



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Ν.Π.Δ.Δ

της

ΜΑΚΡΥΝΑΣ ΠΟΛΙΤΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

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

Αύγουστος 2012

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	v
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	vi
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Παγκόσμια τάση εκσυγχρονισμού της Δημοσιονομικής Διαχείρισης	1
1.2 Διάρθρωση κεφαλαίων	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΣΚΟΠΟΣ –ΣΤΟΧΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	4
2.1 Σκοπός της εργασίας	4
2.2 Στόχος της εργασίας	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΥΛΙΚΟ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	5
3.1 Εντοπισμός Βιβλιογραφίας	5
3.2 Υλικό	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	7
4.1 Ορισμοί	7
4.2 Δημιουργία - Σκοπός των ΔΛΠ	8
4.3 Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα	9
4.4 Μηχανισμός προσαρμογής	9
4.5 Κύρια Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS	13
5.1 Ορισμοί-Έννοιες	13
5.2 Σύγκλιση των προτύπων IPSAS με τα ΔΠΧΠ	16
5.2.1 Χαρακτηριστικά των προτύπων IPSAS	16
5.2.2 Χρηματοδότηση	17
5.3 Ο αντίκτυπος της πιστωτικής κρίσης στα δημόσια λογιστικά	17
5.3.1 Κυβερνητική Λογιστική: Μια Αξιολόγηση της Θεωρίας, των Σκοπών και των Προτύπων	18
5.4 Η συμβολή των IPSAS στη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού	20
5.5 Πορεία εφαρμογής των IPSAS στην Ελλάδα	21
5.6 Έγκριση IPSAS από διακυβερνητικούς οργανισμούς	24

5.7 Χώρες που υιοθέτησαν τα IPSAS	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΕΡΕΥΝΑ	36
6.1 Η επίδραση των IPSAS στην μεταρρύθμιση χρηματοπιστωτικών συστημάτων πληροφοριών.	36
6.2 Οικονομικές μεταρρυθμίσεις του συστήματος πληροφοριών	37
6.3 Στόχος της έρευνας	40
6.4 Αποτελέσματα της έρευνας	41
6.5 Συμπεράσματα της Έρευνας	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ	56
7.1 Διοικητική πληροφόρηση	56
7.2 Λογιστική της ΕΕ	57
7.3 Λογιστική σε ταμειακή βάση και λογιστική σε δεδουλευμένη βάση	58
7.4 Δημόσιο Λογιστικό στην Ελλάδα	60
7.4.1 Μετάβαση στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης	62
7.4.2 Δημοσιονομικές καταστάσεις	65
7.4.3 Τροποποίηση του υφιστάμενου Λογιστικού σχεδίου της κεντρικής διοίκησης	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ	69
8.1 Λόγοι εφαρμογής των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες	69
8.2 Πλεονεκτήματα εφαρμογής των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες	70
8.2.1 Εφαρμοζόμενα πρότυπα στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες	72
8.3 Σύνταξη και κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες σύμφωνα με τα ΔΛΠ	72
8.4 Προβλήματα εφαρμογής των ΔΛΠ και προϋποθέσεις εφαρμογής τους	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	76
9.1 Συμπεράσματα	76
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	79
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α	81

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Παγκοσμιοποίηση έχει επιφέρει πολλές αλλαγές στη δομή της οικονομίας διεθνώς και τα κράτη μεμονωμένα αλλά και συνολικά προσπαθούν να εκμεταλλευτούν τις νέες συνθήκες που έχουν προκύψει. Η ανάγκη για ευημερία και ανάπτυξη άλλοτε γίνεται ευκολότερη και άλλοτε δυσκολότερη κάτω από τις συνθήκες που έχει επιφέρει η παγκοσμιοποίηση. Η ύφεση της οικονομίας από την άλλη μεριά καθιστά την πορεία των οικονομικά ασθενέστερων χωρών ακόμη πιο δύσκολη .

Το βέβαιο είναι ότι και η πορεία για την ανάπτυξη και η πορεία για την έξοδο από την οικονομική κρίση απαιτούν μεταρρυθμιστικές αλλαγές καθώς λόγω της παγκοσμιοποίησης τα οικονομικά στοιχεία εταιρειών και κρατών πρέπει να είναι συγκρίσιμα και αξιόπιστα.

Στα πλαίσια αυτών των αναγκών πολλές χώρες ξεκίνησαν ήδη την μεταρρύθμιση τόσο στον Ιδιωτικό Τομέα όσο και στον Δημόσιο Τομέα. Έτσι καθιερώθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(IAS) πρώτα στον Ιδιωτικό Τομέα και στη συνέχεια άρχισε η εφαρμογή στο Δημόσιο Τομέα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS). Επίσης έχει επιτευχθεί η μετάβαση από τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης στη Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης στο Δημόσιο Λογιστικό πολλών χωρών και πολλές βρίσκονται στο στάδιο μετάβασης τους.

Σκοπός είναι να εξασφαλιστεί η συνέπεια, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των οικονομικών στοιχείων όχι μόνο των εταιρειών στον Ιδιωτικό τομέα αλλά και των κυβερνήσεων, διεθνών οργανισμών, φορέων του Δημόσιου Τομέα και να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα και η μέτρηση της αποδοτικότητας. Όλα αυτά προς όφελος των εξωτερικών χρηστών των μονάδων αλλά και προς όφελος του κοινού καλού.

Η εργασία αυτή προσπαθεί να παρουσιάσει την πορεία των IPSAS στον ευρωπαϊκό και διεθνή χώρο αλλά και στη χώρα μας. Βασισμένη σε υλικό που εντοπίστηκε σε ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία, σε Διεθνείς οργανισμούς, μελέτες και άρθρα αναδεικνύει το σημαντικό ρόλο που διαδραματίζει η υιοθέτηση των IPSAS από την Δημόσια Διοίκηση και το βαθμό αλλαγής που θα επιφέρουν στη δημοσιονομική διαχείριση αλλά και τα πολλαπλά οφέλη. Η χώρα μας πρέπει να ωφεληθεί από την εμπειρία άλλων χωρών για να προχωρήσει στη μεταρρύθμιση της λογιστικής του

Δημόσιου Τομέα και ήδη τα βήματα αυτά πραγματοποιούνται με τις όποιες δυσκολίες εφαρμογής και τις νομοθετικές ρυθμίσεις που απαιτούνται.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS)

Πίνακας 2 Επισκόπηση των οικονομικών συστημάτων πληροφοριών Τοπικών Κυβερνήσεων

Πίνακας 3 Επισκόπηση των οικονομικών συστημάτων πληροφοριών Κεντρικών Κυβερνήσεων

Πίνακας 4 Κατάσταση των Τοπικών και Κεντρικών Κυβερνήσεων από την υιοθέτηση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης

Πίνακας 5 Λόγοι για να συνδεθεί στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις η (προγραμματισμένη) νομοθεσία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τα IPSAS

Πίνακας 6 Λόγοι για να μην συνδεθεί στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις η (προγραμματισμένη) νομοθεσία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τα IPSAS.

Πίνακας 7 Λόγοι υιοθέτησης λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στις Τοπικές και Κε

Πίνακας 8 Λόγοι για την μη υιοθέτηση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η μόρφωση αποτελεί ένα αναφαίρετο δικαίωμα του ανθρώπου και είναι ένας βασικός παράγοντας, καθοριστικός και καταλυτικός για την πορεία της ζωής του και την εξέλιξη του. Οδηγεί στη γνώση, η οποία δεν περιορίζεται στον επαγγελματικό τομέα μόνο, αλλά συμβάλλει στη διαμόρφωση του ανθρώπου. Φέρνει σε επαφή και εξοικειώνει τον άνθρωπο με την πληροφορία και κατ' επέκταση καλλιεργεί και τροφοδοτεί την επικοινωνία. Προωθεί και ενδυναμώνει τη σκέψη, την αναζήτηση, τη ζύμωση και την κυοφορία νέων προσεγγίσεων - ιδεών - αντιλήψεων που οδηγούν την κοινωνία στην πρόοδο και την ανάπτυξη όλων των μελών της. Επανατοποθετεί, ουσιαστικά και συνειδητά τον άνθρωπο μέσα στο σύνολο ως αναπόσπαστο και δημιουργικό κομμάτι του.

Η αναγνώριση της αξίας της μόρφωσης αντιπροσωπεύεται στις αναπτυγμένες κοινωνίες μέσω της θεσμοθετημένης εκπαίδευσης με τη δωρεάν Παιδεία και τη βασική υποχρεωτική μόρφωση. Έτσι όμως δεν εξαντλείται όλο το δυναμικό αυτής της έννοιας. Ο Δημόκριτος θεωρεί την εκπαίδευση σα μια δια βίου λειτουργία σε τρία επίπεδα: α) ως απόκτηση δεξιοτήτων (αναγκαίων για την προσαρμογή στις απαιτήσεις της ζωής), β) ως απόκτηση της αρετής (αναγκαίας ιδιότητας για τις αμοιβαίες σχέσεις στην κοινωνία) και γ) ως απόκτηση γνώσεων, μιας πνευματικής χαράς που αποτελεί προϋπόθεση της ευτυχίας.

Το δικαίωμα στη μόρφωση δε μπορεί να απευθύνεται μόνο στα ανήλικα μέλη ενός κοινωνικού συνόλου. Η μόρφωση πρέπει να απευθύνεται σε όλες τις κοινωνικές ομάδες, ανεξάρτητα από τις οικονομικές δυνατότητες, αλλά και σε όλες τις ηλικίες. Η έκρηξη των γνώσεων και παράλληλα των αναγκών στην οικονομία, την πολιτική, την εκπαίδευση, καθιερώνουν τη δια βίου Παιδεία ως τη μοναδική λύση για την επιτυχή ένταξη του ατόμου στο κοινωνικό σύνολο. Ο εκσυγχρονισμός της οικονομίας, που συμβαδίζει με την ανάπτυξη της τεχνολογίας, την άνοδο της παραγωγικότητας και του ανταγωνισμού επιβάλλει τη διαρκή εκπαίδευση ως μέσο απόκτησης και κατάκτησης δεξιοτήτων, αναγκαίων για την προσαρμογή στις απαιτήσεις της σύγχρονης εποχής. Η δια βίου Παιδεία ενισχύει τους πολίτες στο να αποκτούν νέες δεξιότητες, καλλιεργεί τη διάθεση και την ικανότητά τους να αποκτούν γνώσεις, αλλά και αυτοπεποίθηση, ενθαρρύνει τη δημιουργικότητα, την ανάληψη ευθυνών.

Τα παραπάνω είχα στο μυαλό μου ξεκινώντας το μεταπτυχιακό για το οποίο και ο σκοπός της παρούσας εργασίας. Απαιτήθηκαν αρκετές ώρες μελέτης τόσο για την πραγματοποίηση του κύκλου μαθημάτων όσο και για την συγγραφή της παρούσας εργασίας. Απαιτήθηκε κόπος και χρόνος και συνδυάστηκαν πολλές φορές με την κούραση και την απογοήτευση. Ξεπεράστηκαν όμως μαζί με τις όποιες δυσκολίες προέκυψαν.

Για το λόγο αυτό οφείλω να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του τμήματος μου και ιδιαίτερα τον κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη για την ενθάρρυνση, την καθοδήγησή του αλλά και την εμπιστοσύνη που έδειξε στο πρόσωπό μου.

Επίσης πρέπει να ευχαριστήσω τα παιδιά μου Κλεομένη και Αλίκη-Φωτεινή για την υπομονή και κατανόησή τους καθώς και την Ανθούλα και τον Βασίλη για την ενθάρρυνση και υποστήριξη τους στο χρονικό αυτό διάστημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Παγκόσμια τάση εκσυγχρονισμού της Δημοσιονομικής Διαχείρισης

Σε παγκόσμιο επίπεδο η εκτίναξη του δημόσιου χρέους των χωρών και τα υψηλά δημοσιονομικά ελλείμματα καθιστούν αναγκαία την αποτελεσματική διαχείριση του δημόσιου τομέα. Αυτό μεταξύ άλλων απαιτεί δημοσιονομική πληροφόρηση υψηλής ποιότητας.

Πολλές χώρες, τα τελευταία χρόνια προχωρούν σε μεταρρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης έτσι ώστε να αναλυθούν τα λογιστικά στοιχεία μέσα σε ένα πλαίσιο διαφάνειας των δημόσιων οικονομικών.

Στο πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων βρίσκεται η μετάβαση από την λογιστική ταμειακής βάσης στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης εξασφαλίζοντας την καταγραφή των συναλλαγών κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους ανεξάρτητα του χρόνου υλοποίησης των ταμειακών ροών. Επίσης η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards –IPSAS) κρίθηκε απαραίτητο βήμα της μεταρρυθμιστικής πολιτικής στη δημοσιονομική πολιτική πολλών χωρών έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών καθώς και η συγκρισιμότητα των δημόσιων οικονομικών μέσω της εναρμόνισης των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες αλλά και τους οργανισμούς. Τα πρότυπα αυτά βασίζονται κυρίως στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) ιδιωτικού τομέα αλλά απευθύνονται αποκλειστικά στο Δημόσιο Τομέα. Αφορούν Εθνικές Κυβερνήσεις, Τοπικές Αρχές, Περιφερειακές Κυβερνήσεις και Κυβερνητικές Υπηρεσίες και σύμφωνα με αυτά οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και εναρμονίζονται με τις αρχές σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού.

Σε παγκόσμιο επίπεδο περισσότερες από 80 χώρες έχουν υιοθετήσει ή βρίσκονται σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS. Επίσης οργανισμοί όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο ΟΟΣΑ, το NATO, τα Ηνωμένα Έθνη και η Παγκόσμια Τράπεζα έχουν υιοθετήσει ή υιοθετούν τα IPSAS. Οι περισσότερες ευρωπαϊκές

χώρες καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις στηριζόμενες στη λογιστική ταμειακής βάσης με εξαίρεση την Ελβετία, Ολλανδία, Γαλλία, Σουηδία, Φιλανδία, Αυστρία, Ιταλία, Ισπανία, Ρουμανία το Ηνωμένο Βασίλειο και τη Ρωσία που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Επίσης διεθνή οικονομικά όργανα όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), και η Παγκόσμια Τράπεζα προωθούν την έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο Δημόσιο Τομέα και την εφαρμογή των IPSAS.

Στη χώρα μας λόγω υψηλού δημόσιου χρέους και δημοσιονομικών ελλειμμάτων είναι επιτακτική η ανάγκη να αναλυθούν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία σε εθνικό επίπεδο. Οι κατευθύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής όσο το δυνατόν γρηγορότερα στις Ευρωπαϊκές χώρες αλλά και στην Ελλάδα έτσι ώστε να επιτευχθεί η αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών και ενίσχυση της ανάπτυξης. Οι τομείς που απαιτείται να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής είναι η Κεντρική Κυβέρνηση(υπουργεία, περιφέρειες), η Τοπική Αυτοδιοίκηση, τα Δημόσια Νοσοκομεία, τα Ασφαλιστικά Ταμεία και η κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού για την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων του κράτους.

1.2 Διάρθρωση κεφαλαίων

Στο παρόν πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια προσπάθεια πληροφόρησης του αναγνώστη για τις αλλαγές που επιφέρει η παγκόσμια οικονομική κρίση στην δημοσιονομική διαχείριση των κρατών και τις μεταρρυθμίσεις στις οποίες προβαίνουν οι κυβερνήσεις των κρατών στη λογιστική του Δημόσιου Τομέα καθώς τα ελλείμματα των κρατών, ο υπέρογκος δανεισμός και η ύφεση της οικονομίας στις περισσότερες χώρες έχει αντίκτυπο στις παροχές των κρατών προς τους πολίτες. Συνεπώς η μεταρρύθμιση στη διαχείριση των οικονομικών του Δημόσιου Τομέα των κρατών δεν γίνεται μόνο χάριν εκσυγχρονισμού αλλά λόγω επιτακτικής ανάγκης. Σύμμαχος των κυβερνήσεων στις μεταρρυθμίσεις τα ΔΛΠ και τα ΔΛΠ του Δημόσιου Τομέα που εξασφαλίζουν διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών στοιχείων φορέων, οργανισμών του Δημόσιου Τομέα αλλά και του ίδιου του κράτους μέσω του προϋπολογισμού.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σκοπός και οι στόχοι της παρούσας εργασίας και στο τρίτο ο εντοπισμός της βιβλιογραφίας και το υλικό που χρησιμοποιήθηκε.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται γνωριμία του αναγνώστη με τα ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ και της εφαρμογής τους στην Ελλάδα ενώ στο πέμπτο γίνεται παρουσίαση των ΔΛΠ του Δημόσιου Τομέα, η εφαρμογή τους στις χώρες αλλά και στην χώρα μας.

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η επίδραση των ΔΛΠ του Δημόσιου Τομέα στην μεταρρύθμιση που προβαίνουν οι κυβερνήσεις για την διαφάνεια και αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων του Δημόσιου τομέα και παρουσιάζεται μια έρευνα σε ευρωπαϊκές χώρες για την υιοθέτηση ή μη των προτύπων, τους λόγους υιοθέτησης και τα οφέλη.

Στο έβδομο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στη Λογιστική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τις μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιούνται και παρουσιάζονται οι διαφορές της λογιστικής ταμειακής βάσης με αυτή της δεδουλευμένης. Παρουσιάζεται το ισχύον Λογιστικό του Ελληνικού Δημόσιου Τομέα και παρουσιάζονται οι αλλαγές που σχεδιάζονται σε αυτό. Το υλικό εντοπίστηκε από τον Οδηγό της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ, Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια, 2008 και από τον δικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομίας.

Στο όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζεται η εφαρμογή των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες της χώρας μας, οι προϋποθέσεις εφαρμογής και οι δυσκολίες αλλά και τα οφέλη που προκύπτουν. Το υλικό του κεφαλαίου αυτού εντοπίστηκε στην μελέτη που πραγματοποιήθηκε από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, μέρος του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Υγεία-Πρόνοια» 2000-2006, που συγχρηματοδοτούμενο από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο και το Ελληνικό Δημόσιο.

Στο ένατο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας.

Στο παράρτημα Α παρουσιάζεται μια συνοπτική περιγραφή των ΔΛΠ του Δημόσιου Τομέα (IPSAS).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΣΚΟΠΟΣ –ΣΤΟΧΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

2.1 Σκοπός της εργασίας

Διεθνώς αναδεικνύεται η επιβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και οι συνέπειες της επιβολής τους στις Οικονομικές Μονάδες. Προβάλλονται τα πλεονεκτήματα από την επιβολή τους και την συνεισφορά τους στην Οικονομική Μονάδα αλλά και στους εξωτερικούς χρήστες αυτών. Συνέπεια αυτών είναι η προσπάθεια εφαρμογή τους από τον Δημόσιο Τομέα και η δημιουργία νέων προτύπων κατάλληλων και προσαρμοσμένων στις ιδιαιτερότητες του Δημόσιου Τομέα. Σκοπός της εργασίας είναι να αναφέρει τι ισχύει στις διάφορες χώρες με τα πρότυπα του Δημόσιου Τομέα και στην χώρα μας ειδικότερα.

2.2 Στόχος της εργασίας

Στόχος της εργασίας είναι να παρουσιαστούν οι λόγοι υιοθέτησης των προτύπων, τα στάδια και η πορεία εφαρμογής τους καθώς και οι δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι φορείς, οργανισμοί και οι κυβερνήσεις κατά την εφαρμογή τους. Επίσης τα κόστη που απαιτούνται για την υιοθέτησή τους αλλά κυρίως τα οφέλη που θα προκύψουν στο άμεσο και έμμεσο μέλλον από την μεταρρύθμιση της δημοσιονομικής διαχείρισης. Την πορεία των μεταρρυθμίσεων ακολουθεί σταδιακά και η Ελλάδα προσπαθώντας να ακολουθήσει τις επιταγές της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και της παγκόσμιας τάσης με σκοπό την εξυγίανση του Δημόσιου Τομέα. Η εργασία προσπαθεί να εντοπίσει την πορεία της εφαρμογής τους, τον τρόπο υιοθέτησης και τα προβλήματα και την εφαρμογή τους καθώς και τα οφέλη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΥΛΙΚΟ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

3.1 Εντοπισμός Βιβλιογραφίας

Για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας πραγματοποιήθηκε επισκόπηση της βιβλιογραφίας σε βιβλιοθήκες σε ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία, σε ηλεκτρονικές βιβλιοθήκες σε ξενόγλωσση βιβλιογραφία, σε επιστημονικά άρθρα μέσω ηλεκτρονικών βιβλιοθηκών και άρθρα σε ιστοσελίδες και ηλεκτρονικά περιοδικά. Εκτός από την αναζήτηση της σχετικής βιβλιογραφίας και των άρθρων έγινε αναζήτηση και για μελέτες σχετικά με το θέμα και τα αποτελέσματα αυτών. Η αναζήτηση έγινε με βάση τις λέξεις-κλειδιά:

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)– International Accounting Standards
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ)- International Finance Reporting Standards (IFRS)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης – Accrual Based Accounting
- Λογιστική Ταμειακής Βάσης – Cash Basis Accounting
- Δημόσιο Λογιστικό
- Κρατικός Προϋπολογισμός
- Λογιστική της Ευρωπαϊκής Ένωσης
- Νέα Δημόσια Διοίκηση – New Public Management

3.2 Υλικό

Το υλικό που χρησιμοποιήθηκε εντοπίστηκε εκτός από την ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία σε δικτυακούς τόπους των υπουργείων της χώρας μας όπως το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, το Υπουργείο Οικονομικών, σε

μελέτες που εκπονήθηκαν για λογαριασμό των υπουργείων από φορείς του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης συγχρηματοδοτούμενους από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο και το Ελληνικό Δημόσιο. Επίσης έγινε αναζήτηση Προεδρικών Διαταγμάτων, Νόμων, Άρθρων και Διατάξεων στο Εθνικό Τυπογραφείο για την ανεύρεση της υπάρχουσας νομοθεσίας σχετικά με το θέμα της παρούσας εργασίας αλλά και την αλλαγή που υπήρξε στην υπάρχουσα νομοθεσία όσον αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας και ειδικότερα στο Δημόσιο Τομέα. Αναζητήθηκαν ακόμη πληροφορίες σε Διεθνείς Οργανισμούς και Φορείς και Διεθνή Ινστιτούτα αλλά και εταιρείες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 Ορισμοί

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)¹ αποκαλούμενα "International Financial Reporting Standards" - IFRS (ή «International Accounting Standards» - IAS, για τα παλαιότερα πρότυπα) εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», τον «International Accounting Standards Board» - IASB - που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο.

Σήμερα χρησιμοποιούμε δύο όρους για την αναφορά μας σε αυτά. Αυτό συμβαίνει γιατί μέχρι τον Μάρτιο του 2002 ονομαζόταν ΔΛΠ (International Accounting Standards) και στη συνέχεια όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards). Για μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι δηλαδή την πλήρη αντικατάσταση των εβρισκομένων σε ισχύ ΔΛΠ από νέα ΔΠΧΑ είμαστε αναγκασμένοι να χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards) και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν δύο ουσιώδεις παραδοχές² της Αρχής

¹ http://europa.eu/legislation_summaries

² 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

της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας και η Αρχή των Δεδουλευμένων. Οι καταστάσεις αυτές είναι³:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)
- Κατάσταση Ταμιακών ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

4.2 Δημιουργία - Σκοπός των ΔΛΠ ⁴

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων και παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee- IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους.

Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 34 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Μάλιστα από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασιστεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (ΔΠΧΠ). Ωστόσο από τότε δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε ΔΠΧΠ.

³ www.ifac.org

⁴ www.altec.gr

4.3 Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα

Η Ευρωπαϊκή Ένωση⁵ αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρείες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα IFRS για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν τη χρήση αυτών των πρότυπων αναφοράς στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις της ΕΕ για τους ετήσιους λογαριασμούς τους και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις της ΕΕ για τους ετήσιους και/ή τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους.

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003 υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.).

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Για την κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, είναι απαραίτητη η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών.

4.4 Μηχανισμός προσαρμογής

Για να εγκριθεί⁶ ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο, η εφαρμογή του πρέπει να παρέχει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των

⁵ http://europa.eu/legislation_summaries

⁶ www.ifac.org

αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να πληροί τα κριτήρια κατανοησιμότητας, συνέφειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της επιστασίας της διαχείρισης. Η Επιτροπή συνεννοείται με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (ΕΕΡΑΑΚΑ) για την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων. Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και προεδρεύεται από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων IFRS στη βάση πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου·
- ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή παρέχει τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων IFRS και συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο έγκρισης ή όχι του εν λόγω προτύπου IFRS.

4.5 Κύρια Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων⁷

Τα βασικά όργανα κατάρτισης των προτύπων είναι:

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

⁷ 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

- Η Επιτροπή Διεργηνείων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)
- Η Ευρωπαϊκή Ένωση

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε τον Ιούνιο του 1973 στο Λονδίνο και αντικαταστάθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων την 1η Απριλίου του 2001. Είναι μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Ήταν υπεύθυνη για την ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και προωθούσε τη χρήση και την εφαρμογή αυτών των προτύπων. Η IASC ιδρύθηκε ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας μεταξύ των οργανισμών λογιστικής στις παρακάτω χώρες:

- Αυστραλία (Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στην Αυστραλία (ICAA)
- Καναδάς (Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (CICA))
- Γαλλία (Ordre des Experts Comptable et des Comptables)
- Γερμανία (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) και το Wirtschaftsprüferkammer (WPK)
- Ιαπωνία (Nihon Kouninkaikeishi Kyoukai (Ιαπωνικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών , JICPA))
- Μεξικό (Instituto Mexicano de Contadores públicos (IMCP) (Μεξικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών)
- Ολλανδία (van Registeraccountants NIVRA (Ολλανδικό Ινστιτούτο))
- Ηνωμένο Βασίλειο κα Ιρλανδία (υπολογίζονται ως ένα) (Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία (ICAEW), Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών της Σκωτίας (ICAS), Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στην Ιρλανδία (ICAI), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA),
- Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (AICPA))

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) είναι η ανεξάρτητη, ρυθμιστική αρχή των λογιστικών προτύπων με έδρα το Λονδίνο. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε στις 1 του Απρίλη του 2001 ως διάδοχος της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Είναι υπεύθυνο για την ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (το νέο

όνομα για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εκδίδονται μετά το 2001), καθώς και την προώθηση της χρήσης και της εφαρμογής των εν λόγω προτύπων.

Η Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων (SAC) έχει σαν σκοπό την παροχή συμβουλών στο IASB και την πληροφόρησή του για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC) έχει σαν αρμοδιότητά της την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

5.1 Ορισμοί-Έννοιες

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα⁸ (IPSAS) είναι ένα σύνολο λογιστικών προτύπων που εκδίδεται από το Διοικητικό Συμβούλιο των IPSAS για χρήση από φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Αυτά τα πρότυπα εκδίδονται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Τα IPSAS αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας των γενικού σκοπού οικονομικών εκθέσεων από φορείς του δημόσιου τομέα, που οδηγεί σε καλύτερα τεκμηριωμένες εκτιμήσεις για τις αποφάσεις κατανομής των πόρων που καταβάλλουν οι κυβερνήσεις, αυξάνοντας έτσι τη διαφάνεια και τη λογοδοσία.

Τα IPSAS είναι λογιστικά πρότυπα για να εφαρμοστούν από τις εθνικές κυβερνήσεις, τις περιφερειακές κυβερνήσεις και από τις κυβερνητικές οντότητες (π.χ., φορείς, συμβούλια και επιτροπές). Τα πρότυπα IPSAS που χρησιμοποιούνται ευρέως από τους διακυβερνητικούς οργανισμούς δεν ισχύουν για τις εμπορικές επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

Τα IPSAS εκδίδονται από το IPSASB⁹ (Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα), ένα ανεξάρτητο όργανο της IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών). Το IPSASB υιοθετεί μια νόμιμη διαδικασία για την ανάπτυξη των προτύπων IPSAS που παρέχει τη δυνατότητα σχολιασμού από τα ενδιαφερόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών , συντακτών (συμπεριλαμβανομένων των υπουργείων Οικονομικών), φορέων καθορισμού προτύπων, και ιδιωτών. Οι συναντήσεις του IPSASB για να συζητήσουν την ανάπτυξη και να εγκρίνουν την έκδοση IPSAS είναι ανοιχτές στο κοινό. Τα έγγραφα της ημερήσιας διάταξης,

⁸ www.ifac.org

⁹ www.ipsasb.org

συμπεριλαμβανομένων των πρακτικών των συνεδριάσεων του IPSASB δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα του IPSASB : www.ipsasb.org.

Στον Πίνακα 1 παρουσιάζονται επιγραμματικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα.

Πίνακας 1 Συνοπτική παρουσίαση¹⁰ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS)

IPSAS	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΙΖΟΝΤΑΙ ΕΠΙ
IPSAS 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	ΔΛΠ 7
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών	ΔΛΠ 8
IPSAS 4	Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	ΔΛΠ 21
IPSAS 5	Κόστος Δανεισμού	ΔΛΠ 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28
IPSAS 8	Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες	ΔΛΠ 31
IPSAS 9	Έσοδα από Συναλλαγών	ΔΛΠ 18
IPSAS 10	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	ΔΛΠ 29
IPSAS 11	Κατασκευαστικά Συμβόλαια	ΔΛΠ 11
IPSAS 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	ΔΛΠ 17

¹⁰ Deloitte, 2009, "IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)", Draft April 2009

IPSAS 14	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς	ΔΛΠ 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση - αντικαταστάθηκε από IPSAS 28 και 30 IPSAS	
IPSAS 16	Επενδύσεις σε Ακίνητα	ΔΛΠ 40
IPSAS 17	Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός	ΔΛΠ 16
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	ΔΛΠ 14
IPSAS 22	Γνωστοποίηση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Ευρύτερου Δημόσιο Τομέα	
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και μεταφορές)	
IPSAS 24	Παρουσίαση των στοιχείων του προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις	
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 26	Απομείωση των ταμειακών περιουσιακών στοιχείων παραγωγής	ΔΛΠ 36
IPSAS 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση	ΔΛΠ 39
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΠΧΠ 7
IPSAS 31	Ασώματες Ακινήτοποιήσεις	ΔΛΠ 38

Στο Παράρτημα Α υπάρχει περιληπτική αναφορά για το κάθε πρότυπο.

5.2 Σύγκλιση των προτύπων IPSAS με τα ΔΠΧΠ

Τα IPSAS είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), παλαιότερα γνωστά ως ΔΛΠ. Τα ΔΠΧΑ εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Το IPSASB προσαρμόζει τα ΔΠΧΠ για να είναι κατάλληλα για το δημόσιο τομέα κατά περίπτωση. Στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας, οι προσπάθειες του IPSASB, στο μέτρο του δυνατού, είναι να διατηρήσει το λογιστικό χειρισμό και το αρχικό κείμενο του ΔΠΧΠ εκτός αν υπάρχει σημαντικό θέμα δημόσιου τομέα, που να δικαιολογεί τη διαφοροποίηση.

5.2.1 Χαρακτηριστικά των προτύπων IPSAS¹¹

Υπάρχουν 31 πρότυπα για την δεδουλευμένη βάση της λογιστικής και ένα πρότυπο για την ταμειακή βάση λογιστικής (πηγή: IPSAS εγχειρίδιο που εκδόθηκε τον Μάρτιο 2011).

Όταν η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, οι οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν:

- κατάσταση οικονομικής θέσης (statement of financial position) (IPSAS 1),
- δήλωση των οικονομικών επιδόσεων (statement of financial performance) (IPSAS 1),
- κατάσταση ταμειακών ροών (cash flow statement) (IPSAS 2),
- κατάσταση μεταβολών του καθαρού ενεργητικού / ίδια κεφάλαια (statement of changes in net assets/ equity) (IPSAS 1),
- κατάσταση αποκλίσεων σε σχέση με τα μεγέθη του προϋπολογισμού (statement of budget vs. actual variances)
- σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων , ή παράρτημα (accounting policies & explanatory notes) (IPSAS 1).

Όταν η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με τη λογιστική ταμειακής βάσης, η κύρια οικονομική κατάσταση είναι η δήλωση των εισπράξεων και πληρωμών.

¹¹ IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2009

5.2.2 Χρηματοδότηση

Πολυμερείς τράπεζες ανάπτυξης (Παγκόσμια Τράπεζα ,Ασιατική Τράπεζα Ανάπτυξης) παρέχουν ένα σημαντικό ποσό της χρηματοδότησης για το έργο του IPSASB. Άλλες πηγές¹² εσόδων για την ανάπτυξη των IPSASs περιλαμβάνουν χρηματοδότηση από διεθνείς, εθνικούς και περιφερειακούς κρατικούς φορείς. Επιπλέον, η IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών) και η CICA (Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών) παρέχουν την στήριξη τους στις δραστηριότητες του IPSASB.

5.3 Ο αντίκτυπος της πιστωτικής κρίσης στα δημόσια λογιστικά

Η πιστωτική κρίση έχει προκαλέσει πολλά θέματα λογιστικής του δημόσιου τομέα. Οι κυβερνήσεις έχουν επεκτείνει την πίστωση προς τις τράπεζες, εγγυώνται τις υποχρεώσεις των τραπεζών, αγοράζουν υποτιμημένα χρεόγραφα και σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν αναλάβει τον έλεγχο των τραπεζών. Η μοναδική φύση της πιστωτικής κρίσης και η πρωτοφανής ανταπόκριση από τις κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο, έχει ενισχύσει τη σημασία των υψηλής ποιότητας προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις κυβερνήσεις. Η πιστωτική κρίση έχει αυξήσει την ανάγκη για λογοδοσία στο δημόσιο τομέα και για τη διαφάνεια στις συναλλαγές του δημόσιου τομέα. Η ανάγκη υιοθέτησης των IPSAS είναι επιτακτικότερη από ποτέ καθώς προσφέρει τη δυνατότητα αποτελεσματικότερης διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών με πολλαπλά οφέλη, όπως:

- μείωση κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης,
- μείωση κόστους κρατικού δανεισμού,
- ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης,
- μείωση κόστους των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών,

¹² International Public Sector Accounting Standards Board, April 2007, "Strategy and Operational Plan 2007-2009"

- μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών,
- βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών,
- βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας, ευνοώντας έμμεσα τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα,
- απόκτηση συγκριτικού πλεονεκτήματος στη διεθνή αγορά.

Η υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων IPSAS ασφαλώς απαιτεί ένα άμεσο κόστος από τις κυβερνήσεις για το διάστημα προσαρμογής των κεντρικών κυβερνήσεων, τοπικών κυβερνήσεων, δημόσιων οργανισμών κ.ά. όμως ταυτόχρονα η μη υιοθέτηση και συμμόρφωση με τα IPSAS θα επιφέρει ένα σημαντικό μελλοντικό κόστος που προκύπτει από την έλλειψη διαφάνειας και αξιοπιστίας των δημόσιων οικονομικών.

5.3.1 Κυβερνητική Λογιστική: Μια Αξιολόγηση της Θεωρίας, των Σκοπών και των Προτύπων¹³

Μέσα στα τελευταία 25 χρόνια έχουν γίνει μερικές αξιοσημείωτες θεσμικές και εννοιολογικές καινοτομίες στην κυβερνητική λογιστική συνεισφέροντας στην μεγαλύτερη έκθεση και επιρροή της. Η έμφασή της έχει μεταστραφεί από τον γραφειοκρατικό έλεγχο στην αναφορά λογοδοσίας στο κοινό. Σε μερικές χώρες τα πρότυπα της κυβερνητικής λογιστικής δεν θέτονται από κυβερνητικούς υπαλλήλους αλλά από σχετικά ανεξάρτητες επιτροπές. Ενώ αναγνωρίζεται η σπουδαιότητα των μετρητών, τα σύγχρονα λογιστικά πρότυπα στοχεύουν να εντοπίσουν τις μακροπρόθεσμες συνέπειες των αποφάσεων και των πράξεων. Οι κυβερνητικοί υπάλληλοι είναι υπόλογοι για την επιστασία τόσο των οικονομικών όσο και τα περιουσιακά στοιχεία του πάγιου κεφαλαίου. Τέλος, δεν είναι αρκετό να κρατάς τα βιβλία με ακρίβεια. Τα βιβλία πρέπει να είναι ανοιχτά στο κοινό. Όταν το κοινό δεν έχει το χρόνο ή την ικανότητα να επιθεωρήσει τους λογαριασμούς, οι κυβερνήσεις πρέπει να το διευκολύνουν ετοιμάζοντας κατανοητές και περιεκτικές οικονομικές

¹³ James L. Chan (2003): Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, Public Money & Management, 23:1, 13-20

καταστάσεις.

Πολλές προκλήσεις παραμένουν, ιδιαίτερα σε παγκόσμιο και διεθνές επίπεδο. Ένα μεγάλο ζήτημα είναι η σωστή ισορροπία ανάμεσα στους διεθνείς κανόνες και στις τοπικές πρακτικές που εγείρονται από την εθνική πολιτική ιδεολογία, το οικονομικό σύστημα και την κουλτούρα. Ως μηχανισμός διακυβέρνησης, η κυβερνητική λογιστική υπόκειται σε πολιτικές δυνάμεις που διανέμουν την εξουσία και οικονομικές δυνάμεις που αποφασίζουν την παροχή και την ζήτηση των πόρων. Επομένως, εκτός αν οι επιτροπές λογιστικών προτύπων συμμαχήσουν με τα ιδρύματα που μπορούν να παρακρατήσουν κάτι αξίας σε μια κυβέρνηση - μία χορηγία, ένα δάνειο, μια ανεπιφύλακτη γνώμη ελέγχου, μια ευνοϊκή αξιολόγηση ομολόγων - οι διακηρύξεις τους θα παραμείνουν αναποτελεσματικές. Δυστυχώς, σε διεθνές επίπεδο υπάρχουν σχετικά λίγοι μοχλοί σε ένα σώμα όπως η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα του IFAC, για να ενισχύσει τα πρότυπά της. Όμως οι λογιστές θα μπορούσαν να ισχυριστούν ότι η δημοσιονομική λογοδοσία είναι ένας διεθνής κανόνας εφαρμόσιμος σε όλες τις κυβερνήσεις ανεξάρτητα από το πολιτικό και οικονομικό τους σύστημα. Μόλις η υπερβατική αξία της δημοσιονομικής λογοδοσίας αγκαλιαστεί, είναι τεχνικό ζήτημα να επεξεργαστούν τα μέσα της εφαρμογής. Αυτά περιλαμβάνουν όχι μόνο οικονομικές διακηρύξεις στο τέλος του έτους - η τρέχουσα εστίαση του IPSAS - αλλά επίσης και προϋπολογισμούς καθώς και εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους. Παροτρύνω την Επιτροπή Δημόσιου Τομέα του IFAC να επανορθώσει την αμέλειά της στον προϋπολογισμό και να συμπεριλάβει συγκρίσεις <<του πραγματικού έναντι του προϋπολογισμού>> στις οικονομικές διακηρύξεις. Επιπλέον, βάζοντας στην άκρη τις διαφορές στις γνώμες πάνω στις λογιστικές επιλογές, ολόκληρο το σώμα των λεπτομερών προτύπων θα πρέπει να πλαισιωθεί από ένα σύνολο ευρύτερων αρχών στοχευόμενες να προάγουν την κυβερνητική δημοσιονομική λογοδοσία, όπως:

Οι στόχοι της κυβερνητικής λογιστικής είναι να διασφαλίσουν το δημόσιο ταμείο και την δημόσια περιουσία, για να μετρήσουν και να μεταδώσουν με ακρίβεια την οικονομική κατάσταση της κυβέρνησης, έτσι ώστε να επιδείξει οικονομική λογοδοσία.

Μία κυβέρνηση πρέπει να προετοιμάζει και να εκδίδει τους προϋπολογισμούς της, να διατηρεί πλήρη οικονομικά αρχεία, να παρέχει πλήρη οικονομική διαφάνεια και να υποβάλλει τον εαυτό της σε ανεξάρτητους ελέγχους.

Η μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών εκθέσεων πρέπει να καθοδηγείται από τα δικαιώματα και τις ανάγκες των χρηστών στους οποίους απευθύνεται.

Το λογιστικό σύστημα θα πρέπει να καταμετρά τα μετρητά και άλλες οικονομικές συνέπειες παρελθόντων συναλλαγών και γεγονότων, συμπεριλαμβάνοντας -αλλά χωρίς να περιορίζεται από την εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να είναι ικανό να σημειώνει τα επίπεδα και τις αλλαγές στο ενεργητικό, το παθητικό, τα έσοδα και τις δαπάνες ή τα έξοδα, που σχετίζονται με ποσά του προϋπολογισμού.

Αυτές οι αρχές δεν συνταγολογούν λογιστικές επιλογές. Μάλλον παρέχουν μία βάση για συζήτηση και θέσπιση προτύπων κυβερνητικής λογιστικής.

5.4 Η συμβολή των IPSAS στη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού¹⁴

Θεμελιώδους σημασίας είναι η εναρμόνιση της σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού σύμφωνα με τα IPSAS καθώς ο προϋπολογισμός αποτελεί το κύριο εργαλείο για να αξιολογήσει κανείς την αποδοτικότητα της διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών, τη σχέση μεταξύ εισροών, εκροών και αποτελεσμάτων με παράλληλο έλεγχο αυτών. Αυτό συνεπάγεται ότι δεν αρκεί η δεδουλευμένη βάση σε συμφωνία με τα IPSAS να εφαρμόζεται μόνο στους εθνικούς λογαριασμούς αν δεν εφαρμόζεται και στον προϋπολογισμό. Αν δεν εναρμονίζεται ο προϋπολογισμός με τα IPSAS τότε οι οικονομικές καταστάσεις στερούνται της αξιόπιστης πληροφόρησης και δεν επιτυγχάνεται ο στόχος της λογιστικής μεταρρύθμισης που είναι ο πλήρης έλεγχος της δημόσιας διοίκησης. Η εναρμόνιση του προϋπολογισμού με τις οικονομικές καταστάσεις και κατ' επέκταση η κατάρτισή του στη βάση των αρχών των IPSAS θα προσφέρει αποτελεσματική διοίκηση και διαχείριση του δημόσιου τομέα γιατί με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται:

- ο έλεγχος του προϋπολογισμού,
- η παροχή πληροφόρησης σχετικά με το βαθμό στον οποίο οι πόροι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τον προϋπολογισμό,

¹⁴ www.accountancygreece.gr

- η απεικόνιση της αποδοτικότητας των επενδυμένων πόρων στην υλοποίηση των προγραμμάτων,
- η βελτίωση στη διαχείριση και την κατανομή των απαιτήσεων για σκοπούς υποδομών.

5.5 Πορεία εφαρμογής των IPSAS στην Ελλάδα¹⁵

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προτρέπει¹⁶ όλο και περισσότερες χώρες και οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας, να εφαρμόσουν το συντομότερο δυνατό τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής παρά τις δυσκολίες που ενδεχομένως θα προκύψουν κατά το στάδιο υιοθέτησης και εφαρμογής τους. Η υιοθέτηση των IPSAS πρέπει να είναι άμεση σε τομείς που εμφανίζουν σημαντικά προβλήματα λόγω της έλλειψης διαφάνειας και αξιοπιστίας. Στην χώρα μας οι τομείς αυτοί είναι:

- Κεντρική κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες),
- Τοπική Αυτοδιοίκηση (άμεση εφαρμογή στο πλαίσιο του προγράμματος «Καλλικράτης»),
- Δημόσια νοσοκομεία,
- Ασφαλιστικά ταμεία,
- Κατάρτιση κρατικού προϋπολογισμού, παρακολούθηση της υλοποίησης και παρουσίαση οικονομικών στοιχείων του κράτους.

Στη χώρα μας με το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003 (Φ.Ε.Κ. 122 / 21-5-2003) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» θεσπίστηκε στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (Π.Ε.Σ.Υ., Νοσοκομεία, Κέντρα Υγείας) το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα Γενικής Λογιστικής, Αναλυτικής Λογιστικής και Λογιστικής του Δημοσίου Λογιστικού. Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του εν λόγω Προεδρικού Διατάγματος εφαρμόζεται υποχρεωτικά από 1/1/2004 σε ότι αφορά στη Γενική Λογιστική και τους

¹⁵ www.accountancygreece.gr

¹⁶ http://europa.eu/legislation_summaries

λογαριασμούς Τάξεως και Δημοσίου Λογιστικού, ενώ η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως εφαρμόζεται υποχρεωτικά από 1/1/2005.

Με το άρθρο 27 του Ν. 3599/2005 οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας που προσδιορίζονται από το Π.Δ. 146/2003 υποχρεούνται στη σύνταξη ετησίων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Δυστυχώς μεγάλος αριθμός Δημόσιων Νοσοκομείων δεν έχει προβεί ακόμη στη σύνταξη ετησίων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης παρόλο την υποχρέωσή τους και κάποια είναι στο στάδιο προκήρυξης Δημόσιου Διαγωνισμού για την προμήθεια κατάλληλου λογισμικού και την παροχή λογιστικών εργασιών για την εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Όλα όμως θα προβούν στην εφαρμογή των ΔΠΧΑ προσαρμοσμένα για το δημόσιο τομέα, που εκδίδονται από την Ε.Λ.Τ.Ε. και όχι στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα καθώς σύμφωνα με απόφαση της η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.)¹⁷ επέλεξε να μην εκδώσει σχετικές οδηγίες προτού οριστικοποιηθούν οι προθέσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προκειμένου να μην απαιτηθούν επανειλημμένες τροποποιήσεις της σχετικής νομοθεσίας και των υποχρεώσεων των φορέων του δημοσίου.

Επίσης με το ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 15 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης του άρθρου 1 του παρόντος, εφαρμόζεται από την Κεντρική Διοίκηση υποχρεωτικά από της 1ης Ιανουαρίου 2011. Σύμφωνα με το Π.Δ. 15 Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εισάγει το Γενικό Επιτελείο Στρατού σε μια προσπάθεια για δημοσιονομική εξυγίανση, εξορθολογισμό και στοχευόμενο έλεγχο των δημοσίων δαπανών αλλά και εναρμόνισης με τις κατευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών για το Δημόσιο Λογιστικό. Πρόκειται για μια σημαντική αλλαγή και καινοτομία που επέρχεται στο εφαρμοζόμενο σήμερα λογιστικό σύστημα αφού εγκαταλείπεται η ταμειακή λογιστική και εισάγεται το νέο σύστημα που στο ΓΕΣ ονομάστηκε «Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης» και εισάγει νέα λογιστική αποτύπωση των δημοσίων δοσοληψιών. Με την ολοκλήρωση

¹⁷ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ 0005/09

«Οδηγίες για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΠΧΑ) στις Μονάδες Υγείας»

της «Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης» όλα τα επίπεδα διοίκησης θα είναι σε θέση να βλέπουν σε πραγματικό χρόνο το σύνολο των χρηματικών δοσοληψιών, τα χρηματικά διαθέσιμα και πολλά άλλα λογιστικά γεγονότα, καθώς επίσης να ενημερώνονται για υφιστάμενες υποχρεώσεις και στοιχεία κόστους.

Ήδη το ΓΕΣ έκανε όλες τις προπαρασκευαστικές ενέργειες για τη μηχανογραφική διασύνδεση των οικονομικών υπηρεσιών και από 1ης Ιανουαρίου 2012, βρίσκεται σε ανάπτυξη, η πιλοτική διαδικασία εφαρμογής με χρήση ανάλογου λογισμικού, εκπαίδευση προσωπικού κλπ.

Στους ΟΤΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 315 ΦΕΚ 302/Α'/30.12.99. «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού)», η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος καθίσταται υποχρεωτική από 1^η Ιανουαρίου 2000 για τους ΟΤΑ με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων βάσει της τελευταίας γενικής απογραφής πληθυσμού ή με έσοδα άνω των 500 εκ. ετησίως. Το ποσό των 500 εκ. εσόδων του προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων αναφέρεται στα τακτικά έσοδα αυτών.

Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9), εφαρμόζεται υποχρεωτικά από 1^η Ιανουαρίου 2001 από τους Δήμους και τις Κοινότητες που έχουν, είτε πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία γενική απογραφή, είτε έσοδα άνω του ενός δισεκατομμυρίου δρχ. ετησίως και προαιρετικά από τους Δήμους και τις Κοινότητες που δεν υπερβαίνουν κανένα από τα κριτήρια αυτά (δηλαδή και ο πληθυσμός τους είναι κάτω των 10.000 κατοίκων και τα ετήσια έσοδά τους κάτω του ενός δισεκατομμυρίου δρχ.).

Η χώρα μας πρέπει να πετύχει στο πρόγραμμα μεταρρύθμισης της οικονομικής διοίκησης του δημόσιου τομέα και γι αυτό θα πρέπει να βασιστεί στην εμπειρία που απέκτησαν από την υιοθέτηση διεθνείς οργανισμούς και κυβερνήσεις. Η μεταρρύθμιση θα επιφέρει τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διοίκησης του δημόσιου τομέα σε μία κρίσιμη πορεία της ελληνικής οικονομίας όπου τα οικονομικά στοιχεία του δημόσιου τομέα αμφισβητούνται έντονα με αποτέλεσμα την «αρνητική» αξιολόγηση της χώρας μας από τους διεθνείς οίκους αξιολόγησης. Η άμεση

υιοθέτηση των IPSAS στους παραπάνω τομείς, η σύνταξη προϋπολογισμού προγραμμάτων (Program State Budget) και ο έλεγχος των δαπανών (controlling) θα αποκαταστήσει τη διαφάνεια και την αξιοπιστία των δημοσίων οικονομικών με σημαντικές βελτιώσεις όσον αφορά τις δημοσιονομικές επιδόσεις επί του δημοσίου ελλείμματος και δημοσίου χρέους, συμβάλλοντας έτσι σημαντικά στη μείωση κόστους του κρατικού δανεισμού και στην ενίσχυση της ανάπτυξης της οικονομίας μας.

5.6 Έγκριση IPSAS από διακυβερνητικούς οργανισμούς¹⁸

Οι ακόλουθοι διακυβερνητικοί οργανισμοί έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS ή βρίσκονται στη διαδικασία έγκρισης IPSAS:

- Γραμματεία της Κοινοπολιτείας: Υιοθέτησαν τα IPSAS ως βάση για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση από την 1η Ιουλίου 2008, δηλαδή το οικονομικό έτος 2008-2009. Πηγή: Ιστοσελίδα της Γραμματείας της Κοινοπολιτείας 2008-09 Ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις (σελίδα 5, με Λογιστική)
- ΣτΕ (Συμβούλιο της Ευρώπης): Εκδίδει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IPSAS από το 2007.
- ESA (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Διαστήματος): στοχεύει να είναι συμβατό με τα IPSAS μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010.
- EUMETSAT (Ευρωπαϊκή Οργάνωση για την Εκμετάλλευση των μετεωρολογικών δορυφόρων): στοχεύει να είναι συμβατό με τα πρότυπα IPSAS και την δημοσίευση των ετήσιων λογαριασμών 2012, τον Μάρτιο του 2013.
- Η INTERPOL (Διεθνούς Οργάνωσης Εγκληματολογικής Αστυνομίας): Από το 2007, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τους δημοσιονομικούς κανονισμούς της Interpol είναι σε συμμόρφωση με τα πρότυπα IPSAS. Αν υπάρχει απόκλιση μεταξύ IPSAS και τους

¹⁸ Hathorn, M. (2008), 'Thirty Years of Progress – International Federation of Accountants – International Public Sector Accounting Standards Board (ISPASB), lecture on the EC/FEE conference Modernising Accounting in the Public Sector – Accrual accounting: where are we and where to go next?', 19 slides.

δημοσιονομικούς κανονισμούς της Interpol, οι κανονισμοί της INTERPOL έχουν εφαρμοστεί στις Οικονομικές καταστάσεις. Οι αποκλίσεις δεν θεωρούνται σημαντικές.

- NATO (North Atlantic Treaty Organization): Εκδίδει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IPSAS από το 2008.
- ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης): Εκδίδει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IPSAS από το 2000.

Η UNICEF, η UNESCO, η Ύπατη Αρμοστεία του ΟΗΕ, ο Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου, ο Παγκόσμιος Μετεωρολογικός Οργανισμός κ.ά. έχουν ως στόχο να υιοθετήσουν τα IPSAS.

Το ΠΕΠ (Παγκόσμιο Επισιτιστικό Πρόγραμμα) είναι ο πρώτος οργανισμός των Ηνωμένων Εθνών που εφάρμοσε τα πρότυπα IPSAS. Το 2008 οι οικονομικές καταστάσεις του ΠΕΠ υιοθέτησαν όλα τα πρότυπα που εκδίδονται από το Διοικητικό Συμβούλιο IPSAS συμπεριλαμβανομένων πολλών προτύπων πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος τους.

5.7 Χώρες που υιοθέτησαν τα IPSAS¹⁹

Πολλοί λένε ότι οι κυβερνήσεις εισάγουν τα πρότυπα IPSAS, επειδή θεωρείται ότι είναι καλή πρακτική. Ωστόσο, πολύ λίγες κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει πραγματικά τα πρότυπα. Όσον αφορά τα πρότυπα IPSAS της Ταμειακής Βάσης ούτε μια χώρα στον κόσμο στην πραγματικότητα δεν έχει υιοθετήσει το πρότυπο αυτό. Το κύριο πρόβλημα είναι η βασική προϋπόθεση για την παραγωγή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όλες τις ελεγχόμενες οντότητες. Για τις επιχειρηματικές οντότητες που συνδέονται με κυβερνήσεις, υπουργεία και υπηρεσίες θα ήταν πολύ χρονοβόρο και σχεδόν όλες οι κυβερνήσεις θεωρούν ότι δεν αξίζει το πραγματικό κόστος.

- Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής - Ισχύουν λογιστικά πρότυπα που είναι σε γενικές γραμμές σύμφωνες με τα πρότυπα IPSAS.

¹⁹ Πηγές: Οι ιστοσελίδες του ΟΟΣΑ, του ΟΗΕ, της Παγκόσμιας Τράπεζας, και της Ασιατικής Τράπεζας Ανάπτυξης

- Αφγανιστάν – Βρίσκονται σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS, πρώτα σε ταμειακή βάση, στη συνέχεια, σε δεδουλευμένη βάση.
- Αμπού Ντάμπι - Οι οικονομικές καταστάσεις 2010 εκδόθηκαν σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για ορισμένες υπηρεσίες και δήμους.
- Αλβανία - Ισχύει η λογιστική ταμειακής βάσης .Ο νόμος απαιτεί τροποποιημένη λογιστική ταμειακής βάσης (συμπεριλαμβανομένων των πληρωτέων λογαριασμών). Σχεδιάζει να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης με τη δυνατότητα εφαρμογής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στη συνέχεια.
- Αλγερία – Το πρόγραμμα της Παγκόσμιας Τράπεζας για λογιστικές και άλλες μεταρρυθμίσεις περιλαμβάνει τα IPSAS.
- Αργεντινή –Σε διαδικασία να αναπτύξουν διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα, που είναι εναρμονισμένα με τα πρότυπα IPSAS λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- Αρμενία - Σε διαδικασία της σταδιακής μετάβασης προς δεδουλευμένη βάση με τα πρότυπα IPSAS. Έχει σχεδιαστεί Νομοσχέδιο για την λογιστική του δημόσιου τομέα και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα , πολιτικές, οδηγίες και διάγραμμα των λογαριασμών.
- Αυστραλία - Έγκριση πλήρους αυτοτέλειας των λογιστικών προτύπων, σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS. Το Αυστραλιανό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (AASB) έχει εκδώσει πρότυπα ισοδύναμα με τα ΔΠΧΠ (Α-ΔΠΧΠ). Η AASB έχει κάνει ορισμένες τροποποιήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην κατασκευή Α-ΔΠΧΠ στις διακηρύξεις του IASB εισάγοντας πρόσθετες γνωστοποιήσεις ή την εφαρμογή απαιτήσεων για τους φορείς του δημοσίου τομέα . Λόγω αυτών των τροποποιήσεων, οι τελικές προδιαγραφές που ισχύουν για φορείς του δημόσιου τομέα είναι πολύ παρόμοιες με τα πρότυπα IPSAS.
- Αυστρία – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- Αζερμπαϊτζάν - Ο νόμος του 2004 περί λογιστικής απαιτεί την εφαρμογή των εθνικών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα, με βάση τα πρότυπα IPSAS . Βρίσκονται σε ισχύ στο δημόσιο τομέα από 1 Ιανουαρίου 2009. Εφαρμόζεται στους δήμους, στις οργανώσεις που επιδοτούνται από κρατικά ταμεία, όπως το State Oil Fund και το Social Security Fund.

- Μπανγκλαντές - Η κυβέρνηση του Μπανγκλαντές έχει εκφράσει τόσο τη δέσμευση όσο και την προθυμία να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS σε λογιστική ταμειακής βάσης και έχει αναλάβει μια πρωτοβουλία για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης. Η πρώτη σειρά των καταστάσεων με βάση τα πρότυπα IPSAS για τον πυρήνα υπουργεία (εκτός από εξειδικευμένους οργανισμούς) και τις εξειδικευμένες οργανώσεις είναι σε ισχύ από το φορολογικό έτος 2007-2008 και 2009-2010 αντίστοιχα. Η κυβέρνηση θεωρεί ότι η υιοθέτηση IPSAS της αρχής της ταμειακής βάσεως είναι ένα σημείο εκκίνησης για την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σε μακροπρόθεσμη βάση.
- Μπαρμπάντος – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Λευκορωσία - Ισχύει τροποποιημένη ταμειακή βάση. Δεν σχεδιάζει να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS.
- Μπουτάν - Το τμήμα των δημόσιων λογαριασμών (DPA) έχει κοινοποιήσει ότι θα αναπτύξει Λογιστικά Πρότυπα της Βασιλικής Κυβέρνησης του Μπουτάν που θα αναφέρονται στα IPSAS ταμειακής βάσης. Η κυβέρνηση του Μπουτάν έχει εκφράσει τη δέσμευσή της για την έγκριση των IPSAS ταμειακής βάσης και τη μελέτη της σκοπιμότητας της σταδιακής μετάβασης σε δεδουλευμένη βάση της λογιστικής.
- Βοσνία και Ερζεγοβίνη - Εκθέσεις σχετικά με την λογιστική ταμειακής βάσης. Δεν σχεδιάζει να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS.
- Βραζιλία - Η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση της Βραζιλίας έχει ανακοινώσει σχέδια για να εφαρμοστούν πλήρως τα πρότυπα IPSAS μέχρι το 2012.
- Βουλγαρία - Ισχύει λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης. Υπάρχουν ορισμένες πρωτοβουλίες για να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS, αλλά δεν υπάρχει συγκεκριμένο σχέδιο.
- Καμπότζη – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Καναδάς - Ισχύουν λογιστικά πρότυπα που είναι σε γενικές γραμμές σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS
- Νησιά Καϋμάν – Η κυβέρνηση έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS σε δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο, αυτό συνδέθηκε με σημαντικά προβλήματα και την

καθυστέρηση δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων άνω των πέντε ετών με πολύ κρίσιμες αναφορές από το Γενικό Ελεγκτή.

- Χιλή - Για αρκετά χρόνια στο Δημόσιο Τομέα της Χιλής έχει χρησιμοποιηθεί η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και οδηγούνται σε σύγκλιση με τα πρότυπα IPSAS
- Κίνα – Υπάρχει σχέδιο να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS ωστόσο καμία απόφαση δεν ανακοινώθηκε επίσημα.
- Κύπρος - Έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης.
- Κολομβία - Η κυβέρνηση της Κολομβίας έχει δεσμευθεί να υιοθετήσει τα IPSAS και εργάζεται για τη σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή πρότυπα.
- Κόστα Ρίκα – Η Κυβέρνηση της Κόστα Ρίκα υιοθέτησε τη χρήση των προτύπων IPSAS στις 11 Οκτωβρίου 2007, με τη δημοσίευση διατάγματος υπ' αριθμ. 34029.
- Κροατία - Ισχύει λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης. Δεν σχεδιάζει να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS.
- Ανατολικό Τιμόρ - Έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης.
- Ελ Σαλβαδόρ – Έχει ως στόχο την υιοθέτηση των IPSAS.
- Εσθονία – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Φίτζι – Το 2009 οι οικονομικές καταστάσεις ήταν σύμφωνες με τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης, συμπεριλαμβανομένης της ενοποιημένης κατάστασης ταμιακών εισπράξεων και πληρωμών.
- Γαλλία – Η κυβέρνηση προχώρησε σε λογιστική δεδουλευμένης βάσης πρόσφατα και οι οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης εκδόθηκαν για πρώτη φορά το 2006. Τα λογιστικά πρότυπα βασίζονται στα γαλλικά GAAP για τον ιδιωτικό τομέα, τα ΔΠΧΠ και τα IPSAS.
- Γκάμπια - Σε διαδικασία έγκρισης των IPSAS ταμειακής βάσης, στη συνέχεια θα προβούν στη θέσπιση των προτύπων IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Γεωργία - Η κεντρική κυβέρνηση προετοιμάζει επί του παρόντος τις εκθέσεις εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σύμφωνα με την λογιστική ταμειακής βάσης.. Το 2007 ο Υπουργός Οικονομικών αποφάσισε να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS για την κεντρική και τις υπο-εθνικές κυβερνήσεις, αρχής γενομένης από τα πρότυπα

IPSAS Ταμειακής βάσης , προσθέτοντας σταδιακά γνωστοποιήσεις σχετικά με τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, προκειμένου εν συνεχεία να προβούν σε χρήση των πρότυπα IPSAS λογιστικής δεδουλευμένης βάσης.

- Γερμανία - Η πόλη του Αμβούργου κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης λαμβάνει υπόψη της τα IPSAS καθώς και τα ΔΠΧΠ και τα γερμανικά Handelsgesetzbuch (HGB).
- Γουατεμάλα – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Ονδούρα – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Ινδία –Η Συμβουλευτική Εθνική Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων είναι υπέρ της περιορισμένης εφαρμογής του προτύπου IPSAS ταμειακής βάσης για συναλλαγές σε μετρητά και αντίστοιχα χρήσης προτύπων IPSASs της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για τις συναλλαγές που καταγράφονται, εκτός από την ταμειακή βάση. Έχει ετοιμαστεί ένα σχέδιο για τη μετάβαση σταδιακά από τη λογιστική ταμειακής βάσης στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης σε φάσεις που εκτείνονται από 10-12 χρόνια.. Η κεντρική κυβέρνηση έχει αποδεχθεί την ιδέα της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και επανεξετάζει τα πρότυπα IPSAS με σκοπό την έγκρισή τους.
- Ινδονησία - IPSAS συμβατά με τα λογιστικά πρότυπα της κυβέρνησης βρίσκονται σε εξέλιξη
- Ισραήλ - Στις 5 Αυγούστου 2004 εκδόθηκε ψήφισμα ως προς την υιοθέτηση και εφαρμογή των προτύπων IPSAS από τα υπουργεία της κυβέρνησης και από μη εμπορικές εταιρείες. Ένα σημαντικό μέρος των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ισραηλινά κυβερνητικά Λογιστικά Πρότυπα και τα πρότυπα IPSAS, αλλά η δήλωση των περιουσιακών στοιχείων δεν αντιπροσωπεύουν όλα τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από το κράτος του Ισραήλ.
- Ιταλία – Εφαρμόζουν λογιστική ταμειακής βάσης καθώς και τροποποιημένο σύστημα σε δεδουλευμένη βάση. Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.

- Τζαμάικα - Δέσμευση να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης και η αλλαγή είναι σε εξέλιξη.
- Ιαπωνία - Η κυβέρνηση της Ιαπωνίας υιοθέτησε πλήρως λογιστική δεδουλευμένης βάσης, η οποία είναι σύμφωνη με τα πρότυπα IPSAS. Στο Τόκιο οι δημοτικές αρχές έχουν ξεκινήσει την προετοιμασία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και την εφαρμογή της στις οικονομικές καταστάσεις με λογιστικές αρχές στηριζόμενες στα IPSAS. .
- Καζακστάν - Η κυβέρνηση του Καζακστάν ανακοίνωσε ότι από την 1η Ιανουαρίου 2013, η Δημοκρατία του Καζακστάν θα προετοιμάσει και θα παρουσιάσει οικονομικές καταστάσεις του δημόσιου τομέα που πληρούν όλες τις ουσιώδεις πλευρές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα.
- Κιργιστάν – Το Υπουργείο Οικονομικών ολοκληρώνει τη μετάβαση σε πρότυπα IPSAS, σύμφωνα με την έγκριση της κυβέρνησης, του σχεδίου δράσης για τη μεταρρύθμιση της λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον δημόσιο τομέα
- Κοσσυφοπέδιο - Έχοντας υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS της ταμειακής βάσης το 2004, η Δημοκρατία του Κοσσυφοπεδίου ήταν από τις πρώτες χώρες στον κόσμο στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα IPSAS ταμειακής βάσης. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις της κυβέρνησης δεν είναι ενοποιημένες όπως απαιτείται από τα IPSAS. .
- Κουβέιτ - Το Υπουργείο Οικονομικών του κράτους του Κουβέιτ έχει ένα σχέδιο σε ισχύ για την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS.
- Λαϊκή Δημοκρατία του Λάος –Η Παγκόσμια Τράπεζα συνεργάζεται με την κυβέρνηση για να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS.
- Λετονία – Οι Οικονομικές καταστάσεις για την κεντρική και την τοπική αυτοδιοίκηση και οντοτήτων συνδεδεμένων με την κυβέρνηση εφαρμόζουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης συμβατή με τα πρότυπα IPSAS με μία εξαίρεση: τα φορολογικά έσοδα. Οι Εκθέσεις εκτέλεσης του προϋπολογισμού είναι σε ταμειακή βάση.
- Λίβανος - Έργο σε εξέλιξη για να εισαγάγουν τα πρότυπα IPSAS.

- Λιβερία - Στις 19 Νοεμβρίου 2009, ο Υπουργός Οικονομικών, ανακοίνωσε την έγκριση των IPSAS Ταμειακής Βάσης για όλες τις συναλλαγές που αφορούν την κεντρική κυβέρνηση της Λιβερίας. Ο υπουργός ανακοίνωσε επίσης ότι μακροπρόθεσμος στόχος της κυβέρνησης είναι η υιοθέτηση των πρότυπων IPSAS δεδουλευμένης βάσης σε βάθος χρόνου μιας πενταετίας. Λιθουανία - Το 2010 εγκρίθηκαν πρότυπα IPSAS λογιστικής δεδουλευμένης βάσης
- Δημοκρατία της Μακεδονίας (ΠΓΔΜ) - Σε διαδικασία έγκρισης των IPSAS ταμειακής βάσης και στη συνέχεια θα προβούν στη θέσπιση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS.
- Μαλαισία - Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση της Μαλαισίας έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης. Οι Οικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2005 είχαν συνταχθεί σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης, ελέγχθηκαν από το Ανώτατο Ελεγκτικό Συνέδριο της Μαλαισίας και έλαβαν ανεπιφύλακτη ελεγκτική γνώμη. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις της κυβέρνησης δεν είναι ενοποιημένες. Το νέο οικονομικό μοντέλο για τη Μαλαισία, το οποίο παρουσιάστηκε σε 2 μέρη, το 2010, παρουσίασε μια σειρά πρωτοβουλιών για την υποστήριξη του Προγράμματος Οικονομικού Μετασχηματισμού, καθώς και διαφόρων πολιτικών μέτρων που αποτελούν το υπόβαθρο αυτών. Η υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από το δημόσιο τομέα καταγράφηκε ως ένα από αυτά τα μέτρα πολιτικής με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, με βάσεις και πολιτικές οι οποίες είναι σύμφωνες σε όλα τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Μαλδίβες – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS.
- Μαυριτανία - Απόφαση για την υιοθέτηση IPSAS, ξεκίνησε η εφαρμογή.
- Μαρόκο – Η Θεσμική ανάπτυξη περιλαμβάνει IPSAS.
- Νεπάλ - Υπάρχει γενική συναίνεση μεταξύ των φορέων χάραξης πολιτικής, σχετικά με την ανάγκη να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης. Το Νεπάλ έχει αναπτύξει Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου τομέα με βάση τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης. Γίνονται προσπάθειες προκειμένου να ενσωματώσουν την υποχρεωτική χρήση των προτύπων IPSAS.
- Κάτω Χώρες – Η κυβέρνηση έχει πειραματιστεί στην υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση προτύπων IPSAS. Ο υπουργός Οικονομικών υπέβαλε την αξιολόγηση της πιλοτικής αυτής πολιτικής στο κοινοβούλιο τον Οκτώβριο του

2008, υποστηρίζοντας ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν είναι πιο χρήσιμη για τα υπουργεία από το τρέχον λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης. Αποφασίστηκε να βελτιώσουν το υπάρχον λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικών πληροφοριών στον προϋπολογισμό και την ετήσια έκθεση. Το Κοινοβούλιο ζήτησε την ανάλυση των αποτελεσμάτων της εφαρμογής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από άλλες χώρες.

- Νέα Ζηλανδία - Επί του παρόντος, η Νέα Ζηλανδία εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ Νέας Ζηλανδίας για το δημόσιο τομέα τα οποία είναι παρόμοια με τα IPSAS. Ωστόσο, η Νέα Ζηλανδία εξετάζει προτάσεις για δύο σύνολα λογιστικών προτύπων: ένα σύνολο που πρέπει να εφαρμόζονται από επιχειρήσεις με κερδοσκοπικό χαρακτήρα και μια άλλη σειρά που πρέπει να εφαρμόζονται από φορείς κοινωφελούς σκοπού που θα βασίζεται στα IPSAS.
- Νικαράγουα - Έγκριση IPSAS ταμειακής βάσης.
- Νιγηρία - Σε διαδικασία έγκρισης των IPSAS ταμειακής βάσης, στη συνέχεια θα προβούν στη θέσπιση IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Νορβηγία – Η Κεντρική κυβέρνηση οδηγεί την αλλαγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πλήρως. Στις πιλοτικές οντότητες η Νορβηγία εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης .
- Πακιστάν - Η υιοθέτηση IPSAS Ταμειακής Βάσης ήταν ένα από τα σημαντικότερα επιτεύγματα της Παγκόσμιας Τράπεζας που υποστήριζε το σχέδιο για τη βελτίωση Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και Ελέγχου (PIFRA). Τώρα, η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση, όλες οι επαρχιακές κυβερνήσεις και οι κυβερνήσεις ανά περιοχή παρουσιάζουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους με τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης. Η συμμόρφωση με τα πρότυπα IPSAS Ταμειακής Βάσης θεωρείται ως μια πορεία μετάβασης προς την πλήρη παρουσίαση της αυτοτέλειας των πληροφοριών.
- Παλαιστινιακή Αρχή –Το 2008 οι οικονομικές καταστάσεις ήταν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις παρόμοιες με αυτές των προτύπων IPSAS ταμειακής βάσης που εκδόθηκαν από την Παλαιστινιακή Αρχή. Υπάρχει φιλοδοξία να εφαρμόσει λογιστική δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS για τις οικονομικές καταστάσεις του 2012.

- Περού – Σε διαδικασία έγκρισης των IPSAS. Τα IPSAS 1 έως 17 τέθηκαν σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2004 και τα πρότυπα IPSAS 18 - 21 τέθηκαν σε εφαρμογή στις 14 Μαρτίου 2006.
- Φιλιππίνες - Έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- Ρουμανία - Η κεντρική κυβέρνηση έχει υιοθετήσει την λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης συμπεριλαμβάνοντας ορισμένα από τα IPSASs, κυρίως IPSAS 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, IPSAS 2 Καταστάσεις ταμειακών ροών, τα πρότυπα IPSAS 12 Αποθέματα, τα πρότυπα IPSAS 17 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις και τα πρότυπα IPSAS 19 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Τα σχέδια περιλαμβάνουν τη βελτίωση της συμμόρφωσης με αυτά τα πρότυπα και την έγκριση πρόσθετων IPSASs, συμπεριλαμβανομένων IPSAS 6 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- Ρωσία - Έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και έχει σημειώσει σημαντική πρόοδο προς την υλοποίηση τους.
- Ρουάντα - Οι οικονομικές καταστάσεις και λογιστικές αρχές τηρούν, στο μέτρο του δυνατού, τα πρότυπα IPSAS Ταμειακής βάσης.
- Σερβία - Ισχύει λογιστική ταμειακής βάσης. Ο Νόμος περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για να συμμορφωθούν με τα πρότυπα IPSAS Ταμειακής βάσης .
- Σιγκαπούρη -Πλήρης αυτοτέλεια των λογιστικών προτύπων, σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Σλοβακική Δημοκρατία - Έχει υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης .
- Σλοβενία – Εφαρμόζει λογιστική ταμειακής βάσης. Δεν σχεδιάζει να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS.
- Νησιά Σολομώντα Το 2009 οι οικονομικές καταστάσεις ήταν σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης, συμπεριλαμβανομένων και την συγκεντρωτική κατάσταση των εισπράξεων και πληρωμών.
- Ισπανία - . Ισπανική μετάφραση του εγχειριδίου των προτύπων IPSAS είναι διαθέσιμη. Εφαρμογή προτύπων IPSAS δεδουλευμένης βάσης από το 2011.
- Σρι Λάνκα – Οι ετήσιες καταστάσεις έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης από το 2002. Η κυβέρνηση έχει εκφράσει τη δέσμευσή

της προς την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τα IPSASs. Η κυβέρνηση της Σρι Λάνκα ζήτησε από το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών της Σρι Λάνκα προετοιμασία κατάλληλων λογιστικών προτύπων λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για χρήση από οντότητες του δημόσιου τομέα. Τον Ιούλιο του 2009, πέντε πρότυπα είχαν ολοκληρωθεί και διαβιβαστεί στην κυβέρνηση.

- **Ελβετία** Η Ομοσπονδιακή κυβέρνηση υιοθετεί τα πρότυπα IPSAS, αποτελεσματικά από το 2007. Η κυβέρνηση του κράτους / καντονιού της Γενεύης υιοθετεί τα πρότυπα IPSAS ομοίως από το 2008 και το κράτος / Καντόν της Ζυρίχης από το 2009. Οι κυβερνήσεις των κρατών / καντόνια της Βέρνης και της Λουκέρνης έχουν ξεκινήσει έργα για τη θέσπιση IPSAS, με ημερομηνίες έναρξης ισχύος το 2012 και 2013, αντίστοιχα.
- **Τουρκία** – Η κεντρική τουρκική κυβέρνηση άρχισε να κινείται στην τροποποιημένη λογιστική δεδουλευμένης βάσης το 2003. Η Δημόσια Οικονομική διαχείριση και ο Νόμος του 2006 για τον έλεγχο απαιτεί από την κυβέρνηση να υιοθετήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα. Με βάση αυτό το νόμο, η κυβέρνηση εξέδωσε νομοθεσίες λογιστικής για οντότητες κεντρικής κυβέρνησης το 2006 και δημιούργησε ένα συμβούλιο των δημόσιων Λογιστικών Προτύπων. Το 2006 αυτό το Διοικητικό Συμβούλιο αποφάσισε να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS 1 έως 21 IPSAS (η προθεσμία είναι το 2012). Μέχρι το 2011 17 πρότυπα υιοθετήθηκαν.
- **Τουρκμενιστάν** - Στο πλαίσιο του σχεδίου μεταρρύθμισης της δημόσιας διοίκησης, το υπουργείο Οικονομικών προετοιμάζει την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τα IPSAS .
- **Ουγκάντα** - Ρυθμίσεις βρίσκονται σε εξέλιξη για να αρχίσει η μετάβαση από την τροποποιημένη λογιστική ταμειακής βάσης στην πλήρη αυτοτέλεια των IPSAS. Μια σταδιακή προσέγγιση της εφαρμογής έχει προγραμματιστεί.
- **Ουκρανία** – Το προεδρικό διάταγμα απαιτεί η κυβέρνηση να υιοθετήσει λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, αλλά δεν έχει υιοθετηθεί η αυτοτέλεια των IPSAS.
- **Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα** – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- **Ηνωμένο Βασίλειο** – Στο Ηνωμένο Βασίλειο ο δημόσιος τομέας εφαρμόζει τις λογιστικές οδηγίες που είναι σε γενικές γραμμές σύμφωνες με τα πρότυπα IPSAS.

Οι λογαριασμοί των κεντρικών κυβερνητικών υπηρεσιών και φορέων στην κεντρική κυβέρνηση και ο τομέας της υγείας έχει παραχθεί με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την ΕΕ από το 2009/10 και μετά. . Φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης στο Ηνωμένο Βασίλειο έχουν υιοθετήσει αυτό το πλαίσιο από το 2010/11 και μετά.

- Βανουάτου – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS δεδουλευμένης βάσης.
- Βιετνάμ -Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS με την υποστήριξη της Παγκόσμιας Τράπεζας. Μετάφραση του προτύπου IPSAS σε διαδικασία.
- Υεμένη – Σε διαδικασία να υιοθετήσουν τα πρότυπα IPSAS ταμειακής βάσης.

Ωστόσο, ο αριθμός των κυβερνήσεων που έχουν υιοθετήσει πράγματι πλήρως τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης για τις οικονομικές καταστάσεις της κεντρικής κυβέρνησης και τα υπουργεία τους είναι πολύ περιορισμένος. Τον Δεκέμβριο του 2007, ο Mike Hathorn (τότε πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου IPSAS) δήλωσε ότι μόνο έξι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο είχαν εκδώσει στην πραγματικότητα οικονομικές καταστάσεις πλήρως εναρμονισμένες στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης (στο FEE Δημόσια συνεδρίαση Τομέα, Βρυξέλλες). Τον Σεπτέμβριο του 2009, το ΔΝΤ ανέφερε ότι οι ακόλουθες χώρες είχαν υιοθετήσει την πλήρη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης: Νέα Ζηλανδία, Αυστραλία, ΗΠΑ, Ηνωμένο Βασίλειο, Καναδάς, Κολομβία, Γαλλία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.ΕΡΕΥΝΑ²⁰

6.1 Η επίδραση των IPSAS στην μεταρρύθμιση χρηματοπιστωτικών συστημάτων πληροφοριών.

Μία από τις πιο κρίσιμες πτυχές της Νέας Δημόσιας Διοίκησης (NPM) ήταν το κύμα των μεταρρυθμίσεων στα χρηματοπιστωτικά συστήματα πληροφοριών. Οι αλλαγές αυτές αποτελούν ουσιαστικό στοιχείο για τη βελτίωση της διαχείρισης και λήψης αποφάσεων των κυβερνητικών οργάνων, η οποία καλείται επίσης Νέα (Χρηματοδοτική) Δημοσία Διοίκηση (NPFM) (Guthrie et al., 1999²¹). Ο ακρογωνιαίος λίθος της μεταρρύθμισης των χρηματοπιστωτικών συστημάτων πληροφόρησης είναι η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα, αντικαθιστώντας την λογιστική ταμειακής βάσης. (Lapsley, 1999²²). Πολλές κυβερνήσεις έχουν εγκρίνει την εφαρμογή λογιστικών συστημάτων σε δεδουλευμένη βάση. Από την τελευταία δεκαετία το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο (IPSASB), που ήταν η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα (ΕΠΔ) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), έχει αναπτύξει μια σειρά από διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS), για τον εξορθολογισμό και την υποστήριξη αυτών των μεταρρυθμίσεων.

Με βάση τα στοιχεία από τις ευρωπαϊκές χώρες η μελέτη αυτή έχει ως στόχο να ρίξει φως στο πραγματικό επίπεδο της μεταρρύθμισης των χρηματοπιστωτικών συστημάτων πληροφοριών, ιδίως προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης του IPSASs. Δεύτερον, επιχειρεί να εξηγήσει τις διαφορές που προϋπέθετε μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών.

Η εργασία αυτή επιχειρεί να συμβάλει στις συγκριτικές μελέτες στον τομέα της

²⁰Christiaens Johan, Reyniers Brecht, July 2009 2009/600 Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study

²¹ Guthrie, J. (1998), 'Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?', Financial Accountability & Management, Vol. 14, No. 1, pp. 1-19.

²² Lapsley, I. (1999), 'Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity', Financial Accountability & Management, Vol. 15, No. 3-4, pp. 201-207.

δημόσιας λογιστικής. Μερικοί συγγραφείς, όπως ο Benito, B. (2007)²³, Brusca, I. και Condor, V. (2002)²⁴, Lüder (1992 και 1994)²⁵, Pina, V. και Torres, L. (1999)²⁶, και η Vela και Fuertes (2000), έχουν συνεισφέρει σε συγκριτικές μελέτες λογιστικής στον δημόσιο τομέα. Οι περισσότεροι από αυτούς, ωστόσο εστιάζουν σε ένα μικρό δείγμα των χωρών ή σε μια συγκεκριμένη πτυχή της λογιστικής νομοθεσίας. Είναι ο στόχος του παρόντος εγγράφου να συγκρίνει τη θέσπιση των λογιστικών συστημάτων, σε σχέση με τα πρότυπα IPSAS, μέσα σε ένα ευρύτερο ευρωπαϊκό πλαίσιο. Επιπλέον, ενώ διάφορα έγγραφα εστιάζουν μόνο στην πραγματική κατάσταση της έγκρισης ή της εφαρμογής ενός λογιστικού συστήματος, η μελέτη αυτή επιχειρεί, επίσης, να επισημάνει σχετικά με τους λόγους για τους οποίους οι κυβερνήσεις επιλέγουν ένα συγκεκριμένο λογιστικό σύστημα.

6.2 Οικονομικές μεταρρυθμίσεις του συστήματος πληροφοριών

Η Λογιστική ταμειακής βάσης υπήρξε το κύριο λογιστικό και χρηματοοικονομικό σύστημα πληροφοριών του δημόσιου τομέα για πολλά χρόνια. Ορισμένες κυβερνήσεις τη χρησιμοποιούν ακόμα, π.χ. στο πλαίσιο της ετήσιας συζήτησης και έγκρισης των προϋπολογισμών τους. Αν και η λογιστική ταμειακής βάσης χρήζει αξίας, η λογιστική δεδουλευμένης βάσης καθιερώθηκε για να βελτιώσει το σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις οντότητες του δημόσιου τομέα. Επειδή η ταμειακή λογιστική δίνει λίγες πληροφορίες σχετικά με τις υποχρεώσεις και τα μελλοντικά πιθανά οφέλη των περιουσιακών στοιχείων, η λογιστική σε

²³ Benito, B. et al. (2007), "The Harmonization of Government Financial Information Systems : the Role of the IPSASs", *International Review of Administrative Sciences*, Vol.73, p.p. 293-317

²⁴ Brusca, I. and Condor, V. (2002), "Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context", *Financial Accountability & Management*, Vol.8, Vol.18, p.p.129-162

²⁵ Lüder, K. (1992), "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol.7, p.p. 99-127

Lüder, K. (1994), "The Contingency Model Reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain ", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol.8, p.p. 1-15

²⁶ Pina, V. and Torres, L. (1999), "An Empirical Study about the Degree of Coincidence of Central Government Financial Reporting in the EU, USA, Canada, New Zealand and Australia, Paper presented on the 5th Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Tilburg, Netherlands

δεδουλευμένη βάση είναι καταλληλότερη για τη χάραξη προγραμματισμού, τη χρηματοοικονομική διαχείριση και την λήψη αποφάσεων (FEE, 2007)²⁷. Θα μπορούσε επίσης να βελτιώσει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών επιδόσεων μεταξύ των δικαιοδοσιών και να οδηγήσει τις κυβερνήσεις σε μια μεγαλύτερη υποχρέωση λογοδοσίας των δημόσιων πόρων, καθώς τα οικονομικά δεδομένα θα καταστούν περισσότερο διαφανείς (Guthrie, 1998)²⁸. Η σημασία ενός αποτελεσματικού, αξιόπιστου και φιλικού προς το χρήστη σύστημα πληροφοριών δημοσιονομικής τονίζεται από τους Osborne και Gaebler: "What gets measured gets done» (Osborne και Gaebler, 1993)²⁹. Μεταξύ των αντίθετων της λογιστικής ταμειακής βάσης και σε δεδουλευμένη βάση από το IFAC αναγνωρίζονται δύο άλλες βάσεις: η λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης και τροποποιημένης δεδουλευμένης βάσης.

Σύμφωνα με το IFAC στη λογιστική ταμειακής βάσης οι συναλλαγές καταγράφονται μόνον όταν λαμβάνονται ή καταβάλλονται μετρητά. (IFAC, 2008, p.926)³⁰. Δεν γίνεται διάκριση (όπως στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση) μεταξύ αγοράς ενός στοιχείου ενεργητικού και πληρωμής μιας δαπάνης— και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται απλώς για «πληρωμές». Η λογιστική ταμειακής βάσης υπολογίζει τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα σαν τη διαφορά μεταξύ των εισπράξεων και των πληρωμών. Η κατάσταση ταμειακών ροών και τα ταμειακά διαθέσιμα είναι τα πιο συνηθισμένα έγγραφα που παρέχουν πληροφορίες. (IFAC PSC, 2000 and IFAC, 2008)³¹.

Στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, οι συναλλαγές αναγνωρίζονται κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους. Η λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης αναγνωρίζει συναλλαγές και άλλα γεγονότα όπως η λογιστική ταμειακής βάσης στη

²⁷ FEE (2007), *Accrual Accounting in the Public Sector*, Paper from the FEE Public Sector Committee, 33 p.

²⁸ Guthrie, J. (1998), 'Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?', *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-19.

²⁹ Osborne, D. and Gaebler, T. (1993), *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Penguin, New York, 432 p.

³⁰ IFAC (2008), *2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York, 1213 p.

³¹ IFAC PSC (2000), *Study 11 - Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, IFAC, New York, 284 p.

IFAC (2008), *2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York, 1213 p.

διάρκεια του έτους αλλά επίσης υπολογίζει και τους απλήρωτους και εισπρακτέους λογαριασμούς στο τέλος του έτους. (IFAC PSC, 2000)

Η λογιστική τροποποιημένης δεδουλευμένης βάσης αναγνωρίζει συναλλαγές και άλλα γεγονότα την στιγμή της πραγματοποίησής τους αλλά ορισμένες κατηγορίες στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού δεν αναγνωρίζονται. (IFAC PSC, 2000)

Το IPSASB είναι ένας ανεξάρτητος φορέας θέσπισης προτύπων υπό την αιγίδα του IFAC. Η κύρια δραστηριότητα του Συμβουλίου είναι να δημοσιεύσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) (Christiaens και Van den Berghe, 2006 IFAC, 2008)³². Το Διοικητικό Συμβούλιο εξακολουθεί να εργάζεται για τη νέα επικαιροποίηση των υφιστάμενων προτύπων. Κάθε πρότυπο είναι το αποτέλεσμα μιας έντονης και αυστηρής διαδικασίας.

Το IPSASB επέλεξε να χρησιμοποιήσει τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ, ως βάση για την ανάπτυξη του IPSASs. Πρόκειται για «μια προσπάθεια να είναι συνεπής, όπου είναι δυνατόν, με την υπάρχον διεθνή προσανατολισμό, καθώς και αποφεύγοντας την ανάγκη να« επανεφεύρουμε τον τροχό "για τον δημόσιο τομέα» (IFAC PSC, 2000). Το IPSASB είναι σαφώς πεπεισμένο ότι απώτερος στόχος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι ο ίδιος για το δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα. Ως εκ τούτου κάθε ΔΛΠ / ΔΠΧΠ, αναθεωρείται και προσαρμόζεται για την ανάπτυξη των IPSASs. Καθώς το IPSASB δεν έχει καμία επίσημη εξουσία, η υιοθέτηση των IPSAS από τις τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις είναι απολύτως εθελοντική.(Benito et al. (2007)³³.

Διαφορετικοί συγγραφείς αναφέρουν ότι η διεθνής τάση προς τον εκσυγχρονισμό του χρηματοπιστωτικού συστήματος πληροφοριών είναι πιθανό να συνεχιστεί κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών (ΟΟΣΑ, 2000, Lüder και Jones, 2003)³⁴. Ένα σημαντικό κίνητρο σε αυτή την εξέλιξη είναι η υποστήριξη των διεθνών οργανισμών όπως ο ΟΟΣΑ, το NATO, τα Ηνωμένα Έθνη, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και η Interpol. Όλοι αυτοί οι οργανισμοί προωθούν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη λογοδοσία. Όλοι έχουν υιοθετήσει λογιστική δεδουλευμένης βάσης συμβατή με τα

³² Christiaens, J. and Van den Berghe, M. (2006), *The Ernst & Young Guide to Applying IPSAS*, Die Keure, Brugge, 568 p.

³³ Benito, B. et al. (2007), 'The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs', *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, No. 2, pp. 293-317.

³⁴ Lüder, K. and Jones, R. (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschafts, Frankfurt am Main, 1079 p.

λογιστικά πρότυπα IPSAS (Hathorn, 2008)³⁵. Αυτές οι «καλές πρακτικές» έχουν ηθική επιρροή στις διάφορες χώρες σε όλο τον κόσμο.

6.3 Στόχος της έρευνας

Παρόλο που η τάση υιοθέτησης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο Δημόσιο Τομέα είναι παγκόσμια, παρουσιάζονται σημαντικές διαφοροποιήσεις στον τρόπο υιοθέτησής της. Αυτές οι διαφοροποιήσεις διακρίνονται σε τρία επίπεδα: στο περιεχόμενο, στο χρόνο υιοθέτησης και στον τρόπο υιοθέτησης της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης.

Οι περισσότερες τοπικές κυβερνήσεις υιοθετούν την μεταρρύθμιση για λογιστική δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τις δικές τους ανάγκες και έτσι η μεταρρύθμιση δεν θα είναι ομοιογενής. Υπάρχει επίσης σημαντική διαφοροποίηση στο χρόνο υιοθέτησης της διαδικασίας. Κάποιες χώρες εργάζονται εντατικά για την μεταρρύθμιση και αυτές είναι κυρίως η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο και οι Η.Π.Α. ενώ άλλες επιλέγουν μια πιο συντηρητική προσέγγιση για την μεταρρύθμιση. (Benito et. al., 2007³⁶, Carlin, 2005³⁷, Groot and Budding, 2008³⁸, OECD, 20002³⁹; Van Der Hoek, 2005⁴⁰). Η Τρίτη διαφοροποίηση είναι στον υιοθέτησης της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Κάποιες χώρες αρχίζουν την μεταρρύθμιση σε τοπικό επίπεδο πριν εφαρμοστεί στην κεντρική κυβέρνηση όπως η Σουηδία. Άλλες επιβάλλουν την εισαγωγή της Νέας (Χρηματοοικονομικής) Δημόσιας Διοίκησης (NPFM) με πιο συγκεντρωτικό τρόπο όπως η Νέα Ζηλανδία (Groot and Budding, 2008⁴¹, Guthrie et al., 1999⁴², Olson et al., 1998⁴³).

³⁵ Hathorn, M. (2008), 'Thirty Years of Progress – International Federation of Accountants – International Public Sector Accounting Standards Board (ISPASB), lecture on the EC/FEE conference Modernising Accounting in the Public Sector – Accrual accounting: where are we and where to go next?', 19 slides.

³⁶ Benito, B. et al. (2007), 'The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs', *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, No. 2, pp. 293-317.

³⁷ Carlin, T.M. (2005), 'Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector', *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 309-336.

³⁸ Groot, T. and Budding, T. (2008), 'New Public Management's Current Issues and Future Prospects', *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 1-13.

³⁹ OECD (2002), *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, OECD Journal on Budgeting Volume 2, Supplement 1, OECD Publications, Paris, 354 p.

⁴⁰ Van Der Hoek, M.P. (2005), 'From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience', *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25, No. 1, pp. 32-45.

⁴¹ Groot, T. and Budding, T. (2008), 'New Public Management's Current Issues and Future Prospects', *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 1-13.

Ο στόχος της έρευνας είναι να μελετηθούν τα διαφορετικά επίπεδα υιοθέτησης της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης σε Ευρωπαϊκές Κυβερνήσεις εστιάζοντας στον βαθμό υιοθέτησης .

6.4 Αποτελέσματα της έρευνας

Ο βαθμός ανταπόκρισης των χωρών στα ερωτηματολόγια της έρευνας είναι 52,4%(33/63). Έτσι ερευνήθηκε το λογιστικό σύστημα των τοπικών και κεντρικών κυβερνήσεων 19 χωρών. Αυτές είναι: η Αυστρία, Baden-Württemberg (Γερμανία), η Βαυαρία (Γερμανία), η Δανία, η Φινλανδία, η Φλάνδρα (Bel), η Γαλλία, η Ελλάδα ,η Ιταλία, η Λιθουανία, η Ολλανδία, η Νορβηγία, η Πορτογαλία, Σαξονία-Άνχαλτ (Γερμανία), η Ισπανία, η Σουηδία, η Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Βαλονία (Bel).

Πίνακας 2 Επισκόπηση των οικονομικών συστημάτων πληροφοριών Τοπικών Κυβερνήσεων

Λογιστική Νομοθεσία Τοπικής Κυβέρνησης	IPSAS	Προγραμματισμένες IPSAS μεταρρυθμίσεις	Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης	Προγραμματισμένη Μεταρρύθμιση Λογιστικής Δεδουλευμένης Βάσης	Λογιστική Ταμειακής Βάσης
Αυστρία	–	–	–	–	NAI
Baden-Württemberg	–	–	–	NAI	–

⁴² Guthrie, J. et al. (1999), 'Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and some new Ways Forward', Financial Accountability & Management, Vol. 15, No. 3-4, pp. 209-228.

⁴³ Olson, O. et al. (eds.) (1998), Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.

(Γερμανία)					
Βαυαρία (Γερμανία)	-	-	-	-	NAI
Δανία	-	-	NAI	-	-
Φινλανδία	-	-	NAI	-	-
Φλάνδρα (Bel)	NAI	-	-	-	-
Γαλλία	-	-	NAI	-	-
Ελλάδα	-	-	-	NAI	-
Ιταλία	-	-	-	NAI	-
Λιθουανία	NAI	-	-	-	-
Ολλανδία	-	-	NAI	-	-
Νορβηγία	-	-	NAI	-	-
Πορτογαλί α	-	-	NAI	-	-
Σαξονία- Άνχαλτ (Γερμανία)	-	-	-	NAI	-
Ισπανία	-	-	NAI	-	-
Σουηδία	NAI	-	-	-	-
Ελβετία	-	-	NAI	-	-
Ηνωμένο Βασίλειο	-	-	NAI	-	-

Βαλονία (Bel)	–	–	NAI	–	–
ΣΥΝΟΛΟ	3	0	10	4	2

Πίνακας 3 Επισκόπηση των οικονομικών συστημάτων πληροφοριών Κεντρικών Κυβερνήσεων

Λογιστική Νομοθεσία Κεντρικής Κυβέρνησης	IPSAS	Προγραμματισμένες IPSAS μεταρρυθμίσεις	Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης	Προγραμματισμένη Μεταρρύθμιση Λογιστικής Δεδουλευμένης Βάσης	Λογιστική Ταμειακής Βάσης
Αυστρία	–	–	NAI	–	–
Baden-Württemberg (Γερμανία)	–	–	–	–	NAI
Βαυαρία (Γερμανία)	–	–	–	–	NAI
Δανία	–	–	NAI	–	–
Φινλανδία	–	–	NAI	–	–
Φλάνδρα (Bel)	–	–	–	NAI	–
Γαλλία	NAI	–	–	–	–

Ελλάδα	-	-	-	-	ΝΑΙ
Ιταλία	-	-	-	ΝΑΙ	-
Λιθουανία	ΝΑΙ	-	-	-	-
Ολλανδία	-	ΝΑΙ	-	-	-
Νορβηγία	-	ΝΑΙ	-	-	-
Πορτογαλί α	-	-	ΝΑΙ	-	-
Σαξονία- Άνχαλτ (Γερμανία)	-	-	-	-	ΝΑΙ
Ισπανία	-	-	ΝΑΙ	-	-
Σουηδία	ΝΑΙ	-	-	-	-
Ελβετία	ΝΑΙ	-	-	-	-
Ηνωμένο Βασίλειο	-	-	ΝΑΙ	-	-
Βαλονία (Bel)	-	-	-	ΝΑΙ	-
ΣΥΝΟΛΟ	4	2	6	3	4

Η πρώτη στήλη μας δίνει τις χώρες που συμμετέχουν στην έρευνα. Στη δεύτερη στήλη που φαίνονται οι χώρες που έχουν υιοθετήσει IPSAS πρέπει να αναφερθεί ότι η συμμόρφωση με τα πρότυπα IPSAS δεν είναι 100% συμβατή καθώς παρουσιάζονται μικρές αποκλίσεις αλλά γενικότερα βασίζονται σε αυτά. Η τρίτη

στήλη δείχνει τις χώρες που επί του παρόντος χρησιμοποιούν λογιστική ταμειακής βάσης αλλά σκοπεύουν να υιοθετήσουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS σύντομα. Στην τέταρτη στήλη φαίνονται οι χώρες που χρησιμοποιούν λογιστική ταμειακής βάσης αλλά η μεταρρύθμιση που θα γίνει σε αυτές δεν θα είναι συμβατή με τα πρότυπα IPSAS. Στην πέμπτη στήλη φαίνονται οι χώρες που εφαρμόζουν λογιστική ταμειακής βάσης και δεν σχεδιάζουν να υιοθετήσουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Πίνακας 4 Κατάσταση των Τοπικών και Κεντρικών Κυβερνήσεων από την υιοθέτηση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης

Ποια είναι η κατάσταση από την υιοθέτηση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης;	
Τοπικές κυβερνήσεις	
Αριθμός Κυβερνήσεων	Κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι χώρες
1	Ένας νόμος / πρότυπο έχει γίνει αποδεκτός.
0	Μια σειρά από πιλοτικά έργα έχουν ξεκινήσει.
1	Υπάρχει μια μεταβατική περίοδος.
11	Η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει πλήρως υιοθετηθεί.
0	Ορισμένες τοπικές κυβερνήσεις εθελοντικά εφαρμόζουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.
Κεντρικές κυβερνήσεις	
0	Ένας νόμος / πρότυπο έχει γίνει αποδεκτό.
0	Μια σειρά από πιλοτικά έργα έχουν ξεκινήσει.

2	Υπάρχει μια μεταβατική περίοδος, η υιοθέτηση σχεδιάζεται.
8	Η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει υιοθετηθεί.
0	Ορισμένοι οργανισμοί υιοθετούν εθελοντικά λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.

Έξη κυβερνήσεις ακόμη εμμένουν στη λογιστική ταμειακής βάσης. Τέσσερις από αυτές σχεδιάζουν να εισάγουν τη δεδουλευμένη βάση. Είναι η περίπτωση των: Βάδη-Βυρτεμβέργη, Ελλάδα, Ιταλίας και Σαξονία-Άνχαλτ. Στην Βάδη-Βυρτεμβέργη ένα προσχέδιο νόμου έχει ήδη προταθεί ενώ στην Ιταλία ο νόμος έχει ήδη ψηφιστεί. Στην Ελλάδα και Σαξονία-Άνχαλτ υπάρχει μεταβατική περίοδος.

Πίνακας 5 Λόγοι για να συνδεθεί στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις η (προγραμματισμένη) νομοθεσία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τα IPSAS

Για πιο λόγο είναι η (προγραμματισμένη) νομοθεσία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης συνδεδεμένη με τα IPSAS	
Τοπικές κυβερνήσεις	
Αριθμός Κυβερνήσεων	Λόγοι
3	Είναι ανώφελο να επανεφεύρουμε τον τροχό. Είναι πιο αποτελεσματικό να κάνουμε χρήση της γνώσης του IPSASB.
2	Για να ενισχυθεί η εθνική / διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών.
1	Για να είναι σύμφωνα με τους διεθνείς οργανισμούς.

1	Για να διευκολυνθεί η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.
0	Για τη βελτίωση σύγκρισης ιδιωτικού / δημόσιου τομέα.
0	Τα IPSASs αναπτύχθηκαν από ειδικευμένο προσωπικό
0	Για τους σκοπούς της χρηματοδότησης.
Κεντρικές κυβερνήσεις	
4	Είναι ανώφελο να επανεφεύρουμε τον τροχό. Είναι πιο αποτελεσματικό να κάνουμε χρήση της γνώσης του IPSAS.
2	Για να ενισχυθεί η εθνική / διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών.
2	Για τη βελτίωση συγκρισιμότητας ιδιωτικού / δημόσιου τομέα.
2	Για να είναι σύμφωνα με τους διεθνείς οργανισμούς.
2	Για να διευκολυνθεί η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.
0	Τα IPSASs αναπτύχθηκαν από ειδικευμένο προσωπικό.
0	Για τους σκοπούς της χρηματοδότησης.

Πίνακας 6 Λόγοι για να μην συνδεθεί στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις η (προγραμματισμένη) νομοθεσία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τα IPSAS.

Για ποιους λόγους να μην συνδεθεί η (προγραμματισμένη) νομοθεσία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τα IPSAS.	
Τοπικές Κυβερνήσεις	
Αριθμός	Λόγοι

Κυβερνήσεων	
8	Η λογιστική νομοθεσία βασίζεται σε τοπικούς κανόνες λογιστικής των επιχειρήσεων.
5	Τα IPSASs είναι μάλλον άγνωστα στην δικαιοδοσία μου.
4	Υπάρχει φόβος να χαθεί το πρότυπο ρύθμισης αρχής.
2	Υπάρχει μικρή εμπειρία στην εφαρμογή των IPSASs.
2	Τα IPSASs δεν εξετάζουν την λογιστική του προϋπολογισμού.
1	Τα IPSASs βασίζονται στα ΔΠΧΠ / ΔΛΠ.
1	Τα IPSASs είναι εμπνευσμένα κυρίως από την αγγλοσαξονική λογιστική νομοθεσία.
1	Το IPSASB έχει περιορισμένη νομοθετική εξουσία
0	Δεν καλύπτονται όλα τα σχετικά θέματα λογιστικής από τα IPSASs.
0	Τα IPSASs δεν είναι αρκετά εξειδικευμένα για τις κυβερνήσεις.
Κεντρικές κυβερνήσεις	
3	Η λογιστική νομοθεσία βασίζεται σε τοπικούς κανόνες λογιστικής των επιχειρήσεων.
3	Τα IPSASs είναι μάλλον άγνωστα στην δικαιοδοσία μου.
2	Υπάρχει φόβος να χαθεί το πρότυπο ρύθμισης αρχής.

3	Υπάρχει μικρή εμπειρία στην εφαρμογή των IPSASs.
2	Τα IPSASs δεν εξετάζουν την λογιστική του προϋπολογισμού.
1	Τα IPSASs βασίζονται στα ΔΠΧΠ / ΔΛΠ.
1	Τα IPSASs είναι εμπνευσμένα κυρίως από την αγγλοσαξονική λογιστική νομοθεσία.
1	Τα IPSASB έχουν περιορισμένη νομοθετική εξουσία
1	Δεν καλύπτονται όλα τα σχετικά θέματα λογιστικής από τα IPSASs.
0	Τα IPSASs δεν είναι αρκετά εξειδικευμένα για τις κυβερνήσεις.

Πίνακας 7 Λόγοι υιοθέτησης λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις

Ποιοι είναι/ήταν οι λόγοι υιοθέτησης λογιστικής δεδουλευμένης βάσης;	
Τοπικές κυβερνήσεις	
Αριθμός Κυβερνήσεων	Λόγοι
14	Για τη βελτίωση της επίγνωσης του κόστους και της αποτελεσματικότητας.
14	Για να βελτιωθεί η εξωτερική λογοδοσία και ο έλεγχος εποπτείας.

10	Για την υποστήριξη της διαχείρισης των επιδόσεων (αυξανόμενη ανάγκη για λογιστικές πληροφορίες).
9	Για να βελτιωθεί η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και μετρητών.
8	Για να διευκολυνθεί η λήψη αποφάσεων.
7	Για να υποστηρίξει τον υπολογισμό των κυβερνητικών τελών και επιβαρύνσεων.
6	Για να φανούν καλύτερα οι επιπτώσεις των δημόσιων πολιτικών στην οικονομική κατάσταση των δημόσιων οργανισμών .
4	Για να διευκολυνθεί η αναγνώριση των κινδύνων και των ευκαιριών
0	Για να είναι σε θέση να δώσει αξιόπιστα οικονομικά στοιχεία για τις κεφαλαιαγορές.
Κεντρικές κυβερνήσεις	
11	Για τη βελτίωση της επίγνωσης του κόστους και της αποτελεσματικότητας.
10	Για την υποστήριξη της διαχείρισης των επιδόσεων (αυξανόμενη ανάγκη για λογιστικές πληροφορίες).
7	Για να βελτιωθεί η εξωτερική λογοδοσία και ο έλεγχος εποπτείας.
6	Για να βελτιωθεί η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και μετρητών.
6	Για να φανούν καλύτερα οι επιπτώσεις των δημόσιων πολιτικών στην οικονομική κατάσταση των δημόσιων οργανισμών .

4	Για να διευκολυνθεί η λήψη αποφάσεων.
4	Για να διευκολυνθεί η αναγνώριση των κινδύνων και των ευκαιριών.
2	Για να υποστηρίξει τον υπολογισμό των κυβερνητικών τελών και επιβαρύνσεων.
0	Για να είναι σε θέση να δώσει αξιόπιστα οικονομικά στοιχεία για τις κεφαλαιαγορές.

Πίνακας 8 Λόγοι για την μη υιοθέτηση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στις Τοπικές και Κεντρικές Κυβερνήσεις

Ποιοι είναι οι λόγοι για τον νομοθέτη να μην υιοθετήσει λογιστική δεδουλευμένης βάσης;	
Τοπικές κυβερνήσεις	
Αριθμός Κυβερνήσεων	Λόγοι
1	Οι Ισολογισμοί και οι υπολογισμοί του κέρδους / ζημίας έχουν μικρότερη σημασία στο δημόσιο τομέα.
1	Τα Λογιστικά συστήματα ταμειακής βάσης είναι καταλληλότερα για τα δημοσιονομικά λογιστικά συστήματα.
1	Η λογιστική μεταρρύθμιση θα οδηγήσει σε σημαντικές δαπάνες.
0	Το ισχύον σύστημα λογιστικής σε ταμειακή βάση πληροί όλες τις απαιτήσεις.
0	Ένα σύστημα που βασίζεται στη λογιστική ταμειακής βάσης ταιριάζει καλύτερα στα χαρακτηριστικά ενός

	δημόσιου οργανισμού.
0	Το λογιστικό σύστημα είχε μόλις αλλάξει σε ένα τροποποιημένο σύστημα λογιστικής σε ταμειακή βάση.
0	Οι τοπικές κυβερνήσεις αντιστέκονται στην λογιστική μεταρρύθμιση.
0	Ορισμένες ενέργειες του δημόσιου τομέα δεν μπορούν να αντιπροσωπευθούν.
0	Πρώην λογιστικές μεταρρυθμίσεις έχουν παρουσιάσει σημαντικά προβλήματα εφαρμογής.
0	Η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει περιορισμένες δυνατότητες για την υποστήριξη της λήψης πολιτικών αποφάσεων.
Κεντρικές κυβερνήσεις	
4	Η λογιστική μεταρρύθμιση θα οδηγήσει σε σημαντικές δαπάνες.
3	Τα Λογιστικά συστήματα ταμειακής βάσης είναι καταλληλότερα για τα δημοσιονομικά λογιστικά συστήματα.
2	Πρώην λογιστικές μεταρρυθμίσεις έχουν παρουσιάσει σημαντικά προβλήματα εφαρμογής.
1	Η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει περιορισμένες δυνατότητες για την υποστήριξη της λήψης πολιτικών αποφάσεων.
1	Το ισχύον σύστημα λογιστικής σε ταμειακή βάση πληροί όλες τις απαιτήσεις.

1	Ένα σύστημα που βασίζεται στη λογιστική ταμειακής βάσης ταιριάζει καλύτερα στα χαρακτηριστικά ενός δημόσιου οργανισμού.
1	Οι Ισολογισμοί και οι υπολογισμοί του κέρδους / ζημίας έχουν μικρότερη σημασία στο δημόσιο τομέα.
0	Το λογιστικό σύστημα είχε μόλις αλλάξει σε ένα τροποποιημένο σύστημα λογιστικής σε ταμειακή βάση.
0	Οι τοπικές κυβερνήσεις αντιστέκονται στην λογιστική μεταρρύθμιση.
0	Ορισμένες ενέργειες του δημόσιου τομέα δεν μπορούν να αντιπροσωπευθούν.

Όταν κάποιος συγκρίνει το λογιστικό σύστημα τοπικής και κεντρικής κυβέρνησης γίνεται ξεκάθαρο ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης χρησιμοποιείται περισσότερο στις τοπικές κυβερνήσεις παρά στις κεντρικές (13 έναντι 10). Από την άλλη τα πρότυπα IPSAS είναι πιο δημοφιλή στις κεντρικές κυβερνήσεις. Ενώ μόνο 3 τοπικές κυβερνήσεις έχουν λογιστικό σύστημα συμβατό με τα IPSAS, έξι κεντρικές κυβερνήσεις χρησιμοποιούν ήδη λογιστική δεδουλευμένης βάσης συμβατή με τα IPSAS ή σχεδιάζουν να τη χρησιμοποιήσουν. Γενικότερα η συμμόρφωση στα IPSAS σε τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις μπορεί να χαρακτηριστεί ως αδύναμη.

6.5 Συμπεράσματα της Έρευνας

Σύμφωνα με την έρευνα της εργασίας αυτής μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, αν και ορισμένες χώρες εξακολουθούν να χρησιμοποιούν ένα σύστημα που βασίζεται σε ταμειακή λογιστική, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει έντονα υιοθετηθεί στην Ευρώπη. Τα εμπνευσμένα από το NP(F)M λογιστικά συστήματα εφαρμόζονται

στην πλειοψηφία των χωρών, στην Ευρώπη, τόσο σε τοπικό επίπεδο όσο και στις κεντρικές κυβερνήσεις.

Επιπλέον, οι περισσότεροι δημόσιοι οργανισμοί που δεν χρησιμοποιούν τη δεδουλευμένη βάση ακόμη σχεδιάζουν να μεταρρυθμίσουν το σύστημα λογιστικής τους στο εγγύς μέλλον. Τα κύρια επιχειρήματα για αυτή τη διεθνή μεταρρύθμιση στην κατεύθυνση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, τόσο σε τοπικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο κεντρικών κυβερνήσεων, είναι η ανάγκη για ενισχυμένη επίγνωση του κόστους και, συνεπώς, η αποτελεσματικότητα, η αναγκαιότητα να βελτιωθεί η εξωτερική λογοδοσία και η εποπτεία του ελέγχου και η ανάπτυξη της διαχείρισης της απόδοσης που απαιτείται για την ποιοτική λογιστική πληροφόρηση. Το έγγραφο αυτό, επίσης, δείχνει σαφώς ότι υπάρχει μια αντίφαση όσον αφορά την υιοθέτηση των προτύπων IPSAS στην Ευρώπη. Μπορεί να αναφερθεί ότι τα IPSASs μόνο σε μικρό βαθμό εφαρμόζονται από τις κεντρικές και τοπικές κυβερνήσεις των κρατών της Ευρώπης. Παρά το γεγονός ότι χρησιμοποιούνται σαφώς αυτά τα πρότυπα για τη μεταρρύθμιση των λογιστικών συστημάτων από κάποιες χώρες, ορισμένες χώρες εξακολουθούν να στηρίζονται στους τοπικούς κανόνες λογιστικής των επιχειρήσεων κατά τη μεταρρύθμιση των λογιστικών τους συστημάτων. Επιπλέον, διάφορες χώρες που σχεδιάζουν να εισαγάγουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο εγγύς μέλλον δεν θα χρησιμοποιήσουν τα πρότυπα IPSAS ως σημείο εκκίνησης. Οι χώρες που κυρίως βασίζονται στα τα πρότυπα IPSAS είναι η Λιθουανία, η Ελβετία και η Σουηδία. Οι λόγοι για να χρησιμοποιηθούν αυτά τα διεθνή πρότυπα είναι δύο ειδών. Σύμφωνα με τους εμπειρογνώμονες της δημόσιας λογιστικής του δημόσιου τομέα από τις χώρες που επιλέγουν / επέλεξαν να εφαρμόσουν τα IPSASs, είναι πιο αποτελεσματικό να κάνουν χρήση των γνώσεων του IPSASB, αν δεν θέλουν να επανεφεύρουν τον τροχό. Είναι επίσης πεπεισμένοι ότι η υιοθέτηση των προτύπων IPSAS θα βελτιώσει την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών τόσο σε εθνικό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.

Ορισμένες έννομες τάξεις, από την άλλη πλευρά, επιλέγουν να μην εφαρμόζουν τα IPSASs. Δύο λόγοι υπάρχουν για την μη εφαρμογή τους. Πρώτα απ' όλα, μια σημαντική αδυναμία είναι το γεγονός ότι τα IPSASs είναι ακόμη σχετικά άγνωστα. Όταν ρωτήθηκε ο λόγος εφαρμογής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων έδωσε πολλαπλές απαντήσεις. Αυτό θα μπορούσε να ερμηνευθεί ότι πολλές χώρες είναι ενθουσιώδεις με την εφαρμογή της καθώς έχουν

επίγνωση των διαφόρων πλεονεκτημάτων της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Οι απαντήσεις στο ερώτημα "για ποιους λόγους αποφασίσατε να επιλέξετε τα πρότυπα IPSAS;" ήταν πολύ πιο περιορισμένες. Θα μπορούσε κανείς να συμπεράνει ότι τα πλεονεκτήματα των IPSASs εξακολουθούν να είναι σχετικά άγνωστα, ιδίως σε σύγκριση με αυτά της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Δίνοντας διαλέξεις, διοργανώνοντας συνεδρία και εκδίδοντας φυλλάδια για τα IPSASs θα βοηθούσε να ξεπεραστεί αυτό το πρόβλημα. Είναι σαφές ότι το IPSASB θα πρέπει να συνεχίσει τις προσπάθειές του για να εξοικειωθούν οι κεντρικές και τοπικές κυβερνήσεις με τα πρότυπα IPSAS. Ο δεύτερος λόγος για τον οποίο ορισμένες κυβερνήσεις έχουν επιλέξει να μην εφαρμόσουν τα IPSASs είναι η επικράτηση των κανόνων λογιστικής των επιχειρήσεων.

Παρά το γεγονός ότι τα IPSASs στηρίζονται στα ΔΠΧΠ / ΔΛΠ, τα οποία είναι διεθνείς κανόνες λογιστικής των επιχειρήσεων, η εξουσία των ειδικών κανόνων λογιστικής των επιχειρήσεων επιβραδύνει τη διαδικασία συμμόρφωσης με τα IPSAS. Για να ξεπεραστεί αυτό, μία πολιτιστική αλλαγή είναι απαραίτητη. Δεδομένου ότι αυτό θα πάρει χρόνο, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι υπάρχει ακόμη πολύς δρόμος να διανύσουμε έως την πλήρη συμμόρφωση με τα IPSAS.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

7.1 Διοικητική πληροφόρηση

Στο Δημόσιο Τομέα είναι πλέον απαραίτητη η υψηλής ποιότητας δημοσιονομική πληροφόρηση για την αποτελεσματική διαχείρισή του. Σύμφωνα με την Dalia Grybauskaitė⁴⁴ - Αρμόδια Επίτροπο για τον δημοσιονομικό προγραμματισμό και τον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης- με τη μεταρρύθμιση των λογαριασμών της το 2005, η Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζει πλέον ένα παγκόσμιας κλάσης σύστημα δημοσιονομικής πληροφόρησης. Στο επίκεντρο της μεταρρύθμισης αυτής βρίσκεται η μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική σε ταμειακή βάση στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Δεν πρόκειται για απλή τεχνική αλλαγή, αλλά για βαθιά τομή στη διαχειριστική αντίληψη, η οποία είναι ζωτική για την εξασφάλιση του αποτελεσματικού ελέγχου των δαπανών, την ελαχιστοποίηση των κινδύνων πραγματοποίησης λαθών και τη βελτίωση της καθημερινής διαχείρισης των οικονομικών της ΕΕ.

7.2 Λογιστική της ΕΕ⁴⁵

Η λογιστική της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπηρετεί δύο κύριους σκοπούς. Πρώτον, την παροχή στην αρχή που είναι αρμόδια για τον προϋπολογισμό της ΕΕ (δηλαδή στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της ΕΕ στο οποίο συμμετέχουν οι κυβερνήσεις των κρατών μελών), καθώς και στο ευρύτερο κοινό, μιας εικόνας του τρόπου εκτέλεσης του ψηφισθέντος προϋπολογισμού κατά τη διάρκεια του έτους (λογιστική του προϋπολογισμού σε ταμειακή βάση). Δεύτερον, παρουσιάζει τις

⁴⁴ Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ
Προϋπολογισμός της ΕΕ:<http://ec.europa.eu/budget/index.htm>

⁴⁵ Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ
Προϋπολογισμός της ΕΕ:<http://ec.europa.eu/budget/index.htm>

δημοσιονομικές καταστάσεις των θεσμικών οργάνων για το οικονομικό έτος, περιλαμβανομένου του ισολογισμού στον οποίο περιγράφεται η δημοσιονομική κατάσταση της ΕΕ με όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, όπως έχουν στις 31 Δεκεμβρίου (γενική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση). Η λογιστική της Ευρωπαϊκής ένωσης περιλαμβάνει την:

✓ Γενική λογιστική

Απεικονίζει όλες τις δαπάνες και τα έσοδα του οικονομικού έτους (*οικονομικό αποτέλεσμα*) και σκοπός της είναι η διαπίστωση της οικονομικής κατάστασης των θεσμικών οργάνων(ισολογισμός). Από το 2005 πραγματοποιείται σε δεδουλευμένη βάση.

✓ Λογιστική του προϋπολογισμού

Απεικονίζει λεπτομερώς τον τρόπο με τον οποίο δαπανήθηκε ο ετήσιος προϋπολογισμός και ως εκ τούτου πραγματοποιείται σε ταμειακή βάση.

Η ABAC (Accrual Based Accounting — λογιστική σε δεδουλευμένη βάση) αποτελεί μέρος της γενικότερης προσπάθειας της Επιτροπής να εκσυγχρονίσει τη διαχείριση των οικονομικών της ΕΕ. Τον Δεκέμβριο του 2002 η Επιτροπή παρουσίασε ένα φιλόδοξο πρόγραμμα δράσης για τη μετάβαση της γενικής λογιστικής της από τη μέθοδο της ταμειακής βάσης στη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης από το 2005 — δηλαδή μόνο μέσα σε δύο χρόνια! Πράγματι, όπως είχε προγραμματιστεί, τον Ιανουάριο του 2005 τέθηκε σε εφαρμογή το νέο λογιστικό σύστημα μαζί με ένα νέο σύνολο λογιστικών κανόνων.

Οι νέοι αυτοί κανόνες βασίζονται σε διεθνώς αποδεκτά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα —γνωστά ως IPSAS (δηλαδή International Public Sector Accounting Standards— διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα)— και, όσον αφορά λογιστικές πράξεις που δεν καλύπτονται ακόμη από τα πρότυπα αυτά, τα αντίστοιχα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IAS — International Accounting Standards) και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS — International Financial Reporting Standards).

Η αρχιτεκτονική των πληροφοριακών συστημάτων —ένα κρίσιμο στοιχείο του λογιστικού συστήματος της ΕΕ και της μεταρρύθμισης— αναδιαρθρώθηκε εκ βάθρων ούτως ώστε να εξασφαλιστεί η πλήρης καταγραφή κάθε λογιστικού γεγονότος κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής του και όχι μόνον όταν υπάρχει

ταμειακή κίνηση. Το τελικό αποτέλεσμα ήταν η κατάρτιση των ετήσιων λογαριασμών του 2005 με βάση τους νέους λογιστικούς κανόνες.

7.3 Λογιστική σε ταμειακή βάση και λογιστική σε δεδουλευμένη βάση

Ο καλύτερος τρόπος για να εξηγήσει κανείς την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι να τη συγκρίνει με την πιο παραδοσιακή λογιστική σε ταμειακή βάση:

- Στη λογιστική σε ταμειακή βάση⁴⁶ οι συναλλαγές καταγράφονται μόνον όταν λαμβάνονται ή καταβάλλονται μετρητά. Δεν γίνεται διάκριση (όπως στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση) μεταξύ αγοράς ενός στοιχείου ενεργητικού και πληρωμής μιας δαπάνης— και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται απλώς για «πληρωμές».
- Στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, οι συναλλαγές αναγνωρίζονται κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους: όταν ένα πρόγραμμα χρηματοδοτούμενο από την ΕΕ υποβάλει ένα λογαριασμό τον Δεκέμβριο, ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται στο μήνα εκείνο ακόμη και αν η πληρωμή πρόκειται να πραγματοποιηθεί το επόμενο έτος.

Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα στρέβλωσης⁴⁷ που προκαλεί η λογιστική ταμειακής βάσης, είναι ότι η εκταμίευση δανείου αποτυπώνεται ως έσοδο (πιστωτικό), δεδομένου ότι εισρέουν μετρητά στο ταμείο, και όχι ως υποχρέωση. Οι υποχρεώσεις, όπως άλλωστε και οι απαιτήσεις, στο πλαίσιο της λογιστικής ταμειακής βάσης, δεν αποτυπώνονται λογιστικά.

Αν και οι περισσότεροι διεθνείς οργανισμοί ενθαρρύνουν τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από κυβερνήσεις και δημόσιους φορείς, το εύρος εφαρμογής αυτής ποικίλει από χώρα σε χώρα. Αρκετές χώρες⁴⁸ (κυρίως οι Αγγλοσαξονικές) έχουν εισάγει, εδώ και αρκετά χρόνια, στο δημόσιο τομέα τη δεδουλευμένη βάση

⁴⁶ Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ
Προϋπολογισμός της ΕΕ:<http://ec.europa.eu/budget/index.htm>

⁴⁷ www.minfin.gr Κρατικός Προϋπολογισμός

⁴⁸ Πηγή: ΟΟΣΑ

στην πλήρη της μορφή, τόσο για τη λογιστική, όσο και για τον προϋπολογισμό τους. Στο Ηνωμένο Βασίλειο η λογιστική δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζεται από το 2001, ενώ από τις αρχές του 2007 η εφαρμογή αυτής έχει επεκταθεί σε όλους τους κρατικούς λογαριασμούς. Στη Γαλλία το νέο σύστημα λογιστικής δεδουλευμένης βάσης έχει τεθεί σε πλήρη εφαρμογή από τις αρχές του 2006.

Κάποιες άλλες χώρες⁴⁹ και φορείς εφαρμόζουν τις αρχές της δεδουλευμένης λογιστικής σε ορισμένες μόνο συναλλαγές, (κυρίως στην αναγνώριση εσόδων - εξόδων, απαιτήσεων - υποχρεώσεων) με απώτερο στόχο, την επέκταση της εφαρμογής της σε όλο το φάσμα της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ωστόσο ο προϋπολογισμός τους εξακολουθεί να συντάσσεται και να εκτελείται σε ταμειακή βάση. Αν και η Ευρωπαϊκή Ένωση⁵⁰ έχει θέσει σε εφαρμογή τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης από τις αρχές του 2005, για τον προσδιορισμό του ετήσιου οικονομικού της αποτελέσματος, ο ετήσιος προϋπολογισμός της καταρτίζεται σε ταμειακή βάση απεικονίζοντας λεπτομερώς τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες του.

Οι Χώρες του ΟΟΣΑ⁵¹ οι οποίες χρησιμοποιούν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση για ενοποιημένες δημοσιονομικές εκθέσεις είναι: η Αυστραλία, ο Καναδάς, η Φιλανδία, η Γαλλία, η Ελλάδα, η Νέα Ζηλανδία, η Σουηδία, η Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο, οι Ηνωμένες Πολιτείες, η Ισλανδία⁵² και η Ιταλία⁵³

Τα πλεονεκτήματα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση⁵⁴ είναι:

- ✓ Πλήρης εμφάνιση όλων των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού
- ✓ Πολυετής εμφάνιση στις δημοσιονομικές εκθέσεις
- ✓ Αναλυτική εμφάνιση των λογιστικών εγγραφών
- ✓ Αποτελεσματικότερη διαχείριση και λήψη αποφάσεων λόγω βελτιωμένης πληροφόρησης
- ✓ Αποτελεσματικότεροι έλεγχοι χάρη σε σαφείς και συνεκτικές εγγραφές

⁴⁹ (<http://europa.eu>) Λουξεμβούργο: Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 2008, c Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 2008

⁵⁰ (<http://europa.eu>) Λουξεμβούργο: Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 2008, c Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 2008

⁵¹ Πηγή: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).

⁵² Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση με ορισμένα στοιχεία σε ταμειακή βάση

⁵³ Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση με ορισμένα στοιχεία σε ταμειακή βάση

⁵⁴ (<http://europa.eu>) Λουξεμβούργο: Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 2008, c Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 2008

- ✓ Αυστηρότερος πολιτικός έλεγχος χάρη στην καλύτερη κατανόηση του δημοσιονομικού αντίκτυπου των πολιτικών
- ✓ Ελαχιστοποίηση του κινδύνου πραγματοποίησης λαθών στις πληρωμές προς δικαιούχους

7.4 Δημόσιο Λογιστικό στην Ελλάδα⁵⁵

Βασικές αρχές που διέπουν το λογιστικό του Δημοσίου και τη διοίκηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού στην Ελλάδα, εμπεριέχονται στις διατάξεις του ν. 2362/95 (Α' 247). Αρμόδιος για τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, είναι ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών έχει την ευθύνη της κατάρτισης και εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, αλλά και της σύνταξης του ισολογισμού και του απολογισμού.

Όσον αφορά στη λογιστική παρακολούθηση, σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης (υπουργεία, περιφέρειες), το πρότυπο της λογιστικής που ακολουθείται μέχρι σήμερα, είναι αυτό της ταμειακής βάσης. Το σύστημα διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών χαρακτηρίζεται ως συγκεντρωτικό, αφού τόσο οι δοσοληψίες των επιμέρους φορέων, όσο και η κατάρτιση του ισολογισμού και του απολογισμού, διενεργούνται αποκλειστικά από υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, ΔΟΥ, κ.λπ.).

Με τον προϋπολογισμό προσδιορίζονται, σε ετήσια βάση, το ύψος των προβλεπόμενων δημοσίων εσόδων και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους, ενώ τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του αποτυπώνονται στον απολογισμό. Με τον ισολογισμό παρουσιάζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών ταμειακής διαχείρισης του Δημοσίου, το συνολικό ύψος του δημοσίου χρέους κατά την τελευταία ημέρα κάθε ημερολογιακού έτους, καθώς και το ανεξόφλητο υπόλοιπο των δανείων που χορηγήθηκαν από διάφορα πιστωτικά ιδρύματα, σε φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, με εγγύηση του ελληνικού Δημοσίου. Τα εν λόγω δάνεια και οι συναφείς εγγυήσεις του Ελληνικού Δημοσίου αποτυπώνονται σε λογαριασμούς τάξεως.

⁵⁵ www.minfin.gr Κρατικός Προϋπολογισμός

Για την εμφάνιση της οικονομικής κατάστασης του κράτους, της κίνησης εσόδων και δαπανών, χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί του Δημοσίου. Διακρίνονται σε αυτούς που παρακολουθούν την εκτέλεση του προϋπολογισμού, και σε αυτούς που εμφανίζουν την εκτός προϋπολογισμού ταμειακή διαχείριση. Η κατηγοριοποίηση τους και σε λογαριασμούς ενεργητικού - παθητικού - καθαρής περιουσίας, καθώς και λογαριασμούς τάξεως, αν και υφίσταται, δε συνάδει με την αυστηρά λογιστική διάσταση των εννοιών αυτών.

Ως βασικό πλεονέκτημα των οικονομικών καταστάσεων όπως καταρτίζονται σήμερα, στο πρότυπο της ταμειακής βάσης, μπορεί να θεωρηθεί η αξιοπιστία των παρεχόμενων στοιχείων, καθώς πρόκειται για εισπράξεις και πληρωμές που είναι μετρήσιμες και αδιαμφισβήτητες ενέργειες. Επίσης, το σύστημα των λογαριασμών του δημοσίου κατά την περίοδο που αναπτύχθηκε και όπως δομήθηκε υπηρετούσε, επαρκώς, τις τότε ανάγκες της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους. Ωστόσο, οι εξελίξεις και οι ανάγκες που έχουν προκύψει τα τελευταία χρόνια στα θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης, οδήγησαν στο να καταστούν οι ακολουθούμενες διαδικασίες ανεπαρκείς για την ικανοποίηση των σύγχρονων απαιτήσεων.

Συνοψίζοντας, οι βασικές αδυναμίες που εντοπίζονται στην υφιστάμενη δομή είναι:

- Ο ισολογισμός όπως συντάσσεται σήμερα, πέραν του ότι δεν απεικονίζει την περιουσιακή διάρθρωση και τις υποχρεώσεις του κράτους, δεν τηρεί τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Η έλλειψη ποιοτικής πληροφόρησης, καθώς ένα μεγάλο εύρος λογιστικών δεδομένων δεν αποτυπώνονται σε στοιχεία του ενεργητικού ή παθητικού, αλλά κατατάσσονται υποχρεωτικά ως ταμειακές εισροές ή εκροές.
- Η παρεχόμενη πληροφόρηση από τον ισολογισμό και τον απολογισμό δεν γίνεται κατανοητή από το ευρύ κοινό.
- Η καταγραφή του συνόλου των συναλλαγών σε ταμειακή βάση δεν επιτρέπει τον επαρκή προσδιορισμό του πραγματικού κόστους των κρατικών δραστηριοτήτων.

Η κατανόηση των αδυναμιών που παρουσιάζει το υφιστάμενο σύστημα και η πρόοδος που συντελείται διεθνώς, σε θέματα λογιστικών διαδικασιών και διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών, ενισχύουν την ανάγκη μετάβασης σε ένα εκσυγχρονισμένο σύστημα λογιστικής που θα καλύπτει τη δημοσιονομική διαχείριση. Εδώ θα πρέπει να τονιστεί ότι αρκετοί φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα εφαρμόζουν εδώ και αρκετά χρόνια το πρότυπο της διπλογραφικής λογιστικής. Στο

πλαίσιο αυτό, νομικά πρόσωπα και οργανισμοί που απαρτίζουν τη γενική κυβέρνηση, όπως οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης α' βαθμού και φορείς κοινωνικής ασφάλισης, έχουν εκσυγχρονίσει τα λογιστικά τους συστήματα με την εισαγωγή κλαδικών λογιστικών σχεδίων (Π.Δ. 80/97 και Π.Δ.. 315/99).

7.4.1 Μετάβαση στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης⁵⁶

Πρώτο βήμα για τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών διαδικασιών στα δημόσια οικονομικά της χώρας μας, αποτελεί η βελτίωση της υφιστάμενης λογιστικής σε ταμειακή βάση. Οι τελευταίες εκθέσεις των διεθνών οργανισμών (ΟΟΣΑ και ΔΝΤ) για τη μεταρρύθμιση της δημοσιονομικής διαχείρισης της χώρας μας περιλαμβάνουν και συστάσεις για τον εκσυγχρονισμό της λογιστικής. Θεωρούν σημαντικό να δοθεί έμφαση στη βελτίωση της ποιότητας, στη σαφήνεια και στη διαφάνεια των λογαριασμών σε ταμειακή βάση. Σύμφωνα με τις ίδιες συστάσεις, η μετάβαση σε πλήρως δεδουλευμένη βάση δεν θα πρέπει να αποτελεί πρώτη προτεραιότητα.

Στο ισχύον σύστημα διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών, βελτίωση μπορεί καταρχήν να επιτευχθεί, με τον εκσυγχρονισμό του συστήματος λογαριασμών του δημοσίου, προκειμένου να μπορεί να εξυπηρετήσει μια καθολική και συστηματική οργάνωση και αποτύπωση των διαδικασιών. Αυτό προϋποθέτει την εισαγωγή σύγχρονου λογιστικού σχεδίου στο δημόσιο, νέες αρχές λογιστικής και τέλος, παρεμβάσεις και προσαρμογές στο υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω συστάσεις, θεωρείται ουσιαστικό, να εισαχθούν κανόνες στο υφιστάμενο λογιστικό του δημοσίου, βάσει των οποίων να γίνεται διάκριση και να προσδιορίζεται σαφώς η έννοια του εσόδου και της εισπραξής του, του εξόδου και της πληρωμής του, της απαίτησης και της υποχρέωσης, και τέλος, εφόσον είναι εφικτό, της εμφάνισης στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και συμμετοχών του δημοσίου. Τα στοιχεία αυτά προσδίδουν, στο πρότυπο της λογιστικής του δημοσίου, χαρακτηριστικά λογιστικής τροποποιημένης ταμειακής βάσης.

Ως βασικά χαρακτηριστικά της λογιστικής τροποποιημένης ταμειακής βάσης σε σχέση με όσα ισχύουν στην υφιστάμενη δομή αναφέρονται τα ακόλουθα:

⁵⁶ www.minfin.gr Κρατικός Προϋπολογισμός

- Αναγνωρίζεται ως έσοδο ό,τι βεβαιώνεται και όχι ό,τι εισπράττεται (η είσπραξη αφορά την ταμειακή εκτέλεση του προϋπολογισμού).
- Αναγνωρίζεται ως έξοδο ό,τι θεωρείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και όχι ό,τι πληρώνεται (η πληρωμή σχετίζεται με την ταμειακή εκτέλεση του προϋπολογισμού).
- Οι δαπάνες για αγορές αναλωσίμων υλικών θα λογίζονται στο σύνολο τους ως έξοδο χρήσεως.
- Πληρωμές που διενεργούνται με χρηματικά εντάλματα προπληρωμής, αναγνωρίζονται ως προκαταβολές (απαίτηση) και με την εκκαθάριση θα λογίζονται ως έξοδα.
- Δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν έχουν εκκαθαριστεί, μπορούν να εμφανιστούν σε λογαριασμούς προβλέψεων. Με τον τρόπο αυτό εξυπηρετείται η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και η ορθή σύγκριση των εσόδων και εξόδων χρήσεως για την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων.
- Τα δάνεια που λαμβάνονται από το κράτος θεωρούνται υποχρεώσεις και όχι πιστωτικά έσοδα (η εκταμίευση τους λογίζεται ως είσπραξη στην ταμειακή εκτέλεση του προϋπολογισμού).
- Οι δαπάνες για αγορά στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και συμμετοχών του δημοσίου σε άλλους οργανισμούς αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού και όχι ως έξοδα (οι σχετικές δαπάνες θα λογίζονται ως πληρωμές στην ταμειακή εκτέλεση του προϋπολογισμού).

Με το νέο σύστημα οι συνολικές λειτουργίες της κεντρικής διοίκησης θα καταγράφονται σε τροποποιημένη ταμειακή βάση, ενώ οι διαδικασίες κατάρτισης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού (πιστώσεις - διαμόρφωση πιστώσεων - πληρωμές - εισπράξεις) θα παρακολουθούνται σε πλήρως ταμειακή βάση.

Με την εφαρμογή του νέου συστήματος λογιστικής θα καταστεί δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων όπως θέσης, επίδοσης και ταμειακών ροών. Οι καταστάσεις αυτές θα παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με την αποτελεσματική διαχείριση και έλεγχο των δημοσίων πόρων, σε δομημένη μορφή, προσεγγίζοντας τα λογιστικά πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί και από άλλες χώρες.

Βασικό προτέρημα της λογιστικής τροποποιημένης ταμειακής βάσης είναι ότι μεταθέτει σε μελλοντικό χρόνο την επίλυση προβλημάτων που αντιμετωπίζουν ακόμη και σήμερα αρκετές από τις χώρες, που επιχείρησαν τον εκσυγχρονισμό της δημοσιονομικής τους διαχείρισης, μέσω της κατάργησης της παραδοσιακής

λογιστικής ταμειακής βάσης και της ενσωμάτωσης στοιχείων δεδουλευμένης. Οι εν λόγω δυσκολίες αναφέρονται κυρίως στη διενέργεια απογραφής έναρξης, προκειμένου να προσδιορισθούν, η αξία των περιουσιακών στοιχείων της κεντρικής διοίκησης, καθώς και το ύψος των συσσωρευμένων απαιτήσεων και υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου.

Στόχο του εκσυγχρονισμού της λογιστικής στο δημόσιο, αποτελεί η παροχή καλύτερων πληροφοριών, η βελτίωση της διαφάνειας και η ενίσχυση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών που θα δημοσιεύονται κατ' έτος. Σημαντικό παράγοντα για την επιτυχή έκβαση των αλλαγών στη λογιστική του δημοσίου, διαδραματίζει και η αρχιτεκτονική των πληροφοριακών συστημάτων, έτσι ώστε να εξασφαλίζουν τη δυνατότητα καταχώρισης όχι μόνο των ταμειακών κινήσεων, αλλά και τη καταχώριση κάθε λογιστικού γεγονότος όσο το δυνατόν πιο κοντά στη στιγμή που λαμβάνει χώρα. Προς αυτή την κατεύθυνση δομείται και το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής για το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

7.4.2 Δημοσιονομικές καταστάσεις⁵⁷

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μία δομημένη παρουσίαση της θέσης και επίδοσης της αναφερόμενης κεντρικής διοίκησης. Σκοπός των καταστάσεων αυτών είναι να παρέχουν ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τη θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές, σε μια ευρεία κατηγορία χρηστών και να τους βοηθούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Για να επιτευχθεί ο ανωτέρω σκοπός, οι δημοσιονομικές καταστάσεις της κεντρικής διοίκησης της χώρας μας, προβλέπεται να περιλαμβάνουν:

- Την κατάσταση οικονομικής θέσης (γνωστή ως ισολογισμός στον ιδιωτικό τομέα), η οποία παρέχει πληροφορίες σχετικές με τα υπόλοιπα των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της κεντρικής διοίκησης, κατά την τελευταία ημέρα της εξεταζόμενης περιόδου. Τα στοιχεία του ενεργητικού παρουσιάζονται με βάση τη δυνατότητα ρευστοποίησης τους και διακρίνονται σε μη κυκλοφορούν ενεργητικό (πάγιο ενεργητικό που διαχωρίζεται σε ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις, συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις) και κυκλοφορούν ενεργητικό (όπως

⁵⁷ www.minfin.gr Κρατικός Προϋπολογισμός

βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, βραχυπρόθεσμες επενδύσεις, διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών).

Αντίστοιχη ταξινόμηση κατά φθίνουσα σειρά ρευστότητας ακολουθείται και στο τμήμα του παθητικού, στο οποίο αναπτύσσονται οι υποχρεώσεις (προηγούνται η καθαρή θέση και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και ακολουθούν οι βραχυπρόθεσμες). Έτσι για παράδειγμα στο ενεργητικό θα περιλαμβάνονται κατά κατηγορία οι ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις, η αξία των μακροπρόθεσμων συμμετοχών του δημοσίου σε διάφορες εταιρείες, οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις του δημοσίου (προκαταβολές, απαιτήσεις έναντι εσόδων, τυχόν απαιτήσεις από χορηγηθέντα δάνεια), τα διαθέσιμα (μετρητά και καταθέσεις).

Αντίστοιχα, στο σκέλος του παθητικού θα περιλαμβάνονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (δάνεια και άλλες υποχρεώσεις που αφορούν το δημόσιο χρέος) και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (προς πιστωτές, ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποδόσεις προς διάφορους φορείς κ.α.). Η καθαρή θέση των φορολογουμένων προκύπτει ως διαφορά μεταξύ του συνόλου της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και αυτών του παθητικού.

- Την κατάσταση οικονομικής επίδοσης (γνωστή ως κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στον ιδιωτικοοικονομικό τομέα) η οποία περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και τις δαπάνες της κεντρικής διοίκησης, που αποτυπώθηκαν λογιστικά βάσει των ανωτέρω ορισμών εσόδων και εξόδων, κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου, ακόμη και αν οι συναφείς ταμειακές ροές πραγματοποιήθηκαν (ή θα πραγματοποιηθούν) σε διαφορετικές οικονομικές χρήσεις.

Η εν λόγω κατάσταση παρουσιάζει το αποτέλεσμα της κεντρικής διοίκησης, βάσει των λογιστικών γεγονότων που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησης της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

- Την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης των φορολογουμένων (κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων στον ιδιωτικοοικονομικό τομέα) στην οποία παρουσιάζεται αναλυτικά η μεταβολή του ύψους της καθαρής θέσης των φορολογουμένων μεταξύ δύο διαδοχικών διαχειριστικών χρήσεων. Οι εν λόγω μεταβολές προέρχονται είτε από το αποτέλεσμα της λειτουργίας της κεντρικής διοίκησης, είτε από άλλα γεγονότα που επηρεάζουν απευθείας την καθαρή θέση των φορολογουμένων.

- Την κατάσταση ταμειακών ροών η οποία παρουσιάζει τις μεταβολές στα διαθέσιμα και στα ισοδύναμα διαθέσιμων, κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου, παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές της κεντρικής διοίκησης, οι οποίες ταξινομούνται στις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Ως λειτουργικές αναγνωρίζονται οι δραστηριότητες που είναι συνήθεις και είναι καθοριστικές για το κατεξοχήν λειτουργικό αποτέλεσμα (για παράδειγμα έσοδα από φόρους, δαπάνες μισθοδοσίας και συντάξεων, χορηγούμενες επιχορηγήσεις, αποδόσεις από και προς την Ε.Ε. κ.λπ.).

Επενδυτικές είναι οι δραστηριότητες που αφορούν στην απόκτηση και εκποίηση στοιχείων του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Ως χρηματοδοτικές δραστηριότητες νοούνται οι ενέργειες που μεταβάλλουν είτε το μέγεθος και τη σύνθεση της καθαρής θέσης των φορολογούμενων, είτε το δημόσιο χρέος. Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτυπώνει στην ουσία το ταμειακό αποτέλεσμα των λογιστικών γεγονότων παρέχοντας πληροφόρηση σχετικά με την εκτέλεση του ταμειακού προϋπολογισμού της κεντρικής διοίκησης.

- Τις ειδικές σημειώσεις επί των πολιτικών και στοιχείων στις οποίες περιέχονται περισσότερες και αναλυτικότερες πληροφορίες και θα συμβάλλουν στην κατανόηση των στοιχείων που γνωστοποιούν οι οικονομικές καταστάσεις.

7.4.3 Τροποποίηση του υφιστάμενου Λογιστικού σχεδίου της κεντρικής διοίκησης⁵⁸

Στο πλαίσιο του εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος της κεντρικής διοίκησης στη χώρα μας, προβλέπεται η ανάπτυξη λογαριασμών γενικής λογιστικής, ακολουθώντας ως πρότυπο το εφαρμοζόμενο λογιστικό σχέδιο των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ενσωματώνοντας τις απαιτούμενες προσαρμογές και προσομοιάζοντας, όσο το δυνατόν περισσότερο, στα προτεινόμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα. Το περιεχόμενο του λογιστικού σχεδίου θα περιλαμβάνει:

- Τον ορισμό βασικών αρχών.

⁵⁸ www.minfin.gr Κρατικός Προϋπολογισμός

- Τη διάρθρωση του σχεδίου λογαριασμών.
- Τη διαδικασία κλεισίματος της οικονομικής χρήσης και τον καθορισμό των οικονομικών καταστάσεων που θα καταρτίζονται.
- Το σχέδιο λογαριασμών γενικής λογιστικής και τη συνδεσμολογία τους με τους λογαριασμούς δημόσιας διαχείρισης, υπολόγου συμψηφισμών και ΔΟΥ.
- Τη λειτουργία των λογαριασμών γενικής λογιστικής με διευκρινήσεις στην ορολογία και το περιεχόμενο τους.
- Τη διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης των παγίων.
- Τον καθορισμό κέντρων κόστους (καθορισμός δομών και ιεραρχίας κέντρων κόστους).

Η ανάπτυξη και εφαρμογή συστήματος λογαριασμών λογιστικής πρόκειται να υπηρετήσει τόσο το σύστημα του κρατικού προϋπολογισμού στην αρτιότερη κατάρτιση και εκτέλεση του, όσο και τη βελτίωση της αποτύπωσης και διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών και των αποτελεσμάτων της κεντρικής διοίκησης. Μεταξύ των πλεονεκτημάτων του εκσυγχρονισμού του συστήματος λογιστικής διακρίνονται τα ακόλουθα:

- Ενοποιείται σε ένα ολοκληρωμένο, τυποποιημένο σχέδιο λογαριασμών λογιστικής το σύνολο των λογαριασμών όπως εφαρμόζονται σήμερα (ταμειακής διαχείρισης και προϋπολογισμού).
- Συστηματοποιούνται οι λογιστικές διαδικασίες της κεντρικής διοίκησης, δεδομένης της εφαρμογής του τυποποιημένου σχεδίου λογαριασμών.
- Επιτυγχάνεται ποιοτικότερη λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού.
- Υποστηρίζεται η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων που θα παρέχουν χρήσιμες και κατανοητές πληροφορίες.
- Δύναται να προσδιορισθεί το κόστος των δράσεων του κράτους.
- Διευκολύνεται η αποτελεσματική κατάρτιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, κατά διοικητική και λειτουργική ταξινόμηση.

Με την ολοκλήρωση της ανάπτυξης του λογιστικού σχεδίου για την κεντρική διοίκηση θα είναι δυνατή η αποτύπωση των δημοσιονομικών μεγεθών σε μικρό αριθμό πρωτοβάθμιων λογαριασμών λογιστικής, ενώ για επιπρόσθετη ανάλυση θα παρέχονται πληροφορίες σε επίπεδο δευτεροβάθμιου ή τριτοβάθμιου λογαριασμού.

Η υιοθέτηση των αλλαγών που σχεδιάζονται στο λογιστικό σύστημα της δημόσιας λογιστικής θα απαιτήσει και την αναθεώρηση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου με την εισαγωγή νέων διαδικασιών και εννοιών στο νόμο για το δημόσιο λογιστικό.

Αναγκαίες επίσης θα είναι και επιπρόσθετες νομοθετικές παρεμβάσεις. Αυτό άλλωστε προκύπτει και από το άρθρο 110 του ν. 2362/95 (Α' 247) στο οποίο προβλέπεται ρητά η έκδοση προεδρικού διατάγματος, με πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με το οποίο θα καθορίζονται οι βασικές αρχές του λογιστικού σχεδίου της κεντρικής διοίκησης, το περιεχόμενο του, οι επιμέρους λογαριασμοί, τα αναγκαία βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ

8.1 Λόγοι εφαρμογής των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες⁵⁹

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων γίνεται κυρίως γιατί οι ανάγκες το απαιτούν, και όχι γιατί ο νόμος το επιβάλλει. Η ελληνική νομοθεσία ειδικότερα, όσον αφορά τα λογιστικά θέματα, χαρακτηρίζεται από ένα πλέγμα διατάξεων που οδηγούν στην εφαρμογή στεγνά άκαμπτων κανόνων. Τα Δ.Λ.Π. ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή αυτών των κανόνων. Επιβάλλουν στις Μονάδες να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα, και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα Δ.Λ.Π. θέτουν.

Οι λόγοι που επέβαλλαν την εκπόνηση και κατάρτιση ιδιαίτερου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας ήταν κυρίως οι εξής:

- ✓ Η αξιόπιστη λογιστική παρακολούθηση με τη διπλογραφική μέθοδο αντί της απλογραφικής που χρησιμοποιούνταν έως τότε - των απαιτήσεων, των υποχρεώσεων και της περιουσίας των εμπλεκόμενων οικονομικών μονάδων.
- ✓ Ο σωστός σχεδιασμός του προσδιορισμού του κόστους λειτουργίας των διαφόρων υπηρεσιών του Νοσοκομείου, κυρίως δε εκείνων των υπηρεσιών που ασχολούνται με την άμεση παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.

Πρέπει να αναφερθεί ότι οι έξι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες του κόσμου (Pricewaterhouse Cooper International, KPMG International, Deloitte, Grant Thornton International, Ernst & Young, BDO International) απηύθυναν έκκληση για τη σύγκλιση των διαφόρων λογιστικών προτύπων, και δη αυτών που χρησιμοποιούνται στις Η.Π.Α., με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με κοινό έγγραφό τους οι έξι αυτές ελεγκτικές εταιρείες προκρίνουν το μοντέλο των Δ.Λ.Π. διότι, όντας βασισμένο σε λογιστικές αρχές, παρέχει σημαντικά πλεονεκτήματα σε σχέση με τους σημερινούς εξαντλητικούς λογιστικούς κανόνες που παράγουν λογιστικές

⁵⁹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ, 2000-2008, ΆΞΟΝΑΣ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ 5.1, Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), σε Νοσηλευτικές Μονάδες,

καταστάσεις, τις οποίες «σχεδόν κανένας δεν μπορεί να καταλάβει», όπως χαρακτηριστικά αναφέρουν.

8.2 Πλεονεκτήματα εφαρμογής των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παράγουν οικονομικές καταστάσεις με ποιοτικά χαρακτηριστικά που ανταποκρίνονται σε μεγάλο βαθμό στις ανάγκες των χρηστών τους. Μία από τις σημαντικότερες αρχές που εισάγονται με τα Δ.Λ.Π. είναι αυτή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο (substance over form). Διασφαλίζεται έτσι η αντανάκλαση της οικονομικής ουσίας των γεγονότων και συναλλαγών, και όχι απλώς και μόνο της νομικής υπόστασης (τύπου) αυτών καθώς η οικονομική ουσία των συναλλαγών δεν συμπίπτει πάντοτε με εκείνη που απορρέει από τον νομικό τύπο τους. Επίσης συγκεκριμένοι περιορισμοί υφίστανται σχετικά με τη συνάφεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών. Αν υπάρχει αδικαιολόγητη καθυστέρηση στη γνωστοποίηση των πληροφοριών τότε αυτές χάνουν τη συνάφειά τους. Επιπλέον πρέπει να υπάρχει ισορροπία μεταξύ οφέλους και κόστους και τα οφέλη που προκύπτουν από τις πληροφορίες πρέπει να υπερβαίνουν το κόστος παροχής αυτών των πληροφοριών.

Με την υιοθέτηση των ΔΛΠ οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων έχουν την δυνατότητα να συγκρίνουν με μεγαλύτερη ακρίβεια την αποδοτικότητά των μονάδων που διοικούν με άλλες ανταγωνίστριες εταιρείες, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο.

Πρέπει να αναφερθεί ότι, με κοινό έγγραφό⁶⁰ τους, η Διαρκής Επιτροπή Νοσοκομείων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Standing Committee of the Hospitals of the European Union, H.O.P.E.), η Διαρκής Επιτροπή Ευρωπαίων Ιατρών (Standing Committee of European Doctors, C.P.M.E.) και η Ένωση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Association of Chartered Certified Accountants, A.C.C.A.), υποστήριξαν ήδη από το 2003 πως «η χρήση μιας κοινής γλώσσας για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των διαφόρων μονάδων υγείας θα έχει πολλαπλά οφέλη»

⁶⁰πηγή: www.hope.be/07publi/fr_tot.htm «Towards patient-focused financing for healthcare provision»,

και πως «η πληροφόρηση σχετικά με το κόστος που αφορούν στον τομέα της υγείας πρέπει να βασίζεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

Στα οφέλη από την υιοθέτηση των ΔΛΠ στις νοσηλευτικές μονάδες πρέπει να αναφερθούν η μέτρηση της αποτελεσματικότητας, η σωστότερη και αποτελεσματικότερη κατανομή των πόρων, ο εντοπισμός των αδυναμιών ώστε και οι ίδιοι οι ασθενείς να βγουν τελικά κερδισμένοι από τις αλλαγές που θα προκύψουν από την υιοθέτηση των ΔΛΠ.

Θα πρέπει επίσης να αναφερθεί ότι η εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων με τα ΔΛΠ διασφαλίζει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά αυτών που καθιστούν τις πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες. Τα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων είναι:

- ✓ Η Κατανοητότητα : Οι Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες οι οποίοι προϋποτίθεται ότι διαθέτουν μία γενική γνώση των οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.
- ✓ Η Συνάφεια: Οι πληροφορίες των Οικονομικών Καταστάσεων έχουν την ιδιότητα της συνάφειας όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας αυτούς να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από τη φύση και τη σπουδαιότητά τους. Σε μερικές περιπτώσεις η φύση των πληροφοριών είναι από μόνη της επαρκής για να προσδιορίσει τη συνάφειά τους. Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις αν η παράλειψη τους ή η κακή διατύπωσή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λήφθηκαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.
- ✓ Η Αξιοπιστία: Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες, δηλαδή να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις. Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να βασίζονται σ' αυτές. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες πρέπει να διακρίνονται για την ουδετερότητα, την ουσία πάνω από τον τύπο, την πιστή παρουσίαση, την πληρότητα και τη σύνθεση.

8.2.1 Εφαρμοζόμενα πρότυπα στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες

Σήμερα είναι σε ισχύ τα 34 από τα 40 Δ.Λ.Π. με κυριότερα τα εξής:

Δ.Λ.Π. 2: Αποθέματα

Δ.Λ.Π. 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Δ.Λ.Π. 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Δ.Λ.Π. 10: Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού

Δ.Λ.Π. 14: Οικονομικές καταστάσεις ανά τομέα

Δ.Λ.Π. 16: Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Δ.Λ.Π. 17: Μισθώσεις

Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα

Δ.Λ.Π. 19: Παροχές στο προσωπικό

Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων

Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

8.3 Σύνταξη και κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες σύμφωνα με τα ΔΛΠ⁶¹

Οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται βασικά στους εξωτερικούς χρήστες αυτών που είναι όλοι εκείνοι, οι οποίοι προκειμένου να πάρουν τις κατάλληλες αποφάσεις σχετικά με την υπό εξέταση Νοσηλευτική Μονάδα, πρέπει να έχουν την δυνατότητα να λάβουν ένα ελάχιστο επίπεδο πληροφοριών για αυτή. Εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των Νοσηλευτικών Μονάδων είναι, οι πολίτες, οι προμηθευτές, το κράτος, οι εργαζόμενοι και γενικώς κάθε ένας εκτός της οικονομικής μονάδας, ενδιαφερόμενος για αυτή. Τέσσερα θέματα⁶² αντιμετωπίζονται από τα Δ.Λ.Π. για κάθε σημαντική κατηγορία συναλλαγών. Αυτά είναι:

- ✓ Η αρχική καταχώρηση ή αναγνώριση (initial recognition) των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που προκύπτουν από τις συναλλαγές στις οποίες υπεισέρχεται η

⁶¹ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ, 2000-2008, ΆΞΟΝΑΣ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ 5.1, Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), σε Νοσηλευτικές Μονάδες,

⁶² IFAC (2008), 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IFAC, New York,

οικονομική μονάδα. Τα σχετικά θέματα αφορούν στο ποια είναι εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, πότε καταχωρούνται (αναγνωρίζονται) χρονικά στις οικονομικές καταστάσεις και με ποια αξία καταχωρούνται.

- ✓ Η μεταγενέστερη αποτίμηση (Subsequent measurement). Η μεταγενέστερη αποτίμηση ασχολείται με τις μεθόδους αποτίμησης, σε κάθε περίοδο που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που έχουν αρχικά καταχωρηθεί και υπάρχουν την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ Η Παρουσίαση (Presentation) των οικονομικών καταστάσεων. Λέγοντας παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων εννοούμε την συγκεκριμένη μορφή με την οποία εκτίθενται (δημοσιεύονται) οι οικονομικές καταστάσεις, για λογαριασμό των εξωτερικών χρηστών
- ✓ Οι Γνωστοποιήσεις (Disclosures). Οι γνωστοποιήσεις είναι ένα πολύ σημαντικό κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων. Ίσως μάλιστα να είναι το σημαντικότερο όλων, αφού εκεί δίδονται όλες οι αναγκαίες πληροφορίες για τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν και τις εκτιμήσεις που έγιναν από την διοίκηση για να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Στις γνωστοποιήσεις είναι φανερή η ποιοτική διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και στα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται έως τώρα.

Το Διοικητικό Συμβούλιο ή το όργανο που διοικεί μια Νοσηλευτική Μονάδα είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων αυτής. Οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων προέρχονται, όσον αφορά:

- ✓ Την οικονομική θέση από τον Ισολογισμό,
- ✓ Την αποδοτικότητα από την Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων,
- ✓ Τις μεταβολές στην οικονομική θέση από την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Οι οικονομικές καταστάσεις επίσης παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της επιμέλειας ή της υπευθυνότητας της διοίκησης, για τους πόρους που της έχουν εμπιστευθεί. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τις βασικές παραδοχές της Αυτοτέλειας των χρήσεων (ή Λογιστική αρχή της πραγματοποίησης) και της Συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Οι οικονομικές καταστάσεις των Νοσηλευτικών Μονάδων απεικονίζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων κατά ομάδες, μέσα σε γενικές κατηγορίες σύμφωνα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους. Οι κατηγορίες αυτές ονομάζονται στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων και είναι:

- ✓ τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού
- ✓ οι υποχρεώσεις
- ✓ τα ίδια κεφάλαια
- ✓ τα έσοδα και
- ✓ τα έξοδα

Οι οικονομικές καταστάσεις των Νοσηλευτικών Μονάδων πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν αλλάζει η ημερομηνία του Ισολογισμού και οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του έτους, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί:

- ✓ την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις,
- ✓ το λόγο που χρησιμοποιήθηκε μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και
- ✓ ότι τα συγκριτικά ποσά των Οικονομικών Καταστάσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

8.4 Προβλήματα εφαρμογής των ΔΛΠ και προϋποθέσεις εφαρμογής τους

Για να εφαρμοστούν⁶³ τα ΔΛΠ στις Νοσηλευτικές μονάδες απαιτείται πλήρη λογιστική υποδομή βασισμένη στις διατάξεις του Π.Δ. 146/2003 «περί εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού συστήματος», οργανωμένου λογιστηρίου, πληροφοριακά συστήματα καθώς και εξειδικευμένο προσωπικό. Αδιαμφισβήτητα Δ.Λ.Π. λύνουν παλαιά προβλήματα αλλά παράλληλα δημιουργούν νέες ανάγκες, που οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων καλούνται να αντιμετωπίσουν. Στην Ελλάδα, τα κυριότερα προβλήματα που παρατηρήθηκαν στη μετάβαση από τα Ελληνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αφορούν σε δυσκολίες που σχετίζονται με τους ακόλουθους τομείς:

- ✓ Λογιστικοποίηση και αποτίμηση:
 - Ενσωμάτων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
 - Απογείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων

⁶³ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ, 2000-2008, ΆΞΟΝΑΣ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ 5.1, Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), σε Νοσηλευτικές Μονάδες,

- Χρηματοοικονομικών μέσων
- Παροχών σε εργαζόμενους
- Αναβαλλόμενης φορολογίας
- Χρηματοοικονομικών μισθώσεων
- ✓ Ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

Βασικό στοιχείο επιτυχούς εφαρμογής των Δ.Λ.Π. είναι ο προσδιορισμός των αναγκών και των απαιτούμενων μεταβολών, προκειμένου να γίνει σωστός σχεδιασμός που πρέπει να περιλαμβάνει την ανάπτυξη αυστηρού διοικητικού σχεδίου μετάβασης (management plan), την εκπαίδευση του προσωπικού και την ανάπτυξη εγχειριδίου λογιστικών αρχών (accounting manual). Η επιτυχής μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ απαιτεί τη συνεχή και ενεργή υποστήριξη της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας. Η Διοίκηση οφείλει να καθοδηγεί, να ενθαρρύνει και να παρακολουθεί την υλοποίηση της μετάβασης, καθιστώντας σαφή τη σημασία του έργου στο σύνολο των εμπλεκόμενων, και παράλληλα κοινοποιώντας σε αυτούς τους τρόπους για την επιτυχή ολοκλήρωσή του. Εκτός της καθοδήγησης από τη Διοίκηση που είναι υψίστης σημασίας απαιτείται η ύπαρξη υπάρχουσας υποδομής σε Τεχνολογικό επίπεδο (H/Y, λογιστικά προγράμματα) ώστε να ενοποιούνται οι λειτουργίες των τμημάτων των οικονομικών υπηρεσιών, παρέχοντας ενιαία λειτουργικότητα και δύναμη πολυδιάστατης πληροφόρησης που να αναλύει και να συνδυάζει πληροφορίες που αφορούν στην Μονάδα συνολικά. Θα πρέπει να αναζητηθεί στο υπάρχον προσωπικό αυτό που είναι εξειδικευμένο στο αντικείμενο των ΔΛΠ και να αξιοποιηθεί πλήρως καθώς και να εκπαιδευτεί το υπάρχον στο καινούριο αντικείμενο ώστε να αξιοποιηθεί στις νέες θέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

9.1 Συμπεράσματα

Στα πλαίσια εκσυγχρονισμού των συστημάτων δημοσιονομικής διαχείρισης σε πολλές χώρες η λογιστική μεταρρύθμιση αποτέλεσε το κομβικό σημείο μιας δομικής αλλαγής στον τρόπο διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου των δημόσιων οικονομικών αλλά και της διοίκησης των φορέων. Με την δομική αυτή αλλαγή δίνεται έμφαση στη λογοδοσία, τον αποτελεσματικό έλεγχο των φορέων, τη μεγιστοποίηση και μέτρηση του παραγόμενου αποτελέσματος. Διασφαλίζεται η ποιότητα και η αξιοπιστία των παρεχόμενων οικονομικών πληροφοριών αλλά και των λογιστικών διαδικασιών μέσα από τη λειτουργία αποτελεσματικών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε κάθε δημόσιο φορέα και οργανισμό.

Η Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Λογιστών⁶⁴ προτείνει τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για την εξασφάλιση της διαφάνειας και λογοδοσίας στους δημόσιους φορείς των κυβερνήσεων και την πληρέστερη παροχή των οικονομικών τους στοιχείων. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα στο πλαίσιο της μεταρρύθμισης της Δημοσιονομικής Διαχείρισης για πλήρη διαφάνεια στη δημοσιονομική πληροφόρηση. Οι περισσότεροι διεθνείς οργανισμοί ενθαρρύνουν τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από κυβερνήσεις και δημόσιους φορείς. Οι αγγλοσαξονικές⁶⁵ χώρες έχουν εισάγει στο Δημόσιο Τομέα τη δεδουλευμένη βάση τόσο για τη λογιστική όσο και για τον προϋπολογισμό τους. Το Ηνωμένο βασίλειο έχει υιοθετήσει τα IPSAS σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης από το 2001 ενώ από το 2007 η εφαρμογή αυτή ισχύει σε όλους τους κρατικούς λογαριασμούς. Στη Γαλλία έχει τεθεί σε εφαρμογή η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση από το 2006. Το παράδειγμα των χωρών αυτών ακολούθησαν η Σουηδία, η Φινλανδία, η Ισπανία, η Ιταλία, η Ρωσία κ.α.

Στην Ελλάδα, δεδομένου ότι το έλλειμμα και ο δανεισμός του Δημόσιου Τομέα καθορίζονται από τη σταθεροποίηση των ετήσιων δημόσιων λογαριασμών, είναι

⁶⁴ (<http://europa.eu>) Λουξεμβούργο: Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 2008, c Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 2008

⁶⁵ Πηγή: ΟΟΣΑ

επιτακτική η ανάγκη υιοθέτησης των IPSAS στην Κεντρική κυβέρνηση , στους Δήμους, στα Ασφαλιστικά Ταμεία, στα Ν.Π.Δ.Δ. και στους φορείς που ελέγχονται από το Δημόσιο αλλά κυρίως στην κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού καθώς αποτελεί το σημαντικότερο μέσο αξιολόγησης της αποδοτικότητας της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών ταυτόχρονα με τον οικονομικό έλεγχο. Έτσι δεν αρκεί να εφαρμόζεται η λογιστική δεδουλευμένης βάσης σε συμφωνία με τα IPSAS στους εθνικούς λογαριασμούς αν δεν εφαρμόζεται και στον προϋπολογισμό καθώς οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα απεικονίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση και δεν θα αποτελούν μέσο ελέγχου της δημόσιας διοίκησης. Απαιτείται σαφής εναρμόνιση του προϋπολογισμού με τις οικονομικές καταστάσεις και πλήρης συμμόρφωση με τις αρχές των IPSAS. Με την συμμόρφωση με τα IPSAS θα επιτευχθεί ο έλεγχος του προϋπολογισμού, η αξιόπιστη παροχή πληροφόρησης και η μέτρηση της αποδοτικότητας. Επιπλέον θα επιτευχθεί μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, του κρατικού δανεισμού, των παρεχόμενων υπηρεσιών, αποδοτικότερη κατανομή των δημόσιων πόρων με ταυτόχρονη βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας μέσω του συγκριτικού πλεονεκτήματος στη διεθνή αγορά.

Στη χώρα μας έχει ήδη ξεκινήσει η μεταρρύθμιση στη δημοσιονομική διαχείριση. Στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες έχει αρχίσει η υιοθέτηση των ΔΛΠ και ήδη κάποια εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με αυτά. με το Π. Δ. 15/2011 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, η του άρθρου 1 του παρόντος, εφαρμόζεται από την Κεντρική Διοίκηση υποχρεωτικά από της 1ης Ιανουαρίου 2011. Το ΓΕΣ από τις αρχές του 2012 προσαρμόστηκε και εφαρμόζει Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης.

Στους ΟΤΑ με το Π.Δ. 315 ΦΕΚ 302/Α'/30.12.99. «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' βαθμού)», η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος καθίσταται υποχρεωτική από 1^η Ιανουαρίου 2000 για τους ΟΤΑ με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων βάσει της τελευταίας γενικής απογραφής πληθυσμού ή με έσοδα άνω των 500 εκ. ετησίως.

Η άμεση υιοθέτηση των IPSAS θα έχει σαν αποτέλεσμα την διοίκηση των δημόσιων οικονομικών της χώρας μας βασισμένη στα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και όχι στα

προκαθορισμένα δεδομένα. Ιδιαίτερα σε αυτή την κρίσιμη φάση της ελληνικής οικονομίας όπου η απεικόνιση των οικονομικών της στοιχείων αμφισβητείται έντονα προκαλώντας και επιτρέποντας αρνητική αξιολόγηση από τους Διεθνείς Οίκους Αξιολόγησης η άμεση συμμόρφωση με τα IPSAS και η εφαρμογή τους θα αποκαταστήσουν την διαφάνεια και την αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών της χώρας μας.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση και οι Διεθνείς Οργανισμοί που έχουν ήδη υιοθετήσει ή υιοθετούν τα IPSAS έχουν ήδη την εμπειρία για τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διοίκησης του δημόσιου τομέα και αποτελούν μια σημαντική παρακαταθήκη στην πορεία της χώρας μας για βελτιώσεις στις δημοσιονομικές επιδόσεις του δημόσιου ελλείμματος και δημόσιου χρέους με μείωση του κόστους του κρατικού δανεισμού και ανάπτυξη της οικονομίας μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

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

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

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

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

Lane Jan-Erik, 2000, “New Public Management” , Routledge

Ferlie Ewan, Osborne Stethen P., McLaughlin Kate, 2002, “New Public Management Current trends and future prospects” , Routledge

ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

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

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

Μανιάτης Αντώνης, 2011, «Ο εκσυγχρονισμός του Δημόσιου Λογιστικού, Συμβολή στο Διοικητικό Δίκαιο», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα

Grant Thornton, 2006, «ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Α», WILLEY

Grant Thornton, 2006, «ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Β», WILLEY

Άρθρα

Christiaens Johan, Reyniers Brecht, July 2009 2009/600 Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study

James L. Chan (2003): Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, Public Money & Management, 23:1, 13-20

Ιστότοποι

www.accountancygreece.gr

<http://europa.eu>

www.e-forologia.gr

www.epixeirisi.gr

www.ifac.org

www.ipsas.org

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

www.taxheaven.gr

www.wikipedia.com

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

Περίληψη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS)

IPSAS 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται με βάση την αρχή της λογιστική δεδουλευμένης βάσης συμπεριλαμβανομένης της καθοδήγησης για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο.

Περίληψη

Περιλαμβάνει θεμελιώδεις αρχές που διέπουν την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων της παραδοχής της συνέχειας των χρήσεων, την αυτοτέλεια των χρήσεων, τη συνοχή της παρουσίασης και ταξινόμησης σε δεδουλευμένη βάση της λογιστικής.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- ✓ Δήλωση της χρηματοοικονομικής θέσης
- ✓ Δήλωση των οικονομικών επιδόσεων
- ✓ Κατάσταση μεταβολών του καθαρού ενεργητικού / ίδια κεφάλαια
- ✓ Κατάσταση ταμειακών ροών

Όταν η οικονομική οντότητα καθιστά εγκεκριμένο προϋπολογισμό διαθέσιμο στο κοινό, τη σύγκριση του προϋπολογισμού και των ποσών σε δεδουλευμένη βάση.

Σημειώσεις, που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Μια οικονομική οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με IPSASs προβαίνει σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση για τέτοια συμμόρφωση στις σημειώσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να

περιγράφονται ως συμμορφούμενες με IPSASs εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις του IPSASs.

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, και τα έσοδα και έξοδα, δεν μπορούν να συμψηφίζονται εκτός αν ο εν λόγω συμψηφισμός επιτρέπεται ή απαιτείται από άλλα πρότυπα IPSAS.

Συγκριτικές πληροφορίες προηγούμενης περιόδου πρέπει να παρουσιάζονται για όλα τα ποσά που προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και σημειώσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να περιλαμβάνεται, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Σε περίπτωση που η παρουσίαση ή κατάταξη τροποποιείται, τα συγκριτικά ποσά πρέπει να ανακατατάσσονται, και για οποιοδήποτε λόγο η ανακατάταξη πρέπει να γνωστοποιείται..

Η κατάσταση μεταβολών του καθαρού ενεργητικού / ιδίων κεφαλαίων δείχνει όλες τις αλλαγές στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικά να καταρτίζονται ετησίως. Εάν η ημερομηνία του τέλους του έτους αλλάξει, απαιτείται κοινοποίηση.

Διάκριση τρεχουσών / μη κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων συνήθως απαιτείται. Σε γενικές γραμμές, τα μεταγενέστερα γεγονότα δεν θεωρούνται στοιχεία για τον χαρακτηρισμό ως τρέχουσα ή μη κυκλοφορούντα. Η οντότητα θα γνωστοποιεί για περιουσιακά στοιχεία και κάθε στοιχείο του παθητικού, που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν, τόσο πριν όσο και μετά από 12 μήνες από την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό που πρέπει να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί μετά από 12 μήνες.

Το IPSAS 1 καθορίζει τα ελάχιστα συγκεκριμένα κονδύλια που θα παρουσιάζονται στην κατάσταση της οικονομικής θέσης, την κατάσταση των οικονομικών επιδόσεων και κατάσταση μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / μετοχικό κεφάλαιο, και περιλαμβάνει οδηγίες για τον καθορισμό επιπλέον κονδυλίων, επικεφαλίδων και μερικών συνόλων.

Ανάλυση των εξόδων στην κατάσταση των οικονομικών επιδόσεων μπορεί να δοθεί από τη φύση ή από τη λειτουργία.

Αν έχει υποβληθεί από τη λειτουργία, η κατάταξη των εξόδων κατά είδος πρέπει να παρέχεται επιπλέον.

Το IPSAS 1 καθορίζει τις ελάχιστες απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις σημειώσεις. Αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με:

- ✓ τις λογιστικές αρχές που ακολούθησαν
- ✓ τις αποφάσεις που η διοίκηση έχει πάρει στη διαδικασία της εφαρμογής της οντότητας
- ✓ τις λογιστικές αρχές που έχουν την σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις

Τις βασικές παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές των εκτιμήσεων αβεβαιότητας, που μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στη λογιστική, στα ποσά των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά το επόμενο οικονομικό έτος, την έδρα και νομική μορφή του φορέα ,περιγραφή της φύσης των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, μια αναφορά στη σχετική νομοθεσίατο όνομα της ελέγχουσας οντότητας και την απώτερη ελέγχουσα εταιρεία της οικονομικής οντότητας.

Προσάρτημα IPSAS 1 : παρέχει ενδεικτικά στοιχεία της οικονομικής θέσης, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων απόδοσης και των καταστάσεων μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / μετοχικό κεφάλαιο.

IPSAS 2 Καταστάσεις ταμειακών ροών

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίοδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2001.

Σκοπός

Για να απαιτούν την παρουσίαση των πληροφοριών σχετικά με ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά μιας οντότητας του δημόσιου τομέα και ισοδύναμα μετρητών μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, που κατατάσσει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Περίληψη

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να αναλύει τις αλλαγές στα ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κατατάσσοντας τις ως λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες

Τα Ταμιακά ισοδύναμα περιλαμβάνουν επενδύσεις που είναι βραχυπρόθεσμες (λιγότερο από τρεις μήνες από την ημερομηνία της απόκτησης), άμεσα μετατρέψιμες

σε συγκεκριμένα ποσά μετρητών, και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολών της αξίας του. Σε γενικές γραμμές δεν περιλαμβάνουν επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια.

Οι ταμειακές ροές για λειτουργικές δραστηριότητες παρουσιάζονται με την άμεση (προτεινόμενη) ή την έμμεση μέθοδο.

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα που αναφέρουν ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο ενθαρρύνονται να παρέχουν μια συμφιλίωση του πλεονάσματος / ελλείμματος από συνήθεις δραστηριότητες με τις καθарές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.

Ταμειακές ροές από τόκους και μερίσματα που εισπράχθηκαν και καταβλήθηκαν θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά και θα ταξινομούνται είτε ως λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από φόρους ή καθαρό πλεόνασμα κατατάσσονται ως λειτουργικές, εκτός εάν μπορούν ειδικώς να συσχετιστούν με τη χρηματοδότηση ή με επενδυτικές δραστηριότητες.

Η ισοτιμία που χρησιμοποιήθηκε για την μετάφραση των ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές επί τίτλων σε ξένο νόμισμα θα είναι το επιτόκιο που ισχύει κατά την ημερομηνία των ταμειακών ροών.

Το Σύνολο των ταμειακών ροών που σχετίζονται με εξαγορές και πωλήσεις από ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και άλλες λειτουργικές Μονάδες θα παρουσιάζεται ξεχωριστά και θα κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες, που καθορίζονται με πρόσθετες γνωστοποιήσεις.

Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση των μετρητών θα πρέπει να αποκλείονται από την κατάσταση ταμειακών ροών, αλλά πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Τα ενδεικτικά στοιχεία των ταμειακών ροών περιλαμβάνονται σε παραρτήματα IPSAS 2

IPSAS 3 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με τη λογιστική επεξεργασία και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις, και διορθώσεις λαθών.

Περίληψη

Σε περίπτωση απουσίας ενός IPSAS που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή, άλλο γεγονός ή κατάσταση, η διοίκηση πρέπει να χρησιμοποιεί την κρίση της στην ανάπτυξη και την εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που οδηγεί σε πληροφορίες που είναι σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών και αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να :

- ✓ Παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας
- ✓ Αντανακλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών και όχι μόνο τη νομική μορφή
- ✓ Είναι ουδέτερες, δηλαδή, απαλλαγμένες από προκαταλήψεις
- ✓ Είναι συνετές
- ✓ Και να είναι πλήρεις

Το IPSAS 3 ορίζει μια ιεραρχία για την επιλογή των λογιστικών πολιτικών των IPSASs, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις σχετικές κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής στην απουσία ενός άμεσα εφαρμόσιμου πρότυπου IPSAS, χρησιμοποιούνται οι απαιτήσεις και οι οδηγίες άλλων IPSASs που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα όπως και οι ορισμοί για αναγνώριση και τα κριτήρια μέτρησης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που περιγράφονται σε άλλα IPSASs.

Η διοίκηση μπορεί επίσης να εξετάσει τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων οργανισμών τυποποίησης προτύπων , που αποδέχθηκε πρακτικές του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα.

Εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές με συνέπεια για παρόμοιες πράξεις.

Μια αλλαγή στη λογιστική πολιτική γίνεται μόνον εφόσον αυτό απαιτείται από τα πρότυπα IPSAS, ή οδηγεί σε αξιόπιστες και πιο σχετικές πληροφορίες.

Αν μια μεταβολή στη λογιστική πολιτική απαιτείται από τα πρότυπα IPSAS, ακολουθήστε μεταβατικές διατάξεις. Εάν δεν έχουν καθοριστεί, ή αν η αλλαγή είναι εθελοντική, εφαρμόζεται η νέα λογιστική πολιτική εκ των υστέρων επαναλαμβάνοντας τις προηγούμενες περιόδους. Αν η επαναδιατύπωση είναι

ανέφικτη, το σωρευτικό αποτέλεσμα της μεταβολής περιλαμβάνεται στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια. Εάν το σωρευτικό αποτέλεσμα δεν μπορεί να καθοριστεί, εφαρμόζεται το νέο.

Οι αλλαγές σε λογιστικές εκτιμήσεις (για παράδειγμα, η αλλαγή της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου) καταχωρούνται στην τρέχουσα περίοδο, ή τις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους (χωρίς επαναδιατύπωση).

Στην περίπτωση που μια διάκριση μεταξύ μιας μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμηση είναι ασαφής, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

Όλα τα σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους, με επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών της προηγούμενης περιόδου ή, αν το σφάλμα έγινε πριν την παλαιότερη περίοδο που παρουσιάζεται, επιβεβαιώνοντας την εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης.

IPSAS 4 Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2010.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα της οντότητας και των πράξεων.

Περίληψη

Πρώτον, καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας, - το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η εταιρεία.

Στη συνέχεια, μετατρέπει όλα τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας:

- ✓ κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, καταγράφοντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία για την αρχική αναγνώριση και μέτρηση.

στις επόμενες ημερομηνίες αναφοράς:

- ✓ χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κλεισίματος για τα νομισματικά στοιχεία.

- ✓ χρησιμοποιώντας τις συναλλαγματικές ισοτιμίες για μη νομισματικά στοιχεία που φέρονται με ιστορικό κόστος και
- ✓ κάνοντας χρήση την ημερομηνία αποτίμησης των συναλλαγματικών ισοτιμιών για τα μη χρηματικά στοιχεία που αποτιμώνται στην εύλογη αξία και τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων και κατά τη μετατροπή τους.

Τα χρηματικά στοιχεία σε ένα ποσοστό διαφορετικό από όταν αναγνωρίζονται αρχικά συμπεριλαμβάνονται στα πλεονάσματα ή ελλείμματα, με μια εξαίρεση: οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από νομισματικά στοιχεία που αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό σε ένα ξεχωριστό Τμήμα του καθαρού ενεργητικού / ίδια κεφάλαια. Οι διαφορές αυτές θα αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα για τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση των ξένων δραστηριοτήτων της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με το ακόλουθες διαδικασίες:

- ✓ τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού για κάθε ισολογισμό παρουσιάζονται (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών) μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος κατά την ημερομηνία εκείνης της κατάστασης οικονομικής θέσης
- ✓ τα έσοδα και τα έξοδα της κάθε κατάστασης οικονομικών αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και
- ✓ Οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται ως ξεχωριστό στοιχείο της καθαρής περιουσιακής θέσης / μετοχικό κεφάλαιο.

Ειδικοί κανόνες ισχύουν για τη μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης των οικονομικών επιδόσεων και οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι υπερπληθωριστικό.

IPSAS 5 Κόστος δανεισμού

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2001.

Σκοπός

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό για το κόστος δανεισμού.

Περίληψη

Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει τους τόκους, αποσβέσεις των εκπτώσεων ή πριμοδοτήσεων στα δάνεια, και απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για την λήψη δανείων.

Επιτρέπονται δύο λογιστικοί χειρισμοί:

- ✓ μοντέλο δαπάνης: χρεώνει όλα τα έξοδα δανεισμού στα έξοδα της περιόδου, όταν αυτά πραγματοποιούνται και
- ✓ μοντέλο κεφαλαιοποίησης: κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση ή κατασκευή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά μόνο όταν είναι πιθανό ότι οι δαπάνες αυτές θα οδηγήσουν στο μέλλον σε οικονομικά οφέλη ή δυναμικό εξυπηρέτησης για την οικονομική οντότητα και τα έξοδα μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα. Όλα τα άλλα κόστη δανεισμού που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση θα πρέπει να καταλογιστούν όταν πραγματοποιούνται.

Όταν μια οικονομική οντότητα υιοθετεί το μοντέλο κεφαλαιοποίησης, το μοντέλο θα πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλα τα κόστη δανεισμού που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή όλων των ειδικών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας. Έσοδα από επενδύσεις σε προσωρινή επένδυση, θα πρέπει να αφαιρούνται από το πραγματικό κόστος δανεισμού.

Ένα ειδικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που απαιτεί ένα σημαντικό χρονικό διάστημα για να καταστεί έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν κτίρια γραφείων, νοσοκομεία, έργα υποδομής, όπως δρόμους, γέφυρες και εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, και μερικά αποθέματα.

Εάν τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, εφαρμόζεται επιτόκιο κεφαλαιοποίησης (σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού που εφαρμόζεται στα δάνεια κατά τη διάρκεια της περιόδου) σε δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της

περιόδου, για να καθοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.

IPSAS 6 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να επιβάλλουν απαιτήσεις για την προετοιμασία και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για μια οικονομική οντότητα κατά τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης. Για να προδιαγράψει πως πρέπει να λογιστικοποιούνται οι επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Περίληψη

Μια ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια οντότητα που ελέγχεται από άλλο πρόσωπο, γνωστό ως ελέγχουσα οντότητα. Ο έλεγχος είναι η εξουσία να ρυθμίζουν τις πολιτικές και οικονομικές λειτουργίες. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας (ελέγχουσα εταιρεία και ελεγχόμενες από κοινού) που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οντότητας.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις ελεγχόμενες οντότητες, εκτός αν υπάρχουν ενδείξεις ότι ο έλεγχος προορίζεται να είναι προσωρινός, επειδή η ελεγχόμενη οντότητα έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση της και η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή.

Καμία απαλλαγή δεν ισχύει για την ελεγχόμενη οντότητα που λειτουργεί κάτω από αυστηρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς μεταφοράς χρηματικών ποσών. Μια ελεγχόμενη οικονομική οντότητα δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι δραστηριότητές της είναι ανόμοιες με εκείνες των άλλων δραστηριοτήτων στο πλαίσιο της οικονομικής οντότητας.

Υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και τα έξοδα μεταξύ των φορέων εντός της οικονομικής οντότητας εξαλείφονται πλήρως.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

Οι ημερομηνίες αναφοράς στις ελεγχόμενες οντότητες δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τρεις μήνες από την υποβολή της ημερομηνίας της ελέγχουσας οντότητας.

Τα Δικαιώματα μειοψηφίας αναφέρονται στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια σε ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης, ξεχωριστά από την καθαρή της ελέγχουσας οντότητας περιουσιακά στοιχεία / μετοχικό κεφάλαιο, και δεν αφαιρείται η μέτρηση των εσόδων ή εξόδων της οικονομική οντότητας. Ωστόσο, το πλεόνασμα ή το έλλειμμα της οικονομικής οντότητας διατίθεται

μεταξύ των δικαιωμάτων μειοψηφίας και την πλειοψηφία των μετοχών στην κατάσταση της των οικονομικών επιδόσεων.

Σε ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας δηλώνεται ο λογαριασμός για όλες τις επενδύσεις που έχει στον έλεγχο της σε συγγενείς και κοινοπραξίες, είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, στο κόστος είτε ως χρηματοοικονομικών μέσων.

IPSAS 7 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να καθορίσει τη λογιστική των επενδυτών για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, όπου η επένδυση οδηγεί στην εκμετάλλευση των ιδιοκτησιακών συμφερόντων με τη μορφή μετοχών ή άλλων τίτλων μετοχών .

Περίληψη

Ισχύει για όλες τις επενδύσεις στις οποίες ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός αν ο επενδυτής είναι:

- ✓ οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, ή
- ✓ ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή καταπιστευματική επενδυτική μονάδα ή παρόμοια οικονομική οντότητα, όπως σε περίπτωση επένδυσης που συνδέεται με ασφαλιστικό κεφάλαιο και που επιμετράται στην εύλογη αξία, όπου οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα πλεονάσματα ή τα

ελλείμματα κατά την περίοδο αυτή των μεταβολών σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων.

Όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι η επένδυση έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό την διάθεση της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση της και η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή, οι επενδύσεις πρέπει να κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων.

Σε αντίθετη περίπτωση, χρησιμοποιείται η μέθοδος της καθαρής θέσης για όλες τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις στις οποίες η οντότητα έχει σημαντική επιρροή.

Μαχητό τεκμήριο της σημαντικής επιρροής της επένδυσης, άμεσα ή έμμεσα, είναι το 20% ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της συγγενούς.

- Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται στο κόστος. Στη συνέχεια αναπροσαρμόζεται με το μερίδιο της αλλαγής του επενδυτή μετά την απόκτηση της εκδότριας στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια. Το πλεόνασμα ή έλλειμμα αντικατοπτρίζεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικές απόδοσης των επενδυτών .

Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα υπό παρόμοιες συνθήκες.

Οι ημερομηνίες αναφοράς των συγγενών επιχειρήσεων δεν μπορεί να διαφέρει περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες των επενδυτών.

Ακόμα κι αν δεν είναι καταρτίζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για παράδειγμα, γιατί ο επενδυτής δεν έχει καμία ελεγχόμενη οντότητα, είναι απαραίτητη η εφαρμογή της λογιστικής ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τις απαιτήσεις των σχετικών διεθνών ή εθνικών λογιστικών πρότυπων που ασχολούνται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων που δείχνει ότι η επένδυση μπορεί να είναι απομειωμένη και η οντότητα εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 21.

PSAS 8 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό που απαιτείται για συμμετοχές σε κοινοπραξίες, ανεξάρτητα από τις δομές ή νομικές μορφές των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας.

Περίληψη

Ισχύει για όλες τις επενδύσεις στις οποίες επενδυτής έχει από κοινού έλεγχο, εκτός αν ο επενδυτής είναι:

- ✓ οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, ή
- ✓ ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή καταπιστευματική επενδυτική μονάδα ή παρόμοια οικονομική οντότητα, όπως σε περίπτωση επένδυσης που συνδέεται με ασφαλιστικό κεφάλαιο και που επιμετράται στην εύλογη αξία, όπου οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα πλεονάσματα ή τα ελλείμματα κατά την περίοδο αυτή των μεταβολών σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων.

Το βασικό χαρακτηριστικό της κοινοπραξίας είναι μια δεσμευτική ρύθμιση με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη δεσμεύονται να αναλάβουν μια δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Οι Κοινοπραξίες μπορούν να ταξινομηθούν ως από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες. Διαφορετικοί λογιστικοί χειρισμοί ισχύουν για κάθε τύπο της κοινής επιχείρησης.

Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες: ο κοινοπρακτών αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις δαπάνες και υποχρεώσεις που αναλαμβάνει, και το μερίδιό του από τα έσοδα που προκύπτουν, τόσο στις εταιρικές όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία: ο κοινοπρακτών αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις το μερίδιό του στην από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί, και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα άλλα μέλη της κοινοπραξίας, τα έσοδα που προκύπτουν από την πώληση ή χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της

κοινοπραξίας, το μερίδιό του στα έξοδα από την κοινοπραξία, καθώς και τα έξοδα που προκύπτουν άμεσα από τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία. Οι κανόνες αυτοί ισχύουν τόσο για τις εταιρικές όσο και για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Από κοινού ελεγχόμενες οντότητες: Επιτρέπονται δύο ειδών λογιστικές πολιτικές:

– της αναλογικής ενοποίησης που σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η δήλωση του μέλους της κοινοπραξίας της οικονομικής θέσης περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει από κοινού και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες είναι από κοινού υπεύθυνος. Η Κατάσταση της οικονομικής απόδοσης περιλαμβάνει το μερίδιό του για τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας και

– η μέθοδος της καθαρής θέσης, όπως περιγράφεται στο πρότυπο IPSAS 7.

Όταν υπάρχουν αποδείξεις ότι η επένδυση σε κοινοπραξία έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό τη διάθεσή της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή, η επένδυση θα πρέπει να κατατάσσεται ως προοριζόμενη για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων.

PSAS 9 Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίοδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2002.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από συναλλακτικές ανταλλαγές και γεγονότα.

Περίληψη

Το IPSAS 9 ισχύει για τα έσοδα που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλακτικές ανταλλαγές και γεγονότα:

- Την παροχή υπηρεσιών
- Την πώληση των αγαθών, και
- Την χρήση των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το έσοδο θα επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Αναγνώριση:

– από την πώληση των προϊόντων: όταν οι σημαντικοί κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταφερθεί στον αγοραστή, η απώλεια του αποτελεσματικού ελέγχου από τον πωλητή, το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή δυναμικό εξυπηρέτησης που συνδέεται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και τα έξοδα σε σχέση με τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

– από παροχή υπηρεσιών: αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία αναφοράς, εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Εάν το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που τα αναγνωρισμένα έξοδα είναι ανακτήσιμα.

– για δικαιώματα, τόκων και μερισμάτων: αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανό ότι τα οικονομικά πλεονεκτήματα ή δυναμικό εξυπηρέτησης θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Τόκοι - σε βάση χρονικής αναλογίας, που λαμβάνει υπόψη την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.

Δικαιώματα - όπως εισπράττονται σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμφωνίας.

Μερίσματα ή τα ισοδύναμά τους - όταν κατοχυρώνεται ο μέτοχος ή το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας για την είσπραξή τους.

PSAS 10 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2002.

Σκοπός

Για να ορίσει συγκεκριμένες προδιαγραφές για τους φορείς που καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, έτσι ώστε οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών πληροφοριών), να έχουν νόημα.

Περίληψη

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που αναφέρονται στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας πρέπει να δηλώνονται στις τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Τα συγκριτικά ποσά για την προηγούμενη περίοδο (εξ) και κάθε πληροφορία σε σχέση με προηγούμενες περιόδους, πρέπει να δηλώνονται στην ίδια τρέχουσα μονάδα μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Το πλεόνασμα ή έλλειμμα στην καθαρή νομισματική θέση θα πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης.

Όταν φορείς του δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν στις οικονομικές καταστάσεις τους τις σχετικές δημοσιονομικές πληροφορίες, οι δημοσιονομικές πληροφορίες πρέπει επίσης να επαναδιατυπώνονται στην ίδια τρέχουσα μονάδα μέτρησης.

Γενικά μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική όταν υπάρχει 100% σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού πάνω από 3 χρόνια.

IPSAS 11 Συμβάσεις κατασκευής

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2002.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των δαπανών που συνδέονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις του αναδόχου.

Περίληψη

Τα έσοδα συμβολαίου πρέπει να περιλαμβάνουν το αρχικό ποσό που έχει συμφωνηθεί στη σύμβαση μαζί με τις διακυμάνσεις από τη σύμβασης εργασίας, τις απαιτήσεις, και τα κίνητρα, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα οδηγήσει σε έσοδα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Τα έσοδα συμβολαίου αποτιμούνται στην εύλογη αξία της ληφθείσας αντιπαροχής ή εισπρακτέου.

Τα έξοδα συμβολαίου πρέπει να περιλαμβάνουν δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση, το κόστος που οφείλεται σε συμβατικές δραστηριότητες και ότι μπορεί να διατεθεί για τη σύμβαση με τρόπο συστηματικό και σε ορθολογική

βάση, μαζί με όσες άλλες δαπάνες σχετίζονται άμεσα με τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης.

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα και τα έξοδα θα αναγνωρίζονται με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς (με τη μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης της λογιστικής).

Εάν το αποτέλεσμα δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα πλεόνασμα δεν πρέπει να αναγνωρίζεται. Αντ' αυτού, τα έσοδα της σύμβασης πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο στην έκταση που οι δαπάνες των συμβάσεων αναμένεται να είναι ανακτήσιμες, και τα συμβατικά έξοδα πρέπει να καταγράφονται με την πραγματοποίησή τους.

IPSAS 12 Αποθέματα

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού του κόστους και των δαπανών, την αναγνώριση τους, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Περίληψη

Τα αποθέματα απαιτείται να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Όπου τα αποθέματα αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής, το κόστος τους θα πρέπει να μετράται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησής τους. Ωστόσο, τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ του ιστορικού κόστους και του τρέχον κόστους αντικατάστασης, όταν κρατούνται για:

- διανομή δωρεάν ή αντί έναντι συμβολικού ποσού ή
- κατανάλωση κατά τη διαδικασία παραγωγής των προϊόντων που θα διανέμονται δωρεάν ή έναντι συμβολικής χρέωσης.

Οι δαπάνες περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής (υλικά, εργατικά και γενικά έξοδα), και λοιπά έξοδα που πραγματοποιούνται για την ολοκλήρωση του στην παρούσα θέση και κατάστασή του, αλλά όχι τις συναλλαγματικές διαφορές και το κόστος από την πώληση των αποθεμάτων.

Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγορών.

Για τα στοιχεία της απογραφής που δεν είναι εναλλάξιμα, συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε συγκεκριμένα στοιχεία της απογραφής.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση στην οντότητα. Μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων από μόνη της δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη χρήση των διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Για εναλλάξιμα στοιχεία, το κόστος καθορίζεται είτε με τη μέθοδο FIFO ή με τη μέση σταθμισμένη βάση. Η LIFO δεν επιτρέπεται.

Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν.

Όταν πωλούνται αποθέματα, ανταλλάσσονται ή διανέμονται, η λογιστική αξία πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία το σχετικό έσοδο αναγνωρίζεται. Εάν δεν υπάρχει σχετικό έσοδο, η δαπάνη αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά έχουν διανεμηθεί ή σχετικές υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί.

Οι αποσβέσεις επί της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που η απώλεια ή η διαγραφή εμφανίζεται. Οι αναστροφές που προκύπτουν από την αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως μείωση των εξόδων απογραφής στην περίοδο κατά την οποία συμβαίνουν.

IPSAS 13 Μισθώσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που ισχύουν σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Περίληψη

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός στοιχείου του ενεργητικού. Ο τίτλος μπορεί ή δεν μπορεί να μεταφερθεί τελικά.

Η χρηματοδοτική μίσθωση καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της ζωής του περιουσιακού στοιχείου και / ή παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι ουσιαστικά ίση με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Όλες οι υπόλοιπες μισθώσεις ταξινομούνται ως λειτουργικές μισθώσεις. Τα στοιχεία της γης και τα κτίρια από μια τέτοια μίσθωση θεωρούνται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις - Λογιστική Μισθωτή:

- ✓ αναγνωρίζουν στους λογαριασμούς του ενεργητικού και παθητικού τη χαμηλότερη από την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ή το οριακό επιτόκιο δανεισμού.
- ✓ Πολιτική αποσβέσεων - όπως στα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία και
- ✓ πληρωμές: κυμαίνονται μεταξύ τόκου και μείωσης της υποχρέωσης.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις - Λογιστική του εκμισθωτή:

- ✓ αναγνωρίζουν ως απαίτηση στην κατάσταση οικονομικής θέσης ποσό ίσο με την

καθαρή επένδυση της μίσθωσης και

- ✓ αναγνωρίζουν έσοδα χρηματοδότησης με βάση ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή.

Λειτουργικές μισθώσεις - Λογιστική Μισθωτή:

- ✓ Αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδο στην κατάσταση των οικονομικών επιδόσεων σε σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική της χρονικής κατανομής του οφέλους του χρήστη.

Λειτουργικές μισθώσεις - Λογιστική του εκμισθωτή:

- ✓ περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικές μισθώσεις πρέπει να παρουσιάζονται με τη δήλωση του εκμισθωτή στην οικονομική θέση ανάλογα με τη φύση του περιουσιακού στοιχείου και
- ✓ Τα έσοδα της μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους.

Οι εκμισθωτές στις λειτουργικές μισθώσεις θα προσθέσουν αρχικά τα άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης με την λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και θα τα αναγνωρίσει ως έξοδο πάνω στη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση όπως και τα έσοδα της μίσθωσης.

Ο Λογιστικός χειρισμός της συναλλαγής πώλησης και μεταμίσθωσης εξαρτάται από το αν αυτά είναι ουσιαστικά χρηματοδοτικές ή λειτουργικές μισθώσεις.

IPSAS 14 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει:

Πότε μια οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για το θέμα, και σχετικά με τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Περίληψη

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα, τόσο θετικά όσο και αρνητικά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνία αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση.

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς, είναι εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία αναφοράς και απαιτείται η προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντανακλούν τα γεγονότα εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία αναφοράς (π.χ., η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης μετά την ημερομηνία

αναφοράς, που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε μια υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς).

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς, τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς δεν απαιτούν ρύθμιση των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντικατοπτρίζουν τα γεγονότα που προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς (π.χ., μία μείωση της εύλογης αξίας του ακινήτου μετά το τέλος του έτους, η οποία δεν αλλάζει την αποτίμηση του ακινήτου κατά την ημερομηνία αναφοράς).

Μερίσματα που προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η κοινοποίηση όμως αυτή απαιτείται.

Μια οικονομική οντότητα δεν θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της βάσει της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας της αν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή (π.χ., εάν υπάρχει η πρόθεση να ρευστοποιήσει την οικονομική οντότητα ή να παύσει τις δραστηριότητές της μετά την ημερομηνία αναφοράς, ή αν δεν υπάρχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση).

Η οντότητα θα γνωστοποιεί την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Εάν άλλος φορέας έχει τη δύναμη να τροποποιεί τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός.

Αν μια οικονομική οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα ενημερώνει με γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες υπό το φως των νέων πληροφοριών.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία υλικού μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία αναφοράς:

- ✓ Τη φύση της εκδήλωσης, και
- ✓ Μια εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

IPSAS 16 Επενδύσεις σε Ακίνητα

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Περίληψη

Οι επενδύσεις σε ακίνητα είναι η γη ή τα κτίρια που κατέχονται (είτε από τον ιδιοκτήτη ή με χρηματοδοτική μίσθωση) με σκοπό την ενοικίαση ή για ανατίμηση κεφαλαίου ή και τα δύο, αντί για:

- χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς,
- πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα,
- το κόστος ή η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το IPSAS 16 δεν εφαρμόζεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αναπτύσσονται για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα, ή ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρήσεων.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να αποτιμώνται αρχικώς στο κόστος τους. Το κόστος των συναλλαγών θα πρέπει να περιλαμβάνει την αρχική μέτρηση. Όταν η επένδυση αποκτάται μέσω μιας μη ανταλλακτικής συναλλαγής χωρίς κανένα κόστος, ή για ένα συμβολικό ποσό, το κόστος της θα πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία της κατά την ημερομηνία της εξαγοράς.

Μετά την αναγνώριση η οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους.

- της εύλογης αξίας: επενδύσεις σε ακίνητα αποτιμώνται στην εύλογη αξία, και μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα για την περίοδο κατά την οποία προκύπτει,

– μέθοδο του κόστους: επενδύσεις σε ακίνητα αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος μείον τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα πρέπει ακόμα να αναγράφεται.

Το επιλεγόμενο μοντέλο μέτρησης πρέπει να εφαρμοστεί σε όλα τα επενδυτικά ακίνητα της εταιρείας.

Αν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας, αλλά, όταν ένα ακίνητο έχει αποκτηθεί, υπάρχει σαφή αποδεικτικά στοιχεία ότι η οντότητα δεν θα είναι σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία σε συνεχή βάση, το μοντέλο του ιστορικού κόστους χρησιμοποιείται για αυτό το ακίνητο - και αυτό θα εξακολουθήσει να χρησιμοποιείται μέχρι τη διάθεση της περιουσίας. Στην περίπτωση αυτή η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Αλλαγή από το ένα μοντέλο στο άλλο θα πρέπει να γίνεται μόνον εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση (μάλλον απίθανο για την αλλαγή από την εύλογη αξία στο ιστορικό κόστος).

Ένα ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης μπορεί να χαρακτηριστεί ως επένδυση σε ακίνητα υπό την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μοντέλο της εύλογης αξίας του προτύπου IPSAS 16. Στην περίπτωση αυτή, ο μισθωτής ευθύνεται για τη μίσθωση σαν να ήταν χρηματοδοτική μίσθωση.

IPSAS 17 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008.

Σκοπός

Να καθορίζει τις αρχές για την αρχική αναγνώριση και μετέπειτα λογιστική αντιμετώπιση (λογιστικός προσδιορισμός ποσού και αποσβέσεων και ζημιών απομείωσης) για ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις μιας οντότητας σε ενσώματα, εγκαταστάσεις, εξοπλισμό και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.

Περίληψη

Τα στοιχεία των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία όταν, και μόνο αν είναι πιθανό ότι τα

μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το IPSAS 17 δεν απαιτεί ή απαγορεύει την αναγνώριση της κληρονομιάς. Μια οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει κληρονομιά περιουσιακών απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του προτύπου IPSAS 17 σε σχέση με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της κληρονομιάς που έχουν αναγνωρισθεί και μπορεί, αλλά δεν απαιτείται να συμμορφώνεται με άλλες απαιτήσεις του προτύπου IPSAS 17, όσον αφορά την κληρονομιά.

Ειδικός στρατιωτικός εξοπλισμός θα λάβει κανονικά με τον ορισμό των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και θα αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο. Περιουσιακά στοιχεία των υποδομών, όπως οδικά δίκτυα, συστήματα αποχέτευσης, και δικτύων επικοινωνίας, θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο IPSAS.

Η αρχική αναγνώριση στο κόστος, περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για να πάρει το περιουσιακό στοιχείο έτοιμο τη μορφή για την προοριζόμενη της χρήση. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε χωρίς κόστος, ή για ένα ονομαστικό κόστος, το κόστος είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Εάν υπάρχει αναστολή πληρωμής, οι τόκοι θα αναγνωρίζονται.

Μετά την εξαγορά, το πρότυπο IPSAS 17 επιτρέπει την επιλογή του μοντέλου λογιστικής για μια ολόκληρη κατηγορία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού:

- μέθοδος του κόστους: το περιουσιακό στοιχείο στο κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομείωση ή απώλειες και
- μέθοδος της αναπροσαρμογής: το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία κατά επανεκτίμηση μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, οι αναπροσαρμογές αξίας πραγματοποιούνται τακτικά. Όλα τα στοιχεία μιας συγκεκριμένης κατηγορίας πρέπει να αναπροσαρμόζονται. Η αύξηση της αναπροσαρμογής πρέπει να πιστώνεται απευθείας στην υπεραξία αναπροσαρμογής. Ωστόσο, η αύξηση θα αναγνωρίζεται ως έσοδο στο πλεόνασμα ή έλλειμμα στο βαθμό που αυτή αναστρέφει μία μείωση αναπροσαρμογής της ίδιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που είχαν αναγνωρισθεί προηγουμένως ως ένα έξοδο στην πλεόνασμα ή έλλειμμα. Οι μειώσεις

αναπροσαρμογής χρεώνονται αρχικά εναντίον του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που συνδέονται με την ίδια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τυχόν περίσσεια έναντι πλεονάσματος ή του ελλείμματος. Όταν το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, απορρίπτεται, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας στα συσσωρευμένα πλεονάσματα ή ελλείμματα, και δεν ανακυκλώνεται μέσω του πλεονάσματος ή του ελλείμματος.

Αυξήσεις ή μειώσεις αναπροσαρμογών που αφορούν σε μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων πρέπει να συμψηφίζονται μεταξύ τους στο πλαίσιο αυτής της κατηγορίας, αλλά δεν πρέπει να αντισταθμίζονται σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία σε διαφορετικές κατηγορίες.

Κάθε τμήμα ενός στοιχείου των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού με ένα κόστος που είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

Οι αποσβέσεις επιβαρύνουν συστηματικά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντανakλά τον τρόπο με τον οποίο μελλοντικά οικονομικά πλεονεκτήματα του περιουσιακού στοιχείου ή της εν δυνάμει υπηρεσίας αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Η υπολειμματική αξία πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον ετησίως και ισούται με το ποσό που η οντότητα θα λάβει επί του παρόντος, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Αν η λειτουργία ενός στοιχείου των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) απαιτεί τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις, για κάθε σημαντική επιθεώρηση, το κόστος αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ως υποκατάστατο, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Εάν οι προσδοκίες διαφέρουν από προηγούμενες εκτιμήσεις, η αλλαγή πρέπει να λογίζεται ως μία αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το πρότυπο IPSAS 3.

Τα γήπεδα και τα κτίρια είναι περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, ακόμα και όταν αποκτώνται μαζί. Το οικόπεδο κανονικά έχει απεριόριστη διάρκεια ζωής, και ως εκ τούτου δεν αποσβένεται.

Για να προσδιοριστεί αν σε ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων έχει απομειωθεί η αξία του, η οντότητα εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 21 ή 26, ανάλογα με την περίπτωση.

Όλες οι ανταλλαγές των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να μετρώνται στην εύλογη αξία τους, συμπεριλαμβανομένων των ανταλλαγών παρόμοιων ειδών, εκτός αν η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να διαγράφονται:

- ✓ Κατά την πώληση, ή
- ✓ Όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες από τη χρήση του ή τη διάθεσή του.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να περιλαμβάνονται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα, όταν το αντικείμενο διαγράφεται. Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του σαν στοιχείο.

Το IPSAS 17 περιέχει μεταβατικές διατάξεις που επιτρέπουν στους φορείς να μην αναγνωρίζουν ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό για τις περιόδους αναφοράς εντός πέντε ετών που αρχίζει από την ημερομηνία της πρώτης έγκρισης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα.

Οι μεταβατικές διατάξεις επιτρέπουν να αναγνωρίζονται ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός στο ιστορικό κόστος ή στην εύλογη αξία κατά την πρώτη υιοθέτηση του Προτύπου αυτού.

PSAS 18 Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περιοδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2003.

Σκοπός

Για να καθιερώσει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατά τμήματα για την καλύτερη κατανόηση της επίδοσης της οικονομικής οντότητας κατά το παρελθόν και να προσδιορίσει τους πόρους που διατίθενται για την υποστήριξη των μεγάλων δραστηριοτήτων της οντότητας, καθώς και να ενισχύσει τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για να μπορέσει η επιχείρηση να εκπληρώσει καλύτερα τις υποχρεώσεις της.

Περίληψη

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 18, στην παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών.

Αν παρουσιάζονται μαζί οι ενοποιημένες και οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, οι πληροφορίες κατά τμήμα πρέπει να παρουσιάζονται μόνο στη βάση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτείται οι φορείς να υποβάλουν έκθεση σχετικά με τα τμήματα σε βάση κατάλληλη για την αξιολόγηση της επίδοσης του παρελθόντος της οικονομικής οντότητας όσον αφορά την επίτευξη των στόχων της και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη μελλοντική κατανομή των πόρων.

Μια οικονομική οντότητα συνήθως εμφανίζει την οργανωτική της δομή και το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης για το σκοπό της εξατομίκευσης των τομέων των υπηρεσιών της και τους γεωγραφικούς τομείς της.

Οι κυβερνητικές υπηρεσίες και οργανισμοί συνήθως διαχειρίζονται και αναφέρουν κατά μήκος των γραμμών στο εσωτερικό της υπηρεσίας επειδή το γεγονός αυτό αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα κύρια αποτελέσματα τους, τα επιτεύγματά τους παρακολουθούνται και οι ανάγκες των πόρων τους εμφανίζονται στον προϋπολογισμό. Όπου συμβαίνει αυτό, το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης αντικατοπτρίζει ένα σκέλος της δομής των υπηρεσιών.

Τα τμήματα συνήθως βασίζονται στα σημαντικά αγαθά και υπηρεσίες που η οντότητα παρέχει, τα προγράμματα που προσφέρει ή τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει να διεκπεραιώσει.

Παρέχονται οδηγίες για το ποιοι τομείς μπορούν να δηλωθούν, αλλά το πρότυπο IPSAS 18 δεν προσδιορίζει ποσοτικά τα κατώτατα όρια που πρέπει να εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων.

Η πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια δομή πληροφόρησης κατά τομέα μπορούν να εγκριθούν μόνο με περιορισμένες γνωστοποιήσεις που γίνονται για τους δευτερεύοντες τομείς.

Οι πληροφορίες κατά τομέα πρέπει να βασίζονται στις ίδιες λογιστικές αρχές όπως του ενοποιημένου ομίλου ή της οντότητας.

Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς αν και μόνον αν, τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς.

Αν ένας τομέας προσδιορίστηκε ως ένα τμήμα για πρώτη φορά, τα δεδομένα του τομέα της προηγούμενης περιόδου, για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν το νέο αναφερθέν τομέα ως έναν ξεχωριστό τμήμα.

IPSAS 19 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

Σκοπός

Για να ορίζουν κατάλληλα κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις επιμέτρησης για προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, και να εξασφαλίσουν ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων για να επιτρέψει στους χρήστες να αντιληφθούν τη φύση τους, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος του ποσού. Το IPSAS 19 αποβλέπει στο να εξασφαλίσει ότι μόνο οι πραγματικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Προβλεπόμενες μελλοντικές δαπάνες, ακόμη και όταν είναι εγκεκριμένες από τη διοίκηση, εξαιρούνται από την αναγνώριση, όπως είναι τα δεδουλευμένα για αυτασφαλιζόμενες απώλειες, γενικές αβεβαιότητες, και άλλα γεγονότα που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί.

Περίληψη

Αναγνωρίστε μια διάταξη μόνον όταν:

- ✓ ένα γεγονός του παρελθόντος έχει δημιουργήσει μια παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση,
- ✓ εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που απαιτούνται για τη διευθέτηση της υποχρέωσης είναι πιθανή,
- ✓ και το ποσό της υποχρέωσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η καλύτερη εκτίμηση του ποσού του διακανονισμού των δαπανών που θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Απαιτείται η αναθεώρηση των διατάξεων σε κάθε ημερομηνία αναφοράς για να προσαρμόζεται στις αλλαγές που αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση.

Εάν δεν είναι πλέον πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες απαιτείται για το διακανονισμό της υποχρέωσης, η διάταξη αυτή να αντιστραφεί.

Χρησιμοποιήστε τις διατάξεις μόνο για τους σκοπούς για τους οποίους προορίζονταν αρχικά.

Παραδείγματα μπορεί να περιλαμβάνουν διατάξεις επαχθείς συμβάσεις, αναδιάρθρωση προβλέψεων, εγγυήσεις, επιστροφές και αποκατάστασης του χώρου.

Μία αναδιάρθρωση πρόβλεψης θα περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση και οι οποίες είναι οι παρακάτω και πρέπει να ισχύουν ταυτόχρονα :

- ✓ Αναγκαστικά προέρχονται από αναδιάρθρωση, και
- ✓ Δεν συνδέονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν όταν:

- ✓ υπάρχει ενδεχόμενη υποχρέωση που πρέπει να επιβεβαιωθεί από ένα μελλοντικό γεγονός που είναι εκτός του ελέγχου της οντότητας ή
- ✓ μια παρούσα δέσμευση μπορεί, αλλά μάλλον δεν θα απαιτήσει μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες ή
- ✓ μία επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παρούσας υποχρέωσης δεν μπορεί να γίνει (αυτό είναι σπάνιο).

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις απαιτούν τη γνωστοποίηση, μόνο (χωρίς αναγνώριση). Αν η πιθανότητα για εκροή είναι απομακρυσμένη, τότε καμία αποκάλυψη δεν απαιτείται.

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει όταν η εισροή οικονομικών πλεονεκτημάτων ή εν δυνάμει υπηρεσίες είναι πιθανή, αλλά όχι σχεδόν βέβαιη, και εξαρτάται από την επέλευση ενός γεγονότος εκτός του ελέγχου της οικονομικής οντότητας.

Ενδεχόμενες απαιτήσεις απαιτούν τη γνωστοποίηση, μόνο (χωρίς αναγνώριση). Εάν η πραγματοποίηση εσόδων είναι σχεδόν βέβαιη, η σχετική απαίτηση δεν είναι μία ενδεχόμενη απαίτηση και η αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου και των σχετικών εσόδων γίνεται σκόπιμη.

Αν μια οικονομική οντότητα έχει μια επαχθής σύμβαση, η παρούσα δέσμευση (μετά την αφαίρεση των εισπράξεων) στο πλαίσιο της σύμβασης πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως μία πρόβλεψη.

IPSAS 20 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

Σκοπός

Για να διασφαλιστεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν την ύπαρξη των σχέσεων με συνδεδεμένα μέρη και των συναλλαγών μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών του. Οι πληροφορίες απαιτούνται για τους σκοπούς της λογοδοσίας και να διευκολύνει την καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης της οντότητας.

Περίληψη

Τα συνδεδεμένα μέρη είναι τα μέρη που ελέγχουν ή έχουν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων των φορέων ελέγχου, τους ιδιοκτήτες και τις οικογένειές τους, τους μεγάλους επενδυτές, και βασικά διευθυντικά στελέχη) και μέρη που ελέγχονται ή επηρεάζονται σημαντικά από την οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων ελεγχόμενων οντοτήτων, κοινοπραξιών, συνεργατών, και τα προγράμματα παροχών postemployment). Αν ο φορέας παροχής στοιχείων και μια άλλη οντότητα υπόκεινται σε κοινό έλεγχο, οι εν λόγω φορείς θεωρούνται επίσης συνδεδεμένα μέρη.

Απαιτεί γνωστοποίηση:

- ✓ σχέσεις που αφορούν τον έλεγχο, ακόμη και όταν δεν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ τους,
- ✓ Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, και
- ✓ αποζημίωση διαχείρισης (συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης με βάση τον τύπο της αποζημίωσης).

Για συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, η γνωστοποίηση που απαιτείται από τη φύση της σχέσης, τον τύπο των συναλλαγών που έχουν συμβεί και τα στοιχεία των συναλλαγών που είναι αναγκαία για να αποσαφηνιστεί η σημασία αυτών των συναλλαγών πρέπει να είναι επαρκής για να επιτρέψει τις οικονομικές καταστάσεις να παράσχουν σχετικές και αξιόπιστες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τους σκοπούς λογοδοσίας.

Παραδείγματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών που μπορεί να οδηγήσει σε αποκαλύψεις από κάποιο φορέα παροχής:

- ✓ αγορές ή μεταβιβάσεις / πωλήσεις αγαθών (ετοιμών ή μη)
- ✓ αγορές ή μεταβιβάσεις / πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων
- ✓ παροχή ή λήψη υπηρεσιών
- ✓ συμφωνίες αντιπροσωπείας
- ✓ μισθώσεις
- ✓ μεταφορά της έρευνας και της ανάπτυξης
- ✓ μεταβιβάσεις βάσει συμβάσεων παραχώρησης
- ✓ μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορές κεφαλαίων) και
- ✓ παροχή εγγυήσεων ή ασφαλειών.

IPSAS 21 Απομείωση αξίας μη-ταμειακών περιουσιακών στοιχείων παραγωγής

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006.

Σκοπός

Για να εξασφαλιστεί ότι τα μη-ταμειακών ροών περιουσιακά στοιχεία που δεν υπερβαίνουν το ανακτήσιμο ποσό των υπηρεσιών τους, και να προδιαγράψει πως το ανακτήσιμο αυτό ποσό υπολογίζεται από την υπηρεσία.

Περίληψη

Το IPSAS 21 εφαρμόζεται σε όλα τα μη-ταμειακών ροών περιουσιακά στοιχεία εκτός από περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλ. IPSAS 11), αποθέματα (βλέπε IPSAS 12), χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου IPSAS 29, επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε IPSAS 16), μη-ταμειακών ροών ακινήτων, εγκαταστάσεων και τον εξοπλισμό που μετριέται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά (βλ. IPSAS 17), και άλλα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία οι λογιστικές απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλα πρότυπα IPSAS.

Οντότητες του δημόσιου τομέα που κατέχουν ταμειακών ροών περιουσιακά στοιχεία εφαρμόζουν τα πρότυπα IPSAS 26.

Μία ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου μη ταμειακών ροών, είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπηρεσίας.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στα πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η απαξίωση (απόσβεση) για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους για την κατανομή της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μείον την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Το ανακτήσιμο ποσό των υπηρεσιών είναι το μεγαλύτερο της εύλογης αξίας ενός μη-ταμειακών ροών περιουσιακού στοιχείου μείον τα έξοδα πώλησης και της αξίας χρήσης του. Η αξία λόγω χρήσης μη-ταμειακών ροών περιουσιακού στοιχείου είναι η παρούσα αξία των εν δυνάμει υπηρεσιών του στοιχείου. Η παρούσα αξία των υπόλοιπων δυνατοτήτων των υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπολογιστεί χρησιμοποιώντας οποιαδήποτε από τις ακόλουθες τρεις προσεγγίσεις, και εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα των δεδομένων και τη φύση της απομείωσης:

- ✓ προσέγγιση αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης: η παρούσα αξία των υπολειπόμενων εν δυνάμει υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου

προσδιορίζεται ως το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του περιουσιακού στοιχείου. Ως κόστος αντικατάστασης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος για να αντικατασταθεί το υπολειπόμενο εν δυνάμει υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό το κόστος αποσβένεται για να αντικατοπτρίζεται το περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται στην κατάστασή του. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι αντικαθίσταται είτε μέσω της αναπαραγωγής (αναπαραγωγή) του περιουσιακού στοιχείου ή μέσω αντικατάστασης του υπολειπόμενου εν δυνάμει υπηρεσιών. Το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης μετράται όπως το κόστος αναπαραγωγής ή αντικατάστασης του ενεργητικού, και στο μικρότερο, υπολογίζονται βάσει του κόστους αυτού οι σωρευμένες αποσβέσεις, ώστε να αντικατοπτρίζει την ήδη καταναλωθείσα ή λήξασα υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.

- ✓ η προσέγγιση του κόστους αποκατάστασης: η παρούσα αξία των υπολειπόμενου εν δυνάμει υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου από το κόστος της αντικατάστασης του υπόλοιπου εν δυνάμει υπηρεσιών πριν από την απομείωση. Το τελευταίο συνήθως ορίζεται ως το χαμηλότερο μεταξύ της αποσβεσθείσας αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου.
- ✓ προσέγγιση των μονάδων υπηρεσίας : η παρούσα αξία του υπολειπόμενου εν δυνάμει υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται από τη μείωση του τρέχοντος κόστους του υπόλοιπου εν δυνάμει υπηρεσιών πριν την απομείωση έτσι ώστε η απόδοσή του να συμμορφώνεται με το μειωμένο αριθμό των υπηρεσιακών μονάδων που αναμένονται από το περιουσιακό στοιχείο στη βεβαρημένη κατάσταση του . Όπως και στην προσέγγιση του κόστους αντικατάστασης, το τρέχον κόστος της αντικατάστασης του υπόλοιπου εν δυνάμει υπηρεσιών πριν από την απομείωση συνήθως καθορίζεται ως το χαμηλότερο μεταξύ της αποσβεσθείσας αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης του στοιχείου πριν την απομείωση.

Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, θα πρέπει να γίνεται αναθεώρηση στοιχείων για την αξιολόγηση για οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει απομειωθεί. Αν η απομείωση ενδείκνυται, η οντότητα θα εκτιμά το ανακτήσιμο

ποσό. Αναστροφή ζημιών απομείωσης προηγούμενων ετών επιτρέπεται σε ορισμένες περιπτώσεις.

IPSAS 22 Γνωστοποιήσεις από οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον Ευρύτερο Δημόσιο Τομέα

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2009.

Σκοπός

Για να καθορίσει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με το τομέα της γενικής κυβέρνησης (GGS) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους. Η δημοσιοποίηση κατάλληλων πληροφοριών του τομέα της γενικής κυβέρνησης (GGS) μπορεί να προσφέρει μια καλύτερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ των εμπορικών και μη εμπορικών δραστηριοτήτων της κυβέρνησης και μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Περίληψη

Οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης πρέπει να γνωστοποιούνται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την προετοιμασία και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της κυβέρνησης, με δύο εξαιρέσεις:

- ✓ στον τομέα της γενικής κυβέρνησης δεν ισχύουν οι απαιτήσεις του προτύπου IPSAS 6, «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις » σε σχέση με οντότητες των δημόσιων οικονομικών εταιρειών και δημόσιων μη χρηματοδοτικών εταιρειών.
- ✓ στον τομέα της γενικής κυβέρνησης θα αναγνωρίζονται οι επενδύσεις στους τομείς των δημόσιων μη χρηματοοικονομικών εταιριών και των δημόσιων χρηματοοικονομικών εταιριών ως στοιχείο του ενεργητικού στην καθαρή θέση.

Ο τρόπος παρουσίασης των γνωστοποιήσεων του δημόσιου τομέα να κάνει εμφανές ότι οι οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης καταρτίζονται σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS.

Γνωστοποιήσεις από τις σημαντικές ελεγχόμενες οντότητες που περιλαμβάνονται στον τομέα της γενικής κυβέρνησης και τυχόν αλλαγές σε αυτές τις οντότητες από την προηγούμενη περίοδο πρέπει να γίνουν μαζί με την επεξήγηση των λόγων για τους οποίους μια τέτοια οντότητα που είχε προηγουμένως περιληφθεί στον τομέα της γενικής κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται πλέον.

Οι γνωστοποιήσεις του γενικού δημόσιου τομέα θα πρέπει να εναρμονιστούν με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης παρουσιάζοντας ξεχωριστά το ποσό της προσαρμογής για κάθε ισοδύναμο στοιχείο σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

IPSAS 23 Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και μεταφορές)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν κατά ή μετά τις 30 Ιουνίου 2008. Υπάρχουν διάφορες μεταβατικές διατάξεις.

Σκοπός

Για να επιβάλλουν απαιτήσεις για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων των εσόδων που προέρχονται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, εκτός από ανταλλακτικές συναλλαγές που οδηγούν σε ενοποίηση φορέων.

Περίληψη

Ανταλλακτικές συναλλαγές, είναι οι συναλλαγές στις οποίες μία οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή σβήνει υποχρεώσεις και άμεσα δίνει περίπου ίσης αξίας (κυρίως με τη μορφή μετρητών, αγαθών, υπηρεσιών, ή τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων) σε μια άλλη οντότητα σε αντάλλαγμα.

Μη ανταλλακτικές συναλλαγές, είναι οι συναλλαγές που δεν έχουν ανταλλαγή. Σε μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, η οικονομική οντότητα λαμβάνει είτε αξία από άλλο φορέα χωρίς να δίνει άμεσα περίπου ίσης αξίας σε αντάλλαγμα, ή δίδει αξία σε άλλο φορέα χωρίς να λαμβάνει άμεσα περίπου ίσης αξίας σε αντάλλαγμα.

Οι μεταφορές είναι οι εισροές των μελλοντικών οικονομικών πλεονεκτημάτων ή εν δυνάμει υπηρεσιών από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, πλην των φόρων.

Διατάξεις των μεταβιβασθέντων στοιχείων του ενεργητικού όσον αφορά στο νόμο ή κανονισμό, ή μια δεσμευτική συμφωνία, που επιβάλλονται από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου μεταφέρεται από φορείς εκτός του φορέα παροχής.

Η εισροή πόρων από μη ανταλλακτική συναλλαγή, εκτός από τις υπηρεσίες σε είδος, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

- ✓ Είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- ✓ Η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε μέσω μιας μη ανταλλακτικής συναλλαγής αρχικά θα επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εξαγοράς.

Η εισροή πόρων από μια μη ανταλλακτική συναλλαγή που αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, παρά μόνο στο βαθμό που η υποχρέωση αυτή αναγνωρίζεται επίσης σε σχέση με την ίδια εισροή.

Έσοδα από μια μη ανταλλακτική συναλλαγή θα πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό της αύξησης των καθαρών στοιχείων ενεργητικού που αναγνωρίζονται από την οικονομική οντότητα.

Μια παρούσα δέσμευση που απορρέει από μη ανταλλακτική συναλλαγή που πληροί τον ορισμό της ευθύνης πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση όταν, και μόνο όταν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια αναγνώρισης:

- ✓ Είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τις εν δυνάμει υπηρεσίες θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση και
- ✓ Μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της υποχρέωσης.

Προϋποθέσεις για ένα περιουσιακό στοιχείο που μεταφέρεται δημιουργεί μία παρούσα δέσμευση κατά την αρχική αναγνώριση η οποία θα αναγνωρίζεται όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η καλύτερη εκτίμηση του ποσού που απαιτείται για το διακανονισμό της παρούσας υποχρέωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο όσον αφορά τους φόρους, όταν η γενεσιουργός αιτία υφίσταται και το περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης.

Η Φορολογία εισοδήματος καθορίζεται σε μικτό ποσό. Δεν πρέπει να μειωθεί για τα πληρωμένα έξοδα μέσω του φορολογικού συστήματος (π.χ. ποσά που διατίθενται στους δικαιούχους ανεξάρτητα από το εάν ή όχι πληρώνουν τους φόρους).

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με τις μεταφορές, όταν οι πόροι που μεταφέρονται πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και πληρούν τα κριτήρια για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο. Ωστόσο, μια οντότητα μπορεί, αλλά δεν υποχρεούται, να αναγνωρίζει τις υπηρεσίες σε είδος, όπως τα έσοδα και ως περιουσιακό στοιχείο.

Μια οντότητα γνωστοποιεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού:

- ✓ Το ποσό των εσόδων από μη αναγνωρισμένες χρηματιστηριακές συναλλαγές κατά τη διάρκεια της περιόδου από κύριες κατηγορίες εμφανίζοντας χωριστά τους φόρους και τις μεταφορές.
- ✓ Το ποσό των απαιτήσεων που αναγνωρίζονται στα πλαίσια της μη-ανταλλαγής των εσόδων.
- ✓ Το ποσό των υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε όρους.
- ✓ Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται με την επιφύλαξη των περιορισμών και τη φύση αυτών των περιορισμών.
- ✓ Την ύπαρξη και τα ποσά όλων των εσόδων εκ των προτέρων όσον αφορά τα μη-ανταλλακτικές συναλλαγές.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης:

- ✓ Τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την αναγνώριση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές.
- ✓ Για κύριες κατηγορίες εσόδων που προέρχονται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, τη βάση στην οποία η εύλογη αξία των πόρων που εισέρχονται μετρήθηκε.
- ✓ Για τις κύριες κατηγορίες των φορολογικών εσόδων, τα οποία η οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει αξιόπιστα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία υφίσταται η γενεσιουργός αιτία, πληροφορίες για τη φύση του φόρου.

IPSAS 24 Παρουσίαση των στοιχείων του προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2009.

Σκοπός

Για να εξασφαλιστεί ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας τους και να ενισχυθεί η λογοδοσία και η διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων που διαφαίνεται από την απόδειξη της συμμόρφωσης προς τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό για τον οποίο λογοδοτούν δημοσίως και, εφόσον ο προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις είναι στην ίδια βάση, οι οικονομικές επιδόσεις τους στην επίτευξη των αποτελεσμάτων του προϋπολογισμού.

Περίληψη

Το IPSAS 24 ισχύει για φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός των εμπορικών επιχειρήσεων της Κυβέρνησης, που απαιτείται ή απλώς επιλέγουν να δημοσιοποιήσουν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους.

Ο Αρχικός προϋπολογισμός είναι η αρχική έγκριση του προϋπολογισμού για την περίοδο του προϋπολογισμού.

Εγκεκριμένος προϋπολογισμός: η αρχή των δαπανών που προκύπτουν από νόμους, νομοσχέδια, πιστώσεις, κυβερνητικά διατάγματα και άλλες αποφάσεις που σχετίζονται με τα προβλεπόμενα έσοδα ή τα έσοδα για την περίοδο του προϋπολογισμού.

Τελικός προϋπολογισμός είναι ο αρχικός προϋπολογισμός προσαρμοσμένος με όλες τις αλλαγές που ισχύουν την περίοδο του προϋπολογισμού.

Η οντότητα θα παρουσιάζει μια σύγκριση του προϋπολογισμού και το πραγματικό ποσό σε επιπλέον στήλες στις κύριες οικονομικές καταστάσεις, μόνο στην περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και ο προϋπολογισμός καταρτίστηκε σε συγκρίσιμη βάση.

Η οντότητα θα παρουσιάζει μια σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού, είτε ως ξεχωριστή πρόσθετη οικονομική δήλωση ή ως πρόσθετες στήλες του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS. Η

σύγκριση του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών που θα υποβάλλει χωριστά για κάθε επίπεδο της νομοθετικής εποπτείας θα περιλαμβάνει:

- ✓ Το πρωτότυπο και τελικό ποσό του προϋπολογισμού
- ✓ Τα πραγματικά ποσά σε συγκρίσιμη βάση, και
- ✓ Τον τρόπο δημοσιοποίησης της, μια εξήγηση των ουσιαστικών διαφορών μεταξύ του προϋπολογισμού και πραγματικών ποσών, εκτός αν η εξήγηση αυτή περιλαμβάνεται και σε άλλα δημόσια έγγραφα που εκδίδονται σε συνδυασμό με τις οικονομικές καταστάσεις και υπάρχει παραπομπή στα εν λόγω έγγραφα στις σημειώσεις.

Η οντότητα θα παρουσιάσει μια εξήγηση για το αν οι αλλαγές μεταξύ της αρχικής και της τελικής μορφής του προϋπολογισμού είναι συνέπεια ανακατανομής εντός του προϋπολογισμού, ή από άλλους παράγοντες:

- ✓ Με τον τρόπο δημοσιοποίησης της σημείωσης στις οικονομικές καταστάσεις ή
- ✓ Στην έκθεση που εξέδωσε πριν, την ίδια στιγμή, ή σε συνδυασμό με την οικονομική δήλωση, και περιλαμβάνει παραπομπή στην έκθεση στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Όλες οι συγκρίσεις του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών πρέπει να παρουσιάζονται σε συγκρίσιμη βάση με την προϋπολογισμό.

Η οικονομική οντότητα θα εξηγήσει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων τη δημοσιονομική βάση και βάση ταξινόμησης που θεσπίζονται στο πλαίσιο του εγκεκριμένου προϋπολογισμού, την περίοδο του εγκεκριμένου προϋπολογισμού, και τις οντότητες που περιλαμβάνονται στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

Η οικονομική οντότητα εξατομικεύει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων τις οντότητες που περιλαμβάνονται στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

Τα πραγματικά ποσά που παρουσιάζονται σε συγκρίσιμη βάση για τον προϋπολογισμό, εφόσον οι οικονομικές δηλώσεις και ο προϋπολογισμός δεν είναι σε συγκρίσιμη βάση, να προσαρμοστούν με τα πραγματικά ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αναφέροντας χωριστά κάθε βάση, το χρονοδιάγραμμα και τις διαφορές της οντότητας:

- ✓ Εάν η δεδουλευμένη βάση εγκριθεί για τον προϋπολογισμό, να παρουσιαστούν τα συνολικά έσοδα, το σύνολο των εξόδων και των καθαρών

ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, επενδυτικές δραστηριότητες και χρηματοδοτικές δραστηριότητες ή

✓ Εάν μια άλλη βάση εκτός της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έχει εγκριθεί για τον προϋπολογισμό, να παρουσιαστούν οι καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, επενδυτικές δραστηριότητες και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Η συμφωνία θα πρέπει να γνωστοποιείται στην κατάσταση σύγκρισης του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

IPSAS 25 Παροχές σε Εργαζομένους

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίοδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2011. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους, συμπεριλαμβανομένων των βραχυπρόθεσμων παροχών (μισθός, ετήσια άδεια, αναρρωτική άδεια, μπόνους, κέρδη και μη χρηματικές παροχές) συντάξεις, μετά την έξοδο ασφάλειες ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παροχές τερματισμού και άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους (μακρά αποχώρηση από την υπηρεσία, αναπηρία, μεταφερόμενη αποζημίωση, καθώς και τα επιδόματα και μακροπρόθεσμα κέρδη), εκτός από τις πράξεις κοινής χρήσης και τα σχέδια παροχών συνταξιοδότησης σε εργαζόμενους.

Περίληψη

Το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

- ✓ Την υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε αντάλλαγμα για παροχές σε εργαζόμενους που θα καταβληθούν στο μέλλον και
- ✓ Τα έξοδα όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρέχεται από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Βασική αρχή: το κόστος των παροχών των εργαζομένων θα πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίοδο κατά την το όφελος προέρχεται από τον εργαζόμενο, και όχι όταν είναι πληρωθείσα ή πληρωτέα.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που απορρέει από την υπηρεσία εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την οντότητα σύμφωνα με τα οποία η οικονομική οντότητα καταβάλλει σταθερές εισφορές σε μία ξεχωριστή οντότητα (ένα ασφαλιστικό ταμείο) και δεν θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να καταβάλει περαιτέρω εισφορές εάν το ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν την υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους (πληρωτέα εντός 12 μηνών) πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία ο εργαζόμενος καθιστά την υπηρεσία.

Οι πληρωμές του μόνους και πληρωμές κερδών πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο όταν η οικονομική οντότητα έχει μία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να τα καταβάλει και η υποχρέωση μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Δημοσίευση προγραμμάτων παροχών (όπως οι συντάξεις και μετά την έξοδο ιατρική περίθαλψη) κατηγοριοποιούνται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών.

Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, τα έξοδα αναγνωρίζονται στην περίοδο που η εισφορά είναι πληρωτέα. Δεδουλευμένα έξοδα, μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε, αναγνωρίζονται ως υποχρέωση.

Μια οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει κέρδη ή ζημίες κατά την περικοπή ή διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών όταν γίνεται η περικοπή ή ο διακανονισμός. Πριν από τον προσδιορισμό της επίπτωσης μιας περικοπής ή διακανονισμού, μια οικονομική οντότητα θα επιμετρά εκ νέου την υποχρέωση χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές.

Περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και ειδικών ασφαλιστικών πολιτικών.

Μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους πρέπει να αναγνωρίζονται και να επιμετρούνται με τον ίδιο τρόπο όπως οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία με τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Ωστόσο, σε αντίθεση με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες και το κόστος προϋπηρεσίας πρέπει πάντοτε να αναγνωρίζονται αμέσως στα κέρδη.

Οι παροχές εξόδου θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως υποχρέωση και ως έξοδο, όταν η οντότητα είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη να τερματίσει την απασχόληση ενός ή περισσοτέρων εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία συνταξιοδότησης ή να παρέχει παροχές εξόδου, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει την εθελουσία συνταξιοδότηση.

Μια οντότητα μπορεί να καταβάλλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί το πρόγραμμα παροχών. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η οικονομική οντότητα θα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω του προγράμματος) μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε να:

- ✓ καταβάλλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, ή όταν αυτές καταστούν απαιτητές.
- ✓ καταβάλλει περαιτέρω ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει όλες τις μελλοντικές παροχές στους εργαζόμενους που σχετίζονται με την υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Αν η οικονομική οντότητα διατηρεί μία τέτοια νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση, η οντότητα θα αντιμετωπίζει το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

Στην πρώτη υιοθέτηση του προτύπου IPSAS, η οντότητα θα προσδιορίζει την αρχική ευθύνη για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία ως:

- ✓ Η παρούσα αξία των υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία έκδοσης μείον την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, εκ των οποίων οι υποχρεώσεις πρόκειται να διευθετηθούν άμεσα.
- ✓ μείον κάθε κόστος προϋπηρεσίας που αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερες περιόδους.

Η οντότητα δεν πρέπει να υποδιαιρέσει τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες. Όλα τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες αναγνωρίζονται στο άνοιγμα στα συσσωρευμένα πλεονάσματα ή ελλείμματα. Ορισμένες από τις

εξαιρέσεις ισχύουν σχετικά με τις γνωστοποιήσεις για την πρώτη εφαρμογή του IPSAS.

IPSAS 26 Απομείωση αξίας γενικών περιουσιακών στοιχείων

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2009. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία οντότητα για να προσδιορίσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμιακές ροές είναι απομειωμένο και να διασφαλιστεί ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Αυτό το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Περίληψη

Το IPSAS 26 εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ταμιακές ροών εκτός από: τα αποθέματα (βλέπε IPSAS 12), τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε IPSAS 11), τα οικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου IPSAS 29, τις επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε IPSAS 16), τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που μετρούνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά (βλ. IPSAS 17), τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε IPSAS 25), τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που τακτικά αναπροσαρμόζονται στην εύλογη αξία, την υπεραξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργικές δραστηριότητες που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης, τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστή βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση, οι διακοπείσες δραστηριότητες, και άλλων περιουσιακών στοιχείων ταμιακές ροές για τις οποίες οι λογιστικές απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλα πρότυπα IPSAS.

Η απομείωση είναι μια απώλεια στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή στις εν δυνάμει υπηρεσίες ενός περιουσιακού στοιχείου μέσω της υποτίμησης.

Το ανακτήσιμο ποσό της ωφέλειας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Μία ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμιακών ροών είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Η οντότητα θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απομειωθεί. Αν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της ωφέλειας του περιουσιακού στοιχείου.

Αν, και μόνο αν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Η μείωση αυτή είναι η ζημία απομείωσης.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στα πλεόνασμα ή έλλειμμα. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομείωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στην οποία αναφέρεται, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό απαιτείται από άλλα πρότυπα IPSAS.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η απόσβεση για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους σε συστηματική βάση, με την αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μείον την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου της δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που θα προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Προεξοφλητικό επιτόκιο είναι το προ-φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές ταμιακές ροές έχουν προσαρμοστεί και ισούται με την απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν έπρεπε να διαλέξουν μία

επένδυση που θα δημιουργούσε ισοδύναμες ταμιακές ροές με εκείνες που αναμένονται από το περιουσιακό στοιχείο.

Αν υπάρχει μια ενεργός αγορά για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα των περιουσιακών στοιχείων θα εξατομικεύεται ως μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο της παραγωγής χρησιμοποιείται εσωτερικά. Αν οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζεται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα θα χρησιμοποιεί τις καλύτερες εκτιμήσεις της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση.

Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης, η οντότητα δεν θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη τιμή από:

- ✓ την εύλογης αξία μείον το κόστος πώλησης (αν είναι προσδιοριστέα)
- ✓ την εύλογη αξία χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα) και
- ✓ το μηδέν.

Μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους, για ένα περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αντिलογιστεί αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια αλλαγή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Εάν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση είναι η αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

Η οριοθέτηση ενός περιουσιακού στοιχείου από ένα περιουσιακό στοιχείο ταμιακών ροών σε ένα περιουσιακό στοιχείο μη-ταμιακών ροών ή από ένα μη-ταμιακών ροών σε ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού ταμιακών ροών, εφαρμόζεται μόνο όταν υπάρχουν σαφείς αποδείξεις ότι μια τέτοια οριοθέτηση είναι κατάλληλη. Μια νέα οριοθέτηση, από μόνη της, δεν προκαλεί κατ'ανάγκη έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα κριτήρια που αναπτύχθηκαν για να διαχωρίσει τα στοιχεία ενεργητικού δημιουργίας ταμιακών ροών από εκείνα που δεν δημιουργούν ταμιακές ροές και για τα οποία ισχύουν άλλες γνωστοποιήσεις.

IPSAS 27 Γεωργία

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2011.

Σκοπός

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και γνωστοποιήσεις για γεωργική δραστηριότητα.

Περίληψη

Η γεωργική δραστηριότητα είναι η διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού των ζώντων ζώων ή φυτών (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) για πώληση, ή για διανομή δωρεάν ή για ένα συμβολικό ποσό ή για μετατροπή σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, εκτός αν η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Τα γεωργικά προϊόντα αποτιμώνται στην εύλογη αξία κατά τη στιγμή της συγκομιδής μείον το κόστος πώλησης. Επειδή η συγκομιδή προϊόντων είναι ένα εμπορεύσιμο αγαθό, δεν υπάρχει καμία εξαίρεση για την αξιοπιστία των μετρήσεων.

Οποιαδήποτε μεταβολή στην εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφέρεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Εξαίρεση της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά κατά τη στιγμή της αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, και καμία άλλη αξιόπιστη μέθοδος μέτρησης, τότε το μοντέλο του κόστους χρησιμοποιείται για το συγκεκριμένο βιολογικό περιουσιακό στοιχείο μόνο. Το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αναπόσβεστο κόστος μείον τις τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Η αγοραία τιμή σε ενεργό αγορά αποτελεί συνήθως το καλύτερο μέτρο της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή μια αγροτική παραγωγή. Αν δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά, τα πρότυπα IPSAS 27 παρέχει οδηγίες για την επιλογή άλλης βάσης μέτρησης.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας σταματά κατά τη συγκομιδή. Το IPSAS 12 εφαρμόζεται μετά τη συγκομιδή.

IPSAS 28 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει αρχές για την ταξινόμηση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία / μετοχικό κεφάλαιο, και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Περίληψη

Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης είναι τα συμβόλαια που απαιτούν ο εκδότης να κάνει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα του συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει τις πληρωμές που οφείλονται, σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Η οντότητα χρησιμοποιεί τις οδηγίες εφαρμογής του πρότυπου IPSAS 28 για να προσδιορίσει αν μια χρηματοοικονομική εγγύηση είναι ένα συμβόλαιο ή όχι.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 28 σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης αν ο εκδότης εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 29, για την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά εφαρμόζει τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με τις ασφαλιστικές συμβάσεις, αν ο εκδότης επιλέξει να εφαρμόζει αυτά τα πρότυπα όσον αφορά την αναγνώριση και τη επιμέτρησή τους. Μια οντότητα δύναται να εφαρμόσει τα πρότυπα IPSAS 29 σε συμβάσεις που αφορούν την ασφάλιση από τη μεταφορά του χρηματοοικονομικού κινδύνου.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του δημόσιου τομέα προκύπτουν από τις συμβατικές αλλά και τις μη συμβατικές ρυθμίσεις. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μη συμβατικές ρυθμίσεις δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα.

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

Η ταξινόμηση του μέσου από τον εκδότη είτε ως μία υποχρέωση ή ως ένα συμμετοχικό τίτλο γίνεται ως εξής:

- ✓ βασίζεται στην ουσία και όχι στην μορφή του μέσου
- ✓ η ταξινόμηση γίνεται κατά τη στιγμή της έκδοσης και στη συνέχεια δεν μεταβάλλεται
- ✓ ένα μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, αν ο εκδότης υποχρεούται να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ο κάτοχος έχει δικαίωμα να απαιτήσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο
- ✓ οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό
- ✓ μέσο που είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση αναφέρονται ως έσοδα ή έξοδα.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό παρουσιάζεται όταν, και μόνο όταν, μια επιχείρηση έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τα ποσά και προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό σε καθαρή βάση ή ταυτόχρονα.

Το κόστος των ιδίων μετοχών εμφανίζεται αφαιρετικά από το καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια, και οι μεταπωλήσεις των ιδίων μετοχών είναι καθαρό ενεργητικό/ συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων.

Το κόστος έκδοσης ή επανάκτησης συμμετοχικών τίτλων εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ως έκπτωση από το καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια, καθαρό από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

IPSAS 29 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013.

Σκοπός

Για να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση, αποτίμηση και μέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Περίληψη

Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων όλων των παραγώγων και μερικών ενσωματωμένων παραγώγων, αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά, θα επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους συν, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν είναι στην εύλογη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος, το κόστος των συναλλαγών που αποδίδονται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να αναγνωρίζει κανονικές αγορές και πωλήσεις τίτλων στην αγορά είτε την ημερομηνία της συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού. Αν χρησιμοποιείται η ημερομηνία διακανονισμού, το IPSAS 29 απαιτεί την αναγνώριση της αξίας ορισμένων αλλαγών μεταξύ των ημερομηνιών συναλλαγής και διακανονισμού.

Τα παραχωρούμενα δάνεια είναι δάνεια που χορηγούνται ή εισπράττονται από τους οργανισμούς με όρους κάτω από αυτούς της αγοράς. Κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των δανείων και τα εσόδων του δανείου αντιμετωπίζεται ως εξής:

- ✓ η οντότητα που λαμβάνει το δάνειο εξετάζει αν η διαφορά θα πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το πρότυπο IPSAS 23
- ✓ ο φορέας που χορηγεί το δάνειο αντιμετωπίζει τη διαφορά ως έξοδο στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα στην αρχική αναγνώριση.

Για τους σκοπούς της μέτρησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση, το πρότυπο IPSAS 29 κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε τέσσερις κατηγορίες:

1. Χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος
2. Επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη τους
3. Δάνεια και απαιτήσεις
4. Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (AFS).

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα θα επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι περιουσιακά στοιχεία, στην εύλογη αξία τους, χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής, που μπορεί να προκύψουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση, με εξαίρεση τα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

(Α) δάνεια και απαιτήσεις, οι οποίες θα πρέπει να αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου

(Β) επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη τους, οι οποίες θα πρέπει να αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου

(Γ) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και παράγωγα που συνδέονται με τέτοιους τίτλους και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων μη εισηγμένων συμμετοχικών τίτλων, των οποίων η αξία μετράται στο κόστος.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ γνωστικών και πρόθυμων μερών σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Στην ιεραρχία για την εύλογη αξία του IPSAS 29 καλύτερη είναι η χρηματιστηριακή τιμή στην ενεργό αγορά. Διαφορετικά προτείνεται η χρήση μιας τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί στο έπακρο τα δεδομένα της αγοράς και περιλαμβάνει πρόσφατες αμφοτεροβαρείς συναλλαγές στην αγορά, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός άλλου μέσου που είναι ουσιαστικά η ίδια, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμειακών ροών, και τα μοντέλα αποτίμησης των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Το IPSAS 29 ορίζει τους όρους για τον καθορισμό του ελέγχου ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης που έχει μεταφερθεί σε άλλο μέρος και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να διαγραφεί από τη δήλωση της οικονομικής θέσης. Διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν επιτρέπεται όταν ο μεταβιβάζων έχει διατηρήσει (1) όλους τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή μέρος του περιουσιακού στοιχείου, ή (2) τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου ή μέρος ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν έχει ούτε διατηρήσει ούτε μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους κινδύνους και τα οφέλη.

Η λογιστική αντιστάθμισης (αναγνωρίζοντας τη συμψηφιστική επίδραση τόσο του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της ίδιας περιόδου), επιτρέπεται σε ορισμένες περιστάσεις, υπό την προϋπόθεση ότι η σχέση αντιστάθμισης ορίζεται με σαφήνεια και τεκμηριωμένα, μετρήσιμα, και πραγματικά αποτελεσματικά.

Το IPSAS 29 προβλέπει τρεις τύπους αντιστάθμισης:

- ✓ την αντιστάθμιση εύλογης αξίας
- ✓ την αντιστάθμιση ταμειακών ροών
- ✓ την αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή επιχείρηση.

IPSAS 30 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013.

Σκοπός

Για να καθορίσει τους όρους που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών μέσων σε μια οντότητα, τη φύση και την έκταση των κινδύνων τους, και πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Περίληψη

Το IPSAS 30 απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της οντότητας και των οικονομικών επιδόσεων. Αυτά περιλαμβάνουν:

- ✓ γνωστοποιήσεις σχετικά με την οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με την οικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ανά κατηγορία, ειδικές γνωστοποιήσεις, όταν η επιλογή της εύλογης αξίας χρησιμοποιείται, ανακατατάξεις, δεσμεύσεις περιουσιακών στοιχείων, τα ενσωματωμένα παράγωγα και παραβιάσεις των όρων των συμβάσεων
- ✓ γνωστοποιήσεις σχετικά με την απόδοση της οντότητας κατά την περίοδο συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με αναγνωρισμένα έσοδα,

έξοδα, κέρδη και ζημίες, έσοδα και έξοδα από τόκους, και τέλος ζημίες απομείωσης

- ✓ ειδικές γνωστοποιήσεις για δάνεια με ευνοϊκούς όρους και
- ✓ άλλες γνωστοποιήσεις - συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με λογιστικές πολιτικές, τη λογιστική αντιστάθμισης και τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Το IPSAS 30 απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα:

- ✓ Ποιοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με εκθέσεις σε κάθε κατηγορία κινδύνου και πώς μπορεί να γίνει η διαχείριση των κινδύνων αυτών.
- ✓ ποσοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με εκθέσεις σε κάθε κατηγορία κινδύνου, χωριστά για τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς.

IPSAS 31 Ασώματες Ακινήτοποιήσεις

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2011.

Σκοπός

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν αντιμετωπίζονται ειδικά από ένα άλλο IPSAS.

Περίληψη

Το IPSAS 31 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε ένα συνασπισμό οντοτήτων από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή, και με τις εξουσίες και τα δικαιώματα που απορρέουν από τη νομοθεσία, το σύνταγμα ή με ένα ισοδύναμο μέσο όπως η φορολογική εξουσία.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, είτε αγοράζεται ή δημιουργείται, αναγνωρίζεται εάν:

- ✓ είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που οφείλονται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και

- ✓ το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Πρόσθετα κριτήρια αναγνώρισης ισχύουν για εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Όλα τα έξοδα έρευνας χρεώνονται όταν πραγματοποιούνται.

Τα έξοδα ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται μόνο μετά από τεχνική και εμπορική σκοπιμότητα του προκύπτοντος προϊόντος ή της υπηρεσίας που έχουν θεσπιστεί.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εκδόσεων, κατάλογοι των πελατών ή χρηστών των υπηρεσιών και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Για τους σκοπούς της λογιστικής μετά την αρχική απόκτηση, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται ως εξής:

- ✓ αορίστου διάρκειας ζωής: δεν υπάρχει προβλεπόμενο όριο στην περίοδο κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές για την οντότητα. (Σημείωση - «αορίστου χρόνου» δεν σημαίνει «άπειρο»)
- ✓ και πεπερασμένης διάρκειας ζωής: σε περιορισμένο χρονικό διάστημα θα προκύψει όφελος για την οικονομική οντότητα.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικώς είτε με το μοντέλο κόστους είτε με το μοντέλο της αναπροσαρμογής (επιτρέπεται μόνο σε περιορισμένες περιπτώσεις). Σύμφωνα με το μοντέλο του κόστους, τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά (το οποίο είναι ασυνήθιστο), μια λογιστική πολιτική επιλογή ενός μοντέλου αναπροσαρμογής επιτρέπεται. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες αποσβέσεις και τις τυχόν μεταγενέστερες ζημιές απομείωσης.

Για να προσδιοριστεί αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο IPSAS 21 ή το πρότυπο IPSAS 26.

Μία ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, το οποίο είναι το μεγαλύτερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης και της αξίας χρήσης.

Μία ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπηρεσίας του που είναι το μεγαλύτερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης.

IPSAS 32 Συμβάσεις Παραχώρησης: Παραχωρούσα αρχή

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίοδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2014.

Σκοπός

Για να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση των συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών από την παραχωρούσα αρχή, μία οντότητα του δημοσίου τομέα.

Περίληψη

Το PSAS 32 δεν καλύπτει τη λογιστική αντιμετώπιση για την πλευρά του φορέα των εν λόγω ρυθμίσεων. Το πρότυπο παρέχει μια αντικατοπτρική εικόνα του ΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες για Παραχώρηση Υπηρεσιών, η οποία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση για την πλευρά του χειριστή.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών εάν:

(α) Η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες που ο χειριστής πρέπει να διαθέτει με το περιουσιακό στοιχείο, σε ποιον θα πρέπει να τις παρέχει, και σε ποια τιμή και

(β) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει, μέσω της ιδιοκτησίας ή άλλου ευεργετικού δικαιώματος ή με άλλο τρόπο κάθε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου της συμφωνίας.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από το χειριστή. Τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία του φορέα επαναταξινομούνται ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει μία υποχρέωση, ανάλογα με τον τρόπο που η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον χειριστή:

- ✓ Με το μοντέλο οικονομικής ευθύνης: η παραχωρούσα αρχή αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης για την κατασκευή, την ανάπτυξη, την απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσιών, κάνοντας μια προκαθορισμένη σειρά πληρωμών. Τα πρότυπα IPSAS σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα (IPSAS 28, 29 και 30) ισχύουν για την παρούσα χρηματοοικονομική υποχρέωση.
- ✓ Με το μοντέλο παραχώρησης του δικαιώματος εκμετάλλευσης: η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον επιχειρηματία για τη κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσίας που σχετίζονται με τη χορήγηση στην επιχείρηση το δικαίωμα να κερδίσουν έσοδα από τρίτους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσιών.

Η λογιστική αντιμετώπιση της παραχωρούσας αρχής των εσόδων και εξόδων εξαρτάται από αυτά τα μοντέλα:

- ✓ Το μοντέλο οικονομικής ευθύνης: Η παραχωρούσα αρχή κατανέμει τις πληρωμές προς τις επιχειρήσεις, σύμφωνα με την ουσία τους ως μείωση της υποχρέωσης, μια χρηματοοικονομική επιβάρυνση, και επιβαρύνσεις για τα τέλη και τις υπηρεσίες που παρέχονται από το χειριστή.
- ✓ Το μοντέλο παραχώρησης του δικαιώματος εκμετάλλευσης: Η παραχωρούσα αρχή κερδίζει το όφελος που συνδέεται με τα περιουσιακά στοιχεία που ελήφθησαν στη συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών σε αντάλλαγμα για το δικαίωμα που χορηγείται κατά τη διάρκεια της περιόδου της συμφωνίας. Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει έσοδα και μειώνει τις υποχρεώσεις σύμφωνα με την οικονομική ουσία της παραχώρησης υπηρεσιών από την συμφωνία.