



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

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:  
**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

Του  
**ΚΛΕΑΝΘΗ ΗΛΙΑΔΗ**

Επιβλέπων Καθηγητής: Λαδάς Ανέστης

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

Θεσσαλονίκη 2017

## Ευχαριστίες

Την παρούσα διπλωματική εργασία την αφιερώνω αρχικά στην οικογενειά μου για την οικονομική και ψυχολογική υποστήριξη τους όλα τα χρόνια των σπουδών μου, και στην μνήμη της γιαγιάς μου Βασιλικής Χατζηνικολάου .

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία αναλύει το κρίσιμο για τη εύρυθμη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης των κρατών τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα. Έτσι, αναλύεται η σωστή εφαρμογή των συγκεκριμένων προτύπων τα λεγόμενα IPSAS, και η σωστή χρήση τους. Ακόμη παραθέτονται τα πλεονεκτήματα από τη χρήση τους καθώς και τα συμπεράσματα από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε και στις δημόσιες επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας. Τέλος, αναφέρονται προτάσεις για μελλοντική καλύτερη και ορθότερη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα, καθώς έχει προηγηθεί η παράθεση των προβλημάτων που υπάρχουν από τη μεριά της δημόσιας διοίκησης στην προσπάθεια για πλήρη εφαρμογή τους και εναρμόνιση των των οικονομικών καταστάσεων με αυτά όπως και της ανάλογης λογιστικής απεικόνισης.

## **Συντομογραφίες**

ΔΛΠΔΤ: Διεθνή λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

IASB: International Accounting Standards Board

ΔΠΧΠ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΣΔΛΠ: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

GBE: Government Business Enterprise

## Περιεχόμενα

Ευχαριστίες .....	3
Περίληψη .....	4
Συντομογραφίες .....	5
Κεφάλαιο 1 .....	8
Εισαγωγή .....	8
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	8
1.2 Σκοπός της εργασίας .....	12
1.3 Δομή της εργασίας .....	12
Κεφάλαιο 2 .....	13
Βιβλιογραφική επισκόπηση .....	13
Κεφάλαιο 3 .....	17
Θεσμικό πλαίσιο .....	17
3.1 Εισαγωγή.....	17
3.2 Προϋποθέσεις για την εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα .....	19
3.3 Οι Λογιστικές αρχές που διέπουν τον δημόσιο τομέα με βάση τα Δ.Λ.Π. ....	20
3.3.1. Η μέθοδος της ταμειακής βάσης .....	21
3.3.2. Η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης .....	22
3.3.3. Οι κύριες διαφορές των δύο μεθόδων .....	25
3.3.4. Μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε ταμειακή βάση.....	26
3.3.5. Μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.....	26
3.4.1. IPSAS 1 .....	30
3.4.2. IPSAS 2 .....	31
3.4.3. IPSAS 3 .....	32
3.4.4. IPSAS 4 .....	33
3.4.5. IPSAS 5 .....	33
3.4.6. IPSAS 6 .....	34
3.4.7. IPSAS 7 .....	34
3.4.8. IPSAS 8 .....	35
3.4.9. IPSAS 9 .....	35
3.4.10. IPSAS 10 .....	36
3.4.11. IPSAS 11 .....	36
3.4.12. IPSAS 12 .....	37
3.4.13. IPSAS 13 .....	37

3.4.14. IPSAS 14 .....	38
3.4.15. IPSAS 15 .....	38
3.4.16. IPSAS 16 .....	39
3.4.17. IPSAS 17 .....	40
3.4.18. IPSAS 18 .....	40
3.4.19. IPSAS 19 .....	41
3.4.20. IPSAS 20 .....	41
3.4.21. IPSAS 21 .....	42
3.4.22. IPSAS 22 .....	42
3.4.23. IPSAS 23 .....	43
3.4.24. IPSAS 24 .....	44
3.4.25. IPSAS 25 .....	45
3.4.26. IPSAS 26 .....	46
3.4.27. IPSAS 27 .....	46
3.4.28. IPSAS 28 .....	47
3.4.29. IPSAS 29 .....	48
3.4.30. IPSAS 30 .....	48
3.4.31. IPSAS 31 .....	49
3.4.32. IPSAS 32 .....	50
Κεφάλαιο 4 .....	51
4.1 Εισαγωγή.....	51
4.1.1 Πλεονεκτήματα από την χρήση των IPSAS στις Δ.Ε.Κ.Ο.....	51
4.1.2 Εφαρμοζόμενα πρότυπα στις Δ.Ε.Κ.Ο.....	52
4.1.3 Οικονομικές καταστάσεις των Δ.Ε.Κ.Ο. σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ.....	53
4.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	54
Κεφάλαιο 5 .....	56
Συμπεράσματα περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα .....	56
Κεφάλαιο 6 .....	58
Βιβλιογραφία .....	58

# Κεφάλαιο 1

## Εισαγωγή

### 1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ένα από τα σημαντικότερα ερωτήματα που τίθενται στην σημερινή εποχή όσον αφορά την δημόσια διοίκηση, είναι η ανάγκη για εκσυγχρονισμό της ποιότητας των πληροφοριών που παρέχονται αλλά και να γίνει πιο αποτελεσματική και διαφανής η διοίκηση. Ο Δημόσιος Τομέας περιλαμβάνει τις εθνικές κυβερνήσεις, τις επιχειρήσεις που έχουν σχέση με τον οικονομικό τομέα αλλά και όλες τις τοπικές αυτοδιοικήσεις. Πιο ειδικά στην Ελλάδα, ο δημόσιος τομέας αποτελείται από την Γενική Κυβέρνηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου αλλά και όλες οι Δημόσιες επιχειρήσεις και όλοι οι Δημόσιοι Οργανισμοί. Επιπλέον στον Δημόσιο τομέα ανήκουν τα Υπουργεία, οι Ανεξάρτητες Αρχές και οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις. Η ανάγκη για ανάλυση των λογιστικών στοιχείων σε εθνικό επίπεδο και ιδιαίτερα σε χώρες που δοκιμάζονται λόγω υψηλού δημοσίου χρέους, κρίνεται επιτακτική. Ακόμα και για οικονομικές οντότητες ώστε να παρέχονται αξιόπιστες πληροφορίες σε όλους τους χρήστες. Αυτό είχε ως συνέπεια να δημιουργηθούν πρότυπα τα οποία θα εφαρμοζόταν από αρκετές χώρες ώστε να υπάρχει η δυνατότητα αξιοπιστίας και συνάφειας των οικονομικών πληροφοριών επιχειρήσεων σε εθνικό επίπεδο αλλά και σε παγκόσμιο. Ακόμα για οργανισμούς και επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα. Η λύση δόθηκε από την έκδοση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, εννοούμε ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών που είναι γενικά αποδεκτές. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή και αληθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Οι χρήστες αυτοί είναι επενδυτές, πιστωτές, εργαζόμενοι αλλά και μέτοχοι. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ), γνωστό και ως IASB. Η χρήση των προτύπων προϋποθέτει σταθερότητα και οι αλλαγές που μπορεί να γίνουν είναι οριακές. Βέβαια, αρκετές φορές οι αλλαγές είναι συχνές με αποτέλεσμα οι λογιστές αλλά και γενικά όλος ο κλάδος να αντιμετωπίζει διάφορα προβλήματα. Δυστυχώς αυτό το φαινόμενο συνεχίζεται και θα συνεχιστεί για αρκετό καιρό μέχρι να υπάρξει σταθερότητα. Κάποια στιγμή στο μέλλον, η κατάσταση θα σταθεροποιηθεί και θα

διευκολυνθούν όλοι οι χρήστες, ωστόσο μέχρι τότε θα υπάρξει αρκετό κόστος και ο λογιστικός κλάδος θα αναγκαστεί να προσαρμοστεί πολλές φορές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται κυρίως από εθνικές κυβερνήσεις αλλά και από τοπικές αρχές όπως είναι δήμοι των πόλεων. Τα τελευταία χρόνια, οι κυβερνήσεις έχουν προβεί σε πολλές αλλαγές σχετικά με την λογιστική ώστε να βελτιωθούν οι οικονομικές καταστάσεις του δημοσίου τομέα. Ίσως η σημαντικότερη αλλαγή για την λύση στο πρόβλημα της διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα είναι η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο τομέα (IPSAS) αποτελεί την λύση σε αυτό το πρόβλημα. Η εφαρμογή των συγκεκριμένων προτύπων αποτελεί ένα βήμα προόδου και εξέλιξης για την δημοσιονομική λογιστική. Με την εφαρμογή τους ενισχύεται η αξιοπιστία και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα συμβάλουν στην ανάπτυξη της παγκόσμιας οικονομίας λόγω της εναρμόνισης τους με τα δημόσια συστήματα λογιστικής σε αρκετές χώρες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) είναι ένα σύνολο λογιστικών προτύπων που εκδίδεται από το Διοικητικό Συμβούλιο IPSAS για χρήση από φορείς του δημοσίου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Τα IPSAS εφαρμόζονται από εθνικές κυβερνήσεις, από επαρχιακές και τοπικές αυτοδιοικήσεις και αυτόνομες οντότητες του δημοσίου τομέα. Τα IPSAS που χρησιμοποιούνται από διακυβερνητικούς οργανισμούς για εμπορικές επιχειρήσεις της κυβέρνησης δεν ισχύουν. Τα IPSAS είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), παλαιότερα γνωστά και ως Δ.Λ.Π. Τα IPSAS αποσκοπούν στην βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων από φορείς του δημοσίου τομέα. Βασικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα, είναι να βελτιώσουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τους φορείς του Δημοσίου τομέα ώστε να υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια στους άμεσα ενδιαφερόμενους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα καλύτερες εκτιμήσεις για τις αποφάσεις κατανομής των πόρων που καταβάλλουν οι κυβερνήσεις. Επιπλέον αυξάνεται η διαφάνεια των διαδικασιών. Ο σκοπός των 32 IPSAS που έχουν καταρτιστεί και εκδοθεί μέχρι σήμερα είναι να υπηρετήσουν το δημόσιο συμφέρον μέσω αναγνωρισμένης ποιότητας προτύπων κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων όπως είναι :



- Κατάσταση οικονομικής θέσης (Ισολογισμός).
- Κατάσταση οικονομικής απόδοσης. (αποτελέσματα χρήσης).
- Κατάσταση ταμειακών ροών.
- Κατάσταση προϋπολογιστικών και απολογιστικών κονδυλίων της Κυβέρνησης.
- Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων.
- Κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων

Περισσότερες από 80 χώρες στον κόσμο έχουν υιοθετήσει και χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Επίσης, τα IPSAS χρησιμοποιούν και διεθνείς οργανισμοί όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, η Παγκόσμια Τράπεζα, τα Ηνωμένα Έθνη, ο ΟΟΣΑ αλλά και το ΝΑΤΟ. Στις αναπτυγμένες χώρες, η λογιστική του δημοσίου τομέα θεωρείται αναπόσπαστο κομμάτι των πετυχημένων μεταρρυθμίσεων από τις κυβερνήσεις. Επίσης αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διαχείρισης αλλά και για την πάταξη της διαφθοράς. Επομένως, όλες οι αναπτυγμένες χώρες προσπαθούν να κάνουν σωστή χρήση των IPSAS ώστε να πετύχουν την σωστή λειτουργία του δημοσίου τομέα αλλά και την διαφάνεια που απαιτείται από όλες τις κυβερνήσεις παγκοσμίως. Αντίθετα, οι αναπτυσσόμενες χώρες προσπαθούν να υιοθετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα ώστε να εξελιχθούν στο τομέα του δημοσίου και να καταπολεμήσουν πιο εύκολα την διαφθορά που τις ταλανίζει. Με αυτό τον τρόπο, οι συγκεκριμένες χώρες προσπαθούν να εκσυγχρονιστούν και να πλησιάσουν τα αναπτυγμένα κράτη όσον αφορά στη λειτουργία του δημόσιου τομέα

Όσον αφορά τις ευρωπαϊκές χώρες, οι περισσότερες συνεχίζουν να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση την λογιστική ταμειακή βάση. Χώρες που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS και καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης είναι η Γαλλία, η Ολλανδία, η Φινλανδία, η Αυστρία, η Ισπανία, η Ελβετία, η Ιταλία, η Ρωσία, η Σουηδία, η Ρουμανία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Ο στόχος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι τα εφαρμοστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου τομέα σε όλα κράτη μέλη της όσο το δυνατόν πιο γρήγορα, ώστε να διασφαλίζεται μεγαλύτερη διαφάνεια αλλά και να είναι πιο ομαλή η λειτουργία όσον αφορά την αγορά και την οικονομία για κάθε κράτος μέλος,

συνεπώς για τον οργανισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι τα IPSAS έχουν την υποστήριξη διεθνών οργανισμών όπως είναι το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.), ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ( Ο.Ο.Σ.Α.) αλλά και η Παγκόσμια Τράπεζα. Τα IPSAS αποτελούν εργαλείο για την συγκριτική μέτρηση των επιδόσεων για τις πληροφορίες λογιστικής του δημοσίου τομέα τόσο σε επίπεδο κυβερνήσεων όσο και σε επίπεδο φορέων.

Η εφαρμογή και η υιοθέτηση των IPSAS από τα κράτη δίνει την δυνατότητα στη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών να γίνει ακόμα πιο αποτελεσματική. Επιπλέον, παρέχει αρκετά οφέλη τα οποία είναι τα εξής :

- Η ορθότερη και πιο σωστή κατανομή των δημοσίων πόρων.
- Η μείωση του κρατικού δανεισμού που έχει ως αποτέλεσμα και την μείωση του αντίστοιχου κόστους.
- Υπάρχει διαφάνεια και λογοδοσία στις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές λόγω της αποκάλυψης αυτών.
- Βελτιώνεται η αξιοπιστία των δημόσιων λογαριασμών.
- Βελτιώνεται η οικονομική ανταγωνιστικότητα μεταξύ των οντοτήτων. Κατά έμμεσο τρόπο ευνοούνται οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα.
- Η χώρα που εφαρμόζει τα IPSAS αποκτά ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε διεθνές επίπεδο και συνεπώς στην διεθνή αγορά.
- Μειώνεται το κόστος λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης παράλληλα και το κόστος της κυβέρνησης.
- Μειώνεται το κόστος των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών.

Ενώ στην περίπτωση που δεν εφαρμόζονται τα IPSAS, οι φορείς του δημοσίου τομέα επιβαρύνονται με ένα σημαντικό κόστος. Παράλληλα, η έλλειψη στοιχείων που να θεωρούνται αξιόπιστα, επηρεάζει τη λήψη σωστών αποφάσεων για την αξιοποίηση των δημοσίων πόρων. Αυτό έχει ως συνέπεια να δημιουργείται ένα περιβάλλον αβεβαιότητας και έλλειψης εμπιστοσύνης προς την κυβέρνηση και την χώρα, με ότι αυτό συνεπάγεται για το σύνολο της οικονομίας.

## **1.2 Σκοπός της εργασίας**

Ο σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι η κατάσταση που επικρατεί σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS). Αναφέρονται αρκετά άρθρα και έρευνες από την διεθνή βιβλιογραφία που έχουν γραφτεί σχετικά με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ενώ γίνεται αναφορά σε όλα τα IPSAS και πλήρη ανάλυση τους. Ακόμα γίνεται αναφορά με τις λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται από τις κυβερνήσεις και την σχέση που υπάρχει μεταξύ των μεθόδων και των IPSAS. Επίσης αναλύεται και παρουσιάζεται η συμβολή που έχουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην καλύτερη ποιότητα και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχονται από τις κυβερνήσεις αλλά και τα θετικά στοιχεία που μπορεί να προκύψουν από την εφαρμογή των IPSAS σε χώρες που δεν εφαρμόζουν τα εν λόγω πρότυπα.

## **1.3 Δομή της εργασίας**

Αφού έχει γίνει η αναφορά σχετικά με τα IPSAS και κάποια εισαγωγικά στοιχεία, γίνεται αναφορά σε ιστορικά γεγονότα αλλά και σε ποιες χώρες εφαρμόζονται ήδη, παρακάτω γίνεται η παράθεση της δομής της συγκεκριμένης εργασίας. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας σχετικά με βιβλία και άρθρα που έχουν γραφτεί για τα IPSAS. Στο επόμενο κεφάλαιο παραθέτεται το θεσμικό πλαίσιο που αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, αναφέρονται τα χαρακτηριστικά των IPSAS, οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από όλους τους κρατικούς φορείς και στη συνέχεια αναλύεται ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής των 32 IPSAS.

## Κεφάλαιο 2

### Βιβλιογραφική επισκόπηση

Έχει ιδιαίτερη σημασία για όλες τις κυβερνήσεις, η παροχή αποτελεσματικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ώστε να παρέχονται σωστά και αξιόπιστα τα οικονομικά αποτελέσματα του δημοσίου τομέα αλλά και η οικονομική θέση της κάθε χώρας, την απόδοση και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του κράτους αλλά και συμμόρφωση προς τους νόμους και κανόνες. Ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε χώρας έχουν δημιουργηθεί τέσσερις βάσεις λογιστικής οι οποίες είναι η ταμειακή βάση, η δεδουλευμένη βάση, η τροποποιημένη ταμειακή βάση και η τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση λογιστικής. Αν και τα πρότυπα μπορούν να βοηθήσουν αρκετά τη λειτουργία του δημοσίου τομέα δεν υπάρχει ακόμα αρκετή εμπειρική έρευνα ώστε να αναδείξουν ότι η αλλαγή από την ταμειακή βάση, στην δεδουλευμένη βάση θα έχει αρκετά οφέλη (Cohen et al. 2012). Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα στις χώρες και το αν τα συγκεκριμένα πρότυπα βοηθάνε ουσιαστικά στον εκσυγχρονισμό του δημοσίου τομέα έχει αποτελέσει αρκετές φορές αντικείμενο συζήτησης και διαμάχης ανάμεσα σε ερευνητές, αναλυτές και οικονομολόγους. Έχουν γραφτεί πάρα πολλά άρθρα και βιβλία αναλύοντας τους κανόνες και τις αρχές που διέπουν των IPSAS, παραθέτοντας πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα αλλά και αν εν τέλει αν πρέπει να εφαρμοστούν από όλες τις χώρες ώστε να βελτιωθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Η ποικιλομορφία των κυβερνητικών συστημάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δημιούργησε την ανάγκη για εναρμονισμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία των IPSAS. Σε άρθρο τους οι Christiaens, Reyniers et al. (2014) ασχολούνται με τον βαθμό κατά τον οποίο οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις υιοθετούν την δεδουλευμένη λογιστική βάση αλλά και το πώς μπορεί να εξηγηθεί ότι υπάρχουν διαφορετικά επίπεδα εφαρμογής. Ορισμένες κυβερνήσεις χρησιμοποιούν ακόμα την ταμειακή λογιστική βάση ενώ το μεγαλύτερο μέρος των κεντρικών κυβερνήσεων χρησιμοποιεί την λογιστική δεδουλευμένης βάσης, χωρίς ωστόσο να λαμβάνουν υπόψη τα IPSAS. Καταλήγουν στο συμπέρασμα πως ενώ ακόμα ορισμένες χώρες χρησιμοποιούν σύστημα ταμειακής βάσης έχουν σκοπό να υιοθετήσουν την δεδουλευμένη λογιστική βάση στο άμεσο μέλλον. Παρατηρούν ότι

αυτό οφείλεται στην ανάγκη για βελτίωση του εξωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οντότητες αλλά και να υπάρχουν πιο διαφανείς διαδικασίες.

Σε άρθρο τους οι Pina και Torres το 2003 δημοσιεύουν την μελέτη που έκαναν με βάση πληροφορίες από οικονομικές εκθέσεις από τις κυβερνήσεις διάφορων χωρών, παρατηρούν ότι δημιουργήθηκαν αρκετές παραλλαγές ανάμεσα σε στην ταμειακή βάση λογιστική και την δεδουλευμένη βάση λογιστικής. Ωστόσο, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι προς το παρόν δεν υπάρχει κάποιο ενιαίο μοντέλο δεδουλευμένης λογιστικής στον δημόσιο τομέα. Ακόμα και εντός των χωρών υπάρχουν διάφορες προσαρμογές και ότι αυτό οφείλεται στη μη πλήρη υιοθέτηση των IPSAS από κάποιες χώρες. Ωστόσο, άμεσα οφέλη μπορούν να προκύψουν από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα και αυτά είναι συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και ο εκσυγχρονισμός του δημοσίου τομέα. Η λογοδοσία και η διαφάνεια θεωρούνται ιδιαίτερα σημαντικές για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς την εκάστοτε κυβέρνηση βελτιώνοντας παράλληλα την λειτουργία του δημοσίου τομέα (Brusca, Martinez, 2015).

Σε άρθρο της η Newberry το 2015 υποστηρίζει ότι οι κυβερνήσεις έχουν την ευθύνη να λογοδοτούν για την χρήση των πόρων στους πολίτες ενώ στις επιχειρήσεις διαφέρει σημαντικά αυτό. Η πληροφόρηση σχετικά με την χρηματοοικονομική κατάσταση ενός δημοσίου τομέα θα πρέπει να είναι διαφορετική σε σχέση με τις πληροφορίες που παρέχουν επιχειρήσεις και ότι οι κυβερνήσεις οφείλουν πρωταρχικά να ενημερώνουν τους πολίτες έναντι των επενδυτών και των πιστωτών. Πιστεύει ότι οι πρακτικές λογιστικής που χρησιμοποιούνται από τις κυβερνήσεις είναι στενά συνδεδεμένες με συνταγματικές ανησυχίες και δεν φαίνονται ότι έχουν μια απλή σύνδεση. Ωστόσο για να γίνουν μεταρρυθμίσεις θα πρέπει να ξεπεραστούν εμπόδια όπως είναι ζητήματα που προκύπτουν σε σχέση με τον κοινοβουλευτικό έλεγχο αλλά και την ευθύνη που υπάρχει από κάθε κυβέρνηση έναντι των πολιτών αλλά και την προστασία των δημοσίων πόρων. Οι αλλαγές που γίνονται σε σχέση με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του δημοσίου τομέα αφορούν την χρησιμότητα της κυβερνητικής πληροφόρησης κατά την εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων. Όλες αυτές οι μεταρρυθμίσεις έχουν ως στόχο την βελτίωση των παρεχόμενων πληροφοριών προς του άμεσα ενδιαφερόμενους (Bolivar and Galera,2014). Η υιοθέτηση των IPSAS αποτελεί ένα σύνηθες φαινόμενο τόσο από χώρες αναπτυγμένες όσο και από αναδυόμενες οικονομίες. Ο σκοπός είναι να υπάρχει ένας αποτελεσματικός

μηχανισμός για την λογοδοσία των πόρων από τις κυβερνήσεις. Ωστόσο μπορεί ο συγκεκριμένος μηχανισμός μπορεί να αποτύχει όπου υπάρχει κακή διαχείριση των πόρων αλλά και αρκετή διαφθορά. Υπάρχουν χώρες οι οποίες είχαν υψηλά ποσοστά διαφθοράς και δεν δούλεψε αποτελεσματικά ο μηχανισμός. Θα πρέπει να εξεταστεί πιο διεξοδικά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται όλο το σύστημα αλλά και να ληφθούν υπόψη πολιτικές έννοιες αλλά και οι εσωτερικοί έλεγχοι που γίνονται να μην παραβιάζουν τις αρχές των IPSAS (Lodhia and Burritt, 2006).

Σε άρθρο του ο McGregor το 1999 πιστεύει η λογιστική και οι έννοιες της συνεχίζουν και θα συνεχίσουν και στο μέλλον να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην οικονομία. Οι αλλαγές στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι σημαντικές αλλά θα πρέπει συνεχώς να βελτιώνονται και να προσαρμόζονται ανάλογα με την οικονομική κατάσταση. Καταλήγει στο συμπέρασμα πως η ανάπτυξη των απαιτήσεων για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα μπορεί να οδηγήσει στην δημιουργία ενός αλληλένδετου συνόλου κανόνων που θα παράγει υψηλής ποιότητας οικονομικές εκθέσεις. Ωστόσο για να μπορέσουν να γίνουν μεταρρυθμίσεις στην λογιστική του δημοσίου τομέα θα πρέπει να υπάρχει πολιτική βούληση. Για να θεωρηθούν επιτυχείς οι μεταρρυθμίσεις, θα πρέπει να υπάρχει υποστήριξη από τους πολιτικούς ηγέτες των χωρών. Η αποφασιστικότητα ως προς την πραγματοποίηση των μεταρρυθμίσεων ενισχύεται και από την συνεισφορά και των υπουργών της κυβέρνησης ώστε να μπορέσει να αλλάξει ο τρόπος λειτουργίας του κράτους. Είναι πρόκληση και παράλληλα καθήκον για τους πολιτικούς να πετύχουν μεταρρυθμίσεις (Chan, 2006).

Οι Christiaens και Reyniers το 2009 υποστηρίζουν ότι το πιο σημαντικό στοιχείο για την βελτίωση στη διοίκηση του δημοσίου τομέα και των δημοσίων οργανισμών είναι οι αλλαγές που υπήρξαν στα συστήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ωστόσο, όλα τα παραπάνω άρθρα αναφέρουν ότι επιβολή των IPSAS μπορεί να ωφελήσει ένα κράτος ως προς την διαφάνεια των διαδικασιών και πως τα περισσότερα κράτη που δεν έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα ακόμα, θέλουν να τα εφαρμόσουν στο εγγύς μέλλον. Παρόλα αυτά σε άρθρο του ο Oulasvirta (2012) ασχολείται με την περίπτωση της Φινλανδίας, μιας αναπτυγμένης χώρας η οποία αρνήθηκε να υιοθετήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα αλλά και τους λόγους της άρνησης. Το συμπέρασμα που καταλήγει ο συγγραφέας είναι ότι το ισχυρό και ανεπτυγμένο λογιστικό σύστημα της Φινλανδίας για τον δημόσιο τομέα το οποίο

εφαρμόζεται στην χώρα για πάρα πολλά χρόνια ήταν ο κύριος λόγος της μη υιοθέτησης των IPSAS από την Φινλανδία. Αν και υπήρξαν αρκετές πιέσεις ώστε να εφαρμοστούν τα πρότυπα, τελικά η κυβέρνηση κράτησε το εθνικό σύστημα λογιστικής. Ακόμα, ο αρθρογράφος πιστεύει ότι άλλος ένας λόγος είναι η ιδιοσυγκρασία των Φιλανδών και ότι δεν είναι τόσο δεκτικοί στις αλλαγές. Ενώ και άλλες σκανδιναβικές χώρες πείστηκαν στην αρχή για την εφαρμογή των IPSAS και δεν τα υιοθέτησαν, εν τέλει υπέκυψαν στις πιέσεις και εφάρμοσαν τα συγκεκριμένα πρότυπα. Το πρόβλημα στις αναπτυσσόμενες χώρες είναι ότι αρκετές δεν έχουν καλά λογιστικά συστήματα. Μη κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό και ελλιπή λογιστικά συστήματα οδηγούν στην αναξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στη λανθασμένη λήψη αποφάσεων. Παρόλα αυτά, το τεκμήριο ότι αξιόπιστα λογιστικά συστήματα οδηγούν σε σωστές αποφάσεις τίθεται σε αμφισβήτηση. Τα συγκεκριμένα λογιστικά συστήματα προστατεύουν εν μέρει τα συμφέροντα των εξωτερικών μερών αλλά εις βάρος του τοπικού πληθυσμού (Rahaman και Lawrence, 2001).

Συνοψίζοντας από τα παραπάνω, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι οι απόψεις για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο τομέα δίστανται όσον αφορά τα θετικά από την εφαρμογή τους. Βρίσκονται ακόμα σε πρώιμο στάδιο και δεν έχουν εφαρμοστεί σε αρκετές χώρες και είναι δύσκολο να εφαρμοστούν και απαιτούν μεταρρυθμίσεις από τα κράτη. Γεγονός που από μόνο του είναι δύσκολο. Ωστόσο το μεγαλύτερο πλήθος των συγγραφέων και αρθρογράφων πιστεύουν πως η εφαρμογή τους από τα κράτη θα αυξήσει την διαφάνεια στον δημόσιο τομέα αλλά και θα παρέχει καλύτερες πληροφορίες στους πολίτες για τους δημόσιους πόρους. Ωστόσο, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι τα IPSAS απαιτούν βελτιώσεις και θα πρέπει να προσαρμόζονται συνεχώς ανάλογα με την κατάσταση της εκάστοτε χώρας και του δημοσίου τομέα της.

## Κεφάλαιο 3

### Θεσμικό πλαίσιο

#### 3.1 Εισαγωγή

Τα IPSAS θεωρούνται μια διεθνή εκδοχή των εθνικών προτύπων και ορίζονται ως μια εκδοχή αρχών, κανονισμών και κανόνων για επαγγελματικό επίπεδο. Ουσιαστικά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα είναι ένα μοντέλο λογιστική που εφαρμόζεται διεθνώς και έχουν αρκετές ομοιότητες με το αγγλοσαξονικό μοντέλο με κάποιες παραλλαγές. Ο σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου τομέα, είναι να παρέχουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με την κατάσταση των δημόσιων φορέων με τρόπο δίκαιο και την εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων και πληροφοριών του Δημοσίου με άμεσο σκοπό την δυνατότητα συγκρισιμότητας μεταξύ όλων των χωρών αλλά και να βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών. Το πλαίσιο των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. για την αναγνώριση, την μέτρηση και γνωστοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι γενικού ενδιαφέροντος. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού ενδιαφέροντος θεωρούνται οι καταστάσεις οι οποίες έχουν ως στόχο την παροχή πληροφοριών σε χρήστες που δεν έχουν την δυνατότητα λήψης των συγκεκριμένων πληροφοριών και οι οποίες είναι προσαρμοσμένες με τις εκάστοτε ανάγκες των χρηστών. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αποτελούνται από τους πολίτες μιας χώρας οι οποίοι φορολογούνται, τα μέλη των νομοθετικών σωμάτων αλλά και οι δανειστές της χώρας. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα δεν ασχολούνται με μετρήσεις χρηματοοικονομικού περιεχομένου που αποτελεί διαδικασία για την κατάρτιση του προϋπολογισμού μιας χώρας. Ακόμα, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις κυβερνήσεις ώστε να βελτιώσουν και να διαμορφώσουν τα εθνικά πρότυπα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα έχουν δημιουργηθεί και αναπτυχθεί από τον IPSAB, ο οποίος είναι ένας ανεξάρτητος φορέας ο οποίος έχει σχέση με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών. Ο συγκεκριμένος φορέας είναι υπεύθυνος για την δημιουργία και την έκδοση των 32 IPSAS. Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι σχεδόν τα περισσότερα πρότυπα έχουν ως βάση τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκτός από μερικά στα οποία δεν υπάρχει κάποια αντιστοιχία. Αυτό συμβαίνει διότι ορισμένα πρότυπα επικεντρώνονται μόνο στον Δημόσιο Τομέα. Τα IPSAS, όπως έχει



αναφερθεί και προηγουμένως, έχουν ως βάση τα Δ.Λ.Π. και θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) Επίσης, κατά την ανάπτυξη των προτύπων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι φορείς που έχουν σχέση με τη λογιστική του δημοσίου, όπως είναι οι επαγγελματίες λογιστές, και οι οργανισμοί που ασχολούνται με τις οικονομικές καταστάσεις του Δημοσίου.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα παρέχουν την δυνατότητα στους δημόσιους τομείς και γενικότερα στις κυβερνήσεις να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την δεδουλευμένη λογιστική αλλά και με βάση την ταμειακή λογιστική. Στη περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με βάση την δεδουλευμένη λογιστική υπάρχει η δυνατότητα, οι οικονομικές οντότητες να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους και τα διάφορα μεγέθη με βάση την δεδουλευμένη λογιστική. Οι περισσότεροι φορείς του δημοσίου δεν έχουν την δυνατότητα να παρουσιάσουν τα μεγέθη σε δεδουλευμένη βάση. Ακόμα, σε αυτή την περίπτωση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. εστιάζουν στα κόστη, στις πωλήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία, το κεφάλαιο και τις υποχρεώσεις. Αντίθετα στην περίπτωση της ταμειακής βάσης επιτρέπεται η αγορά και πώληση με τον τρόπο της ταμειακής βάσης στον οποίο υπάρχει διαφάνεια. Ωστόσο, αρκετοί θεωρούν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ότι έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, αυτό που ισχύει είναι αποτελούν βοήθημα παρέχοντας στις κυβερνήσεις τις κατάλληλες συνθήκες ώστε να αναπτύξουν τα εγχώρια πρότυπα.. Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι χρειάζεται να εφαρμόζονται όλα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. από τον εκάστοτε φορέα και όχι όσας ο ίδιος επιθυμεί ώστε να είναι πλήρως συμμορφωμένος με τα εν λόγω πρότυπα. Όπως έχει αναφερθεί και προηγουμένως, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα έχουν την δυνατότητα να εφαρμόζονται από όλες τις εθνικές κυβερνήσεις και φορείς που έχουν σχέση με τον Δημόσιο Τομέα. Ωστόσο από το πεδίο εφαρμογή τους εξαιρούνται κάποιο οργανισμοί όπως είναι οι δημοτικές επιχειρήσεις. Αυτή η εξαίρεση γίνεται γιατί οι δημοτικές επιχειρήσεις έχουν ως σκοπό τους το κέρδος, οπότε δεν υπάρχει κάποια διαφορά με τις άλλες εταιρίες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π και οι δημοτικές επιχειρήσεις επειδή έχουν σκοπό το κέρδος, ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και πουλάνε αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες.

Για να μπορέσουν να εφαρμοστούν τα πρότυπα θα πρέπει να τηρηθούν μερικές προϋποθέσεις. Η πιο σημαντική προϋπόθεση είναι ότι θα πρέπει να γίνεται χρήση

κοινών συναλλαγών στον δημόσιο αλλά και στον ιδιωτικό τομέα και να γίνεται η χρήση ενός συνόλου των λογιστικών προτύπων. Η δεύτερη σημαντική προϋπόθεση είναι να υπάρχει μια ενοποιημένη οικονομική κατάσταση για τον Δημόσιο Τομέα όπως κάνουν και οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής. Μια ακόμα σημαντική προϋπόθεση είναι να υπάρχει υψηλή ποιότητα για τα λογιστικά πρότυπα, τα οποία θα πρέπει να σχεδιαστούν από άτομα που θα είναι εξειδικευμένα για αυτό το θέμα. Τέλος μια σημαντική παράμετρο για την πλήρη κατανόηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα αλλά και για την επιτυχή εφαρμογή τους θα πρέπει να υπάρχει σωστός σχεδιασμός για τα εν λόγω πρότυπα αλλά και η συνολική διαδικασία που θα γίνει ο σχεδιασμός να είναι προσεκτική από όλα τα περιλαμβανόμενα μέλη. Ουσιαστικά όλα τα άτομα που έχουν σχέση με την διαδικασία σχεδίασης των συγκεκριμένων Δ.Λ.Π.Δ.Τ. να συνεισφέρουν ο καθένας με τον δικό του τρόπο στην τελική μορφή των προτύπων.

### **3.2 Προϋποθέσεις για την εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα**

Η επιτυχής εφαρμογή των IPSAS στο δημόσιο τομέα κάθε χώρας προϋποθέτει κάποιους σημαντικούς παράγοντες ώστε να μπορέσουν να εφαρμοστούν για όλες τις χώρες. Αυτό εξαρτάται βέβαια από τις ιδιαιτερότητες της κάθε χώρας όπως είναι το βιοτικό επίπεδο των κατοίκων της, η οικονομία της, η εξειδίκευση του προσωπικού του δημοσίου τομέα, το πολίτευμα της αλλά και τα επίπεδα διαφθοράς που υπάρχουν στην εκάστοτε χώρα. Ειδικότερα, η εφαρμογή των συγκεκριμένων προτύπων για την Ελλάδα είναι δύσκολη, ιδιαίτερα χρονοβόρα και έχει αρκετό κόστος. Ωστόσο ορισμένοι παράγοντες διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην σωστή εφαρμογή Δ.Λ.Π.Δ.Τ.

Οι πιο σημαντικοί είναι οι εξής :

- Μετάφραση των IPSAS στην ελληνική γλώσσα.
- Δημιουργία κουλτούρας στην κυβέρνηση και γενικότερα στους δημόσιους τομείς, ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. είναι προς το δημόσιο συμφέρον και συμβάλλει στην διαφάνεια των διαδικασιών.
- Εκπαίδευση του προσωπικού του δημοσίου τομέα που θα κληθεί να εφαρμόσει τα IPSAS σε θέματα διπλογραφικής λογιστικής και Προτύπων.

- Στελέχωση των δημόσιων οντοτήτων με επαρκή και κατάλληλο προσωπικό, με γνώση και πρακτική εμπειρία στην λογιστική αλλά και στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.
- Υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων που συμβάλλουν σημαντικά στη λογιστική οργάνωση των οντοτήτων, καθώς και στην έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρηση της διοίκησης.
- Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημοσίου τομέα από εξωτερικούς ελεγκτές προκειμένου αυτές να είναι περισσότερο αξιόπιστες.
- Απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του δημοσίου τομέα κατά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής των IPSAS.
- Δημιουργία μητρώου παγίων στοιχείων όπου θα παρακολουθούνται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα.
- Διάθεση του απαιτούμενου κονδυλίου για την κάλυψη του κόστους για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.

### **3.3 Οι Λογιστικές αρχές που διέπουν τον δημόσιο τομέα με βάση τα Δ.Λ.Π.**

Αρκετές χώρες τα τελευταία χρόνια έχουν προσπαθήσει να βελτιώσουν τον δημόσιο τομέα τους και να υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων φορέων. Για να συμβεί αυτό θα πρέπει να υπάρξει μια αλλαγή από την ταμειακή βάση στην δεδουλευμένη βάση. Χρησιμοποιούνται ωστόσο ευρέως και οι δύο μέθοδοι για την καταχώριση εσόδων και εξόδων. Ωστόσο, γίνεται προσπάθεια για μετάβαση στην δεδουλευμένη βάση. Αυτό συμβαίνει διότι σύμφωνα και με τον IPSASB, η βασική μέθοδος που προτείνεται και θεωρείται η καταλληλότερη είναι η μέθοδος δεδουλευμένης βάσης. Αυτό γίνεται ξεκάθαρα και από το γεγονός ότι από τα 32 IPSAS που υπάρχουν, τα 31 έχουν ως μέθοδο την δεδουλευμένη βάση και μόνο ένα IPSAS έχει ως μέθοδο την ταμειακή βάση. Όπως έχει αναφερθεί και πιο πριν, εκτός από αυτές τις δύο μεθόδους, αναγνωρίζονται ως μέθοδοι η τροποποιημένη ταμειακή λογιστική και η τροποποιημένη δεδουλευμένη λογιστική. Παρακάτω παρουσιάζονται και αναλύονται οι τέσσερις μέθοδοι ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

### 3.3.1. Η μέθοδος της ταμειακής βάσης

Ως βασικό γνώρισμα της συγκεκριμένης μεθόδου θεωρείται ότι η λογιστική αποτύπωση των συναλλαγών γίνεται την στιγμή που γίνεται η πληρωμή ή την στιγμή που γίνεται λήψη των μετρητών. Η χρήση τη μεθόδου της ταμειακής βάσης έχει ως αποτέλεσμα, η πληροφόρηση που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις να αφορά την προέλευση των μετρητών στη σχετική περίοδο, τον σκοπό τους αλλά και ισοζύγια των μετρητών ή των ταμειακών ισοδυνάμων. Η συγκεκριμένη μέθοδος έχει ως στόχο η απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να επικεντρώνεται στα ισοζύγια των μετρητών και στις τυχόν διακυμάνσεις που μπορεί να προκύψουν. Στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που απεικονίζονται με αυτή την μέθοδο και οι ενδεχόμενες σημειώσεις που μπορεί να υπάρχουν, ενδέχεται να παρέχουν πληροφόρηση για τι υποχρεώσεις αλλά και περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν θεωρούνται ταμειακά. Οι περισσότερες χώρες που εφαρμόζουν την συγκεκριμένη μέθοδο συνήθως δεν έχουν προσωπικό το οποίο έχει επαρκείς γνώσεις λογιστικής ώστε οι οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτιστούν να γίνουν με την μέθοδο δεδουλευμένης βάσης. Επίσης έχει παρατηρηθεί ότι την ίδια μέθοδο εφαρμόζουν και χώρες στις οποίες τα κόστη για μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων είναι αρκετά υψηλά. Ένα από τα θετικά της μεθόδου ταμειακής βάσης είναι ότι η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με εύκολο και αντικειμενικό τρόπο, ωστόσο δεν υπάρχει καμία απολύτως συσχέτιση ενός εξόδου με το αντίστοιχο έσοδο που δημιουργήθηκε. Τα αρνητικά της συγκεκριμένης μεθόδου είναι η κατάσταση αποτελεσμάτων και ο ισολογισμός δεν δείχνουν το εύρος των δραστηριοτήτων της εκάστοτε οντότητας. Όλα όσα έχουν αναφερθεί προηγουμένως έχουν ως αποτέλεσμα την λανθασμένη απεικόνιση των δραστηριοτήτων του οργανισμού διότι υπάρχει η περίπτωση τα έσοδα να μην έχουν απεικονιστεί σωστά. Για να μπορέσει να γίνει πιο κατανοητή η χρήση της ταμειακής βάσης στην περίπτωση που ο οργανισμός λάβει ένα δάνειο και το δάνειο εκταμιευθεί, το δάνειο θεωρείται έσοδο και απεικονίζεται ως έσοδο ενώ στην πραγματικότητα αποτελεί υποχρέωση του οργανισμού. Όλα αυτά οφείλονται στο γεγονός πως οι απαιτήσεις αλλά και οι υποχρεώσεις δεν απεικονίζονται λογιστικά με την συγκεκριμένη μέθοδο.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου τομέα στο πλαίσιο της ταμειακής βάσης έχει ως βασικό στόχο του τον τρόπο με τον οποίο ένας κρατικό φορέας χρειάζεται να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις σε ταμειακή βάση αλλά και το

πώς μπορεί να ενισχυθεί η διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το συγκεκριμένο πρότυπο μπορεί να εφαρμοστεί από όλους τους φορείς της κυβέρνησης και η εφαρμογή του να γίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του εκάστοτε φορέα. Η προϋπόθεση που υπάρχει ώστε να εφαρμοστεί το συγκεκριμένο πρότυπο σε ένα φορέα είναι ο συγκεκριμένος φορέας να έχει μια κατάσταση με τις ταμειακές εισροές και τις ταμειακές εκροές αλλά και να υπάρχει γνωστοποίησι για τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί. Το συγκεκριμένο πρότυπο αποτελεί ένα σημαντικό βήμα για να υπάρξει αλλαγή από την ταμειακή βάση στην δεδουλευμένη βάση αλλά και να υπάρξει βελτίωση στην ποιότητα των πληροφοριών. Ακόμα το συγκεκριμένο πρότυπο δεν είναι απαραίτητο να εφαρμοστεί στο σύνολο του αλλά υποχρεωτικό είναι μόνο το πρώτο μέρος του το οποίο αφορά τις απαιτήσεις των φορέων που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σε ταμειακή βάση. Το δεύτερο μέρος του συγκεκριμένου προτύπου δεν είναι υποχρεωτικό να εφαρμοστεί. Αυτό το μέρος έχει περισσότερο συμβουλευτικό ρόλο και καθορίζει τις επιπλέον γνωστοποιήσεις που θα πρέπει ο κάθε φορέας να κάνει ώστε να δημιουργήσει μεγαλύτερη διαφάνεια στις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

### **3.3.2. Η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης**

Η συγκεκριμένη λογιστική μέθοδος αποσυνδέει την καταγραφή των συναλλαγών με τις ταμειακές εισροές και εκροές. Τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται και αναγνωρίζονται την αντίστοιχη χρονική περίοδο που γίνονται. Η συγκεκριμένη μέθοδος προτιμάται στο πλαίσιο των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και έχει ως στόχο την καλύτερη κατανομή των πόρων αλλά και να υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια για τα κόστη αλλά και καλύτερη κατανόηση για την κυβερνητική πολιτική. Ως έννοια η δεδουλευμένη λογιστική θεωρείται ευρύτερη σε σχέση με την δεδουλευμένη βάση της λογιστικής. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι οι κυβερνήσεις έχουν την δυνατότητα να εφαρμόζουν την δεδουλευμένη λογιστική χωρίς ωστόσο να εφαρμόζουν πλήρως την δεδουλευμένη βάση που έχει σχέση με τα εισοδήματα. Το εισόδημα αποτελεί μια μεγέθυνση των περιουσιακών στοιχείων και αυτά εξαρτώνται κατά μεγάλο βαθμό από τα κριτήρια κατά τα οποία συγκεκριμένοι πόροι μπορούν να θεωρηθούν περιουσιακά στοιχεία και κάποια άλλα στοιχεία μπορούν να θεωρηθούν ως υποχρεώσεις. Συμπερασματικά, η φύση του δεδουλευμένου μπορεί να είναι ελαστική διότι οι απαιτήσεις αλλά και οι υποχρεώσεις ενός φορέα με μεγαλύτερο δεδουλευμένο μπορούν

να είναι πιο υψηλά. Η ρευστότητα του κάθε φορέα μπορεί εκτιμηθεί από το ύψος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, όπως και ότι τα έσοδα έχουν σχέση με την αύξηση της ρευστότητας ενώ οι δαπάνες με την μείωση της ρευστότητας.

Η δεδουλευμένη λογιστική ασχολείται κυρίως με τις αναφορές στις συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα που έχουν συμβεί στο παρελθόν. Με την χρήση της δεδουλευμένης λογιστικής μπορεί να γίνει πιο εύκολα η προετοιμασία για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και για την οικονομική θέση του εκάστοτε φορέα. Ωστόσο, για να μπορέσει να αλλάξει η κατάσταση και να γίνει μετάβαση από τις προηγούμενες μεθόδους στη δεδουλευμένη μέθοδο, θα πρέπει να υπάρχει σαφής διαχωρισμός από τις κυβερνητικές απαιτήσεις όσον αφορά την φορολογία αλλά και άλλες συναλλαγές που δεν είναι ανταλλακτικού χαρακτήρα. Επίσης να μπορέσει να υπάρξει βελτίωση του λογιστικού συστήματος αλλά και να προετοιμαστούν κατάλληλα όλοι οι φορείς για να καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις με την δεδουλευμένη βάση της λογιστικής (Chan, 2008). Ο βασικός στόχος της συγκεκριμένης μεθόδου αφορά στο σύνολο όλων των περιουσιακών στοιχείων και όχι μόνο η κατάσταση για τις ταμειακές ροές. Ωστόσο η μέθοδος δεδουλευμένης λογιστικής μπορεί να παρέχει ολοκληρωμένη πληροφόρηση και για τις ταμειακές ροές.

Οι οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται περισσότερο είναι οι εξής:

- Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης: Είναι ο ισολογισμός που παρουσιάζεται και ουσιαστικά παρέχει όλες τις λεπτομέρειες για όλα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία αλλά και όλες τις υποχρεώσεις.
- Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης: Στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης περιλαμβάνονται όλες οι λεπτομέρειες που αφορούν αναγνωρισμένα έσοδα και δαπάνες.
- Κατάσταση ταμειακών ροών: Η κατάσταση των ταμειακών ροών παρουσιάζει το σύνολο των ταμειακών εισροών και ταμειακών εκροών κατά την διάρκεια του χρόνου.

Στο σημείο αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθεί ότι με την συγκεκριμένη μέθοδο υπάρχει διαχωρισμός των υποχρεώσεων σε μακροχρόνιες και βραχυχρόνιες. Όπως γίνεται εύκολα κατανοητό με αυτό τον τρόπο μπορεί να αναλυθούν καλύτερα οι συνέπειες που μπορεί να προκύψουν από τις υποχρεώσεις του φορέα. Το συμπέρασμα το οποίο προκύπτει από όλα τα παραπάνω είναι ότι η μέθοδος της δεδουλευμένης

λογιστικής είναι πιο ακριβής και παρέχει πληροφορίες με περισσότερη αξιοπιστία ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

Την δεδουλευμένη λογιστική τη διέπουν κάποιες βασικές αρχές οι οποίες παρουσιάζονται και αναλύονται παρακάτω:

- Η συσχέτιση των εσόδων και των εξόδων: Τα έξοδα πραγματοποιούνται στην ίδια λογιστική περίοδο με τα έσοδα διότι υπάρχει σύνδεση μεταξύ τους.
- Συντηρητικότητα: Η αρχή της συντηρητικότητας έχει σχέση με το ύψος της αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού αλλά και του παθητικού και των εσόδων. Στην ουσία κέρδη τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί ακόμα δεν μπορούν να καταγραφούν στα αποτελέσματα χρήσης αλλά καταγράφονται στο λογαριασμό αναπροσαρμογής. Ωστόσο, η συγκεκριμένη αρχή δεν μπορεί να επιτρέψει την μη ορθή παρουσίαση του ισολογισμού ή των αποτελεσμάτων χρήσης.
- Η συνέπεια των λογιστικών πολιτικών: Ο κάθε οργανισμός που είναι δημόσιος ή ιδιωτικός, θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές από την μία χρήση στη άλλη ώστε να μπορέσει να διασφαλιστεί ότι δεν υπάρχουν αλλοιώσεις στα λογιστικά μεγέθη.
- Συνέχεια: Η αρχή της συνέχειας είναι ουσιαστικά το διάστημα κατά το οποίο ένας οργανισμός ή μια οντότητα που λειτουργεί θεωρείται αόριστο και μέχρι να επιτελέσει το έργο της.
- Η πλήρης γνωστοποίηση : Οι λογιστικές και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες και να μην είναι παραπλανητικές.
- Η αυτοτέλεια των χρήσεων: Η συγκεκριμένη αρχή είναι η σύνδεση που υπάρχει μεταξύ των εσόδων και εξόδων της ίδιας περιόδου. Ουσιαστικά ότι δεν μπορούν συμπεριληφθούν έσοδα ή έξοδα προηγούμενης ή επόμενης χρήσης διότι κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη.
- Η λογιστική αυτοτέλεια: Κάθε οντότητα ανεξάρτητα από τη δραστηριότητα που ασκεί, λειτουργεί με τα δικά της μέσα και έχει την δικές της υποχρεώσεις. Αποτελεί αυτοτελή οντότητα εκτός από τις περιπτώσεις που μια λογιστική οντότητα ανήκει σε ένα όμιλο εταιριών.

- Η περιοδικότητα: Είναι η διάρκεια των λογιστικών μονάδων που πρέπει να παρουσιάζουν μια περιοδικότητα και αυτή διαιρείται σε ίσα χρονικά διαστήματα.
- Η αντικειμενικότητα: Η αρχή της αντικειμενικότητας έχει ιδιαίτερη σημασία διότι η αντικειμενικότητα και η αμεροληψία αποτελούν τους μεγαλύτερους πυλώνες για τη διαφάνεια και αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο της λογιστικής επιστήμης.

Συμπερασματικά, θα ήταν χρήσιμο να αναφερθούν ορισμένα πλεονεκτήματα της δεδουλευμένης βάσης. Ένα από τα μεγαλύτερα πλεονεκτήματα είναι ότι υπάρχει πλήρης εμφάνιση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Ακόμα τα λογιστικά έγγραφα παρουσιάζονται αναλυτικά και υπάρχει καλύτερη κατανόηση και καλύτερη πληροφόρηση η οποία οδηγεί σε καλύτερες αποφάσεις. Αυτό συμβαίνει για τον λόγο πως οι πληροφορίες που παρέχονται είναι πιο ποιοτικές. Επίσης οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται είναι πιο αποτελεσματικοί διότι υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια σε όλα τα λογιστικά έγγραφα και σαφήνεια ώστε να γίνει ορθότερος έλεγχος στα δημοσιονομικά αποτελέσματα του εκάστοτε φορέα.

### **3.3.3. Οι κύριες διαφορές των δύο μεθόδων**

Οι κύριες διαφορές μεταξύ των δύο μεθόδων παρουσιάζονται παρακάτω και είναι οι εξής (Καραγιάννης,2006) :

- Με την μέθοδο της ταμειακής βάσης το έσοδο, πραγματοποιείται κατά την είσπραξη ενώ με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης το έσοδο πραγματοποιείται κατά την βεβαίωση (την παράδοση του αγαθού ή την βεβαιωμένη παροχή της υπηρεσίας).
- Με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης η περιουσία καταγράφεται και παρακολουθείται ενώ με την μέθοδο της ταμειακής βάσης δεν μπορεί να γίνει αυτό.
- Στην μέθοδο της ταμειακής βάσης τα έσοδα και τα έξοδα οι έννοιες τους είναι ταμειακές ενώ στη λογιστική του δεδουλευμένου υπάρχει η έννοια της αποτίμησης για κάθε δεδουλευμένης προσφοράς αγαθών και υπηρεσιών προς τρίτους.
- Σύμφωνα με την λογιστική της ταμειακής βάσης μια υποχρέωση εμφανίζεται όταν υπάρχει εντολή πληρωμής της δαπάνης, αντίθετα με την μέθοδο της



δεδουλευμένης βάσης η υποχρέωση εμφανίζεται με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή.

- Με την λογιστική της δεδουλευμένης υπάρχει ξεχωριστός λογαριασμός για τα χρηματικά διαθέσιμα. ενώ η έννοια του ταμείου στο απλογραφικό σύστημα δεν εμφανίζεται άμεσα αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών.
- Με την μέθοδο του δεδουλευμένου η εγγραφή διενεργείται αρχικά με την λήψη( ή έκδοση παραστατικού) και μετά η επόμενη εγγραφή με την πληρωμή (ή είσπραξη του). Με την μέθοδο της απλής λογιστικής η εγγραφή διενεργείται με την είσπραξη της ή με την έκδοση παραστατικού πληρωμής
- Η μέθοδος του δεδουλευμένου είναι πιο αξιόπιστη και δίνει καλύτερη δυνατότητα ελέγχου.
- Στη λογιστική της ταμειακής βάσης δεν υπάρχει δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

#### **3.3.4. Μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε ταμειακή βάση**

Ως προσαρμοσμένη λογιστική σε ταμειακή βάση θεωρείται η λογιστική η οποία αναγνωρίζει τα λογιστικά γεγονότα και εστιάζει στις ταμειακές εισροές και τις ταμειακές εκροές, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς. Με την συγκεκριμένη μέθοδο τα έξοδα από μία περίοδο που υπάρχουν από τις ταμειακές ροές δεν είναι μόνο έξοδα από μια περίοδο διαχείρισης και έξοδα από ένα σύντομο διάστημα μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Για τα έσοδα ισχύει το ίδιο. Τα έσοδα θεωρούνται ότι είναι οι ταμειακές ροές της διαχειριστικής περιόδου και επιπλέον οι ταμειακές ροές του διαστήματος μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι μια διαχειριστική περίοδος είναι ένα έτος και ότι το διάστημα μετά την διαχειριστική περίοδο που λαμβάνονται υπόψη οι ταμειακές εισροές και οι ταμειακές εκροές είναι περίπου δύο μήνες.

#### **3.3.5. Μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση**

Ως μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση όταν η συγκεκριμένη μέθοδος αναγνωρίζει συναλλαγές σε δεδουλευμένη βάση αλλά υπάρχουν και ορισμένες κατηγορίες απαιτήσεων και υποχρεώσεων οι οποίες δεν αναγνωρίζονται. Ένα παράδειγμα για να κατανοηθεί η συγκεκριμένη μέθοδος είναι ότι

οι δαπάνες για τα μη χρηματοοικονομικά στοιχεία την στιγμή που αγοράζονται. Ουσιαστικά οι δαπάνες θεωρούνται ως τα βασικά στοιχεία και δεν θεωρούνται τα έξοδα ενώ οι δαπάνες θεωρούνται τα κόστη που υπάρχουν και υπολογίζονται κατά την διαχειριστική περίοδο. Τα συγκεκριμένα κόστη είναι κόστη από την απόκτηση προϊόντων και αγαθών και από την παροχή υπηρεσιών χωρίς να γίνεται κάποια πληρωμή για την απόκτηση αυτών των στοιχείων. Η βασική διαφορά της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και της προσαρμοσμένης λογιστικής σε ταμειακή βάση είναι ότι στην συγκεκριμένη μέθοδο δεν λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της ταμειακής ροής μετά το πέρας της διαχειριστικής περιόδου. Ακόμα στην μέθοδο προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, δεν υπάρχει μη δεδουλευμένο κόστος που θα αναλωθεί σε μελλοντικές χρήσεις αλλά και οι υπηρεσίες που θα προκύψουν από περιουσιακά στοιχεία θα εγγραφούν στο σημείο στο οποίο γίνεται η απόκτηση τους.

Στο σημείο αυτό και αφού έχουν αναλυθεί τα χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα αλλά και οι μέθοδοι λογιστικής που χρησιμοποιούνται, στην συνέχεια παρουσιάζονται και αναλύονται αναλυτικά τα 32 IPSAS που υπάρχουν. Ακολουθεί πίνακας με τα 32 IPSAS και την περαιτέρω ανάλυση τους (Muller et.al,2012)

**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟΥ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

<u>IPSAS</u>	<u>ΟΝΟΜΑ</u>	<u>Δ.Α.Π.</u>
IPSAS 1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	Δ.Α.Π. 1
IPSAS 2	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	Δ.Α.Π. 7
IPSAS 3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ	Δ.Α.Π. 8
IPSAS 4	ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	Δ.Α.Π. 21
IPSAS 5	ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	Δ.Α.Π. 23
IPSAS 6	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	Δ.Α.Π. 27
IPSAS 7	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	Δ.Α.Π. 28
IPSAS 8	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ	Δ.Α.Π. 31
IPSAS 9	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΑΤΑΛΛΑΓΩΝ	Δ.Α.Π. 18
IPSAS 10	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ	Δ.Α.Π. 29
IPSAS 11	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ	Δ.Α.Π. 11

<b>IPSAS 12</b>	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>	<b>Δ.Α.Π. 2</b>
<b>IPSAS 13</b>	<b>ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ</b>	<b>Δ.Α.Π. 17</b>
<b>IPSAS 14</b>	<b>ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</b>	<b>Δ.Α.Π. 10</b>
<b>IPSAS 15</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>	<b>Δ.Α.Π. 32 Δ.Α.Π. 39</b>
<b>IPSAS 16</b>	<b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ</b>	<b>Δ.Α.Π. 40</b>
<b>IPSAS 17</b>	<b>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>	<b>Δ.Α.Π. 16</b>
<b>IPSAS 18</b>	<b>ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ</b>	<b>Δ.Α.Π. 14</b>
<b>IPSAS 19</b>	<b>ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ,ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ</b>	<b>Δ.Α.Π. 37</b>
<b>IPSAS 20</b>	<b>ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ</b>	<b>Δ.Α.Π. 24</b>
<b>IPSAS 21</b>	<b>ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ</b>	<b>Δ.Α.Π. 36</b>
<b>IPSAS 22</b>	<b>ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ</b>	<b>-</b>
<b>IPSAS 23</b>	<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ)</b>	<b>-</b>
<b>IPSAS 24</b>	<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ</b>	<b>-</b>

	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>	
<b>IPSAS 25</b>	<b>ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ</b>	<b>Δ.Λ.Π. 19</b>
<b>IPSAS 26</b>	<b>ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>Δ.Λ.Π. 36</b>
<b>IPSAS 27</b>	<b>ΓΕΩΡΓΙΑ</b>	<b>Δ.Λ.Π. 41</b>
<b>IPSAS 28</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ</b>	<b>Δ.Λ.Π. 32</b>
<b>IPSAS 29</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ</b>	<b>Δ.Λ.Π. 39</b>
<b>IPSAS 30</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>	<b>Δ.Π.Χ.Α 7</b>
<b>IPSAS 31</b>	<b>ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b>	<b>Δ.Λ.Π. 38</b>
<b>IPSAS 32</b>	<b>ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ</b>	<b>-</b>

Πηγή: Deloitte, 2009, IPAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPAS), Draft April, 2009

### **3.4.1. IPSAS 1**

#### *ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ:*

Στόχος του συγκεκριμένου προτύπου είναι ο καθορισμός της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού με τη μέθοδο της δεδουλευμένης λογιστικής όσον αφορά τη δομή τους και το περιεχόμενό τους. Η εφαρμογή του ξεκίνησε το 2008 και παρέχει τις στις οποίες βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και περιλαμβάνει τις αρχές που τις διέπουν όπως την αρχή της την παραδοχή της συνέχειας των χρήσεων, η αυτοτέλεια των χρήσεων, η συνοχή της παρουσίασης και ταξινόμησης σε δεδουλευμένη βάση. Επίσης, απαγορεύεται η δυνατότητα συμψηφισμού του ενεργητικού και του παθητικού εκτός αν απαιτείται από ένα άλλο IPSAS.

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται κάθε χρόνο αλλά αν γίνει αλλαγή ημερομηνίας τότε πρέπει να γίνει κοινοποίηση αυτής της αλλαγής. Επίσης απαιτείται

να γίνεται διάκριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε τρέχοντα και μη τρέχοντα. Ακόμη ,καθορίζονται τα ελάχιστα στοιχεία του ισολογισμού ,της κατάστασης αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, της κατάστασης ταμιακών ροών τα οποία πρέπει να καταρτισθούν από τον εκάστοτε κρατικό φορέα. Σημαντικό είναι και το σημείο που δίνει τη δυνατότητα να πραγματοποιηθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων είτε κατά είδος είτε κατά λειτουργία. Εφόσον γίνει με την πρώτη μέθοδο απαιτείται ο φορέας πρέπει να παρέχει και την κατάταξη κατά είδος. Το IPSAS 1 καθορίζει ακόμη τις ελάχιστες απαιτήσεις γνωστοποίησης όσον αφορά τις σημειώσεις και αφορούν τις λογιστικές αρχές, τις λογιστικές αρχές με τη σημαντικότερη επίδραση στα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, και της αποφάσεις της διοίκησης κατά την εφαρμογή της οντότητας. Το προσάρτημα πρέπει να παρέχει ενδεικτικά στοιχεία της οικονομικής θέσης, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων απόδοσης και των καταστάσεων μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία/μετοχικό κεφάλαιο.

### **3.4.2. IPSAS 2**

#### *ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ:*

Το IPSAS 2 άρχισε να εφαρμόζεται από το 2001, και απαιτεί από την οντότητα την παρουσίαση των πληροφοριών σχετικά με τις ταμειακές μεταβολές και τα ισοδύναμα μετρητά μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών. Αυτές κατατάσσονται ανά λειτουργική, επενδυτική και χρηματοδοτική δραστηριότητα. Τα ταμειακά ισοδύναμα περιλαμβάνουν βραχυπρόθεσμες επενδύσεις, άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά μετρητών. Οι επενδύσεις δεν συμπεριλαμβάνονται. Όσον αφορά τις λειτουργικές δραστηριότητες μπορεί να χρησιμοποιηθεί η άμεση ή η έμμεση μέθοδος, όμως στο δημόσιο τομέα προτιμάται η πρώτη μέθοδος καθώς υπάρχει κίνητρο για διευθέτηση των ελλειμμάτων από συνηθισμένες λειτουργικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές από τόκους και μερίσματα γνωστοποιούνται ξεχωριστά και παρουσιάζονται ανά λειτουργική, επενδυτική ή χρηματοδοτική δραστηριότητα. Ταμειακές ροές από φόρους ή πλεόνασμα κατατάσσονται ως λειτουργικές εκτός αν σχετίζονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Ότι αφορά την συναλλαγματική ισοτιμία που χρησιμοποιείται για την μετατροπή όταν υπάρχει συναλλαγή με το εξωτερικό, χρησιμοποιείται αυτή της ημερομηνίας κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή για την μετατροπή των ταμειακών ροών. Το σύνολο των ταμειακών ροών

που αφορά την κτήση ελεγχόμενων οργανισμών και επιπρόσθετων λειτουργικών μονάδων πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά και αφορούν τις επενδυτικές ροές.

Συναλλαγές που δεν απαιτούν μετρητά δεν περιλαμβάνονται στις ταμειακές ροές και γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

### **3.4.3. IPSAS 3**

#### *ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ , ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ :*

Προδιαγράφει τα κριτήρια για μεταβολή και επιλογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστική επεξεργασία, τη διόρθωση λαθών, και τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Επίσης το συγκεκριμένο πρότυπο αναγκάζει το δημόσιο να κατατάσσει και να δημοσιεύει έκτακτα στοιχεία και να τα δημοσιεύει, καθώς και ορισμένα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, ορίζει μια ιεραρχία όσον αφορά την επιλογή λογιστικών πολιτικών, και χρησιμοποιούνται οι οδηγίες άλλων IPSAS και οι κατευθύνσεις όταν για κάποιο συγκεκριμένο θέμα δεν υπάρχει κάποιο πρότυπο που να δίνει ακριβείς οδηγίες και να έχει δημιουργηθεί για αυτό το σκοπό. Έτσι, ανατρέχουμε σε πρότυπα με παρεμφερή σκοπό. Αλλαγές λογιστικής πολιτικής γίνονται μόνο εάν οδηγούν σε πιο ακριβή αποτελέσματα και αν απαιτείται από κάποιο IPSAS τότε πρέπει να ακολουθηθούν μεταβατικές διατάξεις. Αν η αλλαγή γίνεται από δική μας επιλογή, εφαρμόζουμε τη νέα λογιστική πολιτική εκ των υστέρων επαναλαμβάνοντας τις προηγούμενες περιόδους. Αν είναι δύσκολο να γίνει επαναδιατύπωση το σωρευτικό αποτέλεσμα της περιλαμβάνεται στο καθαρό ενεργητικό/ίδια κεφάλαια. Εάν δεν μπορεί να καθοριστεί εφαρμόζεται το νέο. Αλλαγές σε λογιστικές εκτιμήσεις καταχωρούνται στις τρέχουσες ή τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους. Κάθε δημόσιος φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της δεδουλευμένης εφαρμόζει το συγκεκριμένο πρότυπο, στην παρουσίαση πλεονάσματος ή ελλείμματος από τις συνήθεις δραστηριότητες και τα έκτακτα στοιχεία τους. Επιπλέον το συγκεκριμένο IPSAS αναφέρεται και στη γνωστοποίηση ορισμένων στοιχείων του καθαρού πλεονάσματος ή ελλείμματος για την κάθε περίοδο. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν είναι υποχρεωτικό μόνο για τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

### **3.4.4. IPSAS 4**

#### *ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ :*

Δημιουργήθηκε για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα.Κύριος στόχος είναι να καθορίσει το πώς θα συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα στις οικονομικές καταστάσεις και πώς θα μετατρέπονται οι καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.Έτσι, ένας φορέας που παρουσιάζει τις καταστάσεις σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση,εφαρμόζει το πρότυπο για να χειριστεί όπως απαιτείται τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα σε ξένο νόμισμα.Ακόμη,χρησιμοποιείται για να παρουσιαστούν οι οικονομικές επιδόσεις των ξένων επιχειρήσεων που περιλαμβάνουν οι καταστάσεις του δημόσιου φορέα μετά την ενοποίηση (με αναλογική μέθοδο ή μέθοδο καθαρής θέσης) και της μετατροπής των οικονομικών επιδόσεων σε νόμισμα παρουσίασης. Τα πρότυπα που ασχολούνται με την αναγνώριση και μέτρηση χρηματοπιστωτικών μέσων που εφαρμόζονται σε παράγωγα σε ξένο νόμισμα εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω προτύπου. Επιπρόσθετα, το IPSAS 4 εφαρμόζεται όταν γίνεται μετατροπή από ποσά που αφορούν παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης. Δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση σε ξένο νόμισμα, όπως την αντιστάθμιση μιας καθαρής επένδυσης στο εξωτερικό. Τα Δ.Λ.Π. που ασχολούνται με την αναγνώριση και μέτρηση χρηματοπιστωτικών μέσων και εφαρμόζονται σε παράγωγα σε ξένο νόμισμα , εξαιρούνται από πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου. Το IPSAS 4 εφαρμόζεται σε όλο το δημόσιο τομέα εκτός από τις δημόσιες επιχειρήσεις, την μετατροπή ταμιακών ροών μιας αλλοδαπής επιχείρησης και την κατάσταση των ταμιακών ροών που προκύπτει από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.

### **3.4.5. IPSAS 5**

#### *ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ:*

Έχει σκοπό να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού.Στο κόστος δανεισμού περιλαμβάνονται τόκοι,αποσβέσεις εκπτώσεων ή πριμ δανείων και απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων. Υπάρχουν δύο μοντέλα λογιστικού χειρισμού,το μοντέλο δαπάνης και το μοντέλο κεφαλαιοποίησης. Το μοντέλο δαπάνης χρεώνει όλα τα έξοδα δανεισμού στα έξοδα περιόδου που πραγματοποιούνται. Το μοντέλο κεφαλαιοποίησης κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση ή κατασκευή ενός ειδικού περιουσιακού



στοιχείου,αν πιθανολογείται ότι οι δαπάνες αυτές θα οδηγήσουν στο μέλλον σε οικονομικά οφέλη και τα έξοδα δύναται να επιμετρηθούν αξιόπιστα.Τα άλλα έξοδα δανεισμού καταλογίζονται όταν πραγματοποιούνται.

Όταν μια οικονομική οντότητα υιοθετεί το μοντέλο κεφαλαιοποίησης αυτό πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα τα κόστη δανεισμού που έχουν σχέση με απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή όλων των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.Έσοδα από επενδύσεις σε προσωρινή επένδυση αφαιρούνται από το πραγματικό κόστος δανεισμού. Αν έχουμε κεφάλαια από γενικό δανεισμό και τα χρησιμοποιούμε για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου,εφαρμόζεται επιτόκιο κεφαλαιοποίησης για δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου,για να γίνει καθορισμός του ποσού του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.

### **3.4.6. IPSAS 6**

#### **ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ :**

Στόχος του συγκεκριμένου προτύπου είναι να επιβάλλει τις απαιτήσεις για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων κατά δεδουλευμένη βάση.

Ο δημόσιος φορέας που δημιουργεί και παρουσιάζει καταστάσεις με βάση τη δεδουλευμένη αρχή,υιοθετεί το IPSAS 6 για τον σκοπό αυτό.Εφαρμόζεται υποχρεωτικά για λογιστικό έλεγχο για τις οικονομικές δηλώσεις της ελέγχουσας εταιρίας.Χρησιμοποιείται για τους τον παραπάνω σκοπό εκτός των GBEs.

Αν και οι GBEs δεν είναι απαραίτητο να συμμορφώνονται με το πρότυπο στις δικές του οικονομικές καταστάσεις,οι διατάξεις ισχύουν όταν ένας δημόσιος φορέας που δεν είναι GBE έχει ελεγχόμενες οντότητες που είναι.

### **3.4.7. IPSAS 7**

#### **ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ:**

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει να κάνει με τη λογιστική επενδυτών για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις,όταν οδηγεί στην εκμετάλλευση ιδιοκτησιακών συμφερόντων με μορφή μετοχών. Παρέχει το λογιστικό χειρισμό για τα συμφέροντα ιδιοκτησίας σε συνεργάτες.Το πρότυπο αυτό ισχύει μόνο για τις επενδύσεις στην επίσημη μετοχική δομή του εκδότη.Επίσης,περιλαμβάνονται και άλλες δομές

μετοχικές εφόσον μπορεί να αποτιμηθεί η συμμετοχή του επενδυτή αξιόπιστα. Αν η δομή του μετοχικού κεφαλαίου δεν είναι απολύτως καθορισμένη μπορεί να αποκτήσει αξιόπιστο μέτρο δικαιώματος ιδιοκτησίας. Κάποιες εισηγήσεις δημοσίων φορέων μπορεί να αναφέρονται σαν επένδυση, όμως δεν μπορούμε να καταλήξουμε σε ιδιοκτησιακό συμφέρον, όπως για παράδειγμα αν αφορούν μια πράξη φιλανθρωπικού σκοπού. Επομένως δεν έχουν ιδιοκτησιακό συμφέρον οπότε δεν έχουμε έκθεση σε διαφόρους κινδύνους αλλά ούτε και τα οφέλη του ιδιοκτησιακού συμφέροντος. Εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς δημοσίου τομέα εκτός των GBEs.

### **3.4.8. IPSAS 8**

#### *ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ:*

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει σαν στόχο να καθορίζει το σωστό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και το πώς πρέπει να παρουσιάζονται τα έσοδα και οι υποχρεώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επενδυτών ανεξάρτητα από τη δομή και τη μορφή της κοινοπραξίας. Ισχύει για όλες τις επενδύσεις εκτός των οργανισμών διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή αμοιβαίων κεφαλαίων ή καταπιστευματική μονάδα ή κάτι παρόμοιο. Επίσης, το IPSAS 8 δίνει την κατεύθυνση στο συγκεκριμένο θέμα και για τις κοινές επιχειρήσεις.

### **3.4.9. IPSAS 9**

#### *ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΩΝ:*

Το IPSAS 9 έχει να κάνει με το χειρισμό των εσόδων από συναλλακτικές ανταλλαγές και γεγονότα. Στόχος του προτύπου είναι ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης των εσόδων. Τα έσοδα αυτά μπορεί να προκύπτουν από παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών ή ακόμη τόκους και μερίσματα. Το έσοδο πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ασχολείται με τα έσοδα από μη ανταλλαγή συναλλαγών όπως για παράδειγμα η αγορά αγαθών ή υπηρεσιών. Πρέπει να αναφερθεί ότι η διάκριση μεταξύ ανταλλαγής και μη ανταλλαγής των εσόδων, χρειάζεται να εξεταστεί η ουσία και όχι η μορφή της συναλλαγής. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

### **3.4.10. IPSAS 10**

#### *ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ:*

Ορίζει τις προδιαγραφές όσον αφορά τους φορείς που απαιτείται να καταρτίσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων καταστάσεων. Οι καταστάσεις οι οικονομικές είναι απαραίτητο να γίνονται στις τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς, ενώ το ίδιο πρέπει να γίνεται και για τα συγκρινόμενα ποσά των προηγούμενων χρήσεων. Στην υπερπληθωριστική οικονομία δεν είναι εύλογο να παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο τοπικό νόμισμα χωρίς να συνδυαστεί με επαναδιατύπωση. Μια οικονομία θεωρείται υπερπληθωριστική όταν υπάρχει σωρευτικός πληθωρισμός για περισσότερα από τρία χρόνια. Το παρόν πρότυπο έχει εφαρμογή σε όλο το φάσμα του δημοσίου τομέα εκτός από τις GBEs. Τέλος κάθε φορέας που εφαρμόζει το συγκεκριμένο IPSAS, θα πρέπει να το εφαρμόζει από την αρχή περιόδου αναφοράς στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα.

### **3.4.11. IPSAS 11**

#### *ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ:*

Αφορά το λογιστικό χειρισμό εσόδων και δαπανών που έχουν σχέση με συμβάσεις κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις του ανάδοχου. Δίνει οδηγίες για τους τύπους των συμβάσεων που προκύπτουν και ρυθμίζει τη βάση για αναγνώριση και δημοσιοποίηση των εξόδων των συμβάσεων και έσοδα της σύμβασης. Πολλές φορές, οι συμβάσεις αυτές του δημοσίου τομέα δεν καθορίζουν το ποσό του συμβατικού εσόδου αλλά τη χρηματοδότηση για την οικονομική δραστηριότητα από τις πιστώσεις ή παρόμοια κατανομή εσόδων από την κυβέρνηση ή άλλες ενισχύσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις το κύριο θέμα είναι η κατανομή του κόστους κατασκευής σε περίοδο αναφοράς που γίνεται το έργο και η αναγνώριση των δαπανών. Τέλος το κυριότερο ζήτημα είναι η κατανομή των εσόδων όπως και το κόστος της σύμβασης στις περιόδους που εκτελείται το έργο όταν οι συμβάσεις καθορίζονται σε εμπορική ή μη εμπορική και πλήρη ή μερική βάση.

### **3.4.12. IPSAS 12**

#### *ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ:*

Καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το συγκεκριμένο πρότυπο δίνει οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους και την αναγνώρισή του ως δαπάνη όπως και οποιαδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Ακόμη, δίνει οδηγίες σε ότι αφορά την κοστολόγηση των αποθεμάτων. Τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση. Εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις τιμών αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγορών. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους και δεν έχει καμία σημασία η γεωγραφική τους θέση ώστε να δικαιολογεί το διαφορετικό τύπο υπολογισμού του κόστους. Χρησιμοποιείται η μέθοδος της FIFO ή της μέσης σταθμικής βάσης, καθώς η μέθοδος της LIFO δεν χρησιμοποιείται πια. Οι αποσβέσεις επί της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου και η απώλεια ή η διαγραφή εμφανίζεται. Οι αναστροφές από την αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως μείωση των εξόδων απογραφής στην περίοδο που συμβαίνουν. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Σε αυτές ισχύουν τα Δ.Λ.Π. που ισχύουν και στον ιδιωτικό τομέα. Ακόμα, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι το IPSAS 12 σχετίζεται με όλες τις εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτές ανήκουν στο δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα.

### **3.4.13. IPSAS 13**

#### *ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ:*

Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοστούν για τις μισθώσεις. Μίσθωση είναι η συμφωνία μεταξύ μισθωτή και εκμισθωτή, όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, έναντι ανταλλάγματος

(πληρωμή η σειρά πληρωμών). Οι μισθώσεις διακρίνονται σε χρηματοδοτικές η λειτουργικές. Το Πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός των μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων. Δεν εφαρμόζεται για τις αποτιμήσεις σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα, σε επένδυση σε ακίνητα που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις, σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις, σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

#### **3.4.14. IPSAS 14**

##### *ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ:*

Προδιαγράφει πότε μια οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις όσον αφορά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοια γεγονότα είναι αυτά που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας που οι καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι αυτά που αποδεικνύουν τις συνθήκες κατά την ημερομηνία αναφοράς και αυτό σημαίνει ότι πρέπει να προσαρμοστούν οι οικονομικές καταστάσεις για να δείχνουν τα γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά την ημερομηνία αναφοράς. Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς δεν απαιτείται να αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς αν τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς δείχνουν πως η αρχή αυτή δεν είναι ορθή. Η οντότητα γνωστοποιεί την ημερομηνία έκδοσης και το ποιος έδωσε την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης πρέπει να γνωστοποιηθεί εάν άλλος φορέας μπορεί να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις, εφόσον υπάρχει αυτή η δυνατότητα. Αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν την έκδοση των καταστάσεων, η οντότητα πρέπει να ενημερώσει με γνωστοποιήσεις πού έχουν σχέση με αυτές τις συνθήκες.

#### **3.4.15. IPSAS 15**

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

Πολλοί δημόσιοι οργανισμοί και φορείς του δημοσίου γενικότερα χρησιμοποιούν διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα όπως η έκδοση τίτλων στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συνεπώς, το συγκριμένο πρότυπο έχει μεγάλη σημασία για τα ενδιαφερόμενα μέρη καθώς δίνει χρήσιμες πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης μέσω του ισολογισμού που δείχνει την κατάσταση μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή όπως επίσης μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών. Με αυτόν τον τρόπο φαίνεται η υγεία της επιχείρησης. Από το συγκεκριμένο πρότυπο εξαιρούνται όσον αφορά την γνωστοποίηση πληροφοριών οι συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σε κοινοπραξίες, υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ενός φορέα-συμμετοχές σε ελεγχόμενους φορείς. Το τελευταίο βέβαια δεν ισχύει για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα. Το IPSAS 15 εφαρμόζεται επίσης σε χρηματοπιστωτικά μέσα που κατέχει μια κοινοπραξία. Ορισμένοι φορείς του δημοσίου τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν και φορείς που εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια. Οι συγκεκριμένοι φορείς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου.

#### **3.4.16. IPSAS 16**

##### *ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ:*

Το πρότυπο αυτό χρησιμοποιείται για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις γνωστοποιήσεις στις επεξηγηματικές σημειώσεις και εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Επενδύσεις σε ακίνητα είναι η γη ή τα κτίρια που κατέχονται για ενοικίαση ή ανατίμηση ή και τα δύο αντί για πώληση και χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών. Επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Επίσης, όταν το κόστος ή η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα επιμετράται αξιόπιστα. Δεν εφαρμόζεται σε ιδιοχρησιμοποιημένο ακίνητο ή υπό κατασκευή ή ακίνητα που κατέχονται για πώληση. Η επένδυση σε ακίνητα πρέπει να αποτιμώνται αρχικώς στο κόστος τους. Το κόστος συναλλαγών περιλαμβάνει την αρχική μέτρηση. Μετά τη αναγνώριση η οντότητα επιλέγει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε του ιστορικού κόστους. Το μοντέλο που επιλέγεται πρέπει να χρησιμοποιείται σε όλα τα επενδυτικά ακίνητα της επιχείρησης. Αλλαγή μοντέλου πρέπει να γίνεται εφόσον οδηγεί σε πιο κατάλληλη παρουσίαση.

### **3.4.17. IPSAS 17**

#### *ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:*

Το συγκεκριμένο πρότυπο προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ώστε ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων να πάρει τις πληροφορίες που χρειάζεται για τις επενδύσεις σε ενσώματες ακινητοποιήσεις και τις μεταβολές της επένδυσης. Πρώτα γίνεται η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός λογιστικής αξίας, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατέχονται ως πώληση, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, βιολογικά στοιχεία για γεωργική δραστηριότητα, μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο. Το IPSAS 17 εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό. Συγκεκριμένα, οι ειδικοί στρατιωτικοί εξοπλισμοί και τα περιουσιακά στοιχεία των υποδομών. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους δημόσιους φορείς εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

### **3.4.18. IPSAS 18**

#### *ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ:*

Στόχος του συγκεκριμένου προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των διαφόρων τμημάτων ούτως ώστε να γίνει κατανοητή η οικονομική κατάσταση της οντότητας στο παρελθόν. Επίσης, βοηθάει ώστε να υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια όσον αφορά τις οικονομικές εκθέσεις. Το IPSAS 18 έχει εφαρμογή σε όλο το δημόσιο τομέα πλην των επιχειρήσεων της κυβέρνησης, και για το σύνολο δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων που εντάσσονται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου. Σε περίπτωση που δύο ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και αυτές της μητρικής παρουσιάζονται μαζί, ενός κρατικού φορέα, χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο με βάση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται ο ισολογισμός, η κατάσταση οικονομικών αποτελεσμάτων, η κατάσταση ταμειακών ροών, η κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/ιδίων κεφαλαίων και σημειώσεις.

### **3.4.19. IPSAS 19**

#### *ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ,ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ:*

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει σαν στόχο να προσδιορίσει προβλέψεις,ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις τις συνθήκες που θα πρέπει να αναγνωρίζονται,τον τρόπο που θα μετρώνται και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν.Επίσης πρέπει να γνωστοποιούνται ορισμένες πληροφορίες σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ώστε να πάρουν τις πληροφορίες που χρειάζονται. Το IPSAS 19 αποβλέπει στο να εξασφαλίσει ότι μόνο οι πραγματικές υποχρεώσεις εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές μονάδες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστές συμβάσεις, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής, και εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο. Δεν έχει εφαρμογή για προβλέψεις ορισμένων περιπτώσεων, όταν ένα άλλο πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, όπως είναι οι παρακάτω: Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις κατασκευής, φόρους εισοδήματος,μισθώσεις.Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και να αναπροσαρμόζονται ώστε να αντανακλούν τη νέα ορθή εκτίμηση.

### **3.4.20. IPSAS 20**

#### *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ:*

Το πρότυπο αυτό αποσκοπεί στο να απαιτεί και να υποχρεώνει τους δημόσιους φορείς στην αποκάλυψη πληροφοριών για έλεγχο και τη δημοσιοποίηση των συναλλαγών του κρατικού φρέα και των συνδεδεμένων μερών του.Σε ότι αφορά τη γνωστοποίηση των πληροφοριών αρχικά αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη που προσδιορίζουν τα μέρη ελέγχου ή επηρεάζουν τον κρατικό φορέα και τις συναλλαγές με αυτά. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με σχέσεις συνδεδεμένων μερών. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.



### **3.4.21. IPSAS 21**

#### *ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ:*

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο μη-ταμειακών ροών έχει απομειωθεί σωστά και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Ακόμα, μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής εφαρμόζει το συγκεκριμένο πρότυπο για την λογιστική απομείωση της αξίας των μη-ταμειακών ροών περιουσιακά στοιχεία εκτός από :

- Αποθέματα.
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου IPSAS 15 “ Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση”
- Οι επενδύσεις σε ακίνητα που μετράται με την χρήση της εύλογης αξία IPSAS 16 "Επενδύσεις σε ακίνητα"
- Μη ταμειακών ροών ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που μετράται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά IPSAS 17 “Ένσώματα ακινητοποιήσεις”
- Λοιπά στοιχεία του ενεργητικού στα οποία λογιστικές απαιτήσεις για τις απομειώσεις περιλαμβάνονται σε άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα εκτός από επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Επίσης οντότητες δημοσίου τομέα που είναι κάτοχοι μη ταμειακών ροών ενεργητικού εφαρμόζουν τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου σε περιουσιακά στοιχεία μη ταμειακών ροών. Το παρόν πρότυπο αποκλείει την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που αντιμετωπίζονται με άλλο Διεθνές Πρότυπο Δημοσίου Τομέα.

### **3.4.22. IPSAS 22**

#### *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ :*

Ο σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που εκλέγονται ώστε να παρουσιάσει πληροφορίες σχετικά με την κυβέρνηση γενικού τομέα στις ενοποιημένες καταστάσεις τους. Η αποκάλυψη των κατάλληλων πληροφοριών μπορούν να ενισχύσουν τη διαφάνεια των οικονομικών εκθέσεων και να παρέχουν καλύτερη κατανόηση μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η κάθε κυβέρνηση που παρουσιάζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, επιλέγει να αποκαλύψει οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου. Οι κυβερνήσεις αντλούν κεφάλαια από πολλές δραστηριότητες παροχής των υπηρεσιών τους και λειτουργούν μέσω διαφόρων φορέων για τη παροχή αγαθών και υπηρεσιών. Αν και οι περισσότεροι φορείς βασίζονται κυρίως σε χορηγήσεις πιστώσεων ή φόρων, μπορούν να αναλαμβάνουν επιπλέον δραστηριότητες που παράγουν έσοδα, συμπεριλαμβανομένων και εμπορικών δραστηριοτήτων.

Οι χρηματοοικονομικές δηλώσεις των κυβερνήσεων που παρέχουν υπηρεσίες μέσω ελεγχόμενων κρατικών φορέων, μπορούν να χαρακτηριστούν ως ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι μόνο οι οικονομικές καταστάσεις ελεγχόμενων φορέων ενοποιούνται. Επίσης, είναι αναγκαίο να τονιστεί ότι το IPSAS 22 δεν επιτρέπει την παρουσίαση φορέα που δεν συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης που ανήκει.

### **3.4.23. IPSAS 23**

*ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ):*

Ο σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις απαιτήσεις για τις οικονομικές εκθέσεις των εσόδων που μπορεί να προκύψουν από μη ανταλλαγή συναλλαγών. Το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται κυρίως με ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην αναγνώριση και επιμέτρηση εσόδων από μη χρηματιστηριακές συναλλαγές. Επίσης συμπεριλαμβάνεται και η αναγνώριση της συνεισφοράς από τους ιδιοκτήτες. Οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την δεδουλευμένη βάση της λογιστικής εφαρμόζουν το συγκεκριμένο πρότυπο για την λογιστική εσόδων από μη χρηματιστηριακές συναλλαγές. Επίσης το συγκεκριμένο πρότυπο διευθύνει έσοδα που προκύπτουν από

μη χρηματιστηριακές συναλλαγές διότι το σύνολο των εσόδων από συναλλαγές εμπίπτει στο πλαίσιο του IPSAS 9 « Τα έσοδα από χρηματιστηριακές συναλλαγές». Το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων για τους κρατικούς φορείς προέρχεται κυρίως από φόρους, κληροδοτήματα, πρόστιμα, δωρεές και διάφορα άλλα αγαθά ή υπηρεσίες σε είδος, ωστόσο μπορεί να υπάρξουν έσοδα και χρηματιστηριακές συναλλαγές. Οι κυβερνήσεις έχουν την δυνατότητα να αναδιοργανώνουν το δημόσιο τομέα, συγχωνεύοντας και διαχωρίζοντας κρατικούς φορείς ανάλογα με τις περιστάσεις. Ένας συνδυασμός φορέων συμβαίνει όταν δύο ή περισσότεροι φορείς σχηματίζουν έναν ενιαίο φορέα παροχής μαζί. Συνήθως ένας φορέας αγοράζει μια άλλη οντότητα και μπορεί να οδηγήσει σε ένα νέο φορέα, αποκτώντας όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Ωστόσο το παρόν πρότυπο δεν μπορεί να καθορίσει αν ένας συνδυασμός φορέων από μια συναλλαγή μη ανταλλαγής θα οδηγήσει σε έσοδα ή όχι. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

#### **3.4.24. IPSAS 24**

##### *ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ:*

Στο πρότυπο αυτό απαιτείται μια σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού που περιλαμβάνεται στις δημοσιονομικές καταστάσεις των εταιριών που απαιτούνται. Το πρότυπο απαιτεί την γνωστοποίηση μιας εξήγησης για τους λόγους που υπάρχει απόκλιση μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου διασφαλίζει ότι οι οντότητες του δημοσίου τομέα εκπληρώνουν πλήρως τις υποχρεώσεις τους και ενισχύουν τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων τους από την απόδειξη συμμόρφωσης με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό, για τον οποίο λογοδοτούν δημοσίως. Επιπλέον, σε μερικές περιπτώσεις οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί καταρτίζονται ώστε να καλύπτουν τις δραστηριότητες του εκάστοτε φορέα και να ελέγχονται από μια κρατική υπηρεσία. Ακόμα υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης θα πρέπει να διατίθενται οι δραστηριότητες των κρατικών φορέων στο κοινό. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης που περιλαμβάνουν οργανισμούς

που έχουν λειτουργική αυτονομία και καταρτίζουν τους δικούς τους ισολογισμούς. Το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις, εκτός από εμπορικές επιχειρήσεις της κυβέρνησης που θα πρέπει είτε να επιλέξουν είτε να δημοσιοποιούν διαθέσιμα εγκεκριμένου προϋπολογισμού.

### **3.4.25. IPSAS 25**

#### *ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ:*

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για τις παροχές προς τους εργαζόμενους. Το πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωρίζει ότι:

- Μια υποχρέωση: Όταν ένας εργαζόμενος παρέχει μια υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζόμενους που πρέπει να καταβληθούν στο εγγύς μέλλον.
- Μια έξοδο: Όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή την υπηρεσία δυνατότητας που προκύπτει από την υπηρεσία που παρέχεται από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα παροχές προς εργαζόμενους.

Το πρότυπο εφαρμόζεται από τον εργοδότη για την λογιστική παροχών προς εργαζόμενους εκτός από το μερίδιο που βασίζεται στην αξία. Ακόμα το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με οφέλη που παρέχονται από προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης που είναι ουσιαστικά το αντάλλαγμα παρεχόμενης υπηρεσίας από τους εργαζόμενους του δημοσίου τομέα.

Οι παροχές σε εργαζόμενους οι οποίες εμπίπτουν στο συγκεκριμένο πρότυπο είναι οι εξής :

- Σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες συμφωνίες μεταξύ του φορέα και των εργαζομένων.
- Σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις, όπου κρατικοί φορείς υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικό ή κλαδικό επίπεδο.
- Άτυπες πρακτικές που δημιουργούν μια τεκμαιρόμενη δέσμευση, δηλαδή όταν μια οικονομική οντότητα έχει μια εναλλακτική λύση εκτός της καταβολής παροχών στους εργαζόμενους.

Οι παροχές προς εργαζόμενους κατηγοριοποιούνται σε βραχυπρόθεσμες παροχές: ημερομίσθια, μισθοί και κοινωνική ασφάλιση. Σε παροχές μετά την έξοδο: σύνταξη και άλλες παροχές αποχώρησης και ασφάλισης. Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές : οι μακράς υπηρεσίας άδειες ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας.

### **3.4.26. IPSAS 26**

#### *ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ:*

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα και να καθορίζει αν υπάρχει απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και να διασφαλίζει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης το πρότυπο καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει την ζημία απομείωσης και να προδιαγράψει τις γνωστοποιήσεις. Ένας κρατικός φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της δεδουλευμένης λογιστικής εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για την λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας των ταμειακών ροών περιουσιακών στοιχείων. Από το παρόν πρότυπο εξαιρούνται τα αποθέματα, τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο IPSAS 15, οι ταμειακές ροές ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού των οποίων η μέτρηση γίνεται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζόμενους, οι επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται στη δίκαιη αξία καθώς και η υπεραξία. Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλους τους φορείς του δημοσίου εκτός από επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

### **3.4.27. IPSAS 27**

#### *ΓΕΩΡΓΙΑ:*

Το IPSAS 27 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για την γεωργική δραστηριότητα. Οι οικονομικές οντότητες που εφαρμόζουν το συγκεκριμένο πρότυπο καταρτίζουν και παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα τα ακόλουθα:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- Αγροτική παραγωγή κατά την στιγμή της συγκομιδής.

Αντίθετα το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται:

- Σε εκτάσεις που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για παροχή υπηρεσιών.

Πρέπει να σημειωθεί ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται σε πολλές δραστηριότητες και που αναλαμβάνονται από φορείς του δημοσίου τομέα αλλά και βιολογικά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται για έρευνα, μεταφορές, ψυχαγωγία και εκπαίδευση δεν ανήκουν σε αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Ο λογιστικός χειρισμός των οποίων γίνεται με το συγκεκριμένο πρότυπο.

### **3.4.28. IPSAS 28**

#### *ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ:*

Το IPSAS 28 έχει ως σκοπό να καθιερώσει τις αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις και τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Ισχύει ότι για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, οι συμμετοχικοί τίτλοι, τα μερίσματα, οι απώλειες αλλά και τα κέρδη, θα πρέπει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να συμψηφίζονται. Επίσης, οι αρχές του συγκεκριμένου προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού στο IPSAS 29 Χρηματοοικονομικά Μέσα : Αναγνώριση και επιμέτρηση αλλά και στο IPSAS 30 Χρηματοοικονομικά Μέσα : Γνωστοποιήσεις. Κάθε κρατικός φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, εφαρμόζει το συγκεκριμένο πρότυπο σε όλα τα είδη των χρηματοπιστωτικών μέσων. Ωστόσο, υπάρχουν κάποια χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εξαιρούνται από το παρόν πρότυπο. Αυτά είναι τα εξής :

- Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους, σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 25.
- Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- Τα συμφέροντα αυτών σε ελεγχόμενους φορείς ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που κάνουν χρήση των λογιστικών προτύπων IPSAS 6, IPSAS 7

και IPSAS 8. Ωστόσο τα συγκεκριμένα πρότυπα επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να χειρίζεται λογιστικά μια συμμετοχή σε μια ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με το IPSAS 29.

- Τα χρηματοοικονομικά μέσα, οι συμβάσεις και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την αξία των μετοχών, οι συναλλαγές στις οποίες τα διεθνή ή εθνικά πρότυπα ασχολούνται με την αξία των μετοχών. Εξαιρούνται συμβάσεις που εμπίπτουν στο συγκεκριμένο πρότυπο.

### **3.4.29. IPSAS 29**

#### *ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ:*

Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών για την αναγνώριση και την μέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αλλά και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης. Απαιτήσεις για την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση» ενώ απαιτήσεις για την αποκάλυψη πληροφοριών περιλαμβάνονται στο IPSAS 30 «Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις. Ουσιαστικά, το παρόν IPSAS αποσκοπεί στην αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοδοτικών μέσων και προέρχεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση.

### **3.4.30. IPSAS 30**

#### *ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:*

Ο σκοπός του IPSAS 30 είναι να υποχρεώσει τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Αυτό έχει ως στόχο, οι χρήστες να μπορέσουν να αξιολογήσουν την σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της οντότητας αλλά και την απόδοση της. Επιπλέον, οι χρήστες θα μπορούν να αξιολογήσουν την φύση των κινδύνων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα έχει εκτεθεί κατά την διάρκεια της περιόδου αλλά και στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Επίσης και πως η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εκάστοτε κινδύνους. Οι αρχές του IPSAS 30 συμπληρώνουν τις αρχές των IPSAS 28 και IPSAS 29 όσον αφορά την αναγνώριση , μέτρηση και παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού.

Ακόμα, η εφαρμογή του παρόντος προτύπου επεκτείνεται στο φάσμα όλου του δημοσίου τομέα και περιλαμβάνει το σύνολο των χρηματοοικονομικών μέσων, εκτός από τις συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που ακολουθούν μεθόδους σύμφωνα με τα IPSAS 6, IPSAS 7 και IPSAS 8. Οι κρατικοί φορείς οφείλουν να εφαρμόζουν το συγκεκριμένο IPSAS σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε συγγενείς και ελεγχόμενες οντότητες αλλά και κοινοπραξίες εκτός αν ένα παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου, που εμπίπτει στο IPSAS 28. Βέβαια, το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια.

### **3.4.31. IPSAS 31**

#### *ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ:*

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων . Το IPSAS 31 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν πληρούνται μόνο συγκεκριμένα κριτήρια. Ακόμα, το πρότυπο καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο μετρούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αλλά και απαιτεί να υπάρχουν γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτός από :

- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως ορίζει το IPSAS 28.
- Η αναγνώριση και η επιμέτρηση από έρευνα και αξιολόγηση στοιχείων του ενεργητικού.
- Άυλα στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων.
- Η υπεραξία που αποκτάται από μια συνένωση επιχειρήσεων.
- Οι εξουσίες και τα δικαιώματα που απορρέουν από την νομοθεσία.
- Δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου και φυσικού αερίου.

Πρέπει να αναφερθεί ότι στη περίπτωση που τα εθνικά ή διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν εξειδικεύουν πλήρως τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τότε εφαρμόζονται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος προτύπου. Το IPSAS



31 εφαρμόζεται σε όλο το φάσμα του δημοσίου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης.

### **3.4.32. IPSAS 32**

#### *ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ:*

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει την λογιστική από τις συμφωνίες παραχώρησης από την παραχωρούσα αρχή. Το IPSAS 32 εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Ενδεχόμενες ρυθμίσεις στα πλαίσια εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου αφορούν κυρίως τον χειριστή παροχής δημοσίων υπηρεσιών που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης για λογαριασμό της αρχής που προχωράει στη συγκεκριμένη παραχώρηση. Επίσης τυχόν ρυθμίσεις εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου είναι εκείνες που αφορούν υπηρεσίες στις οποίες, το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από την παραχωρούσα αρχή όπως είναι στην περίπτωση της εξωτερικής ανάθεσης ή μιας ιδιωτικοποίησης. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι το συγκεκριμένο IPSAS δεν καθορίζει το λογιστικό χειρισμό από τους φορείς εκμετάλλευσης σχετικά με τις λογιστικές μεθόδους για συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών. Τέτοιες συμφωνίες καθορίζονται από τα εθνικά ή τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με διακανονισμούς παραχώρησης δημοσίων υπηρεσιών.

## Κεφάλαιο 4

### Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα στις Δ.Ε.Κ.Ο. (δημόσιες επιχειρήσεις κοινής οφέλειας)

#### 4.1 Εισαγωγή

Η χρήση των ΔΛΠΔΤ κρίνεται αναγκαία καθώς το πολυδαίδαλο νομοθετικό πλαίσιο της Ελλάδας δημιουργεί πολλά προβλήματα,όσον αφορά τη λογιστική και τη φορολογία,και καταλήγει να είναι άκαμπτο.Έτσι τα διεθνη λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα κρίνονται πιο αναγκαία από ποτέ καθώς έρχονται να ξεκαθαρίσουν το πολυδαίδαλο ελληνικό λογιστικό πλαίσιο.Με την εφαρμογή τους οδηγούν στην ορθή απεικόνιση των συναλλαγών και την ορθή και αντικειμενική απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι λόγοι που επιβάλλουν την εφαρμογή στις δημόσιες επιχειρήσεις είναι:

Η λογιστική παρακολούθηση των επιχειρήσεων αυτών με αξιοπιστία με τη χρήση του διπλογραφικού συστήματος,όσον αφορά τις υποχρεώσεις,τις απαιτήσεις και τη ορθή παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης,και των περιουσιακών της στοιχείων,όπως επίσης και η σωστή κοστολόγηση των υπηρεσιών τους.

Η εφαρμογή των IPSAS προκρίνεται από όλες τις ελεγκτικές εταιρίες και γενικότερα στον λογιστικό κόσμο υπάρχει η πεποίθηση πως η χρήση τους θα οδηγήσει στην αναβάθμιση της λογιστικής επιστήμης.

#### 4.1.1 Πλεονεκτήματα από την χρήση των IPSAS στις Δ.Ε.Κ.Ο.

Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στις Δ.Ε.Κ.Ο. και στο δημόσιο τομέα γενικότερα αναμένεται να έχουν πολλά οφέλη όπως και γενικότερα σε όλο το δημόσιο τομέα. Για τους δημόσιους φορείς που θα εφαρμόσουν τα IPSAS τα οφέλη αναμένεται να είναι τα παρακάτω:

- ✓ Βελτίωση της αξιοπιστίας,της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων,μέσω της απεικόνισης των πραγματοποιηθείσων συναλλαγών.
- ✓ Εξασφάλιση λογιστικής αυτοτέλειας των χρήσεων.

- ✓ Καλύτερη πληροφόρηση για τη διαχείριση και ορθή κατανομή των δημόσιων πόρων.
- ✓ Μείωση του κόστους λειτουργίας των δημόσιων επιχειρήσεων.
- ✓ Απεικόνιση της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με την αναγνώρισή τους στην εύλογη αξία.
- ✓ Ορθολογική οικονομική δειοίκηση με το συσχετισμό εσόδων –εξόδων και τη χρήση σύγχρονων χρηματοοικονομικών εργαλείων.
- ✓ Επιτρέπει συγκρίσεις με τις οικονομικές καταστάσεις του ιδιωτικού τομέα
- ✓ Βελτιώνει τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και των ταμειακών διαθέσιμων.
- ✓ Ενίσχυση της εμπιστοσύνης της αγοράς.
- ✓ Αύξηση της αξιοπιστίας της αξιολόγησης των οίκων αξιολόγησης.
- ✓ Μειώνει τις επιπτώσεις των πολιτικών αποφάσεων.
- ✓ Διευκολύνει τη μελλοντική ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων επιχειρήσεων.

#### **4.1.2 Εφαρμοζόμενα πρότυπα στις Δ.Ε.Κ.Ο.**

Τα κυριότερα πρότυπα που εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις αυτές είναι:

**Δ.Λ.Π. 2:**Αποθέματα

**Δ.Λ.Π. 7:**Καταστάσεις ταμειακών ροών

**Δ.Λ.Π. 8:**Λογιστικές πολιτικές,μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

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

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

**Δ.Λ.Π. 16:**Ενσώματες ακινητοποιήσεις

**Δ.Λ.Π. 17:**Μισθώσεις

**Δ.Λ.Π. 18:**Έσοδα

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

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

### 4.1.3 Οικονομικές καταστάσεις των Δ.Ε.Κ.Ο. σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ.

Γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

Κύρια σημεία:

- i. Ορίζεται ότι τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Εκείνα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί κατάλληλα βάσει προβλέψεων σε προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- ii. Ισχύει ο κανόνας ότι τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Κατά την απεικόνιση της συναλλαγής θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική ουσία και όχι ο τύπος της συναλλαγής.
- iii. Δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που προβλέπεται στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- iv. Ορίζεται ότι, γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο.
- v. Προκύπτει ότι, οι απαιτήσεις του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική. Επισημαίνεται ότι δεν έχει προσδιοριστεί η έννοια της σημαντικότητας.
- vi. Παρέχεται η δυνατότητα παρέκκλισης από τις παραπάνω γενικές αρχές, κατ' εξαίρεση, εάν η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της οντότητας περί εύλογης παρουσίασης. Σε περίπτωση παρέκκλισης, θα πρέπει αυτή να αναφέρεται και να τεκμηριώνεται στο προσάρτημα, ενώ θα πρέπει να παρατίθενται και οι επιπτώσεις αυτής.

Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν το πόσο συνεπής και επιμελής είναι η διοίκηση και την υπευθυνότητα της διοίκησης και συντάσσονται σύμφωνα με τις αρχές

της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Απεικονίζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών και διαφόρων άλλων γεγονότων σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους. Αυτές είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα.

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται ετησίως και όταν αλλάζει η ημερομηνία του ισολογισμού η οντότητα πρέπει να κάνει γνωστό:

- ✓ Την περίοδο που καλύπτουν οι καταστάσεις
- ✓ Τον λόγο που μεταβλήθηκε η χρονική περίοδος
- ✓ Τα συγκριτικά ποσά δεν είναι συγκρίσιμα

#### **4.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα**

Όπως γίνεται αντιληπτό, κατά την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών προτύπων παρουσιάστηκαν αρκετά πλεονεκτήματα από την εφαρμογή τους. Μερικά από τα σημαντικότερα είναι πως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα βελτιώνουν σημαντικά την ποιότητα των λογιστικών καταστάσεων παρέχοντας παράλληλα υψηλότερου επιπέδου πληροφόρηση. Οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική θέση και απόδοση τους ξεχωριστά αλλά και της κυβέρνησης γενικότερα. Επίσης με την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ μπορεί να γίνει καλύτερη διαχείριση των εσόδων και των εξόδων καθώς βελτιώνεται η διαδικασία για την σωστή λήψη των αποφάσεων. Αποτελεί σημαντικό πρόβλημα για τις οικονομικές οντότητες αλλά με την εφαρμογή των προτύπων μειώνεται αρκετά. Παράλληλα τα ΔΛΠΔΤ προωθούν σημαντικά την διαφάνεια και την αξιοκρατία βοηθώντας έτσι τους χρήστες να μπορούν να αξιολογήσουν καλύτερα τις οικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε οντότητας, αλλά και να κατανοήσουν καλύτερα την φύση και την έκταση των κινδύνων στους οποίους μπορεί να έχει εκτεθεί η οντότητα. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων θα είναι διαφανείς και συγκρίσιμες με τις αντίστοιχες καταστάσεις άλλων κρατών επειδή θα έχουν καταρτιστεί με τον ίδιο λογιστικό τρόπο. Με αυτό τον τρόπο μπορούν να γίνουν αξιόπιστες συγκρίσεις μεταξύ των οικονομικών μεγεθών των κρατών.

Ακόμα ένα σημαντικό πλεονέκτημα είναι σχετικά με την εύλογη αξία. Είναι μια καινοτομία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων την οποία υιοθέτησαν και Διεθνή

Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Με αυτό τον τρόπο οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν ακριβώς την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων τους. Τέλος, οι υποψήφιοι επενδυτές σε κρατικά ομόλογα θα μπορούν να λαμβάνουν αποφάσεις πιο εύκολα αφού θα υπάρχει περισσότερη εμπιστοσύνη. Αυτό συμβαίνει διότι οι διάφοροι επενδυτές γνωρίζουν την πραγματική οικονομική θέση του δημοσίου τομέα. Βέβαια, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα παρουσιάζει και αρκετά προβλήματα τα οποία αποτελούν τροχοπέδη για την εφαρμογή τους. Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα που παρουσιάζονται για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ και ίσως το βασικότερο είναι ότι υπάρχει τεράστια έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού ώστε να μπορέσουν να εφαρμοστούν σωστά τα ΔΛΠΔΤ. Η έλλειψη ικανών και εκπαιδευμένων λογιστών στις οικονομικές οντότητες αποτελεί το σημαντικότερο πρόβλημα για την μη σωστή εφαρμογή των προτύπων. Ακόμα και η διαδικασία κατάρτισης και στελέχωσης λογιστών απαιτεί πολύ χρόνο και έχει αρκετό κόστος. Επίσης, η ανάγκη για αλλαγή των συστημάτων ERP με καινούργια συστήματα αλλά και η εκπαίδευση του προσωπικού αποτελεί σημαντικό μειονέκτημα. Κυρίως λόγω του κόστους πολλές κυβερνήσεις αποφεύγουν να υιοθετήσουν τα ΔΛΠΔΤ. Το κόστος για την εφαρμογή των προτύπων δεν είναι σταθερό σε κάθε χώρα αλλά διαφορετικό. Αυτό εξαρτάται άμεσα από το λογιστικό επίπεδο της κάθε χώρας. Τέλος, οι προσπάθειες εφαρμογής ενός λογιστικού συστήματος παγκοσμίως είναι πιθανό να μην έχει επιτυχία. Αυτό μπορεί να συμβεί διότι μπορεί να δημιουργηθούν αρκετά προβλήματα στο εσωτερικό πολλών χωρών, γιατί θα υπάρχει άμεση συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών μεγεθών κάθε χώρας.

## Κεφάλαιο 5

### Συμπεράσματα περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Στη σύγχρονη οικονομική εποχή που απαιτεί τον εκσυγχρονισμό της δημόσιας εκτός των άλλων, η λογιστική αναβάθμιση και αλλαγή αποτελεί το εφαλτήριο της γενικότερης μεταρρύθμισης που απαιτείται για τη σωστή οικονομική διαχείριση, τον ορθό έλεγχο και την καλύτερη χρήση των οικονομικών πόρων της δημόσιας διοίκησης και πιο συγκεκριμένα της οικονομικής διοίκησής. Έτσι, η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα έρχεται για να προσδώσει στο δημόσιο τομέα μεγαλύτερη αξιοπιστία, ορθότερο έλεγχο και καλύτερη διαχείριση των πόρων, όπως και καλύτερη κοστολόγηση των μελλοντικών επενδύσεων και διαφόρων έργων που έχει σκοπό η δημόσια διοίκηση και πιο συγκεκριμένα κάποιος δημόσιος φορέας να εκτελέσει. Όπως διαπιστώνεται και κατά γενική ομολογία η εφαρμογή των IPSAS οδηγεί σε καλύτερη οικονομική διαχείριση και ορθότερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων και γενικότερα όσον έχουν άμεση και έμμεση σχέση με τον εκάστοτε δημόσιο φορέα πράγμα που αυξάνει την εμπιστοσύνη και την αξιοπιστία των τελευταίων.

Εκτός όμως όλων των θετικών που προαναφέρθηκαν παρατηρείται πως υπάρχουν ακετές δυσκολίες και εμπόδια στο δρόμο για την πλήρη εφαρμογή τους. Έατσι, κρίνεται αναγκαία η η τεχνική και όχι μόνο υποστήριξη από τη μεριά των διαφόρων διεθνών οργανισμών και διαφόρων φορέων για την γρηγορότερη επίλυση των προβλημάτων και την ταχύτερη εφαρμογή. Επιπρόσθετα κρίνεται αναγκαία η αποφασιστικότητα των εκάστοτε κυβερνήσεων και η πολιτική βούληση. Αυτό πρέπει να γίνει με πολλούς τρόπους όπως την εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού για να αποκτήσει τις κατάλληλες γνώσεις που απαιτούνται για ένα τόσο σημαντικό ζήτημα όπως και η μελλοντική πρόσληψη προσωπικού με την κατάλληλη εξειδίκευση και την κατάρτιση που απαιτείται από κάποιον για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του σύγχρονου δημόσιου τομέα όπου παρατηρείται πως εισέρχεται όλο και πιο δυναμικά ο όρος μανατζμεντ.

Μία λύση σε αυτό το θέμα θα ήταν η επιστράτευση των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών ούτως ώστε να μεταφέρουν στο προσωπικό την απαραίτητη εξειδίκευση και τις γνώσεις που διαθέτουν ή ακόμη μία λύση θα ήταν και η εφαρμογή νέων μορφών

απασχόλησης στο δημόσιο τομέα που έχουν να κάνουν και να θυμίσουν σε ένα βαθμό τον ιδιωτικό τομέα, όπως είναι η ενοικίαση προσωπικού καθώς και η σύμπραξη δημοσίου και ιδιωτικού τομέα για την εκτέλεση κάποιου έργου.

Ωστόσο, εκτός των προαναφερθέντων κρίνεται χρήσιμο να γίνει και αναφορά για τη μεθοδολογία της εργασίας και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα καθώς έχει ιδιαίτερη σημασία και δίνει τροφή για μελλοντική ενασχόληση και περαιτέρω ανάλυση του συγκεκριμένου θέματος. Η συγκεκριμένη εργασία είναι κυρίως βιβλιογραφική και βασίζεται στη διεθνή βιβλιογραφία, γεγονός που δεν αφήνει και πολλά περιθώρια για πιο συγκεκριμένη έρευνα σε συγκεκριμένους οργανισμούς. Έτσι, θα ήταν χρήσιμο μελλοντικά να εκπονηθούν και κάποιες έρευνες που να βασίζεται εξ ολοκλήρου σε διάφορες πηγές, για να γίνει εξέταση σε πιο συγκεκριμένους κρατικούς φορείς του στενού ή ευρύτερου δημόσιου τομέα.



## Κεφάλαιο 6

### Βιβλιογραφία

#### A. Ελληνική:

1. Καραγιάννης Σ., (2006), Η οικονομική Διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ.- Εφαρμογή της λογιστικής μεθόδου , Εκδόσεις Γ.Μ. Καραναστάση, Αθήνα
2. Μανιάτης Αντώνης,2011, (Ο εκσυγχρονισμός του δημόσιου λογιστικού,Συμβολή στο Διοικητικό Δίκαιο),Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
3. Νεγκάκης Χ., (2015) Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς - θεωρία και εφαρμογές

#### B. Ξενόγλωσση:

1. McGregor W., (1999), “The Pivotal Role of Accounting Concepts in the developments of public sector accounting standards” ,Australian accounting review vol 9
2. Christiaens J., Reyniers B., Rolle C.,(2014), “ Impact of IPSAS on Reforming governments financial information systems : a comparative study” , International Review of Administration Sciences 81: 158–177
3. Ellwood, S, Newberry, S (2007) Public sector accrual accounting: Institutionalizing neo-liberal principles Accounting, Auditing and Accountability Journal 20: 549–573”
4. European Commission (2013a) Assessment of the suitability of the IPSAS for the member states. Public consultation.

5. Chin, WW (1998) The partial least squares approach to structural equation modeling. In: Marcoulides, GA (ed.) *Modern Methods for Business Research*, Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, pp. 295–336
- Newberry S.,(2015), “ Public Sector Accounting : shifting concepts of accountability”
6. Bolivar M., Gallera N.,(2014), “ The effect of changes in the public sector Accounting policies on Administrative Reforms addressed to citizens”
7. Christiaens, J, Vanhee, C, Manes-Rossi, F (2015) The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences* 81: 158–177
8. Cohen S., Karatzimas S., Venieris G., (2012), “Privatization of state – owned asset through the lens of accounting : Comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS”
9. Chan J.L., (2006), “IPSAS and Government accounting reform in developing countries”
10. Christiaens J., Reyniers B.,(2009), “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems : A comparative study “
11. Chan J.L., (2008), “ International Public Sector Accounting Standards : Conceptual and Institutional Issues”, University of Napoli
12. IFAC, (2010), “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”, Volume II
13. IFAC, (2010), “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”, Volume I

14. IFAC, (2011), “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”, Volume I

15. IFAC, (2011), “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”, Volume II

**Γ. Ιστότοποι:**

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

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

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

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

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

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

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