνουν τις συγκεκριμένες απαιτήσεις της αυστραλιανής νομοθεσίας σε αντιδιαστολή με τη διατύπωση που περιλαμβάνεται στα διεθνή πρότυπα λογιστικής.

#### **10.4.3 Δημόσιος τομέας και η άποψη της μη κερδοσκοπίας**

Το AASB είναι αρμόδιο για τον καθορισμό των προτύπων λογιστικής για όλες τις αυστραλιανές οντότητες συμπεριλαμβανομένων και των μη κερδοσκοπικών του δημόσιου τομέα<sup>37</sup>. Από την άλλη, τα πρότυπα που εκδίδονται από το IASB περιορίζονται στις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις. Στην υιοθέτηση των διεθνών προτύπων λογιστικής, το AASB, όπου είναι απαραίτητο, περιλαμβάνει το πρόσθετο υλικό για να αντιμετωπίσει τα συγκεκριμένα ζητήματα του δημόσιου τομέα. Στον καθορισμό του περιεχομένου του δημόσιου τομέα που πρέπει να προστεθεί στα διεθνή πρότυπα, το AASB αναθεωρεί τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα (IPSAS) που εκδίδονται από την (IFAC-PSC). Η τριλογία των κυβερνητικών προτύπων θα παραμείνει, δηλαδή AAS 27 «υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις τοπικές αρχές», AAS 29 «υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνητικές υπηρεσίες» και AAS 31 «υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις κυβερνήσεις». Εντούτοις, το AASB έχει κυκλοφορήσει τις νέες εκδόσεις αυτών των προτύπων.

---

<sup>37</sup> Accounting Branch, 2/2004, “Adoption of International Accounting Standards in the Act Public Sector”

## 10.5 Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ

Εκτιμώντας ότι στην Ελβετία οι παραδοσιακές λογιστικές καταστάσεις με την HRM (Harmonised accounting model) περιλαμβάνουν μέχρι 260 σελίδες, οι αντίστοιχες των IPSAS περιέχουν ακριβώς 23 σελίδες. Τόσο το HRM όσο και τα IPSAS ακολουθούν τους κανόνες του διπλογραφικού συστήματος. Οι κανονισμοί ενοποίησης και αξιολόγησης, καθώς επίσης και οι αρχές κοινοποίησης στις σημειώσεις, έχουν ως αποτέλεσμα, ουσιαστικά διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις με τα IPSAS από το HRM. Οι καταστάσεις με βάση τα IPSAS είναι λιγότερο ογκώδεις από εκείνες του HRM. Δεν παρουσιάζουν δευτερεύουσες λεπτομέρειες, αλλά περιέχουν βασικές πληροφορίες σχετικές με τον κίνδυνο, όπως οι ταμειακές ροές ή τα αντιπροσωπευτικά στοιχεία του παθητικού. Στα βασικά της χαρακτηριστικά γνωρίσματά αντιστοιχεί με αυτά των ιδιωτικών επιχειρήσεων.

<b>ΣΥΓΚΡΙΣΗ IPSAS ΚΑΙ HRM</b>		
	<b>HRM</b> (Harmonised accounting model) Εναρμονισμένο Λογιστικό Μοντέλο	<b>IPSAS</b> (International Public Sector Accounting Standards) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα)
Σκοπός/Στόχος	Η πρόταση της διάσκεψης των οικονομικών διευθυντών των καντονίων για την υποβολή των καταστάσεων των οργανισμών έλαβε υπόψη το υφιστάμενο δημόσιου δίκαιο των καντονίων.  Είναι η βάση για μεμονωμένη νομολογία στα καντόνια (οικονομικοί προϋπολογισμοί και πράξεις τοπικών αρχών) που τυποποιεί την λογιστική καντονικών και τοπικών αρχών	Συντάσσουν κανόνες για μεμονωμένα θέματα λογιστικής στους προϋπολογισμούς δημόσιων αρχών.  Φέρνουν διαφάνεια για τους συμμετόχους  Εξασφαλίζουν την αντικειμενική και δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Στοιχεία των ετήσιων καταστάσεων	Ισολογισμός Τρέχουσα κατάσταση (P&L) Κατάσταση Επενδύσεων	Ισολογισμός Κατάσταση κέρδους και ζημιών (P&L)

ν	Σημειώσεις	Κατάσταση ταμειακών ροών Απόδειξη κεφαλαιακών πόρων Σημειώσεις
Εφαρμογή	Καθορισμός των σημαντικότερων στοιχείων του ισολογισμού.  Ομοιόμορφο σύστημα λογιστικής (τύποι δαπανών, λειτουργίες).  Συστάσεις για τους κανονισμούς υποτίμησης. Όργανο για την έγκριση δανείου.	Βασισμένα στην πρακτική και τις αρχές των επιχειρήσεων ιδιωτικού τομέα. Μπορούν έτσι να συμπληρώνονται συνεχώς.  Κάθε πρότυπο πρέπει να συμμορφώνεται πλήρως, ώστε να επιτευχθεί η υπακοή στα IPSAS.
Προσαρμογή	Μάλλον παρατεταμένη διαδικασία. Πολιτικοί νόμοι, διατάξεις και τοπικά υπομνήματα πρέπει να αναδιαμορφωθούν.	Συνεχώς συμπληρώνονται σύμφωνα με τα IFRS.
Ενοποίηση	Η από κάτω προς τα επάνω προσέγγιση ορίζει για κάθε τοπική αρχή (πολιτική, σχολείο, αρχή εκκλησιών) ότι όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται από το νομικό πρόσωπο χωρίς τη νομική μορφή του (εξαρτώμενοι οργανισμοί) πρέπει να συνταχθούν σε μία κατάσταση. Δεν υπάρχει ορισμός του κύκλου ενοποίησης	Τα IPSAS ορίζουν πώς πρόκειται να πραγματοποιηθεί η ενοποίηση και επίσης καθορίζουν τον κύκλο αυτής (από πάνω προς τα κάτω).
Εκτίμηση/αξιολόγηση	Σχετικά δύσκολο, δεδομένου ότι υπάρχουν μόνο μερικοί τυποποιημένοι λογιστικοί κανονισμοί (ομοιόμορφο σύστημα λογιστικής) και κάθε καντόνιο έχει ρυθμίσει τη λογιστική του διαφορετικά, σύμφωνα με τη νομοθεσία του. Ως εκ τούτου προκύπτει μεγαλύτερη δαπάνη για συγκρίσιμα στοιχεία.	Χάρη στα συγκριτικά στοιχεία λογιστικής οι συγκριτικές μετρήσεις επιδόσεων μπορούν να λάβουν χώρα μεταξύ μεμονωμένων φορέων. Αυτό δημιουργεί μεγαλύτερη διαφάνεια στην εκτίμηση και αξιολόγηση.

Πίνακας<sup>38</sup> 10.1 Σύγκριση IPSAS και HRM

<sup>38</sup> Πηγή: [www.ipsas.ogr](http://www.ipsas.ogr)

### **10.5.1 Γιατί τα IPSAS εισάγονται στην Ελβετία**

Η εφαρμογή των IPSAS δίνει τους οργανισμούς που συμμορφώνονται μεγαλύτερη αξιοπιστία μέσω της συγκρισιμότητας με τους γενικούς και διεθνώς αναγνωρισμένους κανονισμούς για την υποβολή των καταστάσεων. Η μεγαλύτερη διαφάνεια αυξάνει την ποιότητα της οικονομικής διαχείρισης, διευκολύνει τις συναλλαγές με τους χρηματοδότες και απλοποιεί την επικοινωνία με το ευρύ κοινό.

Ένα μέρος της λογιστικής στο δημόσιο τομέα δεν αποκαλύπτει την πραγματική κατάσταση των αξιών, των πόρων χρηματοδότησης και του εισοδήματος. Αυτό καθιστά δύσκολο για το ευρύ κοινό και τους πολιτικούς να αξιολογήσουν τα συστήματα λογιστικής. Εδώ έρχονται τα IPSAS και παρέχουν βοήθεια με ομοιόμορφα πρότυπα.

Αφετηρία για τον αποδοτικό έλεγχο και την παρακολούθηση των διαδικασιών στη δημόσια διοίκηση είναι οι έγκυρες πληροφορίες. Τα IPSAS βελτιώνουν την ποιότητα των οικονομικών αυτών πληροφοριών, κάτι που οδηγεί στην απλοποίηση του εσωτερικού ελέγχου και την παρακολούθηση των δημόσιων οργάνων.

Καταρχήν τα συστήματα λογιστικής των δημόσιων και ιδιωτικών οργάνων είναι ασυμβίβαστα. Ένα σύστημα λογιστικής βασισμένο στα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα περιορίζει αυτά τα προβλήματα διασύνδεσης.

Ο κόσμος της λογιστικής αποτελείται από ένα μεγάλο αριθμό διαφορετικών κανονισμών σχετικά με τις καταστάσεις στο δημόσιο τομέα. Οι ετήσιοι λογαριασμοί τοπικών αρχών στην Ελβετία δεν είναι συγκρίσιμοι με τους αντίστοιχους των τοπικών αρχών στη Γερμανία ή τις ΗΠΑ. Ένα τυποποιημένο σύστημα απλοποιεί την έγκυρη αξιολόγηση και εκτίμηση της αποδοτικότητας των δημόσιων οργάνων.

### **10.5.2 Οι εν εξελίξει μεταρρυθμίσεις βάσει των IPSAS εξετάζονται σε ομοσπονδιακό και καντονικό επίπεδο**

Στο επίπεδο καντονικών και τοπικών αρχών το εναρμονισμένο λογιστικό μοντέλο (HRM) αντιπροσωπεύει μια καλή βάση για τα IPSAS. Πρωτοπόρος θεωρείται η ομοσπονδιακή κυβέρνηση, η οποία εξετάζει πλήρως το πρότυπο λογιστικής της. Έχει δημιουργήσει, σύμφωνα με τα IPSAS, ένα σύστημα που ονομάζεται το νέο ομοσπονδιακό πρότυπο λογιστικής - National Reporting Model (NRM). Το ομοσπονδιακό NRM είναι σαφώς πιο κοντά στο HRM από το παρόν, βασισμένο πρώτιστα στην χρηματοοικονομική λογιστική, πρότυπο.

Σε καντονικό επίπεδο τα προγράμματα είναι τα πιο προηγμένα στα καντόνια της Ζυρίχης, της Γενεύης, του Σόλοθερν και της Βέρνης. Αν και αυτά τα καντόνια συμμορφώνονται με τα IPSAS έχουν επιλέξει διαφορετικές προσεγγίσεις. Στο καντόνιο της Ζυρίχης για παράδειγμα, ο νόμος προϋπολογισμών (FHG) για το 2005 εκτοπίστηκε από έναν ελεγκτικό και λογιστικό νόμο (CRG). Το καντόνιο της Βέρνης ανασχημάτισε βαθμιαία μεμονωμένες υποενότητες, σε επίπεδο καντονικών και τοπικών αρχών. Το καντόνιο του Σόλοθερν ακολουθεί πιο φιλόδοξους στόχους με ουσιαστική μεταρρύθμιση σε επίπεδο καντονικών και τοπικών αρχών. Στο καντόνιο της Γενεύης η μεταρρύθμιση άρχισε από τις δημόσιες επιχειρήσεις που έχουν μεταπηδήσει ήδη στα IAS.

Υπό το φως αυτών των εξελίξεων και εν γνώσει των αποτελεσμάτων του προγράμματος Klotten το φθινόπωρο του 2003 η διάσκεψη των καντονικών οικονομικών διευθυντών (FDK), άρχισαν ένα πρόγραμμα αναθεώρησης του εναρμονισμένου λογιστικού μοντέλου (HRM).

Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση υιοθετεί αποτελεσματικά τα IPSAS από το 2007. Η κυβέρνηση του κράτους/ καντονίου της Γενεύης υιοθετεί ομοίως τα IPSAS από το 2008 και το κράτος/ καντόνιο της Ζυρίχης από το 2009.

### **10.5.3 Η σημασία των IPSAS για τις τοπικές αρχές**

Οι ετήσιες καταστάσεις βάση των IPSAS περιλαμβάνουν όχι μόνο τον ισολογισμό, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και την κατάσταση ταμειακών ροών, περιέχουν επίσης την τεκμηρίωση των κύριων πόρων και των σαφώς δομημένων σημειώσεων. Αυτή η σύνθεση των ετήσιων λογαριασμών είναι συγκρίσιμη με αυτήν των επιχειρήσεων ιδιωτικού τομέα και επιτρέπει στον αναγνώστη να αποκτήσει μια γρήγορη και αποτελεσματική επίγνωση της οικονομικής κατάστασης του δημόσιου οργανισμού. Επιπλέον, δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην ενοποίηση.

Στο εναρμονισμένο λογιστικό μοντέλο, HRM, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί συχνά ενοποιούνται λόγω συγκεκριμένων ομάδων πληθυσμών. Συχνά, όμως, αυτά τα κλειδιά κατανομής δεν εξισώνουν το πραγματικό οικονομικό μερίδιο των τοπικών αρχών στο αντίστοιχο σώμα.

## **10.6 ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΩΡΕΣ<sup>39</sup>**

### **Αφγανιστάν**

Είναι σε διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS, πρώτα με την ταμειακή βάση και στη συνέχεια με τη βάση της δεδουλευμένης. Έχει περάσει η σχετική νομοθεσία.

### **Αλβανία**

Η κυβέρνηση της Αλβανίας προγραμματίζει να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης με την βοήθεια της Ιταλικής κυβέρνησης, του προγράμματος ανάπτυξης των Ηνωμένων Εθνών, και της Παγκόσμιας Τράπεζας.

### **Αλγερία**

Το πρόγραμμα της Παγκόσμιας Τράπεζας για μεταρρυθμίσεις στη λογιστική και άλλους τομείς περιλαμβάνει και τα IPSAS.

### **Αργεντινή**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία ανάπτυξης προτύπων λογιστικής δημόσιου τομέα, εναρμονισμένων με τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Αρμενία**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης και έπειτα θα κινηθεί για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Αυστρία**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Αζερμπαϊτζάν**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Ανατολική και Νότια Αφρική**

Οι στόχοι της ένωσης λογιστών των κρατών μελών του συνδέσμου Ανατολικής και Νότιας Αφρικής περιλαμβάνουν και την υιοθέτηση των IPSAS. Τα κράτη μέλη της ένωσης είναι η Μποτσουάνα, η Κένυα, το Λεσόθο, το Μαλάουι, ο Μαυρίκιος, η Μοζαμβίκη, η Ναμίμπια, η Ρουάντα, η Νότια Αφρική, η Σουαζιλάνδη, η Τανζανία, η Ουγκάντα, η Ζάμπια, και η Ζιμπάμπουε. Η υποστήριξη χρηματοδότησης παρέχεται από τη σουηδική διεθνή αντιπροσωπεία αναπτυξιακής συνεργασίας.

### **Ανατολικό Τιμόρ**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

---

<sup>39</sup> Πηγές: Οι ιστοσελίδες της Παγκόσμιας Τράπεζας, της Ασιατικής Τράπεζας Ανάπτυξης, του ΟΟΣΑ και του ΟΗΕ

### **Βανουάτου**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Βιετνάμ**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS με την υποστήριξη της Παγκόσμιας Τράπεζας και σε διαδικασία μετάφραση των IPSAS.

### **Βραζιλία**

Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση της Βραζιλίας έχει αναγγείλει σχέδια για πλήρη εφαρμογή των IPSAS μέχρι το 2012.

### **Γαλλία**

Η κυβέρνηση της Γαλλίας έχει κινηθεί προς τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης από το 2006. Τα πρότυπα λογιστικής είναι βασισμένα στα IPSAS και το γαλλικό κανονισμό λογιστικής για το δημόσιο τομέα. Οι κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις εκδόθηκαν για πρώτη φορά το 2006.

### **Γκάμπια**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης και έπειτα θα κινηθεί για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Γκάνα**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης και κινείται για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Γουατεμάλα**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Ελ Σαλβαδόρ**

Το πρόγραμμα της Παγκόσμιας Τράπεζας έχει ως στόχο την υιοθέτηση των IPSAS.

### **Εσθονία**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Ζάμπια**

Η κυβέρνηση έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής**

Εφαρμόζουν τα πρότυπα λογιστικής σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Ινδία**

Η Παγκόσμια Τράπεζα συνεργάζεται με την κυβέρνηση για την υιοθέτηση των IPSAS από την τελευταία. Υπάρχει χρηματοδότηση κρατικό σε επίπεδο από το ΔΝΤ για έγκριση των IPSAS. Εν όψει της υιοθέτησης των IPSAS η Επιτροπή των προτύπων λογιστικής για τους τοπικούς οργανισμούς τα αναθεωρεί.

### **Ινδονησία**

Μέχρι το τέλος του 2009 αναμένεται να τα υιοθετήσει.

### **Ισραήλ**

Βρίσκεται σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS δεδουλευμένης βάσης σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα.

### **Ιταλία**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Ιαπωνία**

Η Ιαπωνία υιοθέτησε την πλήρη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, η οποία συμφωνεί με τα IPSAS.

### **Ισπανία**

Το ισπανικό Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών εφαρμόζει την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS. Είναι διαθέσιμη η ισπανική μετάφραση των IPSAS.

### **Καζακστάν**

Το Υπουργείο οικονομικών της Δημοκρατίας του Καζακστάν έχει ζητήσει υποστήριξη για να διερευνήσει τη δυνατότητα εφαρμογής των IPSAS στο Καζακστάν.

### **Καμπότζη**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Καναδάς**

Εφαρμόζει τα πρότυπα λογιστικής σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Κίνα**

Βρίσκεται σε ισχύ πρόγραμμα να υιοθετήσει τα IPSAS. Τυπικά δεν υπάρχει καμία αναγγελθείσα απόφαση.

### **Κύπρος**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Κολομβία**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Κόστα Ρίκα**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Κροατία**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Κουβέιτ**

Το Υπουργείο οικονομικών του κράτους του Κουβέιτ έχει σε ισχύ πρόγραμμα για να εφαρμόσει τη λογιστική των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Λάος**

Η Παγκόσμια Τράπεζα συνεργάζεται με την κυβέρνηση για την υιοθέτηση των IPSAS από την τελευταία.

### **Λετονία**

Το πρόγραμμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης για μεταρρυθμίσεις στη λογιστική και άλλους τομείς περιλαμβάνει και τα IPSAS.

### **Λιθουανία**

Το πρόγραμμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης για μεταρρυθμίσεις στη λογιστική και άλλους τομείς περιλαμβάνει και τα IPSAS.

### **Λίβανος**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS.

### **Μαλαισία**

Η μαλαισιανή ομοσπονδιακή κυβέρνηση έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης από το 2005.

### **Μαλβίδες**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS.

### **Μαυριτανία**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS.

### **Μεγάλη Βρετανία**

Ο δημόσιος τομέας εφαρμόζει τη λογιστική σύμφωνα με τα IPSAS. Οι καταστάσεις των κεντρικών κυβερνητικών υπηρεσιών και φορέων στους τομείς της κεντρικής κυβέρνησης και υγείας καταρτίζονται χρησιμοποιώντας τα διεθνή οικονομικά πρότυπα υποβολής καταστάσεων όπως υιοθετούνται από την ΕΕ από το 2009/10 και μετά. Τα IPSAS αποτελούν το δεύτερο επίπεδο προτύπων στην ανάπτυξη της λογιστικής και στηρίζονται σε ζητήματα που δεν καλύπτονται από IFRS ή IAS, ή που παρέχουν πρόσθετες οδηγίες σχετικά με ερμηνείες ή προσαρμογές στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης θα υιοθετήσουν αυτό το πλαίσιο από το 2010/11 και μετά.

### **Μογγολία**

Από το 2003 βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης, κάτι που υποστηρίζεται από την Παγκόσμια Τράπεζα και την Ασιατική τράπεζα ανάπτυξης.

### **Μαρόκο**

Ο οργανισμός του κράτους περιλαμβάνει και τα IPSAS.

### **Μπαγκλαντές**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης. Έχει περάσει η σχετική νομοθεσία.

### **Μπαρμπάντος**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Μπουτάν**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Νεπάλ**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης

### **Νέα Ζηλανδία**

Υιοθέτησε πλήρως την λογιστική δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Νικαράγουα**

Υιοθέτησε την λογιστική ταμειακής βάσης σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Νιγηρία**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης και έπειτα θα κινηθεί για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Νορβηγία**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS δεδουλευμένης βάσης. Τα χρησιμοποιεί όπου δεν υπάρχει κανένα εφαρμόσιμο Νορβηγικό λογιστικό πρότυπο ιδιωτικού τομέα.

### **Νήσοι Κέυμαν**

Η κυβέρνηση έχει υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Ουγκάντα**

Η κυβέρνηση έχει υιοθετήσει τα IPSAS.

### **Ουκρανία**

Προεδρικό διάταγμα που έχει εκδοθεί απαιτεί από την κυβέρνηση να υιοθετήσει τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης όπως φαίνεται σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Ουρουγουάη**

Η νομοθεσία απαιτεί την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Ουζμπεκιστάν**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Ονδούρα**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Ουγγαρία**

Το πρόγραμμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης για μεταρρυθμίσεις στη λογιστική και άλλους τομείς περιλαμβάνει και τα IPSAS.

### **Ολλανδία**

Η ολλανδική κυβέρνηση έχει προγραμματίσει την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης, με τροποποιήσεις όπου κρίνονται απαραίτητες. Ο Υπουργός των Οικονομικών υπέβαλε μια αξιολόγηση στο Κοινοβούλιο τον Οκτώβριο του 2008 και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι μπορούν να γίνουν βελτιώσεις, κυρίως στις μη οικονομικές πληροφορίες. Ο Υπουργός αποφάσισε να συνεχίσει η βελτίωση του σημερινού συστήματος και των μη οικονομικών πληροφοριών στον προϋπολογισμό και τις ετήσιες καταστάσεις και το Κοινοβούλιο δέχτηκε αυτό το συμπέρασμα το Φεβρουάριο του 2009.

### **Πακιστάν**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης και έπειτα θα κινηθεί για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης. Το πρόγραμμα της Παγκόσμιας Τράπεζας υποστηρίζει αυτήν την αλλαγή.

### **Περού**

Υιοθέτησε την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Ρουμανία**

Η κεντρική κυβέρνηση έχει υιοθετήσει τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με ορισμένα IPSAS. Τα σχέδια περιλαμβάνουν τη βελτίωση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και της σύγκλισης και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ολόκληρη την κυβέρνηση.

### **Ρωσία**

Υιοθέτησε την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS και έχει σημειώσει σημαντική πρόοδο προς την εφαρμογή τους.

### **Ρουάντα**

Υιοθέτησε την λογιστική ταμειακής βάσης σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Σαουδική Αραβία**

Το Υπουργείο Οικονομικών του βασιλείου της Σαουδικής Αραβίας και του Σαουδικού γραφείου λογιστικού ελέγχου βρίσκεται σε φάση μελέτης προκειμένου να αξιολογήσει την τρέχουσα κατάσταση της Σαουδικής κυβέρνησης για να αναλύσει τη δυνατότητα βελτιώσεων των IPSAS.

### **Σερβία**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Σιγκαπούρη**

Υιοθέτησε την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Σλοβακία**

Υιοθέτησε την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS.

### **Σρι Λάνκα**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης και σκοπεύει να κινηθεί για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης με την υποστήριξη της Ασιατικής τράπεζας ανάπτυξης.

### **Τανζανία**

Έχει υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Τουρκία**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Τζαμάικα**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Υεμένη**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης.

### **Φίτζι**

Βρίσκεται σε ισχύ διαδικασία να υιοθετήσει τα IPSAS ταμειακής βάσης.

### **ΦΥΡΟΜ**

Είναι στο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS ταμειακής βάσης και έπειτα θα κινηθεί για την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

### **Φιλιππίνες**

Υιοθέτησε την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS.

## **10.7 Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ**

Οι ακόλουθες διακυβερνητικές οργανώσεις<sup>40</sup> έχουν υιοθετήσει ή είναι στο στάδιο της υιοθέτησης των IPSAS:

### **CoE (Συμβούλιο της Ευρώπης)**

Υιοθέτησε τα IPSAS στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από το 2007.

### **ΕΕ (Ευρωπαϊκή Ένωση)**

Υιοθέτησε τα IPSAS στις σχετικές οικονομικές καταστάσεις από το 2005.

---

<sup>40</sup> Πηγές: Οι ιστοσελίδες των αντίστοιχων οργανισμών

**ESA (ευρωπαϊκή διαστημική αντιπροσωπεία)**

Στοχεύει να συμμορφωθεί με τα IPSAS μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010.

**EUMETSAT (ευρωπαϊκή οργάνωση για την εκμετάλλευση των μετεωρολογικών δορυφόρων)**

Στοχεύει να συμμορφωθεί με τα IPSAS στην κατάρτιση των ετήσιων καταστάσεων του 2012, μέχρι το Μάρτιο του 2013.

**NATO (Συμμαχία Βόρειου Ατλαντικού)**

Εκδίδει οικονομικές καταστάσεις βασισμένες στα IPSAS από το 2006.

**ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης)**

Εκδίδει οικονομικές καταστάσεις βάσει των IPSAS από το 2000 (αποτελεί τον πρώτο οργανισμό που τα υιοθέτησε).

**Η.Ε (Ηνωμένα Έθνη)**

Τα Η.Ε. (Ηνωμένα Έθνη), τα προγράμματα και Ταμεία (όπως τα UNDP, UNICEF και UNHCR), οι ειδικευμένες αντιπροσωπείες (όπως οι FAO, ICAO, ILO, UNIDO, UNESCO και WHO) και οι σχετικές οργανώσεις (όπως οι IAEA, OPCW και WTO) στοχεύουν να συμμορφωθούν με τα IPSAS μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

## 11.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την προηγούμενη ανάλυση της εργασίας φαίνεται να εκπληρώθηκαν οι στόχοι που είχαν τεθεί ως προς την ανάδειξη, τόσο σήμερα όσο και μελλοντικά, της αξίας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα στη βελτίωση των οικονομικών του καταστάσεων και της σημασίας της λογιστικής στο πλαίσιο μιας μεταρρύθμισης της δημόσιας διοίκησης, παρά τις δυσκολίες που εμφανίζονται κατά την εφαρμογή.

Πιο συγκεκριμένα:

- Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα (IPSAS), αν και παρουσιάζονται δυσκολίες κατά την εφαρμογή τους, φαίνεται να μπορούν να συμβάλουν στην καλύτερη ποιότητα, συνέπεια, και συγκρισιμότητα των κυβερνητικών οικονομικών πληροφοριών.
- Η λογιστική αποτελεί μέρος μόνο μιας γενικότερης αλλαγής του ύφους και ήθους της δημόσιας διοίκησης.
- Συνήθως, οι αλλαγές εφαρμόζονται πρώτα σε τοπικούς και μεμονωμένους φορείς και στη συνέχεια ακολουθεί η εθνική κυβέρνηση.
- Υπάρχει μία γενικότερη τάση στις κυβερνήσεις προς την υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης.
- Στις περισσότερες περιπτώσεις, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομαλότητα της διαδικασίας, πρώτα έρχεται η μεταρρύθμιση της λογιστικής ταμειακής βάσης και έπειτα ακολουθεί η μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.
- Η μεταρρύθμιση στη σύνταξη προϋπολογισμού ακολουθεί τη μεταρρύθμιση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης.
- Σε εθνικό επίπεδο επικρατούν τα διπλά συστήματα λογιστικής.
- Το περιεχόμενο των μεταρρυθμίσεων της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης διαφέρει μεταξύ των χωρών και ακόμη και μέσα στις χώρες μεταξύ των διαφορετικών επιπέδων οργάνωσης.
- Παρά τα προβλήματα και τις δυσχέρειες που παρουσιάζονται στην πράξη, οι προοπτικές φαίνονται ευοίωνες, καθώς όλο και περισσότεροι κατανοούν τη σημασία των αλλαγών που έχουν προταθεί.

## 11.2 ΤΑ ΕΠΟΜΕΝΑ ΒΗΜΑΤΑ

Φαίνεται ότι στο όχι πολύ μακρινό μέλλον το μεγαλύτερο μέρος του κόσμου θα αγκαλιάσει και θα υιοθετήσει συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις μέσω των IFRS, IPSAS ή παρόμοιων προτύπων.

Τα IPSAS, όμως, δεν καλύπτουν ακόμα το πλήρες φάσμα των οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα<sup>41</sup>. Παραδείγματος χάριν, δεν καλύπτονται οι αλληλεξαρτήσεις μεταξύ της υποβολής οικονομικών καταστάσεων και της σύνταξης προϋπολογισμού ούτε διάφορες άλλες σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών που είναι ιδιαίτερες στο δημόσιο τομέα. Αυτές οι περιοχές είναι υπό εξέταση από τα IFAC-IPSASB, και θα καλυφθούν κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών. Επιπλέον, μια ομάδα εργασίας (που περιλαμβάνει τα IFAC - IPSASB, το ΔΝΤ, τον ΟΟΣΑ, και διάφορους αντιπροσώπους υπουργείων οικονομικών) εξετάζει πώς να εναρμονίσει τις ανάγκες για την υποβολή καταστάσεων με τα IPSAS, τις οικονομικές κυβερνητικές στατιστικές και το ευρωπαϊκό σύστημα λογαριασμών του 1995.

Αυτή την περίοδο το συμβούλιο των IPSAS εργάζεται στη θέσπιση, μεταξύ άλλων, ενός προτύπου για χρηματοοικονομικά εργαλεία και ενός εννοιολογικού πλαισίου για την κυβερνητική λογιστική. Στη συνέχεια θα ασχοληθεί και με τα άυλα στοιχεία στο δημόσιο τομέα, όπως και με άλλα ζητήματα που αποτελούν πρόκληση για τους φορείς του δημόσιου τομέα, όπως το πώς να λογοδοτήσουν για τις ελεγχόμενες οντότητες και τις αντίστοιχες επιχορηγήσεις που έχουν γίνει, κάτι που καταδεικνύει ότι υπάρχει ακόμα πολλή εργασία που πρέπει να γίνει. Στον πίνακα που ακολουθεί γίνεται μια σύντομη αναφορά στους τομείς που απασχολούν ή θα απασχολήσουν στο μέλλον το IPSASB για την έκδοση αντίστοιχων προτύπων.

ΤΟΜΕΑΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Λογιστική συνταξιοδοτικών παροχών	Βασισμένος στις υποχρεώσεις κοινωνικής πολιτικής. Συμπληρωματικός στις παροχές στους εργαζομένους. Θα μπορούσε να γίνει αντικείμενο συζήτησης νωρίτερα.
Γεωργία	Όχι τόσο σημαντικός. Συζητείται το πότε θα εκδοθεί.
Ενώσεις φορέων	Σημαντικός τομέας καθώς υπάρχει κενό. Θα εκδοθεί πολύ σύντομα.

<sup>41</sup> FM Notes, 2/2004, "Operationalizing IPSAS", Number 3

Κέρδη ανά μετοχή	Χαμηλός βαθμός εφαρμογής στους δημόσιους φορείς.
Εξερεύνηση και εκμετάλλευση φυσικών πόρων	Όχι τόσο σημαντικός. Συζητείται το πότε θα εκδοθεί.
Μέτρηση εύλογης αξίας	Είναι υπό συζήτηση.
Χρηματοοικονομικά εργαλεία	Τα στοιχεία δείχνουν ότι μερικές οντότητες του δημόσιου τομέα ήδη το εφαρμόζουν. Η ασυνέπεια του IPSAS 15 με τα πρότυπα του IASB πρέπει να εξεταστεί.
Κληρονομιά	Είναι υπό συζήτηση.
Φόρος εισοδήματος	Χαμηλός βαθμός εφαρμογής στους δημόσιους φορείς.
Συμβόλαια Ασφάλισης	Θα συζητηθεί ύστερα από τη βελτίωση του αντίστοιχου προτύπου του IASB.
Άϋλα στοιχεία	Υψηλός βαθμός εφαρμογής στους δημόσιους φορείς. Θα συζητηθεί ύστερα από τη βελτίωση του αντίστοιχου προτύπου του IASB.
Προσωρινές οικονομικές καταστάσεις	Χαμηλός βαθμός εφαρμογής στους δημόσιους φορείς.
Μακροχρόνια ταμειακή βιωσιμότητα	Ειδικευμένο για το δημόσιο τομέα και ιδιαίτερα υψηλής προτεραιότητας.
Έρευνα και ανάπτυξη	Ειδικευμένο για το δημόσιο τομέα και ιδιαίτερα υψηλής προτεραιότητας.
Μη κυκλοφορούν ενεργητικό προς πώληση και έκτακτες λειτουργίες	Είναι υπό συζήτηση.
Καταστάσεις αποδοτικότητας	Ειδικευμένο για το δημόσιο τομέα και ιδιαίτερα υψηλής προτεραιότητας.
Περίληψη του προτύπου ταμειακής βάσης	Υψηλής προτεραιότητας.
Πληρωμές μερισμάτων	Χαμηλός βαθμός εφαρμογής στους δημόσιους φορείς.
Μικρομεσαίες οντότητες	Θα συζητηθεί ύστερα από τις αποφάσεις του IASB.

Ανανέωση υφιστάμενων προτύπων	Υπάρχει μεγάλη ανάγκη προκειμένου, όπου απαιτείται, να μειωθεί το χάσμα μεταξύ IPSAS και IFRS.
-------------------------------	--

Πίνακας<sup>42</sup> 11.1 Τομείς που απασχολούν ή θα απασχολήσουν στο μέλλον το IPSASB για την έκδοση προτύπων

Μελλοντικά πεδία έρευνας θα μπορούσαν να αποτελέσουν η περαιτέρω ανάπτυξη των δυσχερειών που παρουσιάζονται κατά την εφαρμογή των IPSAS και των αιτιών που οδηγούν σε αυτές, η ανάλυση της υιοθέτησης των IPSAS από την Ελλάδα και οι πιθανές επιπτώσεις από την εφαρμογή τους και η εστίαση σε μεμονωμένα, υψηλού ενδιαφέροντος, ζητήματα των IPSAS.

---

<sup>42</sup> Πηγή: International Public Sector Accounting Standards Board, April 2007, “Strategy and Operational Plan 2007-2009”

## **BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ξενόγλωσση**

Accounting Branch, 2/2004, “Adoption of International Accounting Standards in the Act Public Sector”

ASA, “IPSAS”, October 2008 , 27

Blidiel Rodica Gabriela, Farcane Nicoleta, Moraru Maria, 2006, “International Public Sector Accounting Standards and Public Accounting Reform in Europe”

CRECER, May, 1st, 2008, Accounting and Accountability for Regional Economic Growth, Issue No. 4

Christina Schaefer, 2006, “Delineating the Public Financial Management Reform – On the Common Mistake of Overestimating the Reform as Universal Remedy and How to Avoid This”, *Administratie si Management Public*, 6/2006

Deloitte, 2007, “IPSAS Summary: A Common Financial Language for the Public Sector”, 2007 Edition

Deloitte, 2009, “IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, Draft April 2009

FM Notes, 2/2004, “Operationalizing IPSAS”, Number 3

Giuseppe Grossi, 2006, “Public sector accounting and budgeting reforms in Europe: International Public Sector Accounting Standards”

International Accounting Education Standards Board, 2009, “Proposed IAESB 2010–2012 Strategy and Work Plan”, Exposure Draft July 2009

IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, 2009

International Labour Office, 2007, “Update on the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, GB.298/PFA/7 298th Session

International Public Sector Accounting Standards Board, June 2009, “Further Explanatory Material on Exposure Draft 42: Improvements to IPSASs. How Amendments in”

Improvements to IFRSs” issued by the International Accounting Standards Board in May 2008 have been Addressed by the IPSASB”

International Public Sector Accounting Standards Board, June 2009, Proposed International Public Sector Accounting Standard Improvements to IPSASs, Final Exposure Draft 42

International Public Sector Accounting Standards Board, April 2007, “Strategy and Operational Plan 2007-2009”

International Public Sector Accounting Standards Board, October 2008, “Process for Reviewing and Modifying IASB Documents”

Lourdes Torres, 2004, “Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems”, Public Administration and Development 24, 447–456

Massimiliano Claps, 2002, “Accounting, budgeting and reporting: How is the regulatory framework changing in the public sector?”

National Audit Office, 2007, “IPSAS Compliance Guide, December 2007 Edition

Rodica Gabriela BLIDISEL, Adina POPA, Andra POP, 2006, “Budgetary and accounting experience in public sector- comparative case study”

Ron Kluvers, 2003, “Accountability for Performance in Local Government”, Australian Journal of Pubic Administration, 62, 57-69

The International Consortium on Governmental Financial Management, 2003, “Public Fund Digest”, Volume III, No. 2

Tom Rowles, (2005) “Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making”, Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 3, No. 2

Željko Šević, (2006) “Accounting Aspects of ‘New Public Management’: Accrual Accounting in the Public Sector”, Journal of Finance and Management in Public Services. Vol. 4 No. 1

### **Ελληνόγλωσση**

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008, «Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια», Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ

Τσακλάγκανος Α., 2000, Χρηματοοικονομική λογιστική, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

Καραγιώργος Θεοφάνης και Ανδρέας Πετρίδης: Γερμανός, 2006 Εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το γενικό λογιστικό σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) : θεωρία & πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη

### **Ιστότοποι**

[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

[www.fee.be](http://www.fee.be)

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

[www.ipsas.org](http://www.ipsas.org)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com)

[www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α<sup>43</sup>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ (ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ)		
31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 200X		
	200X	200X-1
<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>		
<b>ΚΥΚΛΟΦ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>		
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών	X	X
Ποσά Εισπρακτέα	X	X
Αποθέματα	X	X
Προκαταβολές	X	X
Άλλα στοιχεία ενεργητικού	X	X
	X	X
<b>ΜΗ ΚΥΚΛΟΦ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>		
Απαιτήσεις	X	X
Επενδύσεις σε τρίτους	X	X
Άλλες χρηματοοικονομικές αξίες	X	X
Υποδομές, εγκαταστάσεις, εξοπλισμός	X	X
Γήπεδα και κτήρια	X	X
Άυλα στοιχεία	X	X
Άλλα μη χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
	X	X
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>		
<b>ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>		
Ποσά πληρωτέα	X	X
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο τμήμα Μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	X	X
Βραχυχρόνιοι προμηθευτές	X	X
Παροχές σε εργαζομένους	X	X
Συνταξιοδοτήσεις	X	X
	X	X
<b>ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

<sup>43</sup> Πηγή: IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

Ποσά πληρωτέα (μακροχρόνια)	X	X
Μακροπρόθεσμα δάνεια	X	X
Μακροπρόθεσμοι προμηθευτές	X	X
Παροχές σε εργαζομένους (μακροχρόνια)	X	X
Συνταξιοδοτήσεις (μακροχρόνια)	X	X
	X	X
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ/ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>		
Κεφάλαιο συνεισφερόμενο από άλλους κυβερνητικούς φορείς	X	X
Αποθεματικό	X	X
Συσσωρευμένες ζημίες/κέρδη	X	X
Δικαιώματα μειοψηφίας	X	X
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ/ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΤΗΣΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 200X**

**(Λειτουργική Κατηγοριοποίηση Δαπανών)**

	200X	200X-1
<b>ΕΣΟΔΑ</b>		
Φόροι	X	X
Πρόστιμα, άδειες	X	X
Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές	X	X
Μεταφορές από άλλους κυβερνητικούς φορείς	X	X
Άλλα έσοδα	X	X
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΕΞΟΔΑ</b>		
Γενικές δημόσιες υπηρεσίες	(X)	(X)
Άμυνα	(X)	(X)
Δημόσια τάξη και ασφάλεια	(X)	(X)
Εκπαίδευση	(X)	(X)
Υγεία	(X)	(X)
Κοινωνική Προστασία	(X)	(X)
Φιλανθρωπίες	(X)	(X)
Ψυχαγωγία, πολιτισμός και θρησκεία	(X)	(X)
Περιβαλλοντική προστασία	(X)	(X)
Άλλα έξοδα	(X)	(X)
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(X)	(X)
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Δικαιώματα πλειοψηφίας συνδεδεμένων μερών	X	X
<b>ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΟ ΣΕ</b>		
Πλειοψηφία του φορέα	X	X
Δικαιώματα μειοψηφίας	X	X

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΤΗΣΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 200X****(Κατηγοριοποίηση Βάσει του Είδους των Δαπανών)**

	200X	200X-1
<b>ΈΣΟΔΑ</b>		
Φόροι	X	X
Πρόστιμα, άδειες	X	X
Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές	X	X
Μεταφορές από άλλους κυβερνητικούς φορείς	X	X
Άλλα έσοδα	X	X
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΈΣΟΔΑ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΈΞΟΔΑ</b>		
Μισθοί και παροχές σε εργαζομένους	(X)	(X)
Χορηγίες και άλλες πληρωμές	(X)	(X)
Δαπάνες κατανάλωσης και προμηθειών	(X)	(X)
Αποσβέσεις και χρεολήσια	(X)	(X)
Μείωση περιουσίας, εξοπλισμού, εγκαταστάσεων	(X)	(X)
Άλλα έξοδα	(X)	(X)
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(X)	(X)
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΈΞΟΔΑ</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Δικαιώματα πλειοψηφίας συνδεδεμένων μερών	X	X
<b>ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΟ ΣΕ</b>		
Πλειοψηφία του φορέα	X	X
Δικαιώματα μειοψηφίας	X	X

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 200X**

	ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΣΤΗΝ ΠΛΕΙΟΨΗΦΙΑ					ΔΙΚΑΙΩ	ΚΑΘΑΡΗ
	ΣΥΝΕΙΣΦΕ	ΑΛΛΑ	ΑΠΟΘΕΜ	ΣΥΣΣΩΡΕΥ	ΣΥΝΟ	ΜΑΤΑ	ΑΞΙΑ/ΠΕΡΙ
	ΡΟΜΕΝΟ	ΑΠΟΘΕΜ	ΑΤΙΚΑ	ΜΕΝΑ	ΛΟ	ΜΕΙΟΨΗ	ΟΥΣΙΑ
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΑΤΙΚΑ	ΜΕΤΑΤΡ	ΚΕΡΔΗ/ΖΗ		ΦΙΑΣ	
			ΟΠΩΝ	ΜΙΕΣ			
Ποσά στις 31/12/200X -1	X	X	(X)	X	X	X	X
Αλλαγές στις πολιτικές λογιστικής				(X)	(X)	(X)	(X)
Νέα ισσοροπία	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Μεταβολές στην καθαρή αξία/περιο υσία το 200X</b>							
Κέρδη από επανεκτιμή σεις περιουσίας		X			X	X	X
Ζημίες από επανεκτιμή σεις επενδύσεω ν		(X)			(X)	(X)	(X)
Συναλλαγμ ατικές διαφορές			(X)		(X)	(X)	(X)
Καθαρά έσοδα που		X	(X)		X	X	X

αναγνωρίζο νται απευθείας στης καθαρή περιουσία							
Κέρδος περιόδου				X	X	X	X
<b>Συνολικά έσοδα και έξοδα περιόδου</b>		X	(X)	X	X	X	X
Ποσά στις 31/12/200X	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Μεταβολές στην καθαρή αξία/περιο υσία το 200X+1</b>							
Ζημίες από επανεκτιμή σεις περιουσίας		(X)			(X)	(X)	(X)
Κέρδη από επανεκτιμή σεις επενδύσεω ν		X			X	X	X
Συναλλαγμ ατικές διαφορές			(X)		(X)	(X)	(X)
Καθαρά έσοδα που αναγνωρίζο νται		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)

απευθείας στης καθαρή περιουσία							
Έλλειμμα περιόδου			(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Συνολικά έσοδα και έξοδα περιόδου</b>		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ποσά στις 31/12/200X +1	X	X	(X)	X	X	X	X

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β<sup>44</sup>

ΕΤΗΣΙΑ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΩΝ				
ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 200X				
	200X		200X-1	
	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ/ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ/Π ΛΗΡΩΜΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ	ΠΛΗΡΩΜ ΕΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ
<b>ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ</b>				
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ				
Φόρος εισοδήματος	X		X	
Φόρος προστιθέμενης αξίας	X		X	
Φόρος περιουσίας	X		X	
Άλλοι φόροι	X		X	
	<b>X</b>		<b>X</b>	
ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΒΟΗΘΕΙΑ	X	X	X	X
ΑΛΛΕΣ ΧΟΡΗΓΙΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΕΙΑ	X	X	X	X
ΑΛΛΑ ΔΑΝΕΙΑ				
Έσοδα από δάνεια	X	X		
ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ				
Έσοδα από διάθεση εξοπλισμού και εγκαταστάσεων	X		X	
ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ				
Έσοδα από εμπορικές δραστηριότητες	X		X	
ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ	X	X	X	X
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

<sup>44</sup> Πηγή: IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II, 2009

<b>ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ</b>				
<b>ΠΛΗΡΩΜΕΣ</b>				
<b>ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ</b>				
Μισθοί και παροχές σε εργαζομένους	(X)	(X)	(X)	(X)
Προμήθειες και καταναλώσεις	(X)	(X)	(X)	(X)
	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ</b>				
Χορηγίες	(X)		(X)	
Άλλες μεταφορές ποσών	(X)		(X)	
	<b>(X)</b>		<b>(X)</b>	
<b>ΕΞΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ</b>				
Αγορά/κατασκευή εξοπλισμού και εγκαταστάσεων	(X)	(X)	(X)	(X)
Αγορά χρηματοοικονομικών μέσων	(X)		(X)	
	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ΕΠΑΝΑΡΗΜΑΤΟΔ ΟΤΗΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ ΕΠΙΤΟΚΙΩΝ</b>				
Επαναχρηματοδότησ η δανείων	(X)		(X)	
Χρεολύσια	(X)		(X)	
	<b>(X)</b>		<b>(X)</b>	
<b>ΆΛΛΕΣ ΠΛΗΡΩΜΕΣ</b>	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΛΗΡΩΜΕΣ</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗ</b>	X		X	

ΑΡΧΙΚΑ ΜΕΤΡΗΤΑ	X	X
ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗ	X	X
ΤΕΛΙΚΑ ΜΕΤΡΗΤΑ	X	X

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ<sup>45</sup>

### IPSAS 1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

#### Ημερομηνία Εφαρμογής

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

#### Στόχος

Καθορίζεται ο τρόπος που καταρτίζονται οι γενικής χρήσης δημοσιονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, καθώς και δίνονται οδηγίες για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

#### Περιεχόμενο

- Περιλαμβάνει τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν την κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων και αφορούν τη συνέχεια των χρήσεων, την αυτοτέλεια των χρήσεων, τη συνέπεια της παρουσίασης και της ταξινόμησης των ποσών, τη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής, το σύνολο και την ουσιαστικότητα.
  - Αποτελείται από ένα πλήρες σύνολο των οικονομικών καταστάσεων:
  - κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός),
  - κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης,
  - κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων/καθαρών περιουσιακών στοιχείων
  - κατάσταση ταμειακών ροών,
  - όταν ο φορέας καθιστά διαθέσιμη στο κοινό την έγκριση του προϋπολογισμού, τότε είναι δυνατή μια σύγκριση των προϋπολογισθέντων και πραγματικών ποσών,
  - Σημειώσεις, που περιλαμβάνουν μια σύνοψη των θεμελιωδών λογιστικών αρχών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.
- Μια οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα IPSAS, θέτει στις σημειώσεις μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση της εν λόγω συμμόρφωση. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως σύμφωνες με τα IPSAS, εκτός εάν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις αυτών.

---

<sup>45</sup> Πηγή: Deloitte, 2009, “IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, Draft April 2009

- Δεν μπορούν να συμψηφίζονται ενεργητικό και παθητικό, όπως και έσοδα και έξοδα, εκτός εάν αυτό επιτρέπεται ή απαιτείται από άλλο IPSAS.
- Πρέπει, για όλα τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και σημειώσεις, να προσκομίζονται πληροφορίες από την προηγούμενη περίοδο. Αυτές οι πληροφορίες λαμβάνονται υπόψη μόνο όταν σχετίζονται με την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Στην περίπτωση που τροποποιείται η παρουσίαση ή η κατάταξη, ανακατατάσσονται ο χαρακτήρας, το ποσό και η αιτιολόγηση για οποιαδήποτε ανακατάταξη αναγράφεται.
- Η κατάσταση μεταβολών του καθαρού ενεργητικού/μετοχικού κεφαλαίου εμφανίζει όλες τις αλλαγές στο καθαρό ενεργητικό/μετοχικό κεφάλαιο.
- Οι οικονομικές καταστάσεις, γενικά, καταρτίζονται ετησίως. Εάν αλλάξει η ημερομηνία από το τέλος του έτους και οι καταστάσεις καταρτίζονται για περίοδο πέραν του ενός έτους, απαιτείται η κοινοποίηση αυτού.
- Κανονικά απαιτείται η διάκριση μεταξύ τρεχουσών και μη, για τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Σε γενικές γραμμές, μεταγενέστερα γεγονότα δεν κατατάσσονται ως τρέχοντα ή μη τρέχοντα. Μια οντότητα οφείλει να αναφέρει για κάθε περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού και παθητικού, που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να αξιοποιηθούν ή να διευθετηθούν πριν και μετά τους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, το ποσό που θα αξιοποιηθεί ή διακανονιστεί μετά την πάροδο των δώδεκα μηνών.
- Το IPSAS 1 καθορίζει τα ελάχιστα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός), στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης, στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων/καθαρών περιουσιακών στοιχείων και στην κατάσταση ταμειακών ροών και περιλαμβάνει οδηγίες για τον προσδιορισμό των επιπλέον στοιχείων, επικεφαλίδων και επί μέρους αθροισμάτων.
- Η ανάλυση των εξόδων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης μπορεί να γίνει είτε ανά είδος είτε ανά λειτουργία. Εάν επιλεγθεί η λειτουργική ανάλυση, τότε πρέπει να παρέχεται επιπλέον η κατάταξη ανά είδος.
- Το IPSAS 1 καθορίζει τις ελάχιστες απαιτήσεις κοινοποίησης για τις σημειώσεις. Οι λεπτομέρειες αυτές περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με:
  - τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται,
  - την αιτιολόγηση ότι η διοίκηση, στο πλαίσιο της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών του φορέα, επέλεξε εκείνες που έχουν τις πιο

σοβαρές επιπτώσεις επί των ποσών που αναγνωρίζονται στις δημοσιονομικές καταστάσεις,

- τις βασικές υποθέσεις σχετικά με το μέλλον, καθώς και άλλες βασικές πηγές εκτίμησης της αβεβαιότητας, που προκαλούν σημαντική προσαρμογή των ποσών του ενεργητικού και παθητικού που μεταφέρονται στο επόμενο οικονομικό έτος,
- την έδρα και νομική μορφή της οντότητας,
- μια περιγραφή της φύσης των δραστηριοτήτων του φορέα,
- μια αναφορά στη σχετική νομοθεσία και
- το όνομα της ελέγχουσας οντότητας και της τελικής ελέγχουσας οντότητας.

## **IPSAS 2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιουλίου 2001.

### **Στόχος**

Απαιτεί την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τις αλλαγές στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, σε μια οντότητα του δημόσιου τομέα, μέσα από μια κατάσταση ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με τις λειτουργίες, τις επενδύσεις και τις πηγές χρηματοδότησης των δραστηριοτήτων.

### **Περιεχόμενο**

- Μία κατάσταση ταμειακών ροών θα πρέπει να αναλύει τις αλλαγές στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και να τις διαχωρίζει ως λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές.
- Τα ταμειακά ισοδύναμα περιλαμβάνουν βραχυπρόθεσμες επενδύσεις (λιγότερο από τρεις μήνες από την ημερομηνία κτήσης), εύκολα μετατρέψιμες σε ρευστά διαθέσιμα και με την επιφύλαξη του κινδύνου μεταβολής της αξίας. Γενικά, δεν αποκλείονται επενδύσεις μετοχικού κεφαλαίου.
- Οι ταμειακές ροές για λειτουργικές δραστηριότητες αναφέρονται χρησιμοποιώντας είτε την άμεση (συνιστάται) ή την έμμεση μέθοδο.
- Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο ενθαρρύνονται να παρέχουν μία συμφωνία του πλεονάσματος/ελλείμματος από συνήθεις δραστηριότητες με τις καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.
- Οι ταμειακές ροές από ληφθέντες και καταβληθέντες τόκους και μερίσματα εμφανίζονται χωριστά και ταξινομούνται ως λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές.
- Οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από φόρους ή καθαρό πλεόνασμα ταξινομούνται ως λειτουργικές εκτός αν μπορούν να αναγνωριστούν ρητώς ως χρηματοδοτικές ή επενδυτικές.

- Η συναλλαγματική ισοτιμία που χρησιμοποιήθηκε για τη μετάφραση των ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα είναι το ποσοστό σε ισχύ κατά την ημερομηνία αναφοράς των ταμειακών ροών.
- Οι συνολικές ταμειακές ροές που αφορούν κτήση και διάθεση ελεγχόμενων οντοτήτων και άλλων λειτουργικών μονάδων πρέπει να παρουσιάζονται χωριστά, και να ταξινομούνται ως επενδυτικές, με καθορισμένες πρόσθετες γνωστοποιήσεις.
- Οι αποδοτικές επενδύσεις και η χρηματοδότηση συναλλαγών που δεν απαιτούν τη χρήση ρευστών διαθεσίμων, εξαιρούνται από την κατάσταση ταμειακών ροών, αλλά θα πρέπει να αναφέρονται χωριστά.

## **IPSAS 3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Περιγράφει τα κριτήρια επιλογής και αλλαγής των λογιστικών πολιτικών, μαζί με τη λογιστική μεταχείριση και κοινοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων και διορθώσεων σφαλμάτων.

### **Περιεχόμενο**

- Ελλείπει προτύπου που εφαρμόζεται ειδικά σε μια συναλλαγή, άλλο συμβάν ή κατάσταση, η διοίκηση πρέπει να χρησιμοποιήσει την κρίση της στην ανάπτυξη και εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής που έχει ως αποτέλεσμα οι πληροφορίες που είναι:
  - σχετικές με τις ανάγκες λήψεως αποφάσεων των χρηστών και
  - έγκυρες, με τρόπο κατά τον το οποίο οι οικονομικές καταστάσεις:
  - παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τις οικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές της οντότητας,
  - απεικονίζεται η οικονομική και όχι μόνο η νομική ουσία των συναλλαγών, άλλων συμβάντων και συνθηκών,
  - είναι ουδέτερες,
  - είναι συνετές,
  - είναι ολοκληρωμένες.
- Ορίζεται μια ιεραρχία για την επιλογή των λογιστικών πολιτικών:
  - πρώτα υιοθετούνται τα IPSAS, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν σχετικές με την εφαρμογή τους οδηγίες
  - σε πιθανή έλλειψη ενός άμεσα εφαρμόσιμου προτύπου, χρησιμοποιούνται οι απαιτήσεις και οδηγίες για πρότυπα που ασχολούνται με παρόμοια και συναφή θέματα, όπως και οι ορισμοί, αναγνώριση και μέτρηση κριτηρίων για στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, εσόδων και εξόδων που περιγράφονται επίσης σε άλλα πρότυπα και

- η διοίκηση μπορεί επίσης να λάβει υπόψη τις πιο πρόσφατες οδηγίες άλλων ρυθμιστικών οργάνων για πρότυπα και καθιερωμένες πρακτικές του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα.
- Εφαρμογή όμοιων λογιστικών πολιτικών σε παρόμοιες συναλλαγές.
- Αλλαγή στη λογιστική πολιτική γίνεται, μόνο εάν απαιτείται από κάποιο πρότυπο, ή έχει ως αποτέλεσμα αξιόπιστες και πιο σχετικές πληροφορίες.
- Εάν μια αλλαγή στη λογιστική πολιτική απαιτείται από κάποιο πρότυπο, πρέπει να ακολουθηθούν οι μεταβατικές διατάξεις. Εάν δεν έχουν καθοριστεί, ή εάν οι αλλαγές είναι εθελοντικές, εφαρμόζεται η νέα πολιτική λογιστικής εκ των υστέρων με επανάληψη των προηγούμενων καταστάσεων. Αν η αναδιατύπωση είναι πρακτικώς ανέφικτη, το σωρευτικό αποτέλεσμα της αλλαγής περιλαμβάνεται στο καθαρό ενεργητικό/μετοχικό κεφάλαιο.
- Οι αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις (για παράδειγμα, αλλαγές στην ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου) καταχωρούνται για την τρέχουσα περίοδο, ή τις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους (χωρίς επαναδιατύπωση).
- Όταν η διάκριση μεταξύ μιας αλλαγής στη λογιστική πολιτική και μιας αλλαγής στη λογιστική εκτίμηση είναι ασαφής, η αλλαγή αυτή αντιμετωπίζεται ως μια αλλαγή στη λογιστική εκτίμηση.
- Όλα τα πριν την περίοδο σφάλματα πρέπει να διορθώνονται εκ των υστέρων στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που επιτρέπεται να καταρτισθούν για τα ζητήματα αυτά, μετά την ανακάλυψή τους, με την επανάληψη των συγκριτικών ποσών της προηγούμενης περιόδου ή, εάν το σφάλμα παρουσιάστηκε πριν από την προηγούμενη περίοδο, διατυπώνοντας ξανά την έναρξη χρήσης της περιόδου αυτής.

## **IPSAS 4 ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2010.

### **Στόχος**

Να ορίσει την λογιστική επεξεργασία στις συναλλαγές της οντότητας σε ξένο νόμισμα και ξένων διαδικασιών.

### **Περιεχόμενο**

- Κατ' αρχάς, καθορίζεται το λειτουργικό υποβολής καταστάσεων των οντοτήτων - το νόμισμα του βασικού οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η οντότητα.
- Έπειτα, μετατρέπονται όλα τα στοιχεία ξένου νομίσματος στο λειτουργικό νόμισμα:
  - στην ημερομηνία της συναλλαγής, χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία για την αρχική αναγνώριση και μέτρηση
  - στις επόμενες ημερομηνίες υποβολής καταστάσεων χρησιμοποιώντας:
    - το ποσοστό κλεισίματος για τα νομισματικά στοιχεία
    - τις συναλλαγματικές ισοτιμίες στην ημερομηνία συναλλαγής για τα μη νομισματικά στοιχεία που φέρονται με ιστορικό κόστος και
    - τις συναλλαγματικές ισοτιμίες στην ημερομηνία αξιολόγησης για τα μη νομισματικά στοιχεία που φέρονται στην εύλογη αξία
- Οι διαφορές ανταλλαγής, που προκύπτουν από την τακτοποίηση των νομισματικών στοιχείων και τη μετατροπή τους με διαφορετικό ποσοστό από αυτό που είχε αναγνωριστεί αρχικά, συμπεριλαμβάνονται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα, με μια εξαίρεση: οι διαφορές ανταλλαγής που προκύπτουν από τα νομισματικά στοιχεία που αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης των οντοτήτων σε μια ξένη λειτουργία αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την ξένη λειτουργία σε χωριστό τμήμα των καθαρών ιδίων κεφαλαίων/ενεργητικού. Αυτές οι διαφορές θα αναγνωριστούν στο πλεόνασμα/έλλειμμα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.
- Η κατάσταση και η χρηματοοικονομική θέση των ξένων διαδικασιών των οντοτήτων των οποίων το λειτουργικό νόμισμα δεν είναι το νόμισμα μιας

υπερπληθωριστικής οικονομίας έχουν μετατραπεί σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης που χρησιμοποιεί τις ακόλουθες διαδικασίες:

- τα στοιχεία του ενεργητικού/παθητικού για κάθε κατάσταση οικονομικής θέσης που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών) έχουν μετατραπεί στο ποσοστό κλεισίματος της ημερομηνία αναφοράς αυτής της κατάστασης
  - το εισόδημα και οι δαπάνες κάθε κατάστασης χρηματοοικονομικής απόδοσης (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών) έχουν μετατραπεί στις συναλλαγματικές ισοτιμίες στις ημερομηνίες των συναλλαγών και
  - όλες οι προκύπτουσες διαφορές ανταλλαγής αναγνωρίζονται χωριστό τμήμα των καθαρών ιδίων κεφαλαίων/ενεργητικού.
- Ισχύουν πρόσθετοι κανόνες για τη μετατροπή σε ένα νόμισμα μιας οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα ανήκει σε υπερπληθωριστική οικονομία.

## **IPSAS 5 ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιουλίου 2001.

### **Στόχος**

Να επιβληθεί η λογιστική μεταχείριση για το κόστος δανεισμού.

### **Περιεχόμενο**

- Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει το επιτόκιο, την απόσβεση της διαφοράς υπέρ το άρτιο ή υπό το άρτιο για δάνεια και την απόσβεση των παρεπόμενων δαπανών όσον αφορά τη διευθέτηση των δανείων.
- Επιτρέπονται δύο λογιστικών επεξεργασίες:
  - μοντέλο εξόδων: χρησιμοποιούνται όλα τα έξοδα δανεισμού κατά την περίοδο που πραγματοποιούνται, και
  - μοντέλο κεφαλαιοποίησης: το κόστος δανεισμού που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή ανέγερση ενός στοιχείου του ενεργητικού, μετατρέπεται σε κεφαλαίο, αλλά μόνο όταν είναι πιθανό ότι οι δαπάνες αυτές θα έχουν ως αποτέλεσμα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή υπηρεσίες στον φορέα και το κόστος μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Όλα τα άλλα έξοδα δανεισμού που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης θα πρέπει να εγγράφονται όταν πραγματοποιούνται.
- Σε περίπτωση που μια οντότητα υιοθετεί το μοντέλο κεφαλαιοποίησης, το εφαρμόζει με συνέπεια σε όλα τα έξοδα δανεισμού που μπορούν να αποδοθούν άμεσα για την απόκτηση ακινήτων, την κατασκευή ή παραγωγή όλων των κατάλληλων περιουσιακών στοιχείων του φορέα. Έσοδα από προσωρινές επενδύσεις αφαιρούνται από το πραγματικό κόστος του δανεισμού.
- Ένα κατάλληλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί σημαντική χρονική περίοδο για να θεωρηθεί έτοιμο για προβλεπόμενη χρήση ή πώληση. Παραδείγματα αποτελούν τα κτίρια, γραφεία, νοσοκομεία και περιουσιακά στοιχεία όπως οδοί, γέφυρες και εγκαταστάσεις παραγωγής ενέργειας, καθώς και ορισμένα αποθέματα.
- Εάν έχουν δανειστεί κεφάλαια, γενικά, και χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ενός κατάλληλου περιουσιακού στοιχείου, εφαρμόζεται ένας συντελεστής κεφαλαιοποίησης (σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού που ισχύει

για τα γενικά εκκρεμή δάνεια κατά τη διάρκεια της περιόδου) για δαπάνες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου και για τον καθορισμό του ποσού των εξόδων δανεισμού μετατρέψιμων σε κεφαλαιοποίηση.

## **IPSAS 6 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Επιβάλλονται απαιτήσεις για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για μια οικονομική οντότητα, σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Ορίζεται ο τρόπος λογοδοσίας για επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, από κοινού ελέγχου οντότητες και συνδεδεμένες σε ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις οντότητες.

### **Περιεχόμενο**

- Ελεγχόμενη οντότητα είναι μια οντότητα που ελέγχεται από άλλο φορέα, γνωστό ως ελέγχουσα οντότητα. Έλεγχος είναι η δύναμη που διέπει τις λειτουργικές και δημοσιονομικές πολιτικές. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, είναι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβάνονται οι συνδεδεμένες - ελεγχόμενες) που παρουσιάζονται ως εκείνες μίας ενιαίας οντότητας.
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν όλες τις ελεγχόμενες οντότητες, εκτός όταν υπάρχουν αποδείξεις ότι:
  - ο έλεγχος πρόκειται να είναι προσωρινός, διότι η ελεγχόμενη οντότητα αποκτήθηκε και διατηρείται αποκλειστικά για τη μεταγενέστερη διάθεση στην αγορά εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση, και
  - η διοίκηση επιδιώκει ενεργά να βρει έναν αγοραστή.
- Δε γίνεται καμία εξαίρεση για ελεγχόμενη οντότητα που λειτουργεί μακροχρόνια υπό σοβαρούς περιορισμούς μεταφοράς κεφαλαίων. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν αποκλείεται από την ενοποίηση, απλώς, επειδή οι δραστηριότητές της είναι ανόμοιες με εκείνες των άλλων δραστηριοτήτων στο πλαίσιο του οικονομικού φορέα.
- Εξαλείφονται πλήρως υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και έξοδα μεταξύ οντοτήτων του ομίλου του φορέα.

- Οι ενοποιημένες δημοσιονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με τη χρήση ενιαίων λογιστικών πολιτικών για παρεμφερείς συναλλαγές και άλλα συμβάντα σε παρόμοιες περιστάσεις.
- Οι ημερομηνία αναφοράς των ελεγχόμενων οντοτήτων δεν μπορεί να είναι διαφορετική πέραν των τριών μηνών, από την ημερομηνία αναφοράς της ελέγχουσας οντότητας.
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας αναφέρονται στα καθαρά ίδια κεφάλαια/ενεργητικό στην ενοποιημένη κατάσταση, ξεχωριστά από τα καθαρά ίδια κεφάλαια/ενεργητικό της ελέγχουσας οντότητας και δεν αφαιρείται κατά το άθροισμα των εσόδων ή εξόδων της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το πλεόνασμα/έλλειμμα της οικονομικής οντότητας κατανέμεται μεταξύ δικαιωμάτων μειοψηφίας και της πλειοψηφία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης.

## **IPSAS 7 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Περιγράφεται η λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες ασκείται επιρροή με τη μορφή της συμμετοχής ή άλλης μορφής εισόδου στο μετοχικό κεφάλαιο.

### **Περιεχόμενο**

- ισχύει για όλες τις επενδύσεις στις οποίες η οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν επενδυτής είναι:
  - μια εταιρεία venture capital ή
  - ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή καταπιστευματική επενδυτική μονάδα ή άλλη παρόμοια οντότητα, όπως μια επένδυση που συνδέεται με ασφαλιστικά κεφάλαια και που αποτιμάται στην εύλογη αξία, στην οποία οι αλλαγές αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την περίοδο αυτών των αλλαγών, σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα όσον αφορά στην αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων.
- Όταν δεν υπάρχει απόδειξη ότι η επένδυση αποκτήθηκε και κατέχεται με αποκλειστικό σκοπό τη διάθεσή της, εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση επιδιώκει ενεργά την εύρεση αγοραστή, η επένδυση πρέπει να ταξινομηθεί ως εμπορική και να αντιμετωπιστεί, σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα όσον αφορά στην αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων.
- Σε κάθε άλλη περίπτωση ακολουθείται η μέθοδος της καθαρής θέσης για όλες τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις όπου ο φορέας ασκεί ουσιώδη επιρροή.
- Στη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταγράφεται στο ιστορικό κόστος. Στη συνέχεια, προσαρμόζεται απεικονίζοντας τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μετά την απόκτηση της επενδύμενης οντότητας. Το πλεόνασμα/έλλειμμα αντικατοπτρίζεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης του επενδυτή.

- Οι ημερομηνίες αναφοράς των συγγενών επιχειρήσεων δεν μπορεί να διαφέρει περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες του επενδυτή.
- Ακόμη και αν δεν ετοιμάζονται ενοποιημένες καταστάσεις, για παράδειγμα, επειδή ο επενδυτής δεν έχει ελεγχόμενες οντότητες, είναι απαραίτητη η λογιστική ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, ο επενδυτής δεν εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης κατά την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων, όπως ορίζεται στο IPSAS 6, αλλά κάθε επένδυση αντιμετωπίζεται είτε στο κόστος κτήσης, είτε ως χρηματοπιστωτικό μέσο.

## **IPSAS 8 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση για συμμετοχές σε κοινοπραξία, ανεξάρτητα από τις δομές ή νομικές μορφές των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας.

### **Συνοπτικές**

- ισχύει για όλες τις επενδύσεις στις οποίες ο επενδυτής έχει τον κοινό έλεγχο, εκτός εάν ο επενδυτής είναι:
  - μια εταιρεία venture capital ή
  - ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή καταπιστευματική επενδυτική μονάδα ή άλλη παρόμοια οντότητα, όπως μια επένδυση που συνδέεται με ασφαλιστικά κεφάλαια και που αποτιμάται στην εύλογη αξία, στην οποία οι αλλαγές αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την περίοδο αυτών των αλλαγών, σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα όσον αφορά στην αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων. Το βασικό χαρακτηριστικό της κοινοπραξίας είναι μια συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη δεσμεύονται να αναλάβουν μια δραστηριότητα που υπόκειται σε κοινό έλεγχο. Οι κοινοπραξίες μπορούν να ταξινομηθούν ως από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων, από κοινού ελεγχόμενων περιουσιακών στοιχείων και από κοινού ελεγχόμενων οντοτήτων. Για κάθε τύπο ισχύουν διαφορετικές λογιστικές συμπεριφορές.
- Από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες: ο επενδυτής αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει, τα έξοδα και υποχρεώσεις που αναλαμβάνει και το μερίδιο των κερδών, τόσο στις ιδιαίτερες όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία: ο επενδυτής αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις το μερίδιο του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις τυχόν υποχρεώσεις που έχουν προκύψει, τα έσοδα από την πώληση ή χρήση του μεριδίου της παραγωγής της κοινοπραξίας, το μερίδιο των εξόδων που προκύπτουν από την κοινοπραξία και τα έξοδα που προκύπτουν άμεσα από τη

συμμετοχή του στην κοινοπραξία. Αυτοί οι κανόνες εφαρμόζονται τόσο στις ιδιαίτερες όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

- Από κοινού ελεγχόμενες οντότητες: επιτρέπονται δύο λογιστικές πολιτικές:
  - αναλογική ενοποίηση: στο πλαίσιο αυτής της μεθόδου, ο ισολογισμός περιλαμβάνει το μερίδιο των περιουσιακών στοιχείων που ελέγχει από κοινού και το μερίδιο των υποχρεώσεων για τα οποία είναι συνυπεύθυνος ο επενδυτής. Στην κατάσταση της χρηματοοικονομικής επίδοσης περιλαμβάνει, το μερίδιο των εσόδων και δαπανών της από κοινού ελεγχόμενης οντότητας και
  - της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως περιγράφεται στο IPSAS 7.
- Όταν δεν υπάρχει απόδειξη ότι η επένδυση αποκτήθηκε και κατέχεται με αποκλειστικό σκοπό τη διάθεσή της, εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση επιδιώκει ενεργά την εύρεση αγοραστή, η επένδυση πρέπει να ταξινομηθεί ως εμπορική και να αντιμετωπιστεί, σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα όσον αφορά στην αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων.
- Ακόμη και αν δεν ετοιμάζονται ενοποιημένες καταστάσεις, για παράδειγμα, επειδή ο επενδυτής δεν έχει ελεγχόμενες οντότητες, είναι απαραίτητη η λογιστική της αναλογικής ενοποίησης/καθαρής θέσης. Ωστόσο, ο επενδυτής κατά την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων, όπως ορίζεται στο IPSAS 6, αντιμετωπίζει κάθε επένδυση είτε στο κόστος κτήσης, είτε ως χρηματοπιστωτικό μέσο.

## **IPSAS 9 ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΩΝ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιουλίου 2002.

### **Στόχος**

Περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση για τα έσοδα που προκύπτουν από την συναλλακτικές ανταλλαγές και γεγονότα.

### **Περιεχόμενο**

- Το IPSAS 9 ισχύει για έσοδα που προέρχονται από τις ακόλουθες συναλλακτικές ανταλλαγές και γεγονότα:
  - Απόδοση υπηρεσιών,
  - Πώληση εμπορευμάτων και
  - Χρήση άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, από την οποία προκύπτουν τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα.
- Τα έσοδα πρέπει να αποτιμούνται στην εύλογη αξία.
- Αναγνώριση:
  - από την πώληση εμπορευμάτων: όταν έχουν μεταφερθεί στον αγοραστή οι κίνδυνοι, τα οφέλη και ο αποτελεσματικός έλεγχος από τον πωλητή, το ποσό των εσόδων που μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο, είναι πιθανό ότι τα οικονομικά πλεονεκτήματα ή οι εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται με τη συναλλαγή να μεταβιβάζονται στον φορέα και το κόστος που προέκυψε ή που μπορεί να προκύψει από την πληρωμή της αξίας της συναλλαγής μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
  - από την απόδοση υπηρεσιών: αναφορά στο στάδιο της ολοκλήρωσης της συναλλαγής την ημερομηνία του ισολογισμού, εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής μπορεί να υπολογιστεί με αξιόπιστο τρόπο. Εάν το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί με αξιόπιστο τρόπο, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο στο βαθμό που τα αντίστοιχα έξοδα αναγνωρίζονται ως ανακτήσιμα.
- Για τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα: αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανό ότι τα οικονομικά πλεονεκτήματα ή εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται

με τη συναλλαγή να μεταβιβάζονται στον φορέα και το ποσό των εσόδων μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.

- Τόκοι: με βάση το ποσοστό χρόνου θα λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απόδοση επί του περιουσιακού στοιχείου.
- Δικαιώματα: όπως αυτά έχουν κερδηθεί σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμφωνίας.
- Μερίσματα: όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα πληρωμής του μετόχου ή του φορέα.

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιουλίου 2002.

### **Στόχος**

Επιβάλλονται ειδικοί κανόνες για οντότητες που αφορά η αναφορά σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, έτσι ώστε οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών πληροφοριών) να έχουν νόημα.

### **Περιεχόμενο**

- Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας που αναφέρονται σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας πρέπει να συντάσσονται στην τρέχουσα μονάδα μέτρησης κατά την ημερομηνία υποβολής τους.
- Συγκριτικά στοιχεία για την προηγούμενη περίοδο και οποιεσδήποτε πληροφορίες σχετικά με προηγούμενες περιόδους, πρέπει να αναφέρονται στην ίδια τρέχουσα μονάδα μέτρησης, κατά την ημερομηνία υποβολής των καταστάσεων.
- Το πλεόνασμα ή έλλειμμα στην καθαρή νομισματική θέση αναγράφεται χωριστά στη κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης.
- Όταν φορείς του δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν στις οικονομικές τους καταστάσεις τις σχετικές δημοσιονομικές πληροφορίες, πρέπει επίσης να τις επαναλαμβάνουν στην ίδια τρέχουσα μονάδα μέτρησης.
- Γενικά μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική όταν υπάρχει σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού 100 % για πάνω από τρία έτη.

## **IPSAS 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιουλίου 2002.

### **Στόχος**

Περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση για έσοδα και δαπάνες που συνδέονται με συμβάσεις κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις του αναδόχου.

### **Περιεχόμενο**

- Τα έσοδα συμβολαίου περιλαμβάνουν το αρχικό ποσό που θα συμφωνηθεί στη σύμβαση μαζί με τις διακυμάνσεις εργασίας φασόν, απαιτήσεις και πληρωμές στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα έχει ως αποτέλεσμα έσοδα και μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
- Τα έσοδα συμβολαίου αποτιμούνται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή πρόκειται να εισπραχθεί.
- Οι δαπάνες συμβολαίου περιλαμβάνουν δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση, δαπάνες που οφείλονται σε γενικές συμβάσεις δραστηριότητας και που μπορούν να εκχωρηθούν σε συστηματική και ορθολογική βάση και άλλα έξοδα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα στον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Όπου το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται με την αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης, κατά την ημερομηνία υποβολής των καταστάσεων.
- Εάν το αποτέλεσμα δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το πλεόνασμα δεν αναγνωρίζεται. Αντίθετα, τα έσοδα της σύμβασης αναγνωρίζονται μόνο στο βαθμό που οι δαπάνες της σύμβασης αναμένεται να ανακτηθούν και να εγγραφονται όπως πραγματοποιήθηκαν.

## **IPSAS 12 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση των αποθεμάτων στο πλαίσιο του ιστορικού κόστους, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού και αναγνώρισής του, της απομείωσης μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Παρέχει επίσης οδηγίες για τους τύπους κόστους που χρησιμοποιούνται.

### **Περιεχόμενο**

- Τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του ιστορικού κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Σε περίπτωση που τα αποθέματα αποκτώνται μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής, το κόστος τους αποτιμάται στην αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ωστόσο, τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του ιστορικού κόστους και του τρέχον κόστους αντικατάστασης, όταν κρατούνται για:
  - διανομή δωρεάν ή αντί ενός ονομαστικού ποσού ή
  - κατανάλωση κατά τη διαδικασία παραγωγής των εμπορευμάτων, τα οποία πρόκειται να διανεμηθούν δωρεάν ή αντί ενός ονομαστικού ποσού.
- Τα κόστη συμπεριλαμβάνουν όλα τα κόστη αγορών, το κόστος μετατροπής (υλικά, εργατικά και ΓΒΕ) και άλλες δαπάνες για την επεξεργασία των αποθεμάτων, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις συναλλαγματικές διαφορές και το κόστος πώλησης των αποθεμάτων. Μειώσεις, εκπτώσεις και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον καθορισμό των δαπανών αγοράς.
- Για είδη αποθεμάτων που δεν είναι ομοιόμορφα, ειδικά έξοδα αποδίδονται σε συγκεκριμένα στοιχεία αποθεμάτων. Το κόστος προσδιορίζεται είτε με τη μέθοδο FIFO είτε με τη μέση σταθμισμένη βάση. Η LIFO δεν επιτρέπεται.
- Μια οντότητα εφαρμόζει τον ίδιο τύπο κόστους για όλες τα αποθέματα που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά. Για αποθέματα με διαφορετικό χαρακτήρα ή χρήση, μπορεί να δικαιολογηθεί διαφορετικός τύπος κόστους.
- Όταν τα αποθέματα πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται, η λογιστική αξία αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αναγνωρίζεται

το σχετικό έσοδο. Εάν δεν υπάρχει κανένα σχετικό έσοδο, τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν τα εμπορεύματα διανεμηθούν ή όταν έχουν προσφερθεί οι σχετικές υπηρεσίες.

- Η μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την περίοδο της απώλειας ή καταστροφής που παρουσιάζεται. Η αναστροφή που προκύπτει από την αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως μείωση των εξόδων απογραφής κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αυτά παρουσιάζονται.

## **IPSAS 13 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Να οριστούν οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

### **Περιεχόμενο**

- Μία μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική εάν μεταφέρει όλους τους σημαντικούς κινδύνους και ανταμείβει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος στο τέλος μπορεί ή δεν μπορεί να μεταφερθεί.
- Όλες οι άλλες μισθώσεις ταξινομούνται ως λειτουργικές μισθώσεις. Η γη και τα κτίρια από μια τέτοια μίσθωση θεωρούνται ξεχωριστά για τους σκοπούς ταξινόμησης της μίσθωσης.
- Χρηματοδοτικές μισθώσεις, λογιστική του μισθωτή:
  - στους λογαριασμούς ενεργητικού και παθητικού αναγνωρίζει τη χαμηλότερη από την παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών της μίσθωσης και την εύλογη αξία του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, όπως καθορίζεται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας είναι το επιτόκιο της μίσθωσης ή το επιτόκιο δανεισμού,
  - πολιτική απόσβεσης : όπως στα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία και
  - πληρωμές: κυμαίνονται μεταξύ του τόκου και της μείωσης της υποχρέωσης.
- Χρηματοδοτικές μισθώσεις, λογιστική εκμισθωτή:
  - αναγνωρίζει στον ισολογισμό ως εισπρακτέο ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση της μίσθωσης, και
  - αναγνωρίζει ως οικονομικό έσοδο με βάση ένα σταθερό περιοδικό συντελεστή απόδοσης της καθαρών επένδυσης.
- Λειτουργικές μισθώσεις, λογιστική μισθωτή:
  - αναγνωρίζει σε σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, τις πληρωμές μίσθωσης ως

δαπάνη, εκτός εάν είναι αντιπροσωπευτική του χρονοδιαγράμματος, προς όφελος του χρήστη, κάποια άλλη συστηματική βάση.

- Λειτουργικές μισθώσεις, λογιστική εκμισθωτή:
  - τα στοιχεία του ενεργητικού που αντιπροσωπεύουν λειτουργικές μισθώσεις υποβάλλονται στον ισολογισμό ανάλογα με τη φύση του περιουσιακού στοιχείου και
  - τα έσοδα της μίσθωσης αναγνωρίζεται σε σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν κάποια άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του χρονοδιαγράμματος, προς όφελος του.
- Οι εκμισθωτές στις λειτουργικές μισθώσεις, προσθέτουν τα αρχικά άμεσα έξοδα που προκύπτουν στη διαπραγμάτευση και τακτοποίηση μιας λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια μίσθωσης με τους ίδιους όρους με τα έσοδα της μίσθωσης.
- Η λογιστική μεταχείριση των συναλλαγών με τη μέθοδο sale and leaseback εξαρτάται από το αν αυτές είναι ουσιαστικά χρηματοδοτικές ή λειτουργικές μισθώσεις.

## **IPSAS 14 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Ορίζεται πότε μία οντότητα προσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα μετά την ημερομηνία υποβολής τους καθώς και τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν.

### **Περιεχόμενο**

- Γεγονότα μετά την ημερομηνία υποβολής των καταστάσεων είναι τα συμβάντα, ευνοϊκά και δυσμενή, που προκύπτουν μεταξύ της ημερομηνίας υποβολής και της ημερομηνίας αναφοράς.
- Προσαρμόσιμα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι εκείνα που προσκομίζουν αποδεικτικά στοιχεία των όρων που υπήρχαν κατά την ημερομηνία υποβολής – πρέπει να γίνει προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων ώστε να

αντανακλούν αυτά τα συμβάντα που προσκομίζουν αποδεικτικά στοιχεία των όρων που υπήρχαν κατά την ημερομηνία υποβολής (π.χ., επίλυσης μιας υπόθεσης στο Δικαστήριο μετά την ημερομηνία υποβολής, που επιβεβαιώνει ότι ο φορέας είχε την υποχρέωση κατά την ημερομηνία υποβολής).

- Μη προσαρμόσιμα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι εκείνα που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία υποβολής – δεν πρέπει να γίνει προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντικατοπτρίζουν τα συμβάντα που προέκυψαν μετά την ημερομηνία υποβολής (π.χ., μια μείωση της εύλογης αξίας ενός ακινήτου μετά το τέλος του έτους, που δεν αλλάζει την αποτίμηση του ακινήτου κατά την ημερομηνία υποβολής).
- Μερίσματα που προτείνονται ή δηλώνονται μετά την ημερομηνία υποβολής δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία υποβολής. Απαιτείται, όμως, κοινοποίηση.
- Μια οντότητα δεν καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της συνέχειας της δραστηριότητας αν γεγονότα μετά την ημερομηνία υποβολής υποδεικνύουν ότι αυτό δεν είναι κατάλληλο (π.χ., εάν υπάρχει πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας ή να τερματιστούν οι εργασίες μετά την ημερομηνία υποβολής, ή ότι δεν υπάρχει καμία άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση, πέρα από αυτή).
- Μια οντότητα οφείλει να αναφέρει την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων και το όργανο που έδωσε την έγκριση. Εάν κάποιο άλλο όργανο έχει την εξουσία να τροποποιεί τις οικονομικές καταστάσεις μετά την υποβολή, ο φορέας υποχρεούται να το γνωστοποιεί.
- Εάν μια οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία υποβολής, σχετικά με τους όρους που υπήρχαν κατά την ημερομηνία υποβολής, ο φορέας ενημερώνει για τους νέους όρους.

## **IPSAS 15 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003.

### **Στόχος**

Η περιγραφή αρχών και κριτηρίων για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στον ισολογισμό του φορέα και για την αναγνώριση πληροφοριών, οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται για τα αναγνωρίσιμα και μη αναγνωρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα.

### **Περιεχόμενο**

- Τα χρηματοοικονομικά μέσα κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμμετοχικοί τίτλοι και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις με αντίστοιχη κατάταξη των τόκων, ζημιών/κερδών και μερισμάτων και των συνθηκών υπό τις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.
- Η κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων γίνεται κατά το χρόνο έκδοσης, δε μεταβάλλεται και βασίζεται στην ουσία της συμφωνίας ή στην αρχική αναγνώριση και όχι στη μορφή τους.
- Η χρηματοοικονομική υποχρέωση ισχύει όταν ο εκδότης υποχρεούται να δώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο ή ο κάτοχος μπορεί να απαιτήσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο.
- Όταν δε δημιουργείται συμβατική υποχρέωση ένα μέσο καλείται συμμετοχικός τίτλος.
- Οι συμμετοχές, τα μερίσματα και οι ζημίες σχετικά με το χρηματοοικονομικό μέσο αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και αναφέρονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης ως έξοδα/έσοδα.
- Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια υποχρέωση συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό παρουσιάζεται στον ισολογισμό όταν ο φορέας έχει το δικαίωμα και προτίθεται να το κάνει είτε σε καθαρή βάση είτε αναγνωρίζοντας άμεσα το στοιχείο/υποχρέωση.
- Στις γνωστοποιήσεις περιλαμβάνονται:
  - Οι στόχοι διαχείρισης του κινδύνου και οι μέθοδοι αντιστάθμισης
  - Οι όροι, οι συνθήκες και οι χρησιμοποιούμενες λογιστικές μέθοδοι και πρακτικές για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα.

- Πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικούς και σε κινδύνους επιτοκίου.
- Την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εκτός αν αυτή δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο.

## **IPSAS 16 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### **Στόχος**

Περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση για επενδύσεις σε ακίνητα και οι σχετικές κοινοποιήσεις που πρέπει να γίνονται.

### **Περιεχόμενο**

- Επενδύσεις σε ακίνητα αποτελούν η γη ή τα κτίρια που κατέχονται, (είτε από τον κάτοχο είτε στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης) με σκοπό την ενοικίαση ή την υπεραξίας ή και τα δύο, αντί για:
  - χρήση στην παραγωγή ή παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς,
  - πώληση στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων.
- Οι επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται ως στοιχεία ενεργητικού όταν και μόνο όταν:
  - είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται με την αυτά θα μεταβιβασθεί στον φορέα,
  - το κόστος ή η εύλογη αξία τους μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
- Το παρόν πρότυπο δεν ισχύει για ιδιοκατοικούμενα ακίνητα ή ακίνητα που οικοδομήθηκαν για μελλοντική χρήση ως επένδυση ή ακίνητα που κατέχονται με σκοπό την πώληση στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων.
- Οι επενδύσεις σε ακίνητα, αρχικά, πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος συναλλαγών πρέπει να περιλαμβάνεται στο αρχικό κόστος. Όταν μια επένδυση αποκτάται χωρίς κόστος, ή αντί ενός ονομαστικού ποσού, το κόστος θα υπολογίζεται με την εύλογη αξία όπως την ημερομηνία κτήσης.
- Μετά την αναγνώριση η οντότητα επιλέγει την ακολουθούμενη πολιτική λογιστικής (είτε την εύλογη αξία είτε το ιστορικό κόστος):
  - εύλογης αξία: οι επενδύσεις σε ακίνητα αποτιμούνται στην εύλογη αξία και οι μεταβολές αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα/έλλειμμα, για την περίοδο που προκύπτει ή

- ο το ιστορικό κόστος: οι επενδύσεις σε ακίνητα αποτιμούνται στο αποσβεσθέν κόστος μείον τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. Εξακολουθεί να αναγράφεται η εύλογη αξία.
- Εάν μια οντότητα χρησιμοποιεί το μοντέλο της εύλογης αξίας, όταν όμως αποκτάται ένα ακίνητο, υπάρχει σαφής απόδειξη ότι ο φορέας δεν θα είναι σε θέση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας σε συνεχή βάση, χρησιμοποιείται το πρότυπο κόστος για το συγκεκριμένο ακίνητο. Στην περίπτωση αυτή η υπολειμματική αξία του ακινήτου, υποτίθεται ότι είναι μηδέν.
- Αλλαγή από ένα μοντέλο στο άλλο πραγματοποιείται μόνο εάν η αλλαγή θα έχει ως αποτέλεσμα μια πιο κατάλληλη παρουσίαση.

## IPSAS 17 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

### Ημερομηνία εφαρμογής

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

### Στόχος

Ορίζονται οι αρχές για την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση (προσδιορισμός λογιστικής αξίας και αποσβέσεων και ζημιών απομείωσης) των ενσώματων ακινητοποιήσεων, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση του φορέα και τις αλλαγές σε αυτή.

### Περιεχόμενο

- Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία μόνο εάν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι εν δυνάμει υπηρεσίες θα μεταφερθούν στον φορέα και το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία.
- Το πρότυπο αυτό δεν απαιτεί ή απαγορεύει την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς. Μια οντότητα η οποία αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς είναι υποχρεωμένη να τηρεί τις απαιτήσεις δημοσιότητας σε σχέση με τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς που έχουν αναγνωρισθεί και μπορεί, αλλά δεν απαιτείται να συμμορφώνεται με άλλες απαιτήσεις του IPSAS 17 όσον αφορά τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία.
- Η αρχική αναγνώριση στο κόστος, περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα για την ετοιμασία για την προβλεπόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Όταν ένα πάγιο αποκτάται δωρεάν ή αντί ονομαστικού κόστους, χρησιμοποιείται η εύλογη αξία όπως την ημερομηνία κτήσης. Εάν χορηγείται αναστολή πληρωμής, τότε πρέπει να αναγνωρίζεται τόκος.
- Μετά την απόκτηση, το IPSAS 17 επιτρέπει την επιλογή των λογιστικών μοντέλων για ένα ολόκληρο κλάδο ενσώματων:
  - μοντέλο κόστους : πάγιο κόστος μείον τη συσσωρευμένη απόσβεση και ζημίες
  - μοντέλο αναπροσαρμογής: εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον τις επόμενες αποσβέσεις και ζημίες.

- Με το μοντέλο αναπροσαρμογής, οι ανατιμήσεις πραγματοποιούνται τακτικά και όλα τα στοιχεία ενός δεδομένου κλάδου αναπροσαρμόζονται. Οι αυξήσεις αναπροσαρμογής, πιστώνονται απευθείας ως πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Ωστόσο, η αύξηση αναγνωρίζεται ως έσοδο στο πλεόνασμα/έλλειμμα στο βαθμό που αντιστρέφει τη μείωση της αναπροσαρμογής της ίδιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως δαπάνη στο πλεόνασμα/έλλειμμα. Οι μειώσεις αναπροσαρμογής έχουν χρεωθεί πρώτα έναντι του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που σχετίζεται με την ίδια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, καθώς και οποιαδήποτε υπέρβαση έναντι του πλεονάσματος/ελλείμματος.
- Οι αυξομειώσεις των αναπροσαρμογών για μεμονωμένα πάγια μέσα σε ένα κλάδο ενσώματων πρέπει να συμψηφίζονται μέσα σε αυτόν τον κλάδο, αλλά δεν πρέπει να αντισταθμίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία σε διαφορετικές κατηγορίες.
- Κάθε μέρος ενός ενσώματου με κόστος, το οποίο είναι σημαντικό, σε σχέση με το συνολικό κόστος του, πρέπει να αποσβεστεί ξεχωριστά.
- Οι αποσβέσεις χρεώνονται συστηματικά στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου. Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τις εν δυνάμει υπηρεσίες που αναμένεται να καταναλωθούν από τον φορέα. Η υπολειμματική αξία πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ισούται με το ποσό που ο φορέας θα λάβει αυτή τη στιγμή, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Εάν η λειτουργία ενός στοιχείου (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) απαιτεί τακτικές μεγάλες επιθεωρήσεις, όταν εκτελείται κάθε μεγάλη επιθεώρηση, το κόστος του αναγνωρίζεται από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ως υποκατάστατο, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Εάν υπάρχουν διαφορετικές προσδοκίες από προηγούμενες εκτιμήσεις, η αλλαγή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως μια αλλαγή στην εκτίμηση της λογιστικής σε συμφωνία με τα IPSAS.
- Οι μεταβατικές διατάξεις επιτρέπουν στις οντότητες να αναγνωρίζουν τα ενσώματα στο ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία για την πρώτη εφαρμογή αυτού του προτύπου.

## **IPSAS 18 ΑΝΑΦΟΡΑ/ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΜΗΜΑΤΩΝ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιουλίου 2003.

### **Στόχος**

Η θέσπιση αρχών για την υποβολή χρηματοοικονομικών πληροφοριών κατά τμήματα για την καλύτερη κατανόηση των επιδόσεων του φορέα κατά το παρελθόν, τον προσδιορισμό των πόρων που διατίθενται προς υποστήριξη των κύριων δραστηριοτήτων του φορέα, την ενίσχυση της διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων.

### **Περιεχόμενο**

- Μία οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζει το IPSAS 18 στην παρουσίαση των πληροφοριών κατά τμήμα.
- Εάν παρουσιάζονται μαζί οι ενοποιημένες και οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι πληροφορίες κατά τμήμα πρέπει να παρουσιάζονται μόνο βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Τα τμήματα βασίζονται συνήθως στα σημαντικά αγαθά και υπηρεσίες που παρέχει ο φορέας, τα προγράμματα που προσφέρει ή τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει.
- Παρέχονται οδηγίες αναφοράς των τμημάτων, αλλά το IPSAS 18 δεν καθορίζει τα ποσοτικά όρια που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό των ανακοινώσιμων τμημάτων.
- Μία δομή πρωτογενούς και δευτερογενούς αναφοράς τμημάτων μπορεί να υιοθετείται, με μόνο περιορισμό γνωστοποιήσεων σχετικά με τα δευτερεύοντα τμήματα.
- Οι πληροφορίες ανά τμήμα πρέπει να βασίζονται στις ίδιες λογιστικές πολιτικές με αυτές της οντότητας.
- Τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερα τμήματα πρέπει να αποδοθούν στα τμήματα εάν και μόνο εάν, συναφή έσοδα και δαπάνες εκχωρούνται επίσης σε αυτά τα τμήματα.
- Εάν ένα τμήμα προσδιορίζεται ως τμήμα για πρώτη φορά, τα δεδομένα προηγούμενης περιόδου που παρουσιάζονται για λόγους σύγκρισης, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να αντικατοπτρίζουν το εν λόγω τμήμα ως ξεχωριστό.



## **IPSAS 19 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

### **Στόχος**

Ορίζονται κατάλληλα κριτήρια και βάσεις μέτρησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και εξασφαλίζεται ότι αποκαλύπτονται επαρκείς πληροφορίες στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να επιτραπεί στους χρήστες να κατανοήσουν τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος τους. Ως εκ τούτου, το IPSAS 19 αποσκοπεί στο να εξασφαλίσει ότι στις οικονομικές καταστάσεις εξετάζονται μόνο οι πραγματικές υποχρεώσεις. Σχεδιαζόμενες μελλοντικές δαπάνες, ακόμη και όταν επιτρέπεται από τη διοίκηση, εξαιρούνται από την αναγνώριση, όπως είναι οι αυτασφαλιζόμενες απώλειες, οι γενικές αβεβαιότητες και άλλα συμβάντα που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί.

### **Περιεχόμενο**

- Μία πρόβλεψη αναγνωρίζεται μόνο όταν:
  - ένα παρελθόν συμβάν έχει δημιουργήσει μια παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση,
  - είναι πιθανή μια εκροή πόρων που περιλαμβάνει οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που απαιτούνται για τη διευθέτηση της υποχρέωσης και
  - το ποσό της υποχρέωσης μπορεί να υπολογιστεί με αξιόπιστο τρόπο.
- Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η καλύτερη εκτίμηση του ποσού του διακανονισμού των δαπανών που απαιτούνται για τη διευθέτηση της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία υποβολής των καταστάσεων.
- Απαιτείται αναθεώρηση των προβλέψεων σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, προκειμένου να προσαρμοστούν οι αλλαγές, ανάλογα με την τρέχουσα καλύτερη εκτίμηση.
- Εάν δεν είναι πλέον πιθανό ότι απαιτείται μια εκροή πόρων που περιλαμβάνει οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες για τη διευθέτηση της υποχρέωσης, η πρόβλεψη πρέπει να αντιστραφεί.

- Οι προβλέψεις χρησιμοποιούνται μόνο για τους σκοπούς για τους οποίους προορίζονταν αρχικά.
- Παραδείγματα προβλέψεων μπορεί να είναι επαχθείς συμβάσεις, αναδιάρθρωση προβλέψεων, εγγυήσεις, επιστροφές και αποκατάσταση εγκαταστάσεων.
- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν όταν:
  - υπάρχει μια πιθανή υποχρέωση να επιβεβαιώνεται από μια μελλοντική εκδήλωση που είναι έξω από τον έλεγχο της οντότητας, ή
  - μια παρούσα υποχρέωση, μπορεί αλλά κατά πάσα πιθανότητα όχι, να απαιτεί μια εκροή πόρων που περιλαμβάνει οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες, ή
  - δεν μπορεί να γίνει μια αρκετά αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού μιας παρούσα υποχρέωση (αυτό είναι σπάνιο).
- Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις απαιτούν μόνο την αποκάλυψη (καμία αναγνώριση). Εάν η πιθανότητα εκροής είναι απομακρυσμένη, τότε δεν αποκαλύπτονται.
- Ενδεχόμενες απαιτήσεις προκύπτουν όταν η εισροή οικονομικών ωφελειών ή εν δυνάμει υπηρεσιών είναι πιθανή, αλλά όχι σίγουρη και η εμφάνιση εξαρτάται από ένα συμβάν έξω από τον έλεγχο της οντότητας.
- Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις απαιτούν μόνο την αποκάλυψη (καμία αναγνώριση). Εάν η υλοποίηση των εσόδων είναι σχεδόν βέβαιη, το σχετικό περιουσιακό στοιχείο δεν είναι πιθανό ενεργητικό και η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων και των σχετικών εσόδων γίνεται σκόπιμη.
- Εάν μια οντότητα έχει μια δαπανηρή σύμβαση, η παρούσα υποχρέωση στο πλαίσιο της σύμβασης είναι αναγνωρισμένη και μετράται ως πρόβλεψη.

## **IPSAS 20 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

### **Στόχος**

Να εξασφαλιστεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα δείξουν την ύπαρξη συνδεδεμένων σχέσεων και συναλλαγών μεταξύ του φορέα και των συνδεδεμένων μερών. Αυτή η πληροφορία είναι απαραίτητη για σκοπούς λογοδοσίας και για να διευκολυνθεί η καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και επίδοσης του φορέα.

### **Περιεχόμενο**

- Συνδεδεμένα μέρη είναι εκείνα που ελέγχουν ή ασκούν σημαντική επίδραση στο φορέα αναφοράς και τα μέρη που είναι ελεγχόμενα ή να επηρεάζονται σημαντικά από το φορέα αναφοράς. Εάν ο φορέας αναφοράς και μια άλλη οντότητα, είναι υπό κοινό έλεγχο, οι οντότητες αυτές θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη.
- Πρέπει να αποκαλύπτονται:
  - σχέσεις που περιλαμβάνουν τον έλεγχο, ακόμη και όταν δεν υπήρξαν συναλλαγές μεταξύ τους,
  - πράξεις συνδεδεμένων μερών και
  - αποζημιώσεις διοικήσεων.
- Για πράξεις συνδεδεμένων μερών, η γνωστοποίηση απαιτείται από τη φύση της σχέσης, τον τύπο των πράξεων που έχουν σημειωθεί και τα στοιχεία των συναλλαγών που είναι αναγκαία για την αποσαφήνιση της σημασίας αυτών των συναλλαγών και επαρκή προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν συναφείς και αξιόπιστες πληροφορίες για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

## **IPSAS 21 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2006.

### **Στόχος**

Να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν ταμειακές ροές δεν απεικονίζονται πέρα από το ύψος των ανακτήσιμων ποσών και πως τα ποσά αυτά προσδιορίζονται (απομείωση).

### **Περιεχόμενο**

- Το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν ταμειακές ροές εκτός από συμβάσεις κατασκευής, αποθέματα, χρηματοοικονομικά μέσα, επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία, ενσώματες ακινητοποιήσεις και άλλα στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα.
- Οι δημόσιοι φορείς που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές πρέπει να εφαρμόζουν το IPSAS 26.
- Οι ζημίες απομείωσης πρέπει να αναγνωρίζονται, άμεσα στο πλεόνασμα/έλλειμμα, όταν η λογιστική αξία του στοιχείου ξεπερνάει το ανακτήσιμο ποσό.
- Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης οι αποσβέσεις για μελλοντικές περιόδους θα προσαρμόζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το αναθεωρημένο ποσό μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία, σε συστηματική βάση στην ωφέλιμη ζωή του.
- Το ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη τιμή μεταξύ της εύλογης αξίας μείον την τιμή πώλησης και της αξίας χρήσης του στοιχείου. Η αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των εν δυνάμει υπηρεσιών του στοιχείου. Η παρούσα αξία των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών καθορίζεται από τις παρακάτω τρεις προσεγγίσεις:
  - Προσέγγιση του αποσβεσθέντος κόστους αντικατάστασης: η παρούσα αξία των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών υπολογίζεται ως το αποσβεσθέν κόστος αντικατάστασης. Το κόστος αντικατάστασης ενός στοιχείου είναι το κόστος αντικατάστασης των υπολειπομένων εν δυνάμει υπηρεσιών. Αυτό αποσβένεται για να απεικονίσει το στοιχείο στην κατάσταση χρήσης του.

Ένα στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε μέσω αντικατάστασης των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών είτε μέσω της αναπαραγωγής του. Το αποσβεσθέν κόστος αντικατάστασης είναι χαμηλότερο μεταξύ του κόστους αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης μειωμένο κατά τη συσσωρευμένη απόσβεση στη βάση αυτού του κόστους ώστε να απεικονιστούν οι υπηρεσίες του στοιχείου που έχουν αναλωθεί ή λήξει.

- Προσέγγιση του κόστους αποκατάστασης: η παρούσα αξία των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών υπολογίζονται αφαιρώντας το κόστος αντικατάστασης που έχει υπολογιστεί από το κόστος αντικατάστασης των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών πριν την απομείωση. Το τελευταίο συνήθως ορίζεται ως το χαμηλότερο μεταξύ της αποσβεσθείσας αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης του στοιχείου.
  - Προσέγγιση των μονάδων υπηρεσίας: η παρούσα αξία των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών ορίζεται μειώνοντας το τρέχον κόστος των εν λόγω υπηρεσιών πριν την απομείωση προκειμένου να προσαρμοστεί με το μειωμένο αριθμό αναμενόμενων μονάδων υπηρεσίας μετά την απομείωση. Το τρέχον κόστος αντικατάστασης των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών πριν την απομείωση συνήθως ορίζεται ως το χαμηλότερο μεταξύ της αποσβεσθείσας αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης του στοιχείου πριν την απομείωση.
- Ο φορέας πρέπει να εξετάζει τα περιουσιακά στοιχεία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, έτσι ώστε να εντοπίζει οποιαδήποτε ένδειξη απομείωσης.
  - Αναστροφή των ζημιών απομείωσης προηγούμενων περιόδων επιτρέπεται υπό προϋποθέσεις.

## **IPSAS 22 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Απριλίου 2009.

### **Στόχος**

Περιγράφονται οι απαιτήσεις δημοσιότητας για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με τον γενικό κυβερνητικό τομέα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της. Η δημοσιοποίηση των κατάλληλων πληροφοριών σχετικά με τον γενικό κυβερνητικό τομέα μπορεί να προσφέρει καλύτερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ εμπορικών και μη εμπορικών δραστηριοτήτων της κυβέρνησης και μεταξύ οικονομικών καταστάσεων και στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

### **Περιεχόμενο**

- Οι δημοσιονομικές πληροφορίες σχετικά με το δημόσιο τομέα πρέπει να κοινοποιηθούν σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές που θεσπίζονται για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της κυβέρνησης, με δύο εξαιρέσεις:
  - στον τομέα της γενικής κυβέρνησης δεν εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του IPSAS 6, όσον αφορά σε φορείς στους τομείς των δημόσιων χρηματοοικονομικών εταιρειών και δημόσιων μη χρηματοοικονομικών εταιρειών.
  - στον τομέα της γενικής κυβέρνησης πρέπει να αναγνωρίζονται οι επενδύσεις στους τομείς των δημόσιων μη χρηματοοικονομικών εταιρειών και των δημόσιων χρηματοοικονομικών εταιρειών ως στοιχείο του ενεργητικού και να αντιμετωπίζονται με τη καθαρή θέση.
- Πρέπει με την παρουσίαση των γνωστοποιήσεων του δημοσίου τομέα να είναι εμφανές ότι οι οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης εκπονήθηκαν σύμφωνα με τα IPSAS.
- Πρέπει να γίνονται γνωστοποιήσεις για τις σημαντικές ελεγχόμενες οντότητες που περιλαμβάνονται στον τομέα της γενικής κυβέρνησης όπως και κάθε μεταβολή από την προηγούμενη περίοδο των φορέων αυτών, μαζί με την επεξήγηση των λόγων

για τους οποίους κάθε τέτοια οντότητα που προηγουμένως συμπεριλήφθηκε στον τομέα της γενικής κυβέρνησης δεν περιλαμβάνεται πλέον.

## **IPSAS 23 ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ)**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 30η Ιουνίου 2008. Υπάρχουν αρκετές μεταβατικές διατάξεις.

### **Στόχος**

Περιγράφονται οι απαιτήσεις για την υποβολή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εσόδων που προκύπτουν από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, εκτός από μη ανταλλακτικές συναλλαγές που οδηγούν σε ενοποίηση φορέων.

### **Περιεχόμενο**

- Συναλλακτικές πράξεις είναι συναλλαγές στις οποίες μία οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή σβήνει υποχρεώσεις και δίνει σε άλλο φορέα, άμεσα, ως αντάλλαγμα, περίπου ίση αξία (κυρίως με τη μορφή μετρητών, αγαθών, υπηρεσιών ή χρήσης των στοιχείων του ενεργητικού).
- Οι μη ανταλλακτικές συναλλαγές αποτελούν πράξεις μη ανταλλαγής συναλλάγματος. Σε μια τέτοια συναλλαγή, μια οντότητα λαμβάνει από μια άλλη οντότητα αξία χωρίς να δίνει απευθείας ισόποσο αντάλλαγμα είτε δίδει αξία σε μια άλλη οντότητα χωρίς να λαμβάνει απευθείας ισόποσο αντάλλαγμα.
- Μεταφορές είναι εισροές μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή εν δυνάμει υπηρεσιών από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, εκτός των φόρων.
- Η εισροή πόρων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:
  - είναι πιθανό να μεταφερθούν στην οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται με το πάγιο,
  - η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο,
  - ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αποκτηθεί με μη ανταλλακτική συναλλαγή θα υπολογίζεται με την εύλογη αξία όπως την ημερομηνία κτήσης,
  - η εισροή πόρων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται ως έσοδο, εκτός από το βαθμό που αναγνωρίζεται μια υποχρέωση που αφορά την ίδια εισροή.

- Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές θα υπολογίζονται κατά το ποσό της αύξησης των καθαρών στοιχείων ενεργητικού που αναγνωρίζονται από τον φορέα.
- Ένας φορέας υποχρεούται να αναφέρει στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού:
  - Το ποσό των εσόδων από τις μη ανταλλακτικές συναλλαγές που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της περιόδου σε μεγάλες κατηγορίες εμφανίζοντας χωριστά τους φόρους και τις μεταφορές.
  - Το ποσό των εισπρακτέων αναγνωρισμένων εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές.
  - Το ποσό των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται για μεταφορά περιουσιακών στοιχείων.
  - Το ποσό των στοιχείων του ενεργητικού αναγνωρίζονται με την επιφύλαξη των περιορισμών και τη φύση των εν λόγω περιορισμών.
- Ένας φορέας υποχρεούται να αναφέρει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης:
  - Τις λογιστικές πολιτικές που θεσπίζονται για την αναγνώριση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές.
  - Για σημαντικές κατηγορίες εσόδων που προέρχονται από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές, τη βάση επί της οποίας μετράται η εύλογη αξία των εισερχόμενων πόρων.
  - Για σημαντικές κατηγορίες φορολογικών εσόδων, που ο φορέας δεν μπορεί να μετρήσει με αξιόπιστο τρόπο κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία γεννιούνται, τις πληροφορίες σχετικά με τη φύση των φόρων.

## **IPSAS 24 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2009.

### **Στόχος**

Εξασφαλίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα του δημόσιου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους ως προς τη λογοδοσία και βελτίωση της διαφάνειας των οικονομικών τους από τα οποία αποδεικνύεται η συμμόρφωσή τους προς τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό και όπου ο προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις προετοιμάζονται στην ίδια βάση, οι οικονομικές τους επιδόσεις όσον αφορά την επίτευξη των προϋπολογισμένων αποτελεσμάτων.

### **Περιεχόμενο**

- Το πρότυπο αυτό ισχύει για νομικά πρόσωπα του δημόσιου τομέα, εκτός από τις κυβερνητικές επιχειρήσεις, που είναι απαραίτητο ή απλώς επιλέγουν να κοινοποιήσουν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους.
- Ένας φορέας υποβάλλει μια σύγκριση προϋπολογισμού και απολογιστικών ως πρόσθετες στήλες στις πρωτογενείς οικονομικές καταστάσεις, μόνο όπου οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός είναι έτοιμοι σε συγκρίσιμη βάση.
- Ένας φορέας υποβάλλει μια σύγκριση των ποσών προϋπολογισμού είτε ως χωριστή συμπληρωματική οικονομική κατάσταση, είτε ως πρόσθετες στήλες στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IPSAS. Η σύγκριση του προϋπολογισμού και των απολογιστικών υποβάλλει χωριστά για κάθε επίπεδο της νομοθετικής εποπτείας:
  - ποσά του αρχικού και τελικού προϋπολογισμού,
  - τα πραγματικά ποσά σε συγκρίσιμη βάση και
  - εξήγηση των ουσιωδών διαφορών μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών, εκτός εάν τέτοια αιτιολόγηση περιλαμβάνεται σε άλλα δημόσια έγγραφα που εκδίδονται σε συνδυασμό με τις οικονομικές καταστάσεις και για τα οποία γίνεται αναφορά στις σημειώσεις.
- Μια οντότητα εξηγεί στις σημειώσεις των δημοσιονομικών καταστάσεων τη βάση προϋπολογισμού και τη βάση ταξινόμησης που θεσπίζονται στο πλαίσιο του

εγκεκριμένου προϋπολογισμού, την περίοδο του εγκεκριμένου προϋπολογισμού, καθώς και τις οντότητες που περιλαμβάνονται στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

## **IPSAS 25 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2011. Προηγούμενη αίτηση είναι ευπρόσδεκτη.

### **Στόχος**

Ορίζεται η λογιστική μεταχείριση και οι κοινοποιήσεις για παροχές σε εργαζομένους συμπεριλαμβανομένων των βραχυπρόθεσμων ωφελειών (μισθοί, ετήσιες άδειες, αναρρωτική άδεια, μπόνους, και μη χρηματικές παροχές), συντάξεων, ασφαλειών ζωής και ιατρικών παροχών και άλλων μακροπρόθεσμων παροχών (μακροχρόνια άδεια, αναπηρία και αποζημίωση και μπόνους μακροπρόθεσμα), εκτός από τις πράξεις κοινής χρήσης και σχεδίων παροχών συνταξιοδότησης εργαζομένων.

### **Περιεχόμενο**

- Το πρότυπο απαιτεί μια οντότητα να αναγνωρίζει:
  - την ευθύνη όταν ένας υπάλληλος έχει παράσχει υπηρεσία σε αντάλλαγμα για παροχές σε εργαζομένους που καταβάλλονται στο μέλλον και
  - τα έξοδα όταν ο φορέας καταναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρέχεται από έναν εργαζόμενο σε αντάλλαγμα για παροχές σε εργαζομένους.
- Βασική αρχή: το κόστος της παροχής αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία το όφελος προέρχεται από τον υπάλληλο και όχι όταν πληρώνεται ή πρέπει να καταβληθεί.
- Οι βραχυπρόθεσμες παροχές (καταβάλλονται εντός 12 μηνών) αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία ο εργαζόμενος καθιστά την υπηρεσία.
- Μπόνους πληρωμών και διάθεση κερδών αναγνωρίζεται μόνο όταν ο φορέας έχει νομική υποχρέωση να τα καταβάλει και η υποχρέωση μπορεί να υπολογιστεί με αξιόπιστο τρόπο.
- Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (όπως οι συντάξεις και η ιατρική περίθαλψη) κατηγοριοποιούνται ως σχέδια καθορισμένων παροχών και σχέδια καθορισμένων εισφορών.
- Τα σχέδια στοιχείων του ενεργητικού περιλαμβάνουν στοιχεία του ενεργητικού που έχει στην κατοχή του ένα μακροπρόθεσμο κεφάλαιο ασφαλιστικού ταμείου.

- Οι μακροπρόθεσμες παροχές αναγνωρίζονται και μετριοούνται με τον ίδιο τρόπο όπως οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία στο πλαίσιο ενός σχεδίου καθορισμένων παροχών. Ωστόσο, σε αντίθεση με τα σχέδια καθορισμένων παροχών, τα αναλογιστικά κέρδη/ζημίες και το κόστος των προηγούμενων υπηρεσιών πρέπει πάντα να αναγνωρίζονται αμέσως στα κέρδη.
- Οι παροχές λήξης της απασχόλησης αναγνωρίζονται ως στοιχείο του παθητικού και των εξόδων, όταν ο φορέας δεσμεύεται αποδεδειγμένα να τερματίσει την απασχόληση από έναν ή περισσότερους εργαζόμενους πριν από την ημερομηνία κανονικής συνταξιοδότησης ή να χορηγήσει αντίστοιχες παροχές, συνεπεία προσφοράς για την ενθάρρυνση της εθελοντικής αποχώρησης.
- Με την πρώτη υιοθέτηση αυτού του προτύπου, μια οντότητα καθορίζει την αρχική ευθύνη για τα σχέδια καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία αυτή ως:
  - Η παρούσα αξία των υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία έκδοσης.
  - Πλην της εύλογης αξίας, κατά την ημερομηνία έκδοσης,
  - Πλην παλαιότερου κόστους υπηρεσιών που αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερες περιόδους.

## **IPSAS 26 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Μετά την 1η Απριλίου 2009.

### **Στόχος**

Ορίζει τις διαδικασίες βάσει των οποίων μια οντότητα καθορίζει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμειακές ροές είναι απομειωμένο και εξασφαλίζει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Αυτό το πρότυπο διευκρινίζει επίσης το πότε μια οντότητα θα αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και ορίζει τις απαραίτητες κοινοποιήσεις.

### **Περιεχόμενο**

- Απομείωση είναι η απώλεια των μελλοντικών ωφελειών ή εν δυνάμει υπηρεσιών, κατά τη συστηματική αναγνώριση της παραπάνω απώλειας μέσω της υποτίμησης.
- Το ανακτήσιμο ποσό μιας ωφέλειας είναι το υψηλότερο μεταξύ της εύλογης αξίας μείον του κόστους πώλησης και της αξίας χρήσης.
- Απομείωση ενός είναι το ποσό κατά το οποίο το ποσό μεταφοράς μιας ωφέλειας ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό του.
- Μια οντότητα αξιολογεί σε κάθε ημερομηνία υποβολής καταστάσεων εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη απομείωσης. Εάν υπάρχει οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη, η οντότητα υπολογίζει το ανακτήσιμο ποσό της ωφέλειας.
- Εάν, και μόνο εάν, το ανακτήσιμο ποσό μίας αξίας είναι μικρότερο από το ποσό μεταφοράς του, το ποσό μεταφοράς της αξίας θα μειωθεί στο ανακτήσιμο ποσό. Αυτή η μείωση ονομάζεται απομείωση.
- Η απομείωση αναγνωρίζεται αμέσως στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα. Όταν το ποσό που υπολογίζεται για απομείωση υπερβαίνει το ποσό μεταφοράς της αξίας, η οποία αφορά μια οντότητα θα αναγνωρίσει υποχρέωση εάν, και μόνο εάν, αυτό απαιτείται από ένα άλλο πρότυπο.
- Μετά την αναγνώριση μιας απομείωσης, η απόσβεση για το πάγιο πρέπει να προσαρμόζεται στις μελλοντικές περιόδους, σε συστηματική βάση, με την αναθεώρηση της λογιστικής αξίας, μείον την υπολειματική αξία, κατά την υπόλοιπη ωφέλιμη διάρκεια ζωής.
- Κατά τον προσδιορισμό της απομείωσης, μια οντότητα δεν μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερο τιμή από:

- την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης,
  - την εύλογη αξία χρήσης και
  - το μηδέν.
- Η απομείωση ενός παγίου που αναγνωρίζεται σε προηγούμενες περιόδους αντιλογίζεται εάν και μόνο εάν, δεν υπήρξε μεταβολή των εκτιμήσεων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό του ανακτήσιμου ποσού του παγίου, δεδομένου ότι η τελευταία απομείωσης αναγνωρίστηκε. Εάν συμβαίνει αυτό, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται κατά το ανακτήσιμο ποσό. Η αύξηση αυτή είναι αντιστροφή της απομείωσης.
- Μια οντότητα πρέπει να αναφέρει λεπτομερώς τα κριτήρια που αναπτύχθηκαν για το διαχωρισμό στα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές και εκείνα που δε δημιουργούν ταμειακές ροές και για τα οποία ισχύουν άλλες απαιτήσεις γνωστοποίησης.

## **IPSAS ED 36 ΓΕΩΡΓΙΑ**

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Θα καθορισθεί.

### **Στόχος**

Περιγράφει τη λογιστική μεταχείριση κυρίως για εμπορικές γεωργικές δραστηριότητες και τη διοίκηση της βιολογικής μετατροπής των αντίστοιχων προϊόντων σε αγροτικά προϊόντα.

### **Περιεχόμενο**

- Γεωργική δραστηριότητα είναι η διαχείριση από μια οντότητα, του βιολογικού μετασχηματισμού σε γεωργικά προϊόντα ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία για πώληση ή διανομή, των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων προς πώληση, διανομή ή μετατροπή.
- Όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, εκτός αν η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
- Τα γεωργικά προϊόντα μετρώνται στην εύλογη αξία τη στιγμή της συγκομιδής μείον το κόστος πώλησης. Επειδή το προϊόν της συγκομιδής είναι εμπορεύσιμο, δεν υπάρχει καμία εξαίρεση για την αξιοπιστία της μέτρησης.
- Οποιαδήποτε μεταβολή της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφέρεται στο πλεόνασμα/έλλειμμα.
- Εξαίρεση στο πρότυπο της εύλογης αξίας των βιολογικών προϊόντων: εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά τη στιγμή της αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις και καμία άλλη αξιόπιστη μέθοδος μέτρησης, τότε το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται μόνο για το συγκεκριμένο βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- Η αγοραία τιμή σε ενεργό αγορά αποτελεί γενικά το καλύτερο μέτρο της καθαρής αξίας βιολογικών ή γεωργικών περιουσιακών στοιχείων και προϊόντων. Εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά, το πρότυπο παρέχει οδηγίες για την επιλογή μιας άλλης βάσης μέτρησης.
- Η μέτρηση της εύλογης αξίας σταματά κατά τη συγκομιδή. Μετά τη συγκομιδή εφαρμόζεται το πρότυπο IPSAS 12.

### Ημερομηνία εφαρμογής

Θα καθορισθεί.

### Στόχος

Ορίζει αρχές για την κατάταξη και παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία/μετοχικό κεφάλαιο και την αντιστάθμιση των χρηματοπιστωτικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Το σχέδιο έκθεσης δεν έχει ακόμη εγκριθεί.

### Περιεχόμενο

- Συμβάσεις οικονομικής εγγύησης είναι οι συμβάσεις που απαιτούν από τον εκδότη να κάνει καθορισμένες πληρωμές ως αποζημίωση του κατόχου για μια απώλεια που συμβαίνει επειδή ο καθορισμένος οφειλέτης αποτυγχάνει να καταβάλει την πληρωμή, σύμφωνα με τους αρχικούς όρους του χρεωστικού τίτλου. Μια οντότητα χρησιμοποιεί τις οδηγίες εφαρμογής του προτύπου αυτού, για να προσδιορίσει αν μια χρηματική εγγύηση είναι συμβατική ή εξωσυμβατική.
- Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του δημόσιου τομέα προκύπτουν από συμβατικές και εξωσυμβατικές διατάξεις. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που απορρέουν από μη συμβατικές ρυθμίσεις δεν είναι χρηματοπιστωτικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.
- Ένα μέσο ιδίων κεφαλαίων είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει έναν υπολειπόμενο τόκο για τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών του.
- Χρηματοπιστωτικό περιουσιακό στοιχείο και χρηματοοικονομική υποχρέωση συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό αναφέρεται όταν και μόνο όταν, μια οντότητα έχει νόμιμο δικαίωμα να καταλογίζει τα ποσά και προτίθεται είτε να τα διευθετήσει σε καθαρή βάση είτε ταυτόχρονα.
- Το κόστος των μετοχών δημοσίου αφαιρείται από το καθαρό ενεργητικό/μετοχικό κεφάλαιο και οι μεταπωλήσεις μετοχών δημοσίου είναι καθαρά περιουσιακά στοιχεία/μετοχικό κεφάλαιο.

### Ημερομηνία εφαρμογής

Θα καθορισθεί.

### Στόχος

Καθιερώνει αρχές για την αναγνώριση, αποτίμηση και μέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Το σχέδιο έκθεσης δεν έχει εγκριθεί ακόμα.

### Περιεχόμενο

- Όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα ενεργητικού και παθητικού, συμπεριλαμβανομένων όλων των παραγώγων και ορισμένων ενσωματωμένων παραγώγων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό.
- Τα χρηματοοικονομικά μέσα αρχικά, μετριοούνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή αναφοράς. Συνήθως αυτό είναι το ίδιο με το ιστορικό κόστος, αλλά μερικές φορές απαιτείται ρύθμιση.
- Μια οντότητα έχει επιλογή της αναγνώρισης των κανονικών αγορών και πωλήσεων τίτλων στην αγορά, είτε στην ημερομηνία τακτοποίησης είτε στην ημερομηνία της πράξης. Εάν χρησιμοποιείται η ημερομηνία τακτοποίησης, το πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση ορισμένων αλλαγών αξίας μεταξύ των ημερομηνιών πράξης και τακτοποίησης.
- Τα παραχωρούμενα δάνεια είναι δάνεια που χορηγούνται ή που λαμβάνονται από μια οντότητα πάνω ή κάτω από τους όρους της αγοράς. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του παραχωρούμενου δανείου και των εισπράξεων του δανείου αντιμετωπίζεται ως εξής:
  - η οντότητα που λαμβάνει το δάνειο εξετάζει εάν η διαφορά θα αντιμετωπισθεί σύμφωνα με το IPSAS 23
  - η οντότητα που χορηγεί το δάνειο μεταχειρίζεται τη διαφορά ως δαπάνη στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα στην αρχική αναγνώριση.
- Με σκοπό τη μέτρηση μιας χρηματοοικονομικής αξίας στην αρχική αναγνώριση, το πρότυπο ταξινομεί τις οικονομικές αξίες σε τέσσερις κατηγορίες:
  - Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δεν προορίζονται για εμπορικές συναλλαγές.
  - Επενδύσεις που κρατούνται μέχρι το τέλος.

- Οικονομικές αξίες που μετριούνται στην εύλογη αξία μέσω του πλεονάσματος ή του ελλείμματος.
- Οικονομικές αξίες διαθέσιμες προς πώλησης.
- Το πρότυπο καθορίζει τους όρους όταν ο έλεγχος ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού ή παθητικού έχει μεταβιβαστεί σε άλλο μέρος και, επομένως, όταν διαγράφεται από τον ισολογισμό. Αυτό δεν επιτρέπεται στο βαθμό που ο μεταβιβάζων έχει συνεχή συμμετοχή σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή μόνο ένα τμήμα ενός περιουσιακού στοιχείου μεταφέρεται.
- Το πρότυπο προβλέπει τρεις τύπους αντιστάθμισης:
  - αντιστάθμιση εύλογης αξίας,
  - αντιστάθμιση κινδύνου ταμειακής ροής και
  - αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε μια εξωτερική οντότητα

**Ημερομηνία εφαρμογής**

Θα καθορισθεί.

**Στόχος**

Ορίζει τους όρους που επιτρέπουν στους χρήστες την αξιολόγηση της σημασίας των χρηματοπιστωτικών μέσων σε μια οντότητα, τη φύση και έκταση των κινδύνων τους και τον τρόπο με τον οποίο ο φορέας διαχειρίζεται τους κινδύνους αυτούς.

**Περιεχόμενο**

- Το πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη σημασία των χρηματοπιστωτικών μέσων για την οικονομική θέση και τις οικονομικές επιδόσεις του φορέα. Αυτά περιλαμβάνουν:
  - γνωστοποιήσεις σχετικά με τη χρηματοοικονομική κατάσταση του φορέα,
  - γνωστοποιήσεις που αφορούν τη λειτουργία του φορέα κατά την περίοδο,
  - ειδικές γνωστοποιήσεις για μειωμένα δάνεια και
  - άλλες κοινοποιήσεις.
- Το πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη φύση και έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από χρηματοπιστωτικά μέσα:
  - ποιοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με εκθέσεις σε κάθε κατηγορία κινδύνων και τρόπους με τους οποίους μπορεί να γίνει η διαχείριση αυτών των κινδύνων και
  - ποσοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με εκθέσεις σε κάθε κατηγορία κινδύνων, χωριστά για πιστωτικό κίνδυνο, κίνδυνο ρευστότητας και κινδύνου αγοράς.

## IPSAS ED 40 ΑΥΛΕΣ ΑΞΙΕΣ

### Ημερομηνία εφαρμογής

Θα καθορισθεί.

### Στόχος

Περιγράφεται η λογιστική μεταχείριση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν εξετάζονται σε κάποιο άλλο πρότυπο. Το σχέδιο έγκρισης δεν έχει ακόμα εγκριθεί.

### Περιεχόμενο

- Δεν ισχύει για άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε ένα συνασπισμό φορέων από μια μη ανταλλακτική συναλλαγή.
- Τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, είτε αγοράζονται είτε δημιουργούνται, αναγνωρίζονται εάν:
  - είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι εν δυνάμει υπηρεσίες που μπορούν να αποδοθούν στο πάγιο θα μεταφερθούν στην οντότητα και
  - το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
- Για τους σκοπούς της λογιστικής μετά την αρχική αγορά, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν ταξινομηθεί ως:
  - αορίστου χρόνου ζωής και
  - πεπερασμένου χρόνου ζωής.
- Τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικώς είτε με ένα μοντέλο κόστους είτε με ένα μοντέλο αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με το πρότυπο κόστος, τα περιουσιακά στοιχεία μεταφέρονται στο κόστος μείον τυχόν συσσωρευμένη απόσβεση τυχόν μετέπειτα ζημίες απομείωσης.
- Εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά, επιτρέπεται η επιλογή ενός μοντέλου αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με το μοντέλο αναπροσαρμογής, για το περιουσιακό στοιχείο υπολογίζεται ένα αναπροσαρμοζόμενο ποσό, το οποίο είναι εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες αποσβέσεις και τυχόν μετέπειτα ζημίες απομείωσης.
- Η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν παράγει ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει

το ανακτήσιμο ποσό, το οποίο είναι το υψηλότερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και την αξία της χρήσης.

- Η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ύψος των ανακτήσιμων υπηρεσιών, το οποίο είναι το υψηλότερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και την αξία της χρήσης.
- Το κόστος (υπολειμματική αξία είναι συνήθως το μηδέν) ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη διάρκεια ζωής είναι ισόποσα κατανεμημένο στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής.
- Τα Άυλα στοιχεία ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής δεν κατανέμεται αλλά ελέγχεται για το ενδεχόμενο απομείωσης της αξίας σε ετήσια βάση.

### **Ημερομηνία εφαρμογής**

Θα καθοριστεί.

### **Στόχος**

Ένας αγοραστής της επιχείρησης αναγνωρίζει την κτήση στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία κτήσης και αποκαλύπτει πληροφορίες που επιτρέπει στους χρήστες να αξιολογούν τη φύση και τις οικονομικές επιπτώσεις της απόκτησης. Το σχέδιο έκθεσης δεν έχει ακόμη εγκριθεί.

### **Περιεχόμενο**

- Μια οντότητα εφαρμόζει αυτό το πρότυπο σε μια συναλλαγής ή άλλο συμβάν που ανταποκρίνεται στον ορισμό του συνασπισμού επιχειρήσεων ως αποτέλεσμα μιας ανταλλακτικής συναλλαγής.
- Το πρότυπο αυτό δεν ισχύει στις περιπτώσεις που μία ένωση φορέων προκύπτει από μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, μία σύσταση κοινοπραξίας, ένωση φορέων ή επιχειρήσεων ή λειτουργιών υπό κοινό έλεγχο που απορρέουν από μια ανταλλακτική συναλλαγή, την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελούν μια επιχείρηση ή ένα συνασπισμό.
- Όλα τα έξοδα που σχετίζονται με την απόκτηση αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα, εκτός από τις δαπάνες για την έκδοση χρέους ή τις μετοχικές κινητές αξίες, που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το σχέδια έκθεσης προτύπων 38 και 37 αντίστοιχα.