



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

Διπλωματική Εργασία

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

της

Βάϊας Μπαγιώτη

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Αγγελική Σαμαρά

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

Δεκέμβριος 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κα. Αγγελική Σαμαρά για τη πολύτιμη καθοδήγησή και τις ανεκτίμητες συμβουλές της στο διάστημα της διπλωματικής εργασίας. Επίσης οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ στα παιδιά μου Βασιλική και Ιωάννα, στον σύζυγό μου Γιώργο και τη μητέρα μου για την κατανόηση και στήριξη τους. Τέλος, αφιερώνω τη παρούσα διπλωματική εργασία στη μνήμη των παππούδων μου Ιωάννη και Λεμονιάς Βαβάτσικου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ανάγκη να παραχθούν και να αναλυθούν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία σε εθνικό επίπεδο είναι επιτακτική, ιδιαίτερα σε χώρες που δοκιμάζονται λόγω υψηλού δημοσίου χρέους και δημοσιονομικών ελλειμμάτων, αφού το έλλειμμα και ο δανεισμός του δημοσίου καθορίζονται από τη σταθεροποίηση των ετήσιων δημόσιων λογαριασμών. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) αποτελεί το σημαντικότερο βήμα εξέλιξης της λογιστικής του δημοσίου τομέα, ενισχύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών. Περισσότερες από 80 χώρες και διεθνείς οργανισμοί (Ευρωπαϊκή Ένωση, NATO, ΟΟΣΑ, Παγκόσμια Τράπεζα και πολλοί άλλοι) έχουν ήδη υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, οι περισσότερες χώρες εξακολουθούν να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βασισμένες στη λογιστική της ταμειακής βάσης, ενώ χώρες όπως η Ολλανδία, η Γαλλία, η Ελβετία, η Σουηδία, η Φινλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Αυστρία, η Ισπανία, η Ρουμανία και η Ρωσία έχουν υιοθετήσει ή βρίσκονται στο στάδιο της πλήρους υιοθέτησης των IPSAS, σύμφωνα με τη λογιστική των δεδουλευμένων.

ABSTRACT

The need to produce and analyze more accounting data at the national level is imperative, especially in countries challenged by high public debt and fiscal deficits, since the public deficit and borrowing are determined by the stabilization of annual public accounts. The adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) is the most important step in the evolution of public sector accounting, strengthening the transparency, accountability and reliability of public finances. More than 80 countries and international organizations (European Union, NATO, OECD, World Bank and many others) have already adopted International Public Sector Accounting Standards. At the European level, most countries still prepare their financial statements based on cash basis accounting, while countries such as the Netherlands, France, Switzerland, Sweden, Finland, the United Kingdom, Austria, Spain, Romania and Russia have adopted or are in the process of fully adopting IPSAS under accrual accounting.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	1
1.2 Σκοπός εργασίας.....	2
1.3 Δομή εργασίας	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	4
2.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	4
2.2 Δημιουργία ενιαίων λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα και σημεία προβληματισμού.....	6
2.3 Εναρμόνιση, Τυποποίηση και Ενοποίηση.....	7
2.4 Ο σύνδεσμος μεταξύ δημόσιας λογιστικής και εθνικής ανάπτυξης	9
2.5 Συμπεράσματα.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	12
3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	12
3.2 Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα	12
3.3 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	15
3.4 Δικαιοδοσία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα	16
3.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα σε δεδουλευμένη και ταμειακή βάση.....	17
3.6 Μετάβαση από την ταμειακή βάση στη λογιστική των δεδουλευμένων	18
3.7 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ευρώπη.....	19
3.8 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα	20
3.9 Προϋποθέσεις επιτυχούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα	22
3.10 Οφέλη από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	22
3.11 Συμπεράσματα.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (IFRS)	25
4.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	25
4.2 Εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων	25
4.3 Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	27
4.4 Το Εννοιολογικό Πλαίσιο της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς	28
4.4.1 Ο σκοπός της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς	29

4.4.2 Ποιοτικά χαρακτηριστικά Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.....	30
4.4.3 Αναγνώριση και Επιμέτρηση.....	31
4.4.4 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 - Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	32
4.4.4.1 Στοιχεία Οικονομικών Καταστάσεων.....	33
4.4.4.2 Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων	34
4.4.4.3 Συγκριτική Πληροφόρηση	34
3.5 Συμπεράσματα.....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ <u>5</u> - ΤΟ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS).....	36
5.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	36
5.2 Χαρακτηριστικά Δημοσίου Τομέα	36
5.3 Το Εννοιολογικό Πλαίσιο	38
5.4 Οι χρήστες της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Γενικού Σκοπού.....	39
5.5 Παρεχόμενη πληροφόρηση από τη Χρηματοοικονομική Αναφορά Γενικού Σκοπού	40
5.6 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	41
5.7 Συμπεράσματα.....	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ <u>6</u> - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ	
ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	73

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.....	41
---	----

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΟΡΩΝ

ΞΕΝΟΙ

I.A.S. International Accounting Standards

I.A.S.B. International Accounting Standards Board

I.P.S.A.S.B. International Public Sector Accounting Standards Board

I.F.R.S. International Financial Reporting Standards

I.F.A.C. International Federation of Accountants

I.P.S.A.S. International Public Sector Accounting Standards

ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ

Δ.Π.Χ.Α. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Δ.Λ.Π. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Σε έναν κόσμο ελεύθερων επιλογών, τα πρότυπα είναι πανταχού παρόντα. Η παγκοσμιοποίηση αύξησε την ανάγκη και την απαίτηση για διεθνή πρότυπα (international standards), δημιουργώντας ένα είδος υπερδομής η οποία αποσκοπεί στη μείωση των κινδύνων, του κόστους συναλλαγών και στην ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών, ενώ ταυτόχρονα αύξησε τη συμβατότητα και τη συγκρισιμότητα (Swann, 2000). Σε αυτόν τον «κόσμο των προτύπων», η λογιστική του δημοσίου τομέα δεν αποτελεί κάποια εξαίρεση.

Μέσα σε αυτό το σχεδιάγραμμα, οι λογιστικές πρακτικές δεν αποφεύγουν τις πιέσεις για έναν τυποποιημένο κόσμο, με τους μηχανισμούς να είναι φανεροί στον κόσμο των λογιστικών ρυθμίσεων: ομάδες άσκησης πολιτικών πιέσεων, η γνώση των ειδικών, αρένα τυποποίησης (Brunsson et al, 2000).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) αποτελούν μια παγκόσμια επανάσταση στη δημόσια – κυβερνητική λογιστική. Αναφέρονται στις προτάσεις που έχουν γίνει από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS Board), υπό την αιγίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας των Λογιστών (IFAC) και αποτελούν το παγκόσμιο σημείο αναφοράς για την αξιολόγηση των δημόσιων λογιστικών πρακτικών διεθνώς, ενώ βρίσκουν αποδοχή και υιοθετούνται από διάφορες χώρες, ανεξάρτητα των πολιτικών και οικονομικών τους συστημάτων.

Τα τελευταία χρόνια, πολλές χώρες προσπαθούν να εκσυγχρονίσουν τα συστήματα διοίκησης του δημόσιου τομέα τους, αλλάζοντας τα λογιστικά συστήματα σύμφωνα με τα οποία ο δημόσιος τομέας αναφέρεται στο ευρύ κοινό. Από τη στιγμή που τα IPSAS έχουν γίνει αποδεκτά από Διεθνείς Οργανισμούς και πολλές χώρες δέχονται παροτρύνσεις προκειμένου να εναρμονίσουν τα εθνικά τους πρότυπα σύμφωνα με αυτά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα αξίζουν της προσοχής όσων θεσμοθετούν τις λογιστικές πολιτικές.

Ουσιαστικά, τα IPSAS αποτελούν την παγκόσμια υιοθέτηση του Αγγλο-Αμερικάνικου μοντέλου της λογιστικής του δημοσίου τομέα. Η ομοιότητα είναι τόσο εμφανής, ώστε οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, το Ηνωμένο Βασίλειο και οι ανεπτυγμένες χώρες της Βρετανικής Κοινοπολιτείας (Αυστραλία, Καναδάς, Νέα Ζηλανδία) θεωρούνται ως οι εκ των πραγμάτων υιοθετούντες των IPSAS. Παρά τις όποιες διαφορές τους, οι κυβερνήσεις αυτών των κρατών εκδίδουν χρηματοοικονομικές αναφορές, οι οποίες πηγάζουν από τη λογιστική των δεδουλευμένων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα αποτελούν την κυβερνητική – δημόσια έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS), τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Τα IPSAS εκδίδονται από ειδικούς, οι οποίοι προσλαμβάνονται από μια παγκόσμια ομοσπονδία λογιστικών επαγγελματιών σωμάτων από περισσότερες από 100 χώρες.

Με την υιοθέτηση των λογιστικών πρακτικών και προτύπων του ιδιωτικού τομέα από τη μεριά των φορέων του δημοσίου, επιτυγχάνεται η συνέπεια, η συγκρισιμότητα και η ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των διαφόρων δημόσιων θεσμών ανά τον κόσμο.

1.2 Σκοπός εργασίας

Ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει το ρόλο και τη σημασία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, όσον αφορά τη λογική της εφαρμογής στο δημόσιο τομέα, της χρηματοοικονομικής αναφοράς του ιδιωτικού τομέα σύμφωνα με τη λογιστική των δεδουλευμένων, προκειμένου να ενισχυθεί η λογοδοσία και η διαφάνεια των κυβερνήσεων, απέναντι στους πολίτες και κάθε άλλο ενδιαφερόμενο ή επηρεαζόμενο από τις πολιτικές πρακτικές αυτών μέρος της κοινωνίας.

1.3 Δομή εργασίας

Στο παρόν πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια εισαγωγή στην έννοια και τον σκοπό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται η βιβλιογραφική επισκόπηση για τα Πρότυπα αυτά, η οποία στηρίχτηκε κατά κύριο λόγο σε ξενόγλωσσα ηλεκτρονικά άρθρα και περιοδικά. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το Θεσμικό Πλαίσιο το οποίο δημιουργεί και συντονίζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια σύντομη αναφορά στο Πλαίσιο και τις Αρχές στις οποίες στηρίζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS), τα οποία αποτέλεσαν τη βάση πάνω στην οποία στηρίχθηκε η δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, με κάποιες προσαρμογές για τον τομέα αυτόν. Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια σύντομη παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα που υπάρχουν μέχρι και σήμερα, ενώ στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο γίνεται μια ανακεφαλαίωση και εξαγωγή συμπερασμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Τα λογιστικά συστήματα διαδραματίζουν ένα θεμελιώδη ρόλο ως εργαλεία παρουσίασης, συντονισμού και οργάνωσης του δημοσίου τομέα, παρόλο που η δράση τους δεν είναι φανερή. Για αυτό, οι χρηματοοικονομικές και λογιστικές μεταρρυθμίσεις μετατρέπουν και αναδιαμορφώνουν τόσο τις δημόσιες πολιτικές, όσο και την κατάσταση λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) εξελίχθηκαν σε δύο φάσεις. Από το 1996 έως το 2002 η Επιτροπή Δημοσίου Τομέα στις ΗΠΑ εισήγαγε διεθνή επιχειρησιακά λογιστικά και χρηματοοικονομικά πρότυπα αναφοράς στο δημόσιο τομέα, κάνοντας σχετικά μικρές τροποποιήσεις. Από το 2003, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS Board) επικεντρώθηκε σε θέματα τα οποία είναι μοναδικά για τον δημόσιο τομέα, όπως η φορολογία και άλλες μη ανταλλάξιμες συναλλαγές, ο προϋπολογισμός του δημοσίου και δεσμεύσεις κοινωνικής πολιτικής. Και οι δύο ανωτέρω φάσεις βρίσκονται στον πυρήνα της χρηματοοικονομικής λογιστικής, η οποία αποκαλείται και ως «η γλώσσα των επιχειρήσεων».

Το Μάρτιο του 2013, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε ένα ερευνητικό σχέδιο το οποίο αποσκοπούσε στη σύνδεση των λογιστικών συστημάτων του δημοσίου τομέα με τη λογιστική των δεδουλευμένων, μέσα από μια σειρά από εναρμονισμένα με τη λογιστική των δεδουλευμένων λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα. Ολόκληρο το ερευνητικό σχέδιο ήταν βασισμένο στην υπόθεση πώς «η ανωτερότητα της αρχής των δεδουλευμένων είναι αδιαμφισβήτητη, ανεξάρτητα αν αφορά την παρακολούθηση της δημοσιονομικής πορείας στο μικροοικονομικό ή μακροοικονομικό περιβάλλον».

Η υιοθέτηση της λογιστικής των δεδουλευμένων (accrual accounting) στον δημόσιο τομέα αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά αποτελέσματα της παγκόσμιας υιοθέτησης των αποκαλούμενων NPM (Hood, 1995), μιας προσέγγισης η οποία είναι εμπνευσμένη από τις επιχειρηματικές πρακτικές και ευνοεί την ποσοτικοποίηση και

την επιμέτρηση των οικονομικών επιδόσεων (οικονομία, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα), όπως και την επανεστίαση της δημόσιας διοίκησης από τις διαδικασίες στα αποτελέσματα, απονέμοντας έναν κεντρικό ρόλο στη λογιστική επιστήμη.

Για τους περισσότερους πολίτες και τους αξιωματούχους της κυβέρνησης, ο προϋπολογισμός του δημοσίου είναι ακόμα το κύριο χρηματοοικονομικό έγγραφο μιας κυβέρνησης. Η αυξανόμενη σημασία της χρηματοοικονομικής λογιστικής στον δημόσιο τομέα, όπως αυτή αντανακλάται από την ανάδυση των IPSAS στο παγκόσμιο στερέωμα, αντανακλά την πίστη στη δύναμη της αντικειμενικής χρηματοοικονομικής καταγραφής. Τα IPSAS βασίζονται στο διπλογραφικό σύστημα της λογιστικής, το οποίο θεωρείται ως μία «μέτρηση της πραγματικότητας» η οποία κατέστησε εφικτές τις μοντέρνες επιχειρηματικές πρακτικές. Καθώς τα χρηματοοικονομικά δεδομένα βασίζονται σε παρελθούσες συναλλαγές και γεγονότα, η δημόσια χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει μια πιο αληθοφανή επιβεβαίωση, συγκριτικά με τις υποθετικές μελλοντικές προβλέψεις και σχέδια στα οποία βασίζεται ένας δημόσιος προϋπολογισμός σήμερα. Αυτή φαίνεται να είναι και η αιτιολόγηση της σχεδίασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

Επιπρόσθετα, η δημόσια χρηματοοικονομική λογιστική είναι διακριτή από τα δημόσια χρηματοοικονομικά στατιστικά συστήματα, τα οποία περιλαμβάνουν τα Στατιστικά Χρηματοοικονομικής του Δημοσίου από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (IMF) και τους εθνικούς λογαριασμούς εισοδήματος. Αυτό που ξεχωρίζει τη χρηματοοικονομική λογιστική από τα στατιστικά συστήματα αυτά, είναι το γεγονός πώς «ως κοινωνική και θεσμική εφαρμογή, η λογιστική αποτελεί ένα όργανο λογοδοσίας. Η προώθηση της λογοδοσίας μέσω αυξημένης διαφάνειας, αποτελεί ένας σαφώς διατυπωμένο στόχο των IPSAS (Hopwood and Miller, 1994). Πιο συγκεκριμένα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα δίνουν έμφαση στη λογοδοσία των κυβερνήσεων προς τους πολίτες, τους ψηφοφόρους, τους αντιπροσώπους αυτών και το γενικό καλό (IFAC, 2003). Πολλές φορές τα συμφέροντα των χρηστών αυτών δεν εξυπηρετούνται, επειδή κάποιες κυβερνήσεις θεωρούν πώς τα κόστη της πληροφόρησής τους υπερβαίνουν τα προσωπικά τους οφέλη. Για αυτό, το Συμβούλιο των IPSAS προσπαθεί να εξισορροπήσει τη δυναμική μεταξύ των

κυβερνήσεων και συγκεκριμένων ενδιαφερόμενων μερών (stakeholders), τονίζοντας το δικαίωμα των τελευταίων στη γνώση των δημόσιων οικονομικών.

Αποτελεί κοινό μυστικό το γεγονός πώς οι κυβερνήσεις με τη μεγαλύτερη ανάγκη για βελτίωση της χρηματοοικονομικής λογοδοσίας και διαφάνειας, είναι και οι πιο απρόθυμες να υιοθετήσουν τα IPSAS. Καθώς το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα δεν έχει δύναμη επιβολής, έχει συμμαχήσει με παροχείς αναπτυξιακής στήριξης. Αυτοί οι οργανισμοί έχουν τα κίνητρα και την ικανότητα να απαιτούν ικανοποιητική λογιστική αναφορά από τους δωρεοδόχους τους. Η διαδικασία των IPSAS παρέχει ένα μηχανισμό συντονισμού, προκειμένου να μειωθούν τα κόστη της λογοδοσίας και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο έχουν την υποστήριξη της Παγκόσμιας Τράπεζας, του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου και της Ασιατικής Αναπτυξιακής Τράπεζας.

2.2 Δημιουργία ενιαίων λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα και σημεία προβληματισμού

Σε γενικές γραμμές, η σύσταση προτύπων αποτελείται από μια διαδικασία τριών βημάτων:

- Μία δημόσια συζήτηση (debate) σχετικά με το πώς θα πρέπει να είναι τα πρότυπα
- Έναν ανταγωνισμό από διαφορετικούς άγραφους κανόνες (νόρμες)
- Την ανάδυση ενός επικρατέστερου σχεδίου ή προτύπου, το οποίο δεν είναι κατ' ανάγκη το καλύτερο δυνατό

Στην πράξη, στην περίπτωση της λογιστικής του δημοσίου τομέα, η ανάγκη για πρότυπα βασισμένα στην αρχή των δεδουλευμένων θεωρήθηκε ως αυταπόδεικτη.

Πολλοί ακαδημαϊκοί της λογιστικής του δημοσίου τομέα υπογράμμιζαν τόσο τις θεμελιώδεις δυσκολίες οι οποίες δημιουργούνταν από την υιοθέτηση της λογιστικής των δεδουλευμένων στον δημόσιο τομέα, όσο και τις πρακτικές δυσκολίες των διοικήσεων του δημοσίου τομέα ως προς την αποτελεσματική εφαρμογή και

αξιοποίηση των πληροφοριών της λογιστικής των δεδουλευμένων κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Ο Guthrie (1999) προβληματισμένος αναφορικά με την καταλληλότητα της λογιστικής των δεδουλευμένων στον δημόσιο τομέα υποστήριξε πώς «το κέρδος δεν αποτελεί στόχο του δημοσίου τομέα και δεν θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψιν ως δείκτης απόδοσης. Η χρηματοοικονομική δομή και το αξιόχρεο δεν είναι σχετικά με τον δημόσιο τομέα. Τα αποτελέσματα δεν επιμετρώνται από τα δεδουλευμένα. Η χρήση των δεδουλευμένων περιορίζει την ιδέα της δημόσιας απόδοσης στην αποδοτικότητα και στην εξοικονόμηση κόστους».

Ωστόσο, παρά τις κριτικές για την εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων στο δημόσιο από ένα σημαντικό αριθμό ακαδημαϊκών, η ανάγκη για τη λογιστική των δεδουλευμένων δεν αποτελεί πλέον ένα ζήτημα για δημόσιο διάλογο. Η υπεροχή της αρχής των δεδουλευμένων πλέον δεν αμφισβητείται και παρά τα περιορισμένα τεκμήρια, η λογιστική κοινότητα του δημοσίου τομέα θεωρεί την υιοθέτηση της λογιστικής των δεδουλευμένων ως μια αδιαμφισβήτητη διαδικασία (Lapsley et al, 2009).

Στη συνέχεια, ακόμα ένα σημαντικό φαινόμενο έγινε σχετικό: η προσπάθεια για εναρμόνιση της λογιστικής του δημοσίου τομέα τόσο σε παγκόσμια κλίμακα (με τη δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα – International Public Sector Accounting Standards - IPSAS, τα οποία βασίζονταν στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS), όσο και σε Ευρωπαϊκή κλίμακα (με τη δημιουργία των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα – European Public Sector Accounting Standards - EPSAS).

2.3 Εναρμόνιση, Τυποποίηση και Ενοποίηση

Λόγω των ανωτέρω δύο θεωρήσεων, θα ήταν χρήσιμο να εξετάσουμε την εισαγωγή των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα από την πλευρά της εναρμόνισης (*harmonization*), της τυποποίησης (*standardization*) και της ενοποίησης (*unification*), όπως αυτές παρέχονται από τη λογιστική θεωρία.

Η εναρμόνιση υπονοεί την ανάγκη για δέσμευση από τις ομάδες που εμπλέκονται στη διαδικασία, προκειμένου να συγκλίνουν σε κοινά αποδεκτές λύσεις,

από τη στιγμή που το συμφέρον τους επιτάσσει να ξεπεράσουν τις όποιες αποκλίσεις στη συμπεριφορά τους. Με άλλα λόγια, κάθε ομάδα λαμβάνει αποφάσεις και υιοθετεί συμπεριφορές που αποσκοπούν στην ενοποίηση, μόνο προκειμένου να μεγιστοποιήσουν τα δικά τους συμφέροντα. Η εναρμόνιση απαιτεί κοινές προσπάθειες και συμφέροντα και για αυτό, αυτό που μετράει είναι η διαδικασία, όχι η πρόοδος: κάθε ομάδα πρέπει να αναζητά τρόπους ώστε να μειωθούν οι διαφορές. Το καθήκον αυτών που έχουν την ευθύνη να ηγηθούν της διαδικασίας είναι όχι να δώσουν προτεραιότητα στη δική τους εξουσία, αλλά να συνεισφέρουν με τα κατάλληλα κίνητρα και αντικίνητρα στην προώθηση της εξέλιξης της διαδικασίας με τέτοιο τρόπο, ώστε να μεγιστοποιηθούν οι συνθήκες που θα μειώσουν τις διαφορές που υπάρχουν. Συνοπτικά, ο σκοπός της εναρμόνισης, ο οποίος την καθιστά προοδευτική και όχι μόνιμη διαδικασία, είναι η συμφωνία των ομάδων να προχωρήσουν τη διαδικασία μειώνοντας τις διαφορές που εμφανίζονται στην πορεία.

Η λογιστική *τυποποίηση* διαφέρει από την εναρμόνιση καθώς, ενώ ξεκινούν από την ίδια αφετηρία (μείωση της ασυμφωνίας), η τυποποίηση ισχυρίζεται πως αναζητά τη λύση, ένα σημείο άφιξης, ένα μοντέλο αναφοράς. Για παράδειγμα, ένα πρότυπο για το οποίο όλοι πρέπει να προσπαθήσουν και στο οποίο όλοι πρέπει να αναφέρονται όσο πιο σύντομα γίνεται. Με άλλα λόγια, η λύση στο πρόβλημα της διαφοροποίησης δεν περιλαμβάνει μια επίπονη διαδικασία συνεχούς τροποποίησης και αμοιβαίων προσαρμογών που δεν ολοκληρώνονται ποτέ, αλλά τη σύγκλιση κάθε ομάδας ξεχωριστά αλλά κατά μήκος του ίδιου μονοπατιού προς ένα στόχο ο οποίος έχει καθοριστεί εκ των προτέρων (ex-ante). Κατά συνέπεια, στην τυποποίηση μετράει η πρόοδος και όχι η διαδικασία: απαιτείται ένας σκοπός, ένας στόχος στον οποίο θα φτάσουμε στο τέλος του μονοπατιού. Η τυποποίηση, όπως και η εναρμόνιση, έχει τη δική της δυναμική: ο στόχος (το πρότυπο) υπόκειται σε αλλαγές και προσαρμογές σύμφωνα με τις αλλαγές των καταστάσεων. Παρόλα αυτά, είναι σημαντικό να σημειωθεί πως αν δεν αλλάξει, το πρότυπο θα πρέπει να θεωρείται ως μόνιμο και για αυτό οι ομάδες θα πρέπει να συμμορφωθούν με αυτό. Η τυποποίηση αποσκοπεί στην ακύρωση των διαφορών μεταξύ των ομάδων και για αυτό δεν αναγνωρίζει την εγκυρότητα των λόγων στους οποίους οφείλονται αυτές οι διαφορές.

Τέλος, η *ενοποίηση* είναι μια ακραία έκφραση τυποποίησης. Αποτελεί μια προσπάθεια για ακύρωση κάθε ποικιλομορφίας. Ενοποίηση σημαίνει το να κάνεις όλα τα χαρακτηριστικά από την ίδια ουσία, έτσι ώστε να ξεπερνούνται οι διαφορές στις

συμπεριφορές των εμπλεκόμενων ομάδων. Στη λογιστική, η ενοποίηση απαιτεί μία πλήρη τυποποίηση των λογιστικών συστημάτων και των οικονομικών καταστάσεων για όλες τις οντότητες που εμπλέκονται στη διαδικασία σε μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Αυτό βασικά σημαίνει όχι μόνο τη δημιουργία κοινής μορφής προϋπολογισμού και οικονομικών καταστάσεων, αλλά και παρόμοια λογιστικά πρότυπα και ρυθμιστικοί κανόνες, δηλαδή λογιστική κανονικοποίηση.

Παρά την επίσημη δήλωση πώς «Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο θα αποφασίσουν τελικά σχετικά με το εάν και με ποιον ακριβώς τρόπο θα εφαρμοστούν στην πράξη τα EPSAS», είναι φανερό πώς για την Ευρωπαϊκή Ένωση η ενοποίηση εμφανίζεται ως ο απόλυτος στόχος του σχεδίου των EPSAS. Αυτή η φιλοδοξία προκύπτει από τις πληροφορίες που υπάρχουν στην ανεπίσημη ιστοσελίδα (www.epsas.eu), σύμφωνα με την οποία ο σκοπός είναι «ένας ενιαίος ή ομοιόμορφος προϋπολογισμός και λογιστικό σύστημα, που βασίζεται στη λογιστική των δεδουλευμένων, υποχρεωτικά για όλα τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

2.4 Ο σύνδεσμος μεταξύ δημόσιας λογιστικής και εθνικής ανάπτυξης

Η δημόσια λογιστική αναφέρεται στα χρηματοοικονομικά συστήματα πληροφοριών μιας κυβέρνησης και στις πρακτικές των χρηματοοικονομικών τους αποκαλύψεων. Η φάση της ανάπτυξης της πηγάζει από την αλληλεπίδραση ανάμεσα στην προσφορά και τη ζήτηση για δημόσια χρηματοοικονομική λογοδοσία και διαφάνεια. Από τη στιγμή που είναι κοστοβόρα η παραγωγή και μετάδοση αυτών των πληροφοριών, οι κυβερνήσεις σε όλους τους τύπους πολιτικών συστημάτων δεν έχουν τα οικονομικά κίνητρα να προβούν σε λεπτομερείς αποκαλύψεις. Παρόλα αυτά, κάποια πολιτικά συστήματα ασκούν μεγαλύτερες πιέσεις για κυβερνητική λογοδοσία και διαφάνεια σε σύγκριση με κάποια άλλα. Παραδείγματος χάριν, αυτό συμβαίνει στις δημοκρατίες δια των αντιπροσώπων, παρά σε αυταρχικά και ολοκληρωτικά πολιτικά συστήματα. Σε μια δημοκρατία, η κυβέρνηση είναι υποχρεωμένη να ανταποκρίνεται σε μεγαλύτερο βαθμό στη ζήτηση πληροφοριών από τους πολίτες, το οποίο αποτελεί χαρακτηριστικό των ανεπτυγμένων και των αναπτυσσόμενων κρατών. Παρόλα αυτά, το κόστος ευκαιρίας που προκύπτει από τη χρησιμοποίηση πόρων στην κατεύθυνση της βελτίωσης της παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από το δημόσιο είναι υψηλότερο στις

αναπτυσσόμενες χώρες από ότι στις αναπτυγμένες, λόγω του μεγαλύτερου περιορισμού σε πόρους που αυτές αντιμετωπίζουν. Συνεπώς, ακόμα και αν οι κυβερνήσεις στις δημοκρατικές αναπτυσσόμενες χώρες είναι πρόθυμες να υποστούν ένα λογιστικό μετασχηματισμό, ενδέχεται να μην έχουν την οικονομική δυνατότητα ώστε να το πραγματοποιήσουν. Όσον αφορά τις κυβερνήσεις των μη δημοκρατικών αναπτυσσόμενων χωρών, αυτές εμφανίζονται τόσο απρόθυμες, όσο και ανήμπορες από πλευράς πόρων προκειμένου να προβούν στο δημόσιο χρηματοοικονομικό μετασχηματισμό.

Εξαιτίας των ανωτέρω, προτείνεται η πραγματοποίηση δύο διαφορετικών στρατηγικών, προκειμένου να προωθηθεί ο χρηματοοικονομικός μετασχηματισμός του δημοσίου τομέα στις αναπτυσσόμενες χώρες. Πιο συγκεκριμένα, στις χώρες όπου υπάρχει η πολιτική θέληση είναι απαραίτητες μόνο η χρηματοδότηση και η τεχνική υποστήριξη, προκειμένου να επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα, ενώ σε χώρες οι οποίες είναι απρόθυμες και παράλληλα δεν έχουν την οικονομική δυνατότητα, είναι απαραίτητη τόσο η εξωτερική χρηματοοικονομική βοήθεια, όσο και η τεχνική υποστήριξη, αλλά με ανεπάρκεια, δηλαδή ο εγχώριος πολιτικός μετασχηματισμός ενδέχεται είναι παράγοντας κλειδί για τη βελτίωση της λογιστικής του δημοσίου, παρόλο που οι καταστάσεις οι οποίες συνδέονται με εξωτερική χρηματοοικονομική βοήθεια μπορούν να παρέχουν επιπλέον κίνητρα.

2.5 Συμπεράσματα

Από τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους προκύπτει πώς η λογιστική ενοποίηση αποτελεί ένα επιθυμητό αποτέλεσμα, μια προσχεδιασμένη κατάσταση για την επιτυχία, την επιμέτρηση, τον έλεγχο και την παρουσίαση του ισορροπημένου προϋπολογισμού, σύμφωνα με έναν αυστηρό εξορθολογισμό, ο οποίος θα είναι συνεπής με μια λειτουργική προοπτική της λογιστικής του δημοσίου τομέα.

Μια τέτοια προσέγγιση, οδηγεί σε παρανόηση της λογιστικής του δημοσίου τομέα, η οποία καταλήγει να θεωρείται σαν μια ουδέτερη τεχνολογία, ενώ στην πραγματικότητα αποτελεί ένα εργαλείο ισοδύναμο και με ισχυρή επιρροή στην οικονομική και πολιτική ζωή του κοινωνικού συνόλου, από τη στιγμή που δημιουργεί

ερμηνευτικές κατηγορίες και συνεισφέρει στην αλλαγή των κοινωνικών σχέσεων, δίνοντας παράλληλα αξία στην ιεράρχηση (Riccardo Mussari, 2014).

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι πώς η εναρμόνιση της λογιστικής του δημοσίου τομέα μέσω της ανάπτυξης των EPSAS, αποτελεί μια φυσική επίδραση της προοδευτικής υιοθέτησης της λογιστικής των δεδουλευμένων στον Ευρωπαϊκό Δημόσιο τομέα και το τελευταίο βήμα μιας μακράς διαδικασίας για την τυποποίηση της «γλώσσας» της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) αποτελούν μια σειρά από λογιστικά πρότυπα για τους φορείς του δημοσίου. Τα IPSAS δύναται να εφαρμοστούν από εθνικές κυβερνήσεις, περιφέρειες και δήμους και αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς από τους φορείς του δημοσίου, μέσω της αύξησης της διαφάνειας και της λογοδοσίας των κυβερνήσεων. Η υιοθέτησή τους από τις εθνικές κυβερνήσεις αυξάνεται συνεχώς, καθώς αυτή ενθαρρύνεται από οργανισμούς όπως η Παγκόσμια Τράπεζα (World Bank) και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (IMF). Σύμφωνα με στοιχεία του ΟΟΣΑ ο αριθμός των χωρών που έχουν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS ή βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο είναι γύρω στις 80.

3.2 Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS), πρώην Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – IAS), τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB).

Τα IPSAS αναπτύσσονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), το οποίο αποτελεί έναν αυτόνομο οργανισμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC) και εκδίδει λογιστικά πρότυπα για τους δημόσιους φορείς. Έως και σήμερα, το IPSASB έχει εκδώσει 44 IPSAS. Από αυτά, τα 43 εφαρμόζονται στη χρηματοοικονομική αναφορά που

βασίζεται στη λογιστική των δεδουλευμένων (accrual accounting) και τα οποία ονομάζονται «accrual-basis IPSAS». Όμως, επειδή η λογιστική σε ταμειακή βάση χρησιμοποιείται ακόμα από πολλές κυβερνήσεις ανά τον κόσμο, το IPSASB ανέπτυξε και ένα πρότυπο που βασίζεται στη λογιστική σε ταμειακή βάση και θεωρεί πώς οι κυβερνήσεις μπορούν να το αξιοποιήσουν, ως ένα βήμα πριν την εξοικείωση με τα IPSAS με βάση τη λογιστική των δεδουλευμένων.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) είναι ένας παγκόσμιος οργανισμός υποστήριξης του λογιστικού επαγγέλματος, κυρίως στα πεδία της χρηματοοικονομικής λογιστικής και στο επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών. Υποστηρίζει τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, βοηθά στην εξέλιξη του λογιστικού επαγγέλματος και συνεισφέρει στην ανάπτυξη, την υιοθέτηση και την εφαρμογή υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, κυρίως μέσω της υποστήριξης του Συμβουλίου (IPSASB).

Ο σκοπός του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος μέσω της ανάπτυξης υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων και άλλων δημοσιεύσεων για χρήση στο δημόσιο τομέα παγκοσμίως, όσον αφορά την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού. Αποσκοπεί στην ενίσχυση της ποιότητας και της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημοσίου τομέα μέσω της παροχής καλύτερης πληροφόρησης στη χρηματοοικονομική διοίκηση των φορέων του δημοσίου. Στην επιδίωξη αυτού του στόχου, το Συμβούλιο υποστηρίζει τη σύγκλιση των διεθνών και εθνικών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα και τη σύγκλιση της λογιστικής και στατιστικής βάσης της χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο, ενώ παράλληλα προωθεί την αποδοχή των προτύπων και άλλων δημοσιεύσεων της.

Για την εκπλήρωση του σκοπού του, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα αναπτύσσει και εκδίδει τις ακόλουθες δημοσιεύσεις:

- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα που πρέπει να εφαρμοστούν για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού για τις οντότητες του δημοσίου.

- Προτεινόμενες Πρακτικές Οδηγίες (Recommended Practice Guidelines – RPGs) για την παροχή καθοδήγησης σχετικά με τις καλές πρακτικές τις οποίες οι φορείς του δημοσίου ενθαρρύνονται να ακολουθήσουν.
- Μελέτες προκειμένου να παρέχει συμβουλές σχετικά με θέματα που άπτονται της χρηματοοικονομικής αναφοράς στο δημόσιο τομέα.
- Άλλα έγγραφα και έρευνες για την παροχή πληροφοριών οι οποίες συνεισφέρουν στον κορμό της γνώσης σχετικά με ζητήματα της χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημοσίου τομέα, τα οποία περιλαμβάνουν βιβλιογραφικές επισκοπήσεις, έρευνες μέσω ερωτηματολογίων, συνεντεύξεις, πειράματα, αναλύσεις κτλ.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα καθορίζει τη δική του ατζέντα και εγκρίνει τις δημοσιεύσεις του σε συμφωνία με τις προγραμματισμένες διαδικασίες του και χωρίς την παρέμβαση της IFAC. Η ανεξαρτησία του Συμβουλίου προστατεύεται με διάφορους τρόπους:

- Πλήρης διαφάνεια, τόσο σε όρους των προγραμματισμένων διαδικασιών για τη θέσπιση των προτύπων, όσο και στη δημόσια πρόσβαση στο υλικό της ατζέντας, των συνεδριάσεων και στη δημοσίευση της βάσης των συμπερασμάτων με την ολοκλήρωση κάθε προτύπου.
- Την εμπλοκή παρατηρητών κατά τη διαδικασία της θέσπισης των προτύπων.
- Την απαίτηση τόσο τα μέλη του IPSASB, όσο και οι διορισμένοι οργανισμοί αυτού, να δεσμεύονται για την ανεξαρτησία του Συμβουλίου, την ακεραιότητα και την αποστολή με στόχο το δημόσιο συμφέρον.

Η Συμβουλευτική – Γνωμοδοτική Ομάδα του IPSASB (CAG) αποτελεί ένα αναπόσπαστο και σημαντικό μέρος των συμβουλευτικών επίσημων διαδικασιών του Συμβουλίου. Οι εκπρόσωποι των μελών των οργανισμών της CAG παρέχουν συμβουλές σε μια σειρά θεμάτων, όπως:

- Τη στρατηγική του IPSASB, του προγράμματος εργασίας και της ατζέντας.
- Τα σημαντικά θέματα – κλειδιά ή ζητήματα που ενδέχεται να εμποδίσουν ή να καθυστερήσουν την υιοθέτηση ή την αποτελεσματική εφαρμογή των IPSAS.
- Άλλα ζητήματα σχετικά με τις δραστηριότητες θέσπισης προτύπων του Συμβουλίου.

Η διακυβέρνηση και οι δραστηριότητες θέσπισης προτύπων του Συμβουλίου επιβλέπονται από την Επιτροπή Δημοσίου Συμφέροντος (Public Interest Committee – PIC), προκειμένου να υπάρξει διασφάλιση πώς ακολουθούνται οι διαδικασίες σύμφωνα με το πρόγραμμα και πώς σε αυτές καθρεφτίζεται το δημόσιο συμφέρον. Η Επιτροπή αυτή αποτελείται από μεμονωμένα άτομα με ειδικευση στο δημόσιο τομέα ή τη χρηματοοικονομική αναφορά και με επαγγελματική ενασχόληση σε οργανισμούς που ενδιαφέρονται για την προώθηση υψηλής ποιότητας και διεθνώς συγκρίσιμων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

3.3 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα αναπτύσσει IPSAS τα οποία εφαρμόζουν τη λογιστική στη βάση των δεδουλευμένων και IPSAS τα οποία εφαρμόζουν την ταμειακή λογιστική. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα καθορίζουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα στις χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού, δηλαδή σε αυτές που προσανατολίζονται στην παροχή πληροφοριών που χρειάζονται οι χρήστες οι οποίοι αδυνατούν να απαιτήσουν την προετοιμασία τους, προσαρμοσμένοι στις δικές τους ιδιαίτερες πληροφοριακές ανάγκες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα είναι σχεδιασμένα για την εφαρμογή σε οντότητες του δημοσίου τομέα, οι οποίες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- Είναι υπεύθυνες για την παράδοση υπηρεσιών οι οποίες επωφελούν το δημόσιο κοινό και / ή αναδιανέμουν εισόδημα και πλούτο.
- Χρηματοδοτούν κυρίως τις δραστηριότητές τους, άμεσα ή έμμεσα, μέσω φόρων και / ή μεταφορών από άλλα επίπεδα διακυβέρνησης, κοινωνικών συνεισφορών, χρέους ή τελών και
- Δεν έχουν ως κύριο σκοπό τη δημιουργία κέρδους.

3.4 Δικαιοδοσία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα

Εντός της δικαιοδοσίας τους, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα ενδέχεται να διέπουν κανονισμούς σχετικά με την έκδοση των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού από τους δημόσιους φορείς. Αυτοί οι κανονισμοί μπορεί να είναι της μορφής θεσμοθετημένων απαιτήσεων αναφορών, οδηγίες χρηματοοικονομικής αναφοράς και / ή γνωστοποίηση λογιστικών προτύπων σε κυβερνήσεις, ρυθμιστικές αρχές και επαγγελματίες της λογιστικής επιστήμης.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα πιστεύει πως η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα σε συνδυασμό με την αποκάλυψη και τη συμμόρφωση με αυτά, θα οδηγήσει σε σημαντική βελτίωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού για τους φορείς του δημοσίου. Με τη σειρά του, το γεγονός αυτό είναι πιθανό να ενδυναμώσει τη χρηματοοικονομική διοίκηση του δημοσίου, οδηγώντας σε καλύτερα πληροφορημένες εκτιμήσεις σχετικά με τις αποφάσεις για τον καταμερισμό των περιορισμένων πόρων από την πλευρά των κυβερνήσεων, το οποίο θα καταλήξει στην αύξηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα ενθαρρύνει την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα και την εναρμόνιση των εθνικών απαιτήσεων με αυτά, αν και αναγνωρίζει το δικαίωμα των κυβερνήσεων να θεσπίζουν εθνικά λογιστικά πρότυπα και οδηγίες για τη χρηματοοικονομική αναφορά εντός της δικαιοδοσίας τους. Το Συμβούλιο μπορεί να

βοηθήσει στην ανάπτυξη νέων προτύπων ή στην αναθεώρηση των υπαρχόντων, έτσι ώστε να συνεισφέρει στην αύξηση της συγκρισιμότητας.

Το Συμβούλιο δεν έχει τη δύναμη να απαιτήσει συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Για αυτό, η επιτυχία των προσπαθειών του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη από πολλά και διαφορετικά ενδιαφερόμενα μέρη, τα οποία θα δρουν εντός των ορίων δικαιοδοσίας τους.

3.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα σε δεδουλευμένη και ταμειακή βάση

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα αναπτύσσει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στη βάση της *λογιστικής των δεδουλευμένων*, τα οποία:

- Συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS), μέσω της προσαρμογής τους για το δημόσιο τομέα, όπου αυτό είναι απαραίτητο. Το Συμβούλιο προσπαθεί, όποτε κρίνεται εφικτό, να διατηρήσει τη λογιστική αντιμετώπιση και το πρωτότυπο κείμενο των IFRSs, εκτός και αν υπάρχει ένα σημαντικό ζήτημα στο δημόσιο τομέα το οποίο δικαιολογεί μια παρέκκλιση.
- Αντιμετωπίζει τα θέματα του δημοσίου τομέα, τα οποία είτε δεν αντιμετωπίζονται από κάποιο IFRS ή δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα έχει εκδώσει επιπλέον ένα *πλήρες Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα σε ταμειακή βάση (Cash Basis IPSAS)* το οποίο περιλαμβάνει ενότητες σχετικά με τις αποκαλύψεις, τόσο σε υποχρεωτική μορφή όσο και σε μορφή παρότρυνσης.

3.6 Μετάβαση από την ταμειακή βάση στη λογιστική των δεδουλευμένων

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα σε ταμειακή βάση ενθαρρύνει μια οντότητα να αποκαλύψει οικειοθελώς πληροφορίες σε δεδουλευμένη βάση, παρόλο που ο πυρήνας των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων θα προετοιμαστεί σύμφωνα με τη λογιστική σε ταμειακή βάση. Μια οντότητα η οποία βρίσκεται στη διαδικασία μετάβασης από την ταμειακή βάση σε αυτή της δεδουλευμένης λογιστικής ενδέχεται να συμπεριλάβει συγκεκριμένες αποκαλύψεις στη βάση των δεδουλευμένων. Το εάν αυτές οι αποκαλύψεις τοποθετηθούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή σε ξεχωριστή συμπληρωματική ενότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς θα εξαρτηθεί από τα χαρακτηριστικά των πληροφοριών αυτών και από οποιαδήποτε νομοθεσία ή κανονισμό διέπεται η χρηματοοικονομική αναφορά.

Επιπρόσθετα, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα επιχειρεί τη διευκόλυνση της συμμόρφωσης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στη βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων, μέσω της χρήσης μεταβατικών διατάξεων σε συγκεκριμένα πρότυπα. Όπου υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις, επιτρέπουν σε μια οντότητα να έχει στη διάθεσή της περισσότερο χρόνο προκειμένου να εκπληρώσει πλήρως τις απαιτήσεις ενός συγκεκριμένου προτύπου το οποίο είναι βασισμένο στη λογιστική των δεδουλευμένων ή παρέχουν μια ενίσχυση σε συγκεκριμένες απαιτήσεις, όταν εφαρμόζονται για πρώτη φορά.

Μια οντότητα μπορεί σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή να επιλέξει την υιοθέτηση της λογιστικής των δεδουλευμένων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Όταν η μετάβαση αυτή πραγματοποιηθεί, οι μεταβατικές διατάξεις θα ορίσουν τη διαθέσιμη χρονική διάρκεια αυτής. Κατά το χρόνο λήξης της μεταβατικής διάταξης, η οντότητα θα αναφέρεται χρηματοοικονομικά μέσω πλήρους συμφωνίας με όλα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στη βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων.

3.7 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ευρώπη

Το Μάρτιο του 2013 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε ένα ερευνητικό σχέδιο με την πρόθεση να δημιουργηθούν εναρμονισμένα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (EPSAS), τα οποία θα εφαρμοστούν στα κράτη μέλη της. Μεταξύ των ετών 1995 και 2002, ένα παρόμοιο σχέδιο είχε ήδη επιτευχθεί για τα λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα, το οποίο οδήγησε στην υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS), τα οποία εκδόθηκαν από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB). Μέσω του σχεδίου των EPSAS θα αποφασιστεί το εάν τα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα θα ακολουθήσουν ένα παρόμοιο σχέδιο για τη σύγκλιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), τα οποία προσαρμόζουν τα IFRS στο δημόσιο τομέα.

Πολλές Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και άλλοι Ευρωπαϊκοί Θεσμοί είχαν υιοθετήσει κάποιου είδους λογιστικής των δεδουλευμένων τα προηγούμενα χρόνια, αλλά χωρίς να ακολουθούν τα ίδια λογιστικά πρότυπα. Η ακούσια αλλά αναμενόμενη επίδραση αυτών των μεταρρυθμίσεων ήταν η δημιουργία ενός ετερογενούς λογιστικού και προϋπολογιστικού συστήματος στο Ευρωπαϊκό πλαίσιο (Jones et al., 2014).

Οι Ευρωπαϊκοί Θεσμοί πίστευαν πώς «τα IPSAS δεν μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν στα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπό την τωρινή τους μορφή, αλλά από την άλλη μεριά τα πρότυπα των IPSAS αποτελούν μια αδιαμφισβήτητη πηγή για τη δυνητική εναρμόνιση των Ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα» (EC, 2013). Κατά συνέπεια, η Ευρωπαϊκή Ένωση υποστηρίζει την πρότυπη υιοθέτηση της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα από τις Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις.

Η άμεση συνέπεια της εφαρμογής των EPSAS είναι η ανάθεση από τις κυβερνήσεις των κρατών – μελών της Ε.Ε. στους Ευρωπαϊκούς Θεσμούς της δυνατότητας να καθορίσουν και να επικαιροποιήσουν τον προϋπολογισμό του δημοσίου τομέα και τα λογιστικά πρότυπα. Η διαδικασία που θα ακολουθηθεί για την έκδοση των EPSAS και του συστήματος διακυβέρνησης αυτών θα αποτελέσει ένα

σημείο – κλειδί ως προς την εγγύηση μιας προσέγγισης η οποία θα λαμβάνει υπόψη όλους τους εμπλεκόμενους κατά τη διαδικασία της τυποποίησης των προτύπων αυτών (Calmeil, 2014). Ωστόσο, παρόλο που υπάρχουν ισχυρά κίνητρα για την ανάθεση τέτοιας δύναμης στους Ευρωπαϊκούς Θεσμούς (όπως η αποφυγή φταιξίματος – blame avoidance, η μετατόπιση ευθύνης – shifting responsibility, η ανάθεση στους ειδικούς κτλ), η υιοθέτηση των EPSAS συνεπάγεται πώς οι μεμονωμένες Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις των κρατών θα πρέπει να παραιτηθούν από την ικανότητα να εξασκούν σημαντική επιρροή στις εθνικές πολιτικές και οικονομικές αποφάσεις (Mattli & Buthe, 2005).

Εξαιτίας των ανωτέρω, οι Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις θα πρέπει αρχικά να λάβουν υπόψη το γεγονός πώς οι διαδικασίες λογιστικής εναρμόνισης (harmonization) προϋποθέτουν πάντα την ανάγκη για αναλυτικό καθορισμό των ζητημάτων που σχετίζονται με τις κοινές αξίες, τις διαφορές και τη διαδικασία διακυβέρνησης και ακολούθως να λάβουν υπόψη πώς η δημόσια λογιστική χρησιμοποιούνταν πάντα πρωτίστως για να ελέγξει τις συμπεριφορές των ατόμων, δηλαδή να τους ενθαρρύνει να κάνουν πράγματα που σε διαφορετική περίπτωση δεν θα έκαναν ή να τους αποτρέψει από το να κάνουν πράγματα που σε αντίθετη περίπτωση θα είχαν κάνει.

3.8 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα

Ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα διακρίνεται μεταξύ της Γενικής Κυβέρνησης, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και τις διάφορες Δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς. Η Κεντρική Κυβέρνηση αποτελεί τμήμα της Γενικής Κυβέρνησης και αποτελείται από την Κεντρική Διοίκηση, δηλαδή από την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα διάφορα Υπουργεία, τις Ανεξάρτητες Αρχές (πχ ΑΑΔΕ) και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις (πχ Περιφέρειες και Δήμοι).

Σύμφωνα με πρόσφατη ομιλία του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η Γενική Κυβέρνηση αποτελείται από ένα σύνολο σχεδίων λογαριασμών, όπως τα κλαδικά λογιστικά σχέδια και τα συστήματα κωδικών αριθμών προϋπολογισμού. Με τα σχέδια αυτά των λογαριασμών καταρτίζεται και εκτελείται ο Προϋπολογισμός και ενημερώνεται η Λογιστική. Ειδικότερα, για το Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής

Διοίκησης καθιερώθηκε η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, με το Ν.3871/2010 και τέθηκε σε εφαρμογή από 1/1/2011, η οποία στηρίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και έχει σαν απώτερο σκοπό τη σταδιακή μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Το Μάιο του 2015^ο αναπληρωτής υπουργός Οικονομικών συμφώνησε με την IFAC για τη σημαντικότητα της εφαρμογής των προτύπων IPSAS στην Ελλάδα. Σύμφωνα με 54/12/06/2018 ορίζεται η εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης με βάση λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα το οποίο εφαρμόζεται από 01/01/2019 ενώ στους υπόλοιπους φορείς του δημοσίου θα ψηφιστεί η εφαρμογή από την 01/01/2023 και μετά. Καθώς το λογιστικό σύστημα της Γενικής Κυβέρνησης στηρίζεται στη λογιστική σε ταμειακή βάση, η απουσία λογιστικών προτύπων δημόσιας διοίκησης (όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα) επιβάλλει αδυναμία αξιοποίησης των δημόσιων πόρων και σημαντικά κόστη για το δημόσιο, όπως αυξημένο κόστος λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης, αυξημένο κόστος δανεισμού, μη βέλτιστη κατανομή των δημόσιων πόρων (οι οποίοι είναι σημαντικοί για την αύξηση της απασχόλησης, του ΑΕΠ κτλ), μείωση ανταγωνιστικότητας κτλ.

Η Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS σε σχέση με άλλες χώρες. Τα παραπάνω αυξημένα κόστη οφείλονται στη μείωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας που δημιουργούνται από τη μη χρησιμοποίηση της λογιστικής στη βάση των δεδουλευμένων, προκειμένου να απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές και να βελτιωθεί η ποιότητα, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των δημοσίων λογαριασμών. Κατά συνέπεια, κρίνεται αναγκαία η σύνδεση του λογιστικού πλαισίου του ιδιωτικού με το δημόσιο τομέα, μέσω της θέσπισης λογιστικών προτύπων που βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή η υιοθέτηση των IPSAS, προκειμένου να απεικονίζεται ορθώς και με ομοιομορφία η οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της Γενικής Κυβέρνησης, να αντλούνται αξιόπιστες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και να διευκολύνεται ο έλεγχος.

3.9 Προϋποθέσεις επιτυχούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα από τους φορείς του δημοσίου είναι μείζονος σημασίας, όμως εμπεριέχει και ιδιαίτερες προκλήσεις, όπως:

- Μετάφραση IPSAS στη γλώσσα της κάθε χώρας.
- Ανάπτυξη κατάλληλης κουλτούρας στην κυβέρνηση και τους δημόσιους φορείς.
- Εκπαίδευση του προσωπικού του δημοσίου τομέα σε θέματα διπλογραφικής λογιστικής και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και / ή στελέχωση με επαρκές και εξειδικευμένο προσωπικό.
- Απογραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του δημοσίου τομέα.
- Υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.
- Υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων.
- Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα από εξωτερικούς ελεγκτές.
- Διάθεση των απαραίτητων κονδυλίων για την κάλυψη του κόστους πρώτης εφαρμογής των IPSAS.

3.10 Οφέλη από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Συνοψίζοντας όσα αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, τα οφέλη που αναμένεται να προκύψουν στο δημόσιο τομέα από την εφαρμογή των IPSAS είναι τα εξής:

- Βελτίωση ποιότητας, διαφάνειας, λογοδοσίας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.
- Η έγκαιρη, αξιόπιστη και ολοκληρωμένη πληροφόρηση που θα παρέχεται μέσω της κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων που θα στηρίζονται στα IPSAS θα οδηγούν στην ενίσχυση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων από τους αρμόδιους φορείς.
- Αύξηση ομοιομορφίας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οντοτήτων και κατά συνέπεια ευκολία σύγκρισης της εξελικτικής πορείας των οικονομικών μεγεθών τους.
- Ενίσχυση της λογοδοσίας κάθε οντότητας του δημοσίου προς την κυβέρνηση, μέσω των πληροφοριών που θα παρέχονται από τις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις αυτών.
- Μείωση διάφορων στοιχείων κόστους, όπως του κόστους δανεισμού, καθώς οι υποψήφιοι επενδυτές κρατικών ομολόγων θα είναι σε θέση να γνωρίζουν την πραγματική οικονομική θέση των κυβερνήσεων και για αυτό οι κυβερνήσεις θα προσπαθούν να βελτιώσουν τις διαδικασίες τους.
- Απόκτηση συγκριτικού πλεονεκτήματος στη διεθνή αγορά.
- Βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας.

Η βασική διαφορά των IPSAS από την καταγραφή του χρέους σε ονομαστικές τιμές (τιμές ιστορικού κόστους) είναι ότι στα IPSAS το χρέος καταγράφεται σε όρους Καθαρής Παρούσας Αξίας λαμβάνοντας υπόψη την τρέχουσα αξία του χρέους προεξοφλημένη κατά τη διάρκεια λήξης των δανείων με βάση το επιτόκιο της αγοράς, συμπεριλαμβανομένων και των παραγώγων πράξεων διαχείρισης. Με την εφαρμογή των IPSAS οποιαδήποτε μεταβολή των συμβατικών όρων κυρίως των διαπραγματεύσιμων δευτερογενώς δανείων (ομόλογα, έντοκα γραμμάτια, κλπ), όπως μεταβολή της διάρκειας αποπληρωμής, μεταβολή των επιτοκίων, παροχή ή μη περιόδων χάριτος, κλπ, λαμβάνονται υπόψη και μεταβάλουν αντίστοιχα το συνολικό Δημόσιο χρέος σε αντίθεση με την καταγραφή του χρέους σε ονομαστικές τιμές.

Μάλιστα, σύμφωνα με άρθρο της ιστοσελίδας capital.gr (σύνδεσμος του άρθρου παρατίθεται στη βιβλιογραφία), ο αρμένικης καταγωγής Paul Kazarian ο

οποίος έχει επενδύσει αρκετά χρήματα στο Ελληνικό χρέος, επικαλούμενος λογιστικές απεικονίσεις με βάση τα IPSAS από μεγάλο ανεξάρτητο οίκο το 2019, ισχυρίστηκε πως ο λόγος του καθαρού δημοσίου ελληνικού χρέους ως προς το ΑΕΠ ήταν μόλις στο 18% σε όρους Καθαρής Παρούσας Αξίας (από το 175% που έδειχναν τα επίσημα στοιχεία από οργανισμούς όπως ο ΟΟΣΑ, το ΔΝΤ ή η Παγκόσμια Τράπεζα).

3.11 Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας μετά από όλα τα προαναφερθέντα, μπορούμε να σκεφτούμε ότι για την επίτευξη μιας ορθότερης διαχείρισης και ελέγχου των οικονομικών πόρων της δημόσιας διοίκησης απαιτείται μια επιτυχής μετάβαση από τη ταμειακή βάση στη λογιστική των δεδουλευμένων στο πλαίσιο μιας γενικότερης μεταρρύθμισης στο δημόσιο τομέα. Όπως αποδεικνύεται, τα οφέλη που προκύπτουν στο δημόσιο τομέα με την εφαρμογή των IPSAS οδηγούν στη βέλτιστη οικονομική διοίκηση, στην αποτελεσματικότερη πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών μιας δημόσιας οντότητας για την ορθότερη λήψη αποφάσεων από τους αρμόδιους φορείς και γενικότερα στη βελτίωση της ποιότητας, διαφάνειας και λογοδοσίας των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου.

Τέλος απαραίτητη προϋπόθεση για την επίτευξη των παραπάνω στόχων είναι η απαρέγκλιτη πολιτική βούληση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα των κυβερνήσεων και η συνεχή υποστήριξη τους από τα αρμόδια όργανα των διεθνών οργανισμών και φορέων για την επίλυση διαφόρων προβλημάτων που μπορεί να προκύψουν κατά την εφαρμογή τους. Κύριο μέλημα των κυβερνήσεων είναι η εκπαίδευση του προσωπικού του δημοσίου τομέα και η στελέχωση του με επαρκές εξειδικευμένο προσωπικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (IFRS)

4.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Στο κεφάλαιο αυτό θα πραγματοποιηθεί σύντομη περιγραφή του μηχανισμού λειτουργίας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ – IAS) και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ – IFRS), σύντομη περιγραφή του Εννοιολογικού Πλαισίου των Προτύπων αυτών. Επιπλέον, πραγματοποιείται αναφορά των απαιτούμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των ποιοτικών χαρακτηριστικών που πρέπει να έχουν αυτές, όπως και των δύο σημαντικών αρχών που αφορούν και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του δημοσίου τομέα (αρχή των δεδουλευμένων και συγκριτική πληροφόρηση).

4.2 Εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων

Η παγκοσμιοποίηση οδήγησε τις δημοσιευμένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων και οργανισμών να ξεφύγουν από τα στενά εγχώρια σύνορα, καθώς γίνονται αντικείμενο επισκόπησης σε διαφορετικές χώρες, όπου υπάρχουν μερικοί διαφορετικοί κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της χρηματοοικονομικής απόδοσης. Συνεπώς, σύντομα κατέστη επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής ενιαίων λογιστικών προτύπων στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο (Grant Thornton, 2016).

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) αποτελούν μια κωδικοποιημένη λογιστικών πολιτικών και κανόνων που πρέπει να εφαρμόζονται από τις οντότητες των χωρών που τα υιοθετούν, για τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Επιπρόσθετα, παρουσιάζουν τον τρόπο απεικόνισης συγκεκριμένων

οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων και η συμμόρφωση με τους κανόνες τους προωθεί την εύλογη παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

Η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων, η οποία επέρχεται λόγω της χρήσης κοινών προτύπων, επιφέρει ως σημαντικό πλεονέκτημα τη συμμετοχή τους στις διεθνείς κεφαλαιαγορές, με την αυξημένη πρόσβαση σε δανειακά και ίδια κεφάλαια, αλλά και την αποτελεσματικότερη σύγκριση της επιχειρηματικής απόδοσης (Grant Thornton, 2016).

Η διεθνής καθιέρωση των ΔΠΧΑ έναντι των εθνικών και τοπικών λογιστικών κανόνων, δημιουργεί τις προϋποθέσεις τόσο για μια πιο αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, όσο και για τη διευκόλυνση του ανταγωνισμού και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Από το 2011, περίπου 120 χώρες απαιτούν ή επιτρέπουν την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ (συμπεριλαμβανομένων των G20), από τις οποίες οι 105 απαιτούν την υιοθέτησή τους από το σύνολο ή την πλειοψηφία των οικονομικών οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος (δηλαδή αυτές που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα). Το 2002 η Ευρωπαϊκή Ένωση αποφάσισε με τον Κανονισμό αριθμ. 1606/2002 πώς από την 01/01/2005 το σύνολο των ευρωπαϊκών εισηγμένων οντοτήτων και χρηματοπιστωτικών οργανισμών θα καταρτίζει τις Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (Grant Thornton, 2016).

Όσον αφορά την Ελλάδα, η σύγκλιση σε ένα πολύ σημαντικό βαθμό με τα ΔΠΧΑ πραγματοποιήθηκε με τη θέσπιση του ν.4308/2014 – Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), ο οποίος από 01/01/2015 κατήργησε μεταξύ άλλων το Π.Δ. 1123/1980 – Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και μια σειρά άλλων διατάξεων και νόμων (Grant Thornton, 2016).

Στον απόηχο της διεθνούς χρηματοπιστωτικής κρίσης και ύστερα από πιέσεις από ρυθμιστικούς και πολιτικούς φορείς, προωθείται η εναρμόνιση του συνόλου των διεθνών λογιστικών προτύπων και πρακτικών. Το παγκόσμιο σύστημα

χρηματοοικονομικής αναφοράς διέπεται ουσιαστικά από δύο σύνολα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:

- Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS)
- Τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές των ΗΠΑ (US GAAP)

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ – IASB) και το Συμβούλιο Αμερικανικών Λογιστικών Προτύπων (ΣΑΛΠ – FASB), τα οποία είναι υπεύθυνα για την ανάπτυξη των ανωτέρω λογιστικών προτύπων, συνεργάζονται από το 2002 προκειμένου να επιτευχθεί σύγκλιση μεταξύ των ΔΠΧΑ και των US GAAP.

4.3 Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης των ΔΠΧΑ είναι το Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Foundation), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η Συμβουλευτική Επιτροπή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Advisory Council), το Εποπτικό Συμβούλιο του Ιδρύματος (Monitoring Board), η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Interpretations Committee) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) είναι μια ανεξάρτητη ομάδα, η οποία αποτελείται από δεκατέσσερα (14) μέλη, τα οποία εκλέγονται από τους θεματοφύλακες για μια αρχική περίοδο πέντε ετών, ανανεώσιμη για ακόμα τρία έτη. Σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- Η ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών και υψηλής ποιότητας διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων, με βάση σαφώς καθορισμένες αρχές. Τα Πρότυπα αυτά θα απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders) στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

- Η προώθηση της χρήσης και της αυστηρής εφαρμογής των Προτύπων.
- Η προώθηση και διευκόλυνση της υιοθέτησης των ΔΠΧΑ, μέσω της σύγκλισης των εθνικών προτύπων και των ΔΠΧΑ.

Μέχρι το 2001 η IASC εξέδιδε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ – IAS). Τον Απρίλιο του 2001 αποφασίστηκε πώς όλα τα Πρότυπα που θα εκδίδονταν από κει και έπειτα από το IASB θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ – IFRS). Όλα τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που δημοσιεύτηκαν από την IASC μέχρι το 2001 εξακολουθούν να ισχύουν, εκτός κι αν τροποποιηθούν από το IASB.

Αυτή τη στιγμή τα ΔΠΧΑ και οι Διερμηνείες που έχουν εκδοθεί από το IASB και είναι σε ισχύ περιλαμβάνουν:

- Το Εννοιολογικό Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (The Conceptual Framework for Financial Reporting).
- 28 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ / IAS 1-41).
- 16 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ / IFRS 1-16).
- 8 Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (ΜΕΔ 7-32).
- 17 Διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ 1-21).

4.4 Το Εννοιολογικό Πλαίσιο της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Το Πλαίσιο (Framework) του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εγκρίθηκε τον Απρίλιο του 1989 και υιοθετήθηκε από αυτό τον Απρίλιο του 2001. Τον Σεπτέμβριο του 2010 το IASB αναθεώρησε το σκοπό της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης γενικού σκοπού και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά

που καθορίζουν τη χρησιμότητα της πληροφόρησης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Το υπόλοιπο του εγγράφου παραμένει σε ισχύ από το 1989 (Grant Thornton, 2016).

Το Εννοιολογικό Πλαίσιο δεν αποτελεί ΔΠΧΑ και συνεπώς δεν καθορίζει τη χρησιμοποίηση κάποιας λογιστικής πολιτικής σε θέματα αναγνώρισης και επιμέτρησης των στοιχείων των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και δεν υπερισχύει κανενός ΔΠΧΑ. Το Εννοιολογικό Πλαίσιο της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ασχολείται με:

- (α) Το σκοπό της χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- (β) Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθιστούν τις πληροφορίες χρήσιμες
- (γ) Τον ορισμό, την αναγνώριση και την επιμέτρηση των στοιχείων των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.
- (δ) Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης αυτού.

4.4.1 Ο σκοπός της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ο σκοπός της χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με την αναφέρουσα οικονομική οντότητα, οι οποίες είναι χρήσιμες για τα ενδιαφερόμενα μέρη (επενδυτικές, πιστωτές, μέτοχοι, ρυθμιστικές αρχές κτλ) κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Ωστόσο, οι χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού δεν είναι σε θέση να παρέχουν όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, για αυτό και οι χρήστες οφείλουν να αντλήσουν επιπλέον πληροφορίες και από άλλες πηγές, όπως για παράδειγμα από τις γενικές οικονομικές συνθήκες, τα πολιτικά γεγονότα, τις προοπτικές της οικονομικής οντότητας και του κλάδου στον οποίο αυτή ανήκει κτλ. Επιπλέον, σε μεγάλο βαθμό οι χρηματοοικονομικές αναφορές βασίζονται σε εκτιμήσεις, κρίσεις και οικονομικά μοντέλα, παρά σε ακριβείς απεικονίσεις και για αυτό το Εννοιολογικό Πλαίσιο ορίζει τις βασικές έννοιες πίσω από αυτές (Grant Thornton, 2016).

4.4.2 Ποιοτικά χαρακτηριστικά Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά προσδιορίζουν τους τύπους των πληροφοριών που πιθανόν να είναι χρήσιμες στους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Οι χρηματοοικονομικές αναφορές παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τους οικονομικούς πόρους, τις αξιώσεις εναντίον της και τα αποτελέσματα των συναλλαγών και λοιπών γεγονότων της οικονομικής οντότητας, οι οποίες μεταβάλλουν αυτούς τους πόρους και τις αξιώσεις. Το Εννοιολογικό Πλαίσιο ορίζει πώς οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες οι οποίες είναι χρήσιμες για τα ενδιαφερόμενα μέρη, προσδιορίζονται από διάφορα ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως:

- Συνάφεια και Πιστή απεικόνιση (Θεμελιώδη χαρακτηριστικά).
- Συγκρισιμότητα, Επαληθευσιμότητα, Έγκαιρη πληροφόρηση και Σαφήνεια (Ενισχυτικά χαρακτηριστικά).

Οι συναφείς χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι ικανές να διαφοροποιήσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες, εάν διαθέτουν *προγνωστική αξία* (δηλαδή εάν μπορούν να χρησιμοποιηθούν, προκειμένου να προβλέψουν μελλοντικά αποτελέσματα), *επιβεβαιωτική αξία* (εάν επιβεβαιώνουν ή μεταβάλλουν προηγούμενες εκτιμήσεις) και αν είναι *ουσιώδεις* (εάν η παράλειψη ή η μη ακριβής διατύπωσή τους επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών, σχετικά με την αναφέρουσα οικονομική οντότητα).

Η πιστή απεικόνιση σημαίνει πώς οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι *πλήρεις, ουδέτερες και απαλλαγμένες από λάθη* στο μέγιστο εφικτό βαθμό. Μια πλήρης απεικόνιση περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, περιγραφές και επεξηγήσεις, ώστε οι χρήστες να κατανοήσει τα γεγονότα που παρουσιάζονται. Μια ουδέτερη απεικόνιση είναι *απαλλαγμένη από προκαταλήψεις* στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ενώ η *απαλλαγή από λάθη* σημαίνει ότι απουσιάζουν λάθη ή παραλείψεις τόσο κατά την περιγραφή των οικονομικών φαινομένων, όσο και κατά την επιλογή και εφαρμογή της διαδικασίας που χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να παραχθούν οι αναφερόμενες πληροφορίες.

Όσον αφορά τα ενισχυτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά και ειδικότερα τη *συγκρισιμότητα*, οι πληροφορίες σχετικά με μια αναφέρουσα οικονομική οντότητα είναι πιο χρήσιμες εάν μπορούν να συγκριθούν με αντίστοιχες πληροφορίες άλλων οικονομικών οντοτήτων ή της ίδιας, αλλά σε διαφορετική περίοδο. Σε αντίθεση με τα υπόλοιπα ποιοτικά χαρακτηριστικά, η συγκρισιμότητα απαιτεί όχι μόνο ένα στοιχείο, αλλά τουλάχιστον δύο στοιχεία.

Η *επαληθευσιμότητα* βοηθά τους χρήστες να λάβουν τη διαβεβαίωση πώς οι πληροφορίες απεικονίζουν πιστά τα οικονομικά φαινόμενα που παρουσιάζουν και διακρίνεται σε άμεση και έμμεση. Άμεση επαλήθευση σημαίνει να επαληθευθεί ένα ποσό μέσω άμεσης παρατήρησης (πχ καταμέτρηση μετρητών), ενώ έμμεση επαλήθευση σημαίνει τη χρήση της ίδιας μεθοδολογίας, προκειμένου να ελεγχθούν τα δεδομένα ενός οικονομικού μοντέλου, φόρμουλας κτλ.

Η *έγκαιρη πληροφόρηση* σημαίνει πώς οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων έχουν εγκαίρως τις απαιτούμενες πληροφορίες για τη λήψη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων. Φυσικά, μερικές πληροφορίες ενδέχεται να συνεχίσουν να είναι έγκαιρες για αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Τέλος, η *σαφήνεια* ορίζει πώς οι πληροφορίες οφείλουν να ταξινομούνται και να παρουσιάζονται με περιεκτικό και ξεκάθαρο τρόπο, καθώς ορισμένα οικονομικά γεγονότα ή φαινόμενα είναι εγγενώς πολύπλοκα και η κατανόησή τους αποτελεί μια συνήθως σύνθετη διαδικασία. Η εξαίρεση αυτών των πληροφοριών λόγω πολυπλοκότητας θα μπορούσε μεν να καταστήσει τις αναφορές πιο κατανοητές, αλλά θα ήταν επίσης ελλιπείς και ενδεχομένως παραπλανητικές.

4.4.3 Αναγνώριση και Επιμέτρηση

Η αναγνώριση είναι η διαδικασία με την οποία ένα στοιχείο ενσωματώνεται στις Οικονομικές Καταστάσεις. Το Εννοιολογικό Πλαίσιο καθορίζει δύο απαραίτητα στοιχεία για την αναγνώριση (Grant Thornton, 2016):

(α) Να είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το στοιχείο, θα εισρεύσουν ή θα εκρεύσουν από την οικονομική οντότητα.

(β) Το στοιχείο να έχει ένα συγκεκριμένο κόστος ή αξία, η οποία να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η επιμέτρηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού της αξίας με την οποία τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων αναγνωρίζονται και απεικονίζονται στις καταστάσεις αυτές. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει και την επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης.

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει μία ή συνδυασμό από τις ακόλουθες βάσεις επιμέτρησης των στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων:

(α) Ιστορικό κόστος

(β) Τρέχον κόστος

(γ) Ρευστοποιήσιμη αξία

(δ) Παρούσα αξία

4.4.4 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Κάθε οικονομική οντότητα που υποχρεούται στην κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων, επιδιώκει την παροχή πληροφοριών στους χρήστες και κάθε ενδιαφερόμενο των καταστάσεων αυτών (stakeholders), όσον αφορά τη χρηματοοικονομική της θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές της ροές, προκειμένου οι χρήστες αυτοί να είναι σε θέση να λάβουν ορθολογικές οικονομικές αποφάσεις (Grant Thornton, 2016).

Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου (ΔΛΠ 1) είναι η περιγραφή της βάσης παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων γενικής χρήσης, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις Οικονομικές Καταστάσεις προηγούμενων περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας, όσο και με τις Οικονομικές Καταστάσεις άλλων συγκρίσιμων οικονομικών οντοτήτων (Grant Thornton, 2016).

Προκειμένου να επιτευχθεί ο παραπάνω σκοπός, το παρόν Πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές για την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, όπως και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Οι Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με:

- (α) Τα στοιχεία του ενεργητικού
- (β) Τις υποχρεώσεις
- (γ) Τα Ίδια Κεφάλαια
- (δ) Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών
- (ε) Τις εισφορές από και τις διανομές προς τους ιδιοκτήτες

4.4.4.1 Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι Οικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνονται στην ακόλουθη λίστα:

- (α) Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ή Ισολογισμός
- (β) Κατάσταση Συνολικών Εσόδων
- (γ) Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- (δ) Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- (ε) Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να χρησιμοποιεί διαφορετικές ονομασίες για τις Οικονομικές Καταστάσεις, από αυτές που αναφέρονται στο παρόν Πρότυπο. Επιπλέον, μπορεί να παρουσιάζει μια ενιαία Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, με το κέρδος ή τη ζημία και τα λοιπά συνολικά έσοδα να παρουσιάζονται σε δύο ενότητες ή να παρουσιάζει το κέρδος ή τη ζημία σε μια ξεχωριστή Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Πολλές οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν, εκτός από τις Οικονομικές Καταστάσεις, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση από τη μεριά της Διοίκησής τους (Ετήσια Οικονομική Έκθεση), η οποία περιγράφει το περιβάλλον που επηρεάζει άμεσα

τη λειτουργία της, τις πηγές χρηματοδότησής της, τις πηγές αβεβαιότητας και τους κινδύνους που αντιμετωπίζει, όπως και τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής της θέσης και της χρηματοοικονομικής απόδοσής της.

4.4.4.2 Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων

Οι Οικονομικές Καταστάσεις, εκτός από την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, θα πρέπει να συντάσσονται με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, η οποία ορίζει πώς οι συναλλαγές μιας οικονομικής οντότητας αναγνωρίζονται όταν ικανοποιούνται οι ορισμοί και τα κριτήρια αναγνώρισης των στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων (ενεργητικό, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα), όπως αυτά ορίζονται στο Εννοιολογικό Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Grant Thornton, 2016).

4.4.4.3 Συγκριτική πληροφόρηση

Όλες οι πληροφορίες των Οικονομικών Καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν τόσο τα αριθμητικά δεδομένα της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, όσο και αυτά της αμέσως προηγούμενης περιόδου, προκειμένου να διευκολύνεται η συγκρισιμότητα, εκτός κι αν κάποιο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικό χειρισμό (Grant Thornton, 2016).

Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση πέραν της ελάχιστης απαιτούμενης από τα ΔΠΧΑ, εφόσον η πληροφόρηση αυτή έχει συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Σε αυτή την περίπτωση, η συγκριτική πληροφόρηση δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει μια πλήρη σειρά Οικονομικών Καταστάσεων.

4.5 Συμπεράσματα

Από τα προαναφερόμενα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι είναι αναγκαία η καθολική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν αποκτούν μεγάλο συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι άλλων στις διεθνείς αγορές διοικώντας αποτελεσματικότερα ενώ οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βασίζονται σε ακριβείς πληροφορίες για τη πρόσβαση τους σε ξένες αγορές.

Όσον αφορά τη σχέση ανάμεσα σε IPSAS και IFRS, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα αποτελούν τη βάση πάνω στην οποία στηρίχθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και η υιοθέτηση τους επιτυγχάνεται η συνέπεια, η συγκρισιμότητα και η ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ τόσο των δημόσιων θεσμών όσο και του ιδιωτικού τομέα παγκοσμίως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΤΟ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS)

5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ο κύριος σκοπός των περισσότερων οντοτήτων του δημοσίου τομέα είναι η παροχή υπηρεσιών στο ευρύ κοινό, παρά η πραγματοποίηση κερδών και η δημιουργία απόδοσης για τα ίδια κεφάλαια των επενδυτών. Κατά συνέπεια, η απόδοση των οντοτήτων αυτών μπορεί μόνο εν μέρει να αξιολογηθεί από την εξέταση της χρηματοοικονομικής θέσης, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές. Οι ακόλουθες παράγραφοι αποσκοπούν στο να τονισθούν τα χαρακτηριστικά του δημοσίου τομέα, τα οποία το Συμβούλιο έλαβε υπόψιν προκειμένου να αναπτύξει το Εννοιολογικό Πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.

5.2 Χαρακτηριστικά Δημοσίου Τομέα

Στις *μη ανταλλάξιμες συναλλαγές*, μια οντότητα λαμβάνει αξία από ένα άλλο μέρος της συναλλαγής, χωρίς να προσφέρει απευθείας σχεδόν ανάλογη αξία ως αντάλλαγμα. Τέτοιες συναλλαγές αποτελούν κοινή πρακτική των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Για παράδειγμα, η φορολογία αποτελεί μια συναλλαγή η οποία πραγματοποιείται μεταξύ ιδιωτών ή επιχειρήσεων και της κυβέρνησης και επιβάλλεται υποχρεωτικά από το νόμο. Η φύση των μη ανταλλάξιμων συναλλαγών ενδέχεται να έχει επίδραση στον τρόπο με τον οποίο αυτές αναγνωρίζονται, επιμετρώνται και παρουσιάζονται έτσι ώστε να υποστηριχθούν οι εκτιμήσεις για την οντότητα από αυτούς που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες.

Οι περισσότερες κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα προετοιμάζουν *προϋπολογισμούς*, οι οποίοι πολλές φορές εγκρίνονται από τη νομοθετική εξουσία και αποτελούν τη βάση για τον καθορισμό των επιπέδων

φορολογίας. Εξαιτίας της σημασίας της έγκρισης του προϋπολογισμού, οι πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να τους συγκρίνουν με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα αποτελούν μια εκτίμηση της έκτασης στις οποία μια οντότητα του δημοσίου τομέα έχει πετύχει τους χρηματοοικονομικούς της στόχους.

Πολλά προγράμματα του δημοσίου τομέα είναι μακροπρόθεσμοι χρονικού ορίζοντα και η ικανότητα να τηρηθούν οι δεσμεύσεις βασίζεται στη μελλοντική φορολογία και τα προγράμματα κοινωνικών παροχών του δημοσίου. Κατά συνέπεια, η κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και η κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης δεν είναι σε θέση να παρέχουν όλες τις πληροφορίες που απαιτούν οι χρήστες σε τέτοια μακροπρόθεσμα προγράμματα, ειδικά σε αυτά που αφορούν την παροχή κοινωνικών παροχών.

Ένα ακόμα χαρακτηριστικό του δημοσίου τομέα είναι το γεγονός πώς ο κύριος λόγος για την κατοχή ακινήτων, οικοπέδων, εξοπλισμού και λοιπών περιουσιακών στοιχείων είναι για την παροχή υπηρεσιών και όχι για τη δημιουργία ταμειακών ροών, ενώ επειδή κάποιες από τις υπηρεσίες που παρέχονται είναι ειδικής φύσης, μια σημαντική ποσότητα περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από τις οντότητες αυτές είναι ειδικού σκοπού, όπως για παράδειγμα οι δρόμοι, τα λιμάνια, τα αεροδρόμια και τα περιουσιακά στοιχεία του στρατού. Επιπλέον, οι κυβερνήσεις και οι λοιπές οντότητες του δημοσίου τομέα ενδέχεται να έχουν στην κατοχή τους περιουσιακά στοιχεία τα οποία συνεισφέρουν στην ιστορική και πολιτιστική κληρονομιά ενός έθνους, όπως για παράδειγμα έργα τέχνης, αρχαιολογικούς χώρους και πολλά άλλα.

Τέλος, πολλές κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημοσίου τομέα έχουν την εξουσία και ρυθμίζουν άμεσα ή έμμεσα τη λειτουργία άλλων οντοτήτων, είτε του δημόσιου είτε του ιδιωτικού τομέα, οι οποίες απασχολούνται σε συγκεκριμένους κλάδους.

Τα χαρακτηριστικά του δημοσίου τομέα τα οποία αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, έχουν ως συνέπεια τόσο το εννοιολογικό πλαίσιο, όσο και η εφαρμογή κάποιων προτύπων να έχουν μετασχηματιστεί, προκειμένου να ταιριάξουν στις ιδιαίτερες απαιτήσεις των οντοτήτων αυτών. Διαδικασίες όπως η αρχική αναγνώριση στοιχείων σε περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα, όπως και η επιμέτρηση αυτών, ενδέχεται να διαφέρουν από τις σχετικές

διατάξεις για τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, όπως αυτές αναλύονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

5.3 Το Εννοιολογικό Πλαίσιο

Το Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά Γενικού Σκοπού από τις οντότητες του Δημοσίου Τομέα (από δω και στο εξής θα αναφέρεται απλά ως Εννοιολογικό Πλαίσιο) καθορίζει τις έννοιες που πρόκειται να εφαρμοστούν, προκειμένου να αναπτυχθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASs) και οι Προτεινόμενες Πρακτικές Κατευθυντήριες Γραμμές (Recommended Practice Guidelines – RPGs) οι οποίες εφαρμόζονται για την προετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού από τις οντότητες του δημοσίου τομέα. Επιπλέον, το Εννοιολογικό Πλαίσιο είναι σε θέση να παρέχει κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τη χρηματοοικονομική αναφορά σε θέματα τα οποία δεν αντιμετωπίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα ή τις Προτεινόμενες Πρακτικές Κατευθυντήριες Γραμμές. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών αναφορών μπορούν να κάνουν αναφορές σε ερμηνείες, κριτήρια αναγνώρισης, αρχές επιμέτρησης και άλλες έννοιες οι οποίες αναγνωρίζονται στο Εννοιολογικό Πλαίσιο.

Οι Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού (General Purpose Financial Reports – GPFRs) αποτελούν ένα κύριο συστατικό στοιχείο το οποίο υποστηρίζει και ενισχύει τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς εκ μέρους των κυβερνήσεων και των λοιπών οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Πρόκειται για χρηματοοικονομικές αναφορές που αποσκοπούν στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών οι οποίοι δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών αναφορών, με τρόπο ο οποίος συμβαδίζει με τις προσωπικές τους πληροφοριακές ανάγκες.

Το Εννοιολογικό Πλαίσιο εφαρμόζεται στη χρηματοοικονομική αναφορά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και κατά συνέπεια εφαρμόζεται στις Χρηματοοικονομικές Αναφορές Ειδικού Σκοπού των εθνικών, περιφερειακών, επαρχιακών και τοπικών κυβερνήσεων,

όπως και σε οντότητες ενός πιο ευρέως φάσματος του δημοσίου τομέα, όπως τα ασφαλιστικά ταμεία του δημοσίου, τις διεθνείς κυβερνητικές οργανώσεις και πολλά άλλα.

5.4 Οι χρήστες της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Γενικού Σκοπού

Οι κυβερνήσεις και οι λοιπές οντότητες του δημοσίου τομέα λαμβάνουν πόρους από τους φορολογούμενους, τους ευεργέτες, τους δανειστές και άλλους παροχείς προκειμένου να προσφέρουν υπηρεσίες στους πολίτες και άλλους παραλήπτες. Κατά συνέπεια, αυτές οι οντότητες λογοδοτούν για τον τρόπο διοίκησης και χρησιμοποίησης αυτών των πόρων σε αυτούς που τους παρέχουν πόρους. Για το λόγο αυτό, οι Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού των οντοτήτων του δημοσίου τομέα αναπτύσσονται κυρίως με σκοπό την ανταπόκριση στις πληροφοριακές ανάγκες αυτών που παρέχουν τους πόρους και αυτών που λαμβάνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίοι δεν έχουν τη δικαιοδοσία να απαιτήσουν από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να αποκαλύψουν τις πληροφορίες που χρειάζονται με σκοπό τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων. Επιπλέον, η νομοθετική εξουσία (ή άλλο παρόμοιο όργανο) και τα μέλη του κοινοβουλίου (ή παρόμοιου αντιπροσωπευτικού φορέα) είναι και αυτοί κύριοι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Αναφορών Γενικού Σκοπού και ασκούν εκτενή και συνεχή έλεγχο στις αναφορές αυτές, προκειμένου να εκπροσωπήσουν τα συμφέροντα των ληπτών των κυβερνητικών υπηρεσιών.

Ακόμα, οι δανειστές, οι πιστωτές, οι παρέχοντες χορηγίες και άλλες οντότητες οι οποίες παρέχουν οικειοθελώς τους απαιτούμενους πόρους στις κυβερνήσεις, επιθυμούν να λαμβάνουν την αναγκαία πληροφόρηση προκειμένου να λάβουν αποφάσεις σχετικά με το εάν θα συνεχίσουν να παρέχουν τους πόρους αυτούς και στο μέλλον. Από την άλλη μεριά, οι φορολογούμενοι δεν παρέχουν πόρους στις κυβερνήσεις και τις λοιπές οντότητες του δημοσίου τομέα οικειοθελώς και πολλές φορές δεν έχουν τη διακριτική ευχέρεια ώστε να επιλέξουν αν αποδέχονται ή όχι τις υπηρεσίες που παρέχονται από αυτές. Κατά συνέπεια, έχουν μικρή άμεση δυνατότητα για λήψη αποφάσεων, αλλά μπορούν μέσω των προτιμήσεων ψήφου τους να εκλέξουν αυτούς που πιστεύουν πώς θα τους εκπροσωπήσουν καλύτερα.

5.5 Παρεχόμενη πληροφόρηση από τη Χρηματοοικονομική Αναφορά Γενικού Σκοπού

Η πληροφόρηση που σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά προκειμένου να ενισχυθεί η κατανόηση των πληροφοριών αυτών από τους ενδιαφερόμενους, οι Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού ενδέχεται να παρέχουν επιπλέον χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η οποία ενισχύει και συμπληρώνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η πληροφόρηση σχετικά με τη *χρηματοοικονομική θέση* μιας κυβέρνησης ή μιας άλλης οντότητας του δημοσίου τομέα, βοηθά τους χρήστες να αναγνωρίσουν τους πόρους και τις υποχρεώσεις της οντότητας αυτής σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία αναφοράς. Η συγκεκριμένη αναφορά παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση για την πραγματοποίηση εκτιμήσεων, όπως:

- Η έκταση στην οποία η διοίκηση εκτέλεσε τις υποχρεώσεις της, σχετικά με τη διασφάλιση και τη διαχείριση των πόρων που κατείχε
- Η έκταση κατά την οποία οι πόροι είναι διαθέσιμοι, έτσι ώστε να υποστηριχθεί η μελλοντική παροχή των υπηρεσιών της οντότητας του δημοσίου τομέα, καθώς και οι αλλαγές στην ποσότητα και τη σύνθεση των πόρων αυτών, όπως και των υποχρεώσεων της οντότητας κατά τη συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς
- Οι ποσότητες και το χρονοδιάγραμμα των απαραίτητων μελλοντικών ταμειακών ροών, προκειμένου να πληρωθούν οι υπάρχουσες αξιώσεις επί των πόρων της οντότητας του δημοσίου τομέα

Όσον αφορά την πληροφόρηση σχετικά με τη *χρηματοοικονομική απόδοση* της κυβέρνησης ή κάποιας άλλης οντότητας του δημοσίου τομέα, βοηθά τις εκτιμήσεις σχετικά με το εάν η οντότητα απέκτησε τους απαιτούμενους τρόπους με οικονομικό τρόπο και τους χρησιμοποίησε αποδοτικά, προκειμένου να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς των υπηρεσιών αυτής. Οι πληροφορίες που σχετίζονται με τα

κόστη της παράδοσης των υπηρεσιών βοηθούν τους χρήστες να καθορίσουν το εάν τα λειτουργικά κόστη ανακτήθηκαν από φόρους, χρεώσεις χρηστών, συνεισφορές ή μέσω της αύξησης χρέους.

Τέλος, η πληροφόρηση που σχετίζεται με τις ταμειακές ροές της κυβέρνησης ή κάποιας άλλης οντότητας του δημοσίου τομέα, συνεισφέρει στις εκτιμήσεις σχετικά τη χρηματοοικονομική απόδοση, τη ρευστότητα και το αξιόχρεο της οντότητας αυτής. Υποδεικνύει με ποιον τρόπο η οντότητα του δημοσίου τομέα απέκτησε και χρησιμοποίησε τα ταμειακά της διαθέσιμα κατά τη διάρκεια της αναφερόμενης περιόδου, συμπεριλαμβάνοντας το δανεισμό και την αποπληρωμή αυτού, όπως και τις αποκτήσεις και πωλήσεις των κτιρίων, των οικοπέδων και του λοιπού εξοπλισμού αυτής. Επιπλέον, υποδεικνύει την ποσότητα των μετρητών που έλαβε από φόρους και επενδύσεις και τις μεταφορές μετρητών που έλαβε και έστειλε σε άλλες κυβερνήσεις ή διεθνείς οργανισμούς.

5.6 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

IPSAS	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΔΛΠ / ΔΠΧΑ
IPSAS 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	ΔΛΠ 7
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών	ΔΛΠ 8
IPSAS 4	Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	ΔΛΠ 21
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού	ΔΛΠ 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28
IPSAS 8	Δικαιώματα Κοινοπραξίας	ΔΛΠ 31
IPSAS 9	Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών	ΔΛΠ 18
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	ΔΛΠ 29
IPSAS 11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	ΔΛΠ 11

IPSAS 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	ΔΠΧΑ 16
IPSAS 14	Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς	ΔΛΠ 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις	ΔΛΠ 32 ΔΛΠ 39
IPSAS 16	Επενδύσεις σε Ακίνητα	ΔΛΠ 40
IPSAS 17	Ενσώματες Ακινητοποιήσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 18	Αναφορά ανά Τμήμα	ΔΛΠ 14
IPSAS 19	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	ΔΛΠ 37
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	ΔΛΠ 24
IPSAS 21	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές	ΔΛΠ 36
IPSAS 22	Αποκάλυψη Πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης	-
IPSAS 23	Έσοδα από Μη-Ανταλλάξιμες Συναλλαγές (Φόροι και Μεταφορές)	-
IPSAS 24	Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	-
IPSAS 25	Παροχές σε Εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 26	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Ταμειακές Ροές	ΔΛΠ 36
IPSAS 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση	ΔΠΧΑ 9
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΠΧΑ 7
IPSAS 31	Άυλα Στοιχεία	ΔΛΠ 38
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Εκχωρητής	-
IPSAS 33	Πρώτη Χρονικά Υιοθέτηση των IPSAS στη βάση του Δεδουλευμένου	-
IPSAS 34	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΠΧΑ 10

IPSAS 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρείες και Κοινοπραξίες	ΔΠΧΑ 11
IPSAS 37	Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο	ΔΠΧΑ 11
IPSAS 38	Αποκάλυψη Συμφερόντων σε Άλλες Οντότητες	ΔΠΧΑ 12
IPSAS 39	Παροχές σε Εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 40	Συνενώσεις Οντοτήτων Δημοσίου	ΔΠΧΑ 3
IPSAS 41	Χρηματοοικονομικά Μέσα	ΔΠΧΑ 9
IPSAS 42	Κοινωνικές Παροχές	-
IPSAS 43	Μισθώσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 44	Μη κυκλοφορούντα περυσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες	ΔΠΧΑ 5

Πίνακας 1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Πηγή: IFAC, 2022

5.6.1 IPSAS 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Ο αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του τρόπου πρέπει να παρουσιαστούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, προκειμένου να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα τόσο με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ίδιας οντότητας σε προηγούμενες αναφερόμενες περιόδους, όσο και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των άλλων οντοτήτων. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού οι οποίες προετοιμάζονται και παρουσιάζονται στη βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

Η βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων (accrual basis) σημαίνει πώς οι συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν και όχι όταν εισπραχθούν ή πληρωθούν μέσω μετρητών, καταθέσεων ή άλλων ταμειακών ισοδύναμων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού επιδιώκουν την κάλυψη των αναγκών των χρηστών, οι οποίοι δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν αναφορές οι οποίες είναι σχεδιασμένες για τις δικές τους ιδιαίτερες ανάγκες. Αποτελούν μια οργανωμένη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής απόδοσης και των ταμειακών ροών μιας οντότητας του δημοσίου τομέα και ο σκοπός τους είναι να παρέχουν την αναγκαία πληροφόρηση, η οποία είναι χρήσιμη σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών προκειμένου να είναι σε θέση να λάβουν αποφάσεις και να τις αξιολογήσουν, όσον αφορά την κατανομή των πόρων (International Federation of Accountants, 2021).

Πιο συγκεκριμένα, οι στόχοι της χρηματοοικονομικής αναφοράς γενικού σκοπού στο δημόσιο τομέα είναι η παροχή πληροφόρησης η οποία είναι χρήσιμη για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και η απόδειξη της λογοδοσίας της οντότητας του δημοσίου, όσον αφορά τους πόρους που τις εμπιστεύτηκαν, μέσω της:

- Παροχής πληροφόρησης σχετικά με τους πόρους, την κατανομή και τις χρήσεις αυτών
- Παροχής πληροφόρησης σχετικά με το πώς η οντότητα του δημοσίου τομέα χρηματοδότησε τις δραστηριότητές της
- Παροχής πληροφόρησης η οποία είναι χρήσιμη στην αξιολόγηση της ικανότητάς της να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της και να αποπληρώνει τις υποχρεώσεις και τις λοιπές της δεσμεύσεις
- Παροχής πληροφόρησης σχετικά με τη χρηματοοικονομική κατάσταση της οντότητας του δημοσίου τομέα και τις αλλαγές που αυτή έχει υποστεί
- Παροχής συγκεντρωτικής πληροφόρησης η οποία είναι χρήσιμη στην αξιολόγηση της απόδοσης της οντότητας του δημοσίου, σε όρους κόστους συναλλαγών, αποδοτικότητας και επιτευγμάτων.

Ένα πλήρες σετ από χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνίσταται από:

1. Την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
2. Την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Απόδοσης

3. Την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Σημειώσεις, οι οποίες αποτελούν μία περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών σημειώσεων
6. Όταν η οντότητα του δημοσίου τομέα δημοσιεύει τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό στο ευρύ κοινό, μια σύγκριση του προϋπολογισμού ως μια διακριτή επιπλέον χρηματοοικονομική κατάσταση ή ως μια επιπλέον στήλη στις ήδη υπάρχουσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
7. Συγκριτική πληροφόρηση αναφορικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως αυτή προσδιορίζεται στις παραγράφους 53 και 53^A του IPSAS 1

5.6.2 IPSAS 2 – Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών αναγνωρίζει τις πηγές των ταμειακών εισροών, τα αντικείμενα στα οποία δαπανήθηκαν ταμειακά διαθέσιμα κατά τη διάρκεια της αναφερόμενης περιόδου και το ταμειακό υπόλοιπο της περιόδου αυτής. Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μιας οντότητας του δημοσίου τομέα είναι χρήσιμες προκειμένου να παρέχουν πληροφόρηση σχετική με τη λογοδοσία και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων (International Federation of Accountants, 2021).

Η πληροφόρηση σχετικά με τις ταμειακές ροές επιτρέπει στους χρήστες να επαληθεύσουν τον τρόπο με τον οποίο μια οντότητα του δημοσίου τομέα απέκτησε τα απαιτούμενα μετρητά ή άλλα ταμειακά ισοδύναμα, προκειμένου να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές της, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο τα χρησιμοποίησε. Προκειμένου να λάβουν αποφάσεις και να κάνουν την αξιολόγηση σχετικά με την κατανομή των πόρων και τη βιωσιμότητα των δραστηριοτήτων της οντότητας του δημοσίου τομέα, οι χρήστες απαιτούν να γνωρίζουν το χρονοδιάγραμμα και το επίπεδο βεβαιότητας των ταμειακών ροών.

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η απαίτηση της παροχής πληροφόρησης που είναι σχετική με τις ιστορικές μεταβολές των μετρητών και των ταμειακών ισοδύναμων μιας οντότητας του δημοσίου, μέσω μιας Κατάστασης Ταμειακών Ροών η οποία ταξινομεί

τις ταμειακές ροές μιας αναφερόμενης περιόδου σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.3 IPSAS 3 – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Αντικειμενικός σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η περιγραφή των κριτηρίων για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, σε συνδυασμό με (α) τη λογιστική μεταχείριση και αποκάλυψη των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, (β) τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και (γ) τη διόρθωση λαθών (International Federation of Accountants, 2021). Αποσκοπεί στην ενίσχυση της σχετικότητας και της πιστής απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας του δημοσίου τομέα, καθώς και τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων αυτών τόσο σε βάθος χρόνου, όσο και συγκριτικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των λοιπών αντίστοιχων οντοτήτων του δημοσίου.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα καθορίζουν *λογιστικές πολιτικές* τις οποίες το Συμβούλιο έχει καταλήξει πώς οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται περισσότερο σχετικές και παρουσιάζουν πιο πιστή απεικόνιση των συναλλαγών και των διαφόρων λοιπών γεγονότων.

Όταν μια οντότητα του δημοσίου τομέα εφαρμόζει μία νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, την εφαρμόζει και σε όλες τις πληροφορίες των προηγούμενων περιόδων, ώστε η πληροφόρηση να είναι συγκρίσιμη. Η αναδρομική εφαρμογή μιας καινούριας λογιστικής πολιτικής σε προηγούμενες περιόδους δεν είναι εφαρμόσιμη, εκτός και αν εφαρμόζεται για να καθορίσει τη σωρευτική επίδραση των ποσοτήτων στην χρηματοοικονομική θέση τόσο της έναρξης, όσο και της λήξης της αναφερόμενης περιόδου. Όταν είναι ανέφικτη η εφαρμογή μιας καινούριας λογιστικής πολιτικής αναδρομικά για μια οντότητα του δημοσίου τομέα, επειδή είναι αδύνατος ο καθορισμός της σωρευτικής της επίδρασης σε όλες τις προηγούμενες περιόδους, εφαρμόζεται η νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου κατά την οποία είναι εφαρμόσιμη (International Federation of Accountants, 2021).

Η ύπαρξη στοιχείων αβεβαιότητας που είναι ενδογενής στις παραδοτέες υπηρεσίες και άλλες δραστηριότητες και οδηγεί σε αδυναμία επιμέτρησης με ακρίβεια, αναγκάζει την οντότητα του δημοσίου τομέα στην πραγματοποίηση κάποιων *εκτιμήσεων* κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν κρίσεις βασισμένες στις πιο πρόσφατες διαθέσιμες και αξιόπιστες πληροφορίες. Για παράδειγμα, εκτιμήσεις ενδέχεται να απαιτούνται για τα φορολογικά έσοδα, τα χρέη λόγω μη αποπληρωμής φόρων, την εύλογη αξία ορισμένων απαιτήσεων και υποχρεώσεων και πολλά άλλα.

Τέλος, τα *λάθη* ενδέχεται να εμφανιστούν κατά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και την αποκάλυψη των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASs) αν περιέχουν είτε ουσιώδη λάθη είτε ασήμαντα λάθη, τα οποία πραγματοποιήθηκαν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί μια συγκεκριμένη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής απόδοσης και των ταμειακών ροών. Τα ενδεχόμενα λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται την περίοδο αυτή, διορθώνονται πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για διανομή. Αντίθετα, τα ουσιώδη λάθη που ανακαλύπτονται μετά το πέρας της αναφερόμενης περιόδου, διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση η οποία παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της αμέσως επόμενης περιόδου.

5.6.4 IPSAS 4 – Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος

Μια οντότητα του δημοσίου τομέα ενδέχεται να ασκεί διεθνείς δραστηριότητες με δύο τρόπους: μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή να έχει διεθνείς συναλλαγές. Επιπρόσθετα, ενδέχεται να παρουσιάζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του τρόπου με τον οποίο οι οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να συμπεριλάβουν τις διεθνείς τους δραστηριότητες και τις συναλλαγές τους σε ξένο

νόμισμα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο νόμισμα παρουσίασης (International Federation of Accountants, 2021).

Κατά την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητα του δημοσίου (είτε αποτελεί την ελέγχουσα είτε την ελεγχόμενη οντότητα με διεθνείς δραστηριότητες) καθορίζει το λειτουργικό της νόμισμα, μετατρέπει τα στοιχεία που βρίσκονται σε διεθνές νόμισμα στο λειτουργικό της νόμισμα και αναφέρει τις επιπτώσεις τις μετατροπής αυτής. Μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταγράφεται κατά την αρχική αναγνώριση στο λειτουργικό νόμισμα, με εφαρμογή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος και του ξένου νομίσματος, κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της συναλλαγής.

Μια οντότητα του δημοσίου τομέα έχει τη δυνατότητα να παρουσιάζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα επιθυμεί. Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα σύμφωνα με το οποίο λειτουργεί η οντότητα, πρέπει να μετατρέψει τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τη χρηματοοικονομική της θέση στο νόμισμα παρουσίασης.

5.6.5 IPSAS 5 – Κόστη Δανεισμού

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη λογιστική μεταχείριση για τα κόστη δανεισμού. Ενώ γενικά απαιτεί την καταχώρησή τους άμεσα στα έξοδα της οντότητας, παρόλα αυτά επιτρέπει σαν μια εναλλακτική μεταχείριση, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού τα οποία αφορούν άμεσα επιρριπτά κόστη απόκτησης, κατασκευής ή παραγωγής των εξεταζόμενων περιουσιακών στοιχείων (International Federation of Accountants, 2021).

Το IPSAS 5 για τις οντότητες του δημοσίου τομέα εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία όπως κτίρια, νοσοκομεία, δρόμους, γέφυρες και εγκαταστάσεις παραγωγής ενέργειας, όπως και για αποθέματα που απαιτούν μια σημαντική περίοδο μέχρι να έρθουν στην κατάσταση των ετοιμών προς πώληση.

5.6.6 IPSAS 6 – Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από τα IPSAS 34 και 35 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου το 2017 και έπειτα, συνεπώς έχει καταργηθεί.

5.6.7 IPSAS 7 – Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 36 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου το 2017 και έπειτα, συνεπώς έχει καταργηθεί.

5.6.8 IPSAS 8 – Δικαιώματα Κοινοπραξίας

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 37 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου το 2017 και έπειτα, συνεπώς έχει καταργηθεί.

5.6.9 IPSAS 9 – Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών

Το έσοδο ορίζεται ως «αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, υπό τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τις αυξήσεις που σχετίζονται με τις εισφορές των μετόχων» (International Federation of Accountants, 2021). Ο ανωτέρω ορισμός συμπεριλαμβάνει τόσο τα λειτουργικά έσοδα, όσο και τα κέρδη της οντότητας του δημοσίου τομέα.

Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των εσόδων και των κερδών, τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα ανταλλαγών. Το κύριο ζητούμενο στη λογιστική των εσόδων είναι ο καθορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Πιο συγκεκριμένα, ένα έσοδο

αναγνωρίζεται όταν (α) αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και (β) τα οφέλη αυτά μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα (International Federation of Accountants, 2021).

Οι οντότητες του δημοσίου τομέα ενδέχεται να αντλούν έσοδα τόσο από συναλλαγές μέσω ανταλλαγών, όσο και από μη ανταλλάξιμες συναλλαγές. Μια συναλλαγή ανταλλαγών (exchange transaction) είναι αυτή κατά την οποία η οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες ή διαγράφει υποχρεώσεις και παρέχει άμεσα περίπου την ίδια αξία στο άλλο μέλος της συναλλαγής (αντισυμβαλλόμενο). Παραδείγματος χάριν, τέτοιες συναλλαγές αποτελούν οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών ή η ενοικίαση κτιριακών εγκαταστάσεων, οικοπέδων και εξοπλισμού σε τιμές αγοράς. Παράδειγμα μη ανταλλάξιμων συναλλαγών εσόδων για μια οντότητα του δημοσίου τομέα αποτελούν η είσπραξη άμεσων ή έμμεσων φόρων, τα πρόστιμα και οι δασμοί.

Τα έσοδα και τα κέρδη επιμετρώνται στην εύλογη αξία του αντιτίμου ή του ανταλλάγματος που λαμβάνεται, όπως αυτά συμφωνούνται μεταξύ της οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου ή της υπηρεσίας, μείον τις όποιες εκπτώσεις επιτρέπονται από την οντότητα του δημοσίου τομέα.

5.6.10 IPSAS 10 – Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

Ο αντικειμενικός σκοπός του εν λόγω Προτύπου είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης στις ενοποιημένες και ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας του δημοσίου τομέα, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα αποτελεί το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας (International Federation of Accountants, 2021).

Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η αναφορά των λειτουργικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, χωρίς επαναδιατύπωση δεν είναι χρήσιμη, καθώς το χρήμα χάνει αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών με τις συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα

προηγούμενων περιόδων ή ακόμα και μέσα στην ίδια περίοδο αναφοράς, είναι παραπλανητική.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας του δημοσίου τομέα της οποίας το λειτουργικό νόμισμα αποτελεί νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας πρέπει να δηλώνεται σε όρους τρέχουσας μονάδας μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς. Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα στην καθαρή νομισματική θέση πρέπει να αποκαλύπτεται ξεχωριστά, στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης.

5.6.11 IPSAS 11 – Συμβάσεις κατασκευής έργων

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των στοιχείων κόστους και των κερδών που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Πιο συγκεκριμένα, το Πρότυπο (International Federation of Accountants, 2021):

- Αναγνωρίζει τις συμφωνίες που πρέπει να ταξινομηθούν ως συμβάσεις κατασκευής έργων
- Παρέχει κατευθυντήριες γραμμές ως προς τους τύπους των συμβάσεων κατασκευής έργων οι οποίοι προκύπτουν στις οντότητες του δημοσίου τομέα και
- Προσδιορίζει τη βάση της αναγνώρισης και αποκάλυψης των εξόδων και των κερδών (αν υπάρχουν) από τις συμβάσεις κατασκευής έργων

Εξαιτίας της φύσης των δραστηριοτήτων σε μια σύμβαση κατασκευής έργου, η ημερομηνία έναρξης του συμβολαίου και η ημερομηνία ολοκλήρωσης αυτού αναφέρονται συνήθως σε δύο διαφορετικές περιόδους αναφοράς.

Σε πολλές περιπτώσεις, οι συμβάσεις κατασκευής έργων που αφορούν το δημόσιο τομέα δεν περιέχουν κανένα κέρδος, παρά η χρηματοδότηση που παρέχεται προκειμένου να υποστηριχθεί η δραστηριότητα κατασκευής δίδεται μέσω ιδιοποίησης των κυβερνητικών κερδών ή μέσω χρηματοδότησης (funds). Σε αυτές τις περιπτώσεις, το κύριο ζητούμενο στη λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργου είναι (α) η

κατανομή των στοιχείων κατασκευαστικού κόστους στην αναφερόμενη περίοδο κατά την οποία οι εργασίες κατασκευής έλαβαν χώρα και (β) η αναγνώριση των σχετικών εξόδων (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.12 IPSAS 12 – Αποθέματα

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των αποθεμάτων. Ένα κυρίαρχο ζήτημα στη λογιστική των αποθεμάτων αποτελεί το ποσό του κόστους που θα αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετικά με αυτό έσοδα πώλησης. Το παρόν Πρότυπο παρέχει κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τον καθορισμό του κόστους και της μετέπειτα αναγνώρισης του εξόδου, συμπεριλαμβάνοντας πιθανές ζημίες λόγω επιμέτρησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επιπλέον, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τις μεθόδους κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται προκειμένου να κατανεμηθούν τα διάφορα κόστη στα αποθέματα (International Federation of Accountants, 2021).

Στα αποθέματα περιλαμβάνονται αγαθά τα οποία αγοράζονται και κρατώνται για πώληση (εμπορεύματα), έτοιμα προϊόντα προς πώληση έπειτα από την παραγωγή αυτών, υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή των προϊόντων, ημικατεργασμένα προϊόντα, ανταλλακτικά, είδη συσκευασίας και πολλά άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Η Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό το οποίο αναμένει να λάβει μια οντότητα του δημοσίου τομέα από την πώληση των αποθεμάτων της, κατά τις συνήθεις δραστηριότητές της. Τα αποθέματα πρέπει να επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

5.6.13 IPSAS 13 – Μισθώσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και αποκαλύψεων που εφαρμόζονται στις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά των

εκμισθωτών όσο και από αυτή των μισθωτών (International Federation of Accountants, 2021).

Μια μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική αν μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που σχετίζονται με την ιδιοκτησία, ενώ σε αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική.

5.6.14 IPSAS 14 – Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

Ο αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του (α) πότε μια οντότητα του δημοσίου οφείλει να προσαρμόσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αναφοράς και (β) τις αποκαλύψεις στις οποίες οφείλει μια οντότητα του δημοσίου να προβεί, σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί προς έκδοση και τις αποκαλύψεις που είναι σχετικές μετά την ημερομηνία αναφοράς (International Federation of Accountants, 2021).

Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να μην προετοιμάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα στη βάση της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern basis), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς υποδεικνύουν πώς η υπόθεση της συνέχισης αυτής δεν είναι η ενδεδειγμένη.

5.6.15 IPSAS 15 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από τα IPSAS 28, IPSAS 29 και IPSAS 30 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου το 2013 και έπειτα, συνεπώς έχει καταργηθεί.

5.6.16 IPSAS 16 – Επενδύσεις σε Ακίνητα

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των επενδύσεων σε ακίνητα και οι σχετικές απαιτήσεις αποκαλύψεων. Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις στις οποίες οι οντότητες του δημοσίου τομέα ενδέχεται να διατηρούν ιδιοκτησία, προκειμένου να εισπράττουν ενοίκια αλλά και για λόγους κεφαλαιακής ανατίμησης. Για παράδειγμα, μια οντότητα του δημοσίου τομέα μπορεί να έχει ιδρυθεί προκειμένου να διαχειριστεί το χαρτοφυλάκιο των κυβερνητικών περιουσιακών στοιχείων σε εμπορική βάση. Άλλες οντότητες του δημοσίου τομέα, όπως ένα δημόσιο πανεπιστήμιο, μπορούν να έχουν ακίνητα στην ιδιοκτησία τους και να εισπράττουν ενοίκια, προκειμένου να χρηματοδοτούν τις δραστηριότητές τους.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται ως στοιχείο του ενεργητικού (αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης) και επιμετρώνται αρχικά στο κόστος, εκτός κι αν προκύπτουν από μια μη ανταλλάξιμη συναλλαγή, όπου και επιμετρώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναγνώρισης. Μεταγενέστερα, η οντότητα του δημοσίου τομέα είναι σε θέση να επιλέξει ανάμεσα σε επιμέτρηση στο κόστος ή στο μοντέλο της εύλογης αξίας.

5.6.17 IPSAS 17 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού τα οποία αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη κατοχή (και όχι την πώληση), προκειμένου οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις αυτές και τις αλλαγές που υφίστανται στα στοιχεία αυτά. Τα κυριότερα ζητήματα σχετικά με τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις είναι (International Federation of Accountants, 2021):

- Η αναγνώριση
- Η επιμέτρηση

- Οι τυχόν ζημίες απομείωσης

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τα ακίνητα, τις εγκαταστάσεις και τον λοιπό εξοπλισμό των οντοτήτων του δημοσίου τομέα, όπως και για τα οπλικά συστήματα, τα περιουσιακά στοιχεία υποδομής (πχ δρόμοι) και τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών μετά την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αναγνωρίζονται ως στοιχείο του ενεργητικού (αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης) και επιμετρώνται αρχικά στο κόστος, εκτός κι αν προκύπτουν από μια μη ανταλλάξιμη συναλλαγή, όπου και επιμετρώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναγνώρισης. Μεταγενέστερα, η οντότητα του δημοσίου τομέα επιμετρά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις στο κόστος, μείον τυχόν ζημίες απομείωσης.

5.6.18 IPSAS 18 – Αναφορά ανά Τμήμα

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η εγκαθίδρυση θεμελιωδών αρχών για τη χρηματοοικονομική αναφορά των τμημάτων. Η αποκάλυψη αυτών των πληροφοριών θα (International Federation of Accountants, 2021):

- Βοηθήσει τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν καλύτερα τις επιδόσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα στο παρελθόν και να αναγνωρίσουν τον καταμερισμό πόρων που απαιτήθηκε, ώστε να υποστηριχθούν οι κύριες δραστηριότητες των οντοτήτων αυτών και
- Ενισχύσει τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς και θα βοηθήσει τις οντότητες του δημοσίου να ανταποκριθούν καλύτερα στις υποχρεώσεις λογοδοσίας που υφίστανται.

Ένα τμήμα ή τομέας (segment) είναι μια ευδιάκριτη δραστηριότητα ή ομάδα δραστηριοτήτων μιας οντότητας, για την οποία είναι αναγκαία η ξεχωριστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση για σκοπούς (α) αξιολόγησης των επιδόσεων του παρελθόντος, ως προς την επιτυχία των αντικειμενικών στόχων και (β) λήψης αποφάσεων σχετικά με το μελλοντικό καταμερισμό των πόρων.

5.6.19 IPSAS 19 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι (α) ο καθορισμός των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων απαιτήσεων και (β) η αναγνώριση των περιπτώσεων στις οποίες οι προβλέψεις θα έπρεπε να αναγνωριστούν, ο τρόπος επιμέτρησής τους και οι αποκαλύψεις που πρέπει να λάβουν χώρα σχετικά με αυτές. Ακόμα, το IPSAS 19 απαιτεί την αποκάλυψη συγκεκριμένων πληροφοριών σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις στις Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να επιτρέψει στους χρήστες να κατανοήσουν τη φύση, το χρόνο και το ποσό αυτών (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.20 IPSAS 20 – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η απαίτηση για αποκαλύψεις της ύπαρξης των σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, όπου υπάρχει έλεγχος, καθώς και η αποκάλυψη των πληροφοριών που σχετίζονται με τις συναλλαγές μεταξύ της οντότητας του δημοσίου τομέα και των συνδεδεμένων με αυτήν μερών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Η πληροφόρηση αυτή απαιτείται για σκοπούς λογοδοσίας, καθώς και για τη διευκόλυνση της κατανόησης της χρηματοοικονομικής θέσης και της απόδοσης της αναφερόμενης οντότητας. Τα θεμελιώδη ζητήματα κατά την αποκάλυψη των πληροφοριών των συνδεδεμένων μερών είναι (α) η αναγνώριση των ομάδων που ελέγχουν ή έχουν σημαντική επιρροή στην αναφερόμενη οντότητα και (β) ο καθορισμός των πληροφοριών που θα πρέπει να αποκαλυφθούν σχετικά με τις συναλλαγές με τα μέρη αυτά (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.21 IPSAS 21 – Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Χωρίς Ταμειακές Ροές

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των διαδικασιών που εφαρμόζει μια οντότητα του δημοσίου τομέα, προκειμένου να καθορίσει αν κάποιο περιουσιακό στοιχείο που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει πώς οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επιπλέον, το Πρότυπο καθορίζει πότε μια οντότητα του δημοσίου μπορεί να προβεί σε αντιστροφή της ζημίας απομείωσης και περιγράφει τις σχετικές αποκαλύψεις που απαιτούνται (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.22 IPSAS 22 – Αποκάλυψη Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών σχετικά με τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των απαιτήσεων για αποκαλύψεις που αφορούν τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικές με τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης (General Government Sector – GGS) στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η αποκάλυψη των απαιτούμενων πληροφοριών που σχετίζονται με τη Γενική Κυβέρνηση ενισχύουν τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και παρέχουν μια καλύτερη κατανόηση για τις σχέσεις ανάμεσα στις εμπορικές και μη εμπορικές δραστηριότητες της κυβέρνησης και μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.23 IPSAS 23 – Έσοδα από Μη-Ανταλλάξιμες Συναλλαγές (Φόροι και Μεταφορές)

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των απαιτήσεων της χρηματοοικονομικής αναφοράς σχετικά με τα έσοδα που αποκτά μια οντότητα του δημοσίου από μη-ανταλλάξιμες συναλλαγές, όπως οι φόροι και οι μεταφορές. Το Πρότυπο αυτό αντιμετωπίζει τα ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην αναγνώριση και επιμέτρηση των εσόδων από μη-ανταλλάξιμες συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένης και της αναγνώρισης των συνεισφορών των ιδιοκτητών (International Federation of Accountants, 2021).

Οι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εισοδήματος για πολλές κυβερνήσεις και άλλους φορείς του δημοσίου τομέα και ορίζονται ως οι οικονομικές παροχές οι οποίες καταβάλλονται υποχρεωτικά στις οντότητες του δημοσίου, σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς, προκειμένου αυτές να αποκτήσουν έσοδα, εκτός των προστίμων και λοιπών ποινών.

Οι μεταφορές περιλαμβάνουν παραχωρήσεις, αποποίηση χρεών, πρόστιμα, κληροδοτήματα και δωρεές σε χρήμα, είδος ή υπό τη μορφή υπηρεσιών. Όλα τα στοιχεία αυτά έχουν το κοινό χαρακτηριστικό πώς μεταφέρουν πόρους από οντότητα σε μια οντότητα του δημοσίου χωρίς να παρέχεται κάποια ισάξια ανταπόδοση για αυτά.

5.6.24 IPSAS 24 – Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού με τα πραγματικά ποσά που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού να συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα των οποίων απαιτείται η δημοσιοποίηση των εγκεκριμένων προϋπολογισμών για λόγους λογοδοσίας. Επιπλέον, το Πρότυπο αυτό απαιτεί την αποκάλυψη μιας επεξήγησης σχετικά με τους λόγους των σημαντικών διαφορών ανάμεσα στον προϋπολογισμό και τα πραγματοποιηθέντα ποσά (International Federation of Accountants, 2021).

Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του Προτύπου αυτού επιβεβαιώνουν πώς οι οντότητες του δημοσίου ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις τους για λογοδοσία και ενισχύουν τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, δείχνοντας (α)

τη συμμόρφωσή τους με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό, για τον οποίο είναι δημόσια υπεύθυνες και (β) πώς όταν οι προϋπολογισμοί και οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις προετοιμάζονται στην ίδια βάση, η χρηματοοικονομική απόδοση επιτυγχάνει τους στόχους του προϋπολογισμού (International Federation of Accountants, 2021).

Οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί, όπως αυτοί καθορίζονται από το παρόν Πρότυπο, αντανakλούν τα αναμενόμενα έσοδα και εισπράξεις κατά τη διάρκεια ενός ή περισσότερων ετών, βασισμένα στα τρέχουσα σχέδια και τις αναμενόμενες οικονομικές συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός, όπως και τα έξοδα τα οποία εγκρίθηκαν από το νομοθετικό σώμα.

5.6.25 IPSAS 25 – Παροχές σε Εργαζομένους

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 39 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου το 2018 και έπειτα, συνεπώς έχει καταργηθεί.

5.6.26 IPSAS 26 – Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Ταμειακές Ροές

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οντότητα του δημοσίου τομέα, προκειμένου να καθορίσει το εάν κάποιο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμειακές ροές είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει πώς οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο καθορίζει το πότε μια οντότητα πρέπει να αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και περιγράφει τις σχετικές αποκαλύψεις (International Federation of Accountants, 2021).

Τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές (cash-generating assets) είναι στοιχεία του ενεργητικού τα οποία αποσκοπούν στη δημιουργία εμπορικών αποδόσεων (commercial return). Η διακράτηση ενός περιουσιακού

στοιχείου με σκοπό τη δημιουργία εμπορικών αποδόσεων υποδεικνύει πώς η οντότητα του δημοσίου τομέα αποσκοπεί (α) στη δημιουργία θετικών ταμειακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο αυτό και (β) στην εξασφάλιση μιας εμπορικής απόδοσης η οποία αντανακλά τον κίνδυνο που περιλαμβάνεται στη διακράτηση του περιουσιακού στοιχείου αυτού (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.27 IPSAS 27 – Γεωργία

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης και των αποκαλύψεων που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (εκτός από τα κομίζοντα φυτά – bearer plants) και στη γεωργική παραγωγή που βρίσκεται στο στάδιο της συγκομιδής (International Federation of Accountants, 2021).

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται σε πολλές δραστηριότητες των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Όταν χρησιμοποιούνται για έρευνες, εκπαίδευση, μεταφορές, διασκέδαση, αναδάσωση και λοιπούς λόγους οι οποίοι δεν αποτελούν γεωργικές δραστηριότητες, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού.

5.6.28 IPSAS 28 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η εγκαθίδρυση των αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων (financial instruments) ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία (ίδια κεφάλαια), καθώς και ο συμψηφισμός μεταξύ των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Εφαρμόζεται (α) στην ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών εργαλείων, από τη σκοπιά του εκδότη αυτών, σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και στοιχεία καθαρής θέσης, (β) στην ταξινόμηση των σχετικών τόκων, μερισμάτων ή

άλλων παρόμοιων στοιχείων διανομής, (γ) στα κέρδη και τις ζημίες και (δ) στις περιστάσεις κατά τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφιστούν (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.29 IPSAS 29 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η εγκαθίδρυση των αρχών για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Οι απαιτήσεις που σχετίζονται με την παρουσίαση των πληροφοριών των χρηματοοικονομικών μέσων περιλαμβάνονται στο IPSAS 28, ενώ οι απαιτήσεις για τις αποκαλύψεις που σχετίζονται με τα εργαλεία αυτά περιλαμβάνονται στο IPSAS 30 που ακολουθεί (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.30 IPSAS 30 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η απαίτηση από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να παρέχουν αποκαλύψεις στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους χρήστες αυτών να εκτιμήσουν (α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για τη χρηματοοικονομική θέση και την απόδοση της οντότητας του δημοσίου και (β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα είναι εκτεθειμένη, τόσο σε μια συγκεκριμένη περίοδο, όσο και στη λήξη της περιόδου αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα του δημοσίου διαχειρίζεται τους κινδύνους αυτούς (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.31 IPSAS 31 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των άυλων ή ασώματων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν αντιμετωπίζονται από κάποιο άλλο Πρότυπο. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνο αν πληρούνται τα σχετικά κριτήρια. Επιπλέον, το Πρότυπο προσδιορίζει τον τρόπο επιμέτρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες αποκαλύψεις σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία αυτά (International Federation of Accountants, 2021).

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται, αν και μόνο αν:

- Είναι πιθανό πώς τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτό θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- Το κόστος ή η εύλογη αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

5.6.32 IPSAS 32 – Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Εκχωρητής

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών από τον εκχωρητή (grantor) στον διαχειριστή / επενδυτή (operator), δηλαδή από μια οντότητα του δημοσίου τομέα η οποία παραχωρεί σε μια άλλη οντότητα το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες δημοσίου συμφέροντος (International Federation of Accountants, 2021).

Όταν η οντότητα του δημοσίου τομέα (εκχωρητής) αναγνωρίζει μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών ως περιουσιακό στοιχείο, οφείλει ταυτόχρονα να αναγνωρίζει και μια αντίστοιχη υποχρέωση. Σε αντάλλαγμα υπηρεσίας παραχώρησης, ο εκχωρητής μπορεί να αποζημιώνει τον διαχειριστή με δύο τρόπους ή με συνδυασμό αυτών:

- Με τακτικές πληρωμές προς τον διαχειριστή (Μοντέλο Χρηματοοικονομικής Υποχρέωσης)
- Δίνοντας στον διαχειριστή πρόσβαση σε κάποιο άλλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργεί έσοδα ή τη λήψη εσόδων από τρίτα μέλη (χρήστες) της σύμβασης παραχώρησης υπηρεσιών (Μοντέλο Διαχειριστή).

5.6.33 IPSAS 33 – Πρώτη Χρονικά Υιοθέτηση των IPSAS στη βάση του Δεδουλευμένου

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η παροχή καθοδήγησης σε μια οντότητα του δημοσίου η οποία υιοθετεί, προετοιμάζει και παρουσιάζει για πρώτη φορά τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, σύμφωνα με τη λογιστική στη βάση του δεδουλευμένου, προκειμένου να παρέχει πληροφορίες υψηλής ποιότητας, οι οποίες (International Federation of Accountants, 2021):

- Παρέχουν διαφανή αναφορά σχετικά με τη μετάβαση στα IPSAS με βάση τη λογιστική των δεδουλευμένων
- Παρέχουν ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική στη βάση των δεδουλευμένων, ασχέτως της λογιστικής βάσης που χρησιμοποιούνταν πριν την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής και
- Αναμένεται τα οφέλη να ξεπεράσουν τα κόστη προετοιμασίας.

5.6.34 IPSAS 34 – Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης και των αποκαλύψεων των ελεγχόμενων οντοτήτων, των κοινοπραξιών και των συγγενών εταιρειών, όταν μια οντότητα προετοιμάζει ξεχωριστές (ατομικές) χρηματοοικονομικές καταστάσεις (International Federation of Accountants, 2021).

Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι αυτές που παρουσιάζονται από μια οντότητα, προκειμένου να γίνει αναφορά των επενδύσεων σε ελεγχόμενες οντότητες των κοινοπραξιών και των συγγενών εταιρειών είτε στο κόστος είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.35 IPSAS 35 – Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η θέσπιση των αρχών για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν μια οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες. Για το σκοπό αυτό, το παρόν Πρότυπο (International Federation of Accountants, 2021):

- Απαιτεί την οντότητα (ελέγχουσα οντότητα), η οποία ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (ελεγχόμενες οντότητες), να παρουσιάσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Καθορίζει τις αρχές του ελέγχου και θεσπίζει τον έλεγχο ως βάση της ενοποίησης
- Καθορίζει τον τρόπο εφαρμογής των αρχών ελέγχου, ώστε να προσδιοριστεί αν μια οντότητα ελέγχει κάποια άλλη οντότητα
- Καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την προετοιμασία των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
- Καθορίζει μια επενδυτική οντότητα, καθώς και την εξαίρεση της ενοποίησης συγκεκριμένων ελεγχόμενων οντοτήτων από μια επενδυτική οντότητα.

5.6.36 IPSAS 36 – Επενδύσεις σε Συγγενείς εταιρείες και Κοινοπραξίες

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των επενδύσεων σε συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες και ο καθορισμός των απαιτήσεων για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης. Το

παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες οι οποίες είναι επενδυτές με σημαντική επιρροή (και όχι έλεγχο) σε κάποιες άλλες οντότητες ή κοινοπραξίες και εφαρμόζεται μόνο σε μετρήσιμα δικαιώματα ιδιοκτησίας (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.37 IPSAS 37 – Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η θέσπιση των αρχών της χρηματοοικονομικής αναφοράς των οντοτήτων οι οποίες έχουν από κοινού τον έλεγχο σε ορισμένα επενδυτικά σχήματα. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τον από κοινού έλεγχο και απαιτεί από μια οντότητα η οποία ανήκει στην οποία του κοινού σχήματος να καθορίσει τον τύπο της κοινής συμφωνίας στον οποίο συμμετέχει, αποτιμώντας τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.38 IPSAS 38 – Αποκάλυψη Συμφερόντων σε άλλες Οντότητες

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η απαίτηση από τις οντότητες του δημοσίου τομέα για την αποκάλυψη πληροφοριών, οι οποίες επιτρέπουν στους χρήστες των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων να εκτιμήσουν (α) τη φύση και τους κινδύνους σχετικά με τις ελεγχόμενες οντότητες, τις μη ενοποιημένες ελεγχόμενες οντότητές τους, τις κοινοπραξίες και τις επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες και (β) τις επιδράσεις αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου και πιο συγκεκριμένα στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές (International Federation of Accountants, 2021).

5.6.39 IPSAS 39 – Παροχές σε Εργαζομένους

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης και των αποκαλύψεων που σχετίζονται με τις παροχές σε εργαζομένους των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από μια οντότητα του δημοσίου να αναγνωρίσει (α) μια υποχρέωση, όταν ο εργαζόμενος παρείχε υπηρεσία σε αντάλλαγμα με κάποια παροχή, η οποία θα καταβληθεί σε αυτόν σε κάποια μελλοντική χρονική στιγμή και (β) ένα έξοδο, όταν η οντότητα του δημοσίου αναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή τις υπηρεσίες τα οποία παρέχονται από την απασχόληση κάποιου εργαζομένου, σε αντάλλαγμα με κάποιες παροχές προς αυτούς (International Federation of Accountants, 2021).

Το Πρότυπο αυτό αντιμετωπίζει παροχές όπως μισθούς, ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές, αποζημιώσεις απόλυσης και αποδοχές ασθένειας, κέρδη από μερίσματα και μόνους, παροχές συνταξιοδότησης και λοιπές μη νομισματικές παροχές, όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παροχές σε είδος (σπίτι, αυτοκίνητο, εμπορεύματα, υπηρεσίες) και πολλά άλλα.

5.6.40 IPSAS 40 – Συνενώσεις Οντοτήτων Δημοσίου

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η βελτίωση της σχετικότητας, της πιστής απεικόνισης και της συγκρισιμότητας των πληροφοριών τις οποίες παρέχει μια οντότητα του δημοσίου τομέα στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, σχετικά με τις συνενώσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου και τις επιδράσεις αυτών. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, το παρόν Πρότυπο θεσπίζει αρχές και απαιτήσεις για τον τρόπο με τον οποίο (International Federation of Accountants, 2021):

- Η αναφερόμενη οντότητα του δημοσίου τομέα ταξινομεί ένα μια συνένωση ως συγχώνευση ή εξαγορά
- Η προκύπτουσα οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που λαμβάνει, τις υποχρεώσεις και οποιαδήποτε μη ελέγχουσα συμμετοχή σε περίπτωση συγχώνευσης

- Η προκύπτουσα οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στοιχεία της καθαρής θέσης και άλλων προσαρμογών σε περίπτωση συγχώνευσης
- Η αγοράστρια οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που λαμβάνει, τις υποχρεώσεις και οποιαδήποτε μη ελέγχουσα συμμετοχή
- Η αγοράστρια οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία ή το κέρδος / τη ζημία οι οποίες προκύπτουν από μια εξαγορά
- Η αναφερόμενη οντότητα του δημοσίου τομέα καθορίζει τις πληροφορίες που οφείλει να αποκαλύψει, προκειμένου να επιτρέψει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις χρηματοοικονομικές επιδράσεις μια συνένωσης οντοτήτων του δημοσίου.

5.6.41 IPSAS 41 – Χρηματοοικονομικά Μέσα

Αντικειμενικός σκοπός του προτύπου είναι η αντικατάσταση του IPSAS 29, ορίζοντας νέα κριτήρια για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα:

- Εφαρμόζει μια ενιαία ταξινόμηση και μοντέλο μέτρησης για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά του στοιχείου, τις ροές και τον στόχο για τον οποίο προορίζεται το περιουσιακό στοιχείο.
- Εφαρμογή ενός ενιαίου μοντέλου αναμενόμενης μελλοντικής απώλειας πίστωσης που ισχύει για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που υφίστανται έλεγχο απομείωσης.
- Εφαρμογή ενός μοντέλου λογιστικής αντιστάθμισης που αυξάνει τις ρυθμίσεις αντιστάθμισης στο πεδίο εφαρμογής της. Συνδέεται ισχυρά ο κίνδυνος μιας οντότητας στρατηγικής διαχείρισης και η λογιστική επεξεργασία για όργανα που κρατούνται ως μέρος της στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου (International Federation of Accountants, 2022).

5.6.42 IPSAS 42 – Κοινωνικές παροχές

Αντικειμενικός του προτύπου είναι ο καθορισμός των κοινωνικών παροχών, του χρονικού προσδιορισμού και της μέτρησης των εξόδων και των υποχρεώσεων, δηλαδή του πότε αναγνωρίζονται και του πως μετρούνται. Ορίζει τη φύση των κοινωνικών παροχών που παρέχονται από τα συστήματα (για παράδειγμα παροχές συνταξιοδότησης, επιδόματα ανεργίας, επιδόματα τέκνων). Το νέο πρότυπο θεσπίζει την αναγνώριση ενός εξόδου και μίας υποχρέωσης για την επόμενη πληρωμή κοινωνικών παροχών.

Το IPSASB πιστεύει ότι το IPSAS 42 θα προωθήσει τη συνέπεια και τη συγκρισιμότητα στον τρόπο με το οποίο το κοινωνικό όφελος των προγραμμάτων αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις του δημόσιου τομέα.

Για να επιτευχθεί αυτό, το IPSAS 42 θεσπίζει αρχές και απαιτήσεις για:

- Αναγνώριση εξόδων και υποχρεώσεων.
- Επιμέτρηση εξόδων και υποχρεώσεων.
- Παρουσίαση των πληροφοριών για κοινωνικές στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Καθορισμός των πληροφοριών που θα γνωστοποιηθούν ώστε να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις οικονομικές επιπτώσεις των κοινωνικών παροχών που παρέχονται από την αναφέρουσα οντότητα (International Federation of Accountants, 2022).

5.6.43 IPSAS 43 – Μισθώσεις

Αντικειμενικός σκοπός του προτύπου είναι να αναπτύξει ένα νέο πρότυπο Μισθώσεων ευθυγραμμισμένο με το ΔΠΧΑ 16 (Μισθώσεις), προς αντικατάσταση του προτύπου IPSAS 13. Για τους μισθωτές, το IPSAS 43 εισάγει ένα μοντέλο δικαιώματος χρήσης που αντικαθιστά τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται το μοντέλο ιδιοκτησίας στο IPSAS 13, *Μισθώσεις*. Για τους εκμισθωτές, το IPSAS 43 ουσιαστικά

μεταφέρει τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνδέονται με το μοντέλο ιδιοκτησίας στο IPSAS 13 (International Federation of Accountants, 2022).

5.6.44 IPSAS 44 – Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Το IPSAS 44 βασίζεται στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS 5) και σκοπός του είναι να καθορίσει τη λογιστική για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και διακοπείσων δραστηριοτήτων. Το IPSAS παρέχει τις λογιστικές απαιτήσεις για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση όσον αφορά τη μέτρηση, τη παρουσίαση και την αποκάλυψη των διακοπείσων δραστηριοτήτων. Αμέσως πριν τη ταξινόμηση ως κατεχόμενο προς πώληση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου επιμετράται σύμφωνα με τα ισχύοντα IPSAS (μοντέλο ιστορικού κόστους – απόσβεση και απομείωση εάν χρειάζεται ή μοντέλο τρέχουσας αξίας – αντιστροφή σωρευμένων αποσβέσεων και αναπροσαρμογών). Μετά την ταξινόμηση, το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ λογιστικής και εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (International Federation of Accountants, 2022).

5.7 Συμπεράσματα

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, οι στόχοι του Εννοιολογικού Πλαισίου είναι ο καθορισμός των εννοιών οι οποίες θα εφαρμοστούν για την ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS), ενώ οι Προτεινόμενες Πρακτικές Κατευθυντήριες Γραμμές (Recommended Practice Guidelines – RPGs) αποσκοπούν στη προετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού από τους δημόσιους φορείς. Επίσης το Εννοιολογικό Πλαίσιο καθορίζει τη χρηματοοικονομική αναφορά όταν προκύπτουν θέματα που δεν μπορούν

να αντιμετωπιστούν. Τέλος το Εννοιολογικό Πλαίσιο εφαρμόζεται και σε Χρηματοοικονομικές Αναφορές Ειδικού Σκοπού καθώς και σε ευρέως φάσματος οντότητες δημοσίου τομέα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η παγκόσμια οικονομία την τελευταία δεκαετία έχει πληγεί από δύο μεγάλες κρίσεις: την παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση (2008) και την πανδημία της νόσου Covid-19 (2020). Κοινό χαρακτηριστικό των παραπάνω κρίσεων αποτέλεσε η επιτακτική ανάγκη για δανεισμό των οντοτήτων του δημοσίου τομέα, ειδικά των χωρών που επλήγησαν περισσότερο και ήταν υπερχρεωμένες, αυξάνοντας ακόμα περισσότερο τα ελλείμματα και τα χρέη αυτών, προκειμένου να στηρίξουν την οικονομία και τις αγορές γενικότερα. Όταν ο δανεισμός βασίζεται σε προϋπολογισμούς οι οποίοι καταρτίζονται με βάση τη λογιστική της ταμειακής βάσης, μειώνεται δραματικά η δυνατότητα αξιολόγησης των πραγματικών οικονομικών δεδομένων των οντοτήτων του δημοσίου, τόσο από τη μεριά των δανειοδοτών, όσο και από τη μεριά των πολιτών. Καθημερινά τόσο στα διεθνή όσο και στα εγχώρια μέσα μαζικής ενημέρωσης γίνονται αναφορές για το πώς η εσφαλμένη αποτύπωση οικονομικών δεικτών που σχετίζονται με τις επιδόσεις χωρών είτε εκούσια είτε από εσφαλμένες παραδοχές μπορεί να οδηγήσει σε καταβράθρωση των οικονομιών αυτών.

Παρόλο που η εφαρμογή της λογιστικής των δεδουλευμένων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο δημόσιο τομέα εμφανίζει ορισμένα μειονεκτήματα, κυρίως λόγω της διαφορετικής φύσης των δραστηριοτήτων και του ξεχωριστού αντικειμενικού σκοπού μεταξύ του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα, είναι επιβεβλημένη όσο ποτέ η πραγματοποίηση ορισμένων γενναίων θεσμικών μεταρρυθμίσεων προς την κατεύθυνση αυτή, προκειμένου να ενισχυθεί η λογοδοσία των κυβερνήσεων, των περιφερειών, των δήμων και των λοιπών φορέων του δημοσίου τομέα προς τους πολίτες αυτών και να αυξηθεί η διαφάνεια των πεπραγμένων των οντοτήτων αυτών, ώστε από τη μία μεριά οι πολίτες να γνωρίζουν τον τρόπο χρησιμοποίησης των φόρων και των διαφορών εισφορών τους προς αυτές και να είναι σε θέση να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις (όπως η ψήφος) και από την άλλη να διευκολύνεται ο δανεισμός των οντοτήτων αυτών, καθώς τα επιτόκια θα μικραίνουν εξαιτίας της μείωσης της αμφιβολίας που θα υπάρχει σχετικά με πολλά κονδύλια που θα παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αυτών.

Η πλήρης υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα βρίσκεται ακόμα σε μεταβατικό στάδιο, καθώς παρόλο που πολλές χώρες έχουν εκφράσει ενδιαφέρον για την υιοθέτηση αυτών, λίγες είναι αυτές οι οποίες τα έχουν υιοθετήσει πλήρως. Τα εμπόδια που εμφανίζονται στην υιοθέτηση των IPSAS είναι πολλά, όπως το υπάρχον πολιτικό σύστημα της εκάστοτε χώρας, το οποίο πολλές φορές λειτουργεί σαν αποτρεπτικός παράγοντας σε κάθε πιθανή μεταρρύθμιση. Τα αυξημένα κόστη που συνεπάγονται από την υιοθέτηση των IPSAS (εξειδικευμένο προσωπικό, εκπαίδευση προσωπικού, κόστος προετοιμασίας χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πληροφοριακά συστήματα κτλ) απασχολούν λιγότερο τις αναπτυγμένες χώρες και περισσότερο τις αναπτυσσόμενες, ειδικά αυτές που δεν έχουν ικανοποιητική ρευστότητα και ανάπτυξη. Για αυτό, καθίσταται αναγκαία και χρήσιμη η παροχή κεφαλαίων και διαφόρων άλλων κινήτρων στις χώρες αυτές, προκειμένου να καμφθούν οι όποιες αντιστάσεις προκύπτουν. Τέλος θα ήταν ωφέλιμο η διεξαγωγή μιας μελλοντικής έρευνας σε ευρωπαϊκό και σε διεθνές επίπεδο ώστε να προσδιοριστούν οι ελλείψεις και τα κενά με σκοπό την υιοθέτηση των απαραίτητων προσαρμογών για την εφαρμογή και ανάπτυξη των IPSAS.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ - ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ

Ελληνικά

Νεγκάκης Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Θεωρία και Εφαρμογές.

Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος Α.

Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος Β.

Ξενόγλωσσα

Brunsson, N et al (2000), A world of standards, Oxford University Press.

Hopwood, A and Miller, P (1994), Accounting as social and institutional practice, London School of Economics and Political Science.

Swann, P. G. M. (2000), The economics of standardization. Final Report for Standards and Technical Regulation Directorate, Department of Trade and Industry.

ΑΡΘΡΑ ΑΠΟ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

Calmel, M. P. (2014), “Harmonization of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and prospects”, Accounting, Economics and Law: A Convivium, Vol.4, pp.215-236.

Chytis, E et al (2020), “Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece”, European Research Studies Journal, Vol.23, pp.165-184.

Guthrie, J et al (1999), “Debating developments in new public financial management: The limits of global theorizing and some new ways forward”, Financial Accountability & Management, Vol. 15, pp. 209-228.

Hood, C (1995), “The New Public Management”, Accounting Organizations and Society, Vol. 20, pp. 93-107.

Jones, R et al. (2014), “A perspective on the proposal for European Public Sector Accounting Standards”, Accounting, Economics and Law: A Convivium, Vol. 4, pp. 265-282.

Lapsley, I et al (2009), “On adoption of accrual accounting in the public sector: An self-evident and problematic reform”, European Accounting Review, Vol.18, pp. 719-723.

Mattli, W., & Buthe, T. (2005), “Accountability in accounting? The politics of private rule-making in the public interest”, Governance, Vol.4, pp. 400-429.

Mussari, R. (2014), “EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe”, Journal of Accounting, Economics and Law, Vol.4, pp. 299-312.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

https://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards

https://www.researchgate.net/publication/318410373_International_Public_Sector_Accounting_Standards_IPSASearchgate.net/

<https://www.naftemporiki.gr/opinion/101861/efarmogi-ton-diethnon-logistikon-protypon-sto-dimosio-nea-epochi-dimosionomikou-eksygchronismou/>

<https://www.accountancygreece.gr/%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CF%80%CF%81%CF%8E%CF%84%CE%B7-%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AD%CE%B3%CE%B3%CE%B9%CF%83%CE%B7-%CF%84%CF%89%CE%BD-ipsas-international-public-sector-accounting-standards/>

<https://www.accountancygreece.gr/epitaktiki-anagki-i-yiothetisi-ton-die/>

<https://www.minfin.gr/-/omilia-tou-anaplerote-ypourgou-oikonomikon-k-thodorou-skylakake-sten-olomeleia-tes-boules-epi-tou-schediou-nomou-kyrose-tou-kratiku-proupologismou-oi?inheritRedirect=true>

<https://www.minfin.gr/-/url-node-7588?inheritRedirect=true>

<https://www.capital.gr/oikonomia/3029309/pos-to-elliniko-dimosio-xreos-tha-emfanistei-polu-kato-apo-to-60>

<https://www.ifac.org/>