



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΑ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ
ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

της
ΜΑΡΙΑΣ ΤΕΠΕΤΩΦ

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη 2017

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση για Στελέχη Επιχειρήσεων υπό την επίβλεψη του καθηγητή Χρήστου Νεγκάκη. Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ. Νεγκάκη και όλους τους διδάσκοντες καθηγητές στο εν λόγω Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών για τις γνώσεις που μου παρείχαν μέσω της διδασκαλίας τους, γεγονός που με οδήγησε στην επιλογή του συγκεκριμένου θέματος της διπλωματικής εργασίας και στην εκπόνηση της μελέτης μου.

Περιεχόμενα εργασίας

| | |
|--|----|
| Περίληψη | 4 |
| Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή | 5 |
| 1.1. Εισαγωγικά στοιχεία - Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου | 5 |
| 1.2. Σκοπός | 5 |
| 1.3. Χρησιμότητα | 5 |
| 1.4. Δομή της διπλωματικής εργασίας | 5 |
| Κεφάλαιο 2: Αρθρογραφική επισκόπηση | 7 |
| 2.1. Εισαγωγή - Σκοπός Κεφαλαίου | 7 |
| 2.2. Αρθρογραφική επισκόπηση | 7 |
| 2.3. Συμπερασματικά Σχόλια | 10 |
| Κεφάλαιο 3: Εισαγωγή στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου | 10 |
| 3.1. Ορισμός | 10 |
| 3.2. Τρόπος Λειτουργίας | 12 |
| 3.3. Νομικό πλαίσιο λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού | 13 |
| 3.4. Βασικά στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού - Προϋπολογισμός - Απολογισμός - Ισολογισμός | 17 |
| 3.5. Συμπερασματικά Σχόλια | 21 |
| Κεφάλαιο 4: Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα | 21 |
| 4.1. Εισαγωγή | 21 |
| 4.2. Ορισμός | 21 |
| 4.3. Κανόνες του Διπλογραφικού Συστήματος | 24 |
| 4.4. Τρόπος εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος | 26 |
| 4.5. Η έννοια του Διπλογραφικού Συστήματος στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου | 27 |
| 4.6. Ορισμός Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης | 35 |
| 4.7. Συμπερασματικά Σχόλια | 46 |
| Κεφάλαιο 5: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα | 46 |
| 5.1. Εισαγωγή | 46 |
| 5.2. Ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων | 47 |

| | |
|--|----|
| 5.3. Κανόνες Διεθνών Λογιστικών Προτύπων | 50 |
| 5.4. Παραδείγματα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων | 52 |
| 5.5. Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου | 54 |
| 5.6. Σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα | 56 |
| 5.7. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα | 58 |
| 5.8. Σκοπός - Πεδία εφαρμογής | 64 |
| 5.9. Προϋποθέσεις εφαρμογής | 64 |
| 5.10. Οφέλη | 66 |
| 5.11. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS) Παγκοσμίως | 67 |
| 5.12. Συμπερασματικά Σχόλια | 70 |
| Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα-Περιορισμοί-Προτάσεις-Μελλοντική έρευνα | 71 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 76 |
| Παράρτημα | 80 |

Περίληψη

Το θέμα της εργασίας σχετίζεται με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σε συνδυασμό με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Σκοπός της μελέτης είναι η ανάδειξη της σημαντικότητας τους, ως προς την αξιοπιστία και την διαφάνεια της Κεντρικής Κυβέρνησης. Η μετάβαση των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα στο διπλογραφικό στοχεύει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και εποπτεία των φορέων του Δημοσίου, στην εξάλειψη των φαινομένων της κακής διαχείρισης και της διαφθοράς σε ολόκληρο το δημόσιο τομέα. Ταυτόχρονα και με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δίνεται η δυνατότητα να βελτιωθεί η ποιότητα και η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων που θα καταρτίζονται από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ώστε να αποτυπώνεται η πραγματική οικονομική κατάσταση τους και να δίνεται η δυνατότητα λήψης ορθολογικότερων αποφάσεων και αποτελεσματικότερης διαχείρισης των πόρων των Ν.Π.Δ.Δ.

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1. Εισαγωγικά στοιχεία - Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου

Στο εν λόγω κεφάλαιο θα παρατεθούν ορισμένα στοιχεία για τον σκοπό της μελέτης, καθώς και για την διάρθρωση της. Ο σκοπός του εν λόγω κεφαλαίου είναι η σε βάθος κατανόηση του περιεχομένου της μελέτης, με την καλύτερη δυνατή διατύπωση του.

1.2. Σκοπός

Στην εν λόγω μελέτη χρησιμοποιείται η ποιοτική μεθοδολογία έρευνας. Με άλλα λόγια, με τη χρήση της ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας (τόσο σε τοπικό, όσο και σε διεθνές επίπεδο), θα πραγματοποιηθεί η καλύτερη δυνατή ανάλυση του θέματος, έτσι ώστε να αναδειχθούν όλα τα βασικά σημεία του.

Ο σκοπός της συγκεκριμένης διατριβής είναι η ανάδειξη της σημασίας της τήρησης του διπλογραφικού συστήματος στον δημόσιο τομέα για την αξιοπιστία του, καθώς και για την αμεροληψία του. Τέλος, επιδιώκεται και η ανάδειξη της σημαντικότητας της ύπαρξης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS), με σκοπό την περαιτέρω αξιοπιστία και διαφάνεια των οργανισμών του δημοσίου.

1.3. Χρησιμότητα

Η συγκεκριμένη μελέτη δύναται να αποτελέσει την αφετηρία για περαιτέρω ακαδημαϊκή έρευνα. Πιο συγκεκριμένα, δυνητικοί αναγνώστες της εν λόγω διατριβής δύναται να είναι οι παρακάτω: ερευνητές, σπουδαστές, μέλη ΔΕΠ, χρηματοοικονομικοί αναλυτές, επιχειρηματίες, κ.α.

1.4. Δομή της διπλωματικής εργασίας

Ως προς την δομή της, η εργασία διαρθρώνεται ως εξής. Πιο συγκεκριμένα, στην επόμενη ενότητα θα παρατεθεί η σχετική αρθρογραφική επισκόπηση της μελέτης, η οποία απαρτίζεται

από μελέτες σχετικές με το θέμα, τόσο από την διεθνή όσο και από την ελληνική βιβλιογραφία. Επίσης, στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα παρατεθεί η μεθοδολογία έρευνας, καθώς και ο σκοπός, μαζί με τα αντίστοιχα εμπλεκόμενα μέρη.

Στο τρίτο κεφάλαιο, θα πραγματοποιηθεί μία σύντομη εισαγωγή στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Πιο συγκεκριμένα, θα δοθεί ένας σύντομος ορισμός των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και θα εξεταστούν οι τύποι Ν.Π.Δ.Δ., που υπάρχουν. Τέλος, θα αναλυθεί σύντομα και ο τρόπος λειτουργίας τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, θα εξεταστεί το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Πιο συγκεκριμένα, θα οριστεί η έννοια του διπλογραφικού συστήματος και θα παρατεθούν οι αντίστοιχοι κανόνες που διέπουν τη λειτουργία του. Στη συνέχεια, θα μελετηθούν οι αντίστοιχοι τρόποι εφαρμογής του. Τέλος, θα εξεταστεί αναλυτικά η έννοια του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στα Ν.Π.Δ.Δ.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, θα εξεταστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πιο συγκεκριμένα, θα δοθεί ένας ορισμός των Δ.Λ.Π., καθώς και οι αντίστοιχοι κανόνες που διέπουν την λειτουργία τους. Στη συνέχεια, θα παρατεθούν συγκεκριμένα παραδείγματα εφαρμογής των εν λόγω Προτύπων. Τέλος, θα εξεταστεί η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Στο τελευταίο κεφάλαιο, θα πραγματοποιηθεί η ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Πιο συγκεκριμένα, θα αναφερθούν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ., τα οποία ισχύουν μέχρι και σήμερα, τα πεδία εφαρμογής τους, ο σκοπός τους, καθώς και τα διάφορα οφέλη, που θα προκύψουν.

Κατά συνέπεια, βάσει των παραπάνω προκύπτει ότι το συγκεκριμένο θέμα μελέτης είναι ιδιαίτερα χρήσιμο, τόσο για το ακαδημαϊκό κοινό, όσο και για τα στελέχη του δημοσίου τομέα. Στο επόμενο κεφάλαιο, θα πραγματοποιηθεί η αρθρογραφική επισκόπηση του θέματος.

Κεφάλαιο 2: Αρθρογραφική επισκόπηση

2.1. Εισαγωγή - Σκοπός Κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα πραγματοποιηθεί η αρθρογραφική επισκόπηση της μελέτης. Ειδικότερα, θα παρατεθούν στοιχεία από συγκεκριμένες μελέτες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη και οι οποίες σχετίζονται αρκετά με το μελετώμενο θέμα. Ο σκοπός του εν λόγω κεφαλαίου είναι η σε βάθος κατανόηση του θέματος, καθώς και η διαχρονικότητά του.

2.2. Αρθρογραφική επισκόπηση

Κατά τους Mustapha et al. (2017), είναι ιδιαίτερα σημαντική η ύπαρξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα. Και αυτό, διότι με αυτόν τον τρόπο εξαλείφονται τυχόν προβλήματα και απεικονίζονται με καλύτερο τρόπο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, τα περιθώρια λάθους είναι περιορισμένα και εξαλείφονται σημαντικά ζητήματα αξιοπιστίας.

Επίσης, κατά τους Brusca et al (2016), η θέσπιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα, αποτελεί μία ιδιαίτερα καινοτόμο κίνηση. Και αυτό, διότι οδηγούν στον εκσυγχρονισμό του δημοσίου τομέα. Επιπλέον, η ορθή τήρηση τους δεν επιφέρει σημαντικά προβλήματα αξιοπιστίας του δημοσίου τομέα. Μάλιστα, οι συγγραφείς παραθέτουν το παράδειγμα της Λατινικής Αμερικής, το οποίο είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικό. Ειδικότερα, υπάρχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την υιοθέτηση των εν λόγω προτύπων από τις χώρες της Λατινικής Αμερικής. Παρόλα αυτά, υπάρχουν ιδιαίτερα σημαντικές δυσκολίες ως προς την εφαρμογή τους. Τέλος, στην εν λόγω μελέτη υπογραμμίζεται η χρησιμότητα της ύπαρξης των εν λόγω προτύπων ως προς την διευκόλυνση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων.

Αναφορικά με την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα, κατά την Μητρακούδη (2016), ο δημόσιος τομέας εμφάνισε προβλήματα αξιοπιστίας και αναξιοκρατίας κατά την περίοδο της κρίσης, τόσο στην Ελλάδα όσο και σε άλλες Ευρωπαϊκές χώρες. Κατά την ερευνήτρια, αρκετές χώρες χρησιμοποιούν πλέον τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου

τομέα (IPSAS), προκειμένου να καταπολεμήσουν τα παραπάνω προβλήματα και με σκοπό να προάγουν την διαφάνεια και την αξιοκρατία. Στην εν λόγω μελέτη, διά μέσου της στατιστικής ανάλυσης, προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα. Ειδικότερα, οι υπάλληλοι του ΙΚΑ υποστηρίζουν ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ιδιαίτερα χρήσιμα για την λειτουργία των εταιρειών και των λοιπών οργανισμών. Επίσης, το ίδιο δείγμα υποστηρίζει ότι τα Δ.Λ.Π. αναδεικνύουν σημαντικά τους οργανισμούς και ότι θα επέλθουν σημαντικές βελτιώσεις στον οργανισμό που εργάζεται (μετά την εφαρμογή τους). Τέλος, είναι ιδιαίτερα ανησυχητική η έλλειψη γνώσεων (από τους υπαλλήλους του ΙΚΑ) για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Κατά τους Christiaens et al (2015), είναι ιδιαίτερα σημαντικό και το αποτέλεσμα που επέρχεται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα. Ειδικότερα, τα εν λόγω πρότυπα οδήγησαν στην ομαλοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα. Από την άλλη πλευρά, βελτίωσαν σε σημαντικό βαθμό την διαδικασία λήψης αποφάσεων. Ωστόσο, κατά τους ερευνητές, η σημασία των IPSAS δεν είναι ιδιαίτερα γνωστή στο ευρύ ακαδημαϊκό κοινό. Τέλος, οι συνέπειες της εφαρμογής τους δεν είναι ιδιαίτερα γνωστές προς τα εμπλεκόμενα μέρη.

Από την άλλη πλευρά, κατά την Ιωαννίδου (2015) υποστηρίζεται ότι ολοένα και περισσότερες κυβερνήσεις αρχίζουν να εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSAS). Παρόλα αυτά, οι αναπτυσσόμενες χώρες είναι πιο εξοικειωμένες με την χρήση των εν λόγω προτύπων, έναντι των αναπτυσσόμενων χωρών. Τέλος, σε αυτήν την μελέτη προκύπτει ότι η χρήση των συγκεκριμένων προτύπων ευνοεί περαιτέρω την λειτουργία του δημοσίου τομέα και την μετατρέπει σε πιο αξιοκρατική και δίκαιη.

Από την άλλη πλευρά, κατά τον Αρβανιτάκη (2015), κρίνεται απαραίτητη η πιο αποτελεσματική παρακολούθηση των δημοσίων φορέων από το Υπουργείου Οικονομικών. Γι' αυτόν τον λόγο είναι ιδιαίτερα σημαντική η χρήση του διπλογραφικού συστήματος παρακολούθησης, προκειμένου να εξασφαλιστεί η αξιοπιστία και αξιοκρατία του δημοσίου τομέα.

Ένα άλλο σημαντικό σημείο, το οποίο πρέπει να αναφερθεί είναι η μετάβαση από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Πιο

συγκεκριμένα, κατά την Κεραμιδόγλου (2014), η εν λόγω μεταρρύθμιση εφαρμόστηκε για την κάλυψη των αδυναμιών των λογιστηρίων των δήμων, όπως της μη ορθής σύνταξης των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων. Κατά την ερευνήτρια, το διπλογραφικό σύστημα παρέχει την δυνατότητα μίας πιο ολοκληρωμένης και ποιοτικής λογιστικής παρακολούθησης.

Όσον αφορά τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, ισχύουν τα εξής. Ειδικότερα, κατά τους Θεοδοσιάδου και Καγιαβά (2013), η τήρηση των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου πραγματοποιείται με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Η χρήση του διπλογραφικού συστήματος εφαρμόστηκε στα δημόσια νοσοκομεία της χώρας το 1997. Κατά τους ερευνητές κρίνεται απαραίτητη η χρήση ενός τέτοιου λογιστικού συστήματος, λόγω του ότι επιτρέπει την ορθολογική διαχείριση όλων των δημοσίων οργανισμών.

Από την άλλη πλευρά, στην Ευρωπαϊκή Ένωση χρησιμοποιείται το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA 2010) για την αξιολόγηση του δημοσίου τομέα. Πιο συγκεκριμένα, κατά τις Nistor και Stefanescu (2016), βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων προκύπτει το συμπέρασμα ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές ανά χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (κυρίως λόγω της ανομοιογένειας τους). Τέλος, ένα άλλο ενδιαφέρον συμπέρασμα που προκύπτει από την εν λόγω μελέτη σχετίζεται με την έντονη πολυπλοκότητα που εμφανίζει ο δημόσιος τομέας της κάθε χώρας ξεχωριστά.

Όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSAS), κατά τον Chan (2008) δημιουργήθηκαν με σκοπό την αναπροσαρμογή τους από τις εκάστοτε κυβερνήσεις. Κατά τον ερευνητή, σημαντική είναι η καθιέρωση συγκεκριμένων προτύπων (τα οποία θα ισχύουν παγκοσμίως, με τους ίδιους όρους), ώστε να μην εμφανίζονται σημαντικές αποκλίσεις.

Κατά τον Paulsson (2006), η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εισήχθη στον δημόσιο τομέα κατά τα έτη 1986 (στην τοπική αυτοδιοίκηση) και 1993 (στην κυβέρνηση). Παρόλα αυτά, η ενοποιημένη δήλωση για το σύνολο των δημοσίων οργανισμών αποφασίστηκε αργότερα. Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί το γεγονός ότι ο εν λόγω ερευνητής δεν χρησιμοποίησε στοιχεία από ενοποιημένους λογαριασμούς.

2.3. Συμπερασματικά Σχόλια

Στην εν λόγω μελέτη επιδιώκεται η χρήση της πρόσφατης ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας, με απώτερο σκοπό την ανάδειξη της σημαντικότητας τόσο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Δικαίου (IPSAS), όσο και του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ως προς την αξιοπιστία του δημοσίου τομέα. Σε αντίθεση με τις προαναφερθείσες μελέτες, δεν θα πραγματοποιηθεί καμία εμπειρική διερεύνηση.

Σε επόμενο κεφάλαιο, θα πραγματοποιηθεί μία σύντομη εισαγωγή ως προς τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Κεφάλαιο 3: Εισαγωγή στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα εξεταστούν αναλυτικά τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Ειδικότερα, θα δοθεί ο ορισμός τους, καθώς και οι διάφορες μορφές, που λαμβάνουν. Τέλος, θα δοθούν στοιχεία, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας τους.

3.1. Ορισμός

Ως δημόσιος τομέας δύναται να οριστεί ο τρόπος κατά τον οποίον το κράτος δύναται να παρέμβει στην οικονομία. Ειδικότερα, ο δημόσιος τομέας απαρτίζεται από διάφορες οργανωτικές οντότητες και τρόπους, βάσει των οποίων παρεμβαίνει στην οικονομία. Βάσει του παραπάνω ορισμού, ο δημόσιος τομέας απαρτίζεται από (Σπανού, 2014):

- ❖ Διάφορες κρατικές ή δημόσιες υπηρεσίες,
- ❖ Κρατικούς ή δημόσιους οργανισμούς,
- ❖ Κρατικές ή δημόσιες επιχειρήσεις, όπως για παράδειγμα η Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού (Δ.Ε.Η.),
- ❖ Διάφορα κοινωφελή ιδρύματα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα του δημοσίου τομέα και λαμβάνουν διάφορες χρηματοδοτήσεις ή επιχορηγήσεις από αυτόν,

- ❖ Διάφορες ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες έχουν εκχωρήσει ένα μεγάλο τμήμα των μετοχών τους στον δημόσιο τομέα.

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να οριστούν και οι δημόσιες οργανώσεις. Πιο συγκεκριμένα, ως δημόσιες οργανώσεις ορίζονται εκείνες, οι οποίες διαθέτουν κάποιο από τα παρακάτω χαρακτηριστικά. Ειδικότερα (Σπανού, 2014):

- Η σύσταση τους έχει πραγματοποιηθεί με την έκδοση συγκεκριμένης νομοθετικής πρωτοβουλίας και με συγκεκριμένο νομοθετικό διάταγμα, το οποίο οριοθετεί τους κανόνες λειτουργίας και οργάνωσης τους, προσδιορίζει την εξυπηρέτηση όλων των δημόσιων σκοπών και τους οριοθετεί υπό την αυστηρή εποπτεία του κράτους.
- Ο έλεγχος ιδιοκτησίας τους, καθώς και η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων τους ανήκει στο κράτος ή σε άλλα νομικά πρόσωπα του δημοσίου.
- Τέλος, το κράτος ή και άλλοι δημόσιοι οργανισμοί δύναται να ασκήσουν επιρροή, είτε μέσω του διορισμού διοικητικών στελεχών, είτε διά μέσου χρηματοδότησης.

Στις δημόσιες οργανώσεις ανήκουν (Σπανού, 2014):

- Το κράτος,
- Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.),
- Οι Οργανισμοί Τοπικοί Αυτοδιοίκησης, καθώς και
- Τα Δημόσια Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Πιο συγκεκριμένα, το κράτος έχει ως βασική του αρμοδιότητα την θέσπιση και την τήρηση των κανόνων δικαίου, με σκοπό την καλύτερη δυνατή και αποτελεσματική λειτουργία του. Από την άλλη πλευρά, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι συντονίζει όλες τις βασικές οικονομικές λειτουργίες μίας κοινωνίας. Από την άλλη πλευρά, ως Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ορίζονται εκείνα τα νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν ιδρυθεί από το κράτος και έχουν ιδρυθεί για να επιτελέσουν ειδικούς σκοπούς υπέρ του δημοσίου. Ο έλεγχος δραστηριότητας του πραγματοποιείται ως εξής. Ειδικότερα, κρίνεται απαραίτητη η διενέργεια του λογιστικού ελέγχου, προκειμένου να εξεταστεί αν τηρούνται ορθά οι λογαριασμοί, καθώς και αν είναι νόμιμη η διαχείριση τους. Επίσης, σημαντική είναι και η εξασφάλιση όλων των παραμέτρων, που δύναται να επιφέρουν την επίτευξη του μέγιστου δυνατού αποτελέσματος με

το χαμηλότερο δυνατό κόστος. Αυτός ο στόχος δύναται να επιτευχθεί διά μέσου του οικονομικού ελέγχου. Τέλος, κρίνεται απαραίτητη και η πραγματοποίηση κάποιου ελέγχου σκοπιμότητας, προκειμένου να αξιολογηθεί η δραστηριότητα του νομικού προσώπου, με δεδομένη την ορθή τήρηση των σκοπών, για τους οποίους έχει συσταθεί (Σπανού, 2014).

Ο έλεγχος, ο οποίος διενεργείται στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου δύναται να είναι διαρκής ή ανά περιστατικό. Μία άλλη διάκριση σχετίζεται με τον λόγο πραγματοποίησης του. Κατά συνέπεια, δύναται να διενεργηθεί κάποιος κατασταλτικός ή προληπτικός έλεγχος. Τέλος, οι έλεγχοι τους πραγματοποιούνται διά μέσου των αρμόδιων διοικητικών οργάνων, τα οποία δύναται να έχουν είτε γενική, είτε ειδική αρμοδιότητα. Ένα από αυτά τα όργανα είναι το ελεγκτικό συνέδριο (Σπανού, 2014).

3.2. Τρόπος Λειτουργίας

Όσον αφορά την λειτουργία τους, υπάρχουν αρκετά σημαντικά προβλήματα όπως και σε όλους τους φορείς του δημοσίου. Πιο συγκεκριμένα, στα Νομικά Πρόσωπα του Δημοσίου Τομέα δεν εφαρμόζονται όλες οι σύγχρονες οργανωτικές και διοικητικές μέθοδοι. Αυτή η αδυναμία ενδέχεται να προκαλέσει αρκετά σημαντικά προβλήματα στην λειτουργία των εν λόγω φορέων. Επιπλέον, ο κεφαλαιουχικός εξοπλισμός που παρέχεται δεν αξιοποιείται πλήρως. Ένα άλλο σημαντικό πρόβλημα είναι και η έλλειψη του κατάλληλα εκπαιδευμένου προσωπικού. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την μη σωστή υλοποίηση των καθηκόντων του και κατά συνέπεια την μη ορθή λειτουργία του εκάστοτε οργανισμού (Φίλιου, 1985).

Ένα άλλο σημαντικό εμπόδιο ως προς την ομαλή λειτουργία των δημοσίων οργανισμών είναι και η ύπαρξη διαφόρων γραφειοκρατικών διαδικασιών. Αυτό σημαίνει ότι προκαλείται σημαντική καθυστέρηση στον χρόνο υλοποίησης των διαφόρων διαδικασιών και ταλαιπωρούνται σημαντικά τόσο οι πολίτες, όσο και οι εργαζόμενοι (Φίλιου, 1985).

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθεί ότι το κράτος πραγματοποιεί αρκετές δαπάνες, οι οποίες ορισμένες φορές δεν αιτιολογούνται επαρκώς. Αυτό σημαίνει ότι κρίνεται

απαραίτητη η ύπαρξη μίας μορφής ελέγχου, η οποία θα μπορέσει να εντοπίσει τα λάθη που πραγματοποιούνται από τους κατά τόπους φορείς του δημοσίου (Γκουζή, 1991).

Κατά συνέπεια, είναι σημαντική η εφαρμογή των λογιστικών αρχών στον κυβερνητικό τομέα. Ειδικότερα, στην Ελλάδα ισχύουν δύο αρχές λογιστικής. Δηλαδή η ταμειακή βάση και η δημοσιονομική ή δεδουλευμένη βάση. Κατά την ταμειακή βάση οι οικονομικές συναλλαγές αναγνωρίζονται όταν ληφθούν τα μετρητά ή όταν εκταμειωθούν. Ενώ σύμφωνα με την δεδουλευμένη βάση τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν αποκτώνται και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν καταναλώνονται οι πόροι. Με άλλα λόγια, αυτή η κατάσταση συνεπάγεται την αναγνώριση των εσόδων ή και των εξόδων με την έκδοση κάποιου παραστατικού είσπραξης ή πληρωμής, αντίστοιχα. Παρόλα αυτά, ορισμένοι λογαριασμοί δεν αποτιμώνται σωστά (όπως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι μισθώσεις, τα αποθέματα, οι πληρωτέοι λογαριασμοί, οι εισπρακτέοι λογαριασμοί, οι υποχρεώσεις, η ίδια περιουσία, οι συντάξεις, καθώς και οι μη κανονικοί λογαριασμοί) (Μαγγίνα, 1995).

Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να προσδιοριστεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής αποτίμησης του δημοσίου τομέα, η οποία δεν θα επιτρέπει την ύπαρξη αδιαφάνειας και ασυδοσίας. Και αυτό, διότι με τον κατάλληλο λογιστικό έλεγχο δεν θα καλύπτονται τα όποια λάθη ή παραπτώματα και κατά συνέπεια θα μειωθεί σημαντικά η διαφθορά. Επίσης, η σωστή λογιστική αποτίμηση των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου θα επιφέρει σημαντικές μειώσεις στα δημόσια έξοδα. Σε αυτό βέβαια, θα ευνοήσει και η χρήση του διπλογραφικού συστήματος αποτίμησης. Τέλος, θα μειωθούν σημαντικά τα κρούσματα διαφθοράς και αναξιοκρατίας του ελληνικού δημοσίου.

3.3. Νομικό πλαίσιο λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού

Ως προς το νομικό πλαίσιο λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού υπάρχουν τα εξής στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, ισχύει ο Ν. 2362/95 (μετά τροπ. Ν.3871/2010). Οι βασικές αρχές του συγκεκριμένου νόμου είναι οι εξής (Φ.Ε.Κ., 2010):

- Ισχύει η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Αυτό σημαίνει ότι η διαχείριση όλων των βασικών δημόσιων λογαριασμών, πρέπει να πραγματοποιείται με σφροσύνη και με γνώμονα την εξασφάλιση της βιωσιμότητας του δημόσιου τομέα.

- Επίσης, πρέπει να τηρείται η αρχή της οικονομικότητας. Αυτό σημαίνει ότι όλα τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση συγκεκριμένων κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να εξασφαλίζονται έγκαιρα και στην κατάλληλη ποιότητα και ποσότητα.
- Σημαντική είναι και η τήρηση της αρχής της αποδοτικότητας. Αυτή η αρχή συνεπάγεται την τήρηση της μέγιστης δυνατής συσχέτισης ανάμεσα στα χρησιμοποιούμενα μέσα, καθώς και ανάμεσα στα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.
- Πρέπει να τηρείται η αρχή της αποτελεσματικότητας. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να ελέγχεται συχνά η κάλυψη των επιδιωκόμενων στόχων, προκειμένου να εντοπιστούν τυχόν ελλείμματα.
- Μία άλλη βασική αρχή είναι εκείνη της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας. Πιο συγκεκριμένα, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι η Κυβέρνηση είναι επιφορτισμένη με το καθήκον της λογοδοσίας στη Βουλή, ως προς την διαχείριση των δημοσίων οικονομικών.
- Επιπλέον, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι πρέπει να τηρείται και η αρχή της διαφάνειας. Πιο συγκεκριμένα, όλοι οι φορείς και τα φυσικά πρόσωπα, που διαχειρίζονται δημόσιους πόρους έχουν την υποχρέωση να παρέχουν έγκαιρη πληροφόρηση για οτιδήποτε σχετίζεται με τη διαχείριση της δημοσιονομικής πολιτικής, έτσι ώστε να πραγματοποιείται συχνά δημόσιος έλεγχος.
- Τέλος, πρέπει να τηρείται η αρχή της ειλικρίνειας. Αυτό σημαίνει ότι όποια απόφαση λαμβάνεται αναφορικά με την διαχείριση των δημοσίων οικονομικών πρέπει να στηρίζεται σε επίσημα έγγραφα και διατάξεις, ώστε να είναι νόμιμη.

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να δοθεί ένας ορισμός για την Κεντρική Κυβέρνηση. Πιο συγκεκριμένα, στον όρο Κεντρική Κυβέρνηση περιλαμβάνονται όλα τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, καθώς και η Κεντρική Διοίκηση. Τέλος, ανήκουν όλοι οι φορείς και οι οργανισμοί, οι οποίοι ελέγχονται από τον δημόσιο τομέα (Φ.Ε.Κ., 2010).

Στο άρθρο 3 του ίδιου νόμου αναγράφεται και ο ρόλος του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Πιο συγκεκριμένα, η βασική του αρμοδιότητα είναι η κατάρτιση του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής για κάθε οικονομικό έτος, καθώς και τυχόν διατάξεις για την

βελτίωση του. Τέλος, καταρτίζει όλους τους λογαριασμούς, που σχετίζονται με τον δημόσιο τομέα και ασκεί έλεγχο για την ορθή τήρηση της δημοσιονομικής πολιτικής (Φ.Ε.Κ., 2010).

Επιπροσθέτως, στο άρθρο 3B του ίδιου νόμου καθορίζεται και ο ρόλος του Προϊσταμένου των Οικονομικών Υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα, είναι αρμόδιος για την διασφάλιση της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης, τόσο του φορέα του, όσο και των χρηματοδοτούμενων από αυτόν φορέων της Γενικής Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ., 2010).

Στο άρθρο 6Α ορίζεται το Μεσοπρόθεσμο Δημοσιονομικό Πλαίσιο Στρατηγικής. Πιο συγκεκριμένα, σε αυτό εμπεριέχονται (Φ.Ε.Κ., 2010):

- ❖ Οι μεσοπρόθεσμοι στόχοι της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και των επί μέρους φορέων της. Οι στόχοι αυτοί διακρίνονται για την συντομία τους, καθώς και για την σαφήνεια τους.
- ❖ Επίσης, περιγράφονται και αξιολογούνται όλες οι μακροοικονομικές εξελίξεις και προοπτικές, στηριζόμενες σε ιστορικά στοιχεία προηγούμενων ετών.
- ❖ Περιλαμβάνονται όλες οι δημοσιονομικές εξελίξεις και προβλέψεις, με αναφορά σε στοιχεία προηγούμενων ετών.

Επίσης, στο άρθρο 67 του εν λόγω νόμου αναφέρονται στοιχεία για την λειτουργία, καθώς και για το λογιστικό σύστημα των Δημόσιων Λογιστικών Υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα, στο συγκεκριμένο άρθρο προσδιορίζονται τα εξής (Φ.Ε.Κ., 2010):

- Η διάρθρωση και η λειτουργία των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών.
- Τα καθήκοντα, καθώς και οι επιμέρους ευθύνες των προϊσταμένων όλων των τμημάτων οικονομικής διαχείρισης των φορέων του δημοσίου.
- Το λογιστικό σύστημα των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών, καθώς και τα αντίστοιχα βιβλία τους.

Βάσει της τροποποίησης του Ν. 2362/1995 με τον Ν. 3871/2010, ορίζεται και η Διπλογραφική Λογιστική της Κεντρικής Διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται ως το λογιστικό σύστημα, το οποίο βασίζεται στην αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων (Φ.Ε.Κ., 2010).

Επιπλέον, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι το νομικό πλαίσιο που διέπει το Δημόσιο Λογιστικό απαρτίζεται από τους παρακάτω νόμους: α) ο Ν. 496/1974 (Φ.Ε.Κ. Α' 204) "Περί λογιστικού των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου", β) ο Ν. 2362/1995 (Φ.Ε.Κ. Α' 247) "Περί Δημοσίου Λογιστικού - Έλεγχος των Δαπανών και άλλες διατάξεις", ο οποίος στη συνέχεια τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε με τον Ν. 3871/2010 "Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη". Με τον Ν. 3871/2010 θεσπίζονται για πρώτη φορά οι γενικές αρχές για την διαχείριση των δημοσιονομικών της Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίες αποσκοπούν στην εξασφάλιση της ορθής διαχείρισης των οικονομικών ζητημάτων του δημόσιου τομέα και απευθύνονται προς τα αρμόδια όργανα της κατάρτισης, της εκτέλεσης, καθώς και του ελέγχου όλων των δημοσίων λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ., 1974; Φ.Ε.Κ., 2010).

Επιπλέον, το δημόσιο λογιστικό θεσπίστηκε βάσει των παρακάτω προεδρικών διαταγμάτων. Πιο συγκεκριμένα, το Π.Δ. 205/1998 (Α'163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου» για τα Ν.Π.Δ.Δ., προκάλεσε την έντονη ανάγκη αντιστοίχισης των λογαριασμών του με εκείνους της κωδικής κατάταξης, προκειμένου να συνδεθεί η εκτέλεση του προϋπολογισμού των φορέων με το Λογιστικό Σχέδιο (Φ.Ε.Κ., 1998).

Επίσης, ένα άλλο συστατικό του δημόσιου λογιστικού είναι και το Π.Δ. 15/2011 (ΦΕΚ Α' 30/02.03.2011) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», βάσει του οποίου η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης εφαρμόζεται από την Κεντρική Διοίκηση υποχρεωτικά από την 1 Ιανουαρίου του 2011. Η ανωτέρω εφαρμογή αποτελεί μια ιδιαίτερα σημαντική καινοτομία για την Κεντρική Διοίκηση. Και αυτό, διότι εισάγεται ένα σύστημα διπλογραφικής Λογιστικής, το οποίο θα επιφέρει διαφάνεια στην διαχείριση των οικονομικών του δημοσίου τομέα (Φ.Ε.Κ., 2011).

Τέλος, σημαντικός είναι και ο Ν. 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.06.2014) "Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας – Δημόσιο Λογιστικό και άλλες διατάξεις". Ειδικότερα, σκοπός του παραπάνω νόμου είναι η ενσωμάτωση της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών -

μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και η συστηματική ένταξη σε ενιαίο κείμενο και, κατά περιπτώσεις, η επικαιροποίηση των ισχυουσών αρχών της δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας και των διατάξεων του δημόσιου λογιστικού. Πιο συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 156 (το οποίο τροποποιήθηκε με το νόμο 4337/2015) με το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης επιδιώκεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της με ομοιόμορφο τρόπο, η πραγματική και σωστή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της, καθώς και των περιουσιακών στοιχείων της, η διευκόλυνση της εξαγωγής ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών πάσης φύσεως, η εξαγωγή δεδομένων βάσει του ΕΣΟΛ, καθώς και η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε τύπου ελέγχων (Φ.Ε.Κ., 2014).

Βάσει των παραπάνω, προκύπτει ότι ο εν λόγω νόμος είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την ορθή και σωστή τήρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, η εφαρμογή του οδηγεί στην πιο ορθή και αξιοκρατική απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μειώνονται σε μεγάλο βαθμό τα περιθώρια σφάλματος. Γενικότερα το λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα έχει πλέον πολλά χρηματοοικονομικά στοιχεία και πολλούς ελέγχους και ευθύνες διαχείρισης του δημόσιου χρήματος.

3.4. Βασικά στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού - Προϋπολογισμός - Απολογισμός - Ισολογισμός

Στο συγκεκριμένο σημείο θα πραγματοποιηθεί μία σύντομη αναφορά στα βασικά στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού: Προϋπολογισμός, Απολογισμός και Ισολογισμός.

Πιο συγκεκριμένα, ο Προϋπολογισμός είναι η ετήσια πρόβλεψη των δημοσίων εσόδων και εξόδων. Καταρτίζεται βάσει προβλέψεων, καθώς και βάσει ιστορικών στοιχείων προηγούμενων ετών (Φ.Ε.Κ., 2010).

Οι αρχές που διέπουν την κατάρτιση του Προϋπολογισμού είναι οι παρακάτω (Α. Γκουζή, 1991):

- ❖ **Η αρχή της ετήσιας διάρκειας**, κατά την οποία όλες οι πράξεις του προϋπολογισμού αναφέρονται σε ένα οικονομικό έτος το οποίο ξεκινάει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους.

- ❖ ***Οι αρχές της Ενότητας και της Καθολικότητας***, βάσει των οποίων όλα τα δημόσια έσοδα και έξοδα εγγράφονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό και όλα τα έσοδα και έξοδα του δημοσίου εμφανίζονται στον προϋπολογισμό. Τα έσοδα και οι δαπάνες δεν μπορούν να υλοποιηθούν αν δεν αντιστοιχούν σε Κωδικό Αριθμό Εξόδων (ΚΑΕ) του προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης και των Ν.Π.Δ.Δ. (αρχή της ενότητας). Επίσης καμιά δαπάνη δεν μπορεί να γίνει αν ξεπερνάει τις εγκεκριμένες πιστώσεις του προϋπολογισμού (αρχή καθολικότητας).
- ❖ ***Η αρχή της ειδίκευσης προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων***. Βάσει της αρχής της ειδίκευσης τα έσοδα και έξοδα χαρακτηρίζονται με ορισμένη κωδικοποιημένη κατάταξη σύμφωνα με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών και βάσει της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων καμιά πίστωση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να πραγματοποιηθεί άλλη δαπάνη πέρα από αυτήν που αναγράφεται στον προϋπολογισμό.

Ειδικότερα, κατά τον Ν. 2362/1995 (μετά τροπ. Ν. 3871/2010), ο Απολογισμός ορίζεται ως ο νόμος εντός του οποίου απεικονίζονται τα αποτελέσματα της κατάρτισης του προϋπολογισμού του Κράτους για κάθε οικονομικό έτος. Επιπλέον, εμφανίζονται και οι υπερβάσεις πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ίδιο έτος (Φ.Ε.Κ., 2010).

Ο Απολογισμός καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, βάσει των οικονομικών στοιχείων που υποβάλλονται από όλες τις αρμόδιες υπηρεσίες μέχρι και το τέλος Ιουνίου του κάθε οικονομικού έτους (Φ.Ε.Κ., 2010).

Στο άρθρο 73 του συγκεκριμένου νόμου, αναφέρονται οι λογαριασμοί, οι οποίοι απεικονίζονται στον απολογισμό. Πιο συγκεκριμένα (Φ.Ε.Κ., 2010):

- Εμφανίζονται όλα τα έσοδα (δηλαδή τα προϋπολογισθέντα, τα βεβαιωθέντα, τα διαγραφέντα, κ.α.
- Επίσης απεικονίζονται όλα τα έξοδα, στο σύνολο τους και ανά φορέα.
- Τέλος, τα έσοδα και τα έξοδα κατατάσσονται κατά τον ίδιον τρόπο όπως και στον Προϋπολογισμό.

Όσον αφορά τον Ισολογισμό αυτός ορίζεται ως εξής. Πιο συγκεκριμένα είναι ο νόμος εκείνος, εντός του οποίου εμφανίζονται με διαφάνεια και αξιοπιστία μία ξεκάθαρη εικόνα της οικονομικής θέσης της Κεντρικής Διοίκησης. Ειδικότερα, ο Ισολογισμός καταρτίζεται βάσει των στοιχείων που παρατίθενται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Επιπλέον, παρέχει πληροφορίες, αναφορικά με την σύνθεση του ενεργητικού και παθητικού όλων των φορέων της Δημόσιας Διοίκησης (Φ.Ε.Κ., 2010).

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούν οι κυριότεροι λογαριασμοί που εμφανίζονται στον Προϋπολογισμό των Ν.Π.Δ.Δ., μαζί με τους αντίστοιχους κωδικούς τους.

Έσοδα

| Αριθμός Κώδικα | Ονομασία |
|-----------------------|---|
| 0000 – 5000 | Τακτικά Έσοδα |
| 0000 | Επιχορηγήσεις |
| 1000 | Φόροι - Τέλη και δικαιώματα υπέρ Ν.Π.Δ.Δ. |
| 2000 | Ασφαλιστικές εισφορές |
| 3000 | Έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του Ν.Π.Δ.Δ. |
| 4000 | Προσανξήσεις, πρόστιμα, χρηματικές ποινές και παράβολα |
| 5000 | Λοιπά έσοδα |
| 6000 | Έκτακτα έσοδα |
| 7000 | Έσοδα από δάνεια |
| 8000 | Έσοδα από παρελθόντα έτη |
| 9000 | Έσοδα από επιχορηγήσεις κ.λπ. για επενδύσεις |

Πίνακας 1: Στον παραπάνω πίνακα απεικονίζονται οι κυριότερες κατηγορίες εσόδων, που απαιτούνται για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. (Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, 2001).

Στη συνέχεια, ακολουθεί και ο πίνακας των κυριότερων κατηγοριών εξόδων, που εμφανίζονται στον προϋπολογισμό των Ν.Π.Δ.Δ.

Έξοδα

| Αριθμός Κώδικα | Ονομασία |
|-----------------------|--|
| 0000 | Πληρωμές για υπηρεσίες |
| 1000 | Πληρωμές για την προμήθεια καταναλωτικών αγαθών |
| 2000 | Πληρωμές για μεταβίβαση εισοδημάτων σε τρίτους |
| 3000 | Πληρωμές αντικριζόμενες από πραγματοποιούμενα έσοδα |
| 4000 | Διαφορές σύνθετου περιεχομένου - Δαπάνες Ν.Π.Δ.Δ. που δεν έχουν ενταχθεί σε κάποια από τις γενικές κατηγορίες του κώδικα |
| 6000 | Κίνηση κεφαλαίων |
| 7000 | Κεφαλαιακές δαπάνες |
| 9000 | Πληρωμές για επενδύσεις |

Πίνακας 2: Στον παραπάνω πίνακα απεικονίζονται οι κυριότερες κατηγορίες εξόδων, που απαιτούνται για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. (Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, 2001).

3.5. Συμπερασματικά Σχόλια

Σε αυτό το κεφάλαιο εξετάστηκαν η έννοια και ο τρόπος λειτουργίας των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, το νομικό πλαίσιο και τα βασικά στοιχεία του Δημόσιου Λογιστικού. Στο επόμενο κεφάλαιο θα εξεταστεί το διπλογραφικό σύστημα, καθώς και η σημασία του για τον δημόσιο τομέα.

Σκοπός της εν λόγω διατριβής είναι η ανάδειξη του διπλογραφικού συστήματος ως το καταλληλότερο προς χρήση στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, σε συνδυασμό με την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Κεφάλαιο 4: Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

4.1. Εισαγωγή

Στο εν λόγω κεφάλαιο της εργασίας θα εξεταστεί το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Πιο συγκεκριμένα, θα δοθεί ο ορισμός του, καθώς και οι επιμέρους κανόνες του. Στη συνέχεια, θα πραγματοποιηθεί μία σύντομη αναφορά στον τρόπο εφαρμογής του. Τέλος, θα αναλυθεί η αξία του διπλογραφικού συστήματος στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

4.2. Ορισμός

Κατά τον Κ.Φ.Α.Σ. (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), οι υπόχρεοι απεικόνισης των συναλλαγών διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: 1. Σε εκείνους που είναι υπόχρεοι να τηρούν τα απλογραφικά βιβλία (απλογραφικό λογιστικό σύστημα) και 2. Σε εκείνους που είναι υπόχρεοι να τηρούν τα διπλογραφικά βιβλία (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Το **απλογραφικό σύστημα** στηρίζεται στην απλή καταχώρηση σε ένα μόνο βιβλίο και ένα λογαριασμό διαφόρων συναλλαγών με σκοπό την παρακολούθηση των διαφόρων περιουσιακών μεγεθών και κυρίως των απαιτήσεων της επιχείρησης, καθώς και των υποχρεώσεών της.

Χρησιμοποιείται κυρίως από πολύ μικρές επιχειρήσεις που έχουν ελάχιστες συναλλαγές και από ελεύθερους επαγγελματίες.

Το **διπλογραφικό σύστημα** είναι η μέθοδος σύμφωνα με την οποία οποιαδήποτε συναλλαγή προκαλεί τουλάχιστον διπλή μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία ή και στο κεφάλαιο της επιχείρησης και άρα η κάθε συναλλαγή καταχωρείται σε τουλάχιστον δύο λογαριασμούς με το ίδιο ποσό. Το διπλογραφικό σύστημα παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα συγκριτικά με το απλογραφικό και βοηθάει στην συγκέντρωση και στο έλεγχο και διασταύρωση των λογιστικών πληροφοριών, στην εύκολη κατάρτιση των διαφόρων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και κυρίως διευκολύνει την εξεύρεση του οικονομικού αποτελέσματος της οικονομικής οντότητας (Α. Τσακλάγκανος, 2006).

Το διπλογραφικό σύστημα καταγράφει τις μεταβολές που φέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός φορέα του Δημόσιου Τομέα ενεργοποιώντας δύο λογαριασμούς με το ίδιο ακριβώς ποσό. Ο ένας από αυτούς τους λογαριασμούς χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται. Κάθε αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού προκαλεί ταυτόχρονα και μια μείωση των ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αύξηση των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Και κάθε φορά που μειώνεται ένα στοιχείο του ενεργητικού προκαλείται μια αύξηση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μειώνεται κάποιο στοιχείο των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Όλες αυτές οι αυξήσεις και οι μειώσεις καταγράφονται στο ημερολόγιο.

Το διπλογραφικό σύστημα εφαρμόστηκε αρχικά κατά τον 14^ο και 15^ο αιώνα με την ανάπτυξη του εμπορίου στην Βόρεια Ιταλία. Τα λογιστικά βιβλία της Genoa που σώζονται ακόμα τηρούνταν με το διπλογραφικό σύστημα κατά το έτος 1340. Το πρώτο βιβλίο που αφορούσε το διπλογραφικό σύστημα δημοσιεύτηκε στην Βενετία το 1494 από τον μοναχό Fr. Luca Pacioli με τον τίτλο «Άπαντα περί Αριθμητικής, Γεωμετρίας και Αναλογιών». Αυτό το διπλογραφικό σύστημα με την προσθήκη πολλών βελτιώσεων και παραλλαγών χρησιμοποιείται μέχρι σήμερα. (Α. Τσακλάγκανος, 2006).

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (τα οποία προέρχονται είτε από την ημεδαπή είτε από την αλλοδαπή) και ασκούν εντός της χώρας κάποια οικονομική δραστηριότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αυτή η δραστηριότητα δύναται να προέρχεται από κάποια εμπορική, βιοτεχνική,

βιομηχανική ή γεωργική εκμετάλλευση ή από κάποια άλλη υπηρεσία ή από κάποιο ελεύθερο επάγγελμα. Βάσει του Κ.Φ.Α.Σ., ο κάθε υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών (είτε είναι φυσικό πρόσωπο είτε είναι νομικό), είναι υπόχρεο να εκδίδει όλα τα απαιτούμενα παραστατικά, να τα λαμβάνει, αλλά και να τηρεί όλα τα απαιτούμενα λογιστικά βιβλία (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Όσον αφορά τους υπόχρεους τήρησης συναλλαγών διακρίνονται βάσει του αντικειμένου των εργασιών τους σε (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013):

- Άτομα που αναλαμβάνουν την πώληση αγαθών με ή χωρίς προηγούμενη επεξεργασία, διά μέσου της χονδρικής ή λιανικής πώλησης.
- Άτομα που ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών.
- Άτομα που ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών και ταυτόχρονα ασχολούνται και με αγοραπωλησίες.

Η ένταξη των επιτηδευματιών σε απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα πραγματοποιείται βάσει του εν λόγω κώδικα, είτε με βάση ορισμένα τυπικά κριτήρια. Παρόλα αυτά, κατά τον Κ.Φ.Α.Σ., διπλογραφικά βιβλία τηρούν οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, είτε δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή, είτε στην αλλοδαπή. Επίσης, δύναται να τηρήσουν διπλογραφικά βιβλία και εκείνες οι εταιρείες, οι οποίες έχουν έδρα σε άλλη χώρα και εγκαθίστανται στην Ελλάδα, βάσει συγκεκριμένων διατάξεων, καθώς και τα επιμέρους υποκαταστήματα των αεροπορικών εταιρειών του εξωτερικού, τα οποία δραστηριοποιούνται εντός της ελληνικής επικράτειας και έχουν απαλλαγή από την καταβολή του φόρου εισοδήματος, εξαιτίας του όρου της αμοιβαιότητας. Τέλος, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι όσοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία, οφείλουν να εφαρμόζουν υποχρεωτικά το Γ.Λ.Σ., αλλά μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία, καθώς και το περιεχόμενο των λογαριασμών (πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων) (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

4.3. Κανόνες του Διπλογραφικού Συστήματος

Στο σημείο αυτό, θα εξεταστούν οι επιμέρους κανόνες του διπλογραφικού συστήματος. Πιο συγκεκριμένα, στο εν λόγω σύστημα καταχώρησης χρησιμοποιούνται διάφορα συστήματα όπως το **ιταλικό** (ή **κλασικό** σύστημα), το **συγκεντρωτικό σύστημα**, καθώς και το **αμερικανικό σύστημα** (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Ειδικότερα, στο **ιταλικό σύστημα** τηρείται ένα ημερολόγιο, το οποίο ονομάζεται Γενικό Ημερολόγιο, εντός του οποίου καταχωρούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα. Η ονομασία του προέρχεται από την χώρα που εφαρμόστηκε αρχικά, δηλαδή την Ιταλία. Το βασικό πλεονέκτημα του εν λόγω συστήματος είναι ότι είναι ιδιαίτερα απλό στην εφαρμογή του και απευθύνεται κυρίως σε επιχειρηματικές μονάδες, οι οποίες διαθέτουν έναν ιδιαίτερα μικρό όγκο λογιστικών εργασιών και δεν χρειάζεται να πραγματοποιούν περίπλοκους λογιστικούς υπολογισμούς (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Το βασικό μειονέκτημα του συγκεκριμένου συστήματος είναι η αδυναμία σύντομης εκτέλεσης της λογιστικής εργασίας, όταν υπάρχει ένας ιδιαίτερα σημαντικός όγκος λογιστικών καταχωρήσεων. Και αυτό, διότι την σύνταξη ενός ημερολογίου μπορεί να την πραγματοποιήσει ένα μόνο άτομο. Παρόλα αυτά, το μειονέκτημα αυτό δύναται να ξεπεραστεί με την ύπαρξη ενός ακόμη ημερολογίου, το οποίο αφορά την εκτέλεση των τακτοποιητικών εγγραφών τέλους χρήσης (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Από την άλλη πλευρά, το **συγκεντρωτικό σύστημα** καταχώρησης των λογιστικών γεγονότων στηρίζεται στην διάσπαση του Γενικού Ημερολογίου σε περισσότερα αναλυτικά ημερολόγια, ανάλογα με τις ανάγκες, καθώς και τον όγκο της ημερήσιας λογιστικής εργασίας. Ειδικότερα, στην συγκεκριμένη περίπτωση τηρούνται οι εξής λογαριασμοί: Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου, Αναλυτικό Ημερολόγιο Αγορών, Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων, κ.λπ. Σε αυτούς τους λογαριασμούς καταχωρούνται πρωτογενώς τα λογιστικά γεγονότα απευθείας από τα διάφορα παραστατικά και στο τέλος του κάθε μήνα συγκεντρώνονται όλες οι κινήσεις των πρωτοβάθμιων λογαριασμών (οι οποίες ονομάζονται και Φύλλα Ελέγχου) και καταχωρούνται στο γενικό ημερολόγιο. Το εν λόγω ημερολόγιο ονομάζεται συγκεντρωτικό και είναι αθεώρητο από την εφορία (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Το βασικότερο πλεονέκτημα της εν λόγω διάσπασης είναι η ταχύτερη ενημέρωση, καθώς και η ορθή διεκπεραίωση και ισοκατανομή της εργασίας μέσα στο λογιστήριο μίας επιχειρηματικής μονάδας. Το συγκεκριμένο στοιχείο είναι ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες ορθολογικής οργάνωσης του εκάστοτε λογιστηρίου (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Το συγκεκριμένο σύστημα διαθέτει διάφορες παραλλαγές όπως (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013):

- ❖ Την **γερμανική παραλλαγή**, η οποία αποτελείται από δύο διαφορετικά ημερολόγια, δηλαδή το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου, εντός του οποίου καταχωρούνται οι επιμέρους εισπράξεις στην αριστερή σελίδα του, καθώς και οι αντίστοιχες πληρωμές στην δεξιά σελίδα του. Επίσης, αποτελείται και από το Αναλυτικό Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων, εντός του οποίου καταχωρούνται όλες οι μη καθαρές ταμειακές πράξεις και το οποίο αποκαλείται Αναλυτικό Ημερολόγιο Συμψηφιστικών Πράξεων. Η εν λόγω παραλλαγή δύναται να λάβει και την μορφή της διάσπασης του Ημερολογίου Διαφόρων Πράξεων σε Αναλυτικό Ημερολόγιο Αγορών, καθώς και σε Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων.
- ❖ Την **γαλλική παραλλαγή**, η οποία διαθέτει την διάσπαση του Γενικού Ημερολογίου σε πολλά αναλυτικά.
- ❖ Την **αγγλοσαξωνική παραλλαγή**, η οποία δεν σχετίζεται με την τήρηση συγκεντρωτικού ημερολογίου και κατά συνέπεια η ενημέρωση του Γενικού Καθολικού πραγματοποιείται κατευθείαν από τα αναλυτικά Ημερολόγια.

Στο **Αμερικανικό Σύστημα (ή στο Σύστημα Ημερολογίου - Καθολικού)**, τα βιβλία αυτά τηρούνται συνενωμένα και η καταχώρηση τους πραγματοποιείται ταυτοχρόνως. Ειδικότερα, στην αριστερή πλευρά του Βιβλίου καταχωρούνται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές και στην προέκταση του συγκεκριμένου βιβλίου τηρείται το Γενικό Καθολικό (κατά στήλες λογαριασμών) (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Το εν λόγω σύστημα καταχώρησης δύναται να εφαρμοστεί σε επιχειρήσεις με μικρό αριθμό πρωτοβάθμιων λογαριασμών (15 με 20). Δηλαδή σε επιχειρήσεις πώλησης και εμπορίας αυτοκινήτων, μηχανημάτων, κ.α. (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Τα πλεονεκτήματα του συγκεκριμένου συστήματος καταχώρησης είναι τα εξής. Πιο συγκεκριμένα, είναι ιδιαίτερα απλό στην διαδικασία εφαρμογής του. Από την άλλη πλευρά, είναι εφικτή και η αυτόματη συμφωνία ελέγχου των δύο βιβλίων. Επίσης, είναι εφικτή και η επιτάχυνση της λογιστικής εργασίας, εξαιτίας της αυτόματης καταχώρησης και στα δύο βιβλία. Τέλος, δύναται να αποφευχθεί η λανθασμένη μεταφορά χρηματικών ποσών από το ημερολόγιο στο καθολικό (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Από την άλλη πλευρά, τα μειονεκτήματα του συγκεκριμένου συστήματος καταχώρησης είναι τα παρακάτω. Πιο συγκεκριμένα, είναι ιδιαίτερα δύσκολο στην εφαρμογή του σε περίπτωση αύξησης του αριθμού των λογαριασμών σε κίνηση. Τέλος, λόγω των επάλληλων στηλών των λογαριασμών υπάρχει πιθανός κίνδυνος λανθασμένης καταχώρησης χρηματικών ποσών σε λογαριασμό (κυρίως όταν παρατηρείται σημαντική πίεση χρόνου εκτέλεσης της λογιστικής εργασίας) (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

Παρόλα αυτά, το εν λόγω σύστημα δεν εφαρμόζεται συχνά. Τέλος, αξίζει να τονιστεί ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν χειρόγραφο σύστημα καταχώρησης είναι ελάχιστες (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013).

4.4. Τρόπος εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος

Όπως προαναφέρθηκε, το Διπλογραφικό Σύστημα εφαρμόζεται κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις. Ειδικότερα, είναι ιδιαίτερα σημαντική η δημιουργία ομάδας εργασίας, προκειμένου να εκτιμήσει ορισμένα στοιχεία όπως τις δυνατότητες του προσωπικού, τις ανάγκες του προσωπικού στον τομέα της εκπαίδευσης τους, την δυνατότητα αναβάθμισης ορισμένων στελεχών σε καλύτερες θέσεις, καθώς και το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης της μηχανοργάνωσης (Καλαμαράς, Καλαμαρά, 2013; Υπουργείο Εσωτερικών).

Αυτό σημαίνει ότι κρίνεται απαραίτητη η άψογη οργάνωση του οργανισμού, προκειμένου να εφαρμοστεί γρήγορα και ομαλά το διπλογραφικό σύστημα καταγραφής. Κατά συνέπεια, τα βήματα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος είναι τα παρακάτω. Αρχικά, είναι ιδιαίτερα σημαντική η δημιουργία μίας ομάδας εργασίας, προκειμένου να οργανώσει άψογα τα

πρωταρχικά στάδια της διαδικασίας. Στη συνέχεια, κρίνεται απαραίτητη η καταγραφή της υφιστάμενης κατάστασης. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να έχουν καταγραφεί με ακρίβεια όλα τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της υπάρχουσας κατάστασης, προκειμένου να πραγματοποιηθεί πιο γρήγορα η εν λόγω διαδικασία (Υπουργείο Εσωτερικών).

Στη συνέχεια, κρίνεται απαραίτητη η απογραφή έναρξης. Το επόμενο στάδιο σχετίζεται με την δημιουργία ενός λογιστικού σχεδίου. Επίσης, κρίνεται απαραίτητη η εξοικείωση με το νέο σύστημα, καθώς και η εκπαίδευση του προσωπικού για το εν λόγω σύστημα. Τέλος, στα τελευταία στάδια της διαδικασίας περιλαμβάνεται η οργάνωση των υπηρεσιών, των αποθηκών, καθώς και η τήρηση των βιβλίων (Υπουργείο Εσωτερικών).

4.5. Η έννοια του Διπλογραφικού Συστήματος στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Προτού πραγματοποιηθεί η ανάλυση του Διπλογραφικού Συστήματος στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είναι ιδιαίτερα σημαντική η εξέταση των αιτιών που οδήγησαν στην εφαρμογή του. Ειδικότερα, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθεί ότι ο Τακτικός Προϋπολογισμός του Κράτους καταρτίζεται μέσω της επαυξητικής μεθόδου (δηλαδή δημιουργείται ένας επαυξητικός προϋπολογισμός). Επίσης, τα πολιτικά πρόσωπα είχαν και έχουν την τάση να διορίζουν αρκετούς δημοσίου υπαλλήλους. Αυτό σημαίνει ότι με την αναγνώριση των αποσβέσεων σε περιουσιακά στοιχεία του κράτους, ο Προϋπολογισμός του Κράτους θα έφθανε σε υψηλότερα ποσά, αναφορικά με τις δαπάνες/έξοδα (Μαγγίνα, 1995).

Αυτό σημαίνει ότι τα έσοδα θα έπρεπε να αυξάνονται διά μέσου της φορολογίας ή άλλων πηγών. Κατά συνέπεια, ο Προϋπολογισμός δεν μπορεί να ελεγχθεί. Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο καθιστά σημαντική την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στον δημόσιο τομέα είναι και το θέμα των αποσβέσεων. Πιο συγκεκριμένα, βάσει στοιχείων της ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας, υπάρχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον στα τεχνικά ζητήματα των αποσβέσεων, χωρίς να δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα σε ζητήματα όπως η φύση της ιδιοκτησίας (Μαγγίνα, 1995).

Από την άλλη πλευρά, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα δεν είναι διαθέσιμα κατά τον ίδιο τρόπο στους διοικούντες, με τα αντίστοιχα

περιουσιακά στοιχεία των ιδιωτών. Επίσης, στον ιδιωτικό τομέα είναι εφικτός ο αποκλεισμός της χρήσης των περιουσιακών στοιχείων από ορισμένα πρόσωπα, ενώ στον δημόσιο τομέα δεν ισχύει κάτι τέτοιο. Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο χρήζει ιδιαίτερης προσοχής είναι η διάκριση των περιουσιακών στοιχείων σε εκείνα τα οποία ανήκουν στην κοινωνία και στα κανονικά πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αυτή η διάκριση επιτρέπει την διαφορετική μεταχείριση σε ότι σχετίζεται με τις αποσβέσεις (Μαγγίνα, 1995).

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος είναι η έννοια της διατήρησης των κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω έννοια πρέπει να εξεταστεί αναλυτικά πριν εφαρμοστεί. Και αυτό διότι δημιουργούνται αρκετοί προβληματισμοί ως προς τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία μεταφέρονται από γενιά σε γενιά. Επίσης, ένα άλλο χαρακτηριστικό, το οποίο δικαιολογεί την μη απόσβεση της ομάδας των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στην κοινωνία είναι ότι η παροχή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται χωρίς να υπάρχει νόημα, διότι η οικονομική αξία τους, καθώς και η διάρκεια ζωής τους δεν μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια (Μαγγίνα, 1995).

Παρόλα αυτά, τα εν λόγω προβλήματα δύναται να επιλυθούν διά μέσου της λογιστικής της ανανέωσης. Ωστόσο, η παρουσίαση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα εξακολουθεί να παρουσιάζει σημαντικά προβλήματα (Μαγγίνα, 1995).

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που δημοσιεύονται. Δηλαδή: (Μαγγίνα, 1995):

- Ο Γενικός Προϋπολογισμός,
- Ο Κρατικός Ισολογισμός,
- Ο Απολογισμός του Κράτους,
- Η Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων/Εξόδων, καθώς και
- Η ετήσια έκθεση του ελεγκτικού συνεδρίου.

Ωστόσο, η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στο Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά και περίπλοκα έργα της Λογιστικής. Αξίζει να τονιστεί ότι η εφαρμογή του απαιτεί έναν ειδικό σχεδιασμό και άψογη οργάνωση, προκειμένου να είναι

αποτελεσματική. Ειδικότερα, είναι ιδιαίτερα σημαντική η δημιουργία ομάδας εργασίας. Αυτή η ομάδα εργασίας, θα έχει ως βασικό της καθήκον την εκτίμηση ορισμένων βασικών στοιχείων όπως οι δυνατότητες του ανθρώπινου δυναμικού, οι ανάγκες του προσωπικού στον τομέα της εκπαίδευσης τους. Τέλος, η συγκεκριμένη ομάδα εργασίας είναι επιφορτισμένη με την αναβάθμιση ορισμένων στελεχών σε θέσεις ευθύνης, καθώς και με την δημιουργία του κατάλληλου χρονοδιαγράμματος υλοποίησης της μηχανοργάνωσης (Υπουργείο Εσωτερικών).

Παρόλα αυτά, για την εφαρμογή του πρώτου σταδίου, κρίνεται απαραίτητη η ενημέρωση του προσωπικού του δημοσίου τομέα, αναφορικά με τον κλάδο της λογιστικής. Πιο συγκεκριμένα, το προσωπικό οφείλει να είναι ενήμερο αναφορικά με το Ε.Γ.Λ.Σ., το απλογραφικό και διπλογραφικό σύστημα μηχανοργάνωσης, καθώς και αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Και αυτό, διότι απαιτείται η συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων μερών, προκειμένου να πραγματοποιηθεί ομαλά η εν λόγω μετάβαση (Υπουργείο Εσωτερικών).

Αυτό σημαίνει ότι κρίνεται απαραίτητη η άψογη οργάνωση του οργανισμού, προκειμένου να εφαρμοστεί γρήγορα και ομαλά το διπλογραφικό σύστημα καταγραφής. Στη συνέχεια, είναι ιδιαίτερα σημαντική η καταγραφή της υφιστάμενης κατάστασης. Πιο συγκεκριμένα, η αρμόδια ομάδα εργασίας οφείλει να συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία, προκειμένου να προχωρήσει στην υλοποίηση του έργου. Ειδικότερα, είναι σημαντική η συλλογή όλων των απαραίτητων οικονομικών στοιχείων του δημοσίου οργανισμού, εντός του οποίου θα εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα. Στη συνέχεια, είναι ιδιαίτερα σημαντική η συλλογή στοιχείων αναφορικά με την δομή και την λειτουργία του εν λόγω οργανισμού. Επίσης, η αρμόδια ομάδα εργασίας οφείλει να ενημερωθεί για το επίπεδο λειτουργίας των διαδικασιών του οργανισμού. Επιπλέον, βαρύνουσας σημασίας κρίνεται και η καταγραφή του προσωπικού, το οποίο διαθέτει γνώσεις λογιστικής και διπλογραφικού συστήματος. Τέλος, η ομάδα εργασίας πρέπει να ελέγξει τα περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού, προκειμένου να τα αποτιμήσει (Υπουργείο Εσωτερικών).

Στο επόμενο στάδιο, πραγματοποιείται η απογραφή έναρξης. Ειδικότερα, καταρτίζεται ο ισολογισμός του οργανισμού, με την αποτύπωση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του υπό εξέταση οργανισμού. Η εν λόγω διαδικασία πραγματοποιείται από την

αρμόδια επιτροπή, η οποία συγκροτείται από τον οργανισμό. Παρόλα αυτά, σε αυτό το βήμα κρίνεται απαραίτητη η οργάνωση της απογραφής, η καταγραφή της πάγιας περιουσίας, η νομική επεξεργασία όλων των στοιχείων, η ορθή αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η καταγραφή και η αποτίμηση τους, η ομαδοποίηση των παγίων στοιχείων ανά λογαριασμό, η έγκριση της απογραφής από την Διοίκηση, καθώς και η καταχώρηση των εν λόγω στοιχείων στο αρμόδιο μητρώο (Υπουργείο Εσωτερικών).

Στη συνέχεια, η αρμόδια ομάδα εργασίας προχωρά στην δημιουργία ενός λογιστικού σχεδίου. Το εν λόγω σχέδιο, πρέπει να κωδικοποιεί τα έργα προς εκτέλεση και υλοποίηση, καθώς και να ομαδοποιεί και διαμορφώνει τους λογαριασμούς του οργανισμού. Τέλος, είναι ιδιαίτερα σημαντική η αντιστοίχιση των κωδικών με τα έσοδα και τα έξοδα του οργανισμού (Υπουργείο Εσωτερικών).

Στο επόμενο στάδιο πραγματοποιείται η εξοικείωση με το νέο σύστημα, καθώς και η εκπαίδευση του προσωπικού για το εν λόγω σύστημα. Επίσης, κωδικοποιούνται οι διαφορές του απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος, προκειμένου να γίνει πιο κατανοητό το διπλογραφικό σύστημα στο προσωπικό του οργανισμού. Τέλος, στην εκπαίδευση του προσωπικού συμπεριλαμβάνεται η θεωρητική κατάρτιση του στο διπλογραφικό σύστημα, πρακτική εξάσκηση του, καθώς και η χρήση διαφόρων ειδικών εφαρμογών εκπαίδευσης, προκειμένου το προσωπικό να μπορέσει να εξοικειωθεί με το εν λόγω σύστημα (Υπουργείο Εσωτερικών).

Σημαντική είναι και η οργάνωση των υπηρεσιών. Ειδικότερα, είναι σημαντική η τήρηση όλων των διαδικασιών, οι οποίες σχετίζονται με την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών. Επίσης, στο εν λόγω στάδιο είναι ιδιαίτερα σημαντικός ο καθορισμός του υπευθύνου, ο οποίος θα πρέπει να συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα παραστατικά των προμηθευτών. Τέλος, κρίνεται απαραίτητη η σύσταση ταμειακών υπηρεσιών στον οργανισμό (Υπουργείο Εσωτερικών).

Βαρύνουσας σημασίας είναι και η παρακολούθηση των εργασιών της αποθήκης. Πιο συγκεκριμένα, είναι απαραίτητη η γνώση όλων των στοιχείων της οικονομικής διαχείρισης, καθώς και ο προσδιορισμός του κόστους στην Αναλυτική Λογιστική. Αυτό σημαίνει ότι είναι

απαραίτητη η ορθή μηχανοργάνωση της αποθήκης για την ορθολογική παρακολούθηση της (Υπουργείο Εσωτερικών).

Επίσης, η ομάδα εργασίας είναι επιφορτισμένη με την ορθή τήρηση των βιβλίων. Ειδικότερα, η εν λόγω ομάδα εργασίας οφείλει να τηρεί τα παρακάτω βιβλία (Υπουργείο Εσωτερικών):

- Το Γενικό Αναλυτικό Ημερολόγιο,
- Το αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών τάξεως - προϋπολογισμού,
- Το γενικό καθολικό,
- Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο,
- Το ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού,
- Το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, καθώς και
- Το μητρώο παγίων.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται τα στάδια για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος.

Στάδια εφαρμογής Διπλογραφικού Συστήματος

| Στάδια | Περιγραφή | Ανάλυση |
|----------------------------|--|---|
| Δημιουργία ομάδας εργασίας | Συμμετέχουν υπάλληλοι από τα οικονομικά τμήματα όλων των υπηρεσιών της Κεντρικής Κυβέρνησης. Ωστόσο, ο επικεφαλής δεν πρέπει να έχει άλλα καθήκοντα. | Τα καθήκοντα της ομάδας εργασίας είναι τα παρακάτω: <ul style="list-style-type: none"> • Καταγράφει την υπάρχουσα κατάσταση του φορέα. • Σχεδιάζει και οργανώνει την πορεία υλοποίησης του έργου. • Παρακολουθεί μαζί με την διοίκηση την πορεία υλοποίησης. • Προτρέπει τις αρμόδιες διευθύνσεις να προχωρήσουν στις απαιτούμενες ενέργειες για την μετάβαση στο |

| | | |
|---------------------------------|---|--|
| | | <p>διπλογραφικό σύστημα.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Τηρεί όλα τα βιβλία του διπλογραφικού συστήματος. • Επικοινωνεί με την Ομάδα Διοίκησης του Έργου. • Συμπληρώνει και προωθεί αναφορές προόδου. |
| Καταγραφή υπάρχουσας κατάστασης | <p>Η ομάδα εργασίας συλλέγει διάφορα στοιχεία, αναφορικά με την οικονομική κατάσταση του εκάστοτε φορέα.</p> | <p>Τα στοιχεία που συλλέγονται είναι τα εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Διάφορα οικονομικά στοιχεία. • Στοιχεία για την δομή και τη λειτουργία του φορέα. • Στοιχεία για το επίπεδο λειτουργίας του εκάστοτε φορέα. |
| Απογραφή έναρξης | <p>Σε αυτό το στάδιο συλλέγονται στοιχεία αναφορικά με το ενεργητικό και το παθητικό του φορέα, ώστε να συνταχθεί ο Ισολογισμός Έναρξης</p> | <p>Στο στάδιο αυτό απαιτούνται τα εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Οργάνωση της απογραφής. • Καταγραφή της πάγιας περιουσίας. • Νομική επεξεργασία όλων των στοιχείων. • Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. • Καταγραφή και αποτίμηση των παγίων στοιχείων κοινής χρήσης. • Καταγραφή των στοιχείων που ανήκουν σε τρίτους. • Ομαδοποίηση των στοιχείων. • Έγκριση από τη Διοίκηση. • Καταχώρηση στο |

| | | |
|--|---|---|
| | | μητρώο παγίων. |
| Δημιουργία λογιστικού σχεδίου – Αντιστοίχιση | Στο στάδιο αυτό πραγματοποιείται η δημιουργία του λογιστικού σχεδίου από την αρμόδια ομάδα εργασίας του αντίστοιχου φορέα και αντιστοίχιση των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού με τους κωδικούς του Διπλογραφικού Συστήματος | Ειδικότερα: <ul style="list-style-type: none"> • Απαιτείται η κωδικοποίηση των έργων. • Η διαμόρφωση των λογαριασμών, βάσει των αντίστοιχων αναγκών του φορέα. • Αντιστοίχιση των κωδικών έργων κατά έσοδα, έξοδα, υλικά, πάγια, απαιτήσεις, κρατήσεις, καθώς και προμήθειες. |
| Εξοικείωση με το νέο σύστημα - εκπαίδευση προσωπικού | Στο στάδιο αυτό πραγματοποιείται μία ενημέρωση για το νέο σύστημα στο προσωπικό του εκάστοτε φορέα, καθώς κωδικοποιούνται και οι επιμέρους διαφορές ανάμεσα στο απλογραφικό και στο διπλογραφικό σύστημα. Τέλος, τονίζεται και η αξιοπιστία του διπλογραφικού συστήματος καταχώρησης. | Σχετικά με την εκπαίδευση του προσωπικού, πρέπει να ισχύουν τα εξής: <ul style="list-style-type: none"> • Πρέπει να πραγματοποιηθεί μία θεωρητική εκπαίδευση αναφορικά με το διπλογραφικό σύστημα καταχώρησης. • Κρίνεται απαραίτητη η πρακτική εξάσκηση στη λειτουργία των προγραμμάτων εφαρμογής του εν λόγω συστήματος καταχώρησης. • Τέλος, κρίνεται απαραίτητη και η ύπαρξη διαφόρων ειδικών εφαρμογών εκπαίδευσης. |
| Οργάνωση Υπηρεσιών | Στο στάδιο αυτό πρέπει να οργανωθούν οι διάφορες υπηρεσίες του εκάστοτε φορέα, προκειμένου να χρησιμοποιήσουν άμεσα το | Ειδικότερα: <ul style="list-style-type: none"> • Πρέπει να τηρούνται όλες οι διαδικασίες προμήθειας των διαφόρων αγαθών και |

| | | |
|----------------------------------|--|--|
| | διπλογραφικό σύστημα καταχώρησης. | <p>υπηρεσιών.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Πρέπει να τηρούνται όλα τα παραστατικά των συναλλαγών. ● Κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη ενός οργανωμένου γραφείου προμηθειών. ● Πρέπει να δημιουργηθούν οι κατάλληλες αποθήκες. ● Κρίνεται απαραίτητη η σύσταση ταμειακής υπηρεσίας. |
| Οργάνωση αποθηκών | Στο στάδιο αυτό οργανώνονται οι αποθήκες βάσει των αναγκών του διπλογραφικού συστήματος. | <p>Απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Στην κωδικοποίηση των ειδών που θα καταγραφούν. ● Στην οργάνωση και στην ορθή απογραφή των ειδών. ● Στην οργάνωση και στην σωστή καταχώρηση των παραστατικών. |
| Μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων | Είναι το τελευταίο στάδιο εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Η επιτυχής εφαρμογή του προϋποθέτει την ομαλή πραγματοποίηση των προηγούμενων σταδίων. Τέλος, η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων πραγματοποιείται από την αντίστοιχη ομάδα εργασίας. | <p>Τα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά είναι τα παρακάτω:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Γενικό αναλυτικό ημερολόγιο. ● Αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών τάξεως. ● Γενικό καθολικό. ● Συγκεντρωτικό ημερολόγιο. ● Ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού. ● Βιβλίο απογραφών και ισολογισμού. ● Μητρώο παγίων. |

Πίνακας 3: Αναλυτική περιγραφή των σταδίων μετάβασης από το απλογραφικό σύστημα καταγραφής στο διπλογραφικό σύστημα καταγραφής για τους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης (Πηγή: Υπουργείο Εσωτερικών).

Διά μέσου των παραπάνω ενεργειών πραγματοποιείται η ομαλή μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα. Το διπλογραφικό σύστημα είναι ιδιαίτερα περίπλοκο ως προς την εφαρμογή του. Γι' αυτόν τον λόγο είναι ιδιαίτερα σημαντική η ορθή εκπαίδευση του προσωπικού για την μετάβαση από το ένα σύστημα στο άλλο. Τέλος, η κατάρτιση των λογαριασμών πρέπει να πραγματοποιείται από ιδιαίτερα καλούς και αποτελεσματικούς επαγγελματίες. Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναλυθεί η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης.

4.6. Ορισμός Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναλυθεί το Π.Δ. 15/2011 “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης”. Η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης είναι η επιλέξιμη από την Κυβέρνηση λογιστική μέθοδος για την εμφάνιση των οικονομικών πληροφοριών της. Είναι το λογιστικό σύστημα, το οποίο έχει ως βάση του την αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και εξόδων. Ειδικότερα, κατά την μέθοδο αυτή λογιστικοποιούνται οι αποκτήσεις κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, καθώς και οι επενδύσεις, τα διαθέσιμα, οι απαιτήσεις, οι παντός τύπου συμμετοχές του δημοσίου τομέα, καθώς και βεβαιωμένες και εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις (Φ.Ε.Κ., 2011).

Επιπλέον, κατά την μέθοδο αυτή αναγνωρίζονται ως έξοδα χρήσης όλες οι αγορές αναλώσιμων αποθεμάτων. Επίσης, είναι εφικτή η δημιουργία προβλέψεων για έξοδα καθώς και οι λοιπές υποχρεώσεις προς διάφορους φορείς. Τέλος, είναι εφικτή η μη δημιουργία αποσβέσεων (εκτός κι αν σχετίζονται με έξοδα πολυετούς απόσβεσης) (Φ.Ε.Κ., 2011).

Ειδικότερα, η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης έχει τους παρακάτω κανόνες λειτουργίας. Πιο συγκεκριμένα, ισχύουν οι παρακάτω λογιστικές αρχές. Δηλαδή (Φ.Ε.Κ., 2011, Α. Τσακλάγκανος,2006):

- ❖ **Η αρχή του ιστορικού κόστους.** Ειδικότερα, βάσει της συγκεκριμένης αρχής, οι λογιστικές εγγραφές που σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με αξίες κόστους κτήσης. Επιπλέον, η αξία κτήσης διατηρείται καθ' όλη τη διάρκεια της εν λόγω διαδικασίας. Τέλος, η αξία κτήσης εμφανίζεται σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις.
- ❖ **Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων.** Με αυτήν την αρχή τα έσοδα υπολογίζονται κατά την περίοδο πραγματοποίησης τους (δηλαδή σε δεδουλευμένη βάση) και όχι κατά την περίοδο της είσπραξης τους (δηλαδή σε ταμειακή βάση). Επίσης, τα έσοδα υπολογίζονται κατά την χρήση που βεβαιώθηκαν.
- ❖ **Η αρχή του συσχετισμού εσόδων - εξόδων.** Βάσει της συγκεκριμένης αρχής, για κάθε έσοδο κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να απεικονίζονται και τα αντίστοιχα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την δημιουργία του συγκεκριμένου εσόδου. Με αυτόν τον τρόπο, θα προσδιορίζεται με πιο εύκολο τρόπο το αποτέλεσμα χρήσης της συγκεκριμένης περιόδου.
- ❖ **Η αρχή της αντικειμενικότητας.** Βάσει της συγκεκριμένης αρχής, οι λογιστικές καταχωρήσεις πρέπει να στηρίζονται σε αντικειμενικά γεγονότα, τα οποία είναι επαληθεύσιμα. Πιο συγκεκριμένα, ως αντικειμενικά γεγονότα θεωρούνται οι διάφορες συναλλαγές.
- ❖ **Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.** Προκειμένου να είναι συγκρίσιμα τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, καθώς και τα αποτελέσματα χρήσεως κρίνεται απαραίτητη η μη μεταβολή των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται.
- ❖ **Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.** Στο σημείο αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθεί ότι η λογιστική χρήση είναι εκείνη η διαχειριστική περίοδος ανάμεσα σε δύο διαδοχικούς Ισολογισμούς. Παρόλα αυτά, προκειμένου να υπάρχει ακρίβεια ανάμεσα στα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων, πρέπει σε κάθε χρήση να υπολογίζονται εκείνα τα λογιστικά γεγονότα, τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την αντίστοιχη διάρκεια χρήσης. Η εν λόγω αρχή επιτυγχάνεται διά μέσου της αναγνώρισης των

δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, των προπληρωμένων εξόδων επόμενων χρήσεων, καθώς και των προεισπραχθέντων εσόδων επόμενων χρήσεων.

- ❖ **Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης.** Βάσει της συγκεκριμένης αρχής κρίνεται απαραίτητη η πλήρης και κατανοητή παρουσίαση όλων των σημαντικών πληροφοριών πάνω στις διάφορες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- ❖ **Η αρχή της συντηρητικότητας.** Κατά την συγκεκριμένη αρχή, κρίνεται απαραίτητη η εμφάνιση του Ισολογισμού, καθώς και των Αποτελεσμάτων Χρήσης της Κεντρικής Διοίκησης με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς.

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που εμφανίζονται στο Διπλογραφικό σύστημα, αυτές είναι οι παρακάτω. Δηλαδή (Φ.Ε.Κ., 2011):

- **Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης**, από την οποία αντλούμε πληροφορίες για την σύνθεση του ενεργητικού και του παθητικού καθώς και για την σύνθεση της Καθαρής Θέσης των Πολιτών.

Υπόδειγμα Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (ΚΧΘ)

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ | Ποσά 200X | Ποσά 200X-1 |
|--|-----------|-------------|
| ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | | |
| Μη κυκλοφορούν ενεργητικό | | |
| Γήπεδα, κτίρια, τεχνικά έργα | | |
| Εξοπλισμός | | |
| Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση | | |
| Μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές επενδύσεις | | |
| Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις | | |
| Δαπάνες πολυετούς απόσβεσης | | |
| Λοιπά στοιχεία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού | | |
| Κυκλοφορούν ενεργητικό | | |
| Χρεώστες | | |
| Επισφαλείς χρεώστες | | |
| Προκαταβολές | | |

| | | |
|--|--|--|
| Βραχυπρόθεσμες χρηματοοικονομικές επενδύσεις | | |
| Λοιπά στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού | | |
| Διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα | | |
| Σύνολο Ενεργητικού (I) | | |
| Λογαριασμοί Τάξεως Χρεωστικοί | | |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ | | |
| Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις | | |
| Μακροπρόθεσμα δάνεια | | |
| Λοιπές προβλέψεις | | |
| Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις | | |
| Πιστωτές | | |
| Βραχυπρόθεσμα δάνεια | | |
| Βραχυπρόθεσμο τμήμα μακρ/μων δανείων | | |
| Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις | | |
| Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | | |
| Σύνολο Υποχρεώσεων (II) | | |
| ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΠΟΛΙΤΩΝ (III=I-II) | | |
| Λογαριασμοί Τάξεως Πιστωτικοί | | |

Πίνακας 4: Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (ΚΧΘ) (Φ.Ε.Κ. 2011)

- Η **Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης**, από την οποία προκύπτουν πληροφορίες σχετικά με την προέλευση των εσόδων της Κεντρικής Διοίκησης και για τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίστηκε τα έξοδά της. Η συγκεκριμένη χρηματοοικονομική κατάσταση χρησιμοποιείται και για την πρόβλεψη της ικανότητας της Κεντρικής Διοίκησης να δημιουργεί χρηματικά διαθέσιμα.

Υπόδειγμα Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (ΚΧΕ)

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ (με ομαδοποίηση εξόδων κατά είδος) | | | |
|---|--------------|----------------|---------------|
| | Ποσά 200X | Ποσά 200X-1 | % μεταβολή |
| Άμεσοι Φόροι | | | |
| Έμμεσοι Φόροι | | | |
| Σύνολο Φορολογικών Εσόδων | | | |
| Επιχορηγήσεις από Ε.Ε. | | | |
| Λοιπά μη Φορολογικά Έσοδα | | | |
| Σύνολο μη Φορολογικών Εσόδων | | | |
| Σύνολο Λειτουργικών Εσόδων | | | |
| Αμοιβές – Παροχές Κεντρικής Διοίκησης | | | |
| Αμοιβές – Παροχές ΝΠΔΔ | | | |
| Παροχές Τρίτων | | | |
| Επιδότησεις – Επιχορηγήσεις | | | |
| Ασφάλιση και Περίθαλψη | | | |
| Επιστροφές – Αποδόσεις | | | |
| Συντάξεις Δημοσίων Υπαλλήλων – Λειτουργών | | | |
| Λοιπά Λειτουργικά Έξοδα & Λοιπές Δαπάνες | | | |
| Σύνολο Λειτουργικών Εξόδων | | | |
| Χρηματοοικονομικά Έξοδα & Τόκοι Δημοσίου Χρέους | | | |
| Αποτέλεσμα από Λειτουργικές Δραστηριότητες | | | |
| Κέρδη (Ζημίες) από Πώληση Παγίων | | | |
| Λοιπά Αποτελέσματα | | | |
| Σύνολο μη Λειτουργικών Αποτελεσμάτων | | | |
| Πλεόνασμα (Έλλειμμα) Περιόδου | | | |

Πίνακας 5: Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (ΚΧΕ) (Φ.Ε.Κ. 2011)

- Η **Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών**, από την οποία οι χρήστες αντλούν πληροφορίες για την συνολική μεταβολή του Καθαρού Ενεργητικού, με την παρουσίαση χωριστά της μεταβολής του Καθαρού Ενεργητικού που προκύπτει από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης από τις μεταβολές που καταλογίσθηκαν απευθείας στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Υπόδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών (ΚΜΚΘΠ)

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΠΟΛΙΤΩΝ | | | |
|--|--------------|----------------|---------------|
| | Ποσά 200X | Ποσά 200X-1 | % μεταβολή |
| Υπόλοιπα αρχής χρήσης | | | |
| Πλεόνασμα (Έλλειμμα) από ΚΧΕ | | | |
| Επιδοτήσεις ΕΕ (Επιδοτήσεις Χρήσης Μείον Αποσβεσμένες Επιδοτήσεις Χρήσης) | | | |
| Άμεσες Πιστώσεις (Χρεώσεις) στην ΚΘΠ | | | |
| Υπόλοιπα τέλους χρήσης | | | |

Πίνακας 6: Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών (ΚΜΚΘΠ)(Φ.Ε.Κ. 2011)

- Η **Κατάσταση Ταμειακών Ροών**, από την οποία αντλούνται πληροφορίες για τις ταμειακές εισροές, τα στοιχεία εξαιτίας των οποίων έγιναν πληρωμές καθώς και το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων που υπάρχει σε κάθε οικονομικό έτος. Η συγκεκριμένη κατάσταση δίνει την δυνατότητα στους χρήστες να διαπιστώσουν από πού αντλήθηκαν τα χρηματικά διαθέσιμα τα οποία χρηματοδότησαν τις δραστηριότητες της Κεντρικής Κυβέρνησης και τον τρόπο με τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν.

Υπόδειγμα Κατάστασης Ταμειακών Ροών (ΚΤΡ)

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (κατά είδος πληρωμής) | | | |
|--|--------------|----------------|---------------|
| | Ποσά 200X | Ποσά 200X-1 | % μεταβολή |
| | | | |

| | | | |
|---|--|--|--|
| A. Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες | | | |
| Εισπράξεις από φόρους | | | |
| Εισπράξεις από Ε.Ε. | | | |
| Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογικά έσοδα | | | |
| Εισπράξεις από χρηματοδοτικά εργαλεία | | | |
| Εισπράξεις από τόκους | | | |
| Προεισπράξεις – Προπληρωμές | | | |
| Πληρωμές για Προκαταβολές & Πάγιες Προκαταβολές | | | |
| Πληρωμές για Αμοιβές – Κεντρική Διοίκηση | | | |
| Πληρωμές για Αμοιβές – ΝΠΔΔ | | | |
| Πληρωμές για παροχές τρίτων | | | |
| Πληρωμές για λοιπά λειτουργικά έξοδα και λοιπές δαπάνες | | | |
| Πληρωμές για Επιδοτήσεις – Επιχορηγήσεις | | | |
| Πληρωμές για ασφάλιση και περίθαλψη | | | |
| Πληρωμές για επιστροφές – αποδόσεις | | | |
| Πληρωμές για συντάξεις δημοσίων υπαλλήλων – λειτουργών | | | |
| Πληρωμές για τόκους και συναφή έξοδα | | | |
| Καθαρές Εισπράξεις (Πληρωμές) από Λειτουργικές Δραστηριότητες | | | |
| | | | |
| B. Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες | | | |
| Εισπράξεις από πώληση παγίων και επενδύσεων | | | |
| Πληρωμές για αγορά παγίων και επενδύσεων | | | |
| Καθαρές Εισπράξεις (Πληρωμές) για Επενδυτικές Δραστηριότητες | | | |

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
| Καθαρές Εισπράξεις (Πληρωμές) από Λειτουργικές & Επενδυτικές Δραστηριότητες | | | |
| | | | |
| Γ. Ταμειακές Ροές από Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες | | | |
| Εισπράξεις από δάνεια και παρεμφερή εργαλεία | | | |
| Πληρωμές για δάνεια και παρεμφερή εργαλεία | | | |
| Καθαρές Εισπράξεις (Πληρωμές) για χρηματοδοτικές δραστηριότητες | | | |
| Εισροές (Εκροές) απευθείας στην ΚΘΠ | | | |
| Καθαρή μεταβολή στα χρηματικά διαθέσιμα | | | |
| Χρηματικά διαθέσιμα αρχής περιόδου | | | |
| Χρηματικά διαθέσιμα τέλους περιόδου | | | |

Πίνακας 7: Υπόδειγμα Κατάστασης Ταμειακών Ροών (ΚΤΡ) (Φ.Ε.Κ. 2011)

- Το **Προσάρτημα**, δίνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται ώστε να κατανοηθούν οι ανωτέρω Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης,

Πιο συγκεκριμένα, οι παραπάνω χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση αναφορικά με το ενεργητικό, το παθητικό, το καθαρό ενεργητικό, τα έσοδα, τα έξοδα, καθώς και τις ταμειακές ροές της Κεντρικής Διοίκησης, σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Τέλος, οι εν λόγω χρηματοοικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας (Φ.Ε.Κ., 2011).

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αποσαφηνιστούν ορισμένες έννοιες αναφορικά με την Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης. Πιο συγκεκριμένα (Φ.Ε.Κ., 2011):

- **Έξοδα:** α) οι δαπάνες, οι δαπάνες επενδύσεων και χρεολυσίων, β) οι δαπάνες σταθερού και διαρκούς χαρακτήρα, γ) οι αγορές αποθεμάτων, δ) τα δεδουλευμένα έξοδα, καθώς και ε) οι δαπάνες, οι οποίες εξοφλούνται με Χρηματικά Εντάλματα Προπληρωμής.
- **Υποχρεώσεις:** α) το Δημόσιο Χρέος, β) οι θεσμοθετημένες αποδόσεις υπέρ τρίτων, οι οποίες δεν έχουν εκπληρωθεί, γ) τα χρηματικά εντάλματα, καθώς και λοιποί τίτλοι πληρωμής, δ) οι δεδουλευμένες δαπάνες (με εκδοθέντες τίτλους πληρωμής), ε) οι αθεώρητες δεδουλευμένες δαπάνες, στ) οι οφειλόμενες αποδοχές προσωπικού, καθώς και ζ) τα ποσά που αφορούν λογαριασμούς τρίτων.
- **Έσοδα:** Περιλαμβάνονται εκείνα τα ποσά, τα οποία βεβαιώνονται κατά τον χρόνο είσπραξης τους. Επιπλέον, ανήκουν και εκείνα τα ποσά τα οποία γίνονται απαιτητά από τον Δημόσιο τομέα.
- **Απαιτήσεις:** α) τα βεβαιωθέντα έσοδα, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί, β) τα ποσά που χορηγούνται για την παντός τύπου πραγματοποίηση δαπανών για λογαριασμό του Δημοσίου τομέα, γ) διάφορες προκαταβολές, δ) άμεσες και έμμεσες πληρωμές, καθώς και ε) δάνεια σε διάφορους φορείς.

Όσον αφορά το σύστημα λογιστικής καταγραφής, κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικών για την απόδειξη της πραγματοποίησης εσόδων, εξόδων, εισπράξεων, καθώς και πληρωμών. Πιο συγκεκριμένα, τα παραστατικά εγγραφών είναι τα παρακάτω (Φ.Ε.Κ., 2011):

- ❖ Τα Χρηματικά Εντάλματα,
- ❖ Τα Χρηματικά Εντάλματα Προπληρωμής,
- ❖ Τα Χρηματικά Εντάλματα Συμψηφιστικών Εγγραφών,
- ❖ Οι καταστάσεις μισθοδοσίας,
- ❖ Οι διάφορες καταστάσεις δαπανών (σταθερού ή περιοδικού χαρακτήρα).

Επιπλέον, τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται στο Διπλογραφικό Σύστημα είναι τα παρακάτω (Φ.Ε.Κ., 2011):

- Το Ημερολόγιο,
- Το Καθολικό,
- Το Ισοζύγιο,
- Το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, καθώς και

➤ Το Μητρώο παγίων.

Το λογισμικό που χρησιμοποιείται πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στο λογιστικό σχέδιο που παρουσιάζεται στο Π.Δ. 15/2011 και να παρέχει τη δυνατότητα ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών βάσει του Σχεδίου Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής. Κατά την έναρξη της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής της Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, η κατάρτιση της απογραφής και της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης Έναρξης της Κεντρικής Διοίκησης αποτυπώνονται σύμφωνα με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Ταυτόχρονα παρακολουθούνται και οι κωδικοί αριθμοί (ΚΑΕ) του Προϋπολογισμού σύμφωνα με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Τέλος, η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων πραγματοποιείται ως εξής. Αρχικά, πραγματοποιείται η εισαγωγή των δεδομένων κάθε χρηματοοικονομικής πράξης. Τέλος, με το πέρας της οριστικοποίησης των λογιστικών εγγραφών, πραγματοποιείται η εκτύπωση των στοιχείων (Φ.Ε.Κ., 2011).

| ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΦΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ | | | | | | | |
|---|---------|--|---|---|--|---------------------------|---------------------------------------|
| ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ | | | | | | | |
| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ | | | | ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ | | ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ | |
| ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ | | | ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ | | Οργανικά έξοδα κατ' είδος | Οργανικά έσοδα κατ' είδος | |
| Ομάδα 1 | Ομάδα 2 | Ομάδα 3 | Ομάδα 4 | Ομάδα 5 | Ομάδα 6 | Ομάδα 7 | Ομάδα 8 |
| 10. Εδαφικές εκτάσεις | | 30..... | 40. Καθαρή θέση πολιτών | 50. Προμηθευτές | 60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού – Συντάξεις | 70. Άμεσοι φόροι | 80. Γενική εκμ/ση |
| 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα | | 31. Απαιτήσεις από φόρους, κοινωνικούς πόρους, επιχορηγήσεις & | 41. Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής | 51. Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου | 61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων | 71. Έμμεσοι φόροι | 81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |

| | | | | | | | |
|---|--|---|-----------------------------------|--|---|--|--|
| | | παρεπόμενες ασχολίες | | | | | |
| 12. Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | | 32..... | 42. Αποτελέσματα εις νέο | 52. Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων | 62. Παροχές τρίτων | 72. Μη φορολογικά έσοδα | 82. Έξοδα – έσοδα προηγούμενων χρήσεων |
| 13. Μεταφορικά Μέσα | | 33. Χρεώστες διάφοροι | 43. Επιχορηγήσεις επενδύσεων | 53. Πιστωτές διάφοροι | 63. Αναλώσεις αποθεμάτων – Προμήθειες αγαθών | 73. Έσοδα από Υπηρεσίες | 83. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους |
| 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | | 34. Χρεόγραφα | 44. Προβλέψεις | 54. | 64. Διάφορα έξοδα | 74. Έσοδα από επιχορηγήσεις | 84. Έσοδα από προβλέψεις |
| 15. Ακτινοποιήσεις εις υπό εκτέλεση | | 35. Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων | 45. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | 55. Ασφαλιστικοί οργανισμοί | 65. Τόκοι και συναφή έξοδα | 75. Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες, δωρές και κληροδοτήματα | 85..... |
| 16. Άυλα περιουσιακά στοιχεία και έξοδα πολυετούς απόσβεσης | | 36. Μεταβατικοί Λογαριασμοί ενεργητικού | 46..... | 56. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού | 66. Αποσβέσεις | 76. Έσοδα κεφαλαίων και συμμετοχών | 86. Αποτελέσματα Χρήσης |
| 17. Πάγια ενόπλων δυνάμεων | | 37..... | 47..... | 57..... | 67. Χρηματοδοτήσεις – Παροχές – Χορηγίες – Επιχορηγήσεις – Επιδότησεις | 77..... | 87..... |
| 18. Τίτλοι πάγιας επένδυσης και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις | | 38. Χρηματικά διαθέσιμα | 48. Λογαριασμοί συνδέσμου | 58. Λογαριασμός περιοδικής κατανομής | 68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως | 78..... | 88..... |
| 19. Προμήθειες παγίων στοιχείων υπό | | 39..... | 49..... | 59..... | 69..... | 79..... | 89. Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης |

| | | | | | | | |
|-------------|--|--|--|--|--|--|--|
| τακτοποίηση | | | | | | | |
|-------------|--|--|--|--|--|--|--|

Πίνακας 8: Διάγραμμα Διάρθρωσης του Σχεδίου Λογαριασμών (Φ.Ε.Κ. 2011)

Επίσης, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι διά μέσου του συγκεκριμένου συστήματος, η πληροφόρηση που αντλείται από τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς είναι πιο αποτελεσματική και αντικειμενική. Επιπλέον, είναι εφικτή και η ορθότερη διενέργεια ελέγχων στα βιβλία των δημοσίων οργανισμών, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4.7. Συμπερασματικά Σχόλια

Σε αυτό το κεφάλαιο εξετάστηκε ο ορισμός, ο τρόπος λειτουργίας και το πεδίο εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος, καθώς επίσης και η εφαρμογή στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και ο ορισμός της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης.

Στο επόμενο κεφάλαιο θα εξεταστούν αναλυτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Κεφάλαιο 5: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα

5.1. Εισαγωγή

Στο σημείο αυτό της μελέτης θα αναλυθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πιο συγκεκριμένα, θα οριστεί το εννοιολογικό πλαίσιο τους. Στη συνέχεια, θα δοθούν οι κανόνες που διέπουν την εφαρμογή τους. Τέλος, θα δοθούν ορισμένα παραδείγματα Δ.Λ.Π. Και θα περιγραφεί ο τρόπος εφαρμογής τους στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα είναι ιδιαίτερα σημαντικά. Και αυτό, διότι θεσπίζουν τους βασικούς κανόνες λειτουργίας του Δημοσίου Τομέα και ομαλοποιούν τις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Από την άλλη πλευρά, οδηγούν στην πιο αξιόπιστη παροχή πληροφορίας για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Δημοσίου Τομέα.

5.2. Ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Πιο συγκεκριμένα, ο όρος “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς” αντικατέστησε τον όρο “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα” το 2005 στην Ευρωπαϊκή Ένωση (και για τις 27 χώρες, οι οποίες ήταν τότε κράτη - μέλη) (Νεγκάκης, 2015).

Ειδικότερα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) αποτελούν μία ιδιαίτερα ευρεία κατηγορία λογιστικών προτύπων, τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτά εφαρμόζονται πρακτικά από έναν ιδιαίτερα σημαντικό αριθμό επιχειρηματικών μονάδων, οι οποίες εδρεύουν σε έναν συγκεκριμένο αριθμό κρατών, σε παγκόσμιο επίπεδο (Νεγκάκης, 2015).

Η χρησιμότητα των Δ.Π.Χ.Α. είναι ιδιαίτερα μεγάλη. Και αυτό, διότι εξασφαλίζεται μία ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση και επίλυση όλων των πρακτικών ζητημάτων. Με αυτόν τον τρόπο, δύναται να αποφευχθεί η παραπλάνηση των εμπλεκόμενων μελών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η πιθανή δημιουργία λογιστικής απάτης. Επιπλέον, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. οδηγεί στην παροχή πληροφοριών αναφορικά με την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα χρήσης, καθώς και των καταστάσεων ταμειακών ροών ενός οργανισμού, με αποτέλεσμα να λαμβάνονται οι κατάλληλες αποφάσεις, οι οποίες σχετίζονται με επενδύσεις (Νεγκάκης, 2015; Καραγιώργος, Πετρίδης, 2010).

Από την άλλη πλευρά, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. ενισχύεται η προστασία των επενδυτών καθώς και η δημιουργία κλίματος ασφάλειας σε όλες τις χρηματοπιστωτικές αγορές. Επιπλέον, η εφαρμογή των εν λόγω προτύπων ενισχύει την διακίνηση κεφαλαίων χωρίς περιορισμούς στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια. Ένα άλλο βασικό πλεονέκτημα των Δ.Π.Χ.Α. είναι η ενίσχυση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρηματικών μονάδων σε ισότιμη βάση για την δυναμική εξεύρεση διαθέσιμων πόρων, σε όλες τις κεφαλαιαγορές (Νεγκάκης, 2015).

Όσον αφορά την Ελλάδα, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθεί ότι όλες οι λογιστικές αρχές, καθώς και οι κανόνες είναι αποτέλεσμα της εξέλιξης της λογιστικής, καθώς και της υφιστάμενης νομοθεσίας. Με την εφαρμογή του γάλλο - γερμανικού μοντέλου λογιστικής τυποποίησης εξασφαλίζεται μία ενιαία και ομοιόμορφη επίλυση όλων των λογιστικών ζητημάτων των οργανισμών και τηρείται η ορθή πληροφόρηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Νεγκάκης, 2015; Ντζανάτος, 2008).

Ειδικότερα, οι νομοθετικές διατάξεις, οι οποίες καθιέρωσαν τους γενικούς λογιστικούς κανόνες, καθώς και τις γενικές λογιστικές αρχές είναι οι παρακάτω. Δηλαδή (Νεγκάκης, 2015):

- Ο Ν. 4308/14 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”,
- Ο Ν. 2190/20 “Περί Ανωνύμων Εταιριών”,
- Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών,
- Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καθώς και
- Η 4η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αυτές συντάσσονται με σαφήνεια, λαμβάνοντας υπόψη την βασική αρχή του δεδουλευμένου, της συνέχισης της οικονομικής δραστηριότητας, της συνέπειας της εφαρμογής όλων των ισχυουσών λογιστικών πολιτικών, της αναγνώρισης και αποτίμησης των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης, της αναγνώρισης των αρνητικών προσαρμογών της αξίας των στοιχείων του Παθητικού και των λοιπών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια χρήσης, καθώς και της δυνατότητας προσαρμογής των ποσών της προηγούμενης περιόδου χρήσης, ώστε να είναι συγκρίσιμα (Νεγκάκης, 2015).

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφερθούν ορισμένα στοιχεία για το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.). Πιο συγκεκριμένα, θεσπίστηκε από τα άρθρα 47 - 48 του νόμου 1041/80, βάσει των οποίων οριζόταν με σαφήνεια τόσο η έννοια, όσο και ο σκοπός τους. Επιπλέον, το περιεχόμενο, η μορφή, καθώς και η λειτουργία τους προσδιοριζόταν με σαφήνεια βάσει του προεδρικού διατάγματος 1123/80. Στη συνέχεια, δημιουργήθηκαν και εφαρμόστηκαν τα επιμέρους κλαδικά λογιστικά σχέδια, τα οποία είχαν ως απώτερο σκοπό την ενιαία λογιστική τυποποίηση (Νεγκάκης, 2015; Καραγιώργος, Πετρίδης, 2010).

Από την άλλη πλευρά, η ελληνική νομοθεσία επέβαλε την εφαρμογή του Γ.Λ.Σ. για την ορθή και αξιόπιστη τήρηση των λογιστικών βιβλίων των επιχειρηματικών μονάδων που ελέγχονταν από εταιρείες ορκωτών ελεγκτών. Παρόλα αυτά, υπήρχε και η δυνατότητα της προαιρετικής εφαρμογής του από τους οργανισμούς (Νεγκάκης, 2015).

Τα βασικά χαρακτηριστικά του Γ.Λ.Σ. είναι τα παρακάτω. Δηλαδή (Νεγκάκης, 2015):

- ❖ Κυριαρχεί μία τάση γενικότητας ως προς την εφαρμογή.
- ❖ Ένα άλλο βασικό γνώρισμα είναι η ελαστικότητα, καθώς και η προσαρμοστικότητα.
- ❖ Τηρείται η αρχή της επαρκούς πληρότητας.
- ❖ Κυριαρχεί η σαφήνεια.
- ❖ Τέλος, υπάρχει μία έντονη ταχύτητα ως προς την συγκέντρωση της απαραίτητης πληροφορίας.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π., καθώς και των Δ.Π.Χ.Α. πραγματοποιείται από τις εταιρείες, οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Επίσης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται υποχρεωτικά για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών από το 2004. Παρόλα αυτά, εξαιτίας της έντονης καθυστέρησης στην εφαρμογή τους, κυρίως για την προετοιμασία των επιχειρηματικών μονάδων, καθυστέρηση η απόλυτη εφαρμογή τους, έως και το έτος 2005 (Νεγκάκης, 2015).

Βάσει των παραπάνω ήταν εφικτή η διασφάλιση της ορθής σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών οργανισμών. Από την άλλη πλευρά, με αυτόν τον τρόπο ήταν εφικτή η ορθή πληροφόρηση, καθώς και η τήρηση της διαφάνειας. Τέλος, ήταν εφικτή και η αποτελεσματική και εύρυθμη λειτουργία της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς (Νεγκάκης, 2015; Ντζανάτος, 2008).

Ένα άλλο βασικό στοιχείο, το οποίο οδηγεί στην υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η δυνατότητα ανταγωνισμού σε ισότιμη βάση των ελληνικών επιχειρηματικών μονάδων, η οποία οδηγεί στην εφικτή εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων.

Τέλος, με τη χρήση τους είναι εφικτή η προαγωγή της συγκρισιμότητάς τους, με τις αντίστοιχες καταστάσεις εταιρειών από χώρες του εξωτερικού (Νεγκάκης, 2015).

5.3. Κανόνες Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Όσον αφορά την διαδικασία έκδοσης των Δ.Π.Χ.Α. ισχύουν τα παρακάτω. Πιο συγκεκριμένα, κρίνεται απαραίτητη η δημόσια διαβούλευση του προτύπου και στη συνέχεια η δημοσίευση των σχολίων, τα οποία σχετίζονται με το πρότυπο και τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη για την έκδοση του τελικού κειμένου (Νεγκάκης, 2015; Ντζανάτος, 2008).

Ειδικότερα, η θεματολογία των προτύπων προκύπτει βάσει των παρακάτω παραγόντων. Δηλαδή (Νεγκάκης, 2015):

- Εξαιτίας της ύπαρξης δυνητικών ελλείψεων κατά τον υπάρχοντα τρόπο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Λόγω της σημαντικότητας του εξεταζόμενου ζητήματος από τα εμπλεκόμενα μέρη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Ο αριθμός των χρηματοοικονομικών οντοτήτων, που ενδέχεται να επηρεαστούν από την καθιέρωση του συγκεκριμένου προτύπου.
- Επιπλέον, ο αριθμός των θεσμικών πλαισίων που επηρεάζονται από το εν λόγω πρότυπο διαδραματίζει σημαντικό ρόλο.
- Τέλος, η επίδραση της εφαρμογής της πρότασης στα αποτελέσματα των οικονομικών οργανισμών διαδραματίζει σημαντικό ρόλο.

Όπως προαναφέρθηκε είναι ιδιαίτερα σημαντική η δημοσίευση ενός προσχεδίου του προτύπου. Ειδικότερα, το προσχέδιο κρίνεται απαραίτητο να έχει ανάλογη μορφή με το πρότυπο. Και αυτό, διότι το προσχέδιο είναι το κυριότερο όργανο διαβούλευσης για ένα λογιστικό πρότυπο (Νεγκάκης, 2015; Καραγιώργος, Πετρίδης, 2010).

Στη συνέχεια, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πρέπει να δημιουργήσει ένα πρότυπο, το οποίο (Νεγκάκης, 2015):

- Οφείλει να απαρτίζεται από όλα τα απαιτούμενα βήματα, τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την ανάπτυξη και δημιουργία των αντίστοιχων προτάσεων, καθώς και από τα

συμπεράσματα, τα οποία είναι αποτέλεσμα των δημόσιων συνεδριάσεων των συμβουλευτικών ομάδων, καθώς και του Γνωμοδοτικού Συμβουλίου.

- Πρέπει να επιβεβαιώνει τα αίτια (κατά περίπτωση), για τα οποία δεν κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη συμβουλευτικής ομάδας, καθώς και η πραγματοποίηση έρευνας.
- Πρέπει να προτείνει την προβλεπόμενη περίοδο υλοποίησης και διαβούλευσης του προσχεδίου.

Στη συνέχεια, μόλις εξασφαλιστεί η επίλυση των παραπάνω ζητημάτων, ξεκινά η προετοιμασία του προσχεδίου από το τεχνικό προσωπικό. Παρόλα αυτά, σε αντίθετη περίπτωση το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οφείλει να (Νεγκάκης, 2015):

- ❖ Αναλύσει όλα τα σημαντικά ζητήματα, τα οποία προέκυψαν κατά την περίοδο διαβούλευσης και τα οποία απαιτούν περαιτέρω επεξεργασία.
- ❖ Προσδιορίζει εάν εκείνα τα ζητήματα έχουν αναλυθεί επαρκώς καθώς και τις επιμέρους συνέπειες των αλλαγών, που πρέπει να πραγματοποιηθούν στο εν λόγω πρότυπο. Μάλιστα πρέπει να ζητηθεί και η γνώμη των όλων εμπλεκόμενων μερών.
- ❖ Εξετάσει με ποιο τρόπο οι διάφορες αντιλήψεις έχουν προβληθεί επαρκώς στο σχέδιο έκθεσης και αν έχουν συζητηθεί και εξεταστεί, ώστε να εκδοθούν τα επιμέρους συμπεράσματα.

Τα υποχρεωτικά μέρη που πρέπει να διαθέτει ένα λογιστικό πρότυπο είναι τα παρακάτω. Δηλαδή (Νεγκάκης, 2015):

- Πρέπει να διαθέτει τις αρχές και τις ανάλογες οδηγίες εφαρμογής.
- Πρέπει να αναφέρονται οι όροι, οι οποίοι προσδιορίζονται εντός του προτύπου.
- Τέλος, πρέπει να αναγράφονται η ημερομηνία έναρξης ισχύος, καθώς και οι αντίστοιχες μεταβατικές παράγραφοι.

Επίσης, όταν εκδίδεται ένα νέο πρότυπο (ή και μία τροποποιητική πράξη ενός υφιστάμενου προτύπου), τότε συνοδεύεται και από αναθεωρήσεις σε άλλα πρότυπα. Επιπλέον, συνοδεύεται και από ένα επιπρόσθετο υλικό (το οποίο όμως δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα), δηλαδή: α) πίνακας περιεχομένων, β) εισαγωγή, γ) συμπεράσματα, καθώς και δ) αντίθετες απόψεις (Νεγκάκης, 2015).

Με το πέρας της οριστικοποίησης και της έκδοσης του προτύπου, τα μέλη του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και το τεχνικό προσωπικό πραγματοποιούν ορισμένες συναντήσεις με τα εμπλεκόμενα μέρη, καθώς και με τους επιμέρους φορείς θέσπισης τους, ώστε να κατανοήσουν τα θέματα, που έχουν προκύψει από την πρακτική εφαρμογή του εν λόγω προτύπου (Νεγκάκης, 2015; Ντζανάτος, 2008).

Τέλος, οι διερμηνείες των προτύπων συντάσσονται από την αντίστοιχη επιτροπή. Παρόλα αυτά, πρέπει να επικυρωθούν από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επιπλέον, τηρείται η ίδια διαδικασία με εκείνη της δημιουργίας ενός προτύπου. Τέλος, σε μία διερμηνεία περιλαμβάνονται (Νεγκάκης, 2015):

- ❖ Η περίληψη των θεμάτων που πρόκειται να συζητηθούν,
- ❖ Η συμφωνία που πραγματοποιήθηκε,
- ❖ Οι παραπομπές σε σχετικά πρότυπα,
- ❖ Η ημερομηνία μετάβασης, καθώς και
- ❖ Οι αντίστοιχες διατάξεις.

5.4. Παραδείγματα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στο συγκεκριμένο σημείο της διατριβής θα παρουσιαστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία βρίσκονται σε ισχύ. Επιπλέον, θα αναφερθούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα στοιχεία της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών, καθώς και τα στοιχεία της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

| Δ.Λ.Π. | Περιγραφή |
|---------------|--|
| Δ.Λ.Π. 1 | Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων |
| Δ.Λ.Π. 2 | Αποθέματα |
| Δ.Λ.Π. 7 | Κατάσταση Ταμειακών Ροών |

| | |
|-----------|--|
| Δ.Λ.Π. 8 | Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη |
| Δ.Λ.Π. 10 | Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού |
| Δ.Λ.Π. 11 | Συμβάσεις Κατασκευής |
| Δ.Λ.Π. 12 | Φόροι Εισοδήματος |
| Δ.Λ.Π. 16 | Ενσώματα Πάγια |
| Δ.Λ.Π. 17 | Μισθώσεις |
| Δ.Λ.Π. 18 | Έσοδα |
| Δ.Λ.Π. 19 | Παροχές σε Εργαζόμενους |
| Δ.Λ.Π. 20 | Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης |
| Δ.Λ.Π. 21 | Οι Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος |
| Δ.Λ.Π. 23 | Κόστος Δανεισμού |
| Δ.Λ.Π. 24 | Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών |
| Δ.Λ.Π. 26 | Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία |
| Δ.Λ.Π. 27 | Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις |
| Δ.Λ.Π. 28 | Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες |
| Δ.Λ.Π. 29 | Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες |
| Δ.Λ.Π. 32 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση |
| Δ.Λ.Π. 33 | Κέρδη ανά Μετοχή |
| Δ.Λ.Π. 34 | Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά |
| Δ.Λ.Π. 36 | Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων |
| Δ.Λ.Π. 37 | Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία |

| | |
|-----------|---|
| Δ.Λ.Π. 38 | Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία |
| Δ.Λ.Π. 39 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση |
| Δ.Λ.Π. 40 | Επενδύσεις σε Ακίνητα |

Πίνακας 9: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ (Πηγή: Νεγκάκης, 2015).

5.5. Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Στο σημείο αυτό της ανάλυσης θα αναφερθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που χρησιμοποιούνται στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Αυτά είναι γνωστά ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και αφορούν λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται από το Δημόσιο Τομέα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα αφορούν πρότυπα που στηρίζονται στην λογιστική του δεδουλευμένου και πρότυπο που στηρίζεται στην λογιστική ταμειακής βάσης (Νεγκάκης, 2015).

Ειδικότερα, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, παρουσιάζονται οι διάφορες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι επιμέρους Λογιστικές Πολιτικές. Επίσης, εμφανίζονται όλες οι οικονομικές συναλλαγές των φορέων του δημοσίου τομέα. Τέλος, παρουσιάζονται τυχόν λάθη και παραλείψεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στον παρακάτω πίνακα θα παρατεθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Δηλαδή.

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. | Περιγραφή |
|-------------------|--|
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 1 | Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων |

| | |
|---------------|---|
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 2 | Καταστάσεις Ταμειακών Ροών |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 3 | Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 4 | Τα Αποτελέσματα των Μεταβολών στις Συναλλαγματικές Ισοτιμίες |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 5 | Κόστη Δανεισμού |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 6 | Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 7 | Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 8 | Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 9 | Έσοδα από Συναλλαγές |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 10 | Χρηματοοικονομική Αναφορά σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 11 | Συμβάσεις Κατασκευής |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 12 | Αποθέματα |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 13 | Μισθώσεις |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 14 | Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 15 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναφορά και Παρουσίαση |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 16 | Επενδύσεις σε Ακίνητα |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 17 | Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμός |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 18 | Αναφορά κατά Τομέα |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 19 | Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 20 | Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 21 | Απομείωση της Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων που δεν Δημιουργούν Ταμειακές Ροές |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 22 | Αναφορά Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για τη Γενική Κυβέρνηση |

| | |
|---------------|--|
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 23 | Έσοδα από μη - Συναλλαγματικές Πράξεις (Φόροι και Μεταφορές) |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 24 | Παρουσίαση Πληροφοριών για τους Προϋπολογισμούς στις Οικονομικές Καταστάσεις |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 25 | Παροχές σε Εργαζόμενους |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 26 | Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Ταμειακές Ροές |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 27 | Γεωργία |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 28 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 29 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση & Επιμέτρηση |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 30 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 31 | Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία |
| Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 32 | Συμφωνίες Παραχώρησης: Εκχωρητής |

Πίνακας 10: Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα που είναι σε ισχύ (Πηγή: Νεγκάκης, 2015).

Τα παραπάνω Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα αφορούν πρότυπα που βασίζονται στην δεδουλευμένη λογιστική και πρότυπο που εφαρμόζεται βάσει της λογιστικής ταμειακής βάσης. Παρόλα αυτά, δεν μπορούν να εφαρμοστούν με την παρούσα μορφή σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Νεγκάκης, 2015).

5.6. Σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι προσαρμοσμένα για χρήση στο ελληνικό δημόσιο. Ωστόσο, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα, έχουν σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο, ώστε να χρησιμοποιούνται σε όλες τις χώρες. Παρόλα αυτά, δεν είναι εύκολη η εφαρμογή τους

στην Ευρωπαϊκή Ένωση, λόγω των διαρθρωτικών διαφορών που υπάρχουν ως προς τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η εφαρμογή των IPSAS θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις εκθέσεις οικονομικών αναφορών του δημόσιου τομέα. Οι κυριότερες από τις αλλαγές αυτές είναι οι εξής:

- Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από κάθε οντότητα του δημόσιου τομέα στις οποίες θα απεικονίζεται η πραγματική οικονομική θέση και απόδοση της.
- Εφαρμογή της βασικής λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων. Η εφαρμογή της αρχής αυτής θα επιφέρει επανάσταση στο Δημόσιο Τομέα που εφαρμόζει το Δημόσιο Λογιστικό.

Ας δούμε ένα παράδειγμα: Έστω ότι το Ελληνικό Δημόσιο εκδίδει την 1.7.X1 ομόλογο ονομαστικής αξίας 1.000.000.000€ ετήσιας διάρκειας με επιτόκιο 5%.

Λογιστικός χειρισμός τόκων: Με το σημερινό καθεστώς, οι τόκοι του ομολόγου ποσού 50.000.000€ (1.000.000.000 x 5%) θα καταβληθούν στη λήξη 30.6.X2 και θα επιβαρύνουν εξ ολόκληρου την επομένη λογιστική περίοδο X2.

Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων, οι αναλογούντες στη χρήση X1 τόκοι ποσού 25.000.000€ (1.7-31.12.X1 πόσο 1.000.000.000 x 5% x 6/12) θα επιβαρύνουν τη λογιστική περίοδο X1 και το υπόλοιπο πόσο τόκων 25.000.000€ θα επιβαρύνει την επομένη λογιστική περίοδο X2).

Παράδειγμα 2:

Έστω ότι το Ελληνικό Δημόσιο προμηθεύεται την 1.10.X1 αναλώσιμα υλικά συνολικής αξίας 5.000.000€ από προμηθευτή. Το τίμημα εξοφλείται την 30.1.X2.

Λογιστικός χειρισμός προμηθειών:

Με το σημερινό καθεστώς, η δαπάνη προμηθειών ποσού 5.000.000€ θα επιβαρύνει την επομένη λογιστική περίοδο X2 κατά την οποία θα εξοφληθεί το τίμημα.

Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων, η προαναφερόμενη δαπάνη ποσού 5.000.000€ θα επιβαρύνει τη λογιστική περίοδο X1 που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη.

- Οι υποχρεώσεις του Ελληνικού Δημόσιου λόγω καταπτώσεων η επικείμενων καταπτώσεων εγγυήσεων προς τρίτους θα επιβαρύνουν τη λογιστική περίοδο που καταπίπτουν η αναμένεται να καταπέσουν οι εγγυήσεις αυτές.

Αντίθετα, με το σημερινό καθεστώς επιβαρύνεται κάθε λογιστική περίοδος με το αντίστοιχο πόσο που καταβάλλεται για τις προαναφερθείσες καταπτώσεις εγγυήσεων.

- Οι υποχρεώσεις του Ελληνικού Δημόσιου προς το απασχολούμενο προσωπικό για καταβολή αποζημιώσεων (εφάπαξ) κατά την αποχώρησή τους από την εργασία τους.
- Η υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων εσωτερικού έλεγχου (π.χ. A+bP σύστημα εσωτερικού έλεγχου κ.λπ.) που θα συμβάλλουν τόσο στην αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα όσο και στην ορθή σύνταξη των οικονομικών κατά επιτόκιο έκδοσης 5%.

5.7. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) είναι τα παρακάτω. (Νεγκάκης, 2015), <http://www.ipsas.eu>):

- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων Βασίζεται στο ΔΛΠ 1 και προσδιορίζει τον τρόπο με τον οποίον παρουσιάζονται οι διάφορες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι διάφορες οικονομικές καταστάσεις δίνουν πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση ενός δημόσιου οργανισμού, την απόδοσή του, τις ταμειακές ροές του σε εσωτερικούς χρήστες και σε εξωτερικούς χρήστες. Όλη αυτή η πληροφόρηση βοηθάει στη λήψη σωστών επενδυτικών αποφάσεων. Οι καταστάσεις που απαιτούνται να καταρτιστούν είναι οι εξής: Η Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Λοιπών Συνολικών Εσόδων, η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και οι Σημειώσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις, εκτός των ταμειακών ροών, καταρτίζονται με βάση την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης. Για όλα τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δίνεται συγκριτική πληροφόρηση για την προηγούμενη περίοδο. Η σύγκριση βοηθάει στο να αξιολογηθεί μεμονωμένα η πορεία ενός οργανισμού αλλά ταυτόχρονα και μέσα στον κλάδο που ανήκει. Ένας δημόσιος οργανισμός πρέπει να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις σε ετήσια βάση. Όταν αφορούν διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο του έτους απαιτείται γνωστοποίηση. Επίσης δεν υπάρχει δυνατότητα συμψηφισμού των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, όπως και των εσόδων με τα έξοδα, παρά μόνο αν απαιτείται ή αν δίνεται δυνατότητα από άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία. Παρόμοια στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού, των εσόδων ή των εξόδων εμφανίζονται χωριστά στις εν λόγω καταστάσεις ενώ στοιχεία διαφορετικού είδους εμφανίζονται χωριστά μόνο αν είναι μη ουσιώδη οπότε είναι πιθανόν να μην

χρειάζεται χωριστή παρουσίασή τους. Ένα άλλο χαρακτηριστικό των οικονομικών καταστάσεων είναι η ομοιομορφία στον τρόπο κατάταξης των διαφόρων στοιχείων από περίοδο σε περίοδο, εκτός και αν μια αλλαγή στο είδος της δραστηριότητας επιφέρει μια άλλη κατάταξη καταλληλότερη. Τέλος στο IPSAS 1 καθορίζονται και οι απαιτήσεις ως προς τις Σημειώσεις. Στις σημειώσεις περιλαμβάνουν τις παρακάτω πληροφορίες:

-Δήλωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α.,

-Τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται,

-Πληροφορίες για όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις,

-Πληροφορίες για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και άλλου είδους δεσμεύσεις,

-Πληροφορίες για παραδοχές που σχετίζονται με το μέλλον, καθώς και τις πηγές εκτίμησης της αβεβαιότητας που ενδέχεται να επιφέρουν αλλαγές στην αξία των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού μέσα στο επόμενο έτος.

-Η έδρα, η νομική μορφή του οργανισμού,

-Περιγραφή της δραστηριότητας του οργανισμού

-Η επωνυμία της ελέγχουσας οντότητας και η επωνυμία της τελικής ελέγχουσας οντότητας

- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 2: : Καταστάσεις Ταμειακών Ροών→ Βασίζεται στο ΔΛΠ 7 και καθορίζει τον τρόπο που καταρτίζονται οι συγκεκριμένες καταστάσεις δηλ. απεικονίζει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα μιας οντότητας του δημόσιου φορέα. Η Κατάσταση των Ταμειακών Ροών δίνει πληροφορίες σχετικά με την ικανότητα ενός οργανισμού να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, να μπορεί να πληρώνει τα χρέη του, να έχει την ευχέρεια να δίνει μερίσματα στους μετόχους, να μπορεί να εκτιμήσει τις μεταβολές στα διάφορα περιουσιακά του στοιχεία, στις υποχρεώσεις του και στα ίδια κεφάλαιά του καθώς και να δίνει πληροφόρηση που αφορά στον χρόνο και στο ποσό απόκτησης των μελλοντικών ταμειακών ροών.

Με τον όρο Ταμειακά Ισοδύναμα εννοούμε τις βραχυπρόθεσμες επενδύσεις οι οποίες μπορούν άμεσα να μετατραπούν σε ρευστό και η πιθανότητα να μεταβληθεί η αξία αυτών είναι πολύ μικρή έως ελάχιστη. Οι ταμειακές ροές διακρίνονται βάσει των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων. Για την παρουσίαση των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η

άμεση μέθοδος είτε η έμμεση μέθοδος. Το πλεονέκτημα της άμεσης μεθόδου είναι ότι μας εμφανίζει τις εισπράξεις και τις πληρωμές μετρητών από τις διάφορες λειτουργικές δραστηριότητες και έτσι δίνει την δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους να μπορούν να εκτιμήσουν μελλοντικές ταμειακές ροές. Από την άλλη πλευρά το πλεονέκτημα της έμμεσης μεθόδου είναι πως μας δείχνει πως προκύπτουν οι διαφορές ανάμεσα στο καθαρό κέρδος και στα μετρητά από τις λειτουργικές δραστηριότητες. Για συναλλαγές σε ξένο νόμισμα οι διάφοροι φορείς του δημοσίου πρέπει να χρησιμοποιούν την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία έγινε η ταμειακή εκροή ή εισροή. Ένα άλλο σημαντικό σημείο είναι ότι οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από την κτήση ελεγχόμενων οργανισμών παρουσιάζονται χωριστά και θεωρούνται επενδυτικές δραστηριότητες.

- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 3: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη Βασίζεται στο ΔΛΠ 8 και το εν λόγω πρότυπο διαμορφώνει τα κριτήρια για την επιλογή και την μεταβολή στις διάφορες λογιστικές πολιτικές για τον δημόσιο τομέα.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 4: Βασίζεται στο ΔΛΠ 21 και αφορά τα αποτελέσματα των Μεταβολών στις Συναλλαγματικές Ισοτιμίες Καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα εμφανίζονται οι λοιπές μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 5: Κόστη Δανεισμού Βασίζεται στο ΔΛΠ 23 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίον απεικονίζονται τα κόστη δανεισμού στις λογιστικές καταστάσεις του δημοσίου τομέα.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 6: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις Βασίζεται στο ΔΛΠ 27 και προσδιορίζει τον τρόπο που καταρτίζονται και παρουσιάζονται οι λοιπές ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 7: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις Βασίζεται στο ΔΛΠ 28 και καθορίζει τον τρόπο που θα απεικονίζονται οι λοιπές επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.

- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 8: Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες Βασίζεται στο ΔΛΠ 31 και Προσδιορίζει τον τρόπο που θα απεικονίζονται οι λοιπές συμμετοχές σε κοινοπραξίες.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 9: Έσοδα από Συναλλαγές Βασίζεται στο ΔΛΠ 18 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίον θα απεικονίζονται τα διάφορα έσοδα.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 10: Χρηματοοικονομική Αναφορά σε Αποπληθωριστικές Οικονομίες Βασίζεται στο ΔΛΠ 29 και προσδιορίζει τον τρόπο με τον οποίον θα απεικονίζονται οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές σε νόμισμα χωρών με υπερπληθυσμό.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 11: Συμβάσεις Κατασκευής Καθορίζει την μέθοδο με την οποία θα απεικονίζονται οι συμβάσεις κατασκευής.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 12: Αποθέματα Βασίζεται στο ΔΛΠ 2 και προσδιορίζει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την αναγνώρισή του συμπεριλαμβάνοντας και την υποτίμηση στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 13: Μισθώσεις Βασίζεται στο ΔΠΛ 17 και καθορίζει τις μεθόδους και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για την απεικόνιση των χρηματοδοτικών και των λειτουργικών μισθώσεων.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 14: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς Προσδιορίζει τον τρόπο με τον οποίον απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε περιπτώσεις που είναι αναγκαία η προσαρμογή τους για διάφορα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 15: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναφορά και Παρουσίαση Καθορίζει τις μεθόδους παρουσιάσεις των διαφόρων χρηματοοικονομικών μέσων.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα Βασίζεται στο ΔΛΠ 40 και προσδιορίζει την μέθοδο με την οποία θα απεικονίζονται οι λοιπές επενδύσεις σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 17: Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμός→Βασίζεται στο ΔΛΠ 16 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίον θα αναγνωρίζονται αρχικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καθώς και την μετέπειτα λογιστική αντιμετώπισή τους.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 18: Αναφορά κατά Τομέα Προσδιορίζει τον τρόπο που θα πραγματοποιείται η αναφορά σε κάθε τομέα.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία Βασίζεται στο ΔΛΠ 37 Καθορίζει την μέθοδο με την οποία απεικονίζονται οι λοιπές προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 20 : Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών Βασίζεται στο ΔΛΠ 24 και αποσκοπεί στην αποκάλυψη και δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικών με συναλλαγές του δημόσιου φορέα και των συνδεδεμένων μερών του.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 21: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων που δεν Δημιουργούν Ταμειακές Ροές Βασίζεται στο ΔΛΠ 36 και καθορίζει την μέθοδο με την οποία θα απεικονίζεται η απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 22: Αναφορά Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για τη Γενική Κυβέρνηση Προσδιορίζει την μέθοδο με την οποία θα απεικονίζονται οι λοιπές πληροφορίες σχετικά με την κυβέρνηση γενικού χαρακτήρα στις ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις τους.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 23: Έσοδα από μη - Συναλλαγματικές Πράξεις (Φόροι και Μεταφορές)→ Καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα φαίνονται τα διάφορα έσοδα από μη ανταλλακτικές πράξεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 24: Παρουσίαση Πληροφοριών για τους Προϋπολογισμούς στις Οικονομικές Καταστάσεις Είναι εκείνο το πρότυπο που εξασφαλίζει ότι ο δημόσιος φορέας έχει ολοκληρώσει επιτυχώς τις υποχρεώσεις του σχετικά με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό και ενισχύεται η εμπιστοσύνη για την διαφάνεια και την ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων.

- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 25: Παροχές σε Εργαζόμενους βασίζεται στο ΔΛΠ 19 και καθορίζει την μέθοδο παρουσίασης και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις παροχές στο ανθρώπινο δυναμικό.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 26: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Ταμειακές Ροές Βασίζεται στο ΔΛΠ 36 και προσδιορίζει τις διαδικασίες που απαιτούνται από μια οντότητα για την απεικόνιση της απομείωσης αξίας που έχει υποστεί κάποιο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμειακές ροές και εξασφαλίζει ότι οι σχετικές ζημιές αναγνωρίζονται.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 27: Γεωργία Βασίζεται στο ΔΛΠ 41 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίον θα απεικονίζονται κυρίως οι εργασίες σχετικά με την γεωργία.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση Βασίζεται στο ΔΛΠ 32 και προσδιορίζει τις αρχές με τις οποίες απεικονίζονται τα λοιπά χρηματοοικονομικά μέσα.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση & Επιμέτρηση Βασίζεται στο ΔΛΠ 39 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο απεικονίζεται η αναγνώριση και η επιμέτρηση των λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 30: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις Προσδιορίζει την μέθοδο με την οποία πραγματοποιούνται οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα ώστε οι ενδιαφερόμενοι να μπορούν να αξιολογήσουν τη σημασία τους.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 31: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία Βασίζεται στο ΔΛΠ 38 και καθορίζει τον τρόπο με τον οποίον παρουσιάζονται τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα.
- Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 32: Συμφωνίες Παραχώρησης: Εκχωρητής Προσδιορίζει την μέθοδο με την οποία απεικονίζονται οι λοιπές συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών.

Ωστόσο, κανένα από αυτά δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τουλάχιστον στην παρούσα μορφή. Ειδικότερα, τα συγκεκριμένα πρότυπα αποτελούν μία τροποποίηση των Δ.Π.Χ.Α., προκειμένου να εφαρμοστούν στον δημόσιο τομέα. Έχουν καταρτιστεί από Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα και είναι 32 σε αριθμό (και στην Ελλάδα εφαρμόζονται μόνο στην Δ.Ε.Η. και στην Ε.Υ.Δ.Α.Π.) (Νεγκάκης, 2015; IPSASB).

5.8. Σκοπός - Πεδία εφαρμογής

Ο σκοπός των 32 Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι η ορθή και αξιόπιστη εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος με την παροχή λογιστικών και ελεγκτικών υπηρεσιών υψηλής ποιότητας. Με την υιοθέτηση των Δ.Π.Π.Δ.Τ. θα πραγματοποιείται μία πιο ορθή και αξιόπιστη σύνταξη των διαφόρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Κεντρικής Κυβέρνησης (δηλαδή του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης, της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, της κατάρτισης του Προϋπολογισμού, της κατάρτισης του Απολογισμού, καθώς και του προσαρτήματος (IPSASB).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα εφαρμόζονται σε φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης, καθώς και σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Πιο συγκεκριμένα, χρησιμοποιούνται σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις Υπουργείων, διαφόρων Δημοσίων Υπηρεσιών, Ενόπλων Δυνάμεων, καθώς και σε φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης (δήμους και περιφέρειες). Τέλος εφαρμόζονται και σε Ν.Π.Δ.Δ., όπως για παράδειγμα στα πανεπιστήμια. Τέλος, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα εφαρμόζονται ήδη στην Δ.Ε.Η., καθώς και στην Ε.Υ.Δ.Α.Π. (IPSASB).

5.9. Προϋποθέσεις εφαρμογής

Για την πιο αποτελεσματική εφαρμογή τους πρέπει να πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις. Δηλαδή, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα πρέπει να μεταφραστούν στην ελληνική γλώσσα. Από την άλλη πλευρά, οι φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης πρέπει να ενδιαφέρονται περισσότερο για την αξιόπιστη και διαφανή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και όχι για την μη εμφάνιση των προβλημάτων ή των παραλείψεων, που δύναται να εμφανίζονται στις διάφορες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (IPSASB).

Σημαντική είναι η ανάπτυξη και η εκπαίδευση του προσωπικού, αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, καθώς και με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Γι' αυτόν τον λόγο κρίνεται απαραίτητη η επιλογή καταρτισμένων στελεχών σε θέσεις ευθύνης, τα οποία θα γνωρίζουν άψογα το διπλογραφικό σύστημα (καθώς και την χρησιμότητα), προκειμένου να μπορέσουν να συμβάλλουν στην ορθή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB).

Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο θα οδηγήσει στην ορθή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι και η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων όλων των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης, κατά την πρώτη εφαρμογή τους. Με αυτόν τον τρόπο θα αποφευχθούν τυχόν παραλείψεις ως προς την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού του κάθε φορέως και έτσι δεν θα υπάρχουν προβλήματα ως προς την διαφάνεια και την αξιοπιστία (IPSASB).

Εξαιρετικά σημαντική είναι και η στελέχωση των φορέων του δημοσίου τομέα με καταρτισμένο και έμπειρο προσωπικό, ως προς την σύνταξη των διαφόρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με αυτόν τον τρόπο θα αποφευχθούν τα προβλήματα διαφάνειας και αξιοπιστίας του δημοσίου τομέα (IPSASB).

Στην αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα θα συμβάλλει και η δημιουργία του κατάλληλου λογισμικού, το οποίο θα απλοποιήσει σημαντικά την διαδικασία. Ειδικότερα, οι εταιρείες λογιστικού λογισμικού είναι σε θέση να αναπτύξουν και να δημιουργήσουν τέτοια προγράμματα, τα οποία θα διευκολύνουν σημαντικά το έργο των στελεχών. Με αυτόν τον τρόπο, η εφαρμογή τους θα είναι πιο εύκολη και πιο απλή (IPSASB).

Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο θα οδηγήσει στην αποτελεσματική εφαρμογή τους είναι η πραγματοποίηση ελέγχων από εξωτερικούς ελεγκτές. Με αυτόν τον τρόπο, θα επέλθει περαιτέρω αξιοπιστία στην συγκεκριμένη διαδικασία και θα μειωθούν σημαντικά τα τυχόν προβλήματα διαφάνειας του δημοσίου τομέα. Από την άλλη πλευρά, όλα τα εμπλεκόμενα μέρη θα έχουν μία πιο ξεκάθαρη εικόνα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης και θα μπορέσουν να παρέμβουν πιο άμεσα, σε περίπτωση που

προκύψει κάποιο σοβαρό ζήτημα. Τέλος, κρίνεται απαραίτητη η επάρκεια των πόρων του δημοσίου τομέα, για την κάλυψη των εξόδων από την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB).

Στο σημείο αυτό, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθούν όλες οι αλλαγές που θα επέλθουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης. Ειδικότερα, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της κάθε οντότητας, θα πραγματοποιείται εντός της οντότητας και δεν θα εμπλέκονται τρίτοι. Αυτό σημαίνει ότι η αρμόδια ομάδα εργασίας, η οποία θα είναι επιφορτισμένη με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, θα πρέπει να εφαρμόσει και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Παρόλα αυτά, η παραπάνω αλλαγή αυξάνει τις ευθύνες των στελεχών, εξαιτίας της πραγματοποίησης εξωτερικού ελέγχου για την εξέταση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των δημοσίων φορέων (IPSASB).

Από την άλλη πλευρά, είναι ιδιαίτερα σημαντικό ότι θα εφαρμοστεί η αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων. Αυτό σημαίνει ότι θα παρέχεται η βέλτιστη δυνατή πληροφόρηση στα εμπλεκόμενα μέρη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα. Επίσης, οι λοιπές υποχρεώσεις του δημοσίου τομέα θα επιβαρύνουν λογιστικά την περίοδο χρήσης, στην οποία ανήκουν. Επιπλέον, θα προσμετρώντας και οι μη ανταλλακτικές πράξεις του δημοσίου τομέα. Αυτό σημαίνει ότι θα υπάρξει περαιτέρω διαφάνεια στην λογιστική του δημοσίου τομέα. Τέλος, θα απεικονίζονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είτε είναι πάγια, είτε αποκτήθηκαν από παροχή υπηρεσιών (IPSASB).

5.10. Οφέλη

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι τα παρακάτω. Πιο συγκεκριμένα, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων θα παρουσιάζονται πιο αξιόπιστα και αληθή στοιχεία. Αυτό σημαίνει ότι θα παρουσιάζεται με ακρίβεια και σαφήνεια η οικονομική κατάσταση της κάθε οντότητας, σε συνδυασμό με την απόδοση της (IPSASB).

Από την άλλη πλευρά, τα υψηλόβαθμα στελέχη του ελληνικού δημοσίου θα είναι σε θέση να λάβουν ορθές και αξιόπιστες λύσεις ως προς την αξιοποίηση και οικονομική εκμετάλλευση των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης. Επιπλέον, θα είναι σε θέση να διαχειριστούν ορθά, καθώς και να τερματίσουν την λειτουργία ορισμένων μη αποδοτικών φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης (IPSASB).

Ένα άλλο βασικό όφελος είναι η ομοιομορφία των δημόσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των χωρών. Και αυτό, διότι θα έχουν καταρτιστεί κάτω από ένα ενιαίο πλαίσιο. Αυτό σημαίνει ότι θα είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους και θα μπορέσουν να οδηγήσουν σε αξιόπιστα συμπεράσματα ως προς τα διάφορα οικονομικά μεγέθη των χωρών (IPSASB).

Επιπλέον, θα ευνοηθούν σε σημαντικό βαθμό οι δυνητικές επενδύσεις στα κρατικά ομόλογα. Και αυτό, διότι οι δημόσιοι επενδυτές θα έχουν μία πιο ξεκάθαρη εικόνα ως προς την οικονομική θέση της χώρας, εντός της οποίας επιθυμούν να επενδύσουν (IPSASB).

Από την άλλη πλευρά, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες θα έχουν καταρτιστεί βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, καθώς και βάσει των αρχών του Διπλογραφικού Συστήματος δημιουργούν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την πιο ορθή και αξιόπιστη διαχείριση των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης. Αυτό σημαίνει ότι θα είναι πιο εύκολη η ομαλοποίηση των οικονομικών μεγεθών, καθώς και η πιο αξιόπιστη διαχείριση των διαφόρων οντοτήτων. Τέλος, θα δημιουργηθεί το κατάλληλο κλίμα εμπιστοσύνης ανάμεσα στους πολίτες και στην κυβέρνηση (IPSASB).

5.11. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) Παγκοσμίως

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 την Ταμειακή Βάση IPSAS δεν υπάρχει κάποια χώρα στον κόσμο που να έχει υιοθετήσει απόλυτα τα πρότυπα.

Το κύριο πρόβλημα είναι η βασική προϋπόθεση για την παραγωγή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Η χρήση τους στις επιχειρηματικές

οντότητες θεωρείται από την εκάστοτε κυβέρνηση, σε υπουργεία και υπηρεσίες, πολύ χρονοβόρα και σχεδόν όλες οι κυβερνήσεις θεωρούν ότι δεν αξίζει το πραγματικό κόστος. Ακολουθούν κάποια παραδείγματα χωρών που τα εφαρμόζουν σε κάποιο βαθμό.

- Αλβανία - Ισχύει η ταμειακή λογιστική. Ο νόμος απαιτεί την τροποποιημένη ταμειακή βάση λογιστικής (συμπεριλαμβανομένων των πληρωτέων λογαριασμών). Η χώρα σχεδιάζει να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS στην ταμειακή βάση με τη δυνατότητα εφαρμογής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- Αυστραλία – Σχεδιάζεται η 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 για να παράγει τα Α-ΔΠΧΠ, ωστόσο αυτές έχουν γενικά ως αποτέλεσμα 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 αρκετά παρόμοιες με αυτές των προτύπων IPSAS.
- Γεωργία - Η κεντρική κυβέρνηση προετοιμάζει επί του παρόντος τις εκθέσεις εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σύμφωνα με την ταμειακή λογιστική. Το 2007, ο Υπουργός Οικονομικών αποφάσισε να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS για την κεντρική κυβέρνηση, αρχής γενομένης από την Ταμειακή βάση, προσθέτοντας σταδιακά γνωστοποιήσεις στα σχετικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, προκειμένου εν συνεχεία να καταλήξει σε δεδουλευμένη βάση.
- Ινδία – Η Συμβουλευτική Επιτροπή της κυβέρνησης είναι υπέρ της περιορισμένης έκδοσης των προτύπων IPSAS σε ταμειακή βάση για συναλλαγές σε μετρητά και αντίστοιχα σε δεδουλευμένη για τις συναλλαγές που καταγράφονται. Ένας οδηγός έχει προετοιμαστεί για τη μετάβαση από την ταμειακή σε δεδουλευμένη βάση του λογιστικού συστήματος και ένα λειτουργικό πλαίσιο για την εφαρμογή του. Η ενδεχόμενη μετάβαση προς τη λογιστική της αυτοτέλειας έχει προγραμματιστεί σταδιακή και σε φάσεις που εκτείνονται από 6-8 χρόνια. Η κεντρική κυβέρνηση και η πλειοψηφία των ινδικών πολιτειακών κυβερνήσεων έχουν αποδεχθεί την ιδέα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.

- Ιταλία – Έχει μπει στη διαδικασία να υιοθετήσει τα πρότυπα IPSAS σε δεδουλευμένη βάση.
- Ιαπωνία - Η κυβέρνηση της Ιαπωνίας υιοθέτησε πλήρως τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, η οποία είναι σύμφωνη με τα πρότυπα IPSAS.
- Τόκιο - Η κυβέρνηση έχει ξεκινήσει την προετοιμασία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και την εφαρμογή των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα IPSAS και παρόμοιες λογιστικές αρχές.
- Πακιστάν - Η υιοθέτηση IPSAS σε Ταμειακή Βάση ήταν ένα από τα σημαντικότερα επιτεύγματα της Παγκόσμιας Τράπεζας, υποστηριζόμενη από το σχέδιο για τη βελτίωση της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και Ελέγχου (PIFRA). Τώρα, η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση κι όλες οι επαρχιακές κυβερνήσεις παρουσιάζουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS με ταμειακή βάση. Η συμμόρφωση με τα πρότυπα IPSAS με Ταμειακή Βάση θεωρείται ως μια πορεία μετάβασης προς την πλήρη παρουσίαση της αυτοτέλειας των πληροφοριών.
- Νότια Αφρική - Το Γραφείο του Γενικού Λογιστή (OAG) εκδίδει έναν οδηγό προετοιμασίας για τις οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να ληφθεί από τις υπηρεσίες της κυβέρνησης ανά οικονομικό έτος. Αυτός ο οδηγός περιγράφει την τροποποιημένη ταμειακή βάση της λογιστικής που θα χρησιμοποιείται από όλες τις υπηρεσίες. Δημόσιοι φορείς και εμπορικές οντότητες που χρησιμοποιούν γενικά αναγνωρισμένη πρακτική Λογιστική (ΓΚΡΑΠ), που αναπτύχθηκε από το νοτιοαφρικανικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων με βάση τα πρότυπα IPSAS.
- Ισπανία - Το ισπανικό Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών έχει εφαρμογή σε δεδουλευμένη βάση για τα πρότυπα IPSAS δημόσιου τομέα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το Υπουργείο έχει ήδη εφαρμόσει τη δεδουλευμένη βάση από τα πρότυπα IPSAS. Ισπανική μετάφραση του προτύπου IPSAS εγχειριδίου είναι διαθέσιμη.
- 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.
- 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. Τα IPSAS αποτελούν το δεύτερο επίπεδο των προτύπων στην ιεραρχία που χρησιμοποιείται για την ανάπτυξη των ΔΠΧΠ βάση λογιστικών οδηγιών, και καλύπτουν θέματα που δεν καλύπτονται από τα ΔΠΧΠ ή ΔΛΠ, ή όπου παρέχονται πρόσθετες οδηγίες στις ερμηνείες ή προσαρμογές του δημοσίου τομέα . Φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης στο Ηνωμένο Βασίλειο έχουν υιοθετήσει αυτό το πλαίσιο από το 2010/11 και μετά.

5.12. Συμπερασματικά Σχόλια

Σε αυτό το κεφάλαιο αναφέρθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα, ο ορισμός τους, το πεδίο και οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, ο τρόπος λειτουργίας τους Στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και τα οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση τους.

Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναφερθούν τα συμπεράσματα που προκύπτουν από όλη τη βιβλιογραφική ανασκόπηση και την έρευνα, οι περιορισμοί που υπάρχουν και θα γίνουν προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα-Περιορισμοί-Προτάσεις-Μελλοντική έρευνα

Στην εν λόγω διατριβή εξετάστηκε η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος καταχώρησης στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, σε συνδυασμό με την ταυτόχρονη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Δικαίου. Πιο συγκεκριμένα, σκοπός της εν λόγω μελέτης της ήταν η ανάδειξη της σημαντικότητας του διπλογραφικού συστήματος καταχώρησης στην ορθή και ομαλή λειτουργία των δημόσιων οργανισμών. Επιπλέον, ο δεύτερος στόχος της διατριβής είναι η ανάδειξη της σημαντικότητας της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Δικαίου στο Δημόσιο Λογιστικό.

Ειδικότερα ένα βασικό συμπέρασμα που προκύπτει είναι η αδυναμία σύντομης εκτέλεσης της λογιστικής εργασίας, όταν υπάρχει ένας ιδιαίτερα σημαντικός όγκος λογιστικών καταχωρήσεων, στο διπλογραφικό σύστημα καταχώρησης. Και αυτό, διότι την σύνταξη κάποιων καταστάσεων

μπορεί να την πραγματοποιήσει ένα μόνο άτομο. Παρόλα αυτά, το μειονέκτημα αυτό δύναται να ξεπεραστεί με την ύπαρξη παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ανά περίπτωση), οι οποίες θα σχετίζονται με τη δημιουργία κακοποιητικών εγγραφών χρήσης.

Από την άλλη πλευρά είναι βαρύνουσας σημασίας, η δημιουργία του κατάλληλου κλίματος εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος. Ειδικότερα, πρέπει να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες θα οδηγήσουν στην καλύτερη δυνατή εφαρμογή του. Αρχικά, είναι ιδιαίτερα σημαντική η δημιουργία ομάδας εργασίας, έτσι ώστε να εκτιμηθούν ορισμένα στοιχεία όπως οι δυνατότητες του ανθρωπίνου δυναμικού, οι ανάγκες του προσωπικού στον τομέα της εκπαίδευσης τους, η δυνατότητα αναβάθμισης ορισμένων στελεχών σε καλύτερες θέσεις, καθώς και το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης της μηχανοργάνωσης.

Αυτό σημαίνει ότι είναι βαρύνουσας σημασίας η άψογη οργάνωση του οργανισμού, προκειμένου να εφαρμοστεί γρήγορα και ομαλά το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής καταγραφής. Κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμοστούν τα παρακάτω βήματα εφαρμογής. Αρχικά, είναι ιδιαίτερα σημαντική η δημιουργία μίας ομάδας εργασίας, προκειμένου να οργανώσει άψογα τα πρώτα στάδια της διαδικασίας μετάβασης από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα. Στη συνέχεια, κρίνεται απαραίτητη η καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να έχουν καταγραφεί με ακρίβεια όλα τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της υπάρχουσας κατάστασης, με όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την σωστή αποτίμηση της οικονομικής θέσης του εκάστοτε οργανισμού, έτσι ώστε να υλοποιηθεί πιο γρήγορα η εν λόγω διαδικασία.

Επίσης, είναι ιδιαίτερα σημαντική η καταχώρηση των κατάλληλων εγγραφών έναρξης. Το επόμενο στάδιο σχετίζεται με την δημιουργία ενός λογιστικού σχεδίου, το οποίο θα βασίζεται στα συμπεράσματα των προηγούμενων σταδίων. Επίσης, κρίνεται απαραίτητη η εξοικείωση με το νέο σύστημα, καθώς και η εκπαίδευση του προσωπικού για το νέο σύστημα λογιστικής καταχώρησης. Τέλος, στα τελευταία στάδια της διαδικασίας περιλαμβάνεται η οργάνωση των υπηρεσιών, των αποθηκών, καθώς και η μηχανογραφημένη τήρηση των βιβλίων.

Επιπλέον, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθούν οι λόγοι που καθιστούν απαραίτητη την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους δημόσιους φορείς. Ειδικότερα, δεν είναι εφικτός ο ορθός έλεγχος του Προϋπολογισμού με το απλογραφικό σύστημα καταχώρησης. Αυτό σημαίνει ότι είναι επιτακτική η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος καταχώρησης. Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο καθιστά επιτακτική την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στην Κεντρική Κυβέρνηση είναι οι αποσβέσεις. Και αυτό, διότι είναι ιδιαίτερα δύσκολη η αποτίμηση τους.

Από την άλλη πλευρά, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονιστεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα δεν είναι διαθέσιμα κατά τον ίδιον τρόπο στους διοικούντες, με τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία των ιδιωτών. Αυτό σημαίνει ότι το διπλογραφικό σύστημα καταχώρισης διευκολύνει σημαντικά τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης, ως προς την ορθή και αξιόπιστη ενημέρωσή τους. Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο χρήζει ιδιαίτερης προσοχής είναι η διάκριση των περιουσιακών στοιχείων σε εκείνα τα οποία ανήκουν στην κοινωνία και στα κανονικά πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αυτή η διάκριση επιτρέπει την διαφορετική μεταχείριση σε ότι σχετίζεται με τις αποσβέσεις και κατά συνέπεια καθιστά απαραίτητη την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο το οποίο οδηγεί στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος καταχώρησης είναι η έννοια της διατήρησης των κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω έννοια πρέπει να εξεταστεί προσεκτικά προτού εφαρμοστεί. Και αυτό διότι δημιουργούνται αρκετοί προβληματισμοί ως προς την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, ένα άλλο χαρακτηριστικό, το οποίο δικαιολογεί την μη απόσβεση της ομάδας των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στην κοινωνία είναι ότι η παροχή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται κατά περιπτώσεις χωρίς να υπάρχει κάποια σημαντική ανάγκη.

Γενικά, είναι κοινή διαπίστωση ότι το διπλογραφικό σύστημα – σε αντίθεση με το παρωχημένο απλογραφικό σύστημα – διασφαλίζει μια υπεύθυνη και τακτοποιημένη δημοσιονομική διαχείριση και εποπτεία, γιατί προσφέρει αυξημένες δυνατότητες άντλησης και διασταύρωσης πάσης φύσης οικονομικών πληροφοριών με αξιόπιστο τρόπο, αποτυπώνοντας την πραγματική

οικονομική κατάσταση κάθε φορέα, ενώ συμβάλλει και στην αύξηση της παραγωγικότητας και στην οικονομική ανάπτυξη εν γένει.

Όσον αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, πρέπει να πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις για την ορθή εφαρμογή τους. Πιο συγκεκριμένα, κρίνεται απαραίτητη η μετάφραση τους στην ελληνική γλώσσα. Από την άλλη πλευρά, οι φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης πρέπει να ενδιαφέρονται περισσότερο για την αξιόπιστη και διαφανή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και όχι για την μη εμφάνιση των προβλημάτων ή των παραλείψεων. Με αυτόν τον τρόπο καθίσταται απαραίτητη η εφαρμογή των συγκεκριμένων προτύπων. Παρόλα αυτά, λόγω της υπάρχουσας μορφής τους, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή τους σε δημόσιους φορείς των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σημαντική είναι η ανάπτυξη και η εκπαίδευση του προσωπικού, αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, καθώς και με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Κατά συνέπεια, είναι βαρύνουσας σημασίας η επιλογή έμπειρων και καταρτισμένων στελεχών σε θέσεις ευθύνης, τα οποία θα γνωρίζουν άψογα το διπλογραφικό σύστημα, προκειμένου να μπορέσουν να συμβάλλουν στην ορθή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα στους φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης.

Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο θα οδηγήσει στην ομαλή και αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι και η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και των λοιπών υποχρεώσεων όλων των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης, κατά την πρώτη εφαρμογή τους. Με αυτόν τον τρόπο θα αποφευχθούν τυχόν παραλείψεις ως προς την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού του κάθε φορέα και έτσι δεν θα υπάρχουν προβλήματα ως προς την διαφάνεια και την αξιοπιστία.

Εξαιρετικά σημαντική είναι και η στελέχωση των φορέων του δημοσίου τομέα με καταρτισμένο και έμπειρο προσωπικό, ως προς την σύνταξη των διαφόρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με αυτόν τον τρόπο θα αποφευχθούν τα προβλήματα διαφάνειας και αξιοπιστίας των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης.

Στην αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα θα συμβάλλει και η δημιουργία του κατάλληλου λογισμικού, το οποίο θα απλοποιήσει σε μεγάλο βαθμό την εν λόγω διαδικασία. Πιο συγκεκριμένα, κρίνεται απαραίτητη η ανάπτυξη και η δημιουργία τέτοιων προγράμματα, τα οποία θα διευκολύνουν σημαντικά το έργο των στελεχών. Με αυτόν τον τρόπο, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα θα είναι πιο εύκολη και πιο απλή.

Ένα άλλο στοιχείο, το οποίο θα οδηγήσει στην αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι η πραγματοποίηση ελέγχων από εξωτερικούς ελεγκτές. Με αυτόν τον τρόπο, θα επέλθει περαιτέρω αξιοπιστία στην συγκεκριμένη διαδικασία και θα μειωθούν σημαντικά τα τυχόν προβλήματα διαφάνειας της Κεντρικής Κυβέρνησης. Από την άλλη πλευρά, όλα τα εμπλεκόμενα μέρη θα έχουν μία πιο ξεκάθαρη εικόνα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημοσίων φορέων και θα μπορέσουν να παρέμβουν πιο άμεσα, σε περίπτωση που προκύψει κάποιο σοβαρό ζήτημα. Τέλος, κρίνεται απαραίτητη η επάρκεια των οικονομικών πόρων του δημοσίου τομέα, για την κάλυψη των εξόδων από την πρώτη εφαρμογή τους.

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι τα παρακάτω. Πιο συγκεκριμένα, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων θα παρουσιάζονται πιο αξιόπιστα και αληθή στοιχεία. Αυτό σημαίνει ότι θα παρουσιάζεται με ακρίβεια και σαφήνεια η εικόνα της οικονομικής κατάστασης της κάθε οντότητας, σε συνδυασμό με την απόδοση της.

Από την άλλη πλευρά, τα υψηλόβαθμα στελέχη του ελληνικού δημοσίου θα είναι σε θέση να λάβουν ορθές λύσεις ως προς την αξιοποίηση και οικονομική εκμετάλλευση των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης. Επιπλέον, θα είναι σε θέση να διαχειριστούν ορθά, καθώς και να τερματίσουν την λειτουργία ορισμένων μη αποδοτικών φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης (κατά περιπτώσεις).

Ένα άλλο βασικό όφελος είναι η ομοιομορφία των δημόσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των χωρών. Και αυτό, διότι η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

θα έχει πραγματοποιηθεί κάτω από ένα ενιαίο πλαίσιο. Αυτό σημαίνει ότι θα είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους και θα μπορέσουν να οδηγήσουν σε αξιόπιστα συμπεράσματα ως προς τα διάφορα οικονομικά μεγέθη των χωρών. Επιπλέον, θα ευνοηθούν σε σημαντικό βαθμό οι δυνητικές επενδύσεις στα κρατικά ομόλογα.

Από την άλλη πλευρά, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες θα έχουν καταρτιστεί βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, καθώς και βάσει των αρχών του Διπλογραφικού Συστήματος δημιουργούν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την πιο ορθή και αξιόπιστη διαχείριση των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης. Αυτό σημαίνει ότι θα είναι πιο εύκολη η ομαλοποίηση των οικονομικών μεγεθών, καθώς και η πιο αξιόπιστη διαχείριση των διαφόρων οντοτήτων. Τέλος, θα δημιουργηθεί το κατάλληλο κλίμα εμπιστοσύνης ανάμεσα στους πολίτες και στην κυβέρνηση. Σε γενικές γραμμές, είναι πιο εύκολη η δημιουργία αξιόπιστων δημοσίων φορέων με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, σε συνδυασμό με την ύπαρξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αρβανιτάκης, Α. (2015). *Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης.

Βλάχος Χ. και Λουκά Λ., (2008), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009*, Τόμοι Α_Β, Αθήνα

Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.

Chan, J., L. (2008). *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*, “IPSAS” workshop at the University of Napoli “Parthenope” on June 25, 2008.

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.

Γκουζή, Α., Κ. (1991). *Δημόσιο Λογιστικό: Αρχές Διοίκησης και Διαχείρισης των Εσόδων και Εξόδων του Κράτους*, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Grant-Thornton (2009). *IFRS-Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, Τόμοι Α-Γ, Αθήνα.

Θεοδοσιάδου, Χ., Καγιαβάς, Λ. (2013). *Η μετάβαση από το Απλογραφικό Σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα και η συλλειτουργία τους στον Δημόσιο Τομέα*.

Ιωαννίδου, Α. (2015). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Καλαμαράς, Ν., Δ., Καλαμαρά, Α. (2013). *Γενική Λογιστική. Θεωρία & Εφαρμογή (Γ' έκδοση)*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α. και Καραγιάννης Δ., (2012), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Παραδείγματα, Εφαρμογές, Δ.Α.Π., Δ.Π.Χ.Α. στην Πράξη, Θεσσαλονίκη*

Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης, Α. (2010). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρία & Πράξη*, Θεσσαλονίκη: Αλεξοπούλου - Καραγιώργος Ο.Ε.

Κεραμιδόγλου, Κ. (2014). *Η μετάβαση από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα στους δήμους*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Μαγγίνα, Α. (1995). *Κυβερνητική Λογιστική: Διεθνείς Τάσεις και Ελληνική Πραγματικότητα*, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Μητρακούδη, Α. (2016). *Η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα: Η περίπτωση του ΙΚΑ*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Mustapha, M., Ismail, K. N. I. K., & Ahmad, H. N. (2017). *Contingency For Financial Reporting Quality In The Public Sector Under Cash-Basis IPSAS: A Conceptual Approach*.

Νεγκάκης, Χ. (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Nistor C., S., Stefanescu, C., A. (2016). New approaches in public sector reporting at European Union Level, *Studia Universitatis Babeş-Bolyai Oeconomica*, 61(2), p.p. 49-66.

Ντζανάτος, Δ. (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές του από τα ελληνικά*, Εκδόσεις Καστανιώτη.

Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector. Experiences from the Central Government in Sweden, *Financial Accountability & Management*, 22(1), p.p. 47-62.

Σπανού, Δ. (2014). *Δημόσιος Τομέας. Οριοθετήσεις*, ΕΚΠΑ.

Τσακλάγκανος, Α. (2006). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Αθήνα.

Φ.Ε.Κ. (1974). Ν. 496/1974.

Φ.Ε.Κ. (1998). Π.Δ. 205/1998.

Φ.Ε.Κ. (2010). Ν. 2362/95 (μετά τροπ. Ν. 3871/2010).

Φ.Ε.Κ. (2011). Π.Δ. 205/1998.

Φ.Ε.Κ. (2014). Ν. 4270/2014.

Φ.Ε.Κ. (2015). *Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».*

Φίλιου, Β., Φ. (1985). *Δοκίμια 8: Η λογιστική, χρηματοοικονομική διοίκηση και ελεγκτική του δημόσιου τομέα*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών.

Ιστοσελίδες:

IPSASB, Πηγή: <https://www.ipsasb.org/>, πρόσβαση στις 23 Σεπτεμβρίου 2017.

IPSAS, Πηγή: www.ipsas.org , πρόσβαση στις 21 Νοεμβρίου 2017

Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης, Πηγή: http://www.minadmin.gov.gr/wp-content/uploads/20130423_mhtrwo_forewn_2013.pdf , πρόσβαση στις 9 Σεπτεμβρίου 2017.

Υπουργείο Εσωτερικών, Πηγή: <http://www.ypes.gr/diplografiko/eisagogi.htm> , πρόσβαση στις 13 Σεπτεμβρίου 2017.

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, Πηγή: <http://www.solae.gr> , πρόσβαση στις 25 Νοεμβρίου 2017.

Υπουργείο Οικονομικών (2001). Κώδικας Κατάταξης Εσόδων και Εξόδων του Προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., Πηγή: <http://minfin.gr/> , Αθήνα: Υπηρεσία Εκτύπωσης Εντύπων & Αξιών Δημοσίου Υπουργείου Οικονομικών.

Παράρτημα

Στο σημείο αυτό θα παρατεθούν όλες οι μορφές και τα είδη των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου. Ειδικότερα, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα οποία εποπτεύονται από τις δημοτικές αρχές της χώρας είναι τα παρακάτω (Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης):

- ❖ Παιδικοί και βρεφονηπιακοί σταθμοί,
- ❖ Βρεφονηπιοκομεία και Νηπιαγωγεία, τα οποία υπάγονται στο Π.Ι.Κ.Π.Α. και στο Κ.Β. “Η ΜΗΤΕΡΑ”,
- ❖ Βρεφονηπιακοί σταθμοί, που υπάγονται στα Ιδρύματα Βρεφονηπιακών Σταθμών Αθηνών, Θεσσαλονίκης και Λάρισας,
- ❖ Διάφορα προγράμματα παιδικών σταθμών, τα οποία ανήκουν στον Ε.Ο.Π.,
- ❖ Δημοτικά Ιατρεία,
- ❖ Διάφορα κέντρα φροντίδας της οικογένειας,
- ❖ Γηροκομεία,
- ❖ Κέντρα Ανοιχτής Προστασίας Ηλικιωμένων (Κ.Α.Π.Η.),
- ❖ Πολιτιστικά και Πνευματικά Κέντρα,
- ❖ Πινακοθήκες,
- ❖ Δημοτικά μουσεία,
- ❖ Δημοτικές βιβλιοθήκες,
- ❖ Δημοτικά θέατρα και κινηματογράφοι,
- ❖ Φιλαρμονικές ορχήστρες,
- ❖ Δημοτικές σχολές,
- ❖ Διάφοροι αθλητικοί οργανισμοί,
- ❖ Φορείς κατά του κοινωνικού αποκλεισμού,
- ❖ Διάφορες σχολικές επιτροπές,
- ❖ Τα λιμενικά ταμεία,
- ❖ Δημοτικοί οργανισμοί τουρισμού,
- ❖ Δημοτικά ωδεία, καθώς και
- ❖ Τα λιμενικά ταμεία.

Επιπλέον, υπάρχουν νομικά πρόσωπα, τα οποία βρίσκονται υπό την εποπτεία των υπουργείων. Παρακάτω, παρατίθεται η λίστα των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, βάσει του υπουργείου που ανήκει. Δηλαδή (Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης):

- Υπουργείο Εξωτερικών
 - Ελληνικό Ινστιτούτο Βυζαντινών και Μεταβυζαντινών Σπουδών Βενετίας (εποπτεύεται και από το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού)
- Υπουργείο Οικονομικών
 - Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων,
 - Επιτροπή Ολυμπίων και Κληροδοτημάτων,
 - Οργανισμός Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους,
 - Ειδικό Ταμείο Ελέγχου, Παραγωγής και Ποιότητας Αλκοόλης και Αλκοολούχων Ποτών,
 - Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων,
 - Βαρβάκειο Ίδρυμα,
 - Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία Παγίων.
- Υπουργείο Εθνικής Άμυνας
 - Πολεμικό Μουσείο,
 - Σύνδεσμοι Εφένδρων Αξιωματικών Νόμου,
 - Κέντρο Έρευνας και Τεχνολογικής Εθνικής Άμυνας,
 - Ανώτατη Πανελλήνια Ομοσπονδία Εφένδρων Αξιωματικών,
 - Μετοχικό Ταμείο Στρατού,
 - Νοσηλευτικό Ίδρυμα Μετοχικού Ταμείου Στρατού,
 - Αυτόνομος Οικοδομικός Οργανισμός Αξιωματούχων,
 - Ταμείο Αρωγής Αναπήρων και Θυμάτων Πολέμου,
 - Ταμείο Εθνικής Άμυνας,
 - Ένωση Αποστράτων Αξιωματικών Στρατού,
 - Λέσχη Αξιωματικών Ενόπλων Δυνάμεων,
 - Ταμείο Αλληλοβοήθειας Υπαλλήλων Μετοχικού Ταμείου Στρατού,
 - Ταμείο Αρωγής Μονίμων Πολιτικών Υπαλλήλων ΥΕΘΑ/ΓΕΣ,
 - Ένωση Αποστράτων Αξιωματικών Ναυτικού,

- Μετοχικό Ταμείο Ναυτικού,
- Προμηθευτικός Οργανισμός Ναυτικού,
- Μετοχικό Ταμείο Αεροπορίας,
- Ταμείο Αεροπορικής Άμυνας, καθώς και
- Ένωση Αποστράτων Αξιωματικών Αεροπορίας.
- Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
 - Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης,
 - Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης,
 - Ινστιτούτο Επιμόρφωσης, καθώς και
 - Περιφερειακό Ινστιτούτο Επιμόρφωσης Θεσσαλονίκης.
- Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων
 - Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδας,
 - Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας,
 - Ένωση Ελλήνων Χημικών,
 - Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδας,
 - Οργανισμός Λαϊκών Αγορών Αθήνας - Πειραιά,
 - Οργανισμός Λαϊκών Αγορών Θεσσαλονίκης,
 - Επιμελητήρια (Εμπορικά, επαγγελματικά και βιοτεχνικά),
 - Πανελλήνια Έκθεση Λαμίας,
 - Κεντρική Αγορά Πατρών,
 - Οργανισμός Αντισεισμικού Σχεδιασμού Προστασίας,
 - Εταιρεία Ύδρευσης και Αποχέτευσης Θεσσαλονίκης Παγίων, καθώς και
 - Εταιρεία Παγίων ΕΥΔΑΠ.
- Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού
 - Ακαδημία Αθηνών,
 - Εθνική Βιβλιοθήκη της Ελλάδας,
 - Δημόσιες Βιβλιοθήκες,
 - Πανεπιστήμια (Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Γεωπονικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Ανωτάτη Σχολή Καλών Τεχνών, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών,

- Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Πανεπιστήμιο Πατρών, Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων, Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης, Πανεπιστήμιο Κρήτης, Πολυτεχνείο Κρήτης, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Ιόνιο Πανεπιστήμιο, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, Χαροκόπειο Πανεπιστήμιο, Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου, Πανεπιστήμιο Δυτικής Μακεδονίας, Πανεπιστήμιο Στερεάς Ελλάδας, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πανεπιστήμιο Δυτικής Ελλάδας),
- Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (Τ.Ε.Ι. Αθήνας, Τ.Ε.Ι. Πειραιά, Αλεξάνδρειο Τ.Ε.Ι. Θεσσαλονίκης, Τ.Ε.Ι. Πάτρας, Τ.Ε.Ι. Λάρισας, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, Τ.Ε.Ι. Καβάλας, Τ.Ε.Ι. Δυτικής Μακεδονίας, Τ.Ε.Ι. Χαλκίδας, Τ.Ε.Ι. Σερρών, Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, Τ.Ε.Ι. Καλαμάτας, Τ.Ε.Ι. Λαμίας, Τ.Ε.Ι. Ηπείρου, Τ.Ε.Ι. Ιονίων Νήσων, Ανωτάτη Σχολή Παιδαγωγικής και Τεχνολογικής Εκπαίδευσης),
 - Ελληνικό Ινστιτούτο Βυζαντινών και Μεταβυζαντινών Σπουδών Βενετίας (εποπτεύεται και από το Υπουργείο Εξωτερικών),
 - Διεπιστημονικός Οργανισμός Αναγνώρισης Τίτλων Ακαδημαϊκών και Πληροφόρησης,
 - Φοιτητικές Λέσχες Α.Ε.Ι.,
 - Ταμείο Διοίκησης και Διαχείρισης Πανεπιστημιακών Δασών του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης,
 - Ταμείο Διοίκησης και Διαχείρισης Αγροκτήματος του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης,
 - Ειδικό Ταμείο Ανώτατου Γεωπονικού Πανεπιστημίου Αθηνών,
 - Εθνική Πινακοθήκη και Μουσείο Αλέξανδρου Σούτζου,
 - Επιμελητήριο Εικαστικών Τεχνών Ελλάδος,
 - Κρατική Σχολή Ορχηστρικής Τέχνης,
 - Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων,
 - Λαογραφικό και Εθνολογικό Μουσείο Μακεδονίας - Θράκης,
 - Μουσείο Ελληνικών Λαϊκών Μουσικών Οργάνων Φοίβου Ανωγειανάκη - Κέντρο Εθνομουσικολογίας,
 - Μουσείο Παύλου και Αλεξάνδρας Κανελλοπούλου,
 - Κρατικό Ωδείο Θεσσαλονίκης,
 - Μουσείο Ακρόπολης,

- Μουσείο - Βιβλιοθήκη Ευστρ. Θρασ. Ελευθεριάδη,
- Ελληνική Ολυμπιακή Επιτροπή,
- Φίλιππος Ένωση Ελλάδος,
- Εθνικό Κέντρο Νεότητας Αγίου Κοσμά,
- Εθνικό Σκοπευτήριο Βύρωνα,
- Εθνικό Στάδιο “Καυτατζόγλειο” Θεσσαλονίκης,
- Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Λάρισας,
- Εθνικό Στάδιο Κομοτηνής “Πανθρακικό”,
- Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Ηρακλείου,
- Πανηπειρωτικό Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Ιωαννίνων,
- Πανπελοποννησιακό Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Πατρών,
- Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Χανίων,
- Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Κέρκυρας,
- Εθνικό Χιονοδρομικό Κέντρο Βασιλίτσας,
- Εθνικό Χιονοδρομικό Κέντρο Σελίου,
- Εθνικό Στάδιο Ναυπάκτου “Παπαχαραλάμπειο”,
- Εθνικό Αθλητικό Κέντρο Νεότητας Σίφνου,
- Εθνικά Αθλητικά Κέντρα Θεσσαλονίκης,
- Σιβιτανίδειος Δημόσια Σχολή Τεχνών και Επαγγελματιών,
- Βαρβάκειο ίδρυμα,
- Εθνικό Αστεροσκοπείο Αθηνών,
- Εθνικό Κέντρο Κοινωνικών Ερευνών,
- Εθνικό Κέντρο Έρευνας Φυσικών Επιστημών “ΔΗΜΟΚΡΙΤΟΣ”,
- Ελληνικό Κέντρο Θαλάσσιων Ερευνών,
- Ένωση Ελλήνων Φυσικών,
- Εθνικό Γυμναστήριο Αθηνών “Ι. ΦΩΚΙΑΝΟΣ”,
- Δημοτικό Πρότυπο Παιδικό Γυμναστήριο Καισαριανής,
- Κεντρικό Ισραηλιτικό Συμβούλιο Συντονισμού και Γνωματεύσεως,
- Οργανισμός Περιθάλψεως και Αποκαταστάσεως Ισραηλιτών Ελλάδος,
- Ισραηλιτικές Κοινότητες,
- Πανελλήνιο Ιερό Ίδρυμα Ευαγγελιστρίας Τήνου, καθώς και

- Ανώτατες Εκκλησιαστικές Ακαδημίες.
- Υπουργείο Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής
 - Πράσινο Ταμείο,
 - Οργανισμός Ρυθμιστικού Σχεδίου και Προστασίας Περιβάλλοντος Αθήνας,
 - Οργανισμός Ρυθμιστικού Σχεδίου και Προστασίας Περιβάλλοντος Θεσσαλονίκης,
 - Οργανισμός Κτηματολογίου και Χαρτογραφήσεων Ελλάδας, καθώς και
 - Οργανισμός Ρυθμιστικού Σχεδίου και Προστασίας Περιβάλλοντος Ιωαννίνων.
- Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας
 - Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (με τις επιμέρους εκπαιδευτικές μονάδες του),
 - Εθνικό Κέντρο Κοινωνικής Αλληλεγγύης,
 - Εθνικό Ίδρυμα Κωφών, καθώς και
 - Κέντρο Αποκατάστασης Τυφλών.
- Υπουργείο Υγείας
 - Διοίκηση Υγειονομικής Περιφέρειας,
 - Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ.Κ.Α.,
 - Νοσοκομεία Ειδικού Καθεστώτος,
 - Νοσοκομεία, που διέπονται από ειδικές διατάξεις (όπως τα στρατιωτικά),
 - Εθνικό Κέντρο Άμεσης Βοήθειας,
 - Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων,
 - Εθνική Σχολή Δημόσιας Υγείας,
 - Εθνικό Κέντρο Αιμοδοσίας,
 - Πανελλήνιος Ιατρικός Σύλλογος,
 - Ελληνική Οδοντιατρική Ομοσπονδία,
 - Πανελλήνιος Φαρμακευτικός Σύλλογος,
 - Ένωση Νοσηλευτών - Νοσηλευτριών Ελλάδος,
 - Σύλλογοι Επιστημόνων Μαιών - Μαιευτών,
 - Ινστιτούτο Επαγγελματικής Αποκατάστασης,
 - Ινστιτούτο Έρευνας Νοσημάτων Θώρακα, Υγιεινής και Ασφάλειας της Εργασίας,
 - Εθνικό Κέντρο Επιχειρήσεων Υγείας,

- Πανελλήνιος Σύλλογος Φυσιοθεραπευτών,
- Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας, καθώς και
- Πανελλήνιος Σύλλογος Επισκεπτών Υγείας.
- Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων
 - Ινστιτούτο Γεωπονικών Επιστημών,
 - Μπενάκειο Φυτοπαθολογικό Ινστιτούτο,
 - Γεωτεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδος,
 - Ταμείο Γεωργίας και Κτηνοτροφίας,
 - Οργανισμός Κωπαΐδας,
 - Αρδευτικός Οργανισμός Στυμφαλίας Ασωπού Κορινθίας, καθώς και
 - Ενιαίος Φορέας Ελέγχου Τροφίμων.
- Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων
 - Εθνική Σχολή Δικαστών,
 - Ταμείο Χρηματοδοτήσεως Δικαστικών Κτιρίων,
 - Ινστιτούτο Αιγαίου του Δικαίου της Θάλασσας και του Ναυτικού Δικαίου,
 - Ινστιτούτο Κρητικού Δικαίου,
 - Ελληνικό Ινστιτούτο Διεθνούς και Αλλοδαπού Δικαίου,
 - Συμβολαιογραφικοί Σύλλογοι,
 - Δικηγορικοί Σύλλογοι,
 - Σύλλογοι Δικαστικών Επιμελητών,
 - Ομοσπονδία Δικαστικών Επιμελητών Ελλάδος, καθώς και
 - Εταιρείες Προστασίας Ανηλίκων.
- Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη
 - Ίδρυμα “Παιδικές Εξοχές Ελληνικής Αστυνομίας”
- Υπουργείο Ναυτιλίας και Αιγαίου
 - Οίκος Ναύτου,
 - Ναυτικό Επιμελητήριο Ελλάδος,
 - Γραφείο Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας,
 - Λιμενικά Ταμεία, καθώς και
 - Ταμείο Αρωγής Λιμενικού Σώματος.
- Υπουργείο Μακεδονίας και Θράκης

- Κέντρο Διαφύλαξης της Αγιορείτικης Κληρονομιάς,
- Εταιρεία Ύδρευσης και Αποχέτευσης Παγίων.

Τέλος, υπάρχουν και ορισμένα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα οποία βρίσκονται υπό την εποπτεία των αποκεντρωμένων διοικήσεων. Ορισμένα από αυτά είναι τα παρακάτω: τα επιμελητήρια νομών, η Πανελλήνια Έκθεση Λαμίας, το Πνευματικό Κέντρο Χανίων, η Κεντρική Αγορά Πατρών, καθώς και το Μουσείο - Βιβλιοθήκη Ευστρ. Θρασ. Ελευθεριάδη (Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης).

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

| Δ.Π.Χ.Α. | Περιγραφή |
|-----------------|---|
| Δ.Π.Χ.Α. 1 | Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς |
| Δ.Π.Χ.Α. 2 | Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών |
| Δ.Π.Χ.Α. 3 | Συνενώσεις Επιχειρήσεων |
| Δ.Π.Χ.Α. 4 | Ασφαλιστήρια Συμβόλαια |
| Δ.Π.Χ.Α. 5 | Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση από Διακοπείσες Δραστηριότητες |
| Δ.Π.Χ.Α. 6 | Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων |
| Δ.Π.Χ.Α. 7 | Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις |
| Δ.Π.Χ.Α. 8 | Λειτουργικοί Τομείς |
| Δ.Π.Χ.Α. 9 | Χρηματοοικονομικοί Τομείς |
| Δ.Π.Χ.Α. 10 | Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις |
| Δ.Π.Χ.Α. 11 | Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο |
| Δ.Π.Χ.Α. 12 | Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε άλλες Οντότητες |
| Δ.Π.Χ.Α. 13 | Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας |
| Δ.Π.Χ.Α. 14 | Αναβαλλόμενοι Λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Τιμών |
| Δ.Π.Χ.Α. 15 | Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες |

Πίνακας 1: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που βρίσκονται σε ισχύ (Πηγή: Νεγκάκης, 2015).

ΜΟΝΙΜΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ

| Μ.Ε.Δ. | Περιγραφή |
|---------------|---|
| Μ.Ε.Δ. 7 | Εισαγωγή του Ευρώ |
| Μ.Ε.Δ. 10 | Κρατική Υποστήριξη - Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες |
| Μ.Ε.Δ. 15 | Λειτουργικές Μισθώσεις - Κίνητρα |
| Μ.Ε.Δ. 25 | Φόροι Εισοδήματος - Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Οικονομικής Οντότητας ή των Μετόχων της. |
| Μ.Ε.Δ. 27 | Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται τον Νομικό Τύπο της Μίσθωσης |
| Μ.Ε.Δ. 29 | Γνωστοποίηση - Συμφωνίες για την Παραχώρηση των Δικαιωμάτων Παροχής Υπηρεσιών |
| Μ.Ε.Δ. 31 | Έσοδα - Πράξεις Ανταλλαγής που αφορούν Υπηρεσίες Διαφήμισης |
| Μ.Ε.Δ. 32 | Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία - Κόστος Δικτυακού Τόπου |

Πίνακας 2: Στοιχεία της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών που βρίσκεται σε ισχύ (Πηγή: Νεγκάκης, 2015).

**ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΑΝΑΦΟΡΑΣ**

| Ε.Δ.Π.Χ.Α. | Περιγραφή |
|-------------------|---|
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 1 | Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Παροπλισμού, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 2 | Μετοχές Μελών σε Συνεταιριστικές Οικονομικές Οντότητες και Παρεμφερή Μέσα |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 4 | Προσδιορισμός του εάν μια Συμφωνία Εμπεριέχει Μίσθωση |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 5 | Δικαιώματα Συμμετοχών σε Ταμεία Παροπλισμού, Αποκατάστασης και Περιβαλλοντικής Εξυγίανσης |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 6 | Υποχρεώσεις που Απορρέουν από τη Συμμετοχή σε Συγκεκριμένη Αγορά - Απόβλητα Ηλεκτρολογικού και Ηλεκτρονικού Εξοπλισμού |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 7 | Εφαρμογή της Προσέγγισης της Επαναδιατύπωσης βάσει του Δ.Λ.Π. 29 “Χρηματοοικονομική Αναφορά σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες” |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 9 | Επανεκτίμηση των Ενσωματωμένων Παραγώγων |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 10 | Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά και Απομείωση |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 12 | Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 13 | Προγράμματα Εμπιστοσύνης Πελατών |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 14 | Δ.Λ.Π. 19 - Το Όριο σε ένα Περιουσιακό Στοιχείο Καθορισμένων Παροχών, οι Ελάχιστες Κεφαλαιακές Υποχρεώσεις και οι Αλληλεπιδράσεις τους. |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 15 | Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων |

| | |
|---------------|--|
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 16 | Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση του Εξωτερικού |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 17 | Διανομές Μη - Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 18 | Μεταβιβάσεις Περιουσιακών Στοιχείων από Πελάτες |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 19 | Εξόφληση Χρηματοοικονομικών Υποχρεώσεων με Συμμετοχικούς Τίτλους |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 20 | Κόστος Αποκάλυψης στη Φάση Παραγωγής Ορυχείου Επιφανείας |
| Ε.Δ.Π.Χ.Α. 21 | Εισφορές |

Πίνακας 3: Στοιχεία της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που βρίσκεται σε ισχύ (Πηγή: Νεγκάκης, 2015).