



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

Διπλωματική Εργασία

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

της
ΚΟΣΥΒΑ ΜΑΡΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

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

Νοέμβριος, 2018

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση και καταγραφή της ισχύουσας κατάστασης σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Αρχικά, παρουσιάζεται μια βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με τα όσα έχουν γραφτεί και αναπτυχθεί σχετικά με τα Διεθνή Λογιστική Πρότυπα στον Δημόσιο τομέα, ενώ στην συνέχεια, παρουσιάζονται όλα τα πρότυπα με μια εκτενή ανάλυση για καθένα από αυτά. Επιπλέον, παρουσιάζεται και η μεγάλη συνεισφορά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα στην παροχή καλύτερης ποιότητας χρηματοοικονομικών πληροφοριών που προέρχονται από τις εκάστοτε κυβερνήσεις αλλά και τα πλεονεκτήματα εφαρμογής αυτών των προτύπων σε χώρες που δεν εφαρμόζουν και αναπτύσσουν τα συγκεκριμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Λέξεις-Κλειδιά: διεθνή λογιστικά πρότυπα, δημόσιος τομέας, Ελλάδα, θεσμικό πλαίσιο

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | |
|--|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 5 |
| 1.1.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ | 5 |
| 1.2.ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | 9 |
| 1.3.ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | 10 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ | 11 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ | 18 |
| 3.1. Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΠΡΑΚΤΟΡΩΝ | 18 |
| 3.2. Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ | 19 |
| 3.3. ΘΕΩΡΙΑ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΠΟΡΩΝ | 20 |
| 3.4. Η ΘΕΣΜΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ | 20 |
| 3.5. Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ | 21 |
| 3.6. Η ΘΕΩΡΙΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΕΠΙΛΟΓΗΣ | 22 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ | 23 |
| 4.1. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ .. | 23 |
| 4.2. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ | 26 |
| 4.3. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ | 30 |
| 4.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ... | 32 |
| 4.4.1. IPSAS 1- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ | 34 |
| 4.4.2. IPSAS 2- ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ | 35 |
| 4.4.3. IPSAS 3- ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ | 37 |
| 4.4.4. IPSAS 4- ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ | 39 |
| 4.4.5. IPSAS 5- ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ | 40 |
| 4.4.6. IPSAS 6- ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 41 |
| 4.4.7. IPSAS 7- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | 41 |
| 4.4.8. IPSAS 8- ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ | 41 |
| 4.4.9. IPSAS 9- ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΩΝ | 42 |
| 4.4.10. IPSAS 10- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ | 43 |
| 4.4.11. IPSAS 11- ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ | 44 |
| 4.4.12. IPSAS 12- ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ | 45 |
| 4.4.13. IPSAS 13- ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ | 45 |
| 4.4.14. IPSAS 14- ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ | 46 |
| 4.4.15. IPSAS 15- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ | 47 |

| | |
|--|----|
| 4.4.16. IPSAS 16- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ | 47 |
| 4.4.17. IPSAS 17- ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ | 48 |
| 4.4.18. IPSAS 18- ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ | 49 |
| 4.4.19. IPSAS 19- ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ | 49 |
| 4.4.20 IPSAS 20- ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ | 50 |
| 4.4.21. IPSAS 21- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ | 50 |
| 4.4.22. IPSAS 22- ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ | 50 |
| 4.4.23. IPSAS 23- ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ) | 51 |
| 4.4.24. IPSAS 24- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 52 |
| 4.4.25. IPSAS 25- ΠΑΡΟΧΕΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ | 53 |
| 4.4.26. IPSAS 26- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | 53 |
| 4.4.27. IPSAS 27- ΓΕΩΡΓΙΑ | 53 |
| 4.4.28. IPSAS 28- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ | 54 |
| 4.4.29. IPSAS 29- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ .. | 55 |
| 4.4.30. IPSAS 30- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ | 56 |
| 4.4.31. IPSAS 31-ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 56 |
| 4.4.32. IPSAS 32- ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ | 57 |
| 4.4.33. IPSAS 33- ΠΡΩΤΗ ΧΡΟΝΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΒΑΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ | 57 |
| 4.4.34. IPSAS 34- ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 58 |
| 4.4.35. IPSAS 35- ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 59 |
| 4.4.36. IPSAS 36- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ | 60 |
| 4.4.37. IPSAS 37- ΚΟΙΝΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ | 61 |
| 4.4.38. IPSAS 38- ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ | 61 |
| 4.4.39. IPSAS 39- ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ | 62 |
| 4.4.40. IPSAS 40- ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ | 63 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 64 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ | 66 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται κάποιες εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα, καθώς και ο σκοπός και η δομή της εργασίας.

1.1.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η σημασία της καλής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών είναι αδιαμφισβήτητη σε όλα τα πολιτισμένα κράτη. Αφού οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν τους πόρους τους για λογαριασμό των ανθρώπων που εκπροσωπούν, η διαδικασία εγγραφής και της λογιστικής για τη χρήση αυτών των πόρων είναι ένα σημαντικό μέρος της διαχείρισης του δημόσιου τομέα. Για την επίτευξη αυτών των στόχων, οι κυβερνήσεις κάνουν χρήση της λογιστικής του δημόσιου τομέα, επίσης γνωστή ως κυβερνητική λογιστική.

Οι χρήσεις της κυβερνητικής λογιστικής είναι ευρείς και ποικίλες, που ποικίλλουν από χώρα σε χώρα ανάλογα με τις διαφορετικές παραδόσεις και τους κανονισμούς. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καταγραφή και τον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου τομέα, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και για να σχεδιάσουν και να ελέγχουν τη χρήση των δημόσιων πόρων από τις κυβερνήσεις, για να δείξει πώς οι αποφάσεις των αξιωματούχων των κυβερνήσεων μπορούν να προβληματίσουν σχετικά με την διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων που χρησιμοποιούνται για την ανάλυση και τη σύγκριση των οικονομικών και της διαχείρισης των νομικών προσώπων του δημόσιου τομέα, για τη δημιουργία οικονομικών στατιστικών που χρησιμοποιούνται από τους διεθνείς χρηματοδοτικούς οργανισμούς, καθώς και να βοηθήσει στην οργάνωση της δημοσιονομικής διαχείρισης του δημόσιου τομέα. Για να γίνει αυτό, οι κυβερνήσεις έχουν παραδοσιακά χρησιμοποιήσει την λογιστική ταμειακή βάσης, ένα καθεστώς στο οποίο οι λογιστικές καταχωρήσεις καταχωρούνται κάθε φορά που επηρεάζουν τις ροές της οικονομικής οντότητας (όταν μετρητά ή τα ισοδύναμά τους εισπράττονται ή πληρώνονται).

Τα τελευταία τριάντα χρόνια ο δημόσιος τομέας έχει περάσει από ένα κύμα μεταρρυθμίσεων σε όλο τον κόσμο, συνήθως προς την υιοθέτηση των επιχειρήσεων-όπως πρακτικές ως ένας τρόπος για την καλύτερη διαχείριση των δημόσιων πόρων. Οι μεταρρυθμίσεις αυτές, συνήθως εντός του θέματος της Νέας Δημόσιας Διοίκησης, έχουν εισαγάγει αλλαγές στις λογιστικές πρακτικές του δημόσιου τομέα που υποστηρίζονται από τις ιδέες ότι ο εκσυγχρονισμός της κυβερνητικής διαχείρισης χρειάζεται χρήσιμες οικονομικές

πληροφορίες και ότι η λογιστική των επιχειρήσεων είναι σε θέση να ολοκληρώσει αυτή την ανάγκη (Christiaens et al., 2010).

Στο πλαίσιο αυτό, ορισμένοι πολυμερείς οργανισμοί, όπως η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), έχουν παρουσιάσει τα πλεονεκτήματα της «νέας» κυβερνητικής λογιστικής (PSA), προκειμένου να ενθαρρύνει τις κυβερνήσεις να μεταβάλουν τα λογιστικά τους πλαίσια (Kahn και Mayes, 2009; Ball και Pflugrath, 2012). Αυτά περιλαμβάνουν: την επίτευξη συγκρίσιμων και συμβατών οικονομικών πληροφοριών μεταξύ κυβερνήσεων, την ενίσχυση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, την καλύτερη διαχείριση των κινδύνων, όπως η διακύμανση της αξίας των υποχρεώσεων για να οδηγήσει προς μια καλύτερη διαχείριση οικονομικών επιδόσεων των πόρων των κυβερνήσεων, να συνδεθούν οι οικονομικοί πόροι με την απόδοση των υπηρεσιών, την εξακρίβωση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας και να υποστηρίξει τους ενδιαφερόμενους να λάβουν μια μακροπρόθεσμη προοπτική κατά τη λήψη οικονομικών αποφάσεων (IFAC, 2011). Για να επιτευχθεί αυτό, το πλαίσιο της κυβερνητικής λογιστικής θα πρέπει να περάσει από τις αλλαγές που θα περιλαμβάνει δύο βασικούς παράγοντες: i) η υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, η οποία ορίζεται ως λογιστική βάση στην οποία οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι μόνο όταν πρόκειται για τις ταμειακές ροές και ii) η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) (Ball και Pflugrath, 2012).

Σε διεθνές επίπεδο, οι συζητήσεις για τις μεταρρυθμίσεις της κυβερνητικής λογιστικής έχουν ενταθεί μετά την κρίση του δημόσιου χρέους που αρχίζει γύρω στο 2008 (Ball και Pflugrath, 2012). Η κρίση δημοσίου χρέους δημιούργησε ένα πολιτικό και οικονομικό πλαίσιο στο οποίο, όπως υποστηρίζεται, οι κυβερνήσεις πρέπει να είναι πιο διαφανείς όσον αφορά την διαχείριση των δημόσιων οικονομικών και καταδεικνύει σαφώς τον κληρονόμο της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας. Για να γίνει αυτό, η εφαρμογή των κοινών σε δεδουλευμένη βάση λογιστικών προτύπων που συνοδεύεται από υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα ήταν απαραίτητη, καθώς θα παρέχει μια πλήρη και συγκρίσιμη εικόνα της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των κυβερνήσεων, τη βελτίωση της διεθνούς αποδοχής και νομιμοποίησης (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013).

Η αποδοχή αυτών των μεταρρυθμίσεων από διάφορες χώρες, σε κεντρικό ή τοπικό επίπεδο, έχει συμβεί άμεσα (Benito et al., 2007). Πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τις βασικές αρχές της λογιστικής, αλλά δεν έχουν εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Άλλες χώρες έχουν υιοθετήσει και τα δύο (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και βασικές αρχές λογιστικής), ενώ ορισμένες χώρες εξακολουθούν να εργάζονται σε ταμειακή βάση, σε συνδυασμό με τη δική τους σειρά λογιστικών κανονισμών. Σε ορισμένες χώρες, είναι επίσης δυνατό να

προσδιοριστούν διαφορετικά επίπεδα κυβερνήσεων που χρησιμοποιούν διαφορετικές βάσεις της κυβερνητικής λογιστικής. Έτσι, σε αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα, όπου οι φορείς που χρησιμοποιούν συνήθως τις βασικές αρχές της λογιστικής και ακολουθούν κάποια ομάδα διεθνών λογιστικών προτύπων, συνήθως τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), στο δημόσιο τομέα ούτε οι βασικές αρχές της λογιστικής ούτε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν ομοιόμορφα εγκριθεί.

Ορισμένες μελέτες παρουσιάζουν μειονεκτήματα της υιοθέτησης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από οντότητες του δημόσιου τομέα. Προτείνουν, για παράδειγμα, ότι το πλαίσιο για το οποίο αναπτύχθηκε αρχικά, δηλαδή για τον ιδιωτικό τομέα, δεν εφαρμόζεται στον δημόσιο τομέα. Ως εκ τούτου, μερικά μέτρα που χρησιμοποιούνται από εταιρείες, όπως το κέρδος, δεν θα είχαν νόημα για τις κυβερνήσεις (Wynne, 2004). Επιπλέον, οι λογιστικές έννοιες, όπως ο ορισμός των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων, μπορεί να διαφέρει σημαντικά μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα. Παραδείγματα θα είναι οι στρατιωτικές υποδομές, τα οποία θεωρούν ορισμένοι ακαδημαϊκοί ως υποχρεώσεις λόγω των χαρακτηριστικών τους που συνήθως δημιουργούν εκροές που πρέπει να διατηρηθούν. Παρομοίως, τα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να αναγνωριστούν ως δημόσια υποχρέωση και όχι ως δαπάνη εξάρτησης (Blöndal, 2003). Η αρχή της δεδουλευμένης βάσης απαιτεί περισσότερους πόρους όσον αφορά το λογιστικό προσωπικό και τις δεξιότητες, καθώς και τις οικονομικές εκθέσεις που καταρτίζονται σε αυτή τη βάση δεν φαίνονται πάντοτε χρήσιμες για την καθημερινή ζωή και για την διαχείριση οργανώσεων του δημόσιου τομέα, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε μια αντίληψη ότι το κόστος υπερβαίνει τα οφέλη (Hyndman and Connolly, 2011). Επιπλέον, οι δυσκολίες λογιστικής καταχώρισης των δημόσιων πόρων σε βάση αυτοτέλειας των χρήσεων μπορεί να είναι μεγαλύτερες από το πλαίσιο της βάσης μετρητών ως αποτέλεσμα της μεγαλύτερης υποκειμενικής μέτρησης και την κατανομής. Τέλος, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν μπορεί να προσθέσει αξία στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, που γίνονται σε πολιτική βάση (Wynne, 2004).

Η διαδικασία καθορισμού λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα έχει χρησιμοποιήσει συχνά τα λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα ως σημείο αναφοράς. Ως εκ τούτου, τα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα ενδέχεται να μην αντιμετωπίζουν τις ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα, όπως π.χ. τα περιουσιακά στοιχεία της υποδομής και το νόημα που πρέπει να αποδοθεί στα αποτελέσματα (Brusca και Condor, 2002). Επιπλέον, τα οφέλη από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων δεν δικαιολογούν το κόστος για τις αλλαγές, όπως προσαρμογές των συστημάτων πληροφορικής, τις αλλαγές των διαδικασιών στη ροή εργασίας, του κόστους των υπηρεσιών συμβούλων και της κατάρτισης του προσωπικού. Μερικοί λόγοι που δικαιολογούν τη χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων

για τον ιδιωτικό τομέα, όπως η πρόσβαση σε χρηματοοικονομικές αγορές ως πηγές χρηματοδότησης, δεν ισχύουν εξίσου για τις κυβερνήσεις, ή τουλάχιστον όχι σε τοπικές και περιφερειακές κυβερνήσεις, οι οποίες σε πολλές περιπτώσεις χρηματοδοτούνται από τις κεντρικές κυβερνητικές μεταβιβάσεις. Κατά συνέπεια, αντί να θεωρούνται σημαντικό εργαλείο για τη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης του δημόσιου τομέα, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούν να θεωρηθούν ως εμπόδιο από ορισμένες κυβερνήσεις.

Πολλές μελέτες που υποστηρίζουν τις μεταρρυθμίσεις της κυβερνητικής λογιστικής που διεξάγονται από διεθνείς οργανισμούς βασίζονται στην πραγματικότητα των κεντρικών κυβερνήσεων. Οι μελέτες αυτές συχνά δεν αντιμετωπίζουν τις ιδιαιτερότητες της περιφερειακής και τοπικής κυβέρνησης, όπως η έλλειψη εμπειρογνομosύνης του τεχνικού προσωπικού (που μπορεί να παρατηρηθεί σε μικρότερες κυβερνήσεις) ή η χρησιμότητα των μη οικονομικών πληροφοριών στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Άλλα επιχειρήματα όσον αφορά τις μεταρρυθμίσεις της κυβερνητικής λογιστικής, όπως ο κίνδυνος κρίσης δημόσιου χρέους ή την αναγκαιότητα των κυβερνήσεων να είναι υπόλογες στις αγορές (Ball and Pflugrath, 2012) μπορεί επίσης να μην ισχύουν για τις περιφερειακές και τοπικές κυβερνήσεις χωρών, όπου η τοπική κυβέρνηση δεν επιτρέπει την έκδοση ομολόγων.

Με βάση τα παραπάνω, φαίνεται ότι τα αναφερθέντα οφέλη από τις μεταρρυθμίσεις της κυβερνητικής λογιστικής μπορεί να μην ανταποκρίνονται πάντα στην πράξη. Ωστόσο, ακόμη και σε αυτό το σενάριο, ολοένα και περισσότερες κυβερνήσεις, κεντρικές ή τοπικές, υιοθετούν ή εξετάζουν το ενδεχόμενο υιοθέτησης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και των διεθνών λογιστικών προτύπων (IFAC, 2013).

1.2.ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση και καταγραφή της ισχύουσας κατάστασης σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Αρχικά, παρουσιάζεται μια βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με τα όσα έχουν γραφτεί και αναπτυχθεί σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον Δημόσιο τομέα, ενώ στην συνέχεια, παρουσιάζονται όλα τα πρότυπα με μια εκτενή ανάλυση για καθένα από αυτά. Επιπλέον, παρουσιάζεται και η μεγάλη συνεισφορά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα στην παροχή καλύτερης ποιότητας χρηματοοικονομικών πληροφοριών που προέρχονται από τις εκάστοτε κυβερνήσεις αλλά και τα πλεονεκτήματα εφαρμογής αυτών των προτύπων σε χώρες που δεν εφαρμόζουν και αναπτύσσουν τα συγκεκριμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η παρούσα εργασία είναι πολύ σημαντική διότι αποσκοπεί στην διερεύνηση και αποτύπωση των λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα τόσο στην Ελλάδα αλλά και ο τρόπος που αυτά εφαρμόζονται στην διεθνή πραγματικότητα. Μέσω της εργασίας επιχειρείται να αναδειχθούν οι λόγοι δημιουργίας των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα για τον έλεγχο των δημοσίων οργανισμών και των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτου του αντικειμένου αυτών και ανεξάρτητα από τον τομέα διαχείρισης των δημοσίων πόρων. Πιο συγκεκριμένα, ο κύριος σκοπός της εργασίας είναι η αποτύπωση των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα και των τρόπων που αυτά βοηθούν την ελεγκτική διαδικασία, ενώ δευτερευόντως καταγράφονται και αναλύονται όλα τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στον δημόσιο τομέα και στον λόγο δημιουργίας τους. Τα ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας αφορούν κατά πόσο τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα διασφαλίζουν από μόνα τους τον ασφαλή έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των δημοσίων οργανισμών και κατά πόσο αυτά είναι εύκολα να υιοθετηθούν και να εφαρμοστούν από τις κυβερνήσεις.

1.3.ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Αρχικά παρουσιάζονται τα βασικά σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα στο εισαγωγικό κομμάτι της εργασίας, πραγματοποιείται μια βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με την διεθνή πραγματικότητα. Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με τα όσο έχουν γραφτεί μέχρι σήμερα για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στον δημόσιο τομέα. Έπειτα, στο τρίτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια παράθεση των βασικών θεωριών διακυβέρνησης, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που ακολουθούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του Δημοσίου Τομέα, ενώ παρουσιάζεται κάθε ένα από αυτά, ως προς τα χαρακτηριστικά τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Το σωστό κυβερνητικό λογιστικό σύστημα αποτελεί βασικό συστατικό της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας. Η κυβερνητική λογιστική θεωρείται συνήθως γραφειοκρατική και φιλική προς τις επιχειρήσεις. Τα καλύτερα λογιστικά συστήματα μπορούν εύκολα να οδηγήσουν σε βελτιώσεις στη δημοσιονομική διαχείριση της κυβέρνησης. Η αποτελεσματική δημοσιονομική λογιστική καθιστά δυνατή την ομαλή διαχείριση των οικονομικών της κυβέρνησης και παρέχει διαδρομές ελέγχου για την πρόληψη και τον εντοπισμό οικονομικών παραπτώματων. Ωστόσο, η συμβολή του λογιστικού συστήματος στην επίτευξη στόχων υψηλότερης τάξης, όπως η μείωση της φτώχειας, είναι απαραίτητα έμμεση και μακροπρόθεσμη. Το λογιστικό σύστημα είναι στην πραγματικότητα το "νεύρα της κυβέρνησης" επειδή είναι ο πυρήνας του κυβερνητικού κέντρου οικονομικής διοίκησης και ελέγχου. Ένα κυβερνητικό λογιστικό σύστημα μπορεί να είναι στοιχειώδες ή εκλεπτυσμένο. Ένα καλό κυβερνητικό λογιστικό σύστημα διατηρεί στο ελάχιστο ακριβή οικονομικά αποτελέσματα, το προηγμένο κυβερνητικό λογιστικό σύστημα κατευθύνει την προσοχή των υπευθύνων χάραξης πολιτικής και των διευθυντικών στελεχών σε προβληματικούς τομείς στην καλύτερη περίπτωση, και ένα κυβερνητικό λογιστικό σύστημα παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων (IPSAS 2005).

Οι ενδιαφερόμενοι, ιδίως οι χορηγοί βοήθειας, χρειάζονται τη διαβεβαίωση ότι τα κεφάλαιά τους καταλογίζονται σωστά και έχουν διευκολύνει τις οικονομικές μεταρρυθμίσεις. Η κατακερματισμένη και ασυντόνιστη μηχανοργάνωση έχει οδηγήσει σε πληθώρα συστημάτων που έχουν αυξήσει τις διαφορές ως προς τον τρόπο επεξεργασίας και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, αυξάνοντας έτσι το ήδη δύσκολο έργο της εκπλήρωσης των υποχρεωτικών υποχρεώσεων της κυβέρνησης για χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Rose-Ackerman, 1999).

Στις φτωχές χώρες, η μεταρρύθμιση της κυβερνητικής λογιστικής θέτει ένα ηθικό δίλημμα. Λόγω του κόστους, τέτοιες μεταρρυθμίσεις ανταγωνίζονται με τα μειωμένα τρόφιμα για τα πεινασμένα και άρρωστα άτομα και τα καθαρά νερά για τους κατοίκους των αστικών παραγκουπόλεων. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον, πώς μπορεί κανείς να δικαιολογήσει τη δαπάνη χρημάτων για να βελτιώσει τον τρόπο με τον οποίο μια κυβέρνηση διατηρεί τους λογαριασμούς της και παράγει ετήσιες οικονομικές εκθέσεις; Αυτή η ηθική δυσκολία επιλύεται από τα κοινωνικά οφέλη της δημόσιας λογιστικής. Η ίδια η κυβερνητική λογιστική δεν μειώνει τη

φτώχεια. Η δημόσια λογιστική συμβάλλει στην κοινωνικοοικονομική ανάπτυξη μιας χώρας μέσω της επίδρασής της στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών και στην υπευθυνότητα. Η αποτελεσματική δημοσιονομική λογιστική καθιστά δυνατή την ομαλή διαχείριση των οικονομικών της κυβέρνησης και παρέχει διαδρομές ελέγχου για την πρόληψη και τον εντοπισμό οικονομικών παραπτώματων. Υπό το πρίσμα της διάχυσης και της σοβαρότητας της διαφθοράς της κυβέρνησης σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες (Rose-Ackerman, 1999), η διασφάλιση της χρηματοπιστωτικής ακεραιότητας είναι μια κρίσιμη σημαντική λειτουργία των κυβερνητικών λογιστικών συστημάτων τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) είναι μια πλήρης σειρά προτύπων που έχουν σχεδιαστεί για το δημόσιο τομέα και έχουν καθοριστεί από ανεξάρτητο, διεθνή ρυθμιστή προτύπων. Η IPSAS αποτελεί το καλύτερο κυβερνητικό λογιστικό ιδίωμα που πρέπει να προσφέρει το παγκόσμιο λογιστικό επάγγελμα. Ως εκ τούτου, η IPSAS έχει καταστεί αναγνωρισμένο σημείο αναφοράς για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της λογιστικής της κυβέρνησης στις αναπτυσσόμενες χώρες. Τα IPSAS προορίζονται κυρίως για υιοθεσία από τις αναπτυσσόμενες χώρες. Η Παγκόσμια Τράπεζα, για παράδειγμα, ενέκρινε τη χρήση των IPSAS για τη λογιστική βοήθεια προς τις αναπτυσσόμενες χώρες. Η IFAC πιστεύει ότι, προκειμένου να αλλάξει το παράδειγμα της κυβερνητικής πληροφόρησης, οι κυβερνήσεις πρέπει να υιοθετήσουν τα IPSAS που βασίζονται στην αυτοτέλεια των χρήσεων, τα οποία καθορίζονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSASB). Σήμερα, πάνω από 40 χώρες εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (Kara, 2012).

Τα τελευταία χρόνια, το συμβούλιο της IPSAS έχει απευθυνθεί στις αναπτυσσόμενες χώρες με δύο τρόπους. Πρώτον, εξέδωσε το 2003 μια δέσμη ολοκληρωμένων «ταμειακών βάσεων IPSAS», οι οποίες ήταν πιο κοντά στην παραδοσιακή πρακτική της κυβέρνησης και είναι λιγότερο δαπανηρές για την εφαρμογή τους. Δεύτερον, το συμβούλιο της IPSAS εξέδωσε το πρότυπο για τη γνωστοποίηση της εξωτερικής βοήθειας βάσει της λογιστικής. Το πρότυπο ταμειακής βάσης αποκλείει την αναγνώριση των εισπρακτέων επιχορηγήσεων και των πληρωτέων δανείων και άλλων μη ταμειακών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (IFAC, 2005).

Επιπλέον, η ετήσια χρηματοοικονομική πληροφόρηση προς το κοινό δεν είναι η μόνη λειτουργία του λογιστικού συστήματος της κυβέρνησης. Το λογιστικό σύστημα είναι υπεύθυνο για την παραγωγή αναφορών σε απάντηση αιτημάτων διευθυντικών στελεχών, πολιτικών στελεχών και κοινοβουλευτικών επιτροπών ή μελών. Η IPSAS θεωρεί αυτές τις εσωτερικές "εκθέσεις ειδικού σκοπού" ως έξω από το πεδίο εφαρμογής της και τονίζει μόνο τα αποτελέσματα ενός λογιστικού συστήματος της κυβέρνησης, δίδοντας λίγη προσοχή στις

"διαδικασίες" (λειτουργικές διαδικασίες) και στις εισροές. Οι επιχειρησιακές επιχειρήσεις καταρτίζουν ετησίως ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων και δεν υπάρχει κανένας λόγος για τον οποίο οι κυβερνήσεις δεν πρέπει να κάνουν το ίδιο. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν έναν κύριο οργανισμό και τις θυγατρικές του, στις οποίες ο κύριος οργανισμός έχει πλειοψηφικό δικαίωμα συμμετοχής. Στον τομέα του δημόσιου τομέα, η ενοποίηση των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων θα ενσωματώνει τις οικονομικές καταστάσεις των κομητειών και των υπουργείων.

Η λογιστική του δημόσιου τομέα είναι ένα σύστημα ή μια διαδικασία που συγκεντρώνει, καταγράφει, ταξινομεί και συνοψίζει ως εκθέσεις τις οικονομικές εκδηλώσεις που υπάρχουν στον δημόσιο τομέα ως οικονομικές καταστάσεις και ερμηνείες όπως απαιτείται από τη λογοδοσία και την οικονομική διαφάνεια για την παροχή πληροφοριών σε χρήστες πληροφοριών που συνδέονται με δημόσια ιδρύματα. Ενδιαφέρεται για τις εισπράξεις, την επιμέλεια, την εκταμίευση και τη διαχείριση των δημόσιων κονδυλίων που έχουν διατεθεί. Ο δημόσιος τομέας είναι ένας όρος που χρησιμοποιείται για να προσδιορίσει το τμήμα της οικονομίας ενός έθνους που επικεντρώνεται στην παροχή βασικών υπηρεσιών στους πολίτες μέσω του πλαισίου μιας κυβερνητικής οργάνωσης. Η βιβλιογραφία αποκάλυψε ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι ένα σημαντικό στοιχείο στις μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα που αποσκοπούν στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της ανταπόκρισης των κυβερνητικών υπηρεσιών και στην ενίσχυση της λογοδοσίας για τη χρήση δημόσιων πόρων (Ouda, 2007).

Σύμφωνα με τον Frank, (1972), η λογιστική συχνά λέγεται ότι είναι η γλώσσα της επιχείρησης. Χρησιμοποιείται από τον κόσμο των επιχειρήσεων για να περιγράψει τη συναλλαγή που συνάπτεται από όλα τα είδη κυβερνητικών τμημάτων. Σε οποιοδήποτε γραφείο τα χρήματα χρησιμοποιούνται ως μέσο ανταλλαγής, ενώ είναι απαραίτητο να καταγράφονται όλες οι νομισματικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στο γραφείο και αυτό γίνεται έτσι ώστε ανά πάσα στιγμή να γίνει αναφορά για τη χρηματοδότηση του αποτελέσματος όλων των συναλλαγών.

Σύμφωνα με τον Roger, (1989), οι χρήστες των πληροφοριών ορίζουν τη λογιστική ως τη διαδικασία εντοπισμού, μέτρησης, επικοινωνίας οικονομικών πληροφοριών για να επιτρέπουν τη σταθερή κρίση και απόφαση. Οι πληροφορίες αυτές είναι κυρίως οικονομικές και γενικά δηλωμένες σε νομισματικούς όρους. Στη συνέχεια, η λογιστική είναι μια θεμελιώδης μέτρηση και μια μεταδοτική διαδικασία που χρησιμοποιείται για την αναφορά της δραστηριότητας μιας κερδοσκοπικής επιχείρησης που αναζητεί επιχειρήσεις και όχι για μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Σύμφωνα με τον Omelehinwa, (1990), το λογιστικό σύστημα είναι ένα σύνολο κανόνων, ρυθμίσεων και διαδικασιών που αναμένονται από μια κατάλληλη θεωρητική δύναμη σε ένα σύστημα. Αυτός ο ορισμός του λογιστικού συστήματος είναι μάλλον διδακτικός. Υποστήριξε ότι το λογιστικό σύστημα επεξεργάζεται τα δεδομένα σε πληροφορίες που λαμβάνονται ως εισροές στη διαδικασία λήψης αποφάσεων του οργανισμού. Τα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι η κατανόηση, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα. Αυτές οι αρχές εξασφαλίζουν ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Οι περιορισμοί σχετικά με τη σχετική και την αξιοπιστία των πληροφοριών περιλαμβάνουν την επικαιρότητα, την ισορροπία μεταξύ όφελος και κόστους και την ισορροπία μεταξύ ποιοτικών χαρακτηριστικών.

Ο Afolabi, (2004) υποστήριξε ότι αντί να δημιουργηθεί ένα σκληρό σύνολο κανόνων που θα ακολουθήσουν, τα λογιστικά συστήματα επιτρέπουν την εφαρμογή βασικών αρχών σε μεγάλες και μικρές οντότητες ή δήμους. Μια διεθνής δέσμη λογιστικών αρχών είναι επίσης απαραίτητη για τα μικρότερα έθνη ώστε να μάθουν και να υιοθετήσουν κανόνες που θα ενισχύσουν την εσωτερική τους εθνική λογιστική διαδικασία. Τις περισσότερες φορές, οι αναπτυσσόμενες χώρες δεν μπορούν ή δεν διαθέτουν τους πόρους που είναι ικανοί να δημιουργήσουν και να δημιουργήσουν ένα πλαίσιο για τις πρακτικές λογιστικής του δημόσιου τομέα. Η υιοθέτηση ενός διεθνούς συστήματος λογιστικών κανόνων θα τους βοηθήσει να ξεπεράσουν αυτό το πρόβλημα και συνήθως τους βοηθά να ξεκινήσουν την πορεία για την καλύτερη ανάπτυξη των υποδομών.

Ένας άλλος σκοπός της λογιστικής του δημόσιου τομέα είναι να δημιουργηθεί μια τυπική προσδοκία για ηθική και λογοδοσία για τις οικονομικές πληροφορίες ενός έθνους. Οι τυποποιημένες αρχές της δημόσιας λογιστικής θα διευκολύνουν επίσης ένα έθνος να υποβληθεί σε έλεγχο, ενώ είναι επίσης πιο δύσκολο για τις χώρες να κρύβουν ακατάλληλες οικονομικές συναλλαγές όταν χρησιμοποιούν λογιστικές αρχές του δημόσιου τομέα.

Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σε ταμειακή βάση ή κάποια μεταβολή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο, οι περισσότερες από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται σε συνεπή ή συγκρίσιμη βάση στις αναπτυσσόμενες χώρες. Τα οφέλη από την επίτευξη συνεκτικών και συγκρίσιμων οικονομικών πληροφοριών σε όλες τις δικαιοδοσίες είναι πολύ σημαντικά και το συμβούλιο της IPSAS που έχει θεσπίσει ένα σύνολο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS) για να βοηθήσει στην προσπάθεια αυτή.

Σύμφωνα με τον Mathias, (2004), η λογιστική του ιδιωτικού τομέα θεωρείται, στην θεωρία, παρόμοια με τη λογιστική του δημόσιου τομέα. Τα περισσότερα Υπουργεία και οι

υπηρεσίες των κεντρικών κυβερνήσεων πρέπει να παρακολουθούν τα κεφάλαια που παράγονται από τα φορολογικά έσοδα και τις δαπάνες που σχετίζονται με έργα ή πιστώσεις. Επιπλέον, τα κράτη ενδέχεται να χρειαστεί να ακολουθήσουν ένα σύνολο προτύπων λογιστικών αρχών διαφορετικών από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και το πλαίσιο διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα οποία είναι πιο προσαρμοσμένα στις εμπορικές οργανώσεις. Η δημιουργία ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου δημόσιου τομέα βοηθά τα έθνη να ακολουθούν παρόμοιους κανόνες και να παρουσιάζουν πληροφορίες με παρόμοιο τρόπο.

Ο Chan (2006) ανέλυσε τη μεταρρύθμιση της λογιστικής της κυβέρνησης και την IPSAS και θέματα σχετικά με την εφαρμογή της IPSAS και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση βάσει των προτύπων IPSAS στη λογιστική της κυβέρνησης, την έκταση της υιοθέτησης του IPSAS και ορισμένες συστάσεις της εφαρμογής του IPSAS ιδιαίτερα στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Παρ'όλα αυτά, οι Chrisiaens et al. (2013) υπογράμμισαν ότι οι δυνατότητες μεταξύ των χωρών εξαρτώνται από τις διαφορές στον πολιτισμό, το ιστορικό πλαίσιο ή στα διαρθρωτικά στοιχεία κάθε χώρας που ενδέχεται να επηρεάσουν τις μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα και τα λογιστικά συστήματα. Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει οντότητες ή οργανισμούς που εφαρμόζουν τη δημόσια πολιτική μέσω της παροχής υπηρεσιών και της αναδιανομής εισοδήματος και πλούτου, με τις δύο δραστηριότητες να υποστηρίζονται κυρίως από υποχρεωτικούς φόρους ή εισφορές σε άλλους τομείς. Αυτό περιλαμβάνει κυβερνήσεις και όλους τους δημόσιους οργανισμούς, τους ελεγχόμενους και / ή χρηματοδοτούμενους από τους δημόσιους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις και άλλες κυβερνητικές οντότητες που παρέχουν δημόσια προγράμματα, αγαθά ή υπηρεσίες.

Η βιβλιογραφία σχετικά με την υιοθέτηση του IPSAS έδωσε πληροφορίες για τον πολύπλοκο χαρακτήρα της εισαγωγής λογιστικών αλλαγών στο δημόσιο τομέα. Αυτή η διορατικότητα μπορεί να χρησιμεύσει ως σημαντική συμβολή σε όλη τη διαδικασία υλοποίησης. Ωστόσο, ένα μεγάλο μέρος της βιβλιογραφίας που αφορά την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα επικεντρώνεται στο κατά πόσον είναι πράγματι ευεργετικό ή όχι. Μελέτες σχετικά με τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα ανέφεραν ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση βοήθησε τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να κατανοήσουν καλύτερα τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούν τους οικονομικούς τους πόρους, μεταξύ άλλων πράγματα, προσφέροντας πιο λεπτομερείς πληροφορίες για τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Αυτό βοήθησε τους υπεύθυνους για τη λήψη αποφάσεων να εντοπίσουν τα αχρησιμοποίητα περιουσιακά στοιχεία και να διαθέσουν εκείνα που δεν απαιτούνται πλέον (National Audit Office, 2008).

Άλλες μελέτες έχουν υιοθετήσει μια πιο επικριτική προσέγγιση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα, υποδεικνύοντας το γεγονός ότι υπάρχει έλλειψη εμπειρικής έρευνας που δείχνει ότι τα οφέλη υπερτερούν των δαπανών κατά τη μετάβαση από την ταμειακή βάση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση (Wynne, 2007). Υπάρχουν επίσης επιχειρήματα ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση βασίζεται σε ένα μοντέλο του ιδιωτικού τομέα που δεν είναι κατάλληλο για τον δημόσιο τομέα, καθώς μπορεί να απομακρύνει την προσοχή από τα πραγματικά ζητήματα (Christensen, 2007).

Οι κυβερνητικοί υπάλληλοι πρέπει να είναι ευέλικτοι προς τα IPSAS για πρακτικούς λόγους. Οι κυβερνήσεις καλούνται άμεσα ή έμμεσα να εξετάσουν το ενδεχόμενο υιοθέτησης των IPSAS. Εάν μια χώρα έχει ήδη κυβερνητικά λογιστικά πρότυπα, η σύγκλιση ή εναρμόνιση με τα IPSAS προτείνεται. Οι μελετητές στη δημόσια διοίκηση και τη δημόσια τάξη, ειδικά εκείνοι που ειδικεύονται στον προϋπολογισμό και στη δημοσιονομική διαχείριση, θα έβρισκαν τα IPSAS ενδιαφέροντα. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα αντιπροσωπεύουν ένα νέο είδος κυβερνητικής λογιστικής που αμφισβητεί την παραδοσιακή υπεροχή του προϋπολογισμού σε σχέση με τη κυβερνητική λογιστική και τη συμβατική έννοια του προϋπολογισμού και των πρακτικών οικονομικής διαχείρισης (Chan, 2005).

Όπως επισημαίνει ο Chan (2003), η κυβερνητική λογιστική και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση στοχεύει στην προστασία και διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την ευθύνη για την απαλλαγή. Αυτοί οι σκοποί, και η φύση των δημοσίων αγαθών και η φορολογική χρηματοδότηση, δημιουργούν διαφορές με την εμπορική λογιστική. Αυτό δεν αντικατοπτρίζεται ούτε στα δημοσιονομικά λογιστικά πρότυπα του 2004 των Αγγλόφωνων ανεπτυγμένων χωρών ή στη διεθνή λογιστική των προτύπων του δημόσιου τομέα. Όλα αυτά επηρεάζονται σε μεγάλο βαθμό από τις πρακτικές του ιδιωτικού τομέα, το οποίο ευνοούν τη βάση των δεδουλευμένων εσόδων και την ενοποιημένη αναφορά. Αυτό το άρθρο υποστηρίζει για ένα σταδιακή συμμετρική προσέγγιση των δεδουλευμένων στοιχείων και συνδυασμός κυβέρνησης και αναφορά ταμείων. Ο συγγραφέας προτείνει επίσης κάποιες ευρείες λογιστικές αρχές για την προώθηση της πολιτικής και οικονομικής λογοδοσίας.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα έχουν θεωρηθεί ως μια πορεία προς την κατεύθυνση του εκσυγχρονισμού της κυβερνητικής λογιστικής και πολλές χώρες έχουν καταβάλει προσπάθειες να τα υιοθετήσουν. Η λογοδοσία και η διαφάνεια θεωρούνται απαραίτητες για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των πολιτών στις κυβερνήσεις και για την επίτευξή τους, είναι απαραίτητα σύγχρονα λογιστικά συστήματα. Η ιδέα του εκσυγχρονισμού της κυβερνητικής λογιστικής έχει εξαπλωθεί γύρω από τον κόσμο. Τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και στις αμερικανικές χώρες, οι κυβερνήσεις γνωρίζουν τη σημασία των σύγχρονων λογιστικών συστημάτων. Παρά τις επικρίσεις (Lapsley et al., 2009, Newberry,

2014), η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει κερδίσει σε λογιστικά συστήματα του δημόσιου τομέα και επί του παρόντος μόνο σε λίγες χώρες διατηρείται το σύστημα ταμειακής λογιστικής. Κατά τον εκσυγχρονισμό των συστημάτων τους, οι κυβερνήσεις μπορούν να βρουν ερεθίσματα για να υιοθετήσουν τα IPSAS, αλλά υπάρχουν και ορισμένα εμπόδια που μπορούν να εμποδίσουν τη διαδικασία. Από ένα σύνολο 37 χωρών, 15 έχουν υιοθετήσει τα IPSAS (οκτώ στην Ευρωπαϊκή Ένωση και επτά στις αμερικανικές ηπειρωτικές χώρες), και υπάρχουν τρεις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ε.Ε. επτά αμερικανικές χώρες με πρόθεση να πραγματοποιήσουν μεταρρυθμίσεις τύπου IPSAS. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, υπάρχουν τέσσερις χώρες που εφαρμόζουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, αλλά χωρίς σχέδια για την προσαρμογή των λογιστικών συστημάτων τους στις IPSAS, ενώ μόνο τρεις αμερικανικές χώρες βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, συμπεριλαμβανομένου του Καναδά και των ΗΠΑ. Τα λογιστικά συστήματα στις χώρες αυτές είναι, σε κάποιο βαθμό, συνεπή με τα IPSAS, όπως για την περίπτωση της Σουηδίας. Ταυτόχρονα, τέσσερις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης διατηρούν μετρητά ή τροποποιούνται με βάση την ταμειακή βάση, ενώ μόνο μία αμερικανική χώρα βρίσκεται σε αυτή την κατάσταση. Η Παραγουάη έχει την πρόθεση να μεταφερθεί στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, όπως και σε δύο χώρες από την Ευρωπαϊκή Ένωση: την Ελλάδα και την Ιταλία (Brusca και Martínez, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΩΡΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτό το κεφάλαιο επιδιώκει να διερευνήσει τέσσερα στοιχεία της μελέτης. Περιλαμβάνει το θεωρητικό πλαίσιο, το οποίο περιέχει θεωρίες στη διακυβέρνηση. Η επόμενη ενότητα αναθεωρεί τις θεωρητικές προοπτικές της λογιστικής του δημόσιου τομέα που είναι σχετικές με τη μελέτη αυτή, βασισμένες στη θεωρία των πρακτόρων, τη θεωρία διαχειριστικών θεμάτων, τη θεσμική θεωρία και την πολιτική θεωρία.

3.1. Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΠΡΑΚΤΟΡΩΝ

Μεγάλο μέρος της έρευνας για τη διακυβέρνηση προέρχεται από τη θεωρία των πρακτόρων, η οποία υποδηλώνει ότι η υποχρέωση λογοδοσίας είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί ότι το πρόβλημα του κύριου παράγοντα μετριάζεται (Berle και Means 1932). Η θεωρία των πρακτόρων ιδρύθηκε από τον Jensen και τον Meckling το 1976. Η θεωρία μοντελοποιεί τη σχέση ανάμεσα στον κύριο (κυβερνητικό) και στον πράκτορα (διαχειριστές του δημόσιου τομέα). Ένας «πράκτορας» είναι κάποιος που εκτελεί μια εργασία για λογαριασμό άλλου ατόμου. Η δυσκολία που προκύπτει από τη σχέση κύριου-πράκτορα είναι ότι δεν είναι δυνατό οι κύριοι να ορίζουν συμβατικά ό,τι πρέπει να κάνει ο πράκτορας σε κάθε πιθανή κατάσταση. Η σύμβαση "ιδανική" ή "πλήρης" είναι αδύνατη λόγω περιορισμένης ορθολογικότητας. Τα προβλήματα που προκύπτουν από τη σχέση κύριου-πράκτορα μπορεί να επιδεινωθούν από τρεις παράγοντες όπως οι κρυμμένες πληροφορίες, το βυθισμένο κόστος και ο οπορτουνισμός (Fama και Jensen 1983).

Οι Jensen και Meckling (1976) ισχυρίστηκαν ότι ο διαχωρισμός ιδιοκτησίας και ελέγχου έχει οδηγήσει σε προβλήματα, καθώς οι διαχειριστές που ενεργούν ως πράκτορες ενδέχεται να μην ενεργούν πάντα προς το συμφέρον των μετόχων ή των ιδιοκτητών, οι οποίοι είναι οι κύριοι της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να οφείλεται στα συμφέροντα και των δύο μερών που δεν είναι ευθυγραμμισμένα. Το πρόβλημα του οργανισμού έχει ως αποτέλεσμα το κόστος του οργανισμού, το οποίο είναι το κόστος του διαχωρισμού ιδιοκτησίας και ελέγχου. Τα κόστη του οργανισμού ορίζονται ως το άθροισμα των δαπανών παρακολούθησης από τον κύριο υπόχρεο, των δαπανών δέσμευσης από τον πράκτορα και των υπολειπόμενων δαπανών. Τα

προβλήματα του οργανισμού προκύπτουν επειδή οι διαχειριστές δεν θα ενεργούν αποκλειστικά για τη μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων, ενώ μπορούν να προστατεύσουν τα δικά τους συμφέροντα ή να επιδιώξουν τον στόχο της μεγιστοποίησης της ανάπτυξης των εταιρειών αντί των κερδών κατά τη λήψη αποφάσεων. Οι Jensen και Meckling (1976) πρότειναν ότι η αναποτελεσματικότητα μπορεί να μειωθεί καθώς τα διευθυντικά κίνητρα για την αύξηση των αποφάσεων μεγιστοποίησης της αξίας αυξάνονται. Το κόστος του οργανισμού προκύπτει από την απόκλιση των συμφερόντων μεταξύ των μετόχων και των διαχειριστών της εταιρείας. Περιλαμβάνει το κόστος παρακολούθησης, το κόστος δέσμευσης, την υπολειμματική ζημία και το κόστος των ελεύθερων ταμειακών ροών και χρεών.

3.2. Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Η σημασία της θεωρίας των ενδιαφερομένων μερών είναι ότι αναγνωρίζει ότι οι οργανισμοί δεν ελέγχονται ή επηρεάζονται μόνο από εκείνους που ασκούν δικαιώματα ιδιοκτησίας στον οργανισμό. Όπως ο Freeman et al. (2004) υποστήριξαν, η ιδέα ότι οι μέτοχοι κυβερνούν την εταιρεία είναι σε μεγάλο βαθμό μια μυθοπλασία, συνήθως, αφού τα στελέχη έχουν τη μεγαλύτερη δύναμη. Υπό αυτή την έννοια, το συμβατικό μοντέλο της εταιρείας, τόσο σε νομικές όσο και σε διαχειριστικές μορφές, απέτυχε να πειθαρχήσει την «αυτό-εξυπηρετική» διαχειριστική συμπεριφορά. Η θεμελιώδης συνέπεια της θεωρίας των ενδιαφερομένων μερών για την εταιρική διακυβέρνηση είναι ότι απαιτεί δομές διακυβέρνησης που προάγουν την ευθυγράμμιση όχι μόνο μεταξύ πρακτόρων και διευθυντών, αλλά μεταξύ πρακτόρων, διευθυντών και κομμάτων που έχουν ευρύτερα αλλά λογικά συμφέροντα στον οργανισμό. Ακριβώς λόγω αυτής της πολύπλευρης προσέγγισης στην κατανόηση της εταιρικής διακυβέρνησης, η εταιρική διακυβέρνηση πρέπει να ανταποκρίνεται σε πολλαπλά, ανταγωνιστικά συμφέροντα που παρέχουν πνευματική αυστηρότητα σε ένα πλαίσιο εμπλεκόμενων μερών.

Σύμφωνα με τον Smallman (2004), η κύρια κριτική της θεωρίας των ενδιαφερομένων μερών επικεντρώνεται στον εντοπισμό του προβλήματος του ποιοι είναι πραγματικοί ενδιαφερόμενοι. Ένα άλλο επιχείρημα είναι ότι τα συμφέροντα των συμφεροντούχων συνάντησης οδηγούν επίσης στη διαφθορά, καθώς προσφέρει στους πράκτορες την ευκαιρία να εκτρέψουν τον πλούτο από τους μετόχους σε άλλους.

3.3. ΘΕΩΡΙΑ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΠΟΡΩΝ

Σύμφωνα με τη θεωρία της εξάρτησης πόρων, οι διευθυντές φέρνουν πόρους όπως πληροφορίες, δεξιότητες, βασικά στοιχεία (προμηθευτές, αγοραστές, δημόσιοι φορείς λήψης αποφάσεων, κοινωνικές ομάδες) και νομιμότητα που θα μειώσει την αβεβαιότητα που με τη σειρά της μειώνει το κόστος συναλλαγής και τη δυνατότητα σύνδεσης της οργάνωσης με τα εξωτερικά δίκτυα. Αυτό παρέχει την ευκαιρία να συγκεντρωθούν περισσότερες πληροφορίες και ακόμη και δεξιότητες σε διάφορες ειδικότητες. Οι Lawrence και Lorsch (1967) συνέδεσαν τη θεωρία εξάρτησης πόρων ως περιβαλλοντική επίδραση στην εταιρική διακυβέρνηση και υποστήριξαν ότι οι επιτυχημένες οργανώσεις διαθέτουν εσωτερικές δομές που ταιριάζουν με την εξωτερική περιβαλλοντική ζήτηση. Ο Pfeffer (1972) επιβεβαίωσε αυτό το επιχειρήμα και εξήγησε ότι το μέγεθος του οργανισμού και η σύνθεσή του αποτελεί μια ορθολογική οργανωτική απάντηση στις συνθήκες του εξωτερικού περιβάλλοντος και υποστήριξε περαιτέρω ότι οι εξωτερικοί ανεξάρτητοι διευθυντές μπορούν να χρησιμεύσουν στη σύνδεση των εξωτερικών πόρων με την επιχείρηση για να ξεπεράσουν την αβεβαιότητα, η οποία είναι πολύ σημαντική για τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα. Αυτό υπογραμμίστηκε στην εταιρική διακυβέρνηση, η οποία εξηγεί ότι η πλειοψηφία των εξωτερικών μελών θα μπορούσε να φέρει τις απαραίτητες επιχειρηματικές δεξιότητες σε ιδρύματα. Η περαιτέρω θεωρία εξάρτησης των πόρων υποστηρίχθηκε μέσω του διορισμού εξωτερικών μελών στο διοικητικό συμβούλιο ως τρόπου απόκτησης πολλαπλών δεξιοτήτων και λόγω των ευκαιριών τους να συλλέγουν πληροφορίες και δικτύωση με διάφορους τρόπους.

3.4. Η ΘΕΣΜΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ

Η θεσμική θεωρία είναι μια ευρέως αποδεκτή θεωρητική στάση που δίνει έμφαση στους οργανισμούς ως κοινωνικά πολιτιστικά συστήματα και επικεντρώνεται στις βαθύτερες και πιο ανθεκτικές πτυχές της κοινωνικής δομής. Θεωρεί τις διαδικασίες με τις οποίες δομές, συμπεριλαμβανομένων των συστημάτων, όπως κανόνες και ρουτίνες ως έγκυρες οδηγίες για την κοινωνική συμπεριφορά (Scott, 2004). Διάφορα στοιχεία της θεσμικής θεωρίας εξηγούν πώς αυτά τα στοιχεία δημιουργούνται και προσαρμόζονται με την πάροδο του χρόνου.

Η έμφαση στην θεσμική θεωρία συνήθως εξετάζεται από τη ρυθμιστική σκοπιά. Το καλύτερο νομικό περιβάλλον ενθαρρύνει την υιοθέτηση και χρήση της διακυβέρνησης λόγω των αυξημένων κινήτρων προς τις επιχειρήσεις και τις χώρες που έχουν διαφορετικούς κώδικες διακυβέρνησης που χρησιμεύουν ως πρότυπα πρακτικής στις ενδιαφερόμενες χώρες (Stulz et al., 2004). Η βασική ιδέα της θεσμικής θεωρίας είναι ότι οι οργανώσεις εκτίθενται και συνδέονται ανάλογα με το εξωτερικό περιβάλλον. Η διακυβέρνηση πρέπει να εξασφαλίζει ότι υπάρχει σαφής σύνδεση μεταξύ των οργανισμών και του περιβάλλοντος με βάση τους σκοπούς και τους στόχους των οργανισμών. Η διακυβέρνηση πρέπει να έχει ουσιαστική επιρροή και συμμετοχή στην τυποποίηση και τον προσδιορισμό των εταιρικών στόχων. Οι Cohen et al. (2007) πρότειναν ότι, για να διαμορφωθεί μια πολιτική αποζημίωσης, ο ανώτερος διευθυντής πρέπει να κατανοεί όλους τους κανόνες και τις παραδόσεις του οργανισμού. Ωστόσο, αυτές οι πολιτικές είναι ανθεκτικές στην αλλαγή ακόμη και εν όψει σημαντικών αλλαγών στο περιεχόμενο της εργασίας και την πολυπλοκότητα της τεχνολογίας. Η προσαρμογή και η απόρριψη αυτών των αλλαγών πρέπει να εξεταστούν και να διερευνηθούν με βάση τα ιστορικά, κοινωνικά και πολιτικά ζητήματα που συνδέονται με την αναγνώριση των οργανωτικών αλλαγών.

Η θεωρία εξηγεί τις βαθύτερες και πιο ανθεκτικές πτυχές της κοινωνικής δομής, των διαδικασιών, των σχεδίων, των κανόνων, των κανόνων και των ρουτινών που έχουν καθιερωθεί ως έγκυρες κατευθυντήριες γραμμές για την κοινωνική συμπεριφορά. Εξετάζει πώς αυτά τα στοιχεία δημιουργούνται, διαχέονται, υιοθετούνται και προσαρμόζονται στο χώρο και στο χρόνο και πώς πέφτουν σε παρακμή και αχρησία. Βασικά, η θεσμική θεωρία υποστηρίζει ότι οι οργανωτικές δομές και διαδικασίες υιοθετούνται επειδή τα προτιμούν σημαντικά εξωτερικά ιδρύματα. Τα θεσμικά δίκτυα δεν είναι απλώς μηχανισμοί ελέγχου και συντονισμού για οικονομικές συναλλαγές, αλλά δημιουργούν κοινωνικούς κανόνες και πεποιθήσεις για τη συμμόρφωση και την ανταμοιβή (Weir et al., 2002)

3.5. Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ

Η πολιτική θεωρία φέρνει την προσέγγιση της ανάπτυξης της υποστήριξης ψήφου από τους μετόχους, μάλλον με την αγορά της εξουσίας ψήφου. Ως εκ τούτου, η άσκηση πολιτικής επιρροής στις επιχειρήσεις μπορεί να κατευθύνει τη διακυβέρνηση εντός του οργανισμού. Το δημόσιο συμφέρον είναι πολύ επιφυλακτικό δεδομένου ότι η κυβέρνηση συμμετέχει στη λήψη αποφάσεων εταιρειών, λαμβάνοντας υπόψη τις πολιτιστικές προκλήσεις (Pound, 1992). Το πολιτικό μοντέλο υπογραμμίζει την κατανομή της εταιρικής εξουσίας, τα κέρδη και τα

προνόμια καθορίζονται μέσω της ευνοϊκής κυβέρνησης. Το πολιτικό μοντέλο διακυβέρνησης μπορεί να έχει τεράστια επίδραση στις εξελίξεις της διακυβέρνησης. Τις τελευταίες δεκαετίες, η κυβέρνηση μιας χώρας φαίνεται ότι έχει ισχυρή πολιτική επιρροή στις επιχειρήσεις. Ως αποτέλεσμα, υπάρχει η είσοδος της πολιτικής στη δομή διακυβέρνησης ή τον μηχανισμό των επιχειρήσεων.

3.6. Η ΘΕΩΡΙΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΕΠΙΛΟΓΗΣ

Σύμφωνα με τους Buchanan και Tullock (1990), η Θεωρία Δημόσιας Επιλογής περιλαμβάνει την αλληλεπίδραση του κοινού, των πολιτικών, της γραφειοκρατίας και της πολιτικής δράσης. Η θεωρία δημόσιας επιλογής αναφέρεται στη χρήση οικονομικών εργαλείων για την αντιμετώπιση του παραδοσιακού πολιτικού προβλήματος. Ο Rowley (2008) υποστηρίζει η θεωρία δημόσιας επιλογής καθώς υποστηρίζει ότι περιλαμβάνει τη μελέτη της πολιτικής συμπεριφοράς. Η θεωρία δημόσιας επιλογής έχει τις ρίζες του στη θετική ανάλυση και χρησιμοποιείται επίσης στην κανονιστική ανάλυση για να εντοπίσει προβλήματα ή βελτιώσεις στη χρήση οικονομικής ανάλυσης για βελτίωση της απόδοσης.

Το σύστημα ανταμοιβής στον δημόσιο τομέα δεν προσανατολίζεται προς τη βελτίωση των επιδόσεων και συνεπώς δεν υπάρχουν κίνητρα για τους πολιτικούς και για γραφειοκρατικό έλεγχο του κόστους. Η θεωρία δημόσιας επιλογής υποστηρίζει επίσης ότι οι δημόσιες γραφειοκρατίες είναι γνωστά αργά για να ανταποκριθούν στις αλλαγές στο περιβάλλον καθώς και ότι είναι ανεύθυνοι για τους χρήστες υπηρεσιών στον δημόσιο τομέα. Όπως επισημαίνουν οι Spira και Page (2013), ως βασικό στοιχείο μιας ισχυρής δομής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, ο έλεγχος υποστηρίζει τους ρόλους διακυβέρνησης της εποπτείας, της διορατικότητας και των προοπτικών. Η επιτυχία του οργανισμού μετριέται κατά κύριο λόγο από την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες με επιτυχία και να εκτελεί προγράμματα με δίκαιο και κατάλληλο τρόπο, προς ικανοποίηση των μετόχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα παρουσιαστεί το θεσμικό πλαίσιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα καθώς και θα γίνει μια σύντομη αναφορά στον φορέα θέσπισής τους. Έπειτα, θα παρουσιαστεί η ισχύουσα κατάσταση για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ευρώπη με έμφαση στην Ελλάδα.

4.1. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

«Τα IPSAS είναι πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς για χρήση από οντότητες του δημόσιου τομέα. Τα IPSAS αναπτύσσονται από το Διοικητικό Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB). Πρόκειται για το ισοδύναμο δημόσιου τομέα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ), που ισχύουν για τις εταιρείες του ιδιωτικού τομέα και αναπτύσσονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Από τον Ιανουάριο του 2016 το IPSASB είχε εκδώσει 39 IPSAS» (Jensen, 2016).

Τα 38 από τα 39 IPSAS ισχύουν για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Αυτά τα IPSAS καλούνται "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα βάσει δεδουλευμένων εσόδων". Το IPSASB υποστηρίζει την αναφορά σε βάση αυτοτέλειας των χρήσεων και θεωρεί ότι οι χρηματοοικονομικές εκθέσεις που εκπονούνται υπό τη λογιστική βάση των ταμειακών διαθεσίμων δεν ανταποκρίνονται επαρκώς στις ανάγκες της έκθεσης των χρηστών (Jensen, 2016). Ωστόσο, η αναφορά σε μετρητά εξακολουθεί να χρησιμοποιείται από πολλές κυβερνήσεις. Το IPSASB ανέπτυξε το δικό του IPSAS σε ταμειακή βάση, Χρηματοοικονομική Αναφορά στο πλαίσιο της Λογιστικής Βάσης Μετρητών, για τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς των κυβερνήσεων. Το IPSASB θεωρεί ότι οι κυβερνήσεις πρέπει να χρησιμοποιήσουν τα IPSAS σε μετρητά ως ένα βήμα προς την υιοθέτηση των IPSAS βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων (Jensen, 2016).

Η πλειοψηφία των IPSAS ασχολείται με θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που καλύπτονται ήδη από τα ΔΠΧΑ και απαιτούν ουσιαστικά την ίδια λογιστική αντιμετώπιση με τα αντίστοιχα ΔΠΧΑ ή το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ). Κάθε πρότυπο σύγκλισης βάσει του IFRS περιλαμβάνει ένα παράρτημα, όπου παρατίθενται οι διαφορές μεταξύ του IPSAS και των αντίστοιχων ΔΠΧΠ. Οι διαφορές περιλαμβάνουν διαφορές ορολογίας (για παράδειγμα, η IPSAS χρησιμοποιεί τον όρο "οντότητες" αντί "εταιρείες"), αναθεωρήσεις ώστε να αντιμετωπιστούν συγκεκριμένα θέματα του δημόσιου τομέα (για παράδειγμα, IPSAS 17, Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, έχει ιδιαίτερη σημασία και απαιτήσεις για τα στοιχεία της κληρονομιάς) και κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής για την αντιμετώπιση των καταστάσεων του συγκεκριμένου δημόσιου τομέα (Jensen, 2016).

Το IPSASB αναπτύσσει λογιστικά πρότυπα και καθοδήγηση για χρήση από οντότητες του δημόσιου τομέα. Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IPSASB διευκολύνεται από την IFAC. Επιπλέον, το IPSASB λαμβάνει υποστήριξη από την Ασιατική Τράπεζα Ανάπτυξης, τους Ορκωτούς Επαγγελματίες Λογιστές του Καναδά, τον Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων της Νοτίου Αφρικής και τις κυβερνήσεις του Καναδά, της Νέας Ζηλανδίας και της Ελβετίας (άμεσες χρηματοοικονομικές και σε είδος) (Jensen, 2016).

Η μελλοντική στρατηγική του IPSASB από το 2015 έχει έναν ενιαίο στρατηγικό στόχο (Jensen, 2016):

- Ενίσχυση της δημόσιας οικονομικής διαχείρισης και της γνώσης σε παγκόσμιο επίπεδο μέσω της αυξανόμενης υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων
- Ανάπτυξη υψηλού επιπέδου προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα
- Ανάπτυξη άλλων δημοσιεύσεων για τον δημόσιο τομέα. Και
- Αύξηση της ευαισθητοποίησης σχετικά με τα IPSAS και τα οφέλη από την υιοθέτησή τους.

Το IPSASB ακολουθεί μια πολύ δομημένη και δημόσια διαδικασία για την ανάπτυξη όλων των IPSAS. Η διαδικασία αυτή παρέχει τη δυνατότητα σε όλους όσους ενδιαφέρονται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προετοιμάζουν και χρήστες που επηρεάζονται άμεσα από τις IPSAS, να γνωστοποιήσουν τις απόψεις τους στο IPSASB και να διασφαλίσουν ότι οι απόψεις τους θα εξεταστούν στην διαδικασία ανάπτυξης προτύπων (Jensen, 2016). Τα σχέδια έκθεσης όλων των προτεινόμενων IPSAS αναπτύσσονται, συνήθως με την εισροή μιας ομάδας εργασίας ή συμβουλευτικής

ομάδας έργου, και είναι διαθέσιμα για λήψη από τον ιστότοπο. Τα σχέδια έκθεσης μερικές φορές προηγούνται από ένα έγγραφο διαβούλευσης που εξετάζει λεπτομερώς το θέμα και παρέχει τη βάση για περαιτέρω συζήτηση, ανάπτυξη και χάραξη πολιτικής. Όλα τα Σχέδια Έκθεσης έχουν ανοιχτές και πεπερασμένες περιόδους σχολίων. Τα σχόλια που ελήφθησαν ως αποτέλεσμα της διαδικασίας σχεδιασμού έκθεσης εξετάζονται από τα μέλη του IPSASB και είναι διαθέσιμα στο κοινό στην ιστοσελίδα του IPSASB (Jensen, 2016). Εάν οι αλλαγές στην λογιστική πολιτική γίνουν μετά από ανάλυση και συζήτηση των απαντήσεων, το IPSASB θεωρεί εκ νέου έκθεση του εγγράφου για περαιτέρω ανασκόπηση και σχολιασμό. Η έγκριση των σχεδίων έκθεσης, των σχεδίων εκ νέου έκθεσης και των IPSAS γίνεται με καταφατική ψήφο τουλάχιστον των δύο τρίτων των μελών του IPSASB (Jensen, 2016).

Από το 1997, το IPSASB έχει αναπτύξει και εκδώσει μια δέσμη 38 προτύπων δεδουλευμένων εσόδων (τέσσερις από τις οποίες έχουν ήδη αποσυρθεί ή βρίσκονται σε διαδικασία απόσυρσης), τρεις προτεινόμενες κατευθυντήριες γραμμές πρακτικής που παρέχουν καθοδήγηση στους ευρύτερους τομείς της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εκτός του οικονομικές καταστάσεις και πρότυπο ταμειακής βάσης για χώρες που κινούνται προς πλήρη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Τον Οκτώβριο του 2014, το IPSASB εξέδωσε το πρώτο παγκόσμιο εννοιολογικό πλαίσιο για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Αυτό στηρίζει τις δραστηριότητες καθορισμού προτύπων και καθοδήγησης της IPSASB (Jensen, 2016). Οι κυβερνήσεις που αναφέρουν σε ταμειακή βάση δεν λογοδοτούν για σημαντικές υποχρεώσεις, όπως οι συντάξεις των εργαζομένων και τα δάνεια και τα περιουσιακά στοιχεία όπως τα ενσώματα πάγια και οι επενδύσεις. Το IPSASB ενθαρρύνει τις οντότητες του δημόσιου τομέα να υιοθετήσουν τη λογιστική των δεδουλευμένων εσόδων, και να αυξήσει τη διαφάνεια με αποτέλεσμα μια πιο ολοκληρωμένη και ακριβή εικόνα της οικονομικής θέσης της κυβέρνησης. Πολλές κυβερνήσεις, δικαιοδοσίες και διεθνείς οργανισμοί έχουν ήδη υιοθετήσει το IPSAS - πολλά άλλα βρίσκονται στο δρόμο για τη σύγκλιση (Jensen, 2016).

Το 2015, μετά την έκθεση της Ομάδας Αναθεώρησης Διακυβέρνησης του IPSASB, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Δημόσιας Επιχείρησης (PIC). Η αποστολή της PIC είναι να παρέχει τη διαβεβαίωση ότι οι δραστηριότητες καθορισμού προτύπων του IPSASB είναι προς το δημόσιο συμφέρον παρέχοντας συστάσεις σχετικά με (Jensen, 2016):

- Οι όροι εντολής του IPSASB.
- Οι ρυθμίσεις για το διορισμό και το διορισμό των μελών της IPSAB. Και
- Οι διαδικασίες και οι διαδικασίες διαμόρφωσης της στρατηγικής και του σχεδίου εργασίας του IPSASB. και την ανάπτυξη των IPSAS.

Σήμερα αποτελείται από άτομα από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, τον Διεθνή Οργανισμό Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου, τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης και τον Όμιλο της Παγκόσμιας Τράπεζας. Τα πρακτικά των συνεδριάσεων και οι ημερομηνίες των προσεχών συνεδριάσεων είναι διαθέσιμα στο κοινό (Jensen, 2016).

4.2. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση ενδιαφέρεται πολύ για την εφαρμογή των IPSAS και ιδιαίτερα για τη συνάφεια αυτών των προτύπων στα μέλη της. Τα πρότυπα αυτά φαίνεται να καταλαμβάνουν όλο και πιο σημαντικό ρόλο στην τρέχουσα συζήτηση για το την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των λογαριασμών του δημόσιου τομέα. Ως εκ τούτου, φαίνεται ενδιαφέρον να μελετηθεί η συμβατότητα μεταξύ των λογιστικών συστημάτων που χρησιμοποιούνται από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των IPSAS, προκειμένου να εκτιμηθεί ο βαθμός της διαδικασίας στην εφαρμογή αυτών των διεθνών προτύπων, τα οποία θα μπορούσαν να αποτελέσουν αποτελεσματικό εργαλείο για την εναρμόνιση των λογιστικών στοιχείων, τη διαφάνεια και τον καλύτερο έλεγχο των λογαριασμών του δημόσιου τομέα.

Στην Ευρώπη (και σε παγκόσμια κλίμακα), τα λογιστικά συστήματα των δημόσιων οικονομικών ποικίλλουν όχι μόνο μεταξύ των χωρών αλλά και των χωρών επίσης μέσα στην ίδια χώρα, από ένα επίπεδο εξουσίας στο άλλο. Έτσι, υπάρχει ένας ορισμένος βαθμός ετερογένειας στους κανόνες και την οικονομική πληροφόρηση. Είναι δυνατή η ταξινόμηση των δημόσιων λογιστικών συστημάτων σε δύο κατηγορίες: "αγγλοσαξωνικά" Λογιστικά συστήματα και "ηπειρωτικά" λογιστικά συστήματα (Pina και Torres, 2003, Torres, 2004). Η πρώτη κατηγορία, συμπεριλαμβανομένου του Ηνωμένου Βασιλείου, της Αυστραλίας, της Νέας Ζηλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών και του Καναδά, αντιστοιχεί σε μια προσέγγιση που βασίζεται στο ιδιωτικό μοντέλο λογιστικής που επικεντρώνεται στην αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα. Κατά συνέπεια, το λογιστικό σύστημα που εγκρίθηκε παρέχει ακριβέστερες πληροφορίες, επηρεασμένες από τους ισχύοντες κανόνες του ιδιωτικού τομέα. Το "ηπειρωτικό" λογιστικό σύστημα δεν είναι τόσο ευαίσθητο στις αρχές του ιδιωτικού τομέα και ο προϋπολογισμός παραμένει το βασικό εργαλείο του λογιστικού συστήματος. Αυτή η κουλτούρα είναι παρούσα στο Βέλγιο, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελλάδα, την Πορτογαλία, την Ισπανία, την Ιταλία και την Ελβετία. Επιπλέον, υπάρχει μια σκανδιναβική παράδοση και

είναι μια υβριδική μορφή που συνδυάζει τις δύο προσεγγίσεις. Αυτό ισχύει για τη Δανία, τη Φινλανδία, τη Σουηδία και την Ολλανδία.

Παραδοσιακά, ο δημόσιος λογαριασμός είναι λογιστική σε ταμειακή βάση, που εφευρέθηκε πριν από 250 χρόνια στην Αυστρία και που ιδρύθηκε για πρώτη φορά στην Αυστρία, το Βέλγιο, τη Φινλανδία και τη Γερμανία (Lüder, 2002). Αυτό το σύστημα δεν καταγράφει οικονομικά γεγονότα και συνεπώς δεν παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση του χρέους και των κρατικών περιουσιακών στοιχείων (Lüder και Jones, 2003). Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια, η ανάπτυξη της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και των γενικών λογαριασμών, εγγράφεται στο ευρύτερο πλαίσιο της "νέας δημόσιας διοίκησης", έχει παρατηρηθεί σε αρκετές χώρες, μεταξύ των οποίων και την ΕΕ. Όπως προαναφέρθηκε, τα IPSAS αποτελούν επίσης μια ευκαιρία εκσυγχρονισμού του δημόσιου τομέα και η υλοποίηση του αποτελεί σημαντική πρόκληση για την επιτυχία αυτής της μεταρρύθμισης, ιδίως στην Ευρώπη.

Έχουν διεξαχθεί διάφορες μελέτες σχετικά με την εφαρμογή των IPSAS σε πολλές χώρες. Σκοπός τους είναι να αναπτυχθεί μια τυπολογία των διαφόρων χωρών που μελετήθηκαν σύμφωνα με τη συμμόρφωση των λογιστικών συστημάτων στα IPSAS. Για παράδειγμα, η μελέτη των Benito et al. (2007), με βάση μια έρευνα του 2003 που αποστέλλεται σε 30 χώρες (για τους περισσότερους μέλη του ΟΟΣΑ), δείχνει ότι υπάρχει μεγάλη ποικιλομορφία μεταξύ των χωρών που μελετήθηκαν όσον αφορά τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Όσον αφορά την ΕΕ, η Σουηδία, η Πορτογαλία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ολλανδία, το καθένα έχει υψηλό δείκτη συμμόρφωσης (άνω του 70%) με τα IPSAS (για κεντρικές και τοπικές κυβερνήσεις). Η Γαλλία και η Ιταλία δεν συμμορφώνονται με αυτά τα πρότυπα (δείκτης συμμόρφωσης κάτω του 50%). Η Φινλανδία, η Ισπανία και το Βέλγιο αντιστοιχούν σε μια ενδιάμεση ομάδα χωρών με δείκτη συμμόρφωσης μεταξύ 55% και 65% σύμφωνα με τα IPSAS. Όσον αφορά την Αυστρία, η μελέτη αποκαλύπτει ένα μικρό δείκτη συμμόρφωσης με τα IPSAS (λιγότερο από 50%) σε τοπικό επίπεδο, ενώ η συμφωνία με τα IPSAS στο κεντρικό επίπεδο υπερβαίνει το 55%. Έτσι, οι χώρες, οι οποίες είναι οι πλέον σύμφωνες με τα IPSAS, χρησιμοποιούν πλήρη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και παρέχουν πολλές πληροφορίες για την κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών. Παρ' όλα αυτά, η μελέτη δείχνει ότι τα λογιστικά συστήματα διαφέρουν σημαντικά από χώρα σε χώρα και δεν συμμορφώνονται με τα IPSAS. Ο μέσος όρος δείκτης συμμόρφωσης είναι περίπου 60% για τις τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις.

Σύμφωνα με πηγές του 2008 (des Robert και Colibert, 2008), θα μπορούσαμε να ταξινομήσουμε τις χώρες σε πέντε κατηγορίες ανάλογα με την προόδου τους στην εφαρμογή των IPSAS. Τα κράτη μέλη της ΕΕ που έχουν μελετηθεί ταξινομούνται ως εξής:

- (1) Η πρώτη κατηγορία: η Σλοβακία, η χώρα της οποίας η κυβέρνηση επιθυμεί να υιοθετήσει τα IPSAS και έχει ήδη άρχισε να μεταρρυθμίζει το λογιστικό της σύστημα.
- (2) Η δεύτερη κατηγορία: Κύπρος, Ουγγαρία και Λετονία, οι χώρες των οποίων οι κυβερνήσεις έχουν ήδη άρχισαν μια διαδικασία εφαρμογής των IPSAS και τροποποίησαν τη νομοθεσία τους.
- (3) Η τρίτη κατηγορία: Γαλλία και Ιταλία, οι χώρες που άρχισαν να υιοθετούν τα IPSAS το 2006.
- (4) Η τέταρτη κατηγορία: Καμία από τις χώρες της ΕΕ δεν ανήκει σε αυτή την κατηγορία. Αναφέρεται στις χώρες για τις οποίες η υιοθέτηση των IPSAS είναι πλήρης.
- (5) Η πέμπτη κατηγορία: Μεγάλη Βρετανία. το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η κυβέρνηση συμμορφώνεται με τα IPSAS.

Μια μελέτη που πραγματοποίησαν οι Christiaens et al. (2010) στην Ευρωπαϊκή Ένωση δείχνει ότι οι χώρες και οι οντότητες που είναι παγκοσμίως σύμφωνες με τα IPSAS είναι η Λετονία, η Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο (για κεντρικές και τοπικές κυβερνήσεις) καθώς και η Γαλλία (μόνο σε κεντρικό επίπεδο). Σε τοπικό επίπεδο στο Βέλγιο, η Φλάνδρα σε παγκόσμιο επίπεδο συμμορφώνεται με τα IPSAS. Η κεντρική κυβέρνηση στις Κάτω Χώρες χρησιμοποιεί την λογιστική σε μετρητά, αλλά σχεδιάζει να υλοποιήσει τα IPSAS στο εγγύς μέλλον. Άλλες χώρες που μελετήθηκαν χρησιμοποιούν λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης (προγραμματισμός ή να μην μετακινηθεί από αυτό το σύστημα σε λογιστική βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση) ή να χρησιμοποιήσει τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση που δεν περιλαμβάνεται σύμφωνα με τα IPSAS. Αυτές περιλαμβάνουν τη Δανία, τη Φινλανδία, την Πορτογαλία και την Ισπανία (για τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις) καθώς και την Αυστρία (για την κεντρική κυβέρνηση). Μόνο για τις τοπικές κυβερνήσεις, η Γαλλία, Οι Κάτω Χώρες και η Βαλλονία χρησιμοποιούν επίσης λογιστική σε δεδουλευμένη βάση που δεν πληροί τις απαιτήσεις των IPSAS.

Τα αποτελέσματα των διαφόρων αυτών μελετών είναι ενίοτε αντιφατικά, ιδίως για τη Γαλλία, τις Κάτω Χώρες και την Ολλανδία και την Πορτογαλία, οι οποίες τοποθετούνται διαφορετικά στις λίστες βαθμολογίας. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι, δεδομένου ότι οι μελέτες αυτές πραγματοποιήθηκαν σε διαφορετικούς χρόνους και τα λογιστικά συστήματα για κάθε χώρα άλλαξαν, η ανάλυση αυτών των συστημάτων οδηγούν σε διαφορετικά αποτελέσματα. Επιπλέον, τα κριτήρια για την ανάλυση και την ταξινόμηση είναι διαφορετικά από μια μελέτη σε άλλη, γεγονός που καθιστά δύσκολη τη σύγκριση των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, αυτά τα κριτήρια μας επιτρέπουν να επιβεβαιώσουμε ότι οι πιο προηγμένες

ευρωπαϊκές χώρες στην εφαρμογή των IPSAS είναι οι Ηνωμένο Βασίλειο και Σουηδία. Πράγματι, τα λογιστικά συστήματα αυτών των χωρών είναι, τόσο σε τοπικό όσο και σε κεντρικό επίπεδο, συμμορφούμενα με γενικές γραμμές των IPSAS. Όσον αφορά το Βέλγιο, οι Benito et al. (2007) υποστήριξαν ότι σε τοπικό επίπεδο, ο δείκτης συμμόρφωσης είναι περίπου 55%, ενώ η κεντρική κυβέρνηση χρησιμοποιεί μόνο τη λογιστική βάση μετρητών. Μια έρευνα που εκτελέστηκε από τους Christiaens et al. (2010) έθεσε τη Φλάνδρα σε περιοχές που συμμορφώνονται σε παγκόσμιο επίπεδο με τα IPSAS, ενώ η Βαλλονία χρησιμοποιεί ένα σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση το οποίο δεν συμμορφώνεται με τα IPSAS. Στο κεντρικό επίπεδο, η μελέτη αυτή υποστηρίζει επίσης ότι η κυβέρνηση χρησιμοποιεί τη λογιστική βάση μετρητών, αλλά σχεδιάζει να εισαγάγει λογιστικής βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων (δεν είναι σύμφωνη με τα IPSAS). Σύμφωνα με τον Khrouz (2007), το ομοσπονδιακό κράτος και οι περιφέρειες (εκτός της περιφέρειας των Βρυξελλών) δεν χρησιμοποιούν λογιστικό σύστημα σύμφωνα με τα IPSAS. Οι τοπικές αρχές, από την πλευρά τους, είναι σύμφωνες με τα IPSAS.

4.3. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο δημόσιος τομέας της Ελλάδας απαρτίζεται από την Γενική Κυβέρνηση, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς. Μέχρι στιγμής στην Ελλάδα υπάρχει ένα σύνολο από σχέδια λογαριασμών που αφορούν την Γενική Κυβέρνηση της Ελλάδας και είναι τα κλαδικά λογιστικά σχέδια και τα συστήματα κωδικών αριθμών προϋπολογισμού. Με βάση τα παραπάνω σχέδια καταρτίζεται και εκτελείται ο προϋπολογισμός και ενημερώνεται η λογιστική.

Στην Ελλάδα δεν έχουν εφαρμοστεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Ωστόσο, έχει συγκροτηθεί μια ομάδα εργασίας που αποτελείται από εξειδικευμένο προσωπικό του Γενικού Προσωπικού του Κράτους το οποίο συνεργάζεται με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης, ώστε να μελετηθεί το νέο Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο. Το νέο σχέδιο λοιπόν θα διαμορφωθεί σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα στον τομέα των δημόσιων οργανισμών και της Κυβέρνησης.

Μέσω της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα επιτυγχάνεται:

- Μεγέθυνση της διαφάνειας, της αξιοπιστίας και της επιλογής σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των δημοσίων φορέων, μέσω της καταγραφής και απεικόνισης όλων των συναλλαγών που πραγματοποιούνται ανεξαρτήτου του χρονικού σημείου της εκάστοτε ταμειακής ροής,
- Επίτευξη της αρτιότητας και της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων,
- Πληρέστερη και αξιόπιστη καταγραφή και πληροφόρηση αναφορικά με την κατανομή και την διαχείριση των οικονομικών πόρων του δημοσίου τομέα,
- Αισθητή μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης,
- Παρουσίαση της πραγματικής κατάστασης των περιουσιών των δημοσίων οντοτήτων και οργανισμών,
- Ορθολογική οικονομική διοίκηση για την συσχέτιση εσόδων και εξόδων μέσω της υιοθέτησης και εφαρμογής της αρχής της δεδουλευμένης,
- Προσπάθεια σύγκρισης των δημοσίων και τους ιδιωτικούς φορείς,
- Βελτίωση της διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων και των ταμειακών διαθέσιμων,

- Αύξηση της εμπιστοσύνης των πολιτών και των διεθνών αγορών,
- Ανάπτυξη της αξιοπιστίας των εκτιμήσεων των οίκων αξιολόγησης και άλλων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα,
- Μείωση των επιπτώσεων των πολιτικών αποφάσεων.

Ωστόσο, για να πραγματοποιηθεί η εφαρμογή και η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα, θα πρέπει να αναπτυχθεί η κατάλληλη κουλτούρα εντός των οντοτήτων του δημοσίου τομέα, η οποία είναι ότι η εφαρμογή αυτών των προτύπων είναι προς όφελος του κράτους και της οικονομίας. Επιπλέον, θα πρέπει να υπάρχει το κατάλληλο και άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό που θα βοηθήσει σημαντικά σε αυτή την διαδικασία. Επίσης, θα πρέπει να τροποποιηθούν και να αναβαθμιστούν οι χρηματοοικονομικές διαδικασίες για την αναγνώριση του πραγματικού κόστους λειτουργιών, να γίνει αναγνώριση και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, θα πρέπει να τροποποιηθούν και να αναβαθμιστούν οι μη χρηματοοικονομικές διαδικασίες για την αντιμετώπιση των αυξημένων απαιτήσεων αναφοράς, της διαφάνειας, της διαχείρισης πόρων, των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών λήψης αποφάσεων. Επιπροσθέτως, θα πρέπει να υπάρξει αναβάθμιση ή αντικατάσταση των συστημάτων μηχανογράφησης, θα πρέπει να υπάρχει καλύτερη επικοινωνία, κατανόηση και αξιοποίηση νέων πληροφοριών, θα πρέπει να υπάρχει διάθεση του κατάλληλου κονδυλίου για την κάλυψη του κόστους προετοιμασίας, μετάβασης και εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα. Τέλος, θα πρέπει να υπάρξει συντονισμός όλων των τμημάτων, όπως το οικονομικό τμήμα, το ελεγκτικό τμήμα, το νομικό τμήμα, το τμήμα αγορών, το τμήμα μεταφορών, τη διεύθυνση διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων, το τμήμα προγραμματισμού, το τμήμα προσωπικού καθώς και όλα τα τοπικά και περιφερειακά τμήματα του δημοσίου φορέα.

4.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

| IPSAS | ΟΝΟΜΑ-ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ |
|----------|--|
| IPSAS 1 | ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ |
| IPSAS 2 | ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ |
| IPSAS 3 | ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ |
| IPSAS 4 | ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ |
| IPSAS 5 | ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ |
| IPSAS 6 | ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ |
| IPSAS 7 | ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ |
| IPSAS 8 | ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ |
| IPSAS 9 | ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΩΝ |
| IPSAS 10 | ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ |
| IPSAS 11 | ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ |
| IPSAS 12 | ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ |
| IPSAS 13 | ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ |
| IPSAS 14 | ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ |
| IPSAS 15 | ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ |
| IPSAS 16 | ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ |
| IPSAS 17 | ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ |
| IPSAS 18 | ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ |
| IPSAS 19 | ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ |
| IPSAS 20 | ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ |
| IPSAS 21 | ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ |
| IPSAS 22 | ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ |
| IPSAS 23 | ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ) |
| IPSAS 24 | ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ |
| IPSAS 25 | ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ |
| IPSAS 26 | ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ |
| IPSAS 27 | ΓΕΩΡΓΙΑ |
| IPSAS 28 | ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ |

| | |
|-----------------|--|
| IPSAS 29 | ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ |
| IPSAS 30 | ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ |
| IPSAS 31 | ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ |
| IPSAS 32 | ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ |
| IPSAS 33 | ΠΡΩΤΗ ΧΡΟΝΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΒΑΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ |
| IPSAS 34 | ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ |
| IPSAS 35 | ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ |
| IPSAS 36 | ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ |
| IPSAS 37 | ΚΟΙΝΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ |
| IPSAS 38 | ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ |
| IPSAS 39 | ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ |
| IPSAS 40 | ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ |

Πίνακας 1: Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Πηγή: IFAC, 2018

4.4.1. IPSAS 1- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

«Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να παρουσιάζονται οι γενικές οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, το παρόν Πρότυπο καθορίζει γενικές εκτιμήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, καθοδήγηση για τη δομή τους και ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η αναγνώριση, η μέτρηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων αντιμετωπίζονται σε άλλα IPSAS» (International Federation of Accountants, 2008).

«Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις γενικές οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τα IPSAS. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού είναι εκείνες που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες των χρηστών που δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν εκθέσεις προσαρμοσμένες στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι χρήστες γενικών οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν τους φορολογούμενους, τα μέλη του νομοθέτη, τους πιστωτές, τους προμηθευτές, τα μέσα ενημέρωσης και τους υπαλλήλους. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού περιλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή σε άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως ετήσια έκθεση. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές πληροφορίες» (International Federation of Accountants, 2008).

Η ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ποικίλλει εντός και μεταξύ των αρμοδιοτήτων. Επιπλέον, μια δικαιοδοσία μπορεί να κάνει διάκριση μεταξύ του ποιος είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και ποιος είναι υπεύθυνος για την έγκριση ή την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Παραδείγματα ατόμων ή θέσεων που ενδέχεται να είναι υπεύθυνοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιμέρους οντοτήτων (όπως οι κυβερνητικές υπηρεσίες ή το ισοδύναμό τους) περιλαμβάνουν το άτομο που είναι επικεφαλής της οντότητας (ο μόνιμος επικεφαλής ή διευθύνων σύμβουλος) και ο επικεφαλής της κεντρικής χρηματοδότησης (ή ο ανώτερος υπάλληλος χρηματοδότησης, όπως ο ελεγκτής ή ο γενικός λογιστής). Η ευθύνη για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της κυβέρνησης στο σύνολό της ανήκει από κοινού με τον επικεφαλής του κεντρικού χρηματοπιστωτικού οργανισμού (ή τον

ανώτερο οικονομικό υπάλληλο, όπως ο ελεγκτής ή ο γενικός λογιστής) και ο υπουργός οικονομικών (ή ισοδύναμο) (International Federation of Accountants, 2008).

Τέλος, ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει (International Federation of Accountants, 2008):

- Κατάσταση οικονομικής θέσης,
- Δήλωση οικονομικής απόδοσης,
- Κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων.
- Κατάσταση ταμειακών ροών.
- όταν η οικονομική οντότητα δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της, σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών είτε ως ξεχωριστό πρόσθετο δημοσιονομικό δελτίο είτε ως στήλη προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις,
- Σημειώσεις, που περιλαμβάνουν περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις. Και
- Συγκριτικές πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο, όπως ορίζεται στις παραγράφους της IPSAS .

4.4.2. IPSAS 2- ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

«Η κατάσταση ταμειακών ροών προσδιορίζει (α) τις πηγές εισροών ταμειακών ροών, (β) τα στοιχεία στα οποία πραγματοποιήθηκαν μετρητά κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, (γ) το ταμειακό υπόλοιπο κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριών τόσο για λόγους λογοδοσίας όσο και για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές επιτρέπουν στους χρήστες να διαπιστώσουν πώς μια οντότητα του δημόσιου τομέα αύξησε τα μετρητά που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της και τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιήθηκαν αυτά τα μετρητά. Κατά τη λήψη και την αξιολόγηση των αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων, όπως η βιωσιμότητα των δραστηριοτήτων της οντότητας, οι χρήστες χρειάζονται

κατανόηση του χρονοδιαγράμματος και της βεβαιότητας των ταμειακών ροών. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα μετρητά και ταμιακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω μιας κατάστασης ταμειακών ροών που ταξινομεί τις ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της περιόδου από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες (International Federation of Accountants, 2008).

Η οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση καταρτίζει κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου και την παρουσιάζει ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεών της για κάθε περίοδο για την οποία οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται. Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μπορεί να είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας (α) στην αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας, (β) στην αξιολόγηση της συμμόρφωσης της οικονομικής οντότητας με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς (συμπεριλαμβανομένων των εγκεκριμένων προϋπολογισμών, όπου ενδείκνυται) αποφάσεις σχετικά με το αν θα παρασχεθούν πόροι ή θα πραγματοποιηθούν συναλλαγές με μια οντότητα. Εν γένει, ενδιαφέρονται για τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από τη φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας και ανεξάρτητα από το αν τα μετρητά μπορούν να θεωρηθούν ως προϊόν της οντότητας, όπως συμβαίνει με ένα δημόσιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Οι οικονομικές οντότητες χρειάζονται μετρητά για ουσιαστικά τους ίδιους λόγους, ανεξάρτητα από το αν είναι διαφορετικές οι βασικές δραστηριότητές τους παραγωγής εσόδων. Χρειάζονται μετρητά για να πληρώσουν για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που καταναλώνουν, για να καλύψουν το τρέχον κόστος εξυπηρέτησης του χρέους και, σε ορισμένες περιπτώσεις, για να μειώσουν τα επίπεδα χρέους. Κατά συνέπεια, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από όλες τις οντότητες να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμειακών ροών»(International Federation of Accountants, 2008).

Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες για να βοηθήσουν τους χρήστες να προβλέψουν (α) τις μελλοντικές ταμειακές ανάγκες της οντότητας, (β) την ικανότητά της να δημιουργεί ταμειακές ροές στο μέλλον, (γ) την ικανότητά της να χρηματοδοτεί τις αλλαγές στο πεδίο και τη φύση των δραστηριοτήτων του. Μια κατάσταση ταμειακών ροών παρέχει επίσης ένα μέσο με το οποίο μια οικονομική οντότητα μπορεί να αποδεσμεύσει τη λογιστική της για εισροές ταμειακών εισροών και ταμιακές εκροές κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Μια κατάσταση ταμειακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με άλλες οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να

αξιολογήσουν τις μεταβολές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων μιας οικονομικής οντότητας, τη χρηματοοικονομική της διάρθρωση (συμπεριλαμβανομένης της ρευστότητας και της φερεγγυότητάς της) τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών προκειμένου να προσαρμοστούν στις μεταβαλλόμενες συνθήκες και ευκαιρίες. Επίσης, ενισχύει τη συγκρισιμότητα της αναφοράς των λειτουργικών επιδόσεων από διαφορετικές οντότητες, επειδή εξαλείφει τις επιπτώσεις της χρήσης διαφορετικών λογιστικών μεθόδων για τις ίδιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Οι ιστορικές πληροφορίες για τις ταμειακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως δείκτης του ποσού, του χρονοδιαγράμματος και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Είναι επίσης χρήσιμος για τον έλεγχο της ακρίβειας των προηγούμενων εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.3. IPSAS 3- ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τα κριτήρια επιλογής και αλλαγής των λογιστικών πολιτικών, σε συνδυασμό με την (α) λογιστική αντιμετώπιση και γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, (β) αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και (γ) τις διορθώσεις σφάλματα. Το παρόν Πρότυπο αποσκοπεί στη βελτίωση της συνάφειας και της πιστής αντιπροσωπευτικότητας των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας και της συγκρισιμότητας αυτών των οικονομικών καταστάσεων με την πάροδο του χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Απαιτήσεις γνωστοποίησης για λογιστικές πολιτικές, εκτός εκείνων για αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές, ορίζονται στην IPSAS 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (International Federation of Accountants, 2008).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστική παρακολούθηση των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις και των διορθώσεων των σφαλμάτων της προηγούμενης περιόδου. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων των σφαλμάτων της προηγούμενης περιόδου και των αναδρομικών προσαρμογών που έγιναν για την εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές δεν εξετάζονται σε αυτό το Πρότυπο, καθώς δεν αφορούν πολλές οντότητες του δημόσιου τομέα. Τα διεθνή ή τα εθνικά λογιστικά πρότυπα που αφορούν τους φόρους εισοδήματος περιέχουν κατευθυντήριες γραμμές για τη μεταχείριση των φορολογικών επιπτώσεων (International Federation of Accountants, 2008).

Όταν μια εφαρμογή IPSAS εφαρμόζεται ειδικά σε μια συναλλαγή, άλλο συμβάν ή προϋπόθεση, η λογιστική πολιτική ή οι πολιτικές που εφαρμόζονται σε αυτό το στοιχείο καθορίζονται εφαρμόζοντας το Πρότυπο. Τα IPSAS καθορίζουν τις λογιστικές πολιτικές τις οποίες έχει συνάψει το IPSASB, οδηγώντας σε οικονομικές καταστάσεις που περιέχουν σχετικές και πιστά αντιπροσωπευτικές πληροφορίες σχετικά με τις συναλλαγές, τα άλλα συμβάντα και τους όρους στους οποίους εφαρμόζονται. Οι εν λόγω πολιτικές δεν χρειάζεται να εφαρμόζονται όταν η επίπτωση της εφαρμογής τους είναι άσχετη. Εντούτοις, δεν είναι σωστό να γίνουν ή να αφηθεί μη διορθωμένες άσχετες αναχωρήσεις από την IPSAS για να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας. Τα IPSAS συνοδεύονται από οδηγίες που βοηθούν τις οντότητες να εφαρμόζουν τις απαιτήσεις τους. Όλες αυτές οι καθοδηγήσεις δηλώνουν εάν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των IPSAS. Η καθοδήγηση που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των IPSAS είναι υποχρεωτική. Οι οδηγίες που δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των IPSAS δεν περιέχουν απαιτήσεις για οικονομικές καταστάσεις. Εφόσον δεν υπάρχει IPSAS που εφαρμόζεται ειδικά σε μια συναλλαγή, άλλο γεγονός ή προϋπόθεση, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της για την ανάπτυξη και εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής η οποία έχει ως αποτέλεσμα πληροφορίες σχετικές με τις ανάγκες υπευθυνότητας και λήψης αποφάσεων των χρηστών αντιπροσωπεύει πιστά τη χρηματοοικονομική κατάσταση, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές της οντότητας, πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της κατανόησης, της επικαιρότητας, της συγκρισιμότητας και της επαληθεύσιμης κατάστασης και λαμβάνει υπόψη τους περιορισμούς στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές αναφορές γενικού σκοπού και την ισορροπία μεταξύ των ποιοτικών χαρακτηριστικών (International Federation of Accountants, 2008).

Μπορούν να προκύψουν σφάλματα όσον αφορά την αναγνώριση, τη μέτρηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν συμμορφώνονται με τα πρότυπα IPSAS εάν περιέχουν είτε ουσιαστικά σφάλματα είτε άυλα σφάλματα που έγιναν σκόπιμα για να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής απόδοσης ή των ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας. Τα πιθανά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύφθηκαν κατά την περίοδο αυτή διορθώνονται πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Εντούτοις, μερικές φορές τα ουσιώδη σφάλματα δεν ανακαλύπτονται μέχρι την επόμενη περίοδο και αυτά τα σφάλματα της προγενέστερης περιόδου διορθώνονται στις συγκριτικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις για την επόμενη περίοδο (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.4. IPSAS 4- ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ασκεί ξένες δραστηριότητες με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή μπορεί να έχει συναλλαγές στο εξωτερικό. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον τρόπο με τον οποίο θα συμπεριληφθούν οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και τις πράξεις του εξωτερικού στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και πώς να μεταφράσουμε τις οικονομικές καταστάσεις σε ένα νόμισμα παρουσίασης. Τα βασικά θέματα είναι (α) ποια συναλλαγματική ισοτιμία πρέπει να χρησιμοποιηθεί και (β) πώς να αναφέρετε τις επιδράσεις των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις (International Federation of Accountants, 2008).

«Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο (International Federation of Accountants, 2008):

- Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγών και υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα των παραγώγων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του IPSAS 29, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.
- Κατά τη μετατροπή της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης των πράξεων του εξωτερικού που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας με ενοποίηση ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και
- Κατά τη μετατροπή της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητα - ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για ανεξάρτητη οντότητα, για μια οντότητα με δραστηριότητες στο εξωτερικό (όπως μια ελέγχουσα οντότητα) ή για μια ξένη επιχείρηση (όπως μια ελεγχόμενη οντότητα ή υποκατάστημα). Η οντότητα μεταφράζει στοιχεία σε ξένο νόμισμα στο λειτουργικό της νόμισμα και αναφέρει τα αποτελέσματα αυτής της μετάφρασης».

Πολλές αναφέρουσες οντότητες περιλαμβάνουν έναν αριθμό μεμονωμένων οντοτήτων . Διάφοροι τύποι οντοτήτων, είτε είναι μέλη μιας οικονομικής οντότητας είτε όχι, μπορούν να έχουν επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες ή σε κοινές συμφωνίες. Μπορεί επίσης να έχουν υποκαταστήματα. Είναι απαραίτητο η χρηματοοικονομική απόδοση και η οικονομική

κατάσταση κάθε μεμονωμένης οντότητας που περιλαμβάνεται στην αναφέρουσα οντότητα να μεταφράζεται στο νόμισμα στο οποίο η αναφέρουσα οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει στο νόμισμα παρουσίασης μιας οντότητας αναφοράς να είναι οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Η χρηματοοικονομική απόδοση και η οικονομική κατάσταση οποιασδήποτε μεμονωμένης οντότητας εντός της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, του οποίου το λειτουργικό νόμισμα διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.5. IPSAS 5- ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

«Το Πρότυπο αυτό προβλέπει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Το πρότυπο αυτό απαιτεί γενικά την άμεση εξόφληση του κόστους δανεισμού. Ωστόσο, το Πρότυπο επιτρέπει, ως επιτρεπόμενη εναλλακτική μεταχείριση, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις» (International Federation of Accountants, 2008).

«Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική καταχώριση του κόστους. Επιπλέον, το παρόν Πρότυπο δεν αντιμετωπίζει το πραγματικό ή τεκμαρτό κόστος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων. Όταν οι δικαιοδοσίες εφαρμόζουν κεφαλαιακή απαίτηση σε μεμονωμένες οντότητες, θα πρέπει να εκτιμηθεί εάν η χρέωση ανταποκρίνεται στον ορισμό του κόστους δανεισμού ή αν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως πραγματικό ή τεκμαρτό κόστος των καθαρών στοιχείων ενεργητικού / ιδίων κεφαλαίων» (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.6. IPSAS 6- ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 6, οι Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις έχουν αντικατασταθεί από την IPSAS 34, τις Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της IPSAS 35. Τα Πρότυπα αυτά ισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2017. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 6 δεν εφαρμόζεται πλέον και έχει καταργηθεί.

4.4.7. IPSAS 7- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 7, Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις έχει αντικατασταθεί από την IPSAS 36, Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες. Τα Πρότυπα αυτά ισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2017. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 7 δεν εφαρμόζεται πλέον και έχει καταργηθεί.

4.4.8. IPSAS 8- ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 8, Τα συμφέροντα στις Κοινοπραξίες έχουν αντικατασταθεί από το IPSAS 37, Joint Arrangements. Τα Πρότυπα αυτά ισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2017. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 8 δεν εφαρμόζεται πλέον και έχει καταργηθεί.

4.4.9. IPSAS 9- ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΩΝ

Το πλαίσιο του IASB για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ορίζει το εισόδημα ως "αύξηση των οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου υπό μορφή εισροών ή βελτιώσεων περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων υποχρεώσεων που οδηγούν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων, εκτός εκείνων που σχετίζονται με εισφορές από συμμετοχές σε μετοχές ". Ο ορισμός του εισοδήματος από το ΣΔΛΠ περιλαμβάνει τόσο τα έσοδα όσο και τα κέρδη. Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο "έσοδα", που περιλαμβάνει τόσο έσοδα όσο και κέρδη, αντί του όρου "εισόδημα". Ορισμένα συγκεκριμένα στοιχεία που αναγνωρίζονται ως έσοδα αντιμετωπίζονται σε άλλα πρότυπα και εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, τα κέρδη που προκύπτουν από την πώληση ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού αντιμετωπίζονται ειδικά σε πρότυπα σχετικά με ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό και δεν καλύπτονται από το παρόν Πρότυπο. Η οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική καταχώριση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγματικές συναλλαγές και συμβάντα:

- την παροχή υπηρεσιών
- την πώληση αγαθών και
- τη χρήση από τρίτους στοιχείων ενεργητικού της οντότητας που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα ή παρόμοιες διανομές.

Οι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να αντλούν έσοδα από συναλλαγματικές ή μη συναλλαγές. Συναλλαγματική συναλλαγή είναι η συναλλαγή στην οποία η οικονομική οντότητα λαμβάνει στοιχεία ενεργητικού ή υπηρεσιών ή έχει αποσβέσει υποχρεώσεις και παρέχει άμεσα περίπου ίση αξία (κυρίως με τη μορφή αγαθών, υπηρεσιών ή χρήσης περιουσιακών στοιχείων) προς το άλλο μέρος σε αντάλλαγμα. Παραδείγματα συναλλαγών συναλλάγματος περιλαμβάνουν:

- Αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ή
- Η μίσθωση ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού με τιμές αγοράς.

Κατά τη διάκριση μεταξύ εσόδων συναλλαγματικών και μη συναλλαγματικών εσόδων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ουσία και όχι η μορφή της συναλλαγής. Παραδείγματα μη συναλλαγματικών συναλλαγών περιλαμβάνουν έσοδα από τη χρήση κυριαρχικών εξουσιών

(π.χ. άμεσοι και έμμεσοι φόροι, δασμοί και πρόστιμα), επιχορηγήσεις και δωρεές. Η παροχή υπηρεσιών τυπικά προϋποθέτει την εκ μέρους της οντότητας εκτέλεση μιας συμφωνημένης αποστολής για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο. Οι υπηρεσίες μπορούν να παρέχονται σε μια μόνο περίοδο ή σε περισσότερες από μία περιόδους. Παραδείγματα υπηρεσιών που παρέχονται από οντότητες του δημόσιου τομέα για τις οποίες συνήθως εισπράττονται έσοδα σε αντάλλαγμα μπορεί να περιλαμβάνουν την παροχή στέγης, τη διαχείριση των εγκαταστάσεων ύδρευσης, τη διαχείριση των διοδίων και τη διαχείριση των πληρωμών μεταφοράς. Ορισμένες συμφωνίες για την παροχή υπηρεσιών συνδέονται άμεσα με συμβάσεις κατασκευής, όπως για παράδειγμα για τις υπηρεσίες διαχειριστών έργων και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμφωνίες δεν εξετάζονται στο παρόν Πρότυπο αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για συμβάσεις κατασκευής (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.10. IPSAS 10- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

«Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση στις ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας του οποίου το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Το Πρότυπο καθορίζει επίσης τη λογιστική αντιμετώπιση όπου η οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική» (International Federation of Accountants, 2008).

«Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στις κύριες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οποιασδήποτε μορφής, του οποίου το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας» (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.11. IPSAS 11- ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

«Στόχος αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους και των εσόδων που συνδέονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Το πρότυπο:

- Προσδιορίζει τις ρυθμίσεις που πρέπει να ταξινομηθούν ως συμβάσεις κατασκευής.
- Παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους συμβολαίων κατασκευής που μπορεί να προκύψουν στο δημόσιο τομέα. και
- Καθορίζει τη βάση για την αναγνώριση και γνωστοποίηση των εξόδων της σύμβασης και, κατά περίπτωση, των εσόδων της σύμβασης.

«Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία συνάπτεται η συμβατική δραστηριότητα και η ημερομηνία ολοκλήρωσης της δραστηριότητας συνήθως υπάγονται σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς. Σε πολλές δικαιοδοσίες, οι συμβάσεις κατασκευής που συνάπτονται από οντότητες του δημόσιου τομέα δεν θα προσδιορίζουν ένα ποσό συμβατικών εσόδων. Αντίθετα, η χρηματοδότηση για την υποστήριξη της κατασκευαστικής δραστηριότητας θα χορηγηθεί με πίστωση ή παρόμοια κατανομή των εσόδων της γενικής κυβέρνησης ή με κεφάλαια ενίσχυσης ή επιχορήγησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική καταχώριση των κατασκευαστικών συμβάσεων είναι η (α) κατανομή του κόστους κατασκευής στην περίοδο αναφοράς στην οποία εκτελούνται τα κατασκευαστικά έργα και (β) η αναγνώριση των σχετικών δαπανών. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι συμβάσεις κατασκευών που συνάπτονται από οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να συσταθούν σε εμπορική βάση ή σε μη εμπορική βάση πλήρους ή μερικής ανάκτησης κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, το πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική καταχώριση των κατασκευαστικών συμβάσεων είναι η κατανομή τόσο των συμβατικών εσόδων όσο και των συμβατικών εξόδων στις περιόδους αναφοράς στις οποίες εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες. Τέλος, ο αντισυμβαλλόμενος που καταρτίζει και υποβάλλει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική καταχώριση των συμβάσεων κατασκευής»(International Federation of Accountants, 2008).

4.4.12. IPSAS 12- ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να συνταχθεί η λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων. «Ένα πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και να μεταφέρεται μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετικά έσοδα. Το παρόν Πρότυπο παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους και την επακόλουθη αναγνώριση ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Παρέχει επίσης καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους κόστους που χρησιμοποιούνται για την εκχώρηση κόστους στα αποθέματα» (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.13. IPSAS 13- ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική για όλες τις μισθώσεις εκτός από:

- Μισθώσεις για διερεύνηση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναγεννητικών πόρων. Και
- Συμφωνίες παραχώρησης αδειών για αντικείμενα όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεογραφικές εγγραφές, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και πνευματικά δικαιώματα.

Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται ως βάση μέτρησης για:

- Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που λογιστικοποιούνται ως επένδυση σε ακίνητα
- Επενδύσεις σε ακίνητα που παρέχονται από εκμισθωτές βάσει λειτουργικών μισθώσεων.

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της IPSAS 27
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της IPSAS 27 από εκμισθωτές στο πλαίσιο λειτουργικών μισθώσεων.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, παρόλο που ενδέχεται να απαιτηθούν σημαντικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή σε σχέση με τη λειτουργία ή τη συντήρηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο. Οι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να συνάπτουν περίπλοκες συμφωνίες για την παροχή υπηρεσιών, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν ή να μην περιλαμβάνουν εκμίσθωση περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε α) συμβάσεις μίσθωσης για τη διερεύνηση ή τη χρήση φυσικών πόρων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο, το ξύλο, τα μέταλλα και άλλα ορυκτά δικαιώματα και β) οι συμφωνίες παραχώρησης αδειών για κινηματογραφικές ταινίες, εγγραφές, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και πνευματικά δικαιώματα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι αυτοί οι τύποι συμφωνιών έχουν τη δυνατότητα να εγείρουν πολύπλοκα λογιστικά ζητήματα τα οποία πρέπει να αντιμετωπιστούν χωριστά. Τέλος, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις επενδύσεις σε ακίνητα (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.14. IPSAS 14- ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

- Όταν μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και
- Τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να δώσει μια οικονομική οντότητα σχετικά με την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση και σχετικά με τα γεγονότα μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Το Πρότυπο απαιτεί επίσης η οικονομική οντότητα να μην καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εάν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς υποδηλώνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν

είναι κατάλληλη. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική και γνωστοποίηση γεγονότων μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.15. IPSAS 15- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) 15, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 28, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση. IPSAS 29, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. και IPSAS 30, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. Τα Πρότυπα αυτά ισχύουν για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 15 δεν εφαρμόζεται πλέον και έχει καταργηθεί.

4.4.16. IPSAS 16- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική της επένδυσης σε ακίνητα. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική των επενδύσεων σε ακίνητα, περιλαμβανομένης της (α) επιμέτρησης σε ακίνητα επενδύσεων περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις ενός μισθωτή και (β) στη μέτρηση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή επενδύσεις σε ακίνητα που παρέχονται σε μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης.

4.4.17. IPSAS 17- ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οντότητας στα ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό της και τις μεταβολές σε αυτές τις επενδύσεις. Τα κύρια θέματα της λογιστικής των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού είναι (α) η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, (β) ο προσδιορισμός των λογιστικών τους ποσών και (γ) τα έξοδα απόσβεσης και οι ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται σε σχέση με αυτές (International Federation of Accountants, 2008).

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού, εκτός από:

- Όταν έχει υιοθετηθεί διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με άλλη IPSAS
- Όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό που περιλαμβάνει:

- Συστήματα όπλων
- Περιουσιακά στοιχεία υποδομής
- Περιουσιακά στοιχεία της σύμβασης παραχώρησης υπηρεσιών μετά την αρχική αναγνώριση και αποτίμηση

4.4.18. IPSAS 18- ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την αναφορά οικονομικών πληροφοριών ανά τομέα. Η γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών θα (International Federation of Accountants, 2008):

- Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν καλύτερα τις παρελθούσες επιδόσεις της οικονομικής οντότητας και να προσδιορίσουν τους πόρους που διατίθενται για την υποστήριξη των κυριότερων δραστηριοτήτων της οντότητας. Και
- Βελτίωση της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διευκόλυνση της οντότητας να εκπληρώσει καλύτερα τις υποχρεώσεις της όσον αφορά την υποχρέωση λογοδοσίας.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε πλήρη σύνολα δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα πρότυπα IPSAS. Ολόκληρο το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει κατάσταση οικονομικής θέσης, κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, κατάσταση ταμειακών ροών, κατάσταση που παρουσιάζει μεταβολές στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια και σημειώσεις, όπως προβλέπεται στο IPSAS 1. Εάν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης ή άλλης οικονομικής οντότητας και οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας παρουσιάζονται μαζί, οι πληροφορίες κατά τομέα πρέπει να παρουσιάζονται μόνο με βάση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

4.4.19. IPSAS 19- ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι (α) ο καθορισμός προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων και (β) ο προσδιορισμός των περιστάσεων υπό τις οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται οι προβλέψεις, ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να επιμετρώνται και οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται σχετικά με αυτές. Το Πρότυπο απαιτεί επίσης να γνωστοποιούνται ορισμένες πληροφορίες σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να μπορούν οι χρήστες να κατανοούν τη φύση τους, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.20 IPSAS 20- ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την γνωστοποίηση της ύπαρξης σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων μερών, όπου υπάρχει έλεγχος, και η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με συναλλαγές μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων με αυτήν μερών σε ορισμένες περιστάσεις. Αυτές οι πληροφορίες απαιτούνται για σκοπούς λογοδοσίας και για να διευκολύνουν την καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων της αναφέρουσας οντότητας. Τα κυριότερα ζητήματα στην αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη είναι (α) ο προσδιορισμός των φορέων που ελέγχουν ή επηρεάζουν σημαντικά την αναφέρουσα οντότητα και (β) τον καθορισμό των πληροφοριών που πρέπει να γνωστοποιηθούν σχετικά με τις συναλλαγές με τα μέρη. 1. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τις σχέσεις των συνδεδεμένων μερών και με ορισμένες συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.21. IPSAS 21- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για τον προσδιορισμό της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και για να εξασφαλίσει ότι αναγνωρίζονται ζημίες απομείωσης. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει επίσης πότε μια οικονομική οντότητα θα αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και καθορίζει τις γνωστοποιήσεις (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.22. IPSAS 22- ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγραφεί οι απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης στις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η γνωστοποίηση των κατάλληλων πληροφοριών σχετικά με τον τομέα μιας κυβέρνησης μπορεί να βελτιώσει τη

διαφάνεια των οικονομικών εκθέσεων και να παρέχει καλύτερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ της αγοράς και των μη εμπορικών δραστηριοτήτων της κυβέρνησης και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (International Federation of Accountants, 2008).

Μια κυβέρνηση η οποία καταρτίζει και παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και επιλέγει να δημοσιοποιήσει χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης το πράττει σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Οι κυβερνήσεις αντλούν κεφάλαια από φόρους, μεταφορές και μια σειρά μη εμπορικών και εμπορικών δραστηριοτήτων για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων παράδοσης υπηρεσιών. Δρουν μέσω μιας ποικιλίας οντοτήτων για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών στα μέλη τους. Ορισμένες οντότητες βασίζονται κυρίως σε πιστώσεις ή κατανομές από φόρους ή άλλα έσοδα του δημοσίου για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων παράδοσης υπηρεσιών, αλλά μπορούν επίσης να αναλάβουν πρόσθετες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των εμπορικών δραστηριοτήτων σε ορισμένες περιπτώσεις. Άλλες οντότητες μπορούν να παράγουν τα κεφάλαιά τους κυρίως ή ουσιαστικά από εμπορικές δραστηριότητες. Οι οικονομικές καταστάσεις για μια κυβέρνηση που καταρτίζονται σύμφωνα με τα IPSAS παρέχουν μια επισκόπηση των (α) ελεγχόμενων στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της κυβέρνησης, (β) του κόστους των υπηρεσιών που παρέχονται από την κυβέρνηση, κα γ) τα φορολογικά και άλλα έσοδα που προκύπτουν για τη χρηματοδότηση της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών. Οι οικονομικές καταστάσεις για μια κυβέρνηση η οποία παρέχει υπηρεσίες μέσω ελεγχόμενων οντοτήτων, είτε εξαρτώνται κατά κύριο λόγο από τον κρατικό προϋπολογισμό για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους είτε όχι, είναι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.23. IPSAS 23- ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ)

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει απαιτήσεις για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές εκτός συναλλάγματος, εκτός των συναλλαγών που δεν ανταλλάσσονται, οι οποίες δημιουργούν συνδυασμό δημόσιου τομέα. Το παρόν Πρότυπο εξετάζει θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την αναγνώριση και τη μέτρηση εσόδων από συναλλαγές εκτός συναλλάγματος, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού των εισφορών από τους κατόχους. Μια οικονομική

οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των εσόδων από συναλλαγές εκτός συναλλάγματος. Το παρόν Πρότυπο δεν ισχύει για ένα συνδυασμό δημόσιου τομέα που δεν αποτελεί συναλλαγή ανταλλαγής (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.24. IPSAS 24- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού που πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που υποχρεούνται ή προτίθενται να δημοσιοποιήσουν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους και που είναι, κατά συνέπεια, κρατικά υπεύθυνα. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί επίσης γνωστοποίηση εξήγησης των λόγων για σημαντικές διαφορές μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου θα διασφαλίσει ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας τους και βελτιώνουν τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεών τους αποδεικνύοντας (α) τη συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό (τους προϋπολογισμούς) για τον οποίο κρατούνται υπόλογοι και

β) όταν ο προϋπολογισμός (οι προϋπολογισμοί) και οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση την ίδια βάση, την οικονομική απόδοσή τους για την επίτευξη των προβλεπόμενων στον προϋπολογισμό αποτελεσμάτων (International Federation of Accountants, 2008).

Η οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο. Επίσης, εφαρμόζεται στις οντότητες του δημόσιου τομέα που απαιτούνται ή επιλέγουν να δημοσιοποιήσουν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους, ενώ δεν απαιτεί τη δημοσιοποίηση των εγκεκριμένων προϋπολογισμών ούτε απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να αποκαλύπτουν πληροφορίες σχετικά με ή να κάνουν συγκρίσεις με εγκεκριμένους προϋπολογισμούς οι οποίοι δεν δημοσιοποιούνται (International Federation of Accountants, 2008).

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί θα καταρτιστούν ώστε να καλύπτουν όλες τις δραστηριότητες που ελέγχονται από φορέα του δημόσιου τομέα. Σε άλλες περιπτώσεις, ενδέχεται να απαιτηθεί η διάθεση ξεχωριστών εγκεκριμένων προϋπολογισμών για ορισμένες δραστηριότητες, ομάδες δραστηριοτήτων ή οντότητες που περιλαμβάνονται στις

οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης ή άλλου φορέα του δημόσιου τομέα. Αυτό μπορεί να συμβεί α) όταν, για παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης περιλαμβάνουν κυβερνητικούς οργανισμούς ή προγράμματα που έχουν λειτουργική αυτονομία και προετοιμάζουν τους δικούς τους προϋπολογισμούς ή β) όταν ο προϋπολογισμός προετοιμάζεται μόνο για τον τομέα της γενικής κυβέρνησης του συνόλου -κυβέρνηση. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες που παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις όταν οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί για την οντότητα ή τα συστατικά μέρη αυτής δημοσιοποιούνται (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.25. IPSAS 25- ΠΑΡΟΧΕΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 25, Παροχές σε Εργαζομένους έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 39. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2018. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 25 δεν εφαρμόζεται πλέον και έχει αφαιρεθεί.

4.4.26. IPSAS 26- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα είναι απομειωμένο και για να διασφαλίσει ότι αναγνωρίζονται ζημίες απομείωσης. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει επίσης πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και καθορίζει τις γνωστοποιήσεις.

4.4.27. IPSAS 27- ΓΕΩΡΓΙΑ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση και τις γνωστοποιήσεις για τη γεωργική δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση

εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για τα ακόλουθα, όταν αφορούν γεωργική δραστηριότητα (International Federation of Accountants, 2008):

- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, εκτός από τις συγκεκριμένες εγκαταστάσεις
- Γεωργικά προϊόντα στο σημείο συγκομιδής.

Επιπλέον, το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν ισχύει για:

- Οικόπεδα που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα
- Φυτώρια που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για την παροχή υπηρεσιών.

4.4.28. IPSAS 28- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεων ή καθαρών στοιχείων ενεργητικού / ιδίων κεφαλαίων και για συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την ταξινόμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων, από την άποψη του εκδότη, σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους. την ταξινόμηση σχετικών τόκων, μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών, ζημιών και κερδών. και τις περιστάσεις υπό τις οποίες πρέπει να αντισταθμίζονται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (International Federation of Accountants, 2008).

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλους τους τύπους χρηματοπιστωτικών μέσων εκτός από (International Federation of Accountants, 2008):

- Τα συμφέροντα σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς ή κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται
- Τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εργοδοτών στο πλαίσιο του

4.4.29. IPSAS 29- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών αναγνώρισης και αποτίμησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Απαιτήσεις για την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 28, Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση. Απαιτήσεις για την αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 30, Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις (International Federation of Accountants, 2008).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε ασφαλιστική σύμβαση, εάν το παράγωγο δεν είναι το ίδιο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στις συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης, αλλά εφαρμόζει το σχετικό διεθνές ή εθνικό λογιστικό πρότυπο που αφορά τις ασφαλιστικές συμβάσεις, εάν ο εκδότης επιλέξει να εφαρμόσει το εν λόγω πρότυπο για την αναγνώριση και τη μέτρησή τους. Κατά παρέκκλιση του στοιχείου, η οντότητα μπορεί να εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο σε άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια που συνεπάγονται τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικού κινδύνου. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις αυτές για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί καθαρά σε μετρητά ή σε άλλο χρηματοπιστωτικό μέσο ή μέσω ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων, σαν να ήταν οι συμβάσεις χρηματοπιστωτικά μέσα, με εξαίρεση τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί και παραμένουν για σκοπούς παραλαβής ή παράδοσης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης της οντότητας (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.30. IPSAS 30- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να υποχρεωθούν οι οντότητες να παρέχουν γνωστοποιήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις που επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν την σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική οντότητα της οικονομικής οντότητας και τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοπιστωτικά μέσα στα οποία εκτίθεται η οντότητα κατά την περίοδο και στο τέλος της περιόδου αναφοράς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.31. IPSAS 31-ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν εξετάζονται ειδικά σε άλλο Πρότυπο. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν και μόνο εάν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο καθορίζει επίσης τον τρόπο μέτρησης της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για άυλα περιουσιακά στοιχεία. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν και μόνο εάν:

- Είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες παροχής υπηρεσιών που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Και
- Το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Επομένως, η οικονομική οντότητα αξιολογεί την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή δυναμικού εξυπηρέτησης χρησιμοποιώντας εύλογες και υποστηρίξιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για το σύνολο οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.32. IPSAS 32- ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να ορίσει τη λογιστική για τις συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών από τον παραχωρητή, φορέα του δημόσιου τομέα. Μια οικονομική οντότητα¹ που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στις λογιστικές ρυθμίσεις για συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών. Οι ρυθμίσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου αφορούν τον φορέα παροχής δημόσιων υπηρεσιών που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για λογαριασμό του παραχωρητή. Οι ρυθμίσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου είναι εκείνες που δεν περιλαμβάνουν την παροχή δημόσιων υπηρεσιών και διευθετήσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία υπηρεσιών και διαχείρισης όπου το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από τον ανάδοχο (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή ιδιωτικοποίηση). Τέλος, το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει τη λογιστική από τους φορείς εκμετάλλευσης (οι οδηγίες σχετικά με τη λογιστική καταχώριση των συμβάσεων παραχώρησης υπηρεσιών από τον φορέα εκμετάλλευσης μπορούν να βρεθούν στο σχετικό διεθνές ή εθνικό λογιστικό πρότυπο που αφορά τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών) (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.33. IPSAS 33- ΠΡΩΤΗ ΧΡΟΝΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΒΑΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να παράσχει καθοδήγηση σε έναν οργανισμό για πρώτη φορά που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μετά την υιοθέτηση των IPSAS βάσει δεδουλευμένων στοιχείων, προκειμένου να παρουσιάσει πληροφορίες υψηλής ποιότητας, αφού παρέχει διαφανή αναφορά σχετικά με ένα πρόσωπο που υιοθετεί για πρώτη φορά η μετάβαση στη βάση των δεδουλευμένων IPSAS καθώς επίσης παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για λογιστική σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων IPSAS ανεξαρτήτως της βάσης λογιστικής που χρησιμοποίησε ο οργανισμός για πρώτη φορά πριν από την ημερομηνία υιοθέτησής του (International Federation of Accountants, 2008).

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τον παρόν IPSAS κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των ετήσιων οικονομικών της καταστάσεων σχετικά με την υιοθέτηση και τη βάση IPSAS κατά τη μετάβαση προς την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Επίσης, το παρόν

IPSAS εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά βάση IPSAS για την αυτοτέλεια των χρήσεων και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου που επιτρέπεται στο παρόν IPSAS. Δεν ισχύει όταν, για παράδειγμα, ένας οργανισμός για πρώτη φορά (International Federation of Accountants, 2008):

- Σταματά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις καθορισμένες απαιτήσεις, αφού τους παρουσίασε προηγουμένως, καθώς και μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων που περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με την IPSAS βάση της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Οι οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάστηκαν κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς σύμφωνα με τις καθορισμένες απαιτήσεις και οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με τη βάση δεδουλευμένων IPSAS
- Παρουσιάστηκαν οικονομικές καταστάσεις κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, οι οποίες περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με τη βάση δεδουλευμένων IPSAS, έστω και αν οι ελεγκτές τροποποίησαν την έκθεση ελέγχου αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

4.4.34. IPSAS 34- ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τις λογιστικές και γνωστοποιητικές απαιτήσεις για επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς εταιρείες όταν η οντότητα καταρτίζει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των επενδύσεων σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς όταν επιλέγει ή υποχρεούται από τους κανονισμούς να παρουσιάζει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οντότητες καταρτίζουν ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.35. IPSAS 35- ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

«Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση και κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες. Η οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για την οικονομική οντότητα. Το παρόν Πρότυπο δεν εξετάζει τις λογιστικές απαιτήσεις για συνδυασμούς του δημόσιου τομέα και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει από συνδυασμό δημόσιου τομέα» (International Federation of Accountants, 2008).

Η οντότητα που είναι η ελέγχουσα οντότητα θα παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες, με την εξαίρεση ότι η ελέγχουσα οντότητα δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις (International Federation of Accountants, 2008):

- Είναι η ίδια ελεγχόμενη οντότητα και οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών τηρούνται από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας της και, στην περίπτωση μιας μερικώς ελεγχόμενης οντότητας, όλοι οι άλλοι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν το δικαίωμα να ψηφίσουν, έχουν ενημερωθεί και δεν αντιτάσσονται στην οντότητα που δεν παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- τα χρεόγραφα ή τα συμμετοχικά της μέσα δεν διαπραγματεύονται σε δημόσια αγορά (εγχώριο ή ξένο χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ·
- δεν υπέβαλε, ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών του καταστάσεων, σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε άλλο ρυθμιστικό οργανισμό για την έκδοση οποιασδήποτε κατηγορίας μέσων σε δημόσια αγορά · και
- Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση ελέγχουσα οντότητα παράγει οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS), στα οποία οι ελεγχόμενες οντότητες ενοποιούνται ή αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων σύμφωνα με παρόντος Προτύπου.

4.4.36. IPSAS 36- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

«Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς και κοινοπραξίες και να καθορίσει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης όταν λογιστικοποιεί τις επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς και κοινοπραξίες. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες που είναι επενδυτές με σημαντική επιρροή ή από κοινού έλεγχο μιας επιχείρησης που έχει λάβει την επένδυση, όταν η επένδυση οδηγεί στην κατοχή ποσοτικοποιήσιμου ποσοστού συμμετοχής (International Federation of Accountants, 2008). Το παρόν Πρότυπο παρέχει τη βάση για τη λογιστικοποίηση των συμμετοχικών δικαιωμάτων σε συγγενείς και κοινοπραξίες. Δηλαδή, η επένδυση στην άλλη οντότητα παρέχει στην οικονομική οντότητα τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που σχετίζονται με το δικαίωμα συμμετοχής. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται μόνο σε ποσοτικοποιήσιμα συμφέροντα ιδιοκτησίας. Αυτό περιλαμβάνει τα δικαιώματα ιδιοκτησίας που προκύπτουν από επενδύσεις στην τυπική δομή ιδίων κεφαλαίων άλλης οντότητας. Μια τυπική δομή μετοχικού κεφαλαίου σημαίνει μετοχικό κεφάλαιο ή ισοδύναμη μορφή κεφαλαίου, όπως είναι οι μονάδες σε ακίνητη περιουσία. Τα ποσοτικά προσδιορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν συμμετοχικούς τίτλους που προκύπτουν από άλλες επενδύσεις στις οποίες το μερίδιο κυριότητας της οντότητας μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα¹ (για παράδειγμα, δικαιώματα συμμετοχής σε εταιρική σχέση). Όταν η δομή ιδίων κεφαλαίων της άλλης οντότητας δεν έχει καθοριστεί καλά, ενδέχεται να μην είναι δυνατή η λήψη αξιόπιστης μέτρησης του ποσοστού συμμετοχής» (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.37. IPSAS 37- ΚΟΙΝΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση από οντότητες που έχουν συμφέρον σε ρυθμίσεις που ελέγχονται από κοινού (δηλ. Κοινές ρυθμίσεις). Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για τον προσδιορισμό του είδους του κοινού διακανονισμού στον οποίο συμμετέχει και για τη λογιστικοποίηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων της κοινής συμφωνίας. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες που συμμετέχουν σε κοινή συμφωνία (International Federation of Accountants, 2008).

4.4.38. IPSAS 38- ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αποκαλύπτει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τα συμφέροντά της σε ελεγχόμενες οντότητες, μη ελεγχόμενες οντότητες, κοινές ρυθμίσεις και συγγενείς επιχειρήσεις και δομημένες οντότητες που δεν ενοποιούνται και τις επιδράσεις των εν λόγω συμφερόντων στην οικονομική του κατάσταση, στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και στις ταμειακές ροές. Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τα συμφέροντά του σε ελεγχόμενες οντότητες, μη ελεγχόμενες οντότητες, κοινές συμφωνίες και συγγενείς επιχειρήσεις και δομημένες οντότητες που δεν ενοποιούνται. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από οντότητα που έχει συμφέρον σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα (International Federation of Accountants, 2008):

- Ελεγχόμενες οντότητες.
- Κοινές συμφωνίες (δηλαδή κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες)
- Συνεργάτες
- Δομημένες οντότητες που δεν ενοποιούνται.

4.4.39. IPSAS 39- ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

«Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να συνταχθεί η λογιστική και η γνωστοποίηση των παροχών προς τους εργαζομένους. Το Πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει την υποχρέωση όταν ο εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζόμενους που πρέπει να καταβληθούν στο μέλλον και τα έξοδα όταν η οικονομική οντότητα καταναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή το δυναμικό εξυπηρέτησης που απορρέουν από την υπηρεσία που παρέχεται από εργαζόμενο σε αντάλλαγμα παροχών σε εργαζόμενους. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από τον εργοδότη για τη λογιστική καταχώριση όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός από τις συναλλαγές που βασίζονται σε μετοχές» (International Federation of Accountants, 2008).

Οι παροχές προσωπικού περιλαμβάνουν (International Federation of Accountants, 2008):

- Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως οι ακόλουθες, αν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως πριν από δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς, κατά την οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες: Μισθοί, ημερομίσθια και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών, κατανομή κερδών και μόνους και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατρική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες)
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως παροχές συνταξιοδότησης (π.χ. συντάξεις και κατ' αποκοπήν ποσά κατά τη συνταξιοδότηση) · και άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως η ασφάλιση ζωής μετά την πρόσληψη και η ιατρική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως μακροπρόθεσμες απουσίες, όπως η άδεια μακράς διάρκειας ή η άδεια διαμονής, παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας, και παροχές τερματισμού απασχόλησης.

4.4.40. IPSAS 40- ΣΥΝΔΥΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η βελτίωση της συνάφειας, της πιστής αντιπροσωπευτικότητας και της συγκρισιμότητας των πληροφοριών που η αναφέρουσα οντότητα παρέχει στις οικονομικές καταστάσεις της σχετικά με έναν συνδυασμό δημόσιου τομέα και τα αποτελέσματά της. Για να επιτευχθεί αυτό, το παρόν Πρότυπο θεσπίζει αρχές και απαιτήσεις για το πώς (International Federation of Accountants, 2008):

- Μια αναφέρουσα οντότητα ταξινομεί έναν συνδυασμό δημόσιου τομέα ως συγχώνευση ή συνεργασία
- Μια προκύπτουσα οικονομική οντότητα αναγνωρίζει και μετρά στις οικονομικές καταστάσεις της τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που εισπράχθηκαν, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και κάθε μη ελέγχουσα συμμετοχή σε συγχώνευση.
- Μια προκύπτουσα οικονομική οντότητα αναγνωρίζει και μετρά τα στοιχεία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων και άλλες προσαρμογές που αναγνωρίζονται σε συγχώνευση.
- Ο αποκτών αναγνωρίζει και λαμβάνει μέτρα στις οικονομικές καταστάσεις του τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και οποιοδήποτε μη ελέγχον ποσοστό συμμετοχής στην εξαγοραζόμενη πράξη.
- Ο αποκτών αναγνωρίζει και μετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε ή το κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε από μια εξαγορά και
- Μια αναφέρουσα οντότητα προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει για να επιτρέψει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις οικονομικές επιπτώσεις ενός συνδυασμού του δημόσιου τομέα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μια κίνηση προς τη διεθνή τυποποιημένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του δημόσιου τομέα ξεκίνησε στα τέλη της δεκαετίας του 1990. Αυτή η διαδικασία τυποποίησης καθοδηγείται από τον μη κυβερνητικό οργανισμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Η IFAC δημοσίευσε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα (πρότυπα IPSAS) για όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα από τις εθνικές κεντρικές κυβερνήσεις προς τις τοπικές κυβερνήσεις. Επομένως, είναι σαφές ότι το διεθνοποιημένων περιβάλλον των χωρών, έχει καταστήσει επιτακτική την ανάγκη της λογιστικής αναβάθμισης σε κυβερνητικό επίπεδο, η οποία προσφέρει σημαντικά οφέλη στα κράτη, όπως η αξιοπιστία μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών, η σωστός και ορθολογικός έλεγχος για την βέλτιστη χρήση και αξιοπιστία των κρατικών πόρων και την διασφάλιση της ακεραιότητας και φερεγγυότητας. Ένας από τους τρόπους που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν τα παραπάνω είναι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα. Φαίνεται λοιπόν ότι η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα μπορούν να οδηγήσουν σε καλύτερη οικονομική διαχείριση και πιο ορθολογική πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών. Πιο συγκεκριμένα, αυτοί που μπορούν να επωφεληθούν περισσότερο από αυτή την εφαρμογή είναι όσοι σχετίζονται και συνεργάζονται με τον δημόσιο τομέα, αλλά και οι ίδιοι οι φορείς του δημοσίου τομέα, αφού επιτυγχάνεται αύξηση της αξιοπιστίας του δημοσίου τομέα και αύξηση της εμπιστοσύνης προς τον δημόσιο τομέα.

Ωστόσο, φαίνεται ότι παρόλο που τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα είναι σημαντικά και πολυάριθμα, τα κράτη συχνά αντιμετωπίζουν προβλήματα και αδυναμίες κατά την εφαρμογή τους. Αυτό που κρίνεται αναγκαίο σε αυτή την περίπτωση είναι η απασχόληση ατόμων με τις κατάλληλες γνώσεις, ικανότητες και δεξιότητες που θα μπορέσουν να λύσουν τυχόν προβλήματα που είναι λογικό ότι θα προκύψουν και να προχωρήσουν στην υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί ότι σημαντικό ρόλο στην υιοθέτηση και εφαρμογή των συγκεκριμένων προτύπων διαδραματίζει η κυβέρνηση και η ανάληψη του πολιτικού κόστους από την λήψη μιας τέτοιας απόφασης. Η δημόσια συζήτηση σχετικά με τη λογοδοσία και την οικονομική πιθανότητα στις οντότητες κατά τη διάρκεια των τελευταίων ετών έχει προσελκύσει αυξανόμενο ενδιαφέρον στο ότι η κυβέρνηση θα πρέπει να εμπλακεί περισσότερο στην υπεύθυνη διακυβέρνηση. Η ποιότητα στις οικονομικές εκθέσεις είναι της βασικό μέλημα όχι μόνο για τους τελικούς χρήστες αλλά για ολόκληρη την κοινωνία, όπως αυτή επηρεάζει οικονομικές αποφάσεις που ενδέχεται να έχουν σημαντικό αντίκτυπο. Αυτό ήταν το πιο σημαντικό που αποδεικνύεται από μια σειρά από εταιρικές αποτυχίες και

οικονομικά σκάνδαλα και συνολικά από τις οικονομική συνθήκες που δημιουργούνται από την πρόσφατη οικονομική ύφεση. Ως αποτελέσματα της αυξανόμενης ζήτησης για μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία στη οικονομική διαχείριση του κοινού, οι περισσότεροι κυβερνήτες σε όλο τον κόσμο έχουν την αποφασιστικότητα να μεταρρυθμίσουν τα κυβερνητικά συστήματα και τις διαδικασίες δημοσιονομικής διαχείρισης. Η πρόσφατη παγκόσμια οικονομική κρίση και οι σοβαροί φορολογικοί περιορισμοί που αντιμετωπίζουν πολλοί έχει υπογραμμίσει την ανάγκη για διαφάνεια των κυβερνήσεων Η εισαγωγή των IPSAS αποτελούσε σημαντικό μέρος των μεταρρυθμίσεων του δημόσιου τομέα και είναι το επίκεντρο της παγκόσμιας επανάστασης στη δημόσια διοίκηση και η ανταπόκριση στις εκκλήσεις για μεγαλύτερη δημοσιονομική υπευθυνότητα των κυβερνήσεων και διαφάνεια. Έτσι, τα IPSAS έχουν γίνει αναγκαία διεθνή κριτήρια αναφοράς για την αξιολόγηση της κυβερνητικής λογιστικής πρακτικής σε παγκόσμιο επίπεδο.

Τέλος, εκτός των παραπάνω, η παρούσα εργασία είναι βιβλιογραφική, ενώ οι επόμενες θα μπορούσαν να είναι και εμπειρικές για μεγαλύτερη γενίκευση και αντιπροσωπευτικότητα της υπάρχουσας κατάστασης. Ωστόσο, φαίνεται ότι ο επιτεύχθηκε ο σκοπός της εργασίας, αφού παρουσιάστηκαν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα καθώς και ο τρόπος ανάπτυξης αυτών από τους δημόσιους οργανισμούς. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα είναι πολύ σημαντικά και απαραίτητα προς υιοθέτηση και εφαρμογή από τις κυβερνήσεις, αφού μέσω αυτών επιτυγχάνεται αξιοπιστία, διαφάνεια και σωστός προγραμματισμός των δημοσίων πόρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

- Ball, I. and Pflugrath, G., 2012. Government accounting. *World Economics*, 1, pp.1-18.
- Benito, B., Brusca, I. and Montesinos, V., 2007. L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière: le rôle des IPSAS. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 73(2), pp.323-350.
- Benito, B., Brusca, I. and Montesinos, V., 2007. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), pp.293-317.
- Berle Jr, A.A. and Fisher Jr, F.S., 1932. Elements of the law of business accounting. *Colum. L. Rev.*, 32, p.573.
- Blayney, P. and Freeman, M., 2004. Automated formative feedback and summative assessment using individualised spreadsheet assignments. *Australasian Journal of Educational Technology*, 20(2).
- Blondal, J., 2003. Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments. En: *Gestión pública por resultados y programación plurianual: documentos presentados en la Primera Reunión de Responsables de Presupuesto de América Latina y el Caribe*, Santiago, enero 2003-LC/L. 1949-P-2003-p. 27-38.
- Brusca, I. and Condor, V., 2002. Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), pp.129-162.
- Brusca, I. and Martínez, J.C., 2016. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), pp.724-744.
- Bushman, R.M. and Smith, A.J., 1990. Financial accounting information and corporate governance. *Journal of accounting and Economics*, 32(1-3), pp.237-333.
- Chan, J.L., 2003. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), pp.13-20.
- Chan, J.L., 2005. International Public Sector Accounting Standards. *Encyclopedia for Public Administration and Public Policy*.
- Chan, J.L., 2006. IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity*, pp.31-42.

Christiaens, J., Reyniers, B. and Rollé, C., 2007. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp.537-554.

Christiaens, J., Reyniers, B. and Rollé, C., 2010. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp.537-554.

Christiaens, J., Reyniers, B. and Rollé, C., 2010. Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique: étude comparative. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 76(3), pp.563-581.

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

European Commission, 2008. *Modernizing the EU Accounts: Enhanced Management Information and Greater Transparency*, Publication Office, EC.

Fama, E.F. and Jensen, M.C., 1983. Separation of ownership and control. *The journal of law and Economics*, 26(2), pp.301-325.

Hyndman, N. and Connolly, C., 2011. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), pp.36-45.

IFAC (2013). *Compliance Responses and Action Plans*. New York: IFAC [online]. Available from: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/complianceprogram/compliance-responses>. [Accessed November, 2018].

IFAC, 2011. *Transition to the Accrual basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities* (3rd edition). New York: IFAC.

International Federation of Accountants (IFAC) , 2004, *Report of the Externally Chaired Panel on the Governance, Role and Organization of the International Federation of Accountants Public Sector Committee* .

International Federation of Accountants, 2008. *2018 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. IFAC

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), 2008. Board, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*

- Jensen, G. 2016. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*, pp.1-9
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H., 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), pp.305-360.
- Kara, E., 2012. Financial Analysis in Public Sector Accounting. An Example of EU, Greece and Turkey. *European Journal of Scientific Research*, 69(1), pp.81-89.
- Khan, A. and Mayes, S., 2009. Transition to accrual accounting. *International Monetary Fund*.
- Lapsley, I., Mussari, R. and Paulsson, G., 2009. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform.
- Lawrence, A., 2013. Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56(1), pp.130-147.
- Letza, S.R., Smallman, C. and Sun, X., 2004. Reframing privatisation: Deconstructing the myth of efficiency. *Policy Sciences*, 37(2), pp.159-183.
- Lüder, K. and Jones, R., 2003. Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. *Fachverlag Moderne Wirtschaft*.
- Newberry, S., 2014. The use of accrual accounting in New Zealand's central government: Second thoughts. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), pp.283-297.
- Omolehinwa, E.O. and Naiyeju, J.K., 2012. An Overview of Accounting in the Nigerian Public Sector. *Int. J. Gov. Fin. Manage*, 12(1), pp.10-20.
- Pfeffer, J. and Salancik, G.R., 1972. *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. Stanford University Press.
- Pina, V. and Torres, L., 2003. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), pp.334-350.
- Rose-Ackerman, S. and Palifka, B.J., 1999. *Corruption and government: Causes, consequences, and reform*. Cambridge university press.
- Spira, L.F. and Slinn, J., 2013. *The cadbury committee: A history*. Oxford University Press.
- Stulz, R.M., 2004. Should we fear derivatives?. *Journal of Economic Perspectives*, 18(3), pp.173-192.

Torres, L., 2004. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 24(5), pp.447-456.

Weir, C., Laing, D. and McKnight, P.J., 2002. Internal and external governance mechanisms: their impact on the performance of large UK public companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5-6), pp.579-611.

Wynne, A., 2003. Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts. *European Group of Public Administration*, pp.1-22.

Wynne, A., 2007. Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting. *Public Fund Digest*, 6(1), pp.25-39.