



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Διπλογραφία και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο

του/της

Αντζελίνα Πρένιαση

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2021

## *Ευχαριστίες*

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου η οποία είναι πάντα εκεί για μένα και με στήριξε και σε αυτό μου το ταξίδι.

## Περίληψη

Οι διαρκείς αλλαγές στο οικονομικό, κοινωνικό και τεχνολογικό περιβάλλον επηρεάζουν σημαντικά τους δημόσιους οργανισμούς και τον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει οι δημόσιοι οργανισμοί τουλάχιστον για ορισμένες δραστηριότητες να εναρμονίζονται με βάση τα όσα ισχύουν στον ιδιωτικό τομέα, όπου έννοιες όπως η διαφάνεια, η ενημέρωση και η ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων θεωρούνται δεδομένες. Η παρούσα μελέτη στοχεύει στην ανάλυση της διπλογραφίας και των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα και συγκεκριμένα στην εναρμόνιση των δημόσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα IPSAS. Με τη μέθοδο της ανασκόπησης της βιβλιογραφίας διερευνήθηκαν η υιοθέτηση, τα οφέλη και η εναρμόνιση διάφορων χωρών της ΕΕ, της Ελλάδας αλλά και παγκόσμιων οργανισμών στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που αφορούν το δημόσιο. Τα αποτελέσματα των ερευνών έδειξαν ότι τα νέα πρότυπα θα συμβάλουν σημαντικά στη βελτίωση της οργάνωσης της λογιστικής, τη σύνταξη αξιόπιστων οικονομικών εκθέσεων και τη παροχή έγκαιρης και αξιόπιστης ενημέρωσης σε επίπεδο δημόσιων οργανισμών και Γενικής Κυβέρνησης. Η αποφασιστικότητα της εκλεγμένης κυβέρνησης και η πολιτική βούληση διαδραματίζει, επίσης, όπως είναι απόλυτα αναμενόμενο, βασικό ρόλο στην επιτυχία τέτοιων εγχειρημάτων.

Λέξεις κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, IPSAS, δημόσιος τομέας, διαφάνεια, χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

## **Abstract**

Constant changes in the economic, social, and technological environment significantly affect public organizations and the way they operate. In this context, public bodies must, at least for certain activities, be harmonized based on what applies in the private sector, where concepts such as transparency, information and the integrity of financial statements are taken for granted. The present study aims at the analysis of duplication and international accounting standards in the public sector and in the harmonization of public financial statements with IPSAS. The method of reviewing the literature explored the adoption, benefits and harmonization of various EU countries, Greece and international organizations in international financial reporting standards concerning the public sector. The results of the research showed that the new standards will significantly contribute to the improvement of the organization of accounting, the preparation of reliable financial reports and the provision of timely and reliable information at the level of public bodies and General Government. The determination of the elected government and the political will also play, as is to be expected, a key role in the success of such ventures.

**Keywords:** International Accounting Standards, IPSAS, public sector, transparency, financial statements.

## Πίνακας περιεχομένων

<i>Ευχαριστίες</i> .....	ii
<b>Περίληψη</b> .....	iii
<b>Abstract</b> .....	iv
<b>Κατάλογος πινάκων</b> .....	viii
<b>Συντομογραφίες</b> .....	ix
<b>Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή</b> .....	1
<b>1.1. Γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης</b> .....	2
<b>1.2. Δημόσιο λογιστικό και κατάρτιση προϋπολογισμού</b> .....	4
<b>1.2.1 Γενικές αρχές κατάρτισης των Προϋπολογισμών</b> .....	5
<b>1.2.2 Εκτέλεση Προϋπολογισμού</b> .....	6
<b>1.2.3 Έλεγχος των δημόσιων δαπανών</b> .....	7
<b>1.3.Ισολογισμός και Απολογισμός</b> .....	8
<b>Κεφάλαιο 2. Βιβλιογραφική ανασκόπηση.</b> .....	9
<b>2.1. Η υιοθέτηση, τα οφέλη και η εναρμόνιση των IPSAS με τα εθνικά πρότυπα διάφορων χωρών</b> .....	10
<b>2.2. Η υιοθέτηση, τα οφέλη και η εναρμόνιση των IPSAS με τα εθνικά πρότυπα στην Ελλάδα</b> .....	16
<b>Κεφάλαιο 3. Η ένταξη νέων μεθόδων λογιστικής απεικόνισης στο δημόσιο τομέα.</b> .....	19
<b>3.1 Διπλογραφικό Λογιστικό σύστημα και μέθοδοι Λογιστικής Απεικόνισης.</b>	20
<b>3.2. Αναλυτική Παρουσίαση διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα</b>	23
<b>3.2.1. IPSAS 1: Παρουσίαση των Οικονομικών καταστάσεων</b> .....	23
<b>3.2.2. IPSAS 2: Κατάσταση Ταμειακών Ροών</b> .....	24
<b>3.2.3. IPSAS 3: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών</b> .....	25
<b>3.2.4. IPSAS 4: Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος</b> ...	25
<b>3.2.5. IPSAS 5: Κόστος δανεισμού</b> .....	26

3.2.6. IPSAS 6: Ενοποιημένες και μη οικονομικές καταστάσεις.....	26
3.2.7. IPSAS 7: Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.....	27
3.2.9. IPSAS 9: Έσοδα από συναλλαγές.....	28
3.2.10. IPSAS 10: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε κατάσταση υπερπληθωρισμού.....	28
3.2.11. IPSAS 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων.....	29
3.2.12. IPSAS 12: Αποθέματα.....	29
3.2.13. IPSAS 13: Μισθώσεις.....	30
3.2.14. IPSAS 14: Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.....	30
3.2.15. IPSAS 15: Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις για χρηματοοικονομικά μέσα.....	30
3.2.16. IPSAS 16: Επενδύσεις σε ακίνητα και απαιτήσεις.....	31
3.2.17. IPSAS 17: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις.....	31
3.2.18. IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά τμήματα.....	32
3.2.19. IPSAS 19: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις... ..	32
3.2.20. IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις σε συνδεδεμένα μέρη.....	33
3.2.21. IPSAS 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων.....	34
3.2.22. IPSAS 22: Γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την γενική κυβέρνηση.....	35
3.2.23. IPSAS 23: Έσοδα από μη ανταλλαγή συναλλαγών.....	36
3.2.24. IPSAS 24: Πληροφορίες για τον προϋπολογισμό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	36
3.2.25. IPSAS 25: Παροχές προς εργαζομένους.....	37
3.2.26. IPSAS 26: Απομείωση αξίας και ζημιές απομείωσης.....	39
3.2.27. IPSAS 27: Γεωργικές δραστηριότητες.....	40
3.2.28. IPSAS 28: Παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων.....	40
3.2.29. IPSAS 29: Αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων.....	41
3.2.29. IPSAS 30: Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών μέσων.....	42

3.2.31. IPSAS 31: Άυλα Περιουσιακά στοιχεία.....	43
3.2.32 IPSAS 32: Συμφωνίες παραχώρησης σε κρατικό φορέα .....	44
3.2.33. IPSAS 33: Αρχική υιοθέτηση της λογιστικής βάσης.....	44
3.2.34 IPSAS 34: Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις .....	45
3.2.35. IPSAS 35: Αξιολόγηση ελέγχου οικονομικών οντοτήτων.....	45
3.2.36. IPSAS 36: Επενδύσεις σε συνεργαζόμενες και κοινές επιχειρήσεις ..	46
3.2.37. IPSAS 37: Κοινές διευθετήσεις.....	46
3.2.38 IPSAS 38: Αποκαλύψεις των συμφερόντων σε άλλους οργανισμούς.	47
3.2.39. IPSAS 39: Παροχές σε εργαζομένους .....	48
3.2.40. IPSAS 40: Συνδυασμοί Δημοσίου Τομέα.....	48
3.2.41. IPSAS 41: Χρηματοπιστωτικά Μέσα.....	49
3.2.42. IPSAS 42: Κοινωνικές Παροχές .....	49
3.3. Η εφαρμογή των IPSAS στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα.....	50
Κεφάλαιο 4. Συμπεράσματα .....	56
Βιβλιογραφία .....	58

## Κατάλογος πινάκων

Πίνακας 1. Χρηματοοικονομική αναφορά κρατών μελών της ΕΕ και προβλέψεις για το 2025.....	52
--	----



## **Συντομογραφίες**

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: ΔΛΠ

Ευρωπαϊκή Ένωση: ΕΕ:

Ευρωπαϊκή Επιτροπή: ΕΚ

ΚΑΕ: Κωδικός Αριθμός Εσόδων ή Εξόδων

Μ.Π.Δ.Σ.: Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής

Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ν.Π.Ι.Δ.: Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

ΠΔ: Προεδρικό Διάταγμα

ΠΟΥ: Παγκόσμιος Οργανισμός Υγείας

IFRS: International Financial Reporting Standards

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

## Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή

Η ανάπτυξη των διεθνών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα (IPSAS) αποτελεί μια σημαντική πρωτοβουλία που στοχεύει στη διεθνή λογιστική εναρμόνιση και συγκρισιμότητα, καθώς και βελτίωση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των δημόσιων λογαριασμών. Το ενδιαφέρον για την καθιέρωση αυτού του λογιστικού πλαισίου, είναι δικαιολογημένο δεδομένης της κρίσης του δημόσιου χρέους που αντιμετώπισαν αρκετές χώρες και απαιτείται αυστηρότερη δημοσιονομική και λογιστική πειθαρχία και μεγαλύτερο έλεγχο των δημόσιων λογαριασμών (Bellanca & Julien, 2013).

Συγκεκριμένα για την Ελλάδα, με την έλευση της οικονομικής κρίσης και την κρίση χρέους που οδήγησε σε εκτεταμένη ύφεση, η υιοθέτηση των IPSAS αποτελεί μια αναγκαία μεταρρύθμιση η οποία θα βελτιώσει την ποιότητα των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τον Δημόσιο Τομέα. Οι ανεπαρκείς πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς των κυβερνήσεων ενέτειναν την χρόνια ύφεση που αντιμετώπιζε η Ελλάδα, με αποτέλεσμα την εκτεταμένη παράταση του χρόνου στον οποίο βρισκόταν σε ύφεση η οικονομία. Η κρίση άλλωστε, σε μεγάλο βαθμό προήλθε κι από την απουσία απαραίτητων και σημαντικών πρακτικών λογιστικής και χρηματοοικονομικής διαχείρισης της κυβέρνησης (Chytis, Georgopoulos, & Tasios, 2020).

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η θεωρητική ανασκόπηση της εφαρμογής της διπλογραφίας και των διεθνών λογιστικών προτύπων για το δημόσιο τομέα. Συγκεκριμένα θα διερευνηθεί το υπάρχον πλαίσιο διαχείρισης του δημόσιου τομέα, η υιοθέτηση, τα οφέλη και τα εμπόδια εναρμόνισης του δημόσιου τομέα με τα IPSAS καθώς και η ένταξη των νέων μεθόδων λογιστικής απεικόνισης για τον δημόσιο τομέα. Με τη μέθοδο της ανασκόπησης της βιβλιογραφίας θα διερευνηθούν οι παραπάνω διαστάσεις της εφαρμογής των IPSAS.

Η οικονομική διαχείριση του Δημόσιου Τομέα, αποτελεί μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες που καλείται να ασκήσει το κράτος δικαίου που μπορεί να επιδράσει στην αποδοτικότητα των δημόσιων πολιτικών και στην κοινωνία γενικότερα (Wang, 2014). Η επίδραση της οικονομικής κρίσης αλλά και της ύφεσης που προήλθε από την

πανδημία της COVID-19, είναι σημαντική στη μείωση του προϋπολογισμού των δημόσιων υπηρεσιών ενώ κρίνεται επιτακτική η επίτευξη της αποδοτικότητας σε κάθε δημόσιο οργανισμό. Ως εκ τούτου η οικονομική διαχείριση του δημόσιου τομέα, διαρκώς εκσυγχρονίζεται με τη χρήση διάφορων μέσων, εργαλείων και πρακτικών προκειμένου να ανταποκρίνεται στις ολοένα και αυξανόμενες απαιτήσεις του οικονομικού και κοινωνικού περιβάλλοντος (Bandy, 2014).

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλυθεί το πλαίσιο της οικονομικής διαχείρισης του κράτους, μέσα από τον διαχωρισμό σε επιμέρους ενότητες που αφορούν στις γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης, στη δημόσια λογιστική και την κατάρτιση προϋπολογισμού, καθώς και στην κατάρτιση απολογισμού και ισολογισμού.

### **1.1. Γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης**

Η διαχείριση των δημόσιων οικονομικών στο πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης διέπεται από συγκεκριμένες, γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης. Με τις αρχές αυτές διαμορφώνεται ένα πλαίσιο δεσμεύσεων της Διοίκησης να αξιοποιεί την εκ του νόμου παρεχόμενη ευχέρεια οικονομικής δράσεως μόνο στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την κάλυψη των αναγκών της και με την ελάχιστο δυνατή δαπάνη. Προκειμένου δε να καθίσταται εφικτός ο δικαστικός έλεγχος της τηρήσεως των ανωτέρω περιορισμών, στο πλαίσιο του προληπτικού ελέγχου νομιμότητας των δαπανών και αναθέσεων δημοσίων συμβάσεων, ο οποίος αποσκοπεί και στον δημόσιο έλεγχο χρήσεως των κονδυλίων από τις αρχές, κατ' εφαρμογή των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχειρίσεως και της διαφάνειας, ως ειδικών όρων δημοσιονομικής νομιμότητας, πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια από τα στοιχεία του φακέλου ότι οι αρμόδιοι φορείς προέβησαν στις απολύτως αναγκαίες δαπάνες για την εκπλήρωση του δημοσίου σκοπού των οικείων φορέων.

#### ***(α) Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης***

Σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, που περιλαμβάνει τους φυσικούς πόρους και τους δημοσιονομικούς κινδύνους της χώρας, πρέπει να διενεργείται με σύνεση και με γνώμονα την εξασφάλιση της

δημοσιονομικής βιωσιμότητας<sup>1</sup>. Ειδικότερα, η αρχή αυτή εξειδικεύεται σε τρεις επιμέρους αρχές<sup>2</sup>:

- στην αρχή της οικονομικότητας, κατά την οποία τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση των κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να διατίθενται έγκαιρα, στην ενδεδειγμένη ποιότητα και ποσότητα, με την ελάχιστη δημοσιονομική επιβάρυνση και την αποκλειστική χρήση των αναγκαίων διοικητικών πόρων,
- στην αρχή της αποδοτικότητας, σύμφωνα με την οποία πρέπει να τηρείται η βέλτιστη δυνατή σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται και
- στην αρχή της αποτελεσματικότητας, σύμφωνα με την οποία ελέγχεται η επίτευξη των συγκεκριμένων αντικειμενικών στόχων και των αποτελεσμάτων που έχουν εκ των προτέρων οριστεί.

#### ***(β) Αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας***

Σύμφωνα με την αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας, η Κυβέρνηση είναι υπεύθυνη και καλείται να λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης. **Όλοι οι λειτουργοί** που συμμετέχουν στη δημόσια διαχείριση σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ασκούν τις αρμοδιότητές τους, με σκοπό να διασφαλίζουν τη σταθερότητα και τη βιωσιμότητα των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης<sup>2</sup>.

#### ***(γ) Αρχή της διαφάνειας***

Η αρχή της διαφάνειας ορίζει ότι όλοι οι λειτουργοί και οι φορείς που διαχειρίζονται τους πόρους της Γενικής Κυβέρνησης έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την έγκαιρη πληροφόρηση, οικονομικής ή άλλης φύσης, που αφορά στη διαχείριση της δημοσιονομικής πολιτικής, έτσι ώστε να καθίσταται εφικτός ο αποτελεσματικός δημόσιος έλεγχος της άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής και της οικονομικής κατάστασης του Δημοσίου, εκτός και αν η δημοσιοποίηση των πληροφοριών θα έβλαπτε ουσιωδώς την εθνική ασφάλεια, άμυνα ή τις διεθνείς σχέσεις της

---

<sup>1</sup>βλ. άρθρο 33 παρ. α του Ν. 4270/2014, πρώην άρθρο 1 του Ν.2362/1995)

<sup>2</sup>βλ. άρθρο 33 περ. β' του Ν. 4270/2014, πρώην άρθρο 1 του Ν.2362/1995

Ελλάδας<sup>3</sup>. Η εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων που αφορούν στην τήρηση της αρχής της διαφάνειας, προϋποθέτει τον εκ των προτέρων προσδιορισμό, με ακρίβεια, του είδους και της ποσότητας των εργασιών που πρόκειται να εκτελεστούν μέσω ειδικών συμβάσεων ούτως ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος της τήρησης της αρχής της οικονομικότητας<sup>4</sup>.

#### ***(δ) Αρχή της ειλικρίνειας***

Σύμφωνα με την αρχή της ειλικρίνειας, κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη που παρέχεται σε οποιαδήποτε έγγραφα ή εκθέσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, πρέπει να στηρίζεται, στο βαθμό που είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό, σε πραγματικά στοιχεία, σε αποφάσεις που έχει ήδη ανακοινώσει η Κυβέρνηση, σε άλλες προβλέψεις ή εκτιμήσεις που θεωρούνται εύλογες, καθώς και να έχουν ληφθεί υπόψη όλα τα ενδεχόμενα και οι κίνδυνοι που δύνανται να έχουν σημαντικές δημοσιονομικές επιπτώσεις<sup>5</sup>.

## **1.2. Δημόσιο λογιστικό και κατάρτιση προϋπολογισμού**

Το Δημόσιο Λογιστικό είναι ένα σύνολο κανόνων, που ως τέτοιο αποτελεί κομμάτι του Δημοσιονομικού Δίκαιου, που ρυθμίζει τη διαχείριση των δημόσιων χρηματικών πόρων. Στο πλαίσιο αυτό, ένας δημόσιος οργανισμός προχωρά σε δημόσιες δαπάνες και σε δημόσια έσοδα, για την ενάσκηση της δημοσιονομικής του δραστηριότητας. Το σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού ήταν μέχρι πρότινος απλογραφικό, δηλαδή κάθε πράξη καταγραφόταν μονοδιάστατα είτε σαν έξοδο είτε σαν έσοδο. Το μειονέκτημα του συγκεκριμένου συστήματος, είναι ότι στερεί από τους Δημόσιους Οργανισμούς και τις Υπηρεσίες, μια πληθώρα πολύτιμων και σημαντικών πληροφοριών οι οποίες είναι αναγκαίες για την ενάσκηση της ορθολογικής διαχείρισης των δημόσιων πόρων.

Σχετικά με την κατάρτιση του προϋπολογισμού, θα πρέπει να σημειωθεί ότι αποτελεί μια πράξη που σχετίζεται με τρεις βασικές διαστάσεις, την λογιστική, τη νομική και την πολιτική. Πρόκειται για μια διοικητική πράξη<sup>6</sup>, κατά την οποία τα Νομικά

<sup>3</sup>βλ. άρθρο 33 περ. γ' του Ν. 4270/2014, πρώην άρθρο 1 του Ν.2362/1995

<sup>4</sup>βλ. Πράξη Ελεγκτικού Συνεδρίου 193/2017

<sup>5</sup> βλ. άρθρο 33 περ. δ' του Ν. 4270/2014, πρώην άρθρο 1 του Ν.2362/1995

<sup>6</sup>Εκδίδεται με τη μορφή νόμου αλλά ουσιαστικά διαφέρει από τους τυπικούς νόμους, με την έννοια ότι δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου.

Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου καλούνται να καθορίσουν τα έσοδα και τα όρια των εξόδων ή πιστώσεων, για κάθε έτος. Συνεπώς τα έσοδα που αναφέρονται στο προϋπολογισμό δεν μπορούν να εισπραχθούν και τα έξοδα, που προβλέπονται σε αυτόν δεν μπορούν να πληρωθούν αν δεν είναι νομοθετημένα με άλλους κανόνες δικαίου ουσιαστικού περιεχομένου (Σολδάτος, 2001, σ. 35). Στην αρχή εγγράφονται οι απαραίτητες πιστώσεις στους κωδικούς αριθμούς εξόδων και εσόδων, δηλαδή με τον τρόπο αυτό γίνεται η κατάρτιση του προϋπολογισμού ενώ στη συνέχεια ακολουθεί η έγκριση, η εκτέλεση και ο έλεγχος.

### **1.2.1 Γενικές αρχές κατάρτισης των Προϋπολογισμών**

Ο Κρατικός Προϋπολογισμός και οι προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης διέπονται από συγκεκριμένες αρχές, οι οποίες στοχεύουν στην αποτελεσματική εφαρμογή των κανόνων δικαίου αλλά και της ορθής απεικόνισης των οικονομικών πράξεων. Η πρώτη αρχή, της ετήσιας διάρκειας, ορίζει ότι ο Κρατικός Προϋπολογισμός και οι προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης αφορούν το οικονομικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους. Διασαφηνίζεται περαιτέρω από το νομοθέτη ότι η αρχή αυτή δεν αποτρέπει την προετοιμασία των προϋπολογισμών εντός του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής, την εκτέλεση συμπληρωματικού ή προσωρινού προϋπολογισμού καθώς και την ανάληψη και τον έλεγχο πολυετών δεσμεύσεων ή δεσμεύσεων που συνεχίζουν στο επόμενο έτος<sup>7</sup>.

Η δεύτερη αρχή της ενότητας και της καθολικότητας, προβλέπει ότι όλα τα έσοδα και οι δαπάνες εγγράφονται και εμφανίζονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό. Στην πράξη δηλαδή, τα έσοδα και οι δαπάνες του προϋπολογισμού δεν δύνανται να πραγματοποιηθούν παρά μόνο αν αντιστοιχούν, όσον αφορά στην Κεντρική Διοίκηση και στα Ν.Π.Δ.Δ., σε Κωδικό Αριθμό Εσόδων ή Εξόδων του προϋπολογισμού τους, όσον αφορά στα Ν.Π.Ι.Δ., στον προϋπολογισμό τους και υπό τους λογαριασμούς λογιστικής τους (αρχή της ενότητας). Επίσης, καμία δαπάνη δεν δύναται να αναληφθεί ή και να πραγματοποιηθεί, αν υπερβαίνει, για μεν την Κεντρική Διοίκηση

---

<sup>7</sup> Αναλυτικότερα, βλ. άρθρο 49 Ν.4270/14.

και τα Ν.Π.Δ.Δ. τις εγκεκριμένες πιστώσεις, για δε τα Ν.Π.Ι.Δ. τον προϋπολογισμό τους<sup>8</sup>.

Κατά τη σύνταξη του προϋπολογισμού τους οι Δήμοι, ως φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, οφείλουν να τηρούν, μεταξύ άλλων, τις γενικές αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 33 καθώς και τις γενικές αρχές κατάρτισης του Προϋπολογισμού<sup>9</sup>.

### 1.2.2 Εκτέλεση Προϋπολογισμού

Για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, όπως ήδη αναφέρθηκε, γίνεται διαχωρισμών των χρηματικών πόρων σε έξοδα και έσοδα. Η πραγματοποίηση των δημόσιων δαπανών γίνεται (εξόδων) με την εξής διαδικασία (Γεωργακόπουλος, 2012):

1. Ανάλυση Υποχρέωσης
2. Εκκαθάριση της δαπάνης
3. Εντολή Πληρωμής
4. Πληρωμή

Αρχικά, η ανάληψη υποχρέωσης αποτελεί μια διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωσή του δημόσιου ή των λοιπών φορέων της γενικής κυβέρνησης έναντι τρίτων<sup>10</sup>. Πριν από κάθε ενέργεια για την εκτέλεση της οποιαδήποτε δαπάνης του δημοσίου και των λοιπών φορέων της γενικής κυβέρνησης, απαιτείται σχετική απόφαση ανάληψης υποχρέωσης του αρμόδιου διατάκτη, με την οποία δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση<sup>11</sup>. Με άλλα λόγια η ανάληψη υποχρέωσης είναι η διοικητική πράξη με την οποία αποφασίζεται -εγκρίνεται η πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης και διατίθεται δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση για την πληρωμή της (Θεοδώρου, 2013, σ. 162).

Η εκκαθάριση της δαπάνης αφορά τον έλεγχο την νομιμότητας κανονικότητας και της πληρότητας των δικαιολογητικών. Τίτλος πληρωμής είναι το Χρηματικό Ένταλμα ή άλλο παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται από το αρμόδιο όργανο/α της οικονομικής υπηρεσίας, για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του

<sup>8</sup>Βλ. σχετικά με την αρχή της καθολικότητας-άρθρο 49Ν.4270/14.

<sup>9</sup>βλ. αρ. 33 και 49 του ν. 4270/2014. και Ελ.Συν.Κλιμ.Τμ.7 Πράξη 82/2016.

<sup>10</sup>βλ. αρ. 66 παρ. 1 Ν 4270/2014 άρθρο 1 [παρ. 1 ΠΔ 113/2010]

<sup>11</sup>βλ. δημοσιονομική δέσμευση- άρθρο 66 παρ. 1 Ν 4270/2014, άρθρο 2 παρ. 2 ΠΔ 113/2010.

φορέα σε βάρος των πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού<sup>12</sup>. Εφόσον ολοκληρωθούν τα παραπάνω βήματα η δαπάνη είναι έτοιμη να πληρωθεί και να πιστωθούν τα ταμειακά διαθέσιμα.

Σε ότι αφορά τα δημόσια έσοδα διευκρινίζεται ότι είναι τα χρηματικά ποσά, τα οποία περιέχονται στο κράτος κατ'επιταγή νόμου ή σε εκτέλεση συμβάσεως, δικαστικής αποφάσεως ή από άλλη αιτία. Έσοδα του προϋπολογισμού είναι τα ποσά που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο Προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται, όπως επίσης και τα έσοδα του προηγούμενου έτους που δεν έχουν εισπραχθεί (Σολδάτος, 2001, σ. 45). Επομένως η διαδικασία είσπραξης ενός εσόδου από έναν δημόσιο φορέα προβλέπει πρώτα την βεβαίωση του ως έσοδο και έπειτα την χρέωση των ταμειακών διαθεσίμων.

### **1.2.3 Έλεγχος των δημόσιων δαπανών**

Ο έλεγχος είναι η διαδικασία μέσω της οποίας ερευνάται, εάν οι πληροφορίες που παρέχει το σύστημα ή ο φορέας είναι αξιόπιστες, βάσει αρχών, κανόνων και ενεργειών ή διαδικασιών. Είναι απαραίτητος πρώτον διότι εξυπηρετεί την ανάγκη της συνετής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και της επιδίωξης της αρχής της οικονομικότητας των διοικητικών ενεργειών. Επιπλέον, αποτελεί ένα μέσο συγκράτησης της Διοίκησης από τυχόν ατασθαλίες ή αυθαιρεσίες ενώ παράλληλα είναι και μέσο προάσπισης των ατομικών και πολιτικών ελευθεριών των πολιτών απέναντι σε ενδεχόμενες καταχρήσεις της εκτελεστικής εξουσίας.

Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών έχει μεγάλη σημασία, γιατί αποβλέπει στη διασφάλιση της σύννομης διάθεσης και διαχείρισης του δημοσίου πλούτου. Εντασσόμενος δε στο πλέγμα του ελέγχου της νομιμότητας των ενεργειών των οργάνων του κράτους, αποτελεί βασικό γνώρισμα της δημοκρατίας, επειδή αποτελεί φραγμό στην κατάχρηση της εξουσίας. Βέβαια τα ελεγκτικά όργανα κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους πρέπει να λειτουργούν με σύνεση, σωφροσύνη μετριοπάθεια και κατανόηση, ώστε να μην μπερδεύονται στα πόδια του διατάκτη και με ενδεχόμενες υπερβολές τους αποτελούν ανασταλτικό παράγοντα στην αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας.

---

<sup>12</sup>βλ. άρθρο 92 Ν. 4270/2014 και άρθρο 77 Ν.4446/2016



### 1.3.Ισολογισμός και Απολογισμός

Ισολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται η κατάσταση των λογαριασμών τόσο του Προϋπολογισμού, όσο και των άλλων λογαριασμών, που έχουν σχέση με την χρηματική διαχείριση του Δημοσίου και το Δημόσιο χρέος. Επομένως για να κατανοήσουμε καλύτερα την οικονομική κατάσταση του δημόσιου τομέα, δεν αρκεί να αντικατοπτρίζουμε μόνο τον προϋπολογισμό των εσόδων και των δαπανών και το ύψος του χρέους. Η κυβέρνηση πρέπει να υπολογίσει τα πάντα και να αποκαλύψει όλα τα στοιχεία. Ο πλούτος του δημόσιου τομέα αντικατοπτρίζεται κυρίως στον ισολογισμό της και οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής<sup>13</sup>:

- ✓ Ο Απολογισμός
- ✓ Ο Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης)
- ✓ Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης
- ✓ Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών και
- ✓ Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Ο απολογισμός, σύμφωνα με το άρθρο 163 παρ.1 ΝΔΛ, είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζονται τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού κάθε οικονομικού έτους, καθώς και οι υπερβάσεις πιστώσεων που σημειώθηκαν κατά το ίδιο έτος. Ο απολογισμός δεν αποτελεί νόμο υπό την στενή έννοια του όρου, δηλαδή μια κανονιστική διοικητική πράξη, αλλά φέρει όλες τις υποχρεώσεις προς τους υπαγόμενους σε αυτόν, για την τήρηση του περιεχομένου. Η σχέση του απολογισμού με τον προϋπολογισμό του κράτους είναι στενή, αφού ο πρώτος διέπεται από τις αρχές που διέπουν τον δεύτερο. Ο προϋπολογισμός αναφέρεται στο μέλλον, έχει, δηλαδή, υποθετικό ή εικαστικό χαρακτήρα, ο απολογισμός αναφέρεται στο παρελθόν, έχει, δηλαδή, πραγματικό χαρακτήρα.

---

<sup>13</sup>βλ. άρθρο 166 παρ.1 Ν. 4270/2014 περί Δημοσίου Λογιστικού

## Κεφάλαιο 2. Βιβλιογραφική ανασκόπηση.

Παραδοσιακά, η δημόσια λογιστική είναι λογιστική σε μετρητά, που εφευρέθηκε πριν από 250 χρόνια στην Αυστρία και εφαρμόστηκε για πρώτη φορά στην Αυστρία, το Βέλγιο, τη Φινλανδία και τη Γερμανία (Lüder, 2002; OECD, 2004). Αυτό το σύστημα δεν καταγράφει κάποια οικονομικά γεγονότα και, ως εκ τούτου, δεν παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση του χρέους και των περιουσιακών στοιχείων του κράτους (Lüder&Jones, 2003). Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια, η ανάπτυξη της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και των γενικών λογαριασμών, εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο της «Νέας Δημόσιας Διαχείρισης» κι έχει παρατηρηθεί σε πολλές χώρες, μεταξύ των οποίων την ΕΕ. Τα IPSAS αποτελούν μια ευκαιρία εκσυγχρονισμού του δημόσιου τομέα και η εφαρμογή τους αποτελεί σημαντική πρόκληση για την επιτυχία αυτής της μεταρρύθμισης, ιδιαίτερα στην Ευρώπη.

Η εφαρμογή της Διπλογραφίας στο ελληνικό δημόσιο εφαρμόζεται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2000 με βάση το ΠΔ 315/99, υπάρχουν αρκετοί φορείς όμως που χρησιμοποιούν ακόμα την απλογραφική μέθοδο. Με το ΠΔ 54/2018 είναι απαραίτητη πλέον η εφαρμογή των ΔΛΠ στο δημόσιο ενώ το ΠΔ 54/2018 βασίζεται σε σημαντικό βαθμό στα IPSAS. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) περιγράφονται ως ένας τρόπος εκσυγχρονισμού της κρατικής λογιστικής και πολλές χώρες έχουν εργαστεί επισταμένα για να υιοθετήσουν αυτά τα πρότυπα (WorldHealthOrganization, 2012). Στο πλαίσιο αυτό έχουν ανακύψει σημαντικά οφέλη και προκλήσεις προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης και της εναρμόνισης των IPSAS με τα εθνικά πρότυπα, τα οποία είναι ιδιαίτερος σημαντικό να παρουσιαστούν στην παρούσα μελέτη.

Στο παρόν κεφάλαιο θα συζητηθεί το πλαίσιο της υιοθέτησης, της εναρμόνισης και των ωφελειών των IPSAS με τα εθνικά πρότυπα, σε παγκόσμια βάση. Μέσα από την ανασκόπηση της υπάρχουσας επιστημονικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας θα συζητηθούν όλες οι ανωτέρω πτυχές των IPSAS.

## **2.1. Η υιοθέτηση, τα οφέλη και η εναρμόνιση των IPSAS με τα εθνικά πρότυπα διάφορων χωρών**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) αποτελούν ένα λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα κι έχουν αναπτυχθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου τομέα (IPSASB), το οποίο είναι όργανο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Δημιουργήθηκαν στη βάση της κατανόησης ότι η διαχείριση του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τα πληροφοριακά συστήματα. Αποτελούν τα μοναδικά κοινώς αποδεκτά Πρότυπα και βασίζονται κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Αναφοράς, τα οποία έχουν προσαρμοστεί για να ανταποκρίνονται στις ανάγκες του δημόσιου τομέα. Εν γένει, αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς των οικονομικών οντοτήτων του δημόσιου τομέα που με τη σειρά τους συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα, τη διαφάνεια και λογοδοσία στον δημόσιο τομέα (Chytis, Georgopoulos, & Tasios, 2020).

Η υιοθέτηση του IPSAS προσφέρει τη δυνατότητα αποτελεσματικής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, με πολλαπλά οφέλη. Αυτά τα οφέλη περιλαμβάνουν αυστηρότερο δημοσιονομικό έλεγχο, διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις, τη λογοδοσία στη διακυβέρνηση, τη μέτρηση και την παρακολούθηση της απόδοσης και την αποφυγή αποφάσεων που θα έχουν αρνητικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα χρήσης των κεφαλαίων (Ball, 2015).

Σε παγκόσμιο επίπεδο, πολλές χώρες και διεθνείς οργανισμοί το έχουν ήδη εγκρίνει ή υιοθετούν τα IPSAS, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση και το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο Οργανισμός Βορειοατλαντικής Συνθήκης (NATO), ο Οργανισμός για Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), η Παγκόσμια Τράπεζα και τα Ηνωμένα Έθνη (ΟΗΕ). Δεδομένου ότι τα IPSAS είναι η διεθνής προσαρμογή του Αγγλοαμερικανικού Μοντέλου Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα, εκ των πραγμάτων τα IPSAS υιοθετούνται από τις Ηνωμένες Πολιτείες (ΗΠΑ), την Αυστραλία, τον Καναδά, τη Νέα Ζηλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτές οι χώρες, παρά τις

διάφορες παραλλαγές, εφαρμόζουν τη λογιστική δεδουλευμένων σύμφωνα με το τα πρότυπα (Toudasetal., 2013).

Στις αναπτυσσόμενες χώρες, η υιοθέτηση του IPSAS συνδέεται με την προσπάθεια των χωρών να εφαρμόσουν μια πιο ανεξάρτητη λογιστική μέθοδο, που θα διασφαλίζει τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα στη μελέτη των Adhikari και Mellemvick (2010) διαπιστώθηκε ότι η πλειοψηφία των χωρών της Νότιας Ασίας υιοθέτησε πρότυπα για την επίτευξη λογιστικής ανεξαρτησίας. Παρατήρησαν επίσης ότι οι χώρες αυτές στοχεύουν στην προσαρμογή και όχι στην πλήρη υιοθέτηση των προτύπων. Ωστόσο με βάση τα αποτελέσματα της εν λόγω μελέτης η πρόοδος προς την εφαρμογή των IPSAS στις αναπτυσσόμενες χώρες παραμένουν πιο αργές από το επιθυμητό λόγω ειδικών και σύνθετων προκλήσεων, που ουσιαστικά παρεμποδίζουν την πρόοδο (Adhikari & Mellemvick, 2010).

Οι προκλήσεις αυτές συνδέονται κατά βάση με την πολιτική βούληση, τις νομικές αλλαγές και την έλλειψη πόρων (Zhuquan & Javed, 2018). Στην Ευρώπη, πολλές χώρες αποφάσισαν να υιοθετήσουν τα IPSAS και το έκαναν εξ αρχής σε επίπεδο πλήρους εφαρμογής. Χώρες όπως η Ολλανδία, η Γαλλία, η Ελβετία, η Σουηδία, η Φινλανδία, η Αυστρία, η Ιταλία, η Ρουμανία και η Ρωσία έχουν υιοθετήσει τα IPSAS, ενώ αναπτυσσόμενες χώρες όπως η Εσθονία, η Λετονία, η Λιθουανία και η Μάλτα τα έχει επίσης υιοθετήσει ή βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο προς την κατεύθυνση της υιοθέτησής τους.

Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Υγείας, ξεκίνησε να εφαρμόζει το IPSAS το 2006 και το 2013 προχώρησε σε μία αναλυτική έκθεση σχετικά με τα οφέλη υιοθέτησης των IPSAS. Ένα σημαντικό βήμα ήταν η εισαγωγή της δεδουλευμένης βάσης στην λογιστική και η αποφυγή των δαπανηρών τροποποιήσεων του συστήματος. Ο ΠΟΥ πέτυχε μερική συμμόρφωση στα IPSAS έως το 2010 και προχώρησε στην πλήρη εφαρμογή τους όταν υιοθετήθηκαν από όλα τα περιφερειακά γραφεία του ΠΟΥ. Το 2012, οι Οικονομικές Καταστάσεις συμμορφώθηκαν πλήρως με το IPSAS. Ο ΠΟΥ χρησιμοποίησε το υπάρχον προσωπικό του για την εφαρμογή του IPSAS και δεν προχώρησε στην πρόσληψη εξειδικευμένης ομάδα που θα αποχωρούσε από τον ΠΟΥ μετά την εφαρμογή των IPSAS. Η χρήση του υπάρχοντος προσωπικού διασφάλισε ότι οι πληροφορίες και οι γνώσεις για τα IPSAS είναι πλήρως ενσωματωμένες στις

οικονομικές και λογιστικές ομάδες του ΠΟΥ. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω βημάτων, το κόστος εφαρμογής του IPSAS στον ΠΟΥ ήταν περιορισμένο σε US \$ 500.000. Η έκθεση αναφέρει ότι τα οφέλη για τον ΠΟΥ ως αποτέλεσμα της υιοθέτησης του IPSAS είναι πολλά. Τα IPSAS βελτιώνουν την συγκρισιμότητα, εναρμόνιση, διαφάνεια και λογοδοσία στις χρηματοοικονομικές αναφορές των οργανώσεων. Επιπλέον, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα απαιτούν να παρέχονται και να αποκαλύπτονται περισσότερες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις ενός οργανισμού. Αυτό οδηγεί σε καλύτερη διαθεσιμότητα πληροφοριών, διαφάνεια για τη λήψη αποφάσεων και ενισχυμένη οικονομική διαχείριση και διαχείριση πόρων (WorldHealthOrganization, 2012).

Οι Roje, Vašiček και Vašiček (2010) διερεύνησαν την καταλληλότητα του υπάρχοντος τροποποιημένου λογιστικού δεδουλευμένου και χρηματοοικονομικού συστήματος αναφοράς στον τομέα της δημόσιας υγείας της Κροατίας. Αναφέρουν ότι ενώ υπάρχει έντονη διαμάχη στη βιβλιογραφία με το εάν οι λογιστικές τεχνικές διαχείρισης που εφαρμόζονται στο ιδιωτικό τομέα είναι κατάλληλες να εισαχθούν και στο δημόσιο λαμβάνοντάς υπόψη τον συγκεκριμένο μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του τομέα της γενικής κυβέρνησης, παρατηρείται σε πολλές χώρες η υιοθέτηση των IPSAS η μετάβαση δηλαδή στη δεδουλευμένη βάση. Σε αγγλοσαξονικές χώρες το δίκαιο και τα δημοσιονομικά συστήματα δεν ήταν τόσο ισχυρά όσο στις χώρες της Ηπειρωτικής Ευρώπης ως εκ τούτου ήταν πιο εύκολο να αλλαχτεί το λογιστικό σύστημα και να εισαχθεί η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Η μελέτη τους ασχολείται και εξετάζει τις αλλαγές και την πρόοδο που έχει σημειωθεί σε μια σειρά από μεταβατικές χώρες όπως η Σλοβενία, Κροατία και Βοζνία- Ερζεγοβίνη. Οι χώρες αυτές είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρουσες διότι οι νομικές ρυθμίσεις και οι έννοιες έχουν μεγαλύτερη επιρροή στον δημόσιο τομέα συγκριτικά με τις αγγλοσαξονικές χώρες.

Επιπλέον υπάρχει μια ισχυρή σύνδεση ανάμεσα στον προϋπολογισμό και την λογιστική στις Ηπειρωτικές χώρες λόγω του γεγονότος ότι ο προϋπολογισμός εστιάζει αρκετά στην οικονομική ανάπτυξη. Η εστίαση στα μετρητά μαζί με την ισχυρή νομική παράδοση δίνει την δυνατότητα να καταλάβουμε γιατί οι μεταβατικές χώρες αρνούνταν μέχρι στιγμής να αλλάξουν την ταμειακή τους βάση σε δεδουλευμένη. Καταλήγουν ότι οι μεταβατικές χώρες έχουν καταβάλει προσπάθειες

για να παρακολουθήσουν τις διεθνείς εξελίξεις σχετικά με την δημόσια λογιστική και την μετάβασή της δεδουλευμένη βάση και στην συνεπή εφαρμογή των IPSAS, ωστόσο απαιτείται περαιτέρω ανάπτυξη του εθνικού λογιστικού συστήματος για να επιτρέψει στις μεταβατικές χώρες να συνδεθούν με τις διεθνείς μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα. Η δυναμική του μετασχηματισμού εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη, υπάρχουν κίνδυνοι από την μετάβαση της ταμειακής σε δεδουλευμένη, παρόλο που μια τέτοια αλλαγή θεωρείται κυρία προτεραιότητα, το κόστος και τα οφέλη της αλλαγής δεν είναι απαραίτητα καλά κατανοητά στις χώρες που βρίσκονται σε μετάβαση (Vasicek&Roje, 2010).

Οι Bellanca και Vandernoot (2013) μελέτησαν τις λογιστικές μεταρρυθμίσεις σε διάφορες Βέλγικες δημόσιες οντότητες και την συμμόρφωση τους με τα IPSAS και συγκεκριμένα με τα IPSAS 1, 6 και 22. Παραθέτουν ότι η εφαρμογή της διπλογραφίας από το 2003 κάνει έμμεσα αναφορά στα IPSAS, δεδομένου ότι η έννοια της γενικής λογιστικής συνδέεται με αυτά τα πρότυπα. Συμπερασματικά αναφέρουν ότι ενώ έχουν γίνει προσπάθειες για την υιοθέτηση τους υπάρχει κενό μεταξύ των εθνικών προτύπων και των IPSAS που δυσκολεύουν αυτήν την προσπάθεια εναρμόνισης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (Bellanca&Julien, 2013).

Οι Cîrstea, Nistor και Tudor (2017) ανέλυσαν, μέσω μιας λεπτομερούς πυραμιδικής ανάλυσης, την πρόθεση των Διεθνών Προτύπων της Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα να ανταποκρίνονται καλύτερα στα χαρακτηριστικά του δημόσιου τομέα. Τα κύρια αποτελέσματα της μελέτης βρίσκονται στον συνδυασμό της ανάλυσης περιεχομένου με τις μαθηματικές και στατιστικές μεθόδους, προκειμένου να αξιολογηθεί η συσχέτιση των IPSAS με τα ΔΛΠ (IFRS), αλλά και οι επιρροές στην τελική έκδοση του IPSAS 35. Η προετοιμασία, παρουσίαση και χρήση ενοποιημένων οικονομικών εκθέσεων μπορεί να καλύψει τις ανάγκες των χρηστών για ευθύνη, εσωτερική και εξωτερική. Η ερευνά τους επικεντρώνεται στη συνολική εικόνα της σχέσης μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών προτύπων λογιστικής ενοποίησης. Τα αποτελέσματά της ερευνάς ήταν ότι τα πρότυπα του δημόσιου τομέα βασίστηκαν στα πρότυπα του ιδιωτικού τομέα. ωστόσο, μετά τις αλλαγές στον ιδιωτικό τομέα, τα πρότυπα έχουν απομακρυνθεί το ένα από το άλλο. Λόγω της ιδιαιτερότητας τους δημοσίου τομέα τα ΔΛΠ δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν χωρίς κάποιες αλλαγές. Οι μελετητές αναλύουν συγκεκριμένα το IPSAS 35 το οποίο ήρθε να αντικαταστήσει

το IPSAS 6, όπου αναφέρει τις προδιαγραφές των απαιτήσεων για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενός δημόσιου φορέα που χρησιμοποιεί τη δεδουλευμένη λογιστική βάση. Μολονότι, το IPSAS 6 βασίζεται στο ΔΛΠ 27, επιτρέπει τη σύνταξη χωριστών οικονομικών καταστάσεων το IPSAS 35 δεν επιτρέπει πλέον την εξαίρεση από την ενοποίηση για τις προσωρινά ελεγχόμενες οντότητες. Τέλος καταλήγουν ότι τα χαρακτηριστικά του ιδιωτικού τομέα οδηγούν αρκετές φορές σε σύγχυση στην προσέγγιση της ερμηνείας των IPSAS (Cirstea, Nistor, & Tudor, 2013).

Οι Montesinos, Dasi, & Brusca (2019) συνέκριναν την οικονομική βιωσιμότητα των κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και την πρόκληση της εναρμόνισης των IPSAS με την εθνική λογιστική. Η μέτρηση, η διαχείριση και ο έλεγχός της βιωσιμότητας αποτελούν πρόκληση για τις δημόσιες διοικήσεις σε όλο τον κόσμο. Με την κρίση, οι δημόσιες διοικήσεις χρειάστηκε να αυξήσουν τις υπηρεσίες που παρείχαν, ενώ αντιμετώπισαν μειώσεις εσόδων και πιέσεις που οδήγησαν σε οικονομικές δυσκολίες. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), η εισαγωγή του ενιαίου νομίσματος είχε σημαντικές επιπτώσεις στη δημοσιονομική πολιτική των χωρών μελών και απαιτούσε την εφαρμογή μηχανισμών παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών και της νομισματικής σταθερότητας.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχουν δυο διαφοροποιημένα υποσυστήματα το ένα αφορά τη χρηματοοικονομικής αναφορά, η οποία είναι βασισμένη στις περισσότερες περιπτώσεις σε δεδουλευμένη βάση και επεξεργασμένη σύμφωνα με τα εθνικά πρότυπα των χωρών μελών. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως η Πορτογαλία ή η Ισπανία, υπήρξαν εθνικά πρότυπα προσαρμοσμένα στα IPSAS αλλά ζητήματα δημοσιονομικής αναφοράς μικροοικονομικής φύσης, ακολουθούσαν την ταμειακή βάση. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα άλλες χώρες να μετρούν την βιωσιμότητα τους με βάση τα εθνικά πρότυπα που κυρίως βασίζονται στη ταμειακή βάση και άλλες να χρησιμοποιούν την δεδουλευμένη βάση προσθέτοντας μια επιπλέον δυσκολία στη σύγκριση της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής διαχείρισης στα διάφορα κράτη.

Επιπλέον οι διαφορές μεταξύ των χωρών μπορούν να δημιουργήσουν προβλήματα στη διαδικασία λήψης των μέτρων και ακόμη και στην ποιότητα των δεδομένων, τα οποία μπορούν να αμφισβητήσουν τη συγκρισιμότητα των δημοσιονομικών και

χρηματοοικονομικών δεικτών. Αυτό προκάλεσε μια συζήτηση σχετικά με την ευκολία της λογιστικής εναρμόνισης στην ΕΕ. Προς το παρόν, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εργάζεται για την ανάπτυξη του EPSAS, τα οποία αναμένεται να γίνουν ένα χρήσιμο εργαλείο για τη σύγκριση των οικονομικών πληροφοριών. Ο στόχος πρόκειται για την ανάπτυξη του EPSAS βάσει του IPSAS. Η λογιστική ωριμότητα δηλαδή ο βαθμός συμμόρφωσης των λογιστικών κανόνων της κυβέρνησης με δείκτη αναφοράς που βασίζεται στα IPSAS δεν επηρεάζει τη σημασία ή τη σπουδαιότητα των προσαρμογών μεταξύ δημοσιονομικών πληροφοριών και εθνικών προτύπων έτσι η συμμόρφωση του IPSAS δεν διευκολύνει τη συμφιλίωση μεταξύ των δημοσιονομικών συστημάτων και των εθνικών προτύπων.

Κατά συνέπεια, τουλάχιστον εκ των προτέρων, φαίνεται ότι τα EPSAS δεν θα λύσουν τα προβλήματα της συγκρισιμότητας και της ποιότητας των δεδομένων των εθνικών προτύπων. Για το σκοπό αυτό απαιτούνται ορισμένες πρόσθετες ενέργειες. Παραθέτουν ότι μια επιλογή θα ήταν η χρήση του EPSAS ως αφετηρία για την κατάρτιση εθνικών προτύπων και στατιστικών δημοσίων οικονομικών. Σε αυτήν την περίπτωση, οι λογαριασμοί του συνόλου της κυβέρνησης θα καταρτίζονται σύμφωνα με την EPSAS και θα θεωρούνται ως αναφορά για τα εθνικά πρότυπα. Μια άλλη δυνατότητα είναι η ομογενοποίηση των δημοσιονομικών αναφορών, η οποία αποτελεί, προς το παρόν, τη βάση για τα εθνικά πρότυπα.

Η ενσωμάτωση των υποσυστημάτων στο ίδιο πληροφοριακό σύστημα, με τη συμφιλίωση των διαφορών μεταξύ τους, θα είναι επίσης χρήσιμα για τον σκοπό αυτό. Συνεχίζουν λέγοντας ότι με ένα εναρμονισμένο λογιστικό πλαίσιο, οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την απόκτηση δεικτών δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής βιωσιμότητας θα είναι συγκρίσιμες, και ως εκ τούτου, ακόμη και οι οικονομικοί δείκτες θα είναι πιο συγκρίσιμοι. Συνοψίζοντας, συμπεραίνουν ότι, παρά τον υψηλό βαθμό τυποποίησης για την προετοιμασία των εθνικών προτύπων στην Ευρώπη, η χρήση δημοσιονομικών αναφορών ως πηγή δεδομένων αμφισβητεί τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη διακρατική συγκρισιμότητα των δεικτών οικονομικής βιωσιμότητας.

Η βελτίωση αυτής της κατάστασης απαιτεί όχι μόνο κοινά πρότυπα για τις δημόσιες διοικήσεις αλλά και ένα συγκεντρωτικό σύστημα που μπορεί να παράγει όλους τους τύπους αναφορών και για όλους τους χρήστες και τους ενδιαφερόμενους. Αυτό θα



αυξήσει τη συγκρισιμότητα των δεικτών οικονομικής βιωσιμότητας (Montesinos, Dasi, & Brusca, 2019).

## **2.2. Η υιοθέτηση, τα οφέλη και η εναρμόνιση των IPSAS με τα εθνικά πρότυπα στην Ελλάδα**

Η Ελλάδα βρίσκεται σε πολύ πρώιμο στάδιο όσον αφορά την υιοθέτηση των IPSAS. Τον Μάιο του 2015, ο αναπληρωτής υπουργός Οικονομικών μίλησε για την ανάγκη υιοθέτησης των IPSAS στο δημόσιο τομέα αλλά μέχρι σήμερα, οι φορείς του δημόσιου τομέα υιοθετούν διαφορετικά λογιστικά πρότυπα (Chytis, Georgopoulos, & Tasios, 2020). Σύμφωνα με την IFAC υπήρξε πρόοδος στην υιοθέτηση του IPSAS κατά το 2019 και πιο συγκεκριμένα, το 52% των οργανισμών υιοθέτησε εν μέρει ορισμένα IPSAS, παρά το διαφορετικό τρόπο προσέγγισης λόγω του οικονομικού και εθνικού πλαισίου λειτουργίας του δημόσιου τομέα. Πολλοί φορείς επέλεξαν μια σταδιακή διαδικασία προσαρμογής των IPSAS βάσει δεδουλευμένων, ενώ άλλοι υιοθέτησαν τα IPSAS μόνο για οντότητες της κεντρικής κυβέρνησης (IFAC, 2019)

Η Εθνική Εποπτική Αρχή του Ελεγκτικού λογιστικού Επαγγέλματος (2013) σύμφωνα με Δελτίο Τύπου που εξέδωσε σχετικά με την εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα, κατέληξε στα βασικά οφέλη που αναμένεται να προκύψουν, τα οποία είναι (Hellenic Accounting and Auditing Standards Board, 2013):

- Η βελτίωση της αξιοπιστίας, της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα, εμφανίζοντας όλες τις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί.
- Η διασφάλιση της λογιστικής ανεξαρτησίας των λογιστικών περιόδων.
- Η παροχή καλύτερης πληροφόρησης σχετικά με την κατανομή και τη διαχείριση των δημόσιων πόρων.
- Η μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης.
- Η καλύτερη απεικόνιση των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων των δημόσιων φορέων με την αναγνώρισή της δίκαιης αξίας τους.
- Η ορθολογική οικονομική διαχείριση μέσα από τη συσχέτιση του εισοδήματος και των δαπανών, με τη χρήση σύγχρονων λογιστικών εργαλείων.
- Η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων με τις οικονομικές καταστάσεις του ιδιωτικού τομέα.

- Η βελτίωση της διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και της διαχείρισης μετρητών.
- Η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών και των αγορών.
- Η αύξηση της αξιοπιστίας των αξιολογήσεων των οίκων αξιολόγησης και των υπόλοιπων χρηστών των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων.
- Η διευκόλυνση της μελλοντικής λογιστικής ενοποίησης των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων με εταιρείες του δημόσιου τομέα που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ.
- Η μείωση του αντίκτυπου των πολιτικών αποφάσεων στην απεικόνιση των λογιστικών καταστάσεων.

Καθίσταται αντιληπτό από τα παραπάνω οφέλη που αφορούν αποκλειστικά την περίπτωση της Ελλάδας, ότι η υιοθέτηση των IPSAS αποτελεί σημαντική ευκαιρία εκσυγχρονισμού του οικονομικού συστήματος της χώρας. Υπογραμμίζεται επίσης ότι η γνώση τόσο της οικονομικής θέσης μιας οντότητας όσο και των οικονομικών της επιπτώσεων βοηθά τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να προβαίνουν σε καλύτερες οικονομικές κρίσεις για την οντότητα και τις δραστηριότητές της. Αυτό συμβάλλει επίσης στην προσέλκυση επενδύσεων του δημόσιου τομέα που δυνητικά δημιουργούν οφέλη για τους ευρύτερη οικονομία όσον αφορά την απασχόληση, την ευημερία και την κοινωνική βελτίωση (ACCA, 2017).

Οι Toudas, Routos & Balios (2013) αναφέρουν ότι τα λογιστικά πρότυπα του Δημοσίου Τομέα είναι παρόμοια με τον εννοιολογικό σχεδιασμό ενός κτιρίου. Το σύστημα είναι σχεδιασμένο και δοκιμασμένο με συγκεκριμένους νόμους, κώδικες και αρχές όπου η ασφάλεια είναι διασφαλισμένη, εξασφαλίζεται η χρηματοδότηση, η έγκριση και η εργασία επαναλαμβάνεται όσες φορές κριθεί απαραίτητη. Στην μελέτη τους αναφέρουν ότι τα κύρια οφέλη από την υιοθέτηση των IPSAS είναι η αυξημένη διαφάνεια που παρέχουν, η διαφάνεια αποσκοπεί να σταματά πράξεις στη δημόσια διοίκηση, όπου οι συντελεστές τους θέλουν να μη γίνονται γνωστές. Σ' αυτές περιλαμβάνονται οι πράξεις διαφθοράς και διαπλοκής, και όχι μόνο. Παρέχεται καλύτερη κατανόηση των οικονομικών επιδόσεων του εκάστοτε φορέα, υπάρχει μεγαλύτερη λογοδοσία για τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων σχετικά με την χρήση των πόρων και την βελτίωση των οικονομικών πληροφοριών για τη στήριξη

διακυβέρνησης, της διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων και της λήψης αποφάσεων (Toudas, Routos, & Balios, 2013).

Προβληματίζονται με το γεγονός ότι το Διοικητικό Συμβούλιο των IPSAS απέδειξε μια αμφισβητήσιμη στάση σχετικά με το ζήτημα της ταμειακής βάσης έναντι της δεδουλευμένης λογιστικής χωρίς να διευκρινίζει τη μεταξύ τους σχέση. Όσον αφορά τη δέσμευσή του για δεδουλευμένο, το συμβούλιο IPSAS έχει στείλει μπερδεμένα μηνύματα. Προφανώς ευνοεί τη δεδουλευμένη βάση, εκδίδει όλα τα πρότυπά της σε αυτή τη βάση, εκτός από ένα ολοκληρωμένο πρότυπο μετρητών. Αυτό το πρότυπο είναι δικαιολογημένο βάσει του χρόνου και της προσπάθειας που απαιτείται για τη μετάβαση ορισμένων κυβερνήσεων σε δεδουλευμένα. Το μεικτό σήμα σχετικά με τις δεδουλευμένες ενδέχεται να χρειαστεί να διευκρινιστεί διαφοροποιώντας τρία πλαίσια για τις δεδουλευμένες: η δεδουλευμένη βάση αναγνώρισης εσόδων, η δεδουλευμένη λογιστική και οι δεδουλευμένες οικονομικές καταστάσεις. Το Διοικητικό Συμβούλιο IPSAS δεν έχει καθορίσει μια σαφή εναλλακτική λύση έναντι της πλήρους δεδουλευμένης αναγνώρισης εσόδων στις επιχειρήσεις.

Επιπρόσθετα παραθέτουν ότι η μετάβαση στη δεδουλευμένη λογιστική περιλαμβάνει τρεις φάσεις: την αναγνώριση των απαιτήσεων της κυβέρνησης από φορολογία και άλλες συναλλαγές χωρίς ανταλλαγή, την ικανότητα του λογιστικού συστήματος να συλλαμβάνει ένα μεγαλύτερο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τη σύνταξη των δεδουλευμένων οικονομικών καταστάσεων. Τονίζουν ότι τα IPSAS είναι μια επιχειρηματική επιχείρηση από πολλές απόψεις. Αρχικά, σκοπεύουν να υπερβούν τις εθνικές δικαιοδοσίες, αγνοώντας ή παραβλέποντας την εθνική πολυμορφία σε πολιτικούς, πολιτιστικούς, παραδοσιακούς, νομικούς και οικονομικούς τομείς. Επιπλέον, τα IPSAS ανυψώνουν τον επαγγελματικό δεσποτισμό πάνω από την κυβερνητική εξουσία αναμένοντας ότι το αγγλοαμερικανικό μοντέλο κυβερνητικής λογιστικής θα έχει παγκόσμια απήχηση. Υπάρχουν όμως σημαντικά ζητήματα που περιμένουν λύση. Ακόμη υπάρχει έλλειψη εννοιολογικών προκλήσεων, σε ορισμένα θεμιτά θεσμικά καθώς και ζητήματα σχετικά με τη δομή καθορισμού των προτύπων και την εποπτεία τους (Toudas, Routos, & Balios, 2013).

Μια ακόμα έρευνα για την Ελλάδα, που πραγματοποιήθηκε από τον Stamatiadi (2009) εξέτασε τις αντιλήψεις των λογιστικών και χρηματοοικονομικών υπαλλήλων

δημόσιων νοσοκομείων στην Ελλάδα σχετικά με την εφαρμογή των IPSAS από το Ελληνικό Εθνικό Σύστημα Υγείας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το ποσοστό υιοθεσίας ήταν ικανοποιητικό, χωρίς ωστόσο επαρκές ποσοστό υιοθέτησης λογιστικής βάσει δεδουλευμένων. Άλλες ερευνητικές μελέτες στην Ελλάδα εξέτασαν τον προϋπολογισμό του δημόσιου τομέα και τη διαδικασία ελέγχου (Λιάπης και Σπανός, 2009) και το ρόλο των λογιστικών προτύπων (Ελληνικά Κυβερνητικά Λογιστικά Πρότυπα και IPSAS) στην ιδιωτικοποίηση δημόσιων οργανισμών (Cohen et al., 2015). Συνολικά, όμως παρατηρείται ότι η έρευνα για την Ελλάδα σχετικά με τα IPSAS φαίνεται να είναι περιορισμένη, με την περίπτωση των ελληνικών δήμων να μην έχει ακόμη εξεταστεί επαρκώς (Chytis, Georgopoulos, & Tasios, 2020, σ. 174).

Όλοι οι ερευνητές τόσο για την Ελλάδα όσο και για τις υπόλοιπες χώρες που εξετάστηκαν, αναφέρουν τη σημαντικότητα της εφαρμογής των IPSAS ως ένα δυνατό και ισχυρό πλαίσιο κανόνων που βοηθούν στην καλύτερη δημοσιονομική διαχείριση. Δεν θα μπορούσαμε να παραβλέψουμε όμως το γεγονός ότι η πλήρη υιοθέτησή τους θα καθυστερήσει ακόμα, καθώς υπάρχουν αρκετά ζητήματα που πρέπει να επιλυθούν. Η μετάβασή από τα εθνικά στα ενιαία κοινά πρότυπα δεν θα γίνει από την μια μέρα στην άλλη και για τη μετάβαση αυτή, θα πρέπει να ληφθούν αρκετοί παράγοντες υπόψη που μετά βεβαιότητας διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Συνολικά σημειώνεται ο διαφορετικός βαθμός ετοιμότητας των χωρών να υιοθετήσουν τα IPSAS ενώ ο στόχος παραμένει κοινός. Η διαφάνεια, η λογοδοσία, ο έλεγχος, η συγκρισιμότητα και η καλύτερη δυνατή οικονομική και δημοσιονομική διαχείριση που υπόσχονται τα IPSAS είναι και τα κίνητρα για την υιοθέτησή τους.

### **Κεφάλαιο 3. Η ένταξη νέων μεθόδων λογιστικής απεικόνισης στο δημόσιο τομέα.**

Η αποτελεσματική λειτουργία του κράτους, απαιτεί τη συστηματική εναρμόνιση των ακολουθούμενων πρακτικών με τις προκλήσεις του σύγχρονου περιβάλλοντος. Οι δημόσιοι οργανισμοί ως μέρος του συνόλου έχουν επηρεαστεί τα τελευταία χρόνια από το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης που είναι αποτέλεσμα της ραγδαίας τεχνολογικής ανάπτυξης που οδηγεί στη διεθνοποίηση του εμπορίου και των συναλλαγών. Στο πλαίσιο αυτό, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) γίνεται ολοένα και περισσότερο αναγκαία σε παγκόσμιο επίπεδο δεδομένου ότι αποτελεί ένα εργαλείο που επιτρέπει την διεθνή εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τη συγκρισιμότητα των παρουσιαζόμενων στοιχείων. Ο Δημόσιος Τομέας θα πρέπει αναγκαία να ακολουθήσει αυτές τις μεταρρυθμίσεις οι οποίες θα προσφέρουν διαφάνεια, δυνατότητα ελέγχου και σύγκρισης της δημοσιονομικής πολιτικής (Κοέν & Καρατζήμας, 2020).

### **3.1 Διπλογραφικό Λογιστικό σύστημα και μέθοδοι Λογιστικής Απεικόνισης**

Η διαρκής εξέλιξη της οικονομίας και των κοινωνιών, σε συνδυασμό με τη ραγδαία τεχνολογική ανάπτυξη, αποτελούν τις βασικές αιτίες που απαιτείται διαρκής εκσυγχρονισμός των λειτουργιών του δημόσιου τομέα. Ιδίως σε ότι αφορά την Ελλάδα και την ΕΕ, παρατηρείται η συνεχής προσπάθεια των αρμόδιων οργάνων για τη δημιουργία ενός ενιαίου, αποτελεσματικού πλαισίου λειτουργίας του δημόσιου τομέα. Έτσι σε ένα περιβάλλον που διαρκώς μεταβάλλεται από οικονομικής, κοινωνικής και παραγωγικής σκοπιάς είναι αδύνατο, οι παραδοσιακές οργανωτικές μορφές δεν μπορούν να παραμείνουν αμετάβλητες και στάσιμες. Η συνεχώς αυξανόμενη ζήτηση για παροχή υπηρεσιών στους πολίτες οδηγεί αναπόφευκτα στην ανάγκη για πολιτικές αποκέντρωσης και απαιτούνται συνεχείς προσπάθειες για τη διαμόρφωση κατάλληλων μηχανισμών προετοιμασίας (Polzer, Grossi, & Reichard, 2020).

Ο εκάστοτε φορέας θα πρέπει να έχει την δυνατότητα και την ευχέρεια να ελέγχει με διακριτό τρόπο την σωστή τήρηση όλων των νομοθετικών διαδικασιών των οικονομικών λειτουργιών, αλλά και να ελέγχεται από το κράτος και τους πολίτες. Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει να εκσυγχρονιστεί το σύστημα λογιστικής που θα

καλύπτει την δημοσιονομική διαχείριση. Η λογιστική στους δημόσιους οργανισμούς για αρκετά χρόνια βασιζόταν σε καθαρά ταμειακή βάση, δηλαδή ο φορέας παρακολουθούσε μόνο τι εισέπραττε και τι πλήρωνε χάνοντας έτσι σημαντικές πληροφορίες οι οποίες απαιτούνται στη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων και την άσκηση αποτελεσματικής οικονομική και κοινωνικής πολιτικής από την πλευρά της διοίκησης. Η διπλογραφία έρχεται να δώσει λύση σε διαφορά προβλήματα που απορρέουν από την χρήση του απλογραφικού συστήματος.

Το διπλογραφικό σύστημα παρακολουθεί συστηματικά όλη την περιουσιακή συγκρότηση. Παρέχονται ορθά οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες, προς τα πολιτικά και διοικητικά όργανα για την αποτελεσματική διοίκησης. Με την παρακολούθηση των απαιτήσεων σε δεδουλευμένη βάση γίνεται απλούστερος ο έλεγχος τους. Οι οικονομικές υπηρεσίες μπορούν να οργανώσουν καλύτερα τα έξοδα τους να προχωρήσουν σε αύξηση των εσόδων και η διοίκηση έχοντας τις απαραίτητες πληροφορίες που πλέον παρέχονται λόγω της λογιστικής μεθόδου να χαράξουν καλύτερη και πιο ορθή κοινωνική πολιτική. Υπάρχει πλήρη και ορθή κοστολόγηση των δημόσιων έργων. Τέλος μέσα από την υιοθέτηση του Διπλογραφικού συστήματος, θα υπάρχει πλήρης διαφάνεια σε όλο το διαχειριστικό σύστημα του δημοσίου τομέα.

Η εφαρμογή της διπλογραφίας θεσπίστηκε επίσημα στους Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού με το Π.Δ 315/99 ενώ το Π.Δ 315/99 είναι σε ισχύει για παραπάνω από είκοσι χρόνια και υπάρχουν αρκετοί δημόσιοι φορείς που συνεχίζουν να εφαρμόζουν το απλογραφικό σύστημα. Αυτό παρατηρείται λόγω της αδυναμίας καθολικής εφαρμογής, της μη ύπαρξης εξειδικευμένου προσωπικού αλλά και μεγάλου κόστους μετάβασης από ένα λογιστικό σύστημα σε άλλο. Οι ραγδαίες οικονομικές καταστάσεις, η ανάπτυξη, ο εκσυγχρονισμός και η πρόοδος της οικονομίας επιτάσσουν τη συνεχή και αδιάκοπη αναζήτηση νέων μεθόδων και λειτουργιών οι οποίες θα είναι προς όφελος του κοινωνικού συνόλου. Η λογιστική είναι μια επιστήμη που δεν μπορεί να μείνει εκτός από την νέα τάξη πραγμάτων κι αυτό οδήγησε στην δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην ευρεία αποδοχή και υιοθέτηση τους από πάρα πολλές χώρες ανά τον κόσμο.

Πολλές χώρες καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις σε ταμειακή βάση και με την μέθοδο αυτή τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στα βιβλία

όταν πραγματοποιούνται. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προτείνουν και θεωρούν καταλληλότερη την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης. Υπάρχουν και άλλες δυο μέθοδοι λογιστικής, η λογιστική σε τροποποιημένη ταμειακή βάση και η λογιστική σε τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση οι οποίες θα αναλυθούν αναλυτικότερα παρακάτω. Τα βασικά χαρακτηριστικά του λογιστικού πλαισίου είναι:

- Η υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με ενιαίο τρόπο για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης,
- Κοινό σχέδιο λογαριασμών οικονομικής ταξινόμησης για τον προϋπολογισμό και τη λογιστική,
- Δυνατότητα παρακολούθησης πολλαπλών ταξινομήσεων εκ των οποίων η οικονομική, η διοικητική και η λειτουργική είναι υποχρεωτικές.

Εκδόθηκε περαιτέρω, το ΠΔ 54/2018 (Α'103) το οποίο περιλαμβάνει ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πλαίσιο κοινό για όλη τη Γενική Κυβέρνηση που φιλοδοξεί να καλύψει όλες τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και αναφορών και έχει ως απώτερο στόχο την κατάρτιση ενοποιημένων αναφορών για το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Ειδικότερα το περιλαμβάνει:

- Τις θεμελιώδεις αρχές του λογιστικού πλαισίου και μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του (άρθρα 1 -15),
- Σχέδιο λογαριασμών οικονομικής ταξινόμησης για όλες τις κατηγορίες συναλλαγών (Παράρτημα 1),
- Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Παράρτημα 2)
- Υπόδειγμα δημοσιονομικής αναφοράς (Παράρτημα 3),
- Αναφορά προϋπολογισμού (Παράρτημα 4)
- Ορισμούς και γενικές αρχές για όλους τους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου (Παράρτημα 5),
- Γενικούς ορισμούς λογιστικής (Παράρτημα 6).

## **3.2. Αναλυτική Παρουσίαση διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα**

Στην παρούσα ενότητα παρατίθεται το αντικείμενο και ο σκοπός του κάθε προτύπου προκειμένου να γίνει μια ολοκληρωμένη παρουσίαση των αλλαγών που θα επέλθουν στη λογιστική απεικόνιση, στο δημόσιο τομέα. Το IPSASB έχει εκδώσει μέχρι στιγμής σαράντα δύο (42) πρότυπα με τη μέθοδο του δεδουλευμένου και εργάζεται προς την κατεύθυνση της προώθησης και ενθάρρυνσης της υιοθέτησής τους. Ένας αυξανόμενος αριθμός οργανώσεων και χωρών, κυρίως αναπτυσσόμενων χωρών, υιοθετούν τα IPSAS και ο αριθμός αυτός αυξάνεται διαρκώς τα τελευταία χρόνια. Η διετής ανασκόπηση αναφορά του Συμβουλίου για την περίοδο 2017-2018 συνοψίζει τις σημαντικές ενέργειες που έχουν γίνει προκειμένου να καλύψει τα αντιληπτά κενά στα IPSAS διατηρώντας την ευθυγράμμιση με τα ΔΠΧΑ (Chytis, Georgopoulos, & Tasios, 2020).

### **3.2.1. IPSAS 1: Παρουσίαση των Οικονομικών καταστάσεων**

Το IPSAS 1 στοχεύει στον καθορισμό γενικών αρχών που διέπουν τις δημοσιονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο του δεδουλευμένου. Συγκεκριμένα περιέχει τη δομή και τις ελάχιστες απαιτήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων με τις καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις της ίδιας της οντότητας που αφορούν προηγούμενες χρήσης. Το εν λόγω πρότυπο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το 2008 και περιλαμβάνει τις αρχές σχετικά με την:

- Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και η συμμόρφωση με τα IPSAS ( Fair Presentation and Compliance with IPSASs)
- Συνέχιση της δραστηριότητας (Going Concern),
- Συνέπεια στην παρουσίαση (Concistency of Presentation),
- Σημαντικότητα και συνολική Παρουσίαση (Materiality and Aggagation)
- Συμψηφισμούς (Offsetting) και τη
- Συγκρίσιμη Πληροφόρηση (Comparative Information).



Στο πλαίσιο του εν λόγω προτύπου αναφέρεται ότι η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί με συνοπτικό τρόπο τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί όπως είναι για παράδειγμα η βάση μέτρησης ή προετοιμασίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο βαθμός ενσωμάτωσης διατάξεων οποιουδήποτε IPSAS καθώς και η σχετικότητα των λογιστικών πολιτικών σε συνάρτηση με την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Εκτός των παραπάνω, το IPSAS1 θέτει την υποχρέωση προς τις οικονομικές καταστάσεις να γνωστοποιούν στοιχεία που αφορούν στην κατοικία, τη νομική μορφή της οντότητας, τη φύση των ασκούμενων δραστηριοτήτων καθώς και τις κύριες δραστηριότητες, τη νομοθεσία που διέπει την οντότητα, τις σχετικές δικαιοδοσίες καθώς και τα στοιχεία του αρμόδιου ελεγκτικού οργάνου (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2003).

### **3.2.2. IPSAS 2: Κατάσταση Ταμειακών Ροών**

Το IPSAS 2 αφορά στην κατάσταση ταμειακών ροών που συγκεκριμένα προσδιορίζει τις πηγές ταμειακών εισροών, τα στοιχεία επί των οποίων δαπανήθηκαν μετρητά κατά την περίοδο αναφοράς και το υπόλοιπο μετρητών κατά τη την ημερομηνία αναφοράς. Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μιας οντότητας είναι χρήσιμες για την παροχή πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τόσο για τη λογοδοσία όσο και για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες που εμπεριέχονται στις καταστάσεις ταμειακών ροών επιτρέπουν στους χρήστες να εξακριβώνουν πώς μια οικονομική οντότητα συγκέντρωσε τα μετρητά που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της και τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιήθηκαν τα μετρητά.

Κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων, οι χρήστες θα πρέπει να διασφαλίζουν το χρόνο και τη βεβαιότητα των ταμειακών ροών που σχετίζονται με διάφορα ζητήματα όπως η βιωσιμότητα των δραστηριοτήτων της οντότητας. Επίσης το εν λόγω πρότυπο στοχεύει στην παροχή πληροφοριών που αφορούν ιστορικές μεταβολές σε μετρητά και ισοδύναμα μετρητών. Οι ταμειακές ροές ταξινομούνται στο πλαίσιο αυτό σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Τέλος, οι οντότητες θα πρέπει να αναφέρουν τις ταμειακές τους ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο, που συμβάλλει στην παροχή πληροφοριών που είναι χρήσιμες για την

εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών και δεν μπορούν να απεικονιστούν με την έμμεση μέθοδο (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2000).

### **3.2.3. IPSAS 3: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών**

Στο IPSAS 3 καθορίζονται τα κριτήρια επιλογής και αλλαγής των λογιστικών πολιτικών, της λογιστικής αντιμετώπισης, οι αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και οι πιθανές διορθώσεις σφαλμάτων. Σκοπός του προτύπου είναι να βελτιωθεί η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων με άλλες οντότητες. Οι φορολογικές επιπτώσεις που προέρχονται από τις διορθώσεις σφαλμάτων της προηγούμενης περιόδου και της αναδρομής δεν λαμβάνονται υπόψη οι προσαρμογές που πραγματοποιήθηκαν για την εφαρμογή των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές σε αυτό το πρότυπο, καθώς δεν αφορούν πολλούς φορείς του δημόσιου τομέα. Διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που αφορούν τους φόρους εισοδήματος παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αντιμετώπιση των φορολογικών επιπτώσεων. Το παρόν Πρότυπο ισχύει για όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της Κυβέρνησης (General Business Enterprises-GBE) (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2003).

### **3.2.4. IPSAS 4: Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος**

Το IPSAS 4 καθορίζει τον τρόπο ένταξης ξένου νομίσματος, συναλλαγών και πράξεων από το εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Επίσης παρουσιάζεται και ο τρόπος μετατροπής των τιμών συναλλάγματος, στο νόμισμα που απεικονίζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Σαφώς κεντρική προβληματική είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και ο τρόπος που θα αναφερθούν οι επιπτώσεις των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις. αναγνώριση και μέτρηση χρηματοπιστωτικών μέσων.

Ένας φορέας, λοιπόν, του Δημοσίου που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές της δεδουλευμένης βάσης, εφαρμόζει το παρόν IPSAS στο ζήτημα του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από τις συναλλαγές με παράγωγα που

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του σχετικά με διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Επίσης το IPSAS 4 εφαρμόζεται στη διαδικασία μετατροπής των οικονομικών επιδόσεων των ξένων επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του κρατικού φορέα από ενοποίηση, είτε με αναλογική ενοποίηση ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και,

Το συγκεκριμένο πρότυπο, όμως, δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Επομένως, οι εκάστοτε κρατικοί φορείς μπορεί να εφαρμόσουν τα σχετικά ΔΛΠ που ασχολούνται με τη λογιστική αντιστάθμισης. Η εφαρμογή του συγκεκριμένου IPSAS είναι καθολική, εκτός των επιχειρήσεων της κυβέρνησης και της παρουσίασης σε μια κατάσταση ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, ή στη μετατροπή των ταμειακών ροών μιας αλλοδαπής επιχείρησης (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2005).

### **3.2.5. IPSAS 5: Κόστος δανεισμού**

Το IPSAS 5 αφορά στον τρόπο λογιστικού χειρισμού του κόστους δανεισμού που σημαίνει και συγκεκριμένα την άμεση καταχώρηση του κόστους δανεισμού στα έξοδα. Επιτρέπει επίσης την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που αποδίδεται άμεσα κατά την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου. Μέσα από το πρότυπο αυτό, ενοείται η παρακολούθηση του δανειακού κόστους χωρίς όμως να υπάρχει αναφορά στο πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση επιβολής φόρου επί των κεφαλαίων κίνησης σε μεμονωμένους φορείς, καθορίζεται εάν η επιβάρυνση ανταποκρίνεται στον ορισμό του κόστους δανεισμού ή αν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ένα πραγματικό ή τεκμαρτό κόστος του καθαρού ενεργητικού και συγκεκριμένα των ιδίων κεφαλαίων (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, IPSAS 5—BorrowingCosts, 2000).

### **3.2.6. IPSAS 6: Ενοποιημένες και μη οικονομικές καταστάσεις**

Το IPSAS 6 περιλαμβάνει τις προδιαγραφές για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενός δημόσιου φορέα που

χρησιμοποιεί τη δεδουλευμένη λογιστική βάση. Ο εκάστοτε φορέας του Δημοσίου που καταρτίζει και παρουσιάζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τη δεδουλευμένη λογιστική αρχή, οφείλει να υιοθετεί το εν λόγω IPSAS κατά την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων. Η εφαρμογή του IPSAS 6 είναι υποχρεωτική για το λογιστικό έλεγχο ξεχωριστά σε φορείς για τις οικονομικές δηλώσεις μιας ελέγχουσας εταιρείας. Επομένως, οι ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις χρειάζεται να συνταχθούν σύμφωνα με τα ΔΛΠ του Δημοσίου. (International Accounting Standards Committee Foundation, Consolidated and Separate Financial Statements, 2003,.).

### **3.2.7. IPSAS 7: Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις**

Το IPSAS 7 αφορά στον τρόπο λογιστικής απεικόνισης και αντιμετώπισης των επενδύσεων σε συγγενείς και συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ένας δημόσιος φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της δεδουλευμένης θα πρέπει να εφαρμόσει το εν λόγω πρότυπο για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, όπου η επένδυση στον συνεργάτη οδηγεί στην εκμετάλλευση των ιδιοκτησιακών συμφερόντων, με τη μορφή μετοχών ή άλλων τίτλων συμμετοχής. Επίσης, το IPSAS 7 παρέχει οδηγίες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των συμφερόντων ιδιοκτησίας σε συνεργάτες και συγκεκριμένα ο επενδυτής ενημερώνεται για τους κίνδυνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται από τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα. Το πρότυπο αφορά στις επενδύσεις που διενεργούνται από την επίσημη μετοχική δομή του εκδότη αλλά και για εκείνες, που η συμμετοχή του μπορεί να αποτιμηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Υπάρχουν βέβαια και περιπτώσεις που η δομή του μετοχικού κεφαλαίου δεν καθορίζεται με σαφή τρόπο ή δεν οδηγούν σε ιδιοκτησιακό συμφέρον. Ένα παράδειγμα είναι οι επενδύσεις στην ανάπτυξη κάποιας υγειονομικής μονάδας που λειτουργεί κάτω από την ιδιοκτησία φιλανθρωπικού ιδρύματος. Πρόκειται δηλαδή για μια επένδυση χωρίς ανταμοιβή (δηλαδή δεν αποκτάται κάποια μετοχή ή δεν κερδίζεται κάποια απόδοση από την επένδυση) ωστόσο όμως συνεχίζει να αποτελεί μια δαπάνη του δημόσιου χρήματος. Βέβαια, χρειάζεται να τονιστεί ότι οι συνεισφορές από την οντότητα του Δημοσίου δεν οδηγούν απαραίτητα σε ιδιοκτησιακό συμφέρον και κατά συνέπεια, ο δημόσιος φορέας δεν είναι εκτεθειμένος στους κινδύνους αλλά ούτε και απολαμβάνει τα οφέλη που συνοδεύουν ένα ιδιοκτησιακό συμφέρον. Τέλος, όπως και σε όλα τα

προαναφερθέντα IPSAS, έτσι και το IPSAS 7 εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις GBEs (International Accounting Standards Committee Foundation, 2006).

#### **2.4.8. IPSAS 8: Δικαιώματα Κοινοπραξίας**

Το IPSAS 8 περιλαμβάνει τον λογιστικό χειρισμό των δικαιωμάτων κοινοπραξίας καθώς και των εσόδων και υποχρεώσεων που απορρέουν από την κοινοπραξία. Συγκεκριμένα περιλαμβάνεται ο λογιστικός χειρισμός των ανωτέρω στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επενδυτών, ανεξαρτήτως του τρόπου διεξαγωγής των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας (Joint Ventures) (International Accounting Standards Committee Foundation, 2003).

#### **3.2.9. IPSAS 9: Έσοδα από συναλλαγές**

Το IPSAS 9 αφορά στον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από διάφορες συναλλαγές του Δημοσίου. Συγκεκριμένα τα έσοδα μπορεί να προκύπτουν από α) την παροχή υπηρεσιών, β) την πώληση αγαθών και (γ) τη χρήση από άλλους των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα. Ξεκαθαρίζεται επίσης ότι τα έσοδα θα πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία του ανταλλάγματος που ελήφθησαν ή πρόκειται να εισπραχθούν. Τέλος στο πρότυπο αυτό προσδιορίζεται και ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων και ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να καταμετρηθούν (International Accounting Standards Committee Foundation, Revenue, 2001).

#### **3.2.10. IPSAS 10: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε κατάσταση υπερπληθωρισμού**

Το IPSAS 10 στοχεύει στον προσδιορισμό συγκεκριμένων προτύπων για τους δημόσιους φορείς που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σε νόμισμα χωρών με υπερπληθωρισμό, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν αξιόπιστες και χρήσιμες πληροφορίες. Για τους φορείς του δημοσίου που παρουσιάζουν τις καταστάσεις τους σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζουν το εν λόγω πρότυπο τόσο για τις πρωτοβάθμιες οικονομικές καταστάσεις όσο και για τις ενοποιημένες, στις οποίες θα εμπεριέχονται οι συναλλαγές σε νόμισμα

χώρας σε κατάσταση υπερπληθωρισμού (International Accounting Standards Committee Foundation, 2001).

### **3.2.11. IPSAS 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων**

Το IPSAS 11 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Εκτός από τις ρυθμίσεις που πρέπει να κατατάσσονται ως συμβάσεις κατασκευής, παρέχει επίσης καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους των συμβάσεων κατασκευής και καθορίζει τη βάση για την αναγνώριση και τη δημοσιοποίηση των εξόδων των εσόδων της σύμβασης. Όπως μπορεί να γίνει εύκολα αντιληπτό, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται, συνήθως, εμπίπτουν σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς. Σε πολλές χώρες, οι συμβάσεις κατασκευής που έχουν συναφθεί από φορείς του δημόσιου τομέα δεν καθορίζουν το ποσό του συμβατικού εσόδου αλλά αντίθετα τη χρηματοδότηση για τη στήριξη της οικοδομικής δραστηριότητας που παρέχεται από τις πιστώσεις ή από παρόμοια κατανομή των εσόδων της γενικής κυβέρνησης, ή από διάφορες άλλες ενισχύσεις ή δωρεές. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κύριο ζήτημα είναι η κατανομή του κόστους κατασκευής στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία εκτελείται το κατασκευαστικό έργο και, η αναγνώριση των σχετικών δαπανών. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι συμβάσεις που έχουν συναφθεί από δημόσιους φορείς μπορούν να καθοριστούν σε εμπορική ή μη εμπορική και πλήρη ή μερική βάση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κυριότερο ζήτημα όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση των κατασκευών συμβάσεων είναι η κατανομή των εσόδων της σύμβασης και το κόστος των συμβάσεων στις περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο (International Accounting Standards Committee Foundation, 2001).

### **3.2.12. IPSAS 12: Αποθέματα**

Το IPSAS 12 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Η λογιστική απεικόνιση των αποθεμάτων και το κόστος των περιουσιακών στοιχείων αποτελεί εν γένει ένα σημαντικό ζήτημα που απασχολεί τη λογιστική, δεδομένου ότι η αξία των αποθεμάτων μεταφέρεται προς το μέλλον μέχρι και τη στιγμή της αναγνώρισης εσόδων από τη διαχείριση των αποθεμάτων. Στο πρότυπο αυτό, παρέχεται καθοδήγηση με πρακτικό τρόπο σχετικά

με τον προσδιορισμό του κόστους και τον τρόπο αναγνώρισής τους ανάλογα με το αν έχει υποτιμηθεί η αξία του ή όχι. Επίσης παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους κόστους που οδηγούν στην κοστολόγηση των αποθεμάτων (International Accounting Standards Committee Foundation, 2006).

### **3.2.13. IPSAS 13: Μισθώσεις**

Το IPSAS 13 στοχεύει στην περιγραφή των λογιστικών πολιτικών και γνωστοποιήσεων στις περιπτώσεις που υπάρχει χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση. Πρόκειται για ένα πρότυπο που αφορά σε όλες τις μισθώσεις με εξαίρεση τις συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση των φυσικών πόρων, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο, τη ξυλεία, τα μέταλλα και άλλα δικαιώματα ορυκτών και οι συμφωνίες αδειών εκμετάλλευσης για τέτοια στοιχεία όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και πνευματικά δικαιώματα. Επιπλέον το πεδίο εφαρμογής του προτύπου εκτείνεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, ακόμη και σημαντικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή, που μπορεί να περιλαμβάνουν για παράδειγμα εργασίες συντήρησης (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2006).

### **3.2.14. IPSAS 14: Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς**

Στο IPSAS 14 προσδιορίζεται ο τρόπος απεικόνισης οικονομικών γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις μετά από την ημερομηνία αναφοράς. Ουσιαστικά αφορά σε γεγονότα μετά από την ημερομηνία αναφοράς που μπορεί να είναι ευνοϊκά ή μη και συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί για έκδοση (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2006).

### **3.2.15. IPSAS 15: Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις για χρηματοοικονομικά μέσα**

Το IPSAS 15 αφορά στον τρόπο παρουσίασης και γνωστοποίησης των πληροφοριών που αφορούν σε χρηματοοικονομικά μέσα όπως για παράδειγμα τα ομόλογα, τα παράγωγα και τα δικαιώματα προαίρεσης. Οι σύγχρονοι φορείς του Δημοσίου συχνά προβαίνουν στην επένδυση σε ένα ευρύ φάσμα χρηματοοικονομικών μέσων από

απλά όργανα, όπως υποχρεώσεις και απαιτήσεις σε πιο πολύπλοκα μέσα (όπως cross-currency swaps για αντιστάθμιση δεσμεύσεων σε ξένο νόμισμα) στις δραστηριότητές τους, αλλά σε μικρότερο βαθμό εκδίδουν συμμετοχικούς τίτλους. Στόχος του προτύπου είναι η κατανόηση όλου του φάσματος των συναλλαγών που αφορούν σε χρηματοοικονομικά μέσα για την πληρέστερη ενημέρωση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο του συγκεκριμένου προτύπου, υπάρχουν ορισμένες απαιτήσεις για την παρουσίασή του επί του ισολογισμού χρηματοοικονομικών μέσων και προσδιορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά με τον ισολογισμό (αναγνωρισμένο) και των εκτός ισολογισμού (άγνωστο) στοιχείων.

Από την εφαρμογή του IPSAS 15 εξαιρούνται τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ενός φορέα/ συμμετοχές σε ελεγχόμενους φορείς. Ωστόσο, αυτό δενισχύει για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας, ανεξάρτητα από το αν αυτά τα μέσα κατέχονται ή έχουν εκδοθεί από τον ελεγχόμενο κρατικό φορέα. Παρομοίως, το IPSAS 15 εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα που κατέχει μία κοινοπραξία (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2001).

### **3.2.16. IPSAS 16: Επενδύσεις σε ακίνητα και απαιτήσεις**

Το IPSAS 16 στοχεύει στον καθορισμό του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε ακίνητα και των ανάλογων απαιτήσεων. Εφαρμόζεται από το σύνολο των κρατικών φορέων εκτός των Επιχειρήσεων της κυβέρνησης και αποσκοπεί στην προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού ακινήτων, εξοπλισμού και εγκαταστάσεων. Τα βασικά ζητήματα που αναδύονται από την λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η χρονική στιγμή της αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και οι αποσβέσεις που χρειάζεται να αναγνωριστούν σε σχέση με αυτούς (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2006).

### **3.2.17. IPSAS 17: Ενσώματες Ακινητοποιήσεις**

Το IPSAS 17 εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, και συγκεκριμένα σε ειδικούς στρατιωτικούς εξοπλισμούς, περιουσιακά στοιχεία υποδομών και περιουσιακά στοιχεία με συμφωνία παραχώρησης των υπηρεσιών μετά



την αρχική αναγνώριση και μέτρηση κατά το IPSAS 32. Παρομοίως με το IPSAS 16, έτσι και το συγκεκριμένο πρότυπο δεν εφαρμόζεται: για δάση, φυσικούς πόρους, μεταλλευτικά δικαιώματα, για την εξερεύνηση και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και άλλων μη ανανεώσιμων πόρων (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2013).

### **3.2.18. IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά τμήματα**

Το IPSAS 18 στοχεύει στην καθιέρωση αρχών που αφορούν στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση τμημάτων προκειμένου οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορέσουν να κατανοήσουν τα οικονομικά γεγονότα του παρελθόντος σε επίπεδο τμημάτων. Από τα ανωτέρω ένας παράλληλος στόχος είναι η ενίσχυση της διαφάνειας, δηλαδή να υπάρχει η δυνατότητα ο εκάστοτε κρατικός φορέας να παρουσιάζει με περισσότερη διαφάνεια τις υποχρεώσεις του δεδομένου ότι υπάρχει πληροφόρηση κατά τμήμα.

Ένας κρατικός φορέας, που καταρτίζει και παρουσιάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, οφείλει να παρουσιάζει τις απαιτούμενες πληροφορίες σύμφωνα με το εν λόγω πρότυπο. Επιπρόσθετα, το παρόν πρότυπο έχει καθολική εφαρμογή σε όλο το φάσμα του δημόσιου τομέα εκτός των Επιχειρήσεων της κυβέρνησης, οι οποίες εξαιρούνται ήδη και από την εφαρμογή των μέχρι στιγμής προαναφερθέντων IPSAS (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, IPSAS 18: SegmentReporting, 2000).

### **3.2.19. IPSAS 19: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις**

Το IPSAS 19 αφορά στον τρόπο που θα πρέπει να μετρούνται, να αναγνωρίζονται και να γνωστοποιούνται οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις, προβλέψεις και απαιτήσεις. Το εν λόγω IPSAS απαιτεί, επίσης, να γνωστοποιούνται ορισμένες πληροφορίες σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να μπορούν οι χρήστες να αντιληφθούν τη φύση τους, το χρονοδιάγραμμα και τα ποσά.

Ένας δημόσιος φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, οφείλει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για να γνωστοποιείται η λογιστική μέθοδος σχετικά με τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις αλλά και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Από τα προαναφερθέντα στοιχεία, το εν λόγω πρότυπο δεν αφορά στη ρύθμιση των:

- Διατάξεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από τις κοινωνικές παροχές του φορέα, ο οποίος δεν λαμβάνει αντιπαροχή που είναι περίπου ίση με την αξία των εμπορευμάτων και υπηρεσίες που παρέχονται, άμεσα ως αντάλλαγμα από τους αποδέκτες της
- Χρηματοοικονομικών μέσων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους
- εκτελεστέων συμβάσεων, εκτός από τις περιπτώσεις όπου η σύμβαση είναι επαχθής και υπόκειται σε άλλες διατάξεις του παρόντος IPSAS,
- όσων προκύπτουν από συμβάσεις των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
- όσων στοιχείων καλύπτονται από άλλο ΔΛΠ του Δημόσιου Τομέα,
- όσων προκύπτουν από τη σχέση με τους φόρους εισοδήματος και
- όσων προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους.

Τέλος, η εφαρμογή και υιοθέτηση του παρόντος προτύπου αφορά όλο το φάσμα του Δημοσίου εκτός των GBEs (International Accounting Standards Committee Foundation, 2002).

### **3.2.20. IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις σε συνδεδεμένα μέρη**

Το IPSAS 20 περιλαμβάνει τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις των δημόσιων φορέων στην αποκάλυψη της ύπαρξης των σχετικών πληροφοριών, όπου υπάρχει έλεγχος και δημοσιοποίηση των πληροφοριών σχετικά με συναλλαγές μεταξύ του κρατικού φορέα και των συνδεδεμένων μερών του. Οι συγκεκριμένες πληροφορίες χρειάζονται για σκοπούς λογοδοσίας του κρατικού φορέα και για να διευκολυνθεί η κατανόηση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης του. Τα πρωταρχικά θέματα στη γνωστοποίηση πληροφοριών είναι σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη που προσδιορίζουν τα μέρη ελέγχου ή επηρεάζουν σημαντικά τον κρατικό φορέα και τον προσδιορισμό των πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές με τα εν λόγω μέρη.

Ένας φορέας ο οποίος καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, οφείλει να εφαρμόσει το παρόν IPSAS για την αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με σχέσεις συνδεδεμένων μερών και ορισμένες συναλλαγές με τα εν λόγω συνδεδεμένα μέρη. Τέλος, όπως και τα προηγούμενα IPSAS, έτσι και αυτό εφαρμόζεται από όλο το δημόσιο τομέα πλὴν των GBEs , για τις οποίες ισχύουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν και για κάθε άλλη ιδιωτική εμπορική εταιρία (International Accounting Standards Committee Foundation, 2002).

### **3.2.21. IPSAS 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων**

Το IPSAS 21 στοχεύει στον καθορισμό των διαδικασιών που χρησιμοποιεί ο εκάστοτε δημόσιος φορέας ώστε να καθορίσει αν η αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου έχει απομειωθεί και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επιπλέον καθορίζεται ο χρόνος που ένας δημόσιος οργανισμός αναστρέφει μια ζημία απομείωσης και προδιαγράφει γνωστοποιήσεις.

Σε ότι αφορά το πεδίο εφαρμογής, ο δημόσιος φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής υιοθετεί και εφαρμόζει το παρόν IPSAS για τη λογιστική απομείωσης της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τα αποθέματα (IPSAS 12, «Αποθέματα»), τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων (IPSAS 11, «Κατασκευαστικά Συμβόλαια»), τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία εντάσσονται στο ρυθμιστικό πλαίσιο του IPSAS 15. Πέρα από αυτά που έχουν ήδη προαναφερθεί, από το παρόν πρότυπο εξαιρούνται ακόμη οι επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται με τη μέθοδο της εύλογης αξίας (IPSAS 16, «Επενδύσεις σε ακίνητα»), οι μη ταμειακές ροές ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που αποτιμώνται με αναπροσαρμογή των ποσών τους (IPSAS 17, «Ενσώματα και Εξοπλισμού») και τέλος, τα διάφορα λοιπά στοιχεία ενεργητικού για τα οποία οι λογιστικές απαιτήσεις των απομειώσεων συμπεριλαμβάνονται σε άλλο IPSAS.

Το IPSAS 21 εφαρμόζεται σε όλο το δημόσιο τομέα εκτός των Επιχειρήσεων της κυβέρνησης. Επίσης το IPSAS 21 δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα και περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων αλλά και σε

χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου IPSAS 15 (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2008).

### **3.2.22. IPSAS 22: Γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την γενική κυβέρνηση**

Στο IPSAS 22 περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των πληροφοριών σχετικά με την κυβέρνηση γενικού τομέα στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Η αποκάλυψη κατάλληλων πληροφοριών από τη γενική κυβέρνηση ενισχύει τη διαφάνεια των οικονομικών εκθέσεων αλλά και την καλύτερη κατανόηση της σχέσης των οικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η κάθε κυβέρνηση που προετοιμάζει και παρουσιάζει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, επιλέγει να αποκαλύψει οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης σύμφωνα με τις απαιτήσεις των όσων ορίζονται στο IPSAS22.

Ο τρόπος με τον οποίο η γενική κυβέρνηση προβαίνει στην γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών θα πρέπει να διενεργείται σε ενοποιημένη βάση αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός για την κυβέρνηση μπορεί επίσης, μπορεί να εκδίδεται σύμφωνα με τις στατιστικές μεθόδους χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Θα πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι στο πλαίσιο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενοποιούνται μόνο οι οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων φορέων από τη γενική κυβέρνηση, Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις, κατά τις οποίες η εθνική κυβέρνηση ελέγχει τις καταστάσεις των τοπικών κυβερνήσεων και έτσι, περιλαμβάνονται οικονομικές πληροφορίες που αφορούν κι άλλα επίπεδα διακυβέρνησης. Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το IPSAS 22 απαγορεύει την υπαγωγή στους κανόνες παρουσίασης, οποιουδήποτε φορέα που δεν συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης στην οποία ανήκει(InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2006).

### **3.2.23. IPSAS 23: Έσοδα από μη ανταλλαγή συναλλαγών**

Στο IPSAS 23 καθορίζονται οι απαιτήσεις που αφορούν έσοδα από μη ανταλλαγή συναλλαγών και ο τρόπος απεικόνισής τους στις οικονομικές εκθέσεις. Επίσης το εν λόγω πρότυπο αφορά και σε ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην αναγνώριση και μέτρηση των εσόδων από μη χρηματιστηριακές συναλλαγές. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται καθολικά για όλους τους κρατικούς φορείς εκτός των GBEs, οι οποίες εμπίπτουν στα ΔΛΠ που ισχύουν για τον ιδιωτικό τομέα. Το IPSAS 23 αφορά επίσης και στον τρόπο απεικόνισης εσόδων που προκύπτουν από μη χρηματιστηριακές συναλλαγές εφόσον το σύνολο των εσόδων αυτών εμπίπτουν στο πλαίσιο του IPSAS 9. Αν και υπάρχουν έσοδα για τους κρατικούς φορείς που μπορούν να προκύψουν από χρηματιστηριακές συναλλαγές ή συναλλαγές μη ανταλλαγής, εν τούτοις, το μεγαλύτερο μέρος των κρατικών εσόδων προέρχεται από φόρους και μεταφορές, μεταξύ των οποίων και επιχορηγήσεις, τα χρέη, τα κληροδοτήματα, οι δωρεές, τα πρόστιμα κλπ.

Οι κυβερνήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναδιοργανώνουν το δημόσιο τομέα, συγχωνεύοντας διάφορους κρατικούς φορείς σε ορισμένες περιπτώσεις, και σε άλλες περιπτώσεις διαχωρίζοντας κάποιους από αυτούς. Ένα συνδυασμός κρατικών φορέων ή οργανισμών συμβαίνει όταν δύο ή περισσότεροι φορείς παροχής μαζί σχηματίζουν ένα φορέα παροχής και τέτοιες αναδιαρθρώσεις συνήθως περιλαμβάνουν ένα φορέα που αγοράζει μια άλλη οντότητα, αλλά μπορεί να οδηγήσει σε ένα νέο ή υπάρχων φορέα, αποκτώντας όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού του άλλου φορέα. Το Συμβούλιο των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB) δεν απευθύνεται, όμως, σε τέτοιες περιπτώσεις συνδυασμών κρατικών φορέων και για αυτό το λόγο, και τους έχει αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου. Επομένως, το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει αν ένας συνδυασμός φορέων που προέρχεται από μία συναλλαγή μη ανταλλαγής θα οδηγήσει ή όχι σε έσοδα (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2006)

### **3.2.24. IPSAS 24: Πληροφορίες για τον προϋπολογισμό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Το IPSAS 24 περιλαμβάνει τους τρόπους με τους οποίους μπορούν να συγκριθούν τα ποσά του προϋπολογισμού και τα πραγματικά ποσά, τα οποία έχουν προκύψει από

την εκτέλεση του προϋπολογισμού και πρέπει να περιλαμβάνονται στις δημοσιονομικές καταστάσεις των διαφόρων κρατικών. Επίσης από το συγκεκριμένο πρότυπο απαιτείται η γνωστοποίηση των αιτιών της ενδεχόμενης ύπαρξης σημαντικών διαφορών μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών κι ως εκ τούτου να ενισχύει η διαφάνεια στην πληροφόρηση όλων των ενδιαφερόμενων μερών. Επιπλέον μέσα από την εναρμόνιση των δημόσιων φορέων με το συγκεκριμένο πρότυπο, διασφαλίζεται ότι εκπληρώνονται οι υποχρεώσεις τους, η διαφάνεια και η συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

Ένας φορέας του δημόσιου τομέα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, οφείλει να εφαρμόζει και το παρόν πρότυπο και το συγκεκριμένο IPSAS 24 εφαρμόζεται σε φορείς του δημόσιου τομέα, εξαιρουμένων των Επιχειρήσεων της κυβέρνησης. Σε κάποιες περιπτώσεις, οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί καταρτίζονται ώστε να καλύπτονται όλες τις δραστηριότητες του εκάστοτε φορέα και ελέγχονται από κάποια κρατική υπηρεσία ή άλλο δημόσιο φορέα. Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το IPSAS 24 εφαρμόζεται σε όλους τους κρατικούς φορείς και οργανώσεις των οποίων οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις βρίσκονται στη διάθεση του κοινού προκειμένου να διενεργηθεί η έγκριση των κονδυλίων τους (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2006).

### **3.2.25. IPSAS 25: Παροχές προς εργαζομένους.**

Το IPSAS 25 αφορά στη λογιστική αντιμετώπιση και στη γνωστοποίηση των παροχών προς τους εργαζομένους και πιο συγκεκριμένα ο κάθε δημόσιος φορέας θα πρέπει να αναγνωρίζει την υποχρέωση, παροχής ανταλλάγματος σε εργαζόμενο που παρέχει μια υπηρεσία. Αυτό το αντάλλαγμα αποτελεί για τους δημόσιους φορείς μια υποχρέωση η οποία θα πρέπει να καταβληθεί μελλοντικά και να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίπτωση που ο φορέας δαπανά μέρος των πόρων του για την υπηρεσία που παρέχεται από έναν εργαζόμενο σε αντάλλαγμα «παροχές προς τους εργαζομένους».

Θα πρέπει ωστόσο να διευκρινιστεί ότι το πρότυπο αυτό δεν παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με την παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών συνταξιοδότησης σε εργαζομένους, δεδομένου ότι με τις παροχές αυτές ασχολούνται είτε εθνικά είτε

διεθνή πρότυπα τα οποία σχετίζονται με προγραμμάτων παροχών εργαζομένων. Επιπλέον το IPSAS 25 δεν παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με τα οφέλη που παρέχονται από σύνθετα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης, παρά το γεγονός ότι αποτελούν αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τους εργαζόμενους ή πρώην εργαζόμενους. Έτσι εκ των ανωτέρω εξαιρέσεων προκύπτει ότι το IPSAS 25 παρέχει κατευθύνσεις για παροχές σε εργαζόμενους οι οποίες σχετίζονται με:

1. Επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ του φορέα και των εργαζομένων, των ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους
2. Νομοθετικές απαιτήσεις ή κλαδικές ρυθμίσεις, όπου οι κρατικοί φορείς υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικός ή κλαδικό επίπεδο
3. Άτυπες πρακτικές που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οντότητα έχει μία ρεαλιστική εναλλακτική λύση εκτός της καταβολής των παροχών στους εργαζόμενους.

Οι παροχές προς τους εργαζόμενους μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε βραχυπρόθεσμες, παροχές μετά την έξοδο, λοιπές μακροχρόνιες παροχές και παροχές εξόδου. Συγκεκριμένα οι παροχές με βάση το χρόνο αναγνώρισης των εξόδων είναι:

- Βραχυπρόθεσμες παροχές στις οποίες περιλαμβάνονται ημερομίσθια, μισθοί και κοινωνική ασφάλιση, ετήσια άδεια με αποδοχές και άδεια ασθένειας, κέρδη και μπόνους (αν είναι πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους.
- Παροχές μετά την έξοδο στις οποίες περιλαμβάνονται συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης και ασφάλισης ζωής μετά την έξοδο
- Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές στις οποίες περιλαμβάνονται, παροχές υπηρεσίας άδειες, παροχές ωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας και, παρόλο που δεν είναι πληρωτέα εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση
- Οι παροχές εξόδου

Με βάση το πρότυπο αυτό και τις ιδιαίτερες απαιτήσεις ανά κατηγορία, υπάρχουν συγκεκριμένες κατευθύνσεις οι οποίες διέπουν τις παροχές προς τους εργαζομένους και τον τρόπο απεικόνισής τους στις οικονομικές καταστάσεις. Συνολικά θα πρέπει να σημειωθεί ότι το IPSAS 25 αφορά σε παροχές σε εργαζόμενους αλλά και παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε σε εξαρτώμενα άτομα και μπορεί να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) που γίνονται είτε απευθείας στους εργαζόμενους, στις συζύγους, τα παιδιά τους ή σε άλλα εξαρτώμενα οικογενειακά μέλη. Τέλος, το παρόν λογιστικό πρότυπο εφαρμόζεται στο σύνολο των κρατικών φορέων εκτός των GBEs (International Accounting Standards Committee Foundation, 2006).

### **3.2.26 IPSAS 26: Απομείωση αξίας και ζημιές απομείωσης**

Στο IPSAS 26 καθιερώνονται οι διαδικασίες που εφαρμόζει ένας κρατικός φορέας, προκειμένου να καθοριστεί το κατά πόσο οι ταμειακές ροές έχουν υποστεί απομείωση αξίας αλλά και να διασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης καθορίζεται και ο χρόνος κατά τον οποίο ένας δημόσιος φορέας πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και να προδιαγράφει τις σχετικές αναγκαίες γνωστοποιήσεις. Οι κρατικοί φορείς που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της δεδουλευμένης λογιστικής, εφαρμόζουν το παρόν IPSAS 26 σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας των ταμειακών ροών περιουσιακών στοιχείων.

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί από το πρότυπο αυτό εξαιρούνται τα IPSAS 11, 12, και 15, οι επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία<sup>14</sup>, οι ταμειακές ροές ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού των οποίων η μέτρηση γίνεται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά<sup>15</sup>, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους<sup>16</sup>, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που τακτικά αποτιμώνται στη δίκαιη αξία, η υπεραξία καθώς και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στο εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος στον τόπο πώλησης.

<sup>14</sup> βλέπε IPSAS 16, «Επενδύσεις σε ακίνητα»

<sup>15</sup> βλέπε IPSAS 17, «Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός»

<sup>16</sup> βλέπε το IPSAS 25, «Οφέλη Υπαλλήλου»



### **3.2.27 IPSAS 27: Γεωργικές δραστηριότητες**

Το IPSAS 27 στοχεύει στη λογιστική αντιμετώπιση και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις για γεωργικές δραστηριότητες. Συγκεκριμένα παρέχει κατευθύνσεις για το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τη γεωργική δραστηριότητα. Ένας κρατικός φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της δεδουλευμένης λογιστικής, εφαρμόζει το IPSAS 27 και για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αλλά και την αγροτική παραγωγή κατά το χρόνο της συγκομιδής. Από το παρόν πρότυπο εξαιρούνται :

- Οι εκτάσεις που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα<sup>17</sup>
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με την ανάπτυξη γεωργικών δραστηριοτήτων
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για παροχή υπηρεσιών.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, όμως, που χρησιμοποιούνται σε πολλές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από φορείς του δημόσιου τομέα καθώς και τα διάφορα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για έρευνα, εκπαίδευση, μεταφορές, ψυχαγωγία, αναψυχή, τελωνειακό έλεγχο ή για οποιεσδήποτε άλλες δραστηριότητες που δεν είναι γεωργικές, όπως ορίζεται στη παράγραφο 9 του παρόντος IPSAS, δεν ανήκουν σε αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, των οποίων ο λογιστικός χειρισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με αυτό το εν λόγω πρότυπο. Τέλος για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία πληρούν τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κι άλλα πρότυπα IPSAS όπως για παράδειγμα το IPSAS 12 ή το IPSAS 17 (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2011).

### **3.2.28 IPSAS 28: Παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων**

Το IPSAS 28 παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή καθαρό ενεργητικό/ ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των διάφορων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Ο εκδότης πρέπει να ταξινομεί τις υποχρεώσεις και το καθαρό ενεργητικό/ ίδια κεφάλαια σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

---

<sup>17</sup> βλέπε IPSAS 16, «Επενδύσεις σε ακίνητα» και IPSAS 17, «Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός»

χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους, να κατατάσσει τους σχετικούς τόκους, μερίσματα ή παρόμοιες κατανομές, απώλειες και κέρδη και συνθήκες υπό τις οποίες πρέπει να συμψηφίζονται. Το παρόν πρότυπο αλλά και οι αρχές που το διέπουν είναι συμπληρωματικές των αρχών για την αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού όπως αυτά περιγράφονται στα IPSAS 29 και IPSAS 30 (International Accounting Standards Committee Foundation, IPSAS 28: Financial Instruments: Presentation, 2010).

### **3.2.29 IPSAS 29: Αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων**

Το IPSAS περιλαμβάνει τις απαιτούμενες κατευθύνσεις για την αναγνώριση και την αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι φορείς που καταρτίζουν και παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, εφαρμόζουν και το παρόν IPSAS σε όλους τους τύπους χρηματοπιστωτικών μέσων. Από αυτά τα χρηματοοικονομικά μέσα εξαιρούνται (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010):

- Τα συμφέροντα σε ελεγχόμενους φορείς ή συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες που κάνουν χρήση των λογιστικών προτύπων IPSAS 6, «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», IPSAS 7, «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις», αλλά και το IPSAS 8, «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες». Παρόλο αυτά, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα πρότυπα IPSAS 6, IPSAS 7 και IPSAS 8 επιτρέπουν σε έναν οργανισμό να χειρίζεται λογιστικά μια συμμετοχή σε μια ελεγχόμενη οντότητα, συνδέοντας την με το IPSAS 29.
- Τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 25, «Παροχές Εργαζομένων».
- Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από συμβόλαια ασφάλειας.
- Τα χρηματοοικονομικά μέσα που αφορούν σε ασφαλιστικές συμβάσεις, με προαιρετική συμμετοχή.

- Τα χρηματοοικονομικά μέσα, οι συμβάσεις και υποχρεώσεις που απορρέουν από την αξία των μετοχών και οι συναλλαγές στις οποίες τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα ασχολούνται με την αξία των μετοχών.

### **3.2.29 IPSAS 30: Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών μέσων**

Το IPSAS 30 αφορά στην παροχή κατευθύνσεων σχετικά με το περιεχόμενο των γνωστοποιήσεων των χρηματοοικονομικών και κυρίως όσων προέρχονται από το ΔΛΠ 39: «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση». Βασικός στόχος του προτύπου είναι η αναγνώριση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ δημόσιων φορέων στον τρόπο γνωστοποίησης των οικονομικών πληροφοριών προς τους χρήστες για να αξιολογήσουν τόσο τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και απόδοση του υπό εξέταση οργανισμού και την απόδοση, όσο και τη φύση και έκταση των πιθανών κινδύνων που απορρέουν από τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία είναι εκτεθειμένος ο συγκεκριμένος οργανισμός κατά τη διάρκεια αλλά και στο τέλος της περιόδου αναφοράς, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο ο εν λόγω κρατικός οργανισμός διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους. Το παρόν IPSAS αποτελεί ένα ακόμα συμπληρωματικό πρότυπο που παρέχει κατευθύνσεις για την αναγνώριση, τη μέτρηση και την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού του προτύπου IPSAS 28 και του προτύπου IPSAS 29.

Το πεδίο εφαρμογής του IPSAS 30 εκτείνεται σε όλο το φάσμα του Δημοσίου και περιλαμβάνει το σύνολο των χρηματοοικονομικών μέσων εκτός από τις συμμετοχές σε ελεγχόμενες, συγγενείς ή κοινοπραξίες που ακολουθούν λογιστικές μεθόδους σύμφωνες με το IPSAS 6, «Ένοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», το IPSAS 7, «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις», ή το IPSAS 8, «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες».

Είναι αναγκαίο επίσης να επισημανθεί ότι οι κρατικοί φορείς θα πρέπει να εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε ελεγχόμενες, συγγενείς ή κοινοπραξίες εκτός και αν αυτό το χρηματοοικονομικό μέσο, εμπίπτει εξ ορισμού IPSAS 28.

Από το πεδίο εφαρμογής του IPSAS 30 εξαιρούνται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εργοδοτών που απορρέουν από προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους για τα οποία ισχύει το IPSAS 25, «Παροχές Εργαζομένων» καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Επίσης το πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια και στις περιπτώσεις που ο εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 29, την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά και εφαρμόζει τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με τις συμβάσεις ασφαλειών (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010).

### **3.2.31. IPSAS 31: Άυλα Περιουσιακά στοιχεία**

Το IPSAS 31 παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία δεν καθορίζονται κατευθύνσεις από τα υπόλοιπα σχετικά πρότυπα. Επίσης θέτει την υποχρέωση προς τους κρατικούς φορείς να αναγνωρίζουν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κάτω από συγκεκριμένα κριτήρια ενώ παράλληλα παρέχονται οδηγίες για τον τρόπο προσμέτρησης της λογιστικής αξίας των αυλών περιουσιακών στοιχείων καθώς και ο τρόπος γνωστοποίησής τους. Συνολικά τώρα οι κρατικοί φορείς που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική βάση, εφαρμόζουν το IPSAS 31 για τη λογιστική των αυλών περιουσιακών στοιχείων. Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι το IPSAS 31 δεν εφαρμόζεται για:

- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο IPSAS 28
- Στοιχεία του ενεργητικού που προκύπτουν από έρευνα και αξιολόγηση
- Δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους
- Άυλα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν σε μία συνένωση επιχειρήσεων
- Υπεραξία που αποκτάται από μία συνένωση επιχειρήσεων
- Δικαιώματα που απορρέουν από τη νομοθεσία, ένα σύνταγμα και νόμους

Κατά την περίπτωση που τα εθνικά ή τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν εξειδικεύουν επαρκώς τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του IPSAS 31 σε όλα εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Τέλος, το παρόν IPSAS έχει καθολική εφαρμογή στο δημόσιο τομέα πλην των GBEs (International Accounting Standards Committee Foundation, 2013).

### **3.2.32 IPSAS 32: Συμφωνίες παραχώρησης σε κρατικό φορέα**

Το IPSAS 32 παρέχει κατευθύνσεις σχετικά λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης από την παραχωρούσα αρχή σε έναν κρατικό φορέα. Ένας δημόσιος φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση, εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική με διακανονισμούς παραχώρησης δημόσιων υπηρεσιών. Το IPSAS 32 εφαρμόζεται επίσης σε όλο το φάσμα των φορέων του Δημοσίου, εκτός από τις GBEs όπου εκεί ισχύουν τα ΔΛΠ όπως συμβαίνει δηλαδή για τον ιδιωτικό τομέα.

Προβλέπονται επίσης συγκεκριμένες ρυθμίσεις προς το χειριστή παροχής δημόσιων υπηρεσιών, που αφορούν στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης για λογαριασμό της αρχής που προχωράει στη συγκεκριμένη παραχώρηση. Το IPSAS 32 επίσης, δεν εφαρμόζεται στις υπηρεσίες και στα στοιχεία διαχείρισης, κατά τις οποίες το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από την παραχωρούσα αρχή, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση ιδιωτικοποίησης ή εξωτερικής ανάθεσης. Τέλος, είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί ότι το IPSAS 32 δεν παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με το λογιστικό χειρισμό συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών από τους φορείς εκμετάλλευσης δεδομένου ότι οι κατευθύνσεις αυτές παρέχονται από τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με διακανονισμούς παραχώρησης δημόσιων υπηρεσιών (International Accounting Standards Committee Foundation, 2011).

### **3.2.33. IPSAS 33: Αρχική υιοθέτηση της λογιστικής βάσης**

Στο IPSAS 33 παρέχονται μεταβατικές εξαιρέσεις σε οντότητες που υιοθετούν IPSAS βάσει δεδουλευμένων για πρώτη φορά και συγκεκριμένα στοχεύει στην παροχή κατευθύνσεων στις οντότητες που το κόστος συμμόρφωσης με τα IPSAS υπερβαίνει

τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το πρότυπο περιλαμβάνει τις κατευθύνσεις για την αρχική υιοθέτηση της λογιστικής βάσης για την πρώτη φορά να αναφέρουν με σαφήνεια τη μετάβασή τους σε δεδουλευμένα IPSAS. Επειδή το IPSAS 33 επιτρέπει μια τριετή μεταβατική περίοδο κατά την οποία μπορούν να εφαρμοστούν εξαιρέσεις από τις πλήρεις απαιτήσεις του IPSAS.

Προβλέπεται μια μεταβατική περίοδος τριών ετών η οποία επιτρέπει στις οντότητες να υιοθετήσουν τη βάση δεδουλευμένων IPSAS με οικονομικό τρόπο. Για αρκετές οντότητες απαιτείται μεγάλος αριθμός εργασιών πριν από την ένταξη τους στη μεταβατική περίοδο που επιτρέπεται από το IPSAS 33. Επίσης, υπάρχει περίπτωση για την υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης να διαρκέσει περισσότερο κι από τρία χρόνια ενώ δε θα πρέπει να χρησιμοποιείται μέχρι οι οντότητες να βρίσκονται κοντά στην ολοκλήρωση της μετάβασης. Επιπρόσθετα η συμμόρφωση με το IPSAS μπορεί να διεκδικηθεί μόνο όταν τηρούνται όλα τα πρότυπα IPSAS και οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιγράφονται μόνο ως μεταβατικές οικονομικές καταστάσεις IPSAS όταν συντάσσονται σύμφωνα με το IPSAS 33. Συνολικά, το IPSAS 33 περιλαμβάνει τη μέγιστη περίοδο που μπορούν να συντάσσονται μεταβατικές οικονομικές καταστάσεις IPSAS (International Accounting Standards Committee Foundation, 2015).

### **3.2.34 IPSAS 34: Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις**

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τις λογιστικές απαιτήσεις και γνωστοποιήσεις για επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς εταιρείες στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα προετοιμάζει ξεχωριστά οικονομικές καταστάσεις. Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι αυτό το πρότυπο δεν ορίζει ποιες οντότητες καταρτίζουν ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις και ισχύει όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα IPSAS (International Accounting Standards Committee Foundation, 2015).

### **3.2.35. IPSAS 35: Αξιολόγηση ελέγχου οικονομικών οντοτήτων**

Το IPSAS 35 περιλαμβάνει τις κατευθύνσεις σχετικά με την αξιολόγηση του ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τα οφέλη του. Ο ορισμός του ελέγχου με βάση το συγκεκριμένο

πρότυπο, είναι η ικανότητα μιας οντότητας να επηρεάζει τη φύση και το ποσό των οφελών μέσω της δύναμής της σε μια άλλη οντότητα. Πρόκειται για ένα νέο ορισμό του ελέγχου, ο οποίος επιδρά στις προηγούμενες εκτιμήσεις του ελέγχου και συνεπώς εάν ορισμένες οντότητες πρέπει να ενοποιηθούν. Επιπλέον, το IPSAS 35 εισάγει την έννοια των «επενδυτικών οντοτήτων», η οποία μπορεί να εφαρμοστεί σε ορισμένα κρατικά ταμεία και ορίζονται ως ελεγχόμενες οντότητες την εύλογη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος. Μετά από ενδελεχή διαβούλευση προέκυψε ότι μια οντότητα που ελέγχει μια επενδυτική οντότητα θα πρέπει να διατηρεί αυτή τη μέθοδο λογιστικής για τις επενδύσεις μιας οικονομικής οντότητας στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις, ανεξάρτητα από το αν είναι η ίδια αποτελεί μια επενδυτική οντότητα. Το IPSAS 35 θα πρέπει να σημειωθεί ότι δεν επιτρέπει την εξαίρεση από την ενοποίηση τις προσωρινά ελεγχόμενες οντότητες όπως προβλέπεται στο IPSAS 6. Κι αυτό διότι συντελέστηκε μια προσπάθεια εξάλειψης των περιττών διαφορών που υπάρχουν επιμέρους ανά IPSAS (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2015).

### **3.2.36. IPSAS 36: Επενδύσεις σε συνεργαζόμενες και κοινές επιχειρήσεις**

Το IPSAS 36 παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με τη μέθοδο λογιστικής σε ότι αφορά την εκτίμηση της καθαρής θέσης, η οποία χρησιμοποιείται για επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες. Οι σχετικές απαιτήσεις είναι έχουν σημαντικές ομοιότητες με το IPSAS 7. Ωστόσο δεδομένου ότι η λογιστική αντιμετώπιση των ιδίων κεφαλαίων διαφέρει στις περιπτώσεις υπολογισμού κοινοπραξιών, κρίθηκε αναγκαία η ανάπτυξη οδηγιών που αφορούν αποκλειστικά σε συνεργαζόμενες και κοινές επιχειρήσεις (International Accounting Standards Committee Foundation, 2018).

### **3.2.37. IPSAS 37: Κοινές διευθετήσεις**

Το IPSAS 37 περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για την ταξινόμηση των κοινών συμφωνιών και τη λογιστική τους αντιμετώπισης. Επιμέρους θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι κοινές συμφωνίες ταξινομούνται σε κοινές πράξεις και κοινοπραξίες. Στην περίπτωση της κοινής πράξης, τα μέρη της συμφωνίας έχουν δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που απορρέουν από την πράξη. Από την άλλη

πλευρά σε μια κοινοπραξία, τα μέρη της συμφωνίας έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συμφωνίας. Αυτές οι ταξινομήσεις διαφέρουν από το IPSAS 8, που ουσιαστικά ταξινόμησε τις συμφωνίες σε τρεις τύπους συμφωνιών (από κοινού ελεγχόμενες οντότητες, από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες και από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία). Το IPSAS 37 απαιτεί επιπλέον από την οντότητα να λογοδοτεί για το ενδιαφέρον της σε μια κοινή επιχείρηση αναγνωρίζοντας το μερίδιό της στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της κοινής συμφωνίας. Επιπλέον θεωρείται αναγκαία η λογιστικοποίηση των συναλλαγών που συμβαίνουν σε κοινοπραξίες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Από την άλλη πλευρά IPSAS 8 επιτρέπει στις από κοινού ελεγχόμενες οντότητες να λογιστικοποιούν είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης είτε την αναλογική ενοποίηση (International Accounting Standards Committee Foundation, 2018).

### **3.2.38 IPSAS 38: Αποκαλύψεις των συμφερόντων σε άλλους οργανισμούς**

Το IPSAS 38 περιλαμβάνει κατευθύνσεις σχετικά με την αποκάλυψη συμφερόντων σε άλλους οργανισμούς, που προηγουμένως περιλαμβάνονταν στα IPSAS 6–8. Επιπρόσθετα εισάγονται νέες απαιτήσεις γνωστοποίησης, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με δομημένες οντότητες που δεν είναι ενοποιημένες και ελέγχει τα συμφέροντα που αποκτώνται με σκοπό την πώληση. Ο στόχος αυτού του προτύπου να υποχρεώσει τις οντότητες να γνωστοποιήσουν τις πληροφορίες εκείνες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να αξιολογήσουν τη φύση αλλά και τους κινδύνους που απορρέουν από τα συμφέροντα τους σε άλλους οργανισμούς. Συγκεκριμένα τα συμφέροντα αυτά μπορεί να απορρέουν από συμμετοχή σε:

- ελεγχόμενες οντότητες,
- μη ενοποιημένες ελεγχόμενες οντότητες,
- κοινές συμφωνίες και
- συγγενείς επιχειρήσεις και δομημένες οντότητες που δεν είναι ενοποιημένες.

Παράλληλα παρέχονται κατευθύνσεις γνωστοποίησης σχετικά με άλλες επιπτώσεις αυτών των συμφερόντων στην οικονομική θέση, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις



και τις ταμειακές ροές της οντότητας (International Accounting Standards Committee Foundation, 2018).

### **3.2.39. IPSAS 39: Παροχές σε εργαζομένους**

Το IPSAS39 αφορά στις παροχές σε εργαζόμενους και αντικατέστησε το IPSAS 25 «Παροχές σε εργαζόμενους» την 1η Ιανουαρίου 2018. Το IPSAS 39 αντικατοπτρίζει τις τροποποιήσεις που έγιναν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο αντίστοιχο πρότυπό του, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 19, Παροχές σε εργαζόμενους, έως τον Δεκέμβριο του 2015. Οι κύριες διαφορές μεταξύ του IPSAS 39 και του IPSAS 25 είναι ότι με το νέο πρότυπο εφαρμόζεται (International Accounting Standards Committee Foundation, 2018):

- Η κατάργηση του δικαιώματος προαίρεσης που επέτρεψε σε μια οντότητα να αναβάλει την αναγνώριση των μεταβολών στην υποχρέωση καθαρών καθορισμένων παροχών (η «προσέγγιση διαδρόμου»),
- η εισαγωγή της προσμέτρησης των καθαρών τόκων για προγράμματα καθορισμένων παροχών,
- η τροποποίηση ορισμένων απαιτήσεων γνωστοποίησης για προγράμματα καθορισμένων παροχών και σχέδια πολλών εργοδοτών,
- η απλοποίηση των απαιτήσεων για εισφορές εργαζομένων ή τρίτων σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, όταν αυτές οι συνεισφορές εφαρμόζονται σε ένα απλό πρόγραμμα συνεισφοράς που συνδέεται με την παροχή υπηρεσιών. και
- η κατάργηση των απαιτήσεων για σύνθετα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης.

### **3.2.40. IPSAS 40: Συνδυασμοί Δημοσίου Τομέα**

Το IPSAS 40 παρέχει τις πρώτες διεθνείς λογιστικές απαιτήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα τις ανάγκες του δημόσιου τομέα κατά τον υπολογισμό συνδυασμών οντοτήτων και λειτουργιών. Το πρότυπο κατατάσσει τους συνδυασμούς του δημόσιου τομέα είτε ως συγχωνεύσεις είτε ως εξαγορές. Για τις συγχωνεύσεις, το πρότυπο απαιτεί τη χρήση της λογιστικής μεθόδου «τροποποιημένη συγκέντρωση συμφερόντων», η οποία είναι μια παραλλαγή της μεθόδου λογιστικής συγκέντρωσης

συμφερόντων (επίσης αναφέρεται ως «λογιστική συγχώνευσης»), στην οποία η συγχώνευση αναγνωρίζεται στο ημερομηνία που λαμβάνει χώρα. Για τις εξαγορές, το IPSAS 40 απαιτεί τη χρήση της λογιστικής μεθόδου «απόκτησης», εφαρμόζοντας την ίδια προσέγγιση όπως στο ΔΠΧΑ 3, Συνδυασμοί επιχειρήσεων. Αυτό συμπληρώνεται με πρόσθετη καθοδήγηση για συγκεκριμένες καταστάσεις του δημόσιου τομέα (International Accounting Standards Committee Foundation, 2018).

### **3.2.41. IPSAS 41: Χρηματοπιστωτικά Μέσα**

Το IPSAS 41 αφορά στη θέσπιση νέων απαιτήσεων που σχετίζονται με την ταξινόμηση, την αναγνώριση και τη μέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Το IPSAS 41 παρέχει στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρήσιμες πληροφορίες από που σχετίζονται με την (International Accounting Standards Committee Foundation, 2018):

- Εφαρμογή ενός ενιαίου μοντέλου ταξινόμησης και μέτρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, το οποίο προσμετρά τα χαρακτηριστικά των ταμειακών ροών του περιουσιακού στοιχείου και επίσης λαμβάνει υπόψιν το σκοπό για τον οποίο διατηρείται το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.
- Εφαρμογή ενός ενιαίου μοντέλου αναμενόμενης πιστωτικής ζημίας για το μέλλον, το οποίο ισχύει για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα που υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης.
- Εφαρμογή ενός βελτιωμένου λογιστικού μοντέλου αντιστάθμισης του κινδύνου το οποίο διευρύνει τις υπάρχουσες ρυθμίσεις. Το μοντέλο αυτό περιλαμβάνει την εκτίμηση της ισχυρής σχέσης που υπάρχει μεταξύ των στρατηγικών διαχείρισης κινδύνου μιας οντότητας και της λογιστικής αντιμετώπισης των μέσων που τηρούνται ως μέρος της στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου.

### **3.2.42. IPSAS 42: Κοινωνικές Παροχές**

Το IPSAS 42 αφορά στις λογιστικές δαπάνες που σχετίζονται κοινωνικές παροχές ενώ συγκεκριμένα ορίζεται ότι τα κοινωνικά οφέλη αποτελούν μεταφορές μετρητών

που καταβάλλονται σε συγκεκριμένα άτομα ή/και νοικοκυριά ούτως ώστε μετριαστεί η επίδραση του κοινωνικού κινδύνου. Τέτοιες κοινωνικές παροχές θεωρούνται τα κρατικά συνταξιοδοτικά επιδόματα, τα επιδόματα αναπηρίας, η εισοδηματική στήριξη και τα επιδόματα ανεργίας. Το νέο αυτό πρότυπο απαιτεί επίσης από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει τα έξοδα και τις σχετικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τις επερχόμενες πληρωμές των κοινωνικών παροχών. Συνολικά θα πρέπει να σημειωθεί ότι το IPSAS 42 στοχεύει στη βελτίωση της συνάφειας, της πιστής αντιπροσωπευτικότητας και της συγκρισιμότητας των πληροφοριών που παρέχει μια οικονομική οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις σχετικά με κοινωνικές παροχές. Για να επιτευχθεί αυτό, το IPSAS 42 θεσπίζει αρχές και απαιτήσεις για (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation, 2019):

- Αναγνώριση δαπανών και υποχρεώσεων για κοινωνικές παροχές.
- Μέτρηση εξόδων και υποχρεώσεων για κοινωνικές παροχές.
- Παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τις κοινωνικές παροχές στις οικονομικές καταστάσεις. και καθορισμός των πληροφοριών που πρέπει να γνωστοποιηθούν για να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις οικονομικές επιπτώσεις των κοινωνικών παροχών που παρέχει η οντότητα αναφοράς.

### **3.3. Η εφαρμογή των IPSAS στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα**

Για αρκετά χρόνια, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και ειδικότερα η Ευρωπαϊκή Στατιστική Αρχή (Eurostat), προωθεί μια πρωτοβουλία για τη δημιουργία ενός ενιαίου τρόπου λογιστικής απεικόνισης του ευρωπαϊκού δημόσιου τομέα με βάση τα Λογιστικά Πρότυπα (EPSAS) (Aggestam-Pontoppidan and Brusca, 2016; Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2015; Jorgeetal., 2019). Ο κύριος στόχος αυτής της πρωτοβουλίας είναι να βελτιώσει τη διαφάνεια, την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής λογιστικής και αναφοράς των κυβερνήσεων της ΕΕ στα κράτη μέλη, κυρίως ως αποτέλεσμα της οικονομικής κρίσης του 2007/08 (Jorgeetal., 2016). Κοινός στόχος είναι η θέσπιση ελάχιστων προϋποθέσεων για βιώσιμα δημόσια οικονομικά των κρατών μελών (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013).

Αν και η πλειοψηφία των κυβερνήσεων της ΕΕ έχει περάσει στη λογιστική δεδουλευμένων τα τελευταία χρόνια - ακόμη και αν όχι πάντα σε επίπεδο κεντρικής κυβέρνησης - εξακολουθεί να υπάρχει ένα μείγμα αποκλίνουσας λογιστικής πρακτικής σε ολόκληρη την Ευρώπη, η οποία εμποδίζει τη συντονισμένη και διαφανή χάραξη δημοσιονομικής πολιτικής σε επίπεδο ΕΕ (Bruscaetal., 2015; ΕΥ, 2012). Αυτό είναι το αποτέλεσμα διαφορετικών ιστορικών λογιστικών παραδόσεων και επίσης διαφορετικών ισχυόντων κανονισμών στα κράτη μέλη. Επομένως, πιθανές ευκαιρίες και επιφυλάξεις σχετικά με την υιοθέτηση των EPSAS αξιολογούνται αρκετά άνισα και συζητούνται τα προτεινόμενα περιεχόμενα και οι στρατηγικές για αλλαγή αμφιλεγόμενους τρόπους κατά καιρούς (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2012).

Στο επίκεντρο της συνεχιζόμενης συζήτησης σχετικά με ένα κοινό λογιστικό πλαίσιο ευρωπαϊκού δημόσιου τομέα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Αρχικά, η ΕΚ σκόπευε να χρησιμοποιηθεί το IPSAS ως πρότυπο για τη θέσπιση ενός συνόλου υποχρεωτικών λογιστικών προτύπων για χρηματοοικονομική αναφορά σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ. Αν και «τα IPSAS δεν μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ ως έχουν, [...] αντιπροσωπεύουν μια αδιαμφισβήτητη ευκαιρία για την πιθανή ΕΕ ανάπτυξη εναρμονισμένων λογαριασμών του δημόσιου τομέα» (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013, σ. 8). Στο πλαίσιο αυτό είναι αναγκαίο να συζητηθεί ο βαθμός υιοθέτησης των προτύπων αυτών από τα κράτη μέλη της ΕΕ.

Στον συγκεντρωτικό πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται η βάση χρηματοοικονομικής αναφοράς, το πλαίσιο και οι σχετικές προβλέψεις για το 2025 για τα κράτη μέλη της Ε.Ε.

<b>Χώρα</b>	<b>Βάση χρημ/κής Αναφοράς 2020</b>	<b>Πλαίσιο χρημ/κος Αναφοράς 2020</b>	<b>Πρόβλεψη Βάσης χρημ/κής Αναφοράς 2025</b>	<b>Πρόβλεψη Πλαισίου Χρημ/κής Αναφοράς 2025</b>
Αυστρία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Βέλγιο	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Βουλγαρία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	IPSAS μη τροποποιημένα
Γαλλία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα
Γερμανία	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα
Δανία	Δεδουλευμένη	Ταμειακή	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα

Ελλάδα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Εσθονία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Ιρλανδία	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Ισπανία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Ιταλία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Κάτω Χώρες	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα
Κροατία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα
Κύπρος	Ταμειακή	IPSAS μη τροποποιημένα	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Λετονία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Λιθουανία	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Λουξεμβούργο	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα
Μάλτα	Ταμειακή	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Ουγγαρία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα
Πολωνία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα
Πορτογαλία	Μερική Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Ρουμανία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα
Σλοβακία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Σλοβενία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα
Σουηδία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Τσεχία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα σε σχέση με το IPSAS
Φινλανδία	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά πρότυπα

Πίνακας 1. Χρηματοοικονομική αναφορά κρατών μελών της ΕΕ και προβλέψεις για το 2025.

Πηγή: <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability>

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα το 2020 το 40,7% των χωρών συντάσσει τις καταστάσεις χρηματοοικονομικών αναφορών σε δεδουλευμένη βάση το 2025 (πρόβλεψη) παρατηρείται μια τεράστια αύξηση της τάξεως του 72,73% στην αλλαγή της βάσης και σχεδόν το 70,37% συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του σε δεδουλευμένη βάση. Όσον αφορά το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς πάνω από τις μισές χώρες, το 59% χρησιμοποιεί τα εθνικά πρότυπα το 2020 και μόλις μια χώρα η Κύπρος χρησιμοποιεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα μη τροποποιημένα. Αυτό που είναι άξιο παρατήρησης είναι το γεγονός ότι από τις 16 χώρες που χρησιμοποιούσαν τα εθνικά πρότυπα για το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς το 2025 ο αριθμός αυτός μειώνεται στις 11 χώρες.

Στην Ελλάδα η δημοσιονομική διαχείριση και εποπτεία, με βάση το νόμο 4270/2014, συντελείται και μέσα από το Δημόσιο Λογιστικό που αποτελεί ένα σύνολο νομικών κανόνων οι οποίοι καθορίζουν την διοίκηση των δημόσιων εσόδων και εξόδων και το λογιστικό σύστημα του κράτους. Ειδικότερα με τους κανόνες του δημοσίου λογιστικού καθορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η πολιτεία συναλλάσσεται με τους τρίτους, οι σχέσεις των διαχειριστών του δημοσίου πλούτου προς την πολιτεία, οι ευθύνες αυτών, ο τρόπος πραγματοποίησης των εισπράξεων και των δαπανών και οι προβλέψεις αυτών (προϋπολογισμός). Οι κανόνες αυτοί είναι νομικοί, δηλαδή θεσπίζονται με διατάξεις νόμων, ενώ ορισμένοι από αυτούς περιλαμβάνονται και στο Σύνταγμα (Στασινοπόπουλος, 1996, σ. 26).

Στην Ελλάδα λοιπόν απαιτούνται συγκεκριμένες ενέργειες για την υιοθέτηση των IPSAS. Σύμφωνα με την PWC (2013) χρειάζονται κατά μέσο όρο τρία χρόνια για να υιοθετήσει μια οντότητα τα πρότυπα σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με το IPSAS. Όπως επισημαίνεται από τους Laswad και Redmayne (2015), ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται οφείλεται στο γεγονός ότι η αλλαγή αφορά τη δημόσια οντότητα. Στην περίπτωση της Ελλάδας οι απαιτήσεις για την εφαρμογή του IPSAS είναι (Λουμιώτης, 2014):

- Η μετάφρασή τους στα ελληνικά.
- Η αποδοχή από την κυβέρνηση και γενικά από τους δημόσιους φορείς ότι η εφαρμογή τους είναι για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.
- Η εκπαίδευση του προσωπικού από το οποίο θα απαιτείται η εφαρμογή του IPSAS.

- Η στελέχωση φορέων του Δημόσιου Τομέα με επαρκές και κατάλληλο προσωπικό με γνώση, τεχνογνωσία και εμπειρία στη λογιστική και τα πρότυπα.
- Η απογραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και δημιουργία παγίου μητρώο όπου θα παρακολουθούνται λεπτομερώς τα πάγια στοιχεία.
- Η υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που θα συμβάλουν στην αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα και η κατάλληλη προετοιμασία των οικονομικών αναφορών.
- Η υιοθέτηση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων που θα συμβάλουν στην λογιστική οργάνωση των οντοτήτων και παροχή έγκαιρης και αξιόπιστης πληροφόρησης προς τη διοίκηση.
- Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από εξωτερικούς ελεγκτές έτσι ώστε να μπορούν να είναι πιο διαφανείς και αξιόπιστες οι πληροφορίες.
- Η οικονομική υποστήριξη για την κάλυψη του κόστους της πρώτης εφαρμογής τους.

Ωστόσο όπως ήδη αναφέρθηκε η εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο. Το επεξηγηματικό υπόμνημα για τον Ν. 4270/2014 αναφέρει ότι τα τελευταία χρόνια, στο πλαίσιο της ευρύτερης κατάστασης που επικρατεί, έχουν διενεργηθεί σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες για τη δημοσιονομική εξυγίανση, τη θέσπιση δημοσιονομικών κανόνων και εποπτικών πρακτικών και τη διασφάλιση μηχανισμών ελέγχου που θα βοηθήσουν στην υιοθέτηση του IPSAS. Συγκεκριμένα μέσα από το πρόγραμμα «Transparency» σημειώνεται σημαντική ενίσχυση της διαφάνειας καθώς και η παραγωγή έγκυρων και αξιόπιστων πληροφοριών για την εκτέλεση του προϋπολογισμού της Γενικής Κυβέρνησης. Παράλληλα προωθήθηκε η ψηφιακή αναβάθμιση διαδικασιών και πληροφοριακών συστημάτων προκειμένου να καλυφθούν οι νέες ανάγκες της δημόσιας ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε σχέση με την παρακολούθηση των δημοσιονομικών μεγεθών (π.χ. πρόγραμμα SYZEFXIS, ηλεκτρονικό σύστημα αξιολόγησης, ηλεκτρονική μεταφορά εγγράφων, ψηφιακές υπογραφές). Επίσης με βάση το υπόμνημα, ενισχύθηκε η διαδικασία ελέγχου, το οικονομικό σύστημα, οι έλεγχοι μεταρρυθμίστηκαν και συγκεκριμένα προσαρμόστηκαν στη διεθνή πρακτική και τα ελεγκτικά πρότυπα. Τέλος στο άρθρο 156 του Ν. 4270/2014 θεσπίζεται το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής

Κυβέρνησης<sup>18</sup>, προσδιορίζεται το περιεχόμενο και ο χρόνος της Λογιστικής Μεταρρύθμισης και Υιοθέτησης των IPSAS στην Ελλάδα.

---

<sup>18</sup> Προεδρικό Διάταγμα 54/12-06-2018(ΦΕΚ 103Α/13-06-2018)



## Κεφάλαιο 4. Συμπεράσματα

Τα υψηλά δημοσιονομικά ελλείμματα και οι εκρήξεις χρέους παγκοσμίως οδήγησαν τις κυβερνήσεις το τελευταίο διάστημα στη μεταρρύθμιση των λογιστικών τους συστημάτων. Στο πλαίσιο αυτό κρίθηκε απαραίτητη η διασφάλιση υψηλής ποιότητας οικονομικών καταστάσεων παράλληλα με την ανάγκη λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα και διαφάνεια στις χρηματοοικονομικές συναλλαγές. Σε διεθνές επίπεδο, η υιοθέτηση των IPSAS είναι μια σημαντική μεταρρύθμιση στη δημοσιονομική πολιτική πολλών χωρών για τη διασφάλιση της διαφάνειας, της ποιότητας και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Στην Ελλάδα, ειδικά επί της παρούσης που επικρατούν συνθήκες οικονομικής ανάκαμψης, ο εκσυγχρονισμός του συστήματος χρηματοοικονομικής διαχείρισης του δημόσιου τομέα θεωρείται απαραίτητος για την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης. Σημειώνεται ότι κατά την περίοδο της ελληνικής κρίσης χρέους και τη σύναψη του Μνημονίου με τους δανειστές, ένα από τα πρωταρχικά ζητήματα που τέθηκαν από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και την Ευρωπαϊκή Ένωση ήταν η αναβάθμιση της δημόσιας λογιστικής.

Η επιτυχής εφαρμογή των IPSAS απαιτεί κατάλληλη προετοιμασία και λεπτομερή σχεδιασμό, ώστε η μετάβαση στη νέα πραγματικότητα να γίνει ομαλά. Απαιτείται πρώτον πολιτική βούληση και δεύτερον ουσιώδης μεταρρυθμίσεις στο νομικό πλαίσιο, στους κανόνες διακυβέρνησης και στις ακολουθούμενες πρακτικές. Στο πλαίσιο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι για την ομαλή ένταξη των IPSAS σε ένα λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα είναι αναγκαίο να καλύπτονται τα έξοδα υλοποίησης, η εκπαίδευση του προσωπικού και η αντικατάσταση των υφιστάμενων συστημάτων (ACCA, 2017). Επιπλέον αναγκαία θεωρείται η στελέχωση των δημόσιων οργανισμών με ειδικευμένο προσωπικό το οποίο να γνωρίζει τα διπλογραφικά λογιστικά συστήματα ενώ σαφώς είναι αναγκαία η παράλληλη εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού.

Εκτός των ανωτέρω συμπερασμάτων, προέκυψαν από τη παρούσα μελέτη και ορισμένοι περιορισμοί οι οποίοι σχετίζονται κατά βάση με το γεγονός ότι πρόκειται για μια μελέτη που ακολουθεί την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και όχι κάποια ποσοτική μέθοδο που να οδηγεί σε γενίκευση των αποτελεσμάτων. Επίσης δεν εξετάζει ούτε σε επίπεδο ποιοτικής μεθόδου απόψεις στελεχών ή αρμόδιων

συμμετεχόντων κι ως εκ τούτου δε διενεργήθηκε συγκριτική ανάλυση. Προτείνεται μελλοντικά να διενεργηθεί μελέτη με συλλογή σχετικών ερωτηματολογίων σε στελέχη του δημοσίου τομέα σχετικά με το κατά πόσο μπορούν τα IPSAS να εφαρμοστούν στο ελληνικό λογιστικό σύστημα των δημόσιων φορέων. Επίσης προτείνεται η διενέργεια εμπειρικής ερευνάς σε επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα τα οποία θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα.

## Βιβλιογραφία

- Aggestam-Pontoppidan, C. and Andernack, I. (2016), Interpretation and application of IPSAS, Wiley, Chichester
- ACCA, (2017). IPSAS Implementation: Current Status and Challenges. Retrieved from [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf)
- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2010). The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10, pp. 169- 199.
- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money Management*, 35(6), pp. 397-398.
- Bandy, G. (2014). *Financial Management and Accounting in the Public Sector*. London: Routledge.
- Bellanca, S., & Julien, V. (2013). Belgian public accounting : evolution and compliance with IPSAS. *International advances in economic research*, 19(1), pp. 79-81.
- Chytis, T., Georgopoulos, I., & Tasios, S. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, XXIII(4), pp. 165-184.
- Cirstea, A., Nistor, S., & Tudor, A. (2013). Consolidated financial statements – a new challenge for the public sector administration. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 33(1), pp. 45-65.
- Hellenic Accounting and Auditing Standards Board, (2013). Implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Retrieved from [http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/DT\\_6\\_3\\_13.pdf](http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/DT_6_3_13.pdf)
- IFAC, .. (2019). International Standards: 2019 Global Status Report. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international%20standards/discussion/international-standards-2019-global>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2000). Cash Flow Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-2-cash-flow-sta.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2000). IPSAS 18: Segment Reporting. Retrieved from

- <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-18-segment-repor.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2000). IPSAS 5— Borrowing Costs. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-5-borrowing-costs.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2001). Construction Contracts. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-11-construction.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2001). Financial Reporting in Hyperinflationary Economies. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-10-financial-rep.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2001). IPSAS 15: Financial Instruments: Disclosure and Presentation. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-15-financial-ins.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2001). Revenue. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-9-revenue-from.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation,(2002). IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-19-provisions-c.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2002). Related Party Disclosures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-20-related.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2003). Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-3-accounting-po.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2003). Interests in Joint Ventures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-8-interests-in-join-2.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2003). Presentation of Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-1-presentation.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2003,.). Consolidated and Separate Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-6-consolidated.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2005). The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-4-the-effects-o.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). Investments in Associates. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-7-accounting-fo.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 12: Inventories. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-12-inventories.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 13: Leases. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-13-leases-3.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 14: Events After the Balance Sheet Date. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-14-events-after.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 16: Investment Property. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-16-investment-pr.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 22: Disclosure of Financial Information about the General Government Sector. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-22-disclosu.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers). Retrieved from : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-23-revenue-from-non-3.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2006). IPSAS 24: Presentation of Budget Information in Financial Statements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-24-presenta.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation,(2006). IPSAS 25: Employee Benefits. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-25-employee.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2008). Impairment of non-cash generating Assets. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-21-impairme.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2010). Financial Instruments:Disclosures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-30-financial-instru.pdf>

International Accounting Standards Committee Foundation, (2010). IPSAS 28: Financial Instruments:Presentation . Retrieved from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B4%20IPSAS\\_28\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B4%20IPSAS_28_0.pdf)

International Accounting Standards Committee Foundation, (2010). IPSAS 29: Financial Instruments: Recognition and Measurement. Retrieved from International Accounting Standards Committee Foundation

International Accounting Standards Committee Foundation, (2011). IPSAS 27: Agriculture. Retrieved from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B3%20IPSAS\\_27\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B3%20IPSAS_27_0.pdf)

International Accounting Standards Committee Foundation, .. (2011). IPSAS 32: Service Concession Arrangements. Retrieved from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B8%20IPSAS\\_32.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B8%20IPSAS_32.pdf)

International Accounting Standards Committee Foundation, (2013). IPSAS 17: Property, Plant and Equipment. Retrieved from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A26%20IPSAS\\_17.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A26%20IPSAS_17.pdf)

International Accounting Standards Committee Foundation, (2013). IPSAS 31: Intangible Assets. Retrieved from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7%20IPSAS\\_31.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7%20IPSAS_31.pdf)

International Accounting Standards Committee Foundation, (2015). First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards . Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-IPSAS-33-First-time-Adoption-of-Accrual-Basis-IPSASs.pdf>

- International Accounting Standards Committee Foundation, (2015). IPSAS 34: Consolidated and Separate Financial Statements. Retrieved from <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-34-separate-financial-statements-0>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2015). IPSAS 34: Separate financial statements. Retrieved from <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-34-separate-financial-statements-0>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2018). Investments in Associates and Joint Ventures. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B9-IPSAS-36.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2018). IPSAS 37: Joint Arrangements. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B10-IPSAS-37.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2018). IPSAS 38: Disclosure of Interests in Other Entities. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B11-IPSAS-38.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2018). IPSAS 39: Employee Benefits. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/C1-IPSAS-39.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2018). IPSAS 40: Public Sector Combinations. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/C2-IPSAS-40.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2018). IPSAS 41: Financial Instruments. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS-41-Financial-Instruments.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation, (2019). IPSAS 42: Social Benefits. Retrieved from <https://www.ipsasb.org/focus-areas/supporting-resources-ipsas-42-social-benefits>
- Montesinos, V., Dasi, R., & Brusca, I. (2019). A Framework for Comparing Financial Sustainability in EU Countries: National Accounts, Governmental Accounting and the Challenge of Harmonization. In J. Caruana, I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, & F. Rossi, *Financial Sustainability of Public Sector Entities-The Relevance of Accounting Frameworks*. London: Palgrave Mac Millan.

- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2020). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*.
- Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: A Critical Review. *The Journal of business and social studies*, 2(1), pp. 43-54.
- Vasicek, D., & Roje, G. (2010). Accounting System in Croatian Public Healthcare Organizations: an Empirical Analysis. *Theoretical and Applied Economics*, 6(547), pp. 37-58.
- Wang, X. (2014). *Financial Management in the Public Sector*. New York: Routledge.
- World Health Organization, (2012). *IPSAS Benefits to WHO*. WHO.
- Zhuquan, W., & Javed, M. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Public Sector of Developing Economies—Analysis of Five South Asian Countries. *Research in World Economy*, 9(2), pp. 44-51.
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, & Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, .. (2020). Έκθεση για την εξέλιξη και τη διακύμανση των εσόδων από φόρους. Αθήνα: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.
- Γεωργακόπουλος, Θ. (2012). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα: Μπένου.
- Θεοδώρου, Ι. (2013). *Οι δαπάνες των ΟΤΑ*. Ιδιωτική Έκδοση.
- Κοέν, Σ., & Καρατζήμας, Σ. (2020). *Λογιστική Δημόσιου Τομέα. Τάσεις και Προοπτικές*. Αθήνα: ΟΠΑ.
- Νεγκάκης Ι. Χ. (2015). *IFRS Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Θεωρία και Εφαρμογές*.
- Σολδάτος, Δ. (2001). *Δημόσιο Λογιστικό*. Αθήνα: Δημοπούλου Ελ. Μαρία.
- Στασινοπόπουλος, Μ. (1996). *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*. Αθήνα: Σάκκουλας.