



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

Διπλωματική Εργασία

**Η Χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) στον Δημόσιο Τομέα**

Του

Γρηγόριου Δ. Τσόπουλου

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική Φορολογία & Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη , 2022

*μου,*

*επιλογή*

*Στην Οικογένεια*

*που ήταν δίπλα μου σε κάθε*

## *Ευχαριστίες*

Η Παρούσα Διπλωματική εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και συγκεκριμένα στο τμήμα της «Λογιστικής Φορολογίας & Χρηματοοικονομικής Διοίκησης», εν έτη 2021-2022.

Με το πέρας της Μεταπτυχιακής μου Διπλωματικής Εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όσους συνέβαλλαν στην ολοκλήρωση της.

Επίσης, οφείλω ένα ευχαριστώ σε όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος.

Εν κατακλείδι, το μεγαλύτερο ευχαριστώ το οφείλω στην οικογένεια μου η οποία είναι δίπλα μου και με στηρίζει σε κάθε μου επιλογή και προσπάθεια .

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι συνεχείς εξελίξεις του τρόπου λειτουργίας και διαχείρισης του Δημοσίου Τομέα τόσο σε οικονομικό, κοινωνικό αλλά και τεχνολογικό επίπεδο που έχουν έρθει στο προσκήνιο τις τελευταίες δεκαετίες έχουν αναδείξει την σημασία της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Η υιοθέτηση αλλά και η εφαρμογή αυτών συνέβαλλαν στην ανταλλαγή πληροφοριών, στην ενίσχυση της διαφάνειας του Δημοσίου Χρήματος, στην αύξηση της λογοδοσίας αλλά και στην συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η συγκριτική ανάλυση του ισχύοντος Π.Δ 146/2003 που εφαρμόζεται στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας και του Π.Δ. 54/2018 που πρόκειται να εφαρμοστεί το 2023. Στόχος της συγκριτικής μελέτης είναι η διερεύνηση των αποκλίσεων που παρουσιάζουν τα δύο προαναφερθέντα Π.Δ. Η διεξαγωγή των συμπερασμάτων της παρούσας συγκριτικής μελέτης αποδεικνύουν ότι το περιεχόμενο των δύο Π.Δ απέχουν μεταξύ τους εξ'ολοκλήρου και η εφαρμογή του Π.Δ 54/2018 θα επιφέρει ραγδαίες εξελίξεις στον τρόπο λειτουργίας, παρακολούθησης και απεικόνισης του οικονομικού κυκλώματος των Δημόσιων Μονάδων Υγείας.

**ΛΕΞΕΙΣ – ΚΛΕΙΔΙΑ : ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ, IPSAS, ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ, ΔΗΜΟΣΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ, Π.Δ 54/2018, Π.Δ 146/2003**

## **ABSTRACT**

The continuous developments of the way of operations and management of the Public Sector both at the economic, social and technological level that have come to the fore in recent decades have highlighted the importance of adopting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). The adoption as well as the use of these contributed to the exchange of information, to the strengthening of the transparency of the Public Money, to the increase of accountability and to the comparability of the financial statements. The purpose of this study is the comparative analysis of the current P.D. 146/2003 which applies to Public Health Units and the P.D. 54/2018 which is to be implemented in 2023. The aim of the comparative study is to investigate the discrepancies presented by the two aforementioned PDs. Conducting the conclusions of this comparative study prove that the content of the two PDs are completely different from each other and the implementation of PD 54/2018 will bring about rapid developments in the way of operation, monitoring and visualization of the financial circuit of Public Units Health.

**KEYWORDS: INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS, IPSAS, PUBLIC SECTOR, PUBLIC HEALTH UNIT, P.D 54/2018, P.D 146/2003**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	5
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	8
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	10
1.2 Δομή Της Διπλωματικής Εργασίας.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	14
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	14
2.1.1 Εννοιολογική Έννοια & Οφέλη από την Χρήση των IPSAS.....	14
2.1.2 Ιστορική Αναδρομή.....	16
2.1.3 Η Εφαρμογή των IPSAS.....	17
2.1.4 Η Υιοθέτηση των IPSAS στην Ελλάδα και στην Ε.Ε.....	18
2.1.4.1 Υιοθέτηση & Εφαρμογή στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	19
2.1.4.2 Η Εφαρμογή & η Υιοθέτηση των IPSAS στην Ελλάδα.....	20
2.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ IPSAS.....	22
2.2.1 Έρευνες για την Εφαρμογή των IPSAS.....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	
ΥΓΕΙΑΣ	26
3.1 Το Νομοθετικό Πλαίσιο.....	26
3.1.1 Π.Δ 146/2003 : Περί ορισμού του περιεχομένου & του χρόνου ενάρξεως	
της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας	
.....	26

3.1.2 Π.Δ 54/2018 : Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ IPSAS.....	31
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	31
4.1.1 IPSAS 1 : Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων .....	31
4.1.2 IPSAS 2 : Καταστάσεις των Ταμειακών Ροών .....	33
4.1.3 IPSAS 3 : Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λογιστικές Πολιτικές, Λάθη .....	35
4.1.4 IPSAS 4 : Οι Επιδράσεις Μεταβολών Τιμών Συναλλάγματος .....	36
4.1.5 IPSAS 5 : Κόστη Δανεισμού .....	37
4.1.6 IPSAS 6 : Ενοποιημένες και μη Οικονομικές Καταστάσεις .....	38
4.1.7 IPSAS 7 : Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις .....	39
4.1.8 IPSAS 8 : Δικαιώματα Κοινοπραξίας .....	40
4.1.9 IPSAS 9 : Έσοδα από Ανταλλακτικές Συναλλαγές.....	40
4.1.10 IPSAS 10: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων των Υπερπληθωριστικών Οικονομιών.....	41
4.1.11 IPSAS 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων .....	43
4.1.12 IPSAS 12: Αποθέματα.....	44
4.1.13 IPSAS 13: Μισθώσεις .....	45
4.1.14 IPSAS 14: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς .....	46
4.1.15 IPSAS 15: Παρουσίαση και Γνωστοποίησης για Χρηματοοικονομικά Μέσα.....	47
4.1.16 IPSAS 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα .....	48
4.1.17 IPSAS 17: Ενσώματα Πάγια .....	49
4.1.18 IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά Τομέα .....	51
4.1.19 IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις - Απαιτήσεις .....	52
4.1.20 IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών .....	54

4.1.21	IPSAS 21: Η Απομείωση των Περιουσιακών Στοιχείων Μη-δημιουργίας Ταμειακών Ροών.....	56
4.1.22	IPSAS 22: Γνωστοποίηση Πληροφοριών για τον Τομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης.....	57
4.1.23	IPSAS 23: Τα Έσοδα από Μη-Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταβιβάσεις) .....	58
4.1.24	IPSAS 24: Η Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις.....	61
4.1.25	IPSAS 25: Παροχές Εργαζομένων .....	63
4.1.26	IPSAS 26: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών.....	63
4.1.27	IPSAS 27: Γεωργία.....	65
4.1.28	IPSAS 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση .....	66
4.1.29	IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση & Αποτίμηση .....	67
4.1.30	IPSAS 30 : Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση.....	67
4.1.31	IPSAS 31 : Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.....	68
4.1.32	IPSAS 32 : Συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών : Παραχωρούσα αρχή.....	70
4.1.33	IPSAS 33 : Πρώτη εφαρμογή Δεδουλευμένης Βάσης IPSAS .....	70
4.1.34	IPSAS 34 : Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις.....	71
4.1.35	IPSAS 35 : Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.....	72
4.1.36	IPSAS 36 : Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες & Κοινοπραξία.....	72
4.1.37	IPSAS 37 : Σχήματα από Κοινού Έλεγχο .....	73
4.1.38	IPSAS 38 : Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες .....	74
4.1.39	IPSAS 39 : Παροχές σε Εργαζόμενους .....	74
4.1.40	IPSAS 40 : Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα .....	75
4.1.41	IPSAS 41 : Χρηματοοικονομικά Μέσα.....	76
4.1.42	IPSAS 42 : Κοινωνικές Παροχές.....	78



4.1.43 IPSAS 43 : IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο Πλαίσιο της Λογιστικής της Ταμειακής Βάσης.....	78
Πρώτη εφαρμογή Δεδουλευμένης Βάσης IPSAS .....	80
- .....	80
Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα .....	80
- .....	80
Κοινωνικές Παροχές.....	80
ΔΠΧΑ 9 .....	80
IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο Πλαίσιο της Λογιστικής της Ταμειακής Βάσης.....	80
- .....	80
4.2 ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕΛΕΤΕΣ ΒΑΣΙΣΜΕΝΕΣ ΣΤΑ IPSAS .....	81
4.3 ΧΩΡΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΕΙ ΤΑ IPSAS .....	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> : ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ Π.Δ .....	85
5.1 Σύγκριση των Π.Δ 146/2003 & 54/2018.....	85
5.2 Συμπεράσματα Συγκριτικής Μελέτης.....	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 <sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	96
Βιβλιογραφία	98
II. Νομοθετικό Πλαίσιο.....	101
IV. Ηλεκτρονικές Πηγές .....	102

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 : Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Λογιστικής Αναλυμένο σε 1<sup>ο</sup> Βαθμό.....σελ. 15

Πίνακας 2 : Λογιστικό Σχέδιο των Λογαριασμών Τάξεως Αναλυμένο σε 1 <sup>ο</sup> Βαθμό.....σελ.	15
Πίνακας 3 : Λογιστικό Σχέδιο των Λογαριασμών Αναλυτικής Αναλυμένο σε 1 <sup>ο</sup> Βαθμό .....σελ.	15
Πίνακας 4 : Λογιστικό Σχέδιο του ΠΔ 54/2018.....σελ.	17
Πίνακας 5 : Σύγκριση IPSAS & Δ.Λ.Π .....σελ.	79
Πίνακας 6 : Χρηματοοικονομική Αναφορά Κρατών-Μελών της ΕΕ και προβλέψεις για το 2025... σελ.	80
Πίνακας 7 : Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Λογιστικής.....σελ.	85
Πίνακας 8 : Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ 54/2018.....σελ.	86
Πίνακας 9: Ομάδα 1 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 3 Π.Δ 54/2018.....σελ.	87
Πίνακας 10: Ομάδα 2 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 3,2 Π.Δ 54/2018.....σελ.	88
Πίνακας 11: Ομάδα 3 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 4 Π.Δ 54/2018.....σελ.	88-89
Πίνακας 12: Ομάδα 4 Π.Δ 146/2003 & ομάδα 8,1,6 Π.Δ 54/2018.....σελ.	89
Πίνακας 13 : Ομάδα 6 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 2 Π.Δ 54/2018.....σελ.	90
Πίνακας 14 : Ομάδα 6 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 2 Π.Δ.54/2018.....σελ.	90-91
Πίνακας 15 : Ομάδα 7 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 1 Π.Δ 54/2018.....σελ.	91-92

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

<b>ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b>	
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Λ.Π	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Ε	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Γ.Λ.Σ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Π.Δ	Προεδρικό Διάταγμα
Φ.Ε.Κ	Φύλλα Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
δηλ.	δηλαδή
κ.α.	και άλλα
ν.	Νόμος
π.χ.	Παραδείγματος χάριν
<b>ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b>	
ACCA	Ένωση Ορκωτών Λογιστών

COVID-19	Coronavirus Disease - 2019
IPSAS	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
IFAC	Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών
EPSAS	Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
ESA	Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών
PSC	Επιτροπή Δημοσίου Τομέα

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Αναπόσπαστο κομμάτι της οικονομικής δυσλειτουργίας του Δημοσίου Τομέα και κατ' επέκταση της αύξησης του Δημοσίου Χρήματος αποτελεί η έλλειψη των λογιστικών πρακτικών από την πλευρά των Κυβερνήσεων. Η έλλειψη αποτελεσματικών κανόνων, αρχών και Προτύπων, συνετέλεσε στην παραποίηση των πραγματικών δεδομένων προς όφελος τους. Η ανάπτυξη, η υιοθέτηση αλλά και η εφαρμογή των IPSAS φαίνεται ότι στοχεύει στην Διεθνή Λογιστική εναρμόνιση και συγκρισιμότητα, καθώς και στην βελτίωση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των Δημόσιων λογαριασμών.

Τα IPSAS είναι υψηλής ποιότητας πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς και έχουν τις βάσεις τους στα Δ.Λ.Π. Συμβάλλουν θετικά στην βελτίωση της λειτουργίας του οικονομικού κυκλώματος στους Δημόσιους Οργανισμούς. Ως κύριο αρνητικό κατά την εφαρμογή τους αποτελεί το υψηλό κόστος που απαιτείται το οποίο μπορεί να μειώσει την αποτελεσματική και ορθή διαχείριση των διαθέσιμων πόρων.

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται πως όλο και περισσότερες Χώρες παγκοσμίως προχωρούν στην υιοθέτηση και εφαρμογή των IPSAS με σκοπό την ποιοτικότερη δημοσιονομική πληροφόρηση που πηγάζει από την γνωστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων του Δημόσιου Τομέα.

Η υιοθέτηση των IPSAS, καθίσταται αναγκαία για την Χώρα μας έχοντας ως στόχο την αναβάθμιση του Δημοσίου Τομέα. Ωστόσο για την αποτελεσματική εφαρμογή των νέων Λογιστικών Προτύπων απαιτείται εναρμόνιση με τους κανόνες και τις αρχές που επιβάλλουν και την στελέχωση εξειδικευμένου προσωπικού, όπου θα είναι σε θέση να ερμηνεύσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις υψηλών προδιαγραφών.

Η Ελλάδα με την εφαρμογή του Π.Δ 146/2003 καθιερώνει το Διπλογραφικό Σύστημα ως την πιο κατάλληλη μέθοδο για την παρακολούθηση των οικονομικών συναλλαγών στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Η ανάγκη για λογιστικές μεταρρυθμίσεις ανάγκασαν τους Κυβερνητικούς Φορείς να δημιουργήσουν ένα νέο λογιστικό σχέδιο για όλους τους Φορείς της Γενικής Κυβερνήσεως, βάση των IPSAS προσαρμοσμένο στις αναγκαιές του Δημοσίου Τομέα. Μέσω της χρήση του Π.Δ 54/2018 το οποίο πρόκειται να υιοθετηθεί από 01.01.2023 αναμένουμε την αύξηση της αξιοπιστίας, της διαφάνειας και την ενίσχυση του τρόπου λειτουργίας των Δημόσιων Μονάδων Υγείας.

Με την υιοθέτηση του συγκεκριμένου Π.Δ 54/2018 περιμένουμε αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας, παρακολούθησης αλλά και απεικόνισης ολόκληρου του οικονομικού κυκλώματος μιας Δημόσιας Μονάδας Υγείας.

Η συγκριτική ανάλυση των δύο προαναφερθέντων Π.Δ προσφέρει μια πρώτη εικόνα των κυριότερων αλλαγών στο λογιστικό σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας με την έναρξη της νέας χρονιάς.

## **1.2 Δομή Της Διπλωματικής Εργασίας**

Η δομή της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας με θέμα «*Η Χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) στον Δημόσιο Τομέα*» χωρίζεται σε δύο βασικά μέρη.

Ειδικότερα, το Μέρος I περιλαμβάνει την εννοιολογική διασαφήνιση και οριοθέτηση των όρων , δηλ. την αρθογραφική και βιβλιογραφική ανασκόπηση καθώς και το Νομοθετικό Πλαίσιο που ακολουθούν οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας στην Ελλάδα ενώ το Μέρος II περιλαμβάνει την συγκριτική ανάλυση των Π.Δ 146/2003 και Π.Δ 54/2018.

Στο Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> αναφέρονται εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με το αντικείμενο που πραγματεύεται η παρούσα Διπλωματική Εργασία.

Στο Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> παρατίθεται το Νομοθετικό Πλαίσιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, αναφέρεται περιληπτικά η δομή των δύο Π.Δ 146/2003 και 54/2018. Επίσης, υπάρχουν σε διαγράμματα τα λογιστικά σχέδια των δύο προαναφερθέντων Π.Δ

Στο Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> ορίζεται το εννοιολογικό πλαίσιο των IPSAS. Συγκεκριμένα, αναλύεται το περιεχόμενο, η χρησιμότητα της εφαρμογής και τα οφέλη αυτών. Παρατίθεται μια σύντομη ιστορική εξέλιξη μέχρι την εφαρμογή των IPSAS τόσο σε Χώρες της Ε.Ε όσο και στην Ελλάδα. Επιπλέον, επισημαίνονται ορισμένες μελέτες σχετικά με τα IPSAS.

Στο Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> παρουσιάζονται αναλυτικά τα σαράντα δύο IPSAS τα οποία έχουν εκδοθεί από το IPSAB. Μεταξύ αυτών , αναλύεται και το μοναδικό IPSAS σε ταμειακή βάση. Ακόμα, παρατίθενται και οι Χώρες που έχουν υιοθετήσει τα IPSAS.

Στο Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> παρουσιάζεται η συγκριτική ανάλυση των δύο Π.Δ 146/2003 και Π.Δ 54/2018.

Στο Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup> παρατίθενται τα συμπεράσματα της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας καθώς και οι μελλοντικές προτάσεις.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> : ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

#### 2.1.1 Εννοιολογική Έννοια & Οφέλη από την Χρήση των IPSAS

Η αυξημένη παγκοσμιοποίηση και η εξέλιξη των τεχνολογικών μέσων έχουν οδηγήσει σε λογιστικές μεταρρυθμίσεις του Δημόσιου Τομέα. Οι μεταρρυθμίσεις συνέβαλλαν στην ανταλλαγή πληροφοριών, στην συγκρισιμότητα των δεδομένων, στην αύξηση της διαφάνειας και στην Κυβερνητική λογοδοσία τονίζουν οι Silver, et al, (2022). Οι Schmidhuber et. al (2020), επισημαίνουν ότι οι μεταρρυθμίσεις αυτές εστιάζουν στην εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και στην εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών ελαχιστοποιώντας τις διαφορές των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Ο Berit (2018), αναφέρει ότι τα IPSAS αναφαίνονται στα τέλη του 2000 καθώς Κυβερνητικοί Οργανισμοί μεταβάλλουν το λογιστικό τους σύστημα βασιζόμενοι στην αρχή της δεδουλευμένης βάσης. Οι Κυβερνητικοί Φορείς, όπως προσθέτουν οι Sunday & Onuakporaye (2020) έχοντας ως στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας και την Δημοσιονομική Διαχείριση προβαίνουν στη θεσμοθέτηση νέων Προτύπων.

Αρκετοί μελετητές ανάλογα με το θεωρητικό τους υπόβαθρο έχουν δώσει αρκετούς ορισμούς για τα IPSAS.

Ως IPSAS ορίζεται ένα ολοκληρωμένο σύνολο αρχών ή κανόνων το οποίο βασίζεται σε λογιστικές αρχές τονίζει η Nangonzi (2021). Επιπρόσθετα, οι Cretu, et al. (2019), προσθέτει ότι τα IPSAS είναι εξαιρετικά περίπλοκα Πρότυπα που χρησιμοποιούνται κυρίως από Φορείς Δημοσίου Τομέα. Ακόμα, η Maria da Conceição da Costa Marques (2018), αναφέρει ότι είναι υψηλής ποιότητας παγκόσμια πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Τα IPSAS παρομοιάζονται σαν τα θεμέλια ενός δομημένου κτιρίου από τους Toudas, et al. (2013). Αναφέρεται ότι τα IPSAS αποτελούν τον βασικότερο πυλώνα για την διασφάλιση της ποιότητας αλλά και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύει μια Δημόσια Μονάδα Υγείας.

Μελετώντας εις βάθος οι Chrytis, et al. (2021), τονίζουν ότι τα IPSAS βασίζονται σε Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α) τα οποία εκδόθηκαν από το International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) προσαρμοσμένα ώστε να ανταποκρίνονται στις ανάγκες του Δημοσίου Τομέα. Το IPSASB έχει προβεί μέχρι στιγμής στην έκδοση σαράντα δύο Προτύπων σε δεδουλευμένη βάση. Επιπλέον, ο Tawiah (2021), ισχυρίζεται ότι η χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, όπως είναι τα IPSAS αυξάνει την εμπιστοσύνη του κοινού σε συμπράξεις μεταξύ Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα. Μέσω της χρήσης αυτών μειώνεται η διαφθορά και η κατάχρηση του Δημοσίου Πλούτου δημιουργώντας αξιόπιστες, περιεκτικές αλλά και έγκαιρες οικονομικές πληροφορίες σε όλα τα συμβαλλόμενα μέρη. Ολοένα και περισσότερες Χώρες και Οργανισμοί έχουν αρχίσει να ενσωματώνουν τα IPSAS ενώ υπάρχουν και αναφορές ικανοποίησης από την εφαρμογή αυτών.

Οι Chytis, et. al, (2021) προβαίνουν στον διαχωρισμό των δύο κύριων τομέων που προάγουν το Δημόσιο συμφέρον. Πιο συγκεκριμένα :

- Η ανάπτυξη και διατήρηση χρήσης των IPSAS καθώς και των υπόλοιπων ποιοτικών οικονομικών πληροφοριών.
- Η ευαισθητοποίηση με τα πρότυπα καθώς θα επιφέρουν μια θετική συμβολή.

Αρκετοί ερευνητές εστιάζουν στους στόχους και στα οφέλη μέσω της χρήσης των IPSAS.

Πιο συγκεκριμένα, οι Bellanca & Vandernoot (2014), επισημαίνουν τον κύριο στόχο της εφαρμογής των IPSAS. Δηλαδή, ως στόχο της εφαρμογής των IPSAS επισημαίνουν την εναρμόνιση, την συγκρισιμότητα, την βελτίωση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των Δημόσιων λογαριασμών.

Μεταξύ άλλων οι Chrytis, et al. (2021), προσθέτουν ότι η υιοθέτηση των IPSAS συντελεί στην αύξηση της αποτελεσματικής διαχείρισης των Δημόσιων οικονομικών συναλλαγών προσφέροντας πολλά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ των ωφελειών αναφέρουν τον αυστηρότερο δημοσιονομικό έλεγχο, την διαφάνεια των οικονομικών



καταστάσεων, την αύξηση της λογοδοσίας και της διαφάνειας, την μέτρηση και την παρακολούθηση της απόδοσης με σκοπό την αποφυγή αποφάσεων με αρνητικό αντίκτυπο στις οικονομικές συναλλαγές του Δημόσιου Τομέα.

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Marda (2015), η μη χρήση των IPSAS σε οποιαδήποτε Δημόσια Μονάδα Υγείας συντελεί στην κατάχρηση πόρων που επηρεάζει άμεσα την παγκόσμια οικονομία. Η χρήση αυτών εξασφαλίζει λεπτομερείς γνωστοποιήσεις και έγκαιρη αναγνώριση των οικονομικών συναλλαγών.

Επίσης, η αυθαίρετη εκτίμηση και η διακριτική μέτρηση στο πλαίσιο των IPSAS, είναι πιθανό να επιτρέψουν τη διαφθορά ειδικά σε αναπτυσσόμενες Χώρες καθώς υπάρχει η δυνατότητα κατάχρησης των Δημόσιων Πόρων. Ο Tawiah (2021), προσθέτει ότι μέσω της εφαρμογής των IPSAS βελτιώνεται η συγκρισιμότητα και η διαφάνεια των Κρατικών Χρηματοοικονομικών Αναφορών, λειτουργώντας ως περιοριστικός παράγοντας της αυξημένης διαφθοράς.

Οι Ismaili, et al, (2021), αναφέρουν ότι η εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση μέσω της εφαρμογής των IPSAS οφείλεται στην επιτακτική ανάγκη όλων των Δημόσιων Ιδρυμάτων να αυξήσουν την λογοδοσία και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Το ίδιο ισχυρίζεται όμως και ο Atuilik, (2018), προσθέτοντας ότι τα IPSAS συμβάλλουν στον λογιστικό χειρισμό συναλλαγών Δημόσιων Οργανισμών καθώς βελτιώνεται η οικονομική πληροφόρηση με απόρροια την βελτίωση της εταιρικής Διακυβέρνησης.

Επιπλέον, ο Chan (2018), επισημαίνει ότι τα IPSAS βασίζονται στην διπλογραφική τήρηση των βιβλίων που διαθέτει οποιαδήποτε οντότητα του Δημοσίου Τομέα. Ακόμα, η συνύπαρξη των IPSAS σε ταμειακή και δεδουλευμένη βάση οφείλεται στην άρνηση της Επιτροπής Δημοσίου Τομέα για την αναγνώριση της νόμιμης οδούς κατά μήκους του φάσματος αυτού.

### **2.1.2 Ιστορική Αναδρομή**

Όπως επισημαίνεται από τον Jansen (2016), η Επιτροπή Δημοσίου Τομέα (PSC) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) καθιερώθηκε γύρω στα τέλη του 1986. Τον Αύγουστο του 1997, το PSC ξεκινά ένα πρόγραμμα Προτύπων με κατεύθυνση την ανάπτυξη των IPSAS για την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων από οντότητες του Δημοσίου Τομέα σε επίπεδο τοπικό, Κράτους αλλά και Εθνικής Κυβέρνησης.

Αρχικά, οροθετήθηκε το 2004 ένα ενιαίο πρόγραμμα για την ανάπτυξη των IPSAS με την συμβολή μιας Ασιατικής Τράπεζας Ανάπτυξης, της IFAC, του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου, του Προγράμματος Ανάπτυξης Ηνωμένων Εθνών και της Παγκόσμιας Τράπεζας. Ένα χρόνο αργότερα το PSC αλλάζει την ονομασία του σε Συμβούλιο για τα Διεθνή Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα και το πρωταρχικό τους μέλημα επικεντρώνεται στην έκδοση των IPSAS.

Η φιλοσοφία των IPSAS έχει ως βασικό πυλώνα τα ήδη υπάρχοντα Δ.Λ.Π και στα Δ.Π.Χ.Α. Τα IPSAS προορίζονται για τις Εθνικές Κυβερνήσεις, τις Τοπικές Αρχές αλλά και για τις σχετικές Κυβερνητικές Υπηρεσίες (π.χ. Δημόσιες Μονάδες Υγείας). Έχοντας επιρροή από τα Δ.Λ.Π και το Αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο, τα IPSAS είναι κάτι παραπάνω από λογιστικούς κανόνες, είναι πηγή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Επίσης, τα 38 από 42 IPSAS ισχύουν για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.

Το IPSASB ήταν υπέρ της αναφοράς σε βάση αυτοτέλειας των χρήσεων και θεώρησε ότι οι χρηματοοικονομικές εκθέσεις που εκπονούνται υπό την λογιστική βάση των ταμειακών διαθεσίμων δεν αντικατοπτρίζουν πλήρως την ορθή εικόνα του Δημόσιου Τομέα.

Ως μελλοντική στρατηγική του IPSASB από το 2015 και έπειτα είναι ότι ολοένα και περισσότερες Χώρες πρέπει να υιοθετήσουν τα IPSAS ώστε να αποτελέσουν ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την εναρμόνιση των λογιστικών στοιχείων, τη διαφάνεια και τον καλύτερο έλεγχο των λογαριασμών του Δημοσίου Τομέα.

### **2.1.3 Η Εφαρμογή των IPSAS**

Οι Ismaili, et. al. (2021), τονίζουν ότι τα υψηλά δημοσιονομικά ελλείμματα αλλά και η εκτίναξη του Δημόσιου Χρέους σε παγκόσμιο επίπεδο βοήθησαν στην κατανόηση της σημαντικότητας της ποιότητας της δημοσιονομικής πληροφόρησης η οποία είναι αναγκαία για την αποτελεσματική και άρτια διαχείριση των πόρων που πηγάζουν από τον Δημόσιο Τομέα.

Ο Τουμαζάτος (2018), επισημαίνει ότι η υιοθέτηση των IPSAS αποτέλεσε ένα από τα σημαντικότερα βήματα προόδου και εξέλιξης στην δημοσιονομική λογιστική καθώς μέσω αυτών ενισχύθηκε η διαφάνεια, η λογοδοσία και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε Δημόσιο επίπεδο.

Επιπρόσθετα, σε παγκόσμιο επίπεδο επισημαίνεται ότι πάνω από ογδόντα Χώρες και Διεθνείς Οργανισμοί έχουν ήδη εγκρίνει ή έχουν υιοθετήσει τα IPSAS. Τέτοιοι Οργανισμοί είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση και το Συμβούλιο Ευρώπης, η Παγκόσμια Τράπεζα, τα Ηνωμένα Έθνη (Ο.Η.Ε), ο Οργανισμός για Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), ο Οργανισμός Βορειοατλαντικής Συνθήκης (NATO). Επίσης, Χώρες όπως είναι η Γαλλία, η Ολλανδία, η Ελβετία, η Ιταλία κ.α. έχουν υιοθετήσει τα IPSAS. Αυτές οι Χώρες παρά το διαφορετικό τους Νομοθετικό Πλαίσιο απεικονίζουν τις οικονομικές καταστάσεις Δημόσιου Τομέα βάση της λογιστικής δεδουλευμένων σύμφωνα με τα Πρότυπα αναφέρουν οι Chrytis, et al. (2021).

Από μακροοικονομική σκοπιά η Nangonzi (2021), τονίζει ότι η χρήση των IPSAS μπορεί να οδηγήσει στην βελτίωση της λήψης αποφάσεων, σε αύξηση της διαφάνειας, σε ενίσχυση της υποχρέωσης για λογοδοσίας αλλά και σε διευκόλυνση της παγκόσμιας συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Η ορθή εφαρμογή των Προτύπων και η υποβολή των εκθέσεων μπορεί να έχει θετικό αντίκτυπο για την οικοδόμηση της εμπιστοσύνης τόσο σε Εθνικό όσο και σε Παγκόσμιο επίπεδο.

#### **2.1.4 Η Υιοθέτηση των IPSAS στην Ελλάδα και στην Ε.Ε**

#### **2.1.4.1 Υιοθέτηση & Εφαρμογή στην Ευρωπαϊκή Ένωση**

Αναμφισβήτητα, η Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε) έχει θέσει τις κατευθυντήριες γραμμές για την εναρμόνιση και την υιοθέτηση των IPSAS σε δεδουλευμένη βάση σε ολόένα και περισσότερες Χώρες συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας.

Οι Bellanca & Vandernoot (2014), αναφέρουν ότι η Ε.Ε προσπάθησε να εφαρμόσει τα IPSAS στα περισσότερα κράτη-μέλη της. Ως βασικά οφέλη από την υιοθέτηση και την χρήση αυτών αναφέρουν την λογιστική εναρμόνιση, την διαφάνεια αλλά και τον καλύτερο έλεγχο των λογαριασμών του Δημόσιου Τομέα. Από την άλλη πλευρά, οι Jones & Caruana (2016), τονίζουν ότι πολλά κράτη-μέλη της Ε.Ε εξακολουθούν να διστάζουν στην υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, πόσο μάλλον τα IPSAS. Μεταξύ άλλων τονίζουν ότι Χώρες που έχουν υιοθετήσει μια μορφή λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση δεν έχουν υιοθετήσει τα IPSAS στο σύνολο τους, προτιμώντας να επιλέγουν μεταξύ των διαθέσιμων Λογιστικών Προτύπων.

Το ενδιαφέρον της Ε.Ε για τα IPSAS έγινε εμφανές με την έναρξη της οικονομικής κρίσης, καθώς μέσω της Οδηγίας υπ' αριθμό 2011/85/ΕΕ Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, θα ενισχυόταν τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών-μελών της Ε.Ε επισημαίνουν οι Tiron-Tudor(2020). Αρχικά, η προτεινόμενη οδηγία της Ε.Ε απαιτούσε από τα κράτη-μέλη να υιοθετήσουν τα IPSAS εντός τριών ετών. Το 2013 η Ε.Ε μετά από διεξαγωγή έρευνας κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα IPSAS δεν είναι κατάλληλα για άμεση υιοθέτηση. Η Maria da Conceição da Costa Marques (2018), τονίζει ότι μετά από την διεξαγωγή αυτών των συμπερασμάτων η Ε.Ε προσπάθησε να αναπτύξει τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (EPSAS). Αυτά τα Πρότυπα θα καταρτιζόνταν σε δεδουλευμένη βάση με σημείο εκκίνησης τα IPSAS.

Όπως αναφέρεται από την Eurostat, τα IPSAS προσαρμόστηκαν με την πάροδο του χρόνου στο Νομοθετικό Πλαίσιο των κρατών-μελών ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι που τέθηκαν.

Σύμφωνα με την ACCA τα EPSAS είναι το Ευρωπαϊκό ισοδύναμο των IPSAS τα οποία βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση για τον Δημόσιο Τομέα. Ακριβώς όπως η ανάπτυξη των προτύπων Δ.Π.Χ.Π πιστώθηκε με την μεγαλύτερη διαφάνεια και διεθνή

συγκρισιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις σε όλο τον κόσμο, έτσι και θα IPSAS συνέβαλλαν στην βέλτιστη λογιστική και χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Ακόμα, αποδεικνύεται ότι τα κράτη-μέλη της Ε.Ε την χρονική περίοδο του 2009-2010 ταξινομήθηκαν σε πέντε κατηγορίες ανάλογα με την πάροδο τους στην εφαρμογή των IPSAS. Τα κράτη-μέλη ταξινομούνται ως εξής :

- 1<sup>η</sup> κατηγορία, ανήκει η Σλοβακία στην οποία η Κυβέρνηση επιθυμεί να υιοθετήσει τα IPSAS.
- 2<sup>η</sup> κατηγορία, ανήκουν η Κύπρος, η Ουγγαρία και η Λετονία στις οποίες οι Κυβερνήσεις είχαν αρχίσει διαδικασίες υιοθέτησης των IPSAS και τροποποίησαν την Νομοθεσία τους.
- 3<sup>η</sup> κατηγορία, ανήκουν η Γαλλία και η Ιταλία, οι οποίες ήταν από τις πρώτες Χώρες που υιοθέτησαν τα IPSAS από το 2006.
- 4<sup>η</sup> κατηγορία, δεν βρίσκεται καμία Χώρα της Ε.Ε καθώς αναφέρεται σε Χώρες οι οποίες είχαν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS.
- 5<sup>η</sup> κατηγορία , ανήκει η Μ.Βρετανία της οποία το λογιστικό σύστημα είχε συμμορφωθεί με τα IPSAS.

Όπως επισημαίνεται από τους Galanos, et. al (2020), η Ε.Ε τα τελευταία χρόνια έχει κάνει μεγάλα βήματα με στόχο τη υιοθέτηση των IPSAS σε όλους τους Δημόσιους Οργανισμούς ενισχύοντας την διαφάνεια και την λογοδοσία του κρατικού πλούτου.

#### ***2.1.4.2 Η Εφαρμογή & η Υιοθέτηση των IPSAS στην Ελλάδα***

Όπως αναφέρεται από τους Chrytis et.al (2021), η Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο σχετικά με την υιοθέτηση των IPSAS ιδιαίτερα σε τομείς όπου οι αρμόδιοι φορείς αντιμετωπίζουν σημαντικά προβλήματα διαφάνειας, αξιοπιστίας, μείωσης κόστους και ενίσχυσης της ανάπτυξης.

Τέτοιοι τομείς είναι οι εξής όπως επισημαίνονται από τον Καραγιώργο (2006) :

- Η Κεντρική Κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες)
- Η Τοπική Αυτοδιοίκηση
- Τα Δημόσια Νοσοκομεία
- Τα Ασφαλιστικά Ταμεία

Σύμφωνα με τους Chrytis et.al (2021) στην Διεθνή βιβλιογραφία ο όρος «*Δημόσιος Τομέας*» αναφέρεται σε Εθνικές Κυβερνήσεις, σε Τοπικές Αρχές αλλά και σε φορείς οι οποίοι σχετίζονται με το Δημόσιο Τομέα.

Στην Ελλάδα, είναι γνωστό ότι οι οντότητες Δημοσίου Τομέα ακολουθούν ξεχωριστά Λογιστικά Πρότυπα. Συγκεκριμένα στους Κοινωνικούς Φορείς Ασφάλισης ορίστηκαν με το Π.Δ 80/1997, στους Νομικούς Φορείς Δημοσίου Δικαίου με το Π.Δ 205/98, σε Μονάδες Δημόσιας Υγείας με το Π.Δ 146/03, σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης με το Π.Δ 315/99.

Έχοντας στόχο την αναβάθμιση του Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα οι Κυβερνητικοί Φορείς δημιούργησαν ένα νέο λογιστικό σχέδιο για όλους τους Φορείς της Γενικής Κυβερνήσεως, βάση των Δ.Λ.Π. και προσαρμοσμένο στις ανάγκες του Δημοσίου Τομέα. Μέσω της χρήσης του Π.Δ 54 /12-06-2018 (ΦΕΚ 103<sup>Α</sup>/13-06/2018) προσδιορίστηκε το περιεχόμενο αλλά και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου με βάση τα Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, δηλ. τα IPSAS. Η Εφαρμογή του Π.Δ ξεκίνησε από τις 01-01-2019 σε Κεντρικές Διοικήσεις ενώ σε Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης αλλά και σε Δημόσιες Μονάδες Υγείας θα εφαρμοστεί από τις 01-01-2023.

Όπως έχει αναφερθεί πιο πάνω χρειάζεται σχεδόν τρία χρόνια για να υιοθετήσει μια οντότητα τα IPSAS. Ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται οφείλεται στο γεγονός ότι η αλλαγή αυτήν σχετίζεται άμεσα με αλλαγές σε όλο το οικονομικό κύκλωμα μιας Δημόσιας Οντότητας.

Για την πλήρης και ορθή εφαρμογή των IPSAS σε Δημόσιες Οντότητες απαιτείται η μετάφραση τους στην Ελληνική γλώσσα, η αποδοχή αυτών από όλους τους Δημόσιους Φορείς, η εκπαίδευση του ήδη υπάρχοντος προσωπικού, η στελέχωση του Δημοσίου Τομέα με επαρκές και κατάλληλο προσωπικό με γνώση, τεχνογνωσία και εμπειρία στην λογιστικά αλλά και στην εφαρμογή των Προτύπων. Ακόμα, επιτακτική είναι η

ανάγκη για απογραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με στόχο την δημιουργία ενός μητρώου παγίων, η υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων ελέγχου είτε εσωτερικού είτε εξωτερικού ώστε να συμβάλει στην αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του Δημοσίου Τομέα. Επίσης, αναγκαία είναι η υιοθέτηση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων που θα συμβάλλουν στην λογιστική οργάνωση όλων των φορέων και η παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων πληροφοριών προς την Διοίκηση της Οντότητας.

Το πρώιμο στάδιο της υιοθέτησης και χρήσης των IPSAS εξηγείται μέσω του ν. 4270/2014 ο οποίος αναφέρει ότι τα τελευταία χρόνια έχουν αναληφθεί σημαντικές μεταρρυθμίσεις για την δημοσιονομική εξυγίανση των δημοσιονομικών κανονισμών και εποπτικών πρακτικών οι οποίες θα συμβάλλουν έμπρακτα στην υιοθέτηση των IPSAS. Αναλυτικότερα,

- Ενισχύθηκε η διαφάνεια μέσω του TRANSPARENCY καθώς υπάρχει έγκαιρη και αξιόπιστη ενημέρωση για την εκτέλεση του προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβερνήσεως.
- Προωθήθηκε η ψηφιακή αναβάθμιση πληροφοριακών συστημάτων ώστε να καλυφθούν οι νέες ανάγκες της δημόσιας ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.
- Ενισχύθηκε η διαδικασία ελέγχου καθώς προσαρμόστηκε στην εφαρμογή των Προτύπων.
- Θεσπίστηκε από τους φορείς της Γενικής Κυβερνήσεως μέσω του ν. 4270/2014 το λογιστικό πρόγραμμα το οποίο βασίστηκε στην χρήση Διεθνών Προτύπων.

Στο άρθρο του ν. 4270/2014 προβλέπεται ότι *«Με το προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται α) οι βασικές αρχές και κανόνες του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβερνήσεως β) το βασικό σχέδιο λογαριασμών γ) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και ο τρόπος τήρησης τους και δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβερνήσεως».*

## **2.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ IPSAS**

### 2.2.1 Έρευνες για την Εφαρμογή των IPSAS

Οι Baskerville & Grossi, (2019), διερευνούν τους περιβαλλοντικούς παράγοντες οι οποίοι σχετίζονται με την απόφαση των Χωρών να υιοθετήσουν τα IPSAS. Έχοντας έως δείγμα 110 Χώρες τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν την θετική επίδραση της εξωτερικής Δημόσιας χρηματοδότησης, του βαθμού εξωτερικής ισορροπίας και της σημασίας των οργανισμών του Δημοσίου Τομέα στην υιοθέτηση των IPSAS.

Επιπλέον, οι Abimbola, et. al (2020), μελετούν την σχέση μεταξύ της υιοθέτησης των IPSAS και της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς στην Νοτιοδυτική Νιγηρία. Τα εμπειρικά αποτελέσματα έδειξαν ότι η υιοθέτηση των IPSAS συμβάλει στην ποιότητα των εκθέσεων, στην αξιοπιστία αυτών αλλά και στην συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου Τομέα.

Οι Chytis, et al. (2021), μελετούν το ζήτημα της υιοθέτησης των IPSAS στον Δημόσιο Τομέα της Ελλάδας. Αποδεικνύεται ότι η Ελλάδα βρίσκεται σε πρωταρχικό στάδιο εφαρμογής των IPSAS σε σύγκριση με άλλες Χώρες όπως η Αυστραλία, Ευρώπη και άλλες πολλές αναπτυσσόμενες Χώρες στην Ασία. Η έλλειψη της χρήσης των IPSAS οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι οι Δημόσιοι Οργανισμοί δεν διαθέτουν επαρκές προσωπικό με εμπειρία στην εφαρμογή των IPSAS. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουν και οι Dalla, et al. (2022) προσθέτοντας ότι μέσω της χρήσης των IPSAS θα αυξηθεί η λογοδοσία αλλά και η διαφάνεια των οικονομικών συναλλαγών. Οι Harun et. al (2020), μέσω σχετικής έρευνας στην Ινδονησία επισημαίνουν ότι η μη χρήση των IPSAS οφείλεται κυρίως σε εξωτερικούς παράγοντες όπως είναι το μη έμπειρο προσωπικό.

Αντίθετα, οι Soguel & Luta, (2021), μέσω σχετικής έρευνας σε Πόλεις της Ελβετίας καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η χρήση των IPSAS μέσω της προσαρμογής στα Πρότυπα που χρησιμοποιεί η εκάστοτε Δημόσια Μονάδα Υγείας συντελεί στην βελτίωση της πιστότητας των αναφερόμενων οικονομικών πληροφοριών. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουν και οι Jones & Caruana, (2015), μελετώντας τα οφέλη των IPSAS σε Δημόσιες Μονάδες Υγείας στην Μάλτα.

Οι Brusca et. al (2020), αναλύουν τις κινητήριες δυνάμεις για την υιοθέτηση ή την προσαρμογή των IPSAS καθώς και τα εμπόδια και τις προκλήσεις για να επιτευχθεί



αυτό. Μετά από έρευνα 250 ατόμων που εργάζονται σε Δημόσιους Οργανισμούς όπως Νοσοκομεία είτε Τοπικές Αυτοδιοικήσεις της Λατινικής Αμερικής συμπεραίνουν ότι η χρήση των IPSAS έχει υιοθετηθεί στον μέγιστο βαθμό.

Επιπρόσθετα, οι Mnif & Gafsi, (2020), μελετούν 116 στοιχεία για την μέτρηση του επιπέδου γνωστοποίησης των IPSAS από 100 οντότητες του Δημοσίου Τομέα από διαφορετικές Χώρες σε όλο τον κόσμο κατά την περίοδο 2015-2017. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποδεικνύουν σημαντικές διαφορές στα επίπεδα συμμόρφωσης με τις γνωστοποιήσεις των IPSAS μεταξύ των Κρατών. Αποκαλύπτεται μια θετική επίδραση του βαθμού διαφάνειας και την προηγμένης εμπειρίας με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) καθώς και τα ΔΠΧΑ στον Δημόσιο Τομέα.

Από την άλλη πλευρά, οι Polzer & Reichard (2020), αναφέρουν την άμεση σχέση που θα έπρεπε να έχουν τα European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) με τα IPSAS. Επιβεβαιώνεται μέσω σχετικής έρευνας σε Γερμανία και Γαλλία ότι η ταυτόχρονη χρήση των IPSAS και των EPSAS συντελεί στην μείωση των οικονομικών επιπτώσεων σε όλες τις οικονομικές καταστάσεων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας.

Ακόμα, η υιοθέτηση των IPSAS μπορεί να επηρεάσει σε σημαντικό βαθμό το επίπεδο της αντιληπτικής διαφθοράς και την άντληση σημαντικών στοιχείων για την προώθηση της διαφάνειας σε Μονάδες Υγείας σε υπανάπτυκτες Χώρες όπως υποδηλώνουν τα ευρήματα έρευνας των Hamed-Sidhom et. Al (2022).

Ο Esam (2021), μέσω έρευνας στοχεύει στην αποτελεσματική εφαρμογή των IPSAS που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση στην Ιορδανία. Τα ευρήματα σε 124 καθηγητές λογιστικής σε ιδρύματα της Ιορδανίας αποκαλύπτουν ότι η υιοθέτηση θα βοηθήσει στην παρουσίαση της ρεαλιστικής οικονομικής κατάστασης των Κυβερνητικών Φορέων (π.χ. ενίσχυση της διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, αποφάσεων- διαδικασιών λήψης αποφάσεων, διαφάνειας, διαχείρισης δαπανών κ.α.. Από την άλλη όμως επιβεβαιώνεται ότι αυτήν η αλλαγή αντιμετωπίζεται με απροθυμία, καθώς οι λογιστές των Δημόσιων Μονάδων δεν είναι εκπαιδευμένοι και δεν διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα για την εφαρμογή των IPSAS βάση των δεδουλευμένων. Στα ίδια ευρήματα καταλήγει και ο Beredugo (2017), μετά από σχετική μελέτη σε λογιστές, Εποπτικές Αρχές και ταμειακά στελέχη σε 5 Χώρες της Νιγηρίας. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι συγκεκριμένοι ερωτηθέντες είναι πεπεισμένοι ότι το κόστος της εκπαίδευσης, η μη χρήση εξειδικευμένων εξωτερικών συμβούλων, οι μη αναβαθμίσεις στα λογιστικά

πληροφοριακά συστήματα και η μη ανάπτυξη κατάλληλων εργαλείων καθοδήγησης συνεχίζουν να εμποδίζουν την πλήρη εφαρμογή των IPSAS βάση δεδομένων.

Επιπρόσθετα, οι Rinco-Soto & Gomez -Villegas (2021), εξετάζουν τους διάφορους θεσμικούς παράγοντες που οδηγούν τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας στο να υιοθετήσουν τα IPSAS στην Ισπανία. Επιβεβαιώνεται ότι ο καταναγκαστικός ισομορφισμός αλλά και ο μιμητικός ισομορφισμός οδηγείται κυρίως από Διεθνείς Φορείς οι οποίοι έχουν ως στόχο την βελτίωση της διαχείρισης, της διαφάνειας στην χρηματοοικονομική αναφορά και της λογοδοσίας δίνοντας έμφαση στην εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων από Ρυθμιστικές και Εποπτικές Αρχές.

Όπως αναφέρουν οι Gentil de Souza et al. (2021), η Βραζιλία καθώς και το Μεξικό ξεκίνησαν τις στρατηγικές υιοθέτησης των IPSAS το 2008. Εξετάζουν την σημασία του ρόλου των IPSAS στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Λαμβάνοντας ως δείγμα 76 Ιδρυμάτων της Βραζιλίας και 39 Ιδρυμάτων του Μεξικού καταλήγουν ότι η διάδοση των πληροφοριών λογιστικής σε δεδομευμένη βάση IPSAS οφείλεται στην γρήγορη υιοθέτηση αυτών.

Εν κατακλείδι, οι Kiure-Mssusa et. al. (2020), μετά από σχετική μελέτη στην Τανζανία υποδηλώνουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές επηρεάζουν άμεσα την εφαρμογή των IPSAS. Οι ερωτηθέντες της έρευνας επιβεβαιώνουν ότι για να αυξηθεί η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και κατά συνέπεια ο έλεγχος επιτακτική είναι η ανάπτυξη θεσμικών μηχανισμών για να διασφαλιστεί ότι οι υπηρεσίες εξωτερικού ελέγχου ενισχύουν την διαχείριση των Δημόσιων οικονομικών συναλλαγών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ**

### **3.1 Το Νομοθετικό Πλαίσιο**

#### **3.1.1 Π.Δ 146/2003 : Περί ορισμού του περιεχομένου & του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας**

Η καθιέρωση του Διπλογραφικού Συστήματος ως πλέον την πιο κατάλληλη μέθοδο για την καθημερινή καταγραφή του συνόλου των οικονομικών συναλλαγών της εκάστοτε οικονομικής οντότητας δίνει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα σχετικά με τα βασικά οικονομικά μεγέθη λειτουργίας της.

Με το συγκεκριμένο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο θεσπίζεται στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας το διπλογραφικό σύστημα γενικής λογιστικής, αναλυτικής λογιστικής και της λογιστικής του Δημοσίου Τομέα. Πιο συγκεκριμένα, στο Π.Δ 146/2003 αναλύεται εξονυχιστικά η κωδικοποίηση της Δημόσιας Μονάδας Υγείας. Κατηγοριοποιείται σε τρία λογιστικά σχέδια δηλ. το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Λογιστικής , της Αναλυτικής Λογιστικής και των Λογαριασμών Τάξεως.

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει δέκα ομάδες σε κάθε μια από τις οποίες αντιστοιχούν οι αραβικοί αριθμοί 1-9 και 0.

Πιο συγκεκριμένα, οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής , η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως.

Επιπλέον, από τις ομάδες 1-8, οι 1-5 περιλαμβάνουν λογαριασμούς ισολογισμού, εκείνου δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσεως παρουσιάζουν υπόλοιπα πιστωτικά ή χρεωστικά. Στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί ενεργητικού, στις ομάδες

4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί παθητικού, στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εξόδων κατ'είδος, στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατ'είδος, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογαριασμός του ισολογισμού, στην ομάδα 9 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής και στην ομάδα 0 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως.

Παρακάτω αναλύονται συνοπτικά τα τρία λογιστικά σχέδια του ΠΔ 146/2003 :

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ-ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ
15	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
18	ΤΙΤΛΟΙ ΠΑΓΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ
19	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	59	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
21	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ
22	ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ	62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
23	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΙΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)	63	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ
24	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ (ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)	64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ
25	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ
26	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
28	ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
29	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	69	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
30	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ
31	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ	71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	73	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	74	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

34	ΧΡΕΩΓΡΑΦΑ	75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ
35	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	78	ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ-ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	79	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΥΓΕΙΑΣ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ
39	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	82	ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	83	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΥΝΟΥΣ
43	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	84	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	85	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
48	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ, ΚΕΝΤΡΑ ΥΓΕΙΑΣ ΑΛΛΑ ΚΕΝΤΡΑ Η ΚΛΑΔΟΥΣ	88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ
49	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ-ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΕΝΤΡΩΝ ΥΓΕΙΑΣΑ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Πίνακας 1 : Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Λογιστικής Αναλυμένο σε 1<sup>ο</sup> Βαθμό.

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>
01	ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
02	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
03	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ, ΕΜΠΙΡΑΓΜΑΤΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
04	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ
05	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
06	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
07	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
08	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ
09	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Πίνακας 2 : Λογιστικό Σχέδιο των Λογαριασμών Τάξεως Αναλυμένο σε 1<sup>ο</sup> Βαθμό.

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
91	ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΝΔΙΑΜΕΣΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ
93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
95	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
96	ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
97	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ-ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
99	ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ

Πίνακας 3 : Λογιστικό Σχέδιο των Λογαριασμών Αναλυτικής Αναλυμένο σε 1<sup>ο</sup> Βαθμό.

### 3.1.2 Π.Δ 54/2018 : Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης

Μέσω του παρόντος Π.Δ 54/2018 καθορίζεται το λογιστικό πλαίσιο που διέπει τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης. Παρουσιάζονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες που αποτυπώνονται λογιστικά βάσει της αρχής (παραδοχής) του δεδουλευμένου, με σκοπό την παροχή στοιχείων βασισμένων στα Πρότυπα του ESA.

Οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου ταξινομούνται σε οκτώ ομάδες, ως εξής:

- ομάδα λογαριασμών 1: Έσοδα
- ομάδα λογαριασμών 2: Δαπάνες
- ομάδα λογαριασμών 3: Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια και Αποθέματα
- ομάδα λογαριασμών 4: Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία
- ομάδα λογαριασμών 5: Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις,
- ομάδα λογαριασμών 6: Προβλέψεις
- ομάδα λογαριασμών 7: Λοιπές Οικονομικές Ροές
- ομάδα λογαριασμών 8: Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης.

Οι λογιστικές πολιτικές για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Π.Δ 54/2018 βασίζονται πλέον στα IPSAS. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πλέον :

- την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμός)
- την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων)
- την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
- την κατάσταση ταμιακών ροών
- τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών οικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα).

Παρακάτω αναλύεται συνοπτικά το λογιστικό σχέδιο του νέου ΠΔ 54/2018 :

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>
1	ΕΣΟΔΑ	5	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
1.1	ΦΟΡΟΙ	5.1	ΕΙΔΙΚΑ ΤΡΑΒΙΚΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (SDRs)
1.2	ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	5.2	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΝΟΜΙΣΜΑ & ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1.3	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	5.3	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ (ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ)
1.4	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	5.4	ΔΑΝΕΙΑ
1.5	ΛΟΙΠΑ ΤΡΕΧΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	5.6	ΔΕΣΜΕΥΜΕΝΟ ΓΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ & ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ
2	ΔΑΠΑΝΕΣ	5.7	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ
2.1	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	5.8	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
2.2	ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ	5.9	ΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ & ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
2.3	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	6	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
2.4	ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	6.1	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ
2.5	ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ	6.2	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΕΞΟΔΑ
2.6	ΤΟΚΟΙ	6.3	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2.7	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	7	ΛΟΙΠΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΡΟΕΣ
2.8	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	7.1	ΚΕΡΑΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2.9	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟ ΚΑΤΑΝΟΜΗ	7.2	ΚΕΡΑΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ
3	ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ- ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	7.3	ΚΕΡΑΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
3.1	ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7.4	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ/ΕΞΑΦΑΝΙΣΗ
3.2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	7.5	ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ
3.3	ΤΙΜΑΛΦΗ	7.6	ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ
4	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7.7	ΜΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΧΕΣΕΙΣ
4.1	ΕΙΔΙΚΑ ΤΡΑΒΙΚΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (SDRs)	7.8	ΛΟΙΠΕΣ ΡΟΕΣ
4.2	ΜΕΤΡΗΤΑ & ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	8	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
4.3	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ	8.1	ΚΕΦΑΛΑΙΟ
4.4	ΔΑΝΕΙΑ	8.2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ
4.5	ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ & ΜΕΡΙΔΙΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	8.3	ΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΕΛΛΕΙΜΜΑ/ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ
4.8	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	8.4	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ
4.9	ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ & ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		

Πίνακας 4 : Λογιστικό Σχέδιο του ΠΔ 54/2018

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ IPSAS

### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το IPSAB έχει προβεί στην έκδοση σαράντα δύο IPSAS. Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά. Μεταξύ άλλων παρατίθεται και το μοναδικό IPSAS σε ταμειακή βάση.

#### 4.1.1 IPSAS 1 : Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Η εξασφάλιση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων περιόδων αλλά και των οικονομικών καταστάσεων άλλων οντοτήτων είναι ο βασικός σκοπός του IPSAS 1. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός του Προτύπου θέτει τις γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για την δομή τους αλλά και ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο αυτών των οικονομικών καταστάσεων οι οποίοι συντάσσονται στην δεδουλευμένη βάση της λογιστικής. Η αναγνώριση, η επιμέτρηση και η γνωστοποίηση συναλλαγών αλλά και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα. Το IPSAS 1 είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 1 «*Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*».

Το συγκεκριμένο IPSAS εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το 2008 και καθορίζει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα :



- *«Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας»* : Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στην βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν υπάρχει η πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας ή παύσης των εμπορικών συναλλαγών ή δεν υπάρχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή. Σε περίπτωση όπου οι υπεύθυνοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αναγνωρίσουν σημαντικές αβεβαιότητες σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες είναι υποχρεωμένοι να τις γνωστοποιούν. Θα πρέπει ακόμα να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο μια οντότητα δεν χρησιμοποιεί την βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- *«Αρχή της συνέπειας στην παρουσίαση»* : Η εμφάνιση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρούνται όμοια από περίοδο σε περίοδο (α) είναι φανερό, μετά από σημαντικά αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεων της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του IPSAS 3 *«Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη»*, ή (β) άλλο Πρότυπο απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.
- *«Αρχή του ουσιώδους»* : Οποιαδήποτε κατηγορία παρόμοιων στοιχείων πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.
- *«Αρχή του συμψηφισμού»* : Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα δεν θα πρέπει να συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Πρότυπο.
- *«Αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης»* : Εκτός αν επιτρέπεται ή απαιτείται από άλλο Πρότυπο, η συγκριτική πληροφόρηση θα πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η πληροφόρηση είναι αναγκαία για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Επιπρόσθετα, το εν λόγω Πρότυπο αναφέρει ότι η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί με συνοπτικό τρόπο τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί. Επίσης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται στοιχεία τα οποία αφορούν την κατοικία, την νομική μορφή, την φύση, την νομοθεσία κ.α. που ακολουθεί η εκάστοτε οικονομική οντότητα.

Ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει την κατάσταση της οικονομικής θέσης, την δήλωση της οικονομικής απόδοσης, την κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση

των ταμειακών ροών, το δημοσιονομικό δελτίο (όταν η οντότητα δημοσιοποιεί των εγκεκριμένο προϋπολογισμό), τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν την περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών αλλά και τις συγκριτικές πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο.

#### **4.1.2 IPSAS 2 : Καταστάσεις των Ταμειακών Ροών**

Το IPSAS 2 προδιαγράφει την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας οντότητας του Δημοσίου Τομέα μέσω της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργίες, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Το παρόν Πρότυπο βασίζεται στο Δ.Λ.Π 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών».

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών θα πρέπει να απεικονίζει τις ταμειακές ροές στην διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες σε λειτουργικές, επενδυτικές, χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Το ποσό των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης-κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οντότητας του Δημοσίου Τομέα χρηματοδοτούνται από φόρους (άμεσους αλλά και έμμεσους) ή από την πώληση αγαθών ή από την παροχή υπηρεσιών. Τέτοια παραδείγματα είναι οι εισπράξεις από την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, από επιχορηγήσεις ή μεταβιβάσεις από την Κεντρική Κυβέρνηση κ.α.

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική καθώς οι ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές ροές. Τέτοια παραδείγματα είναι οι πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων κ.α.

Ακόμα, η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες, είναι χρήσιμες στην προεκτίμηση των αξιώσεων πάνω στις μελλοντικές ταμειακές ροές από τους χρηματοδότες της οντότητας. Τέτοια παραδείγματα είναι οι εισπράξεις μετρητών, οι εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων, οι καταβολές μετρητών του μισθωτή κ.α.

Οι οντότητες του Δημοσίου Τομέα θα πρέπει να εμφανίζουν ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες των ακαθάριστων εισπράξεων και μεταβολών χρημάτων που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Ακόμα, αξίζει να σημειωθεί ότι οι ταμειακές ροές οι οποίες προέρχονται από ξένο νόμισμά, από τόκους και μερίσματα αλλά και φόρους εισοδήματος γνωστοποιούνται ή αναγνωρίζονται ξεχωριστά σε περίοδο σε περίοδο, ως λειτουργικές, επενδυτικές αλλά και χρηματοδοτικές.

Οι πληροφορίες που αντλούμε από τις ταμειακές ροές βοηθούν τους χρήστες να προβλέψουν :

- Τις μελλοντικές ταμειακές ανάγκες της οντότητας.
- Την ικανότητα αυτής να δημιουργεί ταμειακές ροές στο μέλλον και
- Την ικανότητα της να χρηματοδοτεί τις αλλαγές στο πεδίο αλλά και στην φύση των δραστηριοτήτων.

Επιπρόσθετα, μια κατάσταση ταμειακών ροών όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με άλλες οικονομικές καταστάσεις παρέχει πολλές σημαντικές πληροφορίες στους χρήστες ώστε να είναι σε θέση να αξιολογήσουν αρχικά τις μεταβολές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/ ιδίων κεφαλαίων μιας οικονομικής οντότητας αλλά και την χρηματοοικονομική της διάρθρωση ώστε να προσαρμοστούν στις μεταβαλλόμενες συνθήκες και ευκαιρίες στο μέλλον.

Ενισχύεται η συγκρισιμότητα της αναφοράς των λειτουργικών επιδόσεων από τις διάφορες οντότητες του Δημοσίου καθώς εξαλείφονται οι επιπτώσεις των χρήσεων σε διαφορετικές λογιστικές μεθόδους.

Οι πληροφορίες που αντλούνται από ιστορικά δεδομένα χρησιμοποιούνται ως δείκτες ποσού, χρονοδιαγράμματος και βεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Είναι χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας των προηγούμενων εκτιμήσεων των ταμειακών μελλοντικών ροών.

### **4.1.3 IPSAS 3 : Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λογιστικές Πολιτικές, Λάθη**

Το IPSAS 3 προσδιορίζει τα κριτήρια για την επιλογή και μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και την γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Επιδιώκεται η ενίσχυση της συνάφειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας του Δημόσιου Τομέα και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, παρουσιάζονται στο IPSAS 1. Το IPSAS 3 είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».

Μια οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να αλλάξει λογιστική πολιτική εφόσον η μεταβολή απαιτείται από ένα IPSAS ή καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλα γεγονότα, περιστάσεις στην οικονομική θέση ή στην απόδοση ή τις ταμειακές ροές τις οντότητας. Επιπλέον, η μεταβολή στην λογιστική βάση μπορεί να οριστεί ως μεταβολή της λογιστικής πολιτικής. Η μεταβολή στον λογιστικό χειρισμό, την αναγνώριση ή την αποτίμηση συναλλαγής, γεγονότος ή συνθήκης στην ίδια βάση (λογιστική) θεωρούνται ως μεταβολή λογιστικής πολιτικής.

Σε περίπτωση μιας αλλαγής λογιστικής πολιτικής, τότε οι οντότητες του Δημοσίου αναπροσαρμόζουν το υπόλοιπο έναρξης όλων των στοιχείων της καθαρής θέσης, για την νεότερη παρελθούσα περίοδο όπου παρουσιάζονται οι λογιστικές πληροφορίες. Επιπλέον, παρουσιάζονται και όλα τα ανάλογα ποσά για προγενέστερη χρήση όπως θα ήταν εάν η λογιστική πολιτική εφαρμόζονταν από την αρχή.

Η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά ή στο έλλειμμα ή το πλεόνασμα α) της περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτήν ή β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

Η οντότητα είναι υποχρεωμένη να διορθώσει τα σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην οικονομική κατάσταση που εγκρίνεται για έκδοση μετά την αποκάλυψη ότι :

- με την αναδιατύπωση των συγκριτικών πόσων για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος ή
- αν το λάθος έγινε πριν από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο όπου και παρουσιάζεται, με την αναδιατύπωση των υπολοίπων έναρξης περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

Με αναδρομική αναδιατύπωση θα πρέπει να διορθώνονται τα λάθη προγενέστερων περιόδων εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο ή την σωρευτική επίδραση του λάθους.

Οι φορολογικές επιπτώσεις οι οποίες προέρχονται από τις διορθώσεις σφαλμάτων της προηγούμενης περιόδου αλλά και της αναδρομής δεν λαμβάνονται υπόψη οι πολιτικές σε αυτού του Προτύπου, καθώς δεν αφορούν πολλούς φορείς του Δημόσιου Τομέα.

#### **4.1.4 IPSAS 4 : Οι Επιδράσεις Μεταβολών Τιμών Συναλλάγματος**

Οποιαδήποτε οικονομική οντότητα έχει την δυνατότητα να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους (συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό). Επιπλέον, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. . Το IPSAS 4 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος».

Ο σκοπός του IPSAS 4 είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και σε εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις καταστάσεις μιας οντότητας Δημοσίου Τομέα. Οι οντότητες που προετοιμάζουν τις οικονομικές

τους καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης είναι απαραίτητο να εφαρμόζουν το IPSAS 4 α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά Μέσα Αναγνώριση και επιμέτρηση», β) στην μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας και γ) στην μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο μεταξύ άλλων επιτρέπει την λογιστική μεταβολή σε ξένο νόμισμα αλλά και την μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης.

Ακόμα, το νόμισμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων επιλέγεται ανάλογα με την επιθυμία της ίδιας. Σε περίπτωση όπου η οικονομική θέση και η οικονομική της απόδοση βρίσκονται σε διαφορετικό νόμισμα από το νόμισμα παρουσίασης, τα στοιχεία αυτά πρέπει να μετατραπούν στο νόμισμα παρουσίασης. Η οικονομική θέση αλλά και η απόδοση της οντότητας του Δημοσίου της οποίας το νόμισμα δεν είναι νόμισμα το οποίο είναι υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα για την παρουσίαση σύμφωνα με τα ακόλουθα :

- τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις για κάθε κατάσταση οικονομικής θέσης μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που ισχύουν την ημερομηνία της σχετικής κατάστασης
- τα έσοδα αλλά και τα έξοδα για κάθε κατάσταση οικονομικής απόδοσης, μετατρέπονται τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών
- κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

#### **4.1.5 IPSAS 5 : Κόστη Δανεισμού**

Ο λογιστικός χειρισμός για το κόστος δανεισμού ρυθμίζεται από το IPSAS 5. Γενικά, το παρόν Πρότυπο απαιτεί την άμεση καταχώριση του κόστους δανεισμού σε βάρος

των αποτελεσμάτων. Επίσης, επιτρέπει ως επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή αλλά και την παραγωγή περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις. Το IPSAS 5 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 23 «Κόστη δανεισμού».

Κατά την αναγνώριση, οι οντότητες του Δημοσίου Τομέα μπορούν να απευθυνθούν στις αγορές για την χρηματοδότηση των περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα, το IPSAS 5 παρέχει δύο εναλλακτικούς χειρισμούς για την λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Πρώτον, στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων και δεύτερον σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, το κόστος δανεισμού που μπορεί να αφορά άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού.

Στην περίπτωση όπου η οντότητα του Δημόσιου Τομέα υιοθετεί τον εναλλακτικό χειρισμό, το IPSAS 5 απαιτεί ο χειρισμός αυτός να ακολουθείται με συνέπεια σε όλα τα κόστη δανεισμού που σχετίζονται με την απόκτηση, την κατασκευή ή παραγωγή των περιουσιακών στοιχείων.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρος του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αρχίζει όταν α) πραγματοποιείται η επενδυτική δαπάνη για το στοιχείο β) πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και γ) βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση του.

#### **4.1.6 IPSAS 6 : Ενοποιημένες και μη Οικονομικές Καταστάσεις**

Το Πρότυπο καθορίζει τις απαιτήσεις της κατάρτισης και παρουσίασης ενσώματων οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας στην λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Παρέχει την καθοδήγηση σχετικά με το πεδίο εφαρμογής ενός ενοποιημένου ομίλου

μιας οικονομικής οντότητας και περιγράφει τις διαδικασίες ενοποίησης. Ενώ, παρουσιάζει κανόνες σχετικά με την λογιστική καταχώριση θυγατρικών του Δημοσίου Τομέα από κοινού ελεγχόμενες οντότητες του Δημοσίου Τομέα και συγγενείς εταιρίες στις κοινές οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας, του κοινοπρακτικού και του επενδυτή. Το IPSAS 6 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 27 «*Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*».

Οποιαδήποτε οικονομική οντότητα η οποία καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική αρχή της εφαρμόζει προς το παρόν Πρότυπο στην προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για μια οικονομική οντότητα. Το Πρότυπο ακόμα δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής οντότητας, τους συνδυασμούς αλλά και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίησης, μεταξύ της υπεραξίας που προκύπτει από την ενοποίηση ενός συνδυασμού οντοτήτων. Ενώ, πρέπει να τονιστεί ότι το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στην λογιστική των ελεγχόμενων οντοτήτων, στις από κοινού ελεγχόμενες οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα εκλεγεί ή όταν απαιτείται από τους τοπικούς κανονισμούς να παρουσιάζουν ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις.

#### **4.1.7 IPSAS 7 : Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο διέπει την λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς εταιρίες, όταν η επένδυση στη συγγενή επιχείρηση έχει την μορφή μετοχών ή συμμετοχικών τίτλων αλλά δεν καλύπτει επενδύσεις συγγενείς επιχειρήσεις οι οποίες κατέχουν οργανώσεις επιχειρηματικών κεφαλαίων ή επενδυτικά κεφάλαια, καταπιστεύματα των επενδύσεων ή παρόμοιες οντότητες δηλ. συνδεδεμένα ασφαλιστικά ταμεία. Ακόμα, οι επενδύσεις αυτές αποτιμώνται στην εύλογη αξία με μεταβολές στην εύλογη αξία η οποία αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα είτε έλλειμμα κατά την περίοδο σύμφωνα με το *IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση»*. Το IPSAS 7 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 27 «*Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις* ».



Επιπρόσθετα, το IPSAS 7 παρέχει οδηγίες σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των συμφερόντων ιδιοκτησίας σε συνεργάτες και συγκεκριμένα ο επενδυτής ενημερώνεται για τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται από τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα. Το Πρότυπο αφορά στις επενδύσεις που διενεργούνται από την επίσημη μετοχική δομή του εκδότη αλλά και για εκείνες, των οποίων η συμμετοχή του μπορεί να αποτιμηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Είναι δυνατόν βέβαια να υπάρξουν και περιπτώσεις όπου η δομή του μετοχικού κεφαλαίου δεν καθορίζεται με σαφή και ορθό τρόπο ή δεν οδηγούν σε ιδιοκτησιακό συμφέρον. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι οι επενδύσεις στην ανάπτυξη κάποιας Υγειονομικής Μονάδας η οποία λειτουργεί κάτω από την ιδιοκτησία ενός φιλανθρωπικού ιδρύματος. Δηλαδή, έχουμε μια επένδυση χωρίς αμοιβή όμως αποτελεί μια δαπάνη του Δημοσίου χρήματος. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι συνεισφορές από την οντότητα του Δημοσίου δεν οδηγούν απαραίτητα σε ιδιοκτησιακό συμφέρον και κατά συνέπεια, ο Δημόσιος Φορέας δεν είναι εκτεθειμένος στους κινδύνους.

#### **4.1.8 IPSAS 8 : Δικαιώματα Κοινοπραξίας**

Το IPSAS 8 ρυθμίζει την λογιστική καταχώρηση των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την αναφορά περιουσιακών στοιχείων , υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων κοινών επιχειρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις κοινοπρακτών αλλά και των επενδυτών ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές υπό τις οποίες πραγματοποιούνται όλες οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Το IPSAS 8 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 31 «*Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες*».

#### **4.1.9 IPSAS 9 : Έσοδα από Ανταλλακτικές Συναλλαγές**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο προδιαγράφει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων τα οποία προκύπτουν από ανταλλακτικές συναλλαγές και γεγονότα. Ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου, αποτελεί το βασικό ζήτημα στην λογιστική εσόδων. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Επιπλέον, μέσω του IPSAS 9 καθορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο και παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή των συγκεκριμένων κριτηρίων. Το IPSAS 9 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα»

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές, και γεγονότα:

(α) παροχή υπηρεσιών

(β) πώληση αγαθών

(γ) την χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, από τρίτους.

Οποιοδήποτε άλλο έσοδο προκύπτει ο λογιστικός του χειρισμός αποτυπώνεται σε άλλο IPSAS. Παραδείγματος χάριν, συμφωνίες μισθώσεων, μερίσματα μισθώσεων αντίστοιχα IPSAS 13 και IPSAS 7 κ.α.

Τέλος, υπάρχει και διαχωρισμός μεταξύ της ανταλλαγής και μη ανταλλαγής των εσόδων. Τέτοια παραδείγματα είναι οι μη συναλλαγματικές συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν έσοδα από την χρήση Κρατικών ομολόγων ( π.χ. άμεσοι και έμμεσοι φόροι, δασμοί και πρόστιμα), επιχορηγήσεις και δωρεές.

#### **4.1.10 IPSAS 10: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων των Υπερπληθωριστικών Οικονομιών**

Το IPSAS 10 ασχολείται με τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας Δημοσίου Τομέα, της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα της υπερπληθωριστικής οικονομίας. Το IPSAS 10, είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 29 «*Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*».

Το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας που τις καταρτίζει σε νόμισμα με υπερπληθωριστική οικονομία. Δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Αποτελεί θέμα κρίσης, σύμφωνα με το Πρότυπο τότε καθίσταται αναγκαία η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων.

Επιπρόσθετα, ο υπερπληθωρισμός γίνεται αντιληπτός από τα χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας Χώρας, τα οποία περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα :

- ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη.
- ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάση του τοπικού νομίσματος, αλλά βάση ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα.
- πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή.
- επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή ξεπερνά το 100%.

Είναι πιο σωστό όλες οι οντότητες που αναφέρουν στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας να εφαρμόζουν το συγκεκριμένο Πρότυπα από την ίδια ημερομηνία. Όμως, εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας από την αρχή της περιόδου αναφοράς όπου διαπιστώνεται ότι υπάρχει υπερπληθωρισμός στην Χώρα.

#### 4.1.11 IPSAS 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Εδώ, καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ισχύουν για να κατηγοριοποιηθεί μια σύμβαση ως σύμβαση κατασκευής, παρέχοντας καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους των συμβάσεων κατασκευής που μπορεί να υπάρχουν στο Δημόσιο, και καθορίζει τη βάση της αναγνώρισης και της παρουσίασης των εξόδων. Εξαιτίας της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Το IPSAS 10 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 11 «*Συμβάσεις κατασκευής έργου*».

Οι απαιτήσεις του IPSAS 11 συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής έργου. Σε κάποιες περιπτώσεις είναι απαραίτητο να εφαρμοστεί το IPSAS 11 για κάθε έναν από τους επιμέρους τομείς μιας απλής σύμβασης ή συνολικά για μια ομάδα συμβάσεων, ούτως ώστε να παρουσιάζεται η ουσία της σύμβασης ή της ομάδας.

Όταν μια σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- I. έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο,
- II. κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, και
- III. το κόστος αλλά και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευθούν.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη, είτε με περισσότερους, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- I. η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο,
- II. οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεμένες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, και
- III. οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.

Μια σύμβαση κατασκευής μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον : (α) το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση, ή (β) η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

Τέλος, αναφέρεται στο συμβατικό έσοδο και στο συμβατικό κόστος αλλά και στην καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων.

#### **4.1.12 IPSAS 12: Αποθέματα**

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται από περίοδο σε περίοδο μέχρις ότου να καταχωρηθούν τα αντίστοιχα έσοδα. Αυτό το Πρότυπο παρέχει πρακτικές οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους και την εν συνεχεία καταχώρηση του ως έξοδο, καθώς και για τυχόν υποτίμηση της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους κοστολογικούς τύπους που

χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων. Ακόμα, το IPSAS 12 είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 2 «Αποθέματα».

Το IPSAS 12 πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, εκτός από:

(α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής έργων, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (βλ. IPSAS 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»).

(β) χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. IPSAS 28, 29 και 30).

(γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλ. IPSAS 27 «Γεωργία»)

(δ) παραγωγή σε εξέλιξη για την παροχή υπηρεσιών δωρεάν ή με συμβολικό τίμημα

Μεταξύ άλλων το συγκεκριμένο Πρότυπο αναφέρει λεπτομερώς το κόστος των αποθεμάτων που δεν είναι εναλλάξιμα καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία προορίζονται για ειδικούς σκοπούς.

Όταν πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται τα αποθέματα η λογιστική τους αξία πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο. Αν δεν υπάρχουν σχετικά έσοδα, το έξοδο καταχωρείται όταν τα αποθέματα διανέμονται ή παρέχονται σε σχετικές υπηρεσίες. Το ποσό κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της περιόδου όταν προκύψει η ζημία ή η υποτίμηση. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, την χρονική περίοδο που συνέβη η αναστροφή.

#### **4.1.13 IPSAS 13: Μισθώσεις**

Το IPSAS 13 έχει ως σκοπό να περιγράψει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις. Το IPSAS 13 αυτό βασίζεται στο Δ.Λ.Π 17 «Μισθώσεις».

Ως σκοπός ορίζεται η εφαρμογή για την λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

- συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναμενόμενων πόρων, και
- συμβάσεις παροχής αδειών στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας

Επιπλέον, το IPSAS 13 δεν πρέπει να εφαρμόζεται στην αποτίμηση από:

- μισθωτές επένδυσης σε ακίνητο που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση (βλ. IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»),
- εκμισθωτές επένδυσης σε ακίνητο εκμισθωμένο με λειτουργική μίσθωση (βλ. IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»),
- μισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλ. IPSAS 27 «Γεωργία»),
- εκμισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εκμισθωμένων με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. IPSAS 27 «Γεωργία»).

Μεταξύ άλλων γίνεται η διάκριση της μίσθωσης σε χρηματοδοτική ή λειτουργική.

#### **4.1.14 IPSAS 14: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς**

Σκοπός του IPSAS 14 είναι να περιγράψει α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς και β) τις γνωστοποιήσεις που μια οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά γεγονότα μετά την

ημερομηνία αναφοράς. Το IPSAS 14 είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού».

#### ***Διάκριση Διορθωτικών και μη Διορθωτικών Γεγονότων***

Μια οντότητα είναι υποχρεωμένη να προσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της, ώστε να αντικατοπτρίζουν τα διορθωτικά γεγονότα μετά από την ημερομηνία αναφοράς. Για παράδειγμα, η επίλυση μετά την ημερομηνία αναφοράς μιας δικαστικής υπόθεσης επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε μια παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, απαιτεί η οντότητα να προσαρμόσει μια πρόβλεψη ήδη καταχωρημένη ή να έχει καταχωρήσει μια πρόβλεψη αντί της γνωστοποίησης απλώς και μόνο μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Μια οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της, ώστε να αντικατοπτρίζουν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς. Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι μια πτώση στην αγοραία αξία των επενδύσεων μεταξύ ημερομηνίας αναφοράς και ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση.

Το IPSAS 14 αναφέρει ότι μια οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εάν τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη.

Επίσης, επισημαίνεται ότι η μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για την έκδοση και ποιος έδωσε αυτήν την έγκριση.

#### **4.1.15 IPSAS 15: Παρουσίαση και Γνωστοποίησης για Χρηματοοικονομικά Μέσα**



Το IPSAS 15 αφορά τον τρόπο παρουσίασης και γνωστοποίησης των πληροφοριών οι οποίες αφορούν σε χρηματοοικονομικά μέσα όπως είναι τα ομόλογα, τα παράγωγα και τα δικαιώματα προαίρεσης. Το συγκεκριμένο Πρότυπο βασίζεται στο Δ.Λ.Π 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα»

Φορείς του Δημοσίου συχνά προβαίνουν στην επένδυση σε ένα ευρύ φάσμα χρηματοοικονομικών μέσων όπως είναι οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε περισσότερα πολύπλοκα μέσα στις δραστηριότητες τους, αλλά σε μικρότερο βαθμό εκδίδουν τίτλους (συμμετοχικούς). Στόχος είναι η κατανόηση όλου του φάσματος των συναλλαγών οι οποίοι αφορούν χρηματοοικονομικά μέσα για την πληρέστερη ενημέρωση των χρηστών που μελετούν τις οικονομικές καταστάσεις.

Μεταξύ άλλων υπάρχουν κάποιες απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όπως ο ισολογισμός και προσδιορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται.

#### **4.1.16 IPSAS 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα**

Μέσω αυτού καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός των επενδύσεων σε ακίνητα και στις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Το Πρότυπο αυτό είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

Η επένδυση σε ακίνητα πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν α) είναι πιθανό μελλοντικά να επιφέρει οικονομικά οφέλη ή υπάρχει η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα και β) το κόστος ή η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Η οικονομική οντότητα του Δημοσίου είναι υποχρεωμένη να αξιολογεί όλα τα κόστη μιας επένδυσης σε ακίνητα την ημερομηνία που πραγματοποιούνται. Η λογιστική αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει τα κόστη καθημερινής συντήρησης του ακινήτου. Τέτοιου είδους κόστη αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

Μια επένδυση σε ακίνητα αποτιμάται πάντα αρχικά στο κόστος της. Οι δαπάνες τις συναλλαγής πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην αρχική αποτίμηση. Σε περίπτωση όπου μια επένδυση αποκτάται μέσω μη- ανταλλακτικής συναλλαγής, το κόστος της πάντα αποτιμάται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Μετά όμως την αρχική αναγνώριση, μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα μπορεί να επιλέξει είτε την μέθοδο του κόστους είτε την μέθοδο αποτίμησης στην εύλογη αξία.

Παρακάτω, αναλύονται η μέθοδος της εύλογης αξίας και του κόστους. Ειδικά :

- *«Μέθοδος της εύλογης αξίας»* : Η επένδυση σε ακίνητα επιμετράται στην εύλογη αξία. Το κέρδος ή η ζημία από την αύξηση ή την μείωση της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα που πραγματοποιήθηκε.
- *«Μέθοδος του κόστους»*: Η επένδυση σε ακίνητα επιμετράται στο κόστος, μειωμένο με οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση και οποιαδήποτε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»).

Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις κατά τη διάθεση του ή όταν αποσύρεται μόνιμα από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη διάθεσή της. Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, γενικά προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος από την διάθεση και της λογιστικής αξίας του ακινήτου, και θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

#### **4.1.17 IPSAS 17: Ενσώματα Πάγια**

Ο σκοπός του IPSAS 17 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ούτως ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις μιας οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις οποιοσδήποτε αλλαγές στις επενδύσεις αυτές. Τα θεμελιώδη ζητήματα

στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι η αναγνώριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, και τα ποσά των αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά. Το IPSAS 17 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 16 «*Ενσώματα Πάγια*» .

Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, όταν και μόνο όταν:

(α)πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα,

(β) το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν καθορίζει τι συνιστά ξεχωριστό στοιχείο ενσώματων παγίων. Επομένως, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων του ορισμού στις συγκεκριμένες περιστάσεις της Δημόσιας οντότητας.

Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, που πληροί τις προϋποθέσεις αποτιμάται στο κόστος του. Σε περίπτωση όπου αποκτάται σε μια μη- ανταλλακτική συναλλαγή, τότε το κόστος καθορίζεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Στοιχεία όπου αποκτώνται με ανταλλαγή στοιχείων επιμετρώνται στην εύλογη αξία εκτός εάν η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή εάν η εύλογη αξία των στοιχείων δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Στην συνέχεια το IPSAS 17 αναφέρει ότι η οντότητα μπορεί να επιλέξει για τον σκοπό της αποτίμησης μετά την αρχική αναγνώριση είτε με την μέθοδο του κόστους είτε με την μέθοδο της αναπροσαρμογής και θα πρέπει να εφαρμόζει την μέθοδο αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο όπου αποτιμάται.

Στο συγκεκριμένο Πρότυπο επισημαίνετε και ο τρόπος όπου πρέπει να αποσβένονται τα ενσώματα πάγια καθώς και ο τρόπος απόσυρσης και διάθεσης αυτών.

#### 4.1.18 IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά Τομέα

Ως σκοπός του IPSAS 18 είναι ο καθορισμός των αρχών παροχής χρηματοοικονομικών πληροφοριών κατά τομέα ώστε να βοηθήσει :

- τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν καλύτερα την απόδοση της οντότητας στο παρελθόν και να αναγνωρίσουν την κατανομή των πόρων για την υποστήριξη των κυριότερων δραστηριοτήτων της οντότητας.
- στην βελτίωση της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην διευκόλυνση της επίτευξης των δεσμεύσεων υπευθυνότητας από την πλευρά της οντότητας.

Το IPSAS 18 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 14 «Πληροφόρηση κατά τομέα» .

Μια οντότητα που συντάσσει και παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την λογιστική του δεδουλευμένου θα πρέπει να εφαρμόζει το IPSAS 18 κατά την παρουσίαση της πληροφόρησης κατά τομέα. Το IPSAS 18 θα πρέπει να εφαρμόζεται σε πλήρη σύνολα δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα IPSAS. Εάν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας Κυβέρνησης ή άλλης οικονομικής οντότητας και οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας παρουσιάζονται μαζί, τότε η πληροφόρηση κατά τομέα, χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε πλήρη σύνολα δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα IPSAS. Επιπλέον, ολόκληρο το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει την κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση που παρουσιάζει μεταβολές στο καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια και τις σημειώσεις, όπως προβλέπονται στο IPSAS 1.

Εάν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας Κυβέρνησης ή άλλης οικονομικής οντότητας καθώς και οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας παρουσιάζονται μαζί, οι πληροφορίες κατά τομέα πρέπει να παρουσιάζονται μόνο με βάση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

#### 4.1.19 IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις - Απαιτήσεις

Καθορίζονται οι προβλέψεις, οι ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, οι συνθήκες υπό τις οποίες οι προβλέψεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται και τέλος ο τρόπος με τον οποίο επιμετρούνται και γνωστοποιούνται. Το Πρότυπο απαιτεί την γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριών για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ώστε οι χρήστες να αντιλαμβάνονται την φύση, το χρονοδιάγραμμα αλλά και το ποσό τους. Το IPSAS 19 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

Μια πρόβλεψη πρέπει να αναγνωρίζεται όταν:

- μια οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος,
- είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση,
- και μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Εάν δεν πληρούνται οι ανωτέρω όροι, τότε δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη θα είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται, για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Με βάση το Πρότυπο η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που μια οντότητα λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση, κατά την ημερομηνία αναφοράς ή να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος κατά το χρόνο αυτό. Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κυρίως κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, αλλά και από την εμπειρία παρόμοιων συναλλαγών και σε μερικές περιπτώσεις, από αναφορές ανεξάρτητων εμπειρογνομόνων. Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς, θα πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη στις εκτιμήσεις.

Για τον καθορισμό της ορθής εκτίμησης χρησιμοποιείται μια στατιστική μέθοδος εκτίμησης που ανταποκρίνεται στην προσδοκώμενη αξία. Όταν η πρόβλεψη που

επιμετράται, συμπεριλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα από τις συνδεδεμένες πιθανότητές τους. Η πρόβλεψη θα είναι συνεπώς διαφορετική εξαρτώμενη από το αν η πιθανότητα μιας ζημίας, ενός δοθέντος ποσού είναι, για παράδειγμα, 60% ή 90%. Όταν υπάρχει μια συνεχής σειρά πιθανών αποτελεσμάτων που είναι όμοια μεταξύ τους χρησιμοποιείται ο μέσος όρος.

Μεταξύ άλλων αναφέρει τον τρόπο των αποζημιώσεων, τις μεταβολές σε χρήση προβλέψεων και την εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης.

Μια οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- (α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και την λήξη της περιόδου,
- (β) τις πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υπαρχόντων προβλέψεων,
- (γ) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (δ) τα αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από το πέρασμα του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης. Συγκριτική πληροφόρηση δεν απαιτείται.

Η οντότητα θα πρέπει επίσης να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία πρόβλεψης:

- (α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών ωφελειών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών,
- (β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχει επαρκή πληροφόρηση, μια οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα
- (γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε απαίτησης που έχει αναγνωριστεί για αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.

#### 4.1.20 IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Ο στόχος του IPSAS 20 είναι να εξασφαλίσει την γνωστοποίηση της ύπαρξης σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων μερών όπου υπάρχει έλεγχος και την γνωστοποίηση σε συγκεκριμένες περιπτώσεις πληροφοριών σχετικών με συναλλαγές ανάμεσα στην οντότητα και τα συνδεδεμένα μέρη. Οι πληροφορίες αυτές απαιτούνται για σκοπούς λογοδοσίας και για την καλύτερη κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης και απόδοσης της οντότητας. Τα βασικότερα ζητήματα στην γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με συνδεδεμένα μέρη, είναι η αναγνώριση του μέρους εκείνου που ασκεί τον έλεγχο ή επηρεάζει σημαντικά την οντότητα και ο καθορισμός των πληροφοριών που θα πρέπει να γνωστοποιούνται αναφορικά με συναλλαγές με τα μέρη αυτά. Το IPSAS 20 βασίζεται στο Δ.Λ.Π 24 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών»

Όπου υπάρχει έλεγχος, οι σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων μερών θα πρέπει να γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το εάν υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ των μερών. Αναφορικά με συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, διαφορετικές από τις συναλλαγές που θα συνέβαιναν σε μια κανονική σχέση προμηθευτή ή πελάτη σε όρους και συνθήκες ούτε λιγότερο, ούτε περισσότερο ευνοϊκές από εκείνες που είναι λογικό να αναμένεται ότι η οντότητα θα είχε υιοθετήσει εάν η συναλλαγή γινόταν κάτω από καθαρά εμπορικούς όρους στις ίδιες συνθήκες, η οντότητα που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- (α) την φύση της σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων μερών,
- (β) τους τύπους των συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί, και
- (γ) τα στοιχεία των συναλλαγών που είναι απαραίτητα για να πιστοποιήσουν την σημασία αυτών των συναλλαγών για τις λειτουργίες της οντότητας και επαρκούν για να κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων και για σκοπούς υπευθυνότητας.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει μεταξύ συνδεδεμένων μερών:

- (α) παροχή ή λήψη υπηρεσιών,

- (β) αγορές ή μεταβιβάσεις/πωλήσεις προϊόντων (ετοίμων ή ημικατεργασμένων),
- (γ) αγορές ή μεταβιβάσεις/πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων,
- (δ) συμφωνίες πρακτόρευσης,
- (ε) συμβάσεις μισθώσεων,
- (στ) μεταβιβάσεις έρευνας και ανάπτυξης,
- (ζ) συμφωνίες αδειών και διπλωμάτων,
- (η) χρηματοδότηση (συμπεριλαμβανομένων δανείων, συμμετοχών, επιχορηγήσεων και άλλης χρηματοοικονομικής υποστήριξης),
- (θ) εγγυήσεις και υποθηκεύσεις.

Στοιχεία παρόμοιας φύσης μπορεί να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την παροχή σχετικών και αξιόπιστων πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων και για σκοπούς υπευθυνότητας. Μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα σε σχέση με την αμοιβή των βασικών στελεχών της διοίκησης της:

- (α) την συνολική αμοιβή των στελεχών της διοίκησης και τον αριθμό των ατόμων, που λαμβάνουν αμοιβή εντός αυτής της κατηγορίας, που να δείχνει ξεχωριστά τις κυριότερες κατηγορίες των βασικών στελεχών της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής των κατηγοριών αυτών.
- (β) το συνολικό ποσό όλων των άλλων αμοιβών και αποζημιώσεων που παρέχονται στα βασικά στελέχη της διοίκησης και τα στενά συγγενικά μέλη τους από την οντότητα κατά την διάρκεια της χρήσης, δείχνοντας ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που έχουν δοθεί:
  - (i) στα βασικά στελέχη της διοίκησης, και
  - (ii) σε στενά συγγενικά μέλη των βασικών στελεχών της διοίκησης.



#### **4.1.21 IPSAS 21: Η Απομείωση των Περιουσιακών Στοιχείων Μη-δημιουργίας Ταμειακών Ροών**

Ο στόχος του IPSAS 21 είναι να ορίσει τις διαδικασίες που θα εφαρμόζει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο μη-δημιουργίας ταμειακών ροών έχει υποστεί απομείωση της αξίας του και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Το Πρότυπο επίσης διευκρινίζει πότε μια οντότητα θα πρέπει να αναστρέφει μια ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις. Το IPSAS 21 βασίζεται γενικώς στο Δ.Λ.Π 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», ωστόσο το IPSAS 21 ασχολείται μόνο με τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές.

Το IPSAS 21 εφαρμόζεται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία μη-δημιουργίας ταμειακών ροών, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- αποθέματα (βλ. IPSAS 12 «Αποθέματα»)
- περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικές συμβάσεις (βλ. IPSAS 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»)
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο των IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση», IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση» και IPSAS 30 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις»
- επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»)
- ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία μη-δημιουργίας ταμειακών ροών που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλ. IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»)
- άλλα περιουσιακά στοιχεία που ο λογιστικός χειρισμός της απομείωσης της αξίας τους ρυθμίζεται από άλλα IPSAS (για παράδειγμα όσα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία εντάσσονται στο IPSAS 27 «Γεωργία»)

Οι οντότητες του Δημοσίου που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών πρέπει να εφαρμόζουν το IPSAS 26 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών» για τους σκοπούς της απομείωσης της αξίας.

Το IPSAS 21 εφαρμόζεται σε όλο το Δημόσιο Τομέα εκτός των Επιχειρήσεων της Κυβερνήσεως. Επίσης, το IPSAS 21 δεν εφαρμόζεται στα αποθέματα και περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων καθώς και σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο IPSAS 15.

#### **4.1.22 IPSAS 22: Γνωστοποίηση Πληροφοριών για τον Τομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης**

Στόχος του IPSAS 22 είναι να ορίσει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχουν οι κυβερνήσεις οι οποίες αποφασίζουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους. Η γνωστοποίηση κατάλληλων πληροφοριών σχετικά με την γενική κυβέρνηση μπορεί να βελτιώσει την διαφάνεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και να παρέχει καλύτερη κατανόηση των σχέσεων μεταξύ εμπορικών και μη δραστηριοτήτων της Κυβέρνησης και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων των χρηματοοικονομικών αναφορών. Το IPSAS 22 έχει εφαρμογή μόνο στο Δημόσιο Τομέα, και επομένως δεν έχει βασιστεί σε κάποιο αντίστοιχο Δ.Π.Χ.Π

Οι λογιστικές καταστάσεις ενοποιούν μόνο ελεγχόμενες οντότητες. Η μεθοδολογία που εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές στατιστικές αναφορές δεν είναι η ίδια. Επομένως, οι ενοποιημένες οντότητες για σκοπούς λογιστικής διαφοροποιούνται από τις οντότητες για σκοπούς στατιστικής. Η Γενική Κυβέρνηση σύμφωνα με το Σύστημα Εθνικών Λογαριασμών (όπως ισχύει βάση των εκάστοτε νέων εκδόσεων) περιλαμβάνει όλα τα Εθνικά, Περιφερειακά και Τοπικά Κυβερνητικά επίπεδα, την κοινωνική ασφάλιση σε όλα τα διοικητικά επίπεδα, καθώς και μη-κερδοσκοπικές οντότητες οι οποίες πραγματοποιούν μη-εμπορικές δραστηριότητες που ελέγχονται από Δημόσιες Οντότητες στην Χώρα που είναι εγκατεστημένες. Συνήθως περιλαμβάνει Δημόσιες Οντότητες όπως Κυβερνητικούς Οργανισμούς, δικαστήρια, δημόσια εκπαιδευτικά ιδρύματα, δημόσιους φορείς παροχής ιατρικής περίθαλψης και άλλες οντότητες.

Οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται σχετικά με τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης πρέπει να συμπεριλάβουν τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία ανά κύρια κατηγορία, παρουσιάζοντας ξεχωριστά τις συμμετοχές σε άλλους τομείς,
- (β) τις υποχρεώσεις ανά κύρια κατηγορία,
- (γ) την καθαρή θέση,
- (δ) τις συνολικές αυξήσεις και μειώσεις αναπροσαρμογής και άλλα στοιχεία εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση,
- (ε) τα έσοδα ανά κύρια κατηγορία,
- (στ) τα έξοδα ανά κύρια κατηγορία,
- (ζ) το πλεόνασμα/ έλλειμμα,
- (η) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες ανά κύρια κατηγορία,
- (θ) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες, και
- (ι) τις ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι οντότητες που συντάσσουν γνωστοποιήσεις για τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης, θα πρέπει να γνωστοποιούν τις σημαντικές ελεγχόμενες οντότητες που περιλαμβάνονται στον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης και οποιαδήποτε μεταβολή στις οντότητες αυτές την προηγούμενη περίοδο, μαζί με τους λόγους για τους οποίους κάποια από τις οντότητες αυτές δεν περιλαμβάνεται πλέον στον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης. Οι γνωστοποιήσεις του τομέα της Γενικής Κυβέρνησης πρέπει να προσαρμόζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Κυβέρνησης, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το ποσό της προσαρμογής για κάθε αντίστοιχο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

#### **4.1.23 IPSAS 23: Τα Έσοδα από Μη-Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταβιβάσεις)**

Το IPSAS 23 προδιαγράφει τις απαιτήσεις για την λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων που προκύπτουν από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές, εκτός από τις μη-ανταλλακτικές συναλλαγές που οδηγούν σε συνένωση οντοτήτων. Το Πρότυπο ασχολείται με ζητήματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση εσόδων από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των εισφορών από τους ιδιοκτήτες. Το IPSAS 23 έχει αναπτυχθεί ειδικά για τον Δημόσιο Τομέα, και επομένως δεν υπάρχει κάποιο αντίστοιχο Δ.Π.Χ.Α.

Μια εισροή πόρων από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές, εκτός από υπηρεσίες σε είδος, που πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, όταν και μόνο όταν:

(α) είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που σχετίζεται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσει στην οντότητα.

(β) η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Μια εισροή πόρων από μια μη-ανταλλακτική συναλλαγή είναι πιθανή όταν η εισροή είναι περισσότερο πιθανόν να συμβεί από ότι να μην συμβεί. Ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε μέσω μη-ανταλλακτικής συναλλαγής θα πρέπει αρχικά να αποτιμηθεί στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Μια εισροή πόρων από μη-ανταλλακτική συναλλαγή που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, εκτός από την περίπτωση που μια υποχρέωση αναγνωρίζεται επίσης για την ίδια εισροή. Όταν μια οντότητα τακτοποιεί μια παρούσα δέσμευση που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σχετιζόμενη με μια εισροή πόρων από μια μη-ανταλλακτική συναλλαγή που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να μειώνει την λογιστική αξία της αναγνωρισμένης υποχρέωσης, και να αναγνωρίσει ένα ποσό εσόδου ίσο με την μείωση αυτή. Τα έσοδα από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές θα επιμετρούνται στο ποσό της αύξησης στην καθαρή θέση της οντότητας.

Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από μια μη-ανταλλακτική συναλλαγή που πληροί τον ορισμό μιας υποχρέωσης, θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση όταν, και μόνο όταν:

(α) είναι πιθανό μια εκροή πόρων που ενσωματώνει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί προκειμένου να διακανονιστεί η δέσμευση.

(β) μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Μια παρούσα δέσμευση είναι ένα καθήκον δράσης ή λειτουργίας με έναν συγκεκριμένο τρόπο και μπορεί να οδηγήσει σε μια υποχρέωση σχετιζόμενη με οποιαδήποτε μη-ανταλλακτική συναλλαγή. Επίσης, παρούσες δεσμεύσεις μπορεί να επιβληθούν από ρυθμίσεις σε νόμους ή κανονισμούς ή συμβατικούς διακανονισμούς που καθορίζουν την βάση της μεταβίβασης. Μπορεί ακόμα να προκύψουν από το σύνθητες λειτουργικό περιβάλλον, όπως η αναγνώριση των προεισπράξεων.

Σε πολλές περιπτώσεις, επιβάλλονται φόροι και μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία σε οντότητες του Δημοσίου Τομέα, από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές που βασίζονται σε νόμους, κανονισμούς, ή άλλους συμβατικούς διακανονισμούς, που επιβάλλουν την χρησιμοποίησή τους για συγκεκριμένους σκοπούς. Παράδειγμα αποτελούν οι φόροι, η χρήση των οποίων περιορίζεται από νόμους ή κανονισμούς μόνο για συγκεκριμένους σκοπούς, ή οι μεταβιβάσεις που βασίζονται σε συμβατικούς διακανονισμούς που περιλαμβάνουν συγκεκριμένες συνθήκες. Οι συνθήκες σε ένα μεταβιβασμένο περιουσιακό στοιχείο δημιουργούν μια παρούσα δέσμευση κατά την αρχική αναγνώριση, η οποία θα αναγνωριστεί όταν πληρούνται τα κριτήρια για αναγνώριση ως υποχρέωση. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση θα πρέπει να είναι η καλύτερη εκτίμηση του ποσού που απαιτείται για την τακτοποίηση της παρούσας δέσμευσης κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Μια οντότητα θα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά φόρους, όταν το φορολογητέο γεγονός συμβεί και τα κριτήρια αναγνώρισης ως περιουσιακού στοιχείου πληρούνται. Το φορολογικό έσοδο πρέπει να καθορίζεται στο ακαθάριστο ποσό. Δεν θα πρέπει να μειώνεται για έξοδα που πληρώνονται μέσα από το φορολογικό σύστημα. Επίσης, τα έσοδα δεν θα πρέπει να αυξάνονται λόγω των φοροαπαλλαγών. Στις περισσότερες δικαιοδοσίες, οι Κυβερνήσεις χρησιμοποιούν το φορολογικό σύστημα για να ενθαρρύνουν συγκεκριμένη χρηματοοικονομική συμπεριφορά και να αποθαρρύνουν άλλη συμπεριφορά. Η βασική διαφορά ανάμεσα σε έξοδα που πληρώνονται μέσω του φορολογικού συστήματος και των φοροαπαλλαγών είναι ότι για τα πρώτα, το ποσό είναι διαθέσιμο στους αποδέκτες ανεξάρτητα από το αν

πληρώνουν φόρους ή χρησιμοποιούν έναν συγκεκριμένο μηχανισμό για να πληρώσουν τους φόρους τους.

Μια οντότητα θα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά μεταβιβάσεις, όταν οι μεταβιβαζόμενοι πόροι πληρούν τα κριτήρια ορισμού και αναγνώρισης ως περιουσιακού στοιχείου. Τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Οι μεταβιβάσεις περιλαμβάνουν επιδοτήσεις, διαγραφή χρέους, πρόστιμα, κληροδοτήματα, δωρεές και αγαθά και υπηρεσίες σε είδος.

#### **4.1.24 IPSAS 24: Η Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις**

Το IPSAS 24 απαιτεί να συμπεριλαμβάνεται μια σύγκριση μεταξύ των προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών στις οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα από τις οποίες απαιτείται, ή επιλέγουν οι ίδιες, να δημοσιοποιούν τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς τους, και για τους οποίους είναι υπεύθυνες. Το Πρότυπο απαιτεί επίσης να γνωστοποιούνται και οι λόγοι για τις ουσιώδεις διαφορές ανάμεσα στον προϋπολογισμό και τα απολογιστικά ποσά. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του Προτύπου αυτού, διασφαλίζει ότι οι οντότητες του Δημοσίου Τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας και προάγουν την διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων με το να επιδεικνύουν την συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό για τον οποίο καθίστανται υπεύθυνες και όταν ο προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται στην ίδια βάση, για την απόδοση τους κατά την επίτευξη των προϋπολογιστικών αποτελεσμάτων. Το IPSAS 24 αφορά αποκλειστικά τον Δημόσιο Τομέα και επομένως δεν υπάρχει αντίστοιχο Δ.Π.Χ.Α

Μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα πρέπει να παρουσιάζει μια σύγκριση των προϋπολογιστικών ποσών για τα οποία είναι Δημόσια υπεύθυνη, και των απολογιστικών ποσών, είτε ως μια ξεχωριστή επιπλέον οικονομική κατάσταση (η

οποία θα αναφέρεται ως κατάσταση σύγκρισης προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών) είτε ως μια επιπλέον στήλη στις οικονομικές καταστάσεις. Η σύγκριση μεταξύ προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών πρέπει να παρουσιάζει ξεχωριστά για κάθε επίπεδο νομοθετικής εποπτείας τα ακόλουθα:

- τα αρχικά και τα οριστικά ποσά του προϋπολογισμού
- τα απολογιστικά ποσά με τρόπο ώστε να είναι συγκρίσιμα
- μέσω γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις, επεξηγήσεις για τις ουσιώδεις διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ του προϋπολογισμού για τον οποίο η οντότητα είναι υπεύθυνη, και των απολογιστικών ποσών, εκτός εάν η εξήγηση αυτή συμπεριλαμβάνεται σε άλλα Δημόσια έγγραφα διαθέσιμα μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, και γίνεται σχετική παραπομπή στις σημειώσεις.

Μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα πρέπει να παρουσιάζει μια σύγκριση των προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών σε μια επιπλέον στήλη του προϋπολογισμού στις κύριες οικονομικές καταστάσεις μόνο στην περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός έχουν συνταχθεί σε συγκριτική βάση. Για παράδειγμα, εάν ο προϋπολογισμός έχει συνταχθεί σύμφωνα με την λογιστική της ταμειακής βάσης, ενώ οι οικονομικές καταστάσεις με την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, τότε δεν χρειάζεται να γίνει σύγκριση σε μια επιπλέον στήλη. Σε αντίθετη περίπτωση, όταν υπάρχει συγκρίσιμη βάση οι στήλες μπορούν να προστεθούν στις υπάρχουσες κύριες οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζονται σύμφωνα με τα IPSAS. Ακόμα, οι επιπλέον αυτές στήλες, θα αναγνωρίζουν αρχικά και τελικά προϋπολογιστικά ποσά και σε περίπτωση που το επιλέγει η οντότητα, τις διαφορές μεταξύ προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών.

Όταν ο προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί σε συγκρίσιμη βάση, το IPSAS παρέχει την δυνατότητα χρησιμοποίησης μιας ξεχωριστής κατάστασης σύγκρισης προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι χρήστες δεν θα εκλάβουν λανθασμένα τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που έχουν συνταχθεί σε διαφορετικές βάσεις, οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να ξεκαθαρίσουν ότι η προϋπολογιστική βάση διαφέρει από την απολογιστική, και ότι η κατάσταση σύγκρισης προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών συντάσσεται στην βάση του προϋπολογισμού.

Μια οντότητα πρέπει να παρουσιάζει επεξηγήσεις σχετικά με το εάν οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού, είναι συνέπεια των ανακατανομών μέσα στον προϋπολογισμό, ή προέρχονται από άλλους παράγοντες. Αυτό μπορεί να γνωστοποιείται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή σε έκθεση που εκδίδεται πριν, ταυτόχρονα ή μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται να υπάρχουν σχετικές παραπομπές στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε οντότητα πρέπει να εξηγεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, τη βάση σύνταξης του προϋπολογισμού και τη βάση ομαδοποίησης των κονδυλίων του εγκεκριμένου προϋπολογισμού. Πρέπει επίσης να γνωστοποιεί την περίοδο του εγκεκριμένου προϋπολογισμού και τις οντότητες που περιλαμβάνονται σε αυτόν.

#### **4.1.25 IPSAS 25: Παροχές Εργαζομένων**

Το IPSAS 25 έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 39. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2018. Ως αποτέλεσμα, το IPSAS 25 δεν εφαρμόζεται πλέον και έχει αφαιρεθεί.

#### **4.1.26 IPSAS 26: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών**

Το IPSAS 26 προδιαγράφει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργίας ταμειακών ροών είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι αναγνωρίζονται οι ζημίες απομείωσης. Το



πρότυπο επίσης ορίζει πότε μια οντότητα πρέπει να αναστρέφει μια ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Το IPSAS 26 είναι βασισμένο στο Δ.Λ.Π 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

Μια οντότητα που συντάσσει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών, εκτός από:

(α) αποθέματα

(β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβόλαια κατασκευής έργου

(γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

(δ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρούνται στην εύλογη αξία

(ε) ενσώματα πάγια δημιουργίας ταμειακών ροών που επιμετρούνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά

(στ) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία

(ζ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους

(η) άυλα πάγια δημιουργίας ταμειακών ροών που επιμετρούνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά

(θ) υπεραξία

(ι) βιολογικά προϊόντα που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα και που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μείον κόστη σημείου πώλησης

(ια) το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του Ασφαλιστικού Φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής συναφών Διεθνών ή Εθνικών Λογιστικών Προτύπων που ασχολούνται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια

(ιβ) μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με συναφή Διεθνή ή Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα που ασχολούνται με μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που διαπράττονται για πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

(γ) άλλα περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών για τα οποία λογιστικές απαιτήσεις απομείωσης συμπεριλαμβάνονται σε άλλο Πρότυπο.

Υπάρχουν δύο πηγές πληροφόρησης οι οποίες αναλύονται εξονυχιστικά στο IPSAS 26, δηλ. οι εσωτερικές και οι εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

#### **4.1.27 IPSAS 27: Γεωργία**

Το IPSAS 27 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στην γεωργική δραστηριότητα. Το Πρότυπο αυτό βασίζεται στο Δ.Λ.Π 41 «Γεωργία».

Μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα που εφαρμόζει την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζει το IPSAS 27 για να λογιστικοποιήσει τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής, όταν σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα. Μετά την συγκομιδή το IPSAS 12 «Αποθέματα» ή άλλο σχετικό Πρότυπο εφαρμόζεται. Κατά συνέπεια το IPSAS 27 δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή, για παράδειγμα, την μεταποίηση των φύλλων τσαγιού σε τσάι από έναν καλλιεργητή που καλλιέργησε τα δενδρύλλια του τσαγιού.

Επιπλέον, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα» και IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»)
- (β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (IPSAS 31 «Άυλα πάγια»)
- (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται για την παροχή υπηρεσιών.

#### 4.1.28 IPSAS 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

Το IPSAS 28 καθορίζει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων. Τα χρηματοοικονομικά μέσα κατηγοριοποιούνται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι. Επιπλέον, το Πρότυπο εφαρμόζεται στην κατηγοριοποίηση σχετικών τόκων, μερισμάτων καθώς και ζημιών και κερδών που σχετίζονται με το χρηματοοικονομικό μέσο, και περιγράφει τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις θα πρέπει να συμψηφίζονται. Το IPSAS 28 είναι βασισμένο στο ΔΛΠ 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και γνωστοποίηση».

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

- τις συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες (IPSAS 6 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»), συγγενείς οντότητες (IPSAS 7 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες») ή κοινοπραξίες (IPSAS 8 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες»), οι οποίες αποτιμώνται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας στο κόστος ή σύμφωνα με την μέθοδο των ιδίων κεφαλαίων
- δικαιώματα και υποχρεώσεις σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους (IPSAS 39 «Παροχές σε εργαζομένους»)
- υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστικές συμβάσεις –πλην εξαιρέσεων
- συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή χρημάτων

Αναλυτικά, αναγράφεται η παρουσίαση υποχρεώσεων, ιδίων κεφαλαίων, τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αλλά και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση θα πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να παρουσιάζεται στην κατάσταση οικονομικής απόδοσης, όταν και μόνο όταν η οντότητα:

(α) έχει νόμιμο δικαίωμα να τα συμψηφίσει

(β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

#### **4.1.29 IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση & Αποτίμηση**

Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών αναγνώρισης και αποτίμησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Απαιτήσεις για την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση». Απαιτήσεις για την αποκάλυψη πληροφοριών αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται στο IPSAS 30 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Το IPSAS 29 εφαρμόζεται σε ένα παράγωγο το οποίο ενσωματώνεται σε ασφαλιστική σύμβαση, εάν το παράγωγο δεν είναι το ίδιο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Το Πρότυπο εφαρμόζεται σχεδόν σε όλο των ειδών ασφαλιστήρια π.χ. αγορά ή πώληση ενός αγαθού, μετρητά σε άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία κ.α.

#### **4.1.30 IPSAS 30 : Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση**

Το IPSAS 30 έχει ως σκοπό οι οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

- α) την σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την οικονομική απόδοση της οντότητας
- β) την φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Οι αρχές του Προτύπου αυτού συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση, αποτίμηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και

χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων των IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση» και 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση». Το IPSAS 30 βασίζεται στο ΔΠΧΑ 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη, χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα της οντότητας περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση». Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του IPSAS 29 (όπως είναι ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

Στο IPSAS 30 αναφέρονται αναλυτικά όλες οι γνωστοποιήσεις ταξινομημένες σε είδη.

#### **4.1.31 IPSAS 31 : Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**

Σκοπός του IPSAS 31 είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος κάποιο άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο απαιτεί μια οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, ικανοποιούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το IPSAS 31 βασίζεται στο Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία».

Το IPSAS 31 μεταξύ άλλων, εφαρμόζεται, στις δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να οδηγήσουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (π.χ. ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που

ενσωματώνεται σε αυτό. Εξαιτίας της αυξημένης σημασίας του IPSAS 31 στην έρευνα και ανάπτυξη, πρέπει να θεωρείται ως ιδιαίτερης σημασίας για Δημόσια ερευνητικά κέντρα και για πανεπιστημιακά ιδρύματα. Το IPSAS 31 εφαρμόζεται για όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από:

- i. άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση»
- ii. την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση
- iii. δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων
- iv. άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε μια συνένωση οντοτήτων,
- v. υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση οντοτήτων
- vi. αρμοδιότητες και δικαιώματα που προκύπτουν από την νομοθεσία, από το Σύνταγμα ή από άλλα παρόμοια μέσα (π.χ. το δικαίωμα στην επιβολή φορολογίας)
- vii. αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις
- viii. αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα πάγια που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα ενός φορέα ασφάλισης για συμβάσεις ασφάλισης εντός πεδίου εφαρμογής του προτύπου
- ix. μη-κυκλοφορούντα άυλα πάγια κατηγοριοποιημένα ως διακρατούμενα για πώληση
- x. άυλα στοιχεία κληρονομιάς

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται όταν μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί, να πωληθεί, να μεταβιβαστεί, να ενοικιαστεί και όταν προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται αρχικά στο κόστος. Μετά την αρχική επιμέτρηση η οντότητα θα πρέπει να επιλέξει την λογιστική πολιτική που θα κάνει χρήση δηλ., την μέθοδο του κόστους ή την μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Μεταξύ άλλων, δίνει πληροφορίες για την αναπόσβεστη αξία, το ποσό της απόσβεσης και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

#### **4.1.32 IPSAS 32 : Συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών : Παραχωρούσα αρχή**

Σκοπός του IPSAS 32 είναι να προδιαγράψει την λογιστική αντιμετώπιση των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από την πλευρά της παραχωρούσας αρχής η οποία είναι μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα. Το Πρότυπο αυτό είναι βασισμένο στην Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 12 «*Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*» και την Διερμηνεία ΜΕΔ 29 «*Γνωστοποίηση – Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*»..

Αναλύονται βασικοί όροι καθώς και ο τρόπος αναγνώρισης και επιμέτρησης.

#### **4.1.33 IPSAS 33 : Πρώτη εφαρμογή Δεδουλευμένης Βάσης IPSAS**

Στόχος του Προτύπου αυτού είναι η παροχή καθοδήγησης στην οντότητα που για πρώτη φορά καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μετά την υιοθέτηση των IPSAS δεδουλευμένης βάσης, προκειμένου να εμφανίσει πληροφόρηση υψηλής ποιότητας η οποία αφορά:

1. την παροχή διαφανούς πληροφόρησης σχετικά με την μετάβαση της οντότητας στα IPSAS της δεδουλευμένης βάσης
2. τη διασφάλιση ενός κατάλληλου σημείου εκκίνησης για τη λογιστική σε συμφωνία με τα IPSAS της δεδουλευμένης βάσης, ανεξάρτητα από τη

λογιστική βάση που χρησιμοποιούσε η οντότητα πριν την ημερομηνία υιοθέτησης

3. τα πλεονεκτήματα που αναμένονται να ξεπεράσουν τα κόστη.

Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το IPSAS 33 όταν καταρτίζει και εμφανίζει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις κατά την υιοθέτηση και κατά την μετάβαση προς τα IPSAS της δεδουλευμένης βάσης.

Στο συγκεκριμένο Πρότυπο αναφέρονται και οι εξαιρέσεις οι οποίες επηρεάζουν ή όχι την πιστή απεικόνιση και συμμόρφωση με τα IPSAS σε δεδουλευμένη βάση κατά την μεταβατική περίοδο. Ιδιαίτερη έμφαση δίνετε στην παρουσίαση- γνωστοποιήσεις αυτών.

#### **4.1.34 IPSAS 34 : Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις**

Το IPSAS 34 προδιαγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες, και συγγενείς οντότητες, όταν μια οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, το IPSAS 34 «*Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*» μαζί με το IPSAS 35 «*Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*» αντικαθιστούν το IPSAS 6 «*Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*».

Μια οντότητα που καταρτίζει αλλά και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις στη δεδουλευμένη βάση θα πρέπει να εφαρμόζει το συγκεκριμένο Πρότυπο στη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες, και συγγενείς οντότητες, όταν η ίδια επιλέγει, ή επιβάλλεται από το νόμο, να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Παρουσιάζεται ο τρόπος που θα πρέπει να ακολουθείται ώστε να καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις αλλά και οι γνωστοποιήσεις αυτών.



#### **4.1.35 IPSAS 35 : Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**

Το IPSAS 35 ορίζει τις αρχές για την παρουσίαση και κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οντότητα ελέγχει μια ή περισσότερες άλλες οντότητες. Το συγκεκριμένο Πρότυπο μαζί με το IPSAS 34 «*Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*» αντικαθιστούν το IPSAS 6 «*Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*».

Μια οντότητα η οποία καταρτίζει αλλά και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις στη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας

#### **4.1.36 IPSAS 36 : Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες & Κοινοπραξία**

Σκοπός του Προτύπου είναι η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες και η παράθεση των απαιτήσεων για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες. Το IPSAS 36 «*Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες*» αντικαθιστά το IPSAS 7 «*Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες*».

Μια οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική του δεδουλευμένου, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες. Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες που είναι επενδυτικές με σημαντικό έλεγχο, ή κοινό έλεγχο, σε μια εκδότηρα όπου η επένδυση οδηγεί στη διακράτηση ενός ποσοτικοποιήσιμου δικαιώματος ιδιοκτησίας.

Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής από μια οντότητα αποδεικνύεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας
- συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή παρόμοιες διανομές
- σημαντικές συναλλαγές μεταξύ οντότητας και εκδότριας
- ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού
- παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

Επιπρόσθετα, αναφέρεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, ο τρόπος εφαρμογής του η διακοπή αυτού και οι διαδικασίες. Τέλος, επισημαίνεται η ζημία απομείωσης,

#### **4.1.37 IPSAS 37 : Σχήματα από Κοινού Έλεγχου**

Σκοπός του IPSAS 37 είναι η καθιέρωση αρχών για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση οντοτήτων που διατηρούν συμμετοχή σε σχήματα που ελέγχονται από κοινού. Το συγκεκριμένο Πρότυπο «*Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*» αντικαθιστά το IPSAS 8 «*Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*».

Μια οντότητα η οποία καταρτίζει και εμφανίζει οικονομικές καταστάσεις στη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στον προσδιορισμό του είδους του υπό κοινό έλεγχο σχήματος στο οποίο εμπλέκεται και για το λογιστικό χειρισμό των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του υπό κοινού ελέγχου σχήματος.

Παρουσιάζονται και οι τύποι υπό κοινού ελέγχου σχημάτων, οι οποίες διακρίνονται σε κοινές επιχειρήσεις, ατομικές επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

#### **4.1.38 IPSAS 38 : Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες**

Το IPSAS 38 απαιτεί από μια οντότητα τη γνωστοποίηση πληροφοριών που διευκολύνουν τους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν:

α) τη φύση και τους κινδύνους που σχετίζονται με τις συμμετοχές της σε ελεγχόμενες οντότητες, μη ενοποιημένες ελεγχόμενες οντότητες, υπό κοινό έλεγχο σχήματα και συγγενείς οντότητες, και μη ενοποιημένες δομημένες οντότητες

β) την επίδραση των συμμετοχών αυτών στην οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές.

Μια οντότητα που καταρτίζει και εμφανίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τις συμμετοχές της σε ελεγχόμενες οντότητες, μη ενοποιημένες ελεγχόμενες οντότητες, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς οντότητες, και μη ενοποιημένες δομημένες οντότητες. Το IPSAS 38 θα πρέπει να εφαρμόζεται από μια οντότητα που έχει συμμετοχή σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

- ελεγχόμενες οντότητες
- υπό κοινό έλεγχο σχήματα (κοινές επιχειρήσεις, κοινοπραξίες)
- συγγενείς οντότητες
- μη ενοποιημένες δομημένες οντότητες.

Στο Πρότυπο αυτό αποτυπώνονται όλα τα σημεία τα οποία είναι χρήσιμα για την γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες.

#### **4.1.39 IPSAS 39 : Παροχές σε Εργαζόμενους**

Το IPSAS 39 προδιαγράφει τις οδηγίες για την λογιστική αντιμετώπιση και τις γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί από μια οντότητα να αναγνωρίζει:

1. μια υποχρέωση όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσίες με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζομένους που θα καταβληθούν στο μέλλον
2. ένα έξοδο όταν η οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή την δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που πιθανώς προκύπτουν από τις υπηρεσίες που παρέχονται από τον εργαζόμενο με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζομένους.

Το IPSAS 39 βασίζεται στο ΔΛΠ 19 «*Παροχές σε εργαζομένους*».

Επιπλέον, το Πρότυπο χρησιμοποιείται μόνο από τους εργοδότες για την λογιστική καταχώρηση όλων των υπηρεσιών των εργαζομένων πλην τις συναλλαγές οι οποίες βασίζονται στις μετοχές.

Ως παροχές από εργαζομένους είναι οι ακόλουθες :

- Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους π.χ. μισθοί, ημερομίσθια, ιατρική περίθαλψη, κατανομή κερδών κ.α.
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία π.χ. συντάξεις, ασφάλεια ζωής κ.α.
- Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους π.χ. άδεια μακράς διάρκειας, παροχές τερματισμού απασχόλησης κ.α.

#### **4.1.40 IPSAS 40 : Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα**

Ο σκοπός του IPSAS 40 περιλαμβάνει όλες τις συναλλαγές ή άλλα γεγονότα που πληρούν τον ορισμό μιας συνένωσης στο Δημόσιο Τομέα Παραδείγματα συνενώσεων στο Δημόσιο Τομέα περιλαμβάνουν :

- ✓ Κρατικοποιήσεις
- ✓ Αναδομήσεις υπουργείων της Κεντρικής Κυβέρνησης

- ✓ Αναδιοργάνωση οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, όπως για παράδειγμα μέσω της διευθέτησης εκ νέου των ορίων ή μέσω συνενώσεων
- ✓ Μεταφορά λειτουργιών από ένα επίπεδο Κυβέρνησης (ή από μια Κυβερνητική Οντότητα) σε ένα άλλο.

Τα ακόλουθα δεν αποτελούν συνενώσεις Δημοσίου Τομέα :

- Η αγορά ή απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων (μαζί με τυχόν σχετιζόμενες υποχρεώσεις) που δεν αποτελεί λειτουργία
- Η δημιουργία μιας υποχρέωσης ή ομάδας υποχρεώσεων που δεν αποτελούν λειτουργία

Από το σκοπό του IPSAS 40 εξαιρείται η λογιστική για το σχηματισμό μιας κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας. Επιπλέον, αναφέρεται η λογιστική για τις συγχωνεύσεις και για τις αποκτήσεις.

#### **4.1.41 IPSAS 41 : Χρηματοοικονομικά Μέσα**

Σκοπός του IPSAS 41 είναι να ορίσει τις αρχές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αλλά και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, οι οποίες θα παρουσιάζουν σχετική και χρήσιμη πληροφόρηση προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για τα ποσά, τον χρόνο και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οντότητας. Το IPSAS 41 βασίζεται στο ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά μέσα» και έχει αντικαταστήσει το IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση».

Ορίζονται οι κατηγορίες των χρηματοοικονομικών μέσων. Αυτήν η ταξινόμηση είναι πολύ σημαντική καθώς ο λογιστικός χειρισμός εξαρτάται από την κατηγορία στην οποία ανήκει.

Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως μεταγενέστερα επιμετρούμενα στο αποσβεσμένο κόστος, στην εύλογη αξία μέσω ιδίων κεφαλαίων (fair value through net assets/equity) ή στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:

- του επιχειρηματικού μοντέλου της οντότητας με σκοπό την διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- των χαρακτηριστικών συμβατικών ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος μόνο εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται σαν ένα επιχειρηματικό μοντέλο, του οποίου στόχος είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με στόχο την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών

β) Βάση των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι ταμειακές ροές είναι στην βάση της αποπληρωμής κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω ιδίων κεφαλαίων εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- βάση των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των ιδίων κεφαλαίων.

Μέσα σε αυτό υπάρχουν σχετικές πληροφορίες σχετικά με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (κατάταξη) καθώς και για τα ενσώματα πάγια, την επιμέτρηση την διαγραφή κ.α.

#### **4.1.42 IPSAS 42 : Κοινωνικές Παροχές**

Το IPSAS 42 «Κοινωνικές Παροχές» ορίζει τις κοινωνικές παροχές και προσδιορίζει τον χρόνο αναγνώρισης των εξόδων και υποχρεώσεων για κοινωνικές παροχές, καθώς και τον τρόπο επιμέτρησής τους. Πριν την ανάπτυξη του IPSAS 42 τα IPSAS δεν παρείχαν οδηγίες για τη λογιστική των κοινωνικών παροχών. Το IPSAS 19 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού», δεν κάλυπτε στο σκοπό του, τις προβλέψεις για κοινωνικές παροχές σε μη-ανταλλακτικές συναλλαγές. Το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες ξεκινούν μετά και την 01 Ιανουαρίου 2022. Προγενέστερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Μια οντότητα Δημοσίου που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις στη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση των κοινωνικών παροχών. Οι κοινωνικές παροχές που αναγνωρίζει το Πρότυπο αφορούν ταμειακές μεταφορές με σκοπό την κάλυψη των Κρατικών συντάξεων, επιδομάτων ανεργίας, υποστήριξη χαμηλών εισοδημάτων.

#### **4.1.43 IPSAS 43 : IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο Πλαίσιο της Λογιστικής της Ταμειακής Βάσης**

Το IPSAS ταμειακής βάσης προδιαγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, όταν χρησιμοποιείται η λογιστική της ταμειακής βάσης. Η πληροφόρηση σχετικά με τις ταμειακές εισπράξεις, τις ταμειακές πληρωμές και τα ταμειακά υπόλοιπα μιας οντότητας είναι απαραίτητη για σκοπούς λογιστικής υπευθυνότητας. Παρέχει, επίσης, χρήσιμα δεδομένα για την αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί επαρκή ταμειακά διαθέσιμα στο μέλλον και τις πιθανές πηγές και χρήσεις τους.

Για να ληφθούν και να αξιολογηθούν αποφάσεις σχετικές με την κατανομή των χρηματικών πόρων και τη διατήρηση των δραστηριοτήτων της οντότητας, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων απαιτούν να κατανοήσουν τον χρόνο και την βεβαιότητα των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις και τις προτάσεις αυτού του Προτύπου διασφαλίζει την κατανοησιμότητα και τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τις ταμειακές εισπράξεις, τις ταμειακές πληρωμές και τα ταμειακά υπόλοιπα.

Επιπρόσθετα, προάγει, την συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων περιόδων της οντότητας και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων άλλων οντοτήτων που έχουν υιοθετήσει την ταμειακή βάση. Το IPSAS ταμειακής βάσης αφορά αποκλειστικά τον Δημόσιο Τομέα και επομένως δεν υπάρχει κάποιο αντίστοιχο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Η Δομή του IPSAS Ταμειακής Βάσης αποτελείται από δύο μέρη. Το πρώτο μέρος είναι υποχρεωτικό και καθορίζει τις απαιτήσεις που είναι εφαρμόσιμες σε όλες τις οντότητες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού στην ταμειακή βάση. Οι απαιτήσεις στο μέρος αυτό του Προτύπου πρέπει να εφαρμόζονται από τις οντότητες που ισχυρίζονται ότι υιοθετούν το IPSAS Ταμειακής Βάσης. Το δεύτερο μέρος δεν είναι υποχρεωτικό και καθορίζει τις επιπλέον λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που μια οικονομική οντότητα του Δημοσίου Τομέα ενθαρρύνεται να υιοθετήσει προκειμένου να βελτιωθεί η λογιστική υπευθυνότητα και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.



<b>IPSAS</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	
IPSAS 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	Δ.Λ.Π 1
IPSAS 2	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	Δ.Λ.Π 7
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λαθών	Δ.ΛΠ. 8
IPSAS 4	Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	Δ.Λ.Π 21
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού	Δ.Λ.Π 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες & Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις	Δ.Λ.Π 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε συνδεδεμένες Επιχειρήσεις	Δ.Λ.Π 27
IPSAS 8	Δικαιώματα Κοινοπραξίας	Δ.Λ.Π 31
IPSAS 9	Έσοδα από ανταλλαγές συναλλαγών	Δ.Λ.Π 18
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	Δ.Λ.Π 29
IPSAS 11	Συμβάσεις κατασκευής έργων	Δ.Λ.Π 11
IPSAS 12	Αποθέματα	Δ.Λ.Π 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	Δ.Λ.Π 17
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	Δ.Λ.Π 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις	Δ.Λ.Π 32
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	Δ.Λ.Π 40
IPSAS 17	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις	Δ.ΛΠ.16
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	Δ.Λ.Π 14
IPSAS 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις	Δ.Λ.Π 37
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	Δ.Λ.Π 24
IPSAS 21	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές	Δ.Λ.Π 36
IPSAS 22	Γνωστοποίηση πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα	-
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και λογιστικές μεταφορές)	-
IPSAS 24	Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	-
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	-
IPSAS 26	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	Δ.Λ.Π 36
IPSAS 27	Γεωργία	Δ.Λ.Π 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση	Δ.Λ.Π 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση	Δ.Λ.Π 30
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	Δ.Π.Χ.Α 17
IPSAS 31	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	Δ.Λ.Π 30
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης	ΕΔΔΠΧΠ 12
IPSAS 33	Πρώτη εφαρμογή Δεδουλευμένης Βάσης IPSAS	-
IPSAS 34	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	-
IPSAS 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	-
IPSAS 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες & Κοινοπραξία	-
IPSAS 37	Σχήματα από Κοινού Έλεγχο	-
IPSAS 38	Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες	-
IPSAS 39	Παροχές σε Εργαζόμενους	Δ.Λ.Π 19
IPSAS 40	Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα	-
IPSAS 41	Χρηματοοικονομικά Μέσα	-
IPSAS 42	Κοινωνικές Παροχές	ΔΠΧΑ 9
IPSAS 43	IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο Πλαίσιο της Λογιστικής της Ταμειακής Βάσης	-

Πίνακας 5: Σύγκριση IPSAS & Δ.Λ.Π (Fragoso, et al., 2012)

## 4.2 ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕΛΕΤΕΣ ΒΑΣΙΣΜΕΝΕΣ ΣΤΑ IPSAS

Παρατηρείται ότι ελάχιστες είναι οι μελέτες βασισμένες σε κάποιο συγκεκριμένο IPSAS στον Δημόσιο Τομέα. Παρακάτω, υπάρχουν ορισμένες έρευνες οι οποίες αναφέρονται στα IPSAS.

Οι Sabrina & Julien (2013), μελετούν την συμμόρφωση στα IPSAS 1,6 & 22 στο Βέλγιο. Συμπεραίνουν ότι αυτά τα τρία Πρότυπα είναι ιδιαίτερα κατάλληλα για τον Δημόσιο Τομέα καθώς αυξάνεται η ομοιομορφία αλλά και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Μια άλλη μελέτη γίνεται από την Sour (2012), έχοντας ως στόχο την αξιολόγηση του επιπέδου της εναρμόνισης με βάση τα IPSAS 1, 2 & 17. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η έλλειψη της εναρμόνισης στις Κρατικές λογιστικές πληροφορίες στο Μεξικό αποτελεί ένα παράθυρο ευκαιρίας για την αύξηση της διαφάνειας και λογοδοσίας με την υιοθέτηση των IPSAS.

Ο Chima Chukwuka (2021), εξετάζει το IPSAS 1 ως πραγματική στρατηγική χρήσης της διακυβέρνησης και οικονομικής ανάπτυξης στην μετά COVID-19 οικονομία στην Νιγηρία. Καταλήγει στο ότι είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστεί πλήρως το IPSAS 1 καθώς η πανδημία του COVID-19 συνέβαλε αρνητικά σε πολλές πτυχές των στοιχείων που αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις Δημόσιων Φορέων.

Ο Mouartz (2014), εξετάζει τα οφέλη που θα προκύψουν από την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στην λογιστική των Κρατικών εσόδων. Αναφέρει ότι με την υιοθέτηση των IPSAS 9 και 23 ενισχύθηκε η διαφάνεια των Κρατικών εσόδων μειώνοντας την κατάχρηση του Δημοσίου Χρήματος.

Ακόμα, οι Andreea - Stefan, C, et al. (2015), μετά από εμπειρική μελέτη καταλήγουν ότι δεν υπάρχουν πολλές ομοιότητες μεταξύ του IPSAS 6 και του ΔΠΧΑ 10. Από την άλλη το IPSAS 7 έχει περισσότερα κοινά στοιχεία με το ΔΛΠ 28 όπως και το IPSAS 8 με το ΔΛΠ 11.

Οι Matei, et. al. (2017), μετά από σχετική έρευνα 10 οικονομικών καταστάσεων στην Ρουμανία επισημαίνουν ότι τα ενσώματα πάγια εμφανίζονται στον ισολογισμό ως

κόστος κάτω από την αξία της απόσβεσης και η εναλλακτική αντιμετώπιση που επιτρέπει την παρουσίαση των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία τους.

### 4.3 ΧΩΡΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΕΙ ΤΑ IPSAS

Η υιοθέτηση των IPSAS συνέβαλλε στην αύξηση της διαφάνειας του Δημοσίου Χρήματος και της αύξηση της λογοδοσίας από την πλευρά των Κυβερνήσεων. Αξίζει να σημειωθεί ότι παρά τις ενστάσεις για άμεση υιοθέτηση και εφαρμογή των IPSAS από την I.F.A.C ελάχιστος αριθμός Κυβερνήσεων έχουν υιοθετήσει πραγματικά τα συγκεκριμένα Πρότυπα. Όσον αφορά τα IPSAS τα οποία αφορούν την ταμειακή βάση καμία Χώρα δεν έχει προβεί στην υιοθέτηση αυτών. Αντίθετα, η πλειοψηφία των Κυβερνήσεων έχουν περάσει στην λογιστική των δεδουλευμένων τα τελευταία χρόνια.

Στο συγκεκριμένο πίνακα αποτυπώνεται η βάση χρηματοοικονομικής αναφοράς, το πλαίσιο αλλά και οι σχετικές προβλέψεις για το 2025 για τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Χώρες	Βάση Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 2020	Πλαίσιο Αναφοράς 2020	Πρόβλεψη Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 2025	Πρόβλεψη Πλαισίου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 2025
Αυστρία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Βέλγιο	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Βουλγαρία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	IPSAS μη τροποποιημένα
Γαλλία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Γερμανία	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα
Δανία	Δεδουλευμένη	Ταμειακή	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Ελλάδα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Εσθονία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Ιρλανδία	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Ισπανία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS

Ιταλία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Κάτω Χώρες	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα
Κροατία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Κύπρος	Ταμειακή	IPSAS μη τροποποιημένα	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Λετονία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Λιθουανία	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Λουξεμβούργο	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Μάλτα	Ταμειακή	Εθνικά Πρότυπα	Ταμειακή	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Ουγγαρία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Πολωνία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Πορτογαλία	Μερική Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο	Δεδουλευμένη	Τροποποιημένα IPSAS με βάση το τοπικό πλαίσιο
Ρουμανία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Σλοβακία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Σλοβενία	Μερική Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα
Σουηδία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Τσεχία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα σε σχέση με τα IPSAS
Φιλανδία	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα	Δεδουλευμένη	Εθνικά Πρότυπα

Πίνακας 6 : Χρηματοοικονομική Αναφορά Κρατών-Μελών της ΕΕ και προβλέψεις για το 2025 ( [www.ifac.org](http://www.ifac.org) )

Από τον παραπάνω πίνακα συμπεραίνουμε ότι το 2020 σχεδόν το 40,75% των Κρατών-Μελών της Ε.Ε συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με τις προβλέψεις το 2025 αναμένεται μια αύξηση 70,37%-72,73% να συντάσσουν τις καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση. Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι όσον αφορά το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς πάνω από το 50,00% των Χωρών χρησιμοποιεί τα Εθνικά Πρότυπα με μοναδική εξαίρεση της Κύπρου η οποία χρησιμοποιεί τα IPSAS μη τροποποιημένα. Αναμένεται έως το 2025 11 Χώρες να χρησιμοποιούν τα Εθνικά Πρότυπα για το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σε σχέση με το 2020 στο οποίο έκαναν χρήση 16 Χώρες της Ε.Ε.

Παρατηρείται ότι αναμένονται ραγδαίες αλλαγές κατά την υιοθέτηση και εφαρμογή των IPSAS από τα Κράτη-Μέλη της Ε.Ε.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> : ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ Π.Δ

### 5.1 Σύγκριση των Π.Δ 146/2003 & 54/2018

Το ισχύον Π.Δ 146/2003 έχει ως στόχο την καθιέρωση του Διπλογραφικού Συστήματος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας την πρώτη δεκαετία του εικοστού πρώτου αιώνα στην Ελλάδα. Αντίθετα, το Π.Δ 54/2018 το οποίο πρόκειται να υιοθετηθεί από 01.01.2023 έχει ως στόχο την καθιέρωση του λογιστικού πλαισίου που διέπει όλες τις οντότητες της Γενικής Κυβερνήσεως.

Επιπλέον, το Π.Δ 146/2003 είναι βασισμένο στο Ε.Λ.Γ.Σ του Π.Δ 1123/1980 ενώ το Π.Δ 54/2018 βασίζεται πλέον στα IPSAS. Το Π.Δ 146/2003 αναλύεται σε τρία λογιστικά σχέδια. Πιο συγκεκριμένα σε αυτό της Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής και των Λογαριασμών Τάξεως. Αντίθετα, το Π.Δ 54/2018 δεν αναφέρει την Αναλυτική Λογιστική και τους Λογαριασμούς Τάξεως.

Αναλύοντας τις ομάδες του λογιστικού σχεδίου παρατηρείται ότι το Π.Δ 146/2003 περιλαμβάνει δέκα ομάδες εκ των οποίων η ομάδα 1-8 αφορά την Γενική Λογιστική, η ομάδα 9 αφορά την Αναλυτική Λογιστική ενώ η ομάδα 0 τους Λογαριασμούς Τάξεως.

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ-ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ
15	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
18	ΤΙΤΛΟΙ ΠΑΓΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ

19	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	59	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
21	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ
22	ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ	62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
23	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΙΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)	63	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ
24	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ (ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)	64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ
25	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ
26	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
28	ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
29	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	69	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
30	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΛΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ
31	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ	71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	73	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	74	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ
34	ΧΡΕΩΓΡΑΦΑ	75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ
35	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	78	ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ-ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	79	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΥΓΕΙΑΣ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ
39	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	82	ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	83	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΥΝΟΥΣ
43	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	84	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	85	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
48	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ, ΚΕΝΤΡΑ ΥΓΕΙΑΣ ΑΛΛΑ ΚΕΝΤΡΑ Η ΚΛΑΔΟΥΣ	88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ
49	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ-ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΕΝΤΡΩΝ ΥΓΕΙΑΣ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ Η ΚΛΑΔΩΝ	89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Πίνακας 7 : Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Λογιστικής Π.Δ 146/2003

Πιο συγκεκριμένα η ομάδα 1 περιλαμβάνει το «πάγιο ενεργητικό», η ομάδα 2 τα «αποθέματα», η ομάδα 3 τις «απαιτήσεις και τα διαθέσιμα», η ομάδα 4 την «καθαρή θέση-προβλέψεις», η ομάδα 5 τις «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις», η ομάδα 6 τα

«οργανικά έξοδα κατ'είδος», η ομάδα 7 τις «πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων» και τέλος η ομάδα 8 τους «λογαριασμούς αποτελεσμάτων».

Από την άλλη πλευρά ο αριθμός των λογαριασμών των ομάδων του Π.Δ 54/2018 είναι οκτώ αλλά και πιο συγκεκριμένα η ομάδα 1 «έσοδα», η ομάδα 2 «δαπάνες», η ομάδα 3 «ενσώματα πάγια, άυλα πάγια, αποθέματα», η ομάδα 4 «χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», η ομάδα 5 τις «χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις», η ομάδα 6 τις «προβλέψεις», η ομάδα 7 τις «λοιπές οικονομικές ροές» και τέλος η ομάδα 8 του «λογαριασμούς της καθαρής θέσης».

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>
1	ΕΣΟΔΑ	5	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
1.1	ΦΟΡΟΙ	5.1	ΕΙΔΙΚΑ ΤΡΑΒΙΚΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (SDRs)
1.2	ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	5.2	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΝΟΜΙΣΜΑ & ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1.3	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	5.3	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ (ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ)
1.4	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	5.4	ΔΑΝΕΙΑ
1.5	ΛΟΙΠΑ ΤΡΕΧΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	5.6	ΔΕΣΜΕΥΜΕΝΟ ΓΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ & ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ
2	ΔΑΠΑΝΕΣ	5.7	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ
2.1	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	5.8	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
2.2	ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ	5.9	ΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ & ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
2.3	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	6	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
2.4	ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	6.1	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ
2.5	ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ	6.2	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΕΞΟΔΑ
2.6	ΤΟΚΟΙ	6.3	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2.7	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	7	ΛΟΙΠΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΡΟΕΣ
2.8	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	7.1	ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2.9	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟ ΚΑΤΑΝΟΜΗ	7.2	ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ
3	ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ- ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	7.3	ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
3.1	ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7.4	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ/ΕΞΑΦΑΝΙΣΗ
3.2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	7.5	ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ
3.3	ΤΙΜΑΛΦΗ	7.6	ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ
4	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7.7	ΜΗ ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΧΕΣΕΙΣ
4.1	ΕΙΔΙΚΑ ΤΡΑΒΙΚΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (SDRs)	7.8	ΛΟΙΠΕΣ ΡΟΕΣ
4.2	ΜΕΤΡΗΤΑ & ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	8	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
4.3	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ	8.1	ΚΕΦΑΛΑΙΟ
4.4	ΔΑΝΕΙΑ	8.2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ



4.5	ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ & ΜΕΡΙΔΙΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	8.3	ΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΕΛΛΕΙΜΜΑ/ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ
4.8	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	8.4	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ
4.9	ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ & ΛΟΠΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		

Πίνακας 8 : Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ 54/2018

Στους παρακάτω πίνακες διενεργείται συγκριτική ανάλυση των πιο σημαντικών ομάδων των δύο λογιστικών σχεδίων.

Η ομάδα 1 «Πάγιο Ενεργητικό» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 3 «Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια & Αποθέματα» του Π.Δ 54/2018. Ο Κωδικός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις» αντιστοιχεί στον κωδικό 3.1.5 «Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία», ο κωδικός 11 «Κτήρια – Εγκαταστάσεις κτηρίων – Τεχνικά Έργα» στην ομάδα 3.1.1 «Κτήρια», η ομάδα 12 «Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός», 13 «Μεταφορικά Μέσα» και 14 «Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός» αντιστοιχεί στην ομάδα 3.1.1 «Μηχανήματα Εξοπλισμός» και τέλος η ομάδα 6 «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις & Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» αντιστοιχεί στην ομάδα 3.1.4 «Προϊόντα Πνευματικής Ιδιοκτησίας». Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω:

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>	<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>
<b>10</b>	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	<b>3.1.5</b>	ΜΗ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΗ
		<b>3..1.5.01</b>	
<b>11</b>	ΚΤΗΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΗΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	<b>3.1.1</b>	ΚΤΗΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ
		<b>3.1.1.02</b>	ΛΟΙΠΑ ΚΤΗΡΙΑ
		<b>3.1.1.03</b>	
<b>12</b>	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	<b>3.1.2</b>	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
		<b>3.1.2.01</b>	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΕΡΓΑΛΕΙΑ
		<b>3.1.2.09</b>	ΛΟΙΠΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ & ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
<b>13</b>	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	<b>3.1.2</b>	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
		<b>3.1.2.02</b>	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
<b>14</b>	ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	<b>3.1.2</b>	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
		<b>3.1.2.03</b>	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΠΛΗΡ/ΚΗΣ & ΤΗΛΕΠ/ΝΙΩΝ
		<b>3.1.2.04</b>	ΕΠΙΠΛΑ
<b>16</b>	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	<b>3.1.4</b>	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ
		<b>3.1.4.03</b>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ Υ/Π & ΒΑΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ
		<b>3.1.4.09</b>	ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΠΝΕ/ΚΗΣ ΙΔΙΟ/ΣΙΑΣ

Πίνακας 9 : Ομάδα 1 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 3 Π.Δ 54/2018

Η ομάδα 2 «Αποθέματα» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 3 «Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια & Αποθέματα» και στην ομάδα 2 «Δαπάνες» του Π.Δ 54/2018. Συγκεκριμένα, ο κωδικός 24.01 «Αγορές Χρήσεως α', β' υλών Παροχής Υγειονομικών Υπηρεσιών», ο 25.01 «Αγορές Χρήσεως Αναλώσιμων Υλικών» και ο 26.01 «Αγορές χρήσεως ανταλλακτικών παγίων» αντιστοιχεί στον κωδικό 2.4.1 «Αγορές Αγαθών». Επιπλέον, ο κωδικός 24.00, 25.00 και 26.00 «Αποθέματα Απογραφής» αντιστοιχεί στον κωδικό 3.2.4 «Υλικά Εφόδια». Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω:

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>	<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>
<b>24.01</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ Α.Β ΥΛΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	<b>2.4.1</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ
		<b>2.4.1.01</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΥΛΙΚΟΥ & ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ
<b>25.01</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ	<b>2.4.1</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ
		<b>2.4.1.02</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ, ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ
		<b>2.4.1.03</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ
		<b>2.4.1.09</b>	ΛΟΙΠΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
<b>26.01</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	<b>2.4.1</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ
		<b>2.4.1.02</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ, ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ
		<b>2.4.1.09</b>	ΛΟΙΠΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
<b>24.00</b>	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	<b>3.2.4</b>	ΥΛΙΚΑ & ΕΦΟΔΙΑ
<b>24.00</b>		<b>3.2.4.01</b>	ΚΑΥΣΙΜΑ
<b>26.00</b>		<b>3.2.4.02</b>	ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΑ ΥΛΙΚΑ & ΓΥΓΙΟΝΟΜΙΚΑ ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ

Πίνακας 10: Ομάδα 2 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 3,2 Π.Δ 54/2018

Η ομάδα 3 «Απαιτήσεις & Διαθέσιμα» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 4 «Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία» του Π.Δ 54/2018. Ο κωδικός 30 «Απαιτήσεις από Πώληση Αγαθών & Υπηρεσιών» αντιστοιχεί με τον κωδικό 4.8.4 «Απαιτήσεις από Πώληση Αγαθών & Υπηρεσιών». Ο κωδικός 31 «Απαιτήσεις από Επιχορηγήσεις & Παρεπόμενες Ασχολίες» αντιστοιχεί στον κωδικό 4.8.2 «Απαιτήσεις από Κοινωνικές Εισφορές». Επίσης, ο κωδικός 33 «Χρεώστες Διάφοροι» αντιστοιχεί στον κωδικό 4.8.6 «Απαιτήσεις από Λοιπά Έσοδα». Επιπλέον, ο κωδικός 35 «Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών & Πιστώσεως» αντιστοιχεί στον κωδικό

4.9.2 «Λοιπές Προκαταβολές» και τέλος η ομάδα 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» αντιστοιχεί στον κωδικό «Ταμειακά Διαθέσιμα». Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω:

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>	<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>
<b>30</b>	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	<b>4.8.4</b> <b>4.8.4.01</b>	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
<b>31</b>	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ	<b>4.8.2</b> <b>4.8.2.01</b>	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ
<b>33</b>	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	<b>4.8.6</b> <b>4.8.6.01</b>	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ
<b>35</b>	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ & ΠΙΣΤΩΣΕΩΣ	<b>4.9.2</b> <b>4.9.2.02</b>	ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΟΥΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ
<b>38</b>	<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>4.2.1</b> <b>4.2.1.01</b> <b>4.2.2</b> <b>4.2.2.01</b> <b>4.2.3</b> <b>4.2.3.01</b>	ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΛΛΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ

Πίνακας 11 : Ομάδα 3 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 4 Π.Δ 54/2018

Η ομάδα 4 «Καθαρή Θέση, Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 1 «Εσοδα», 6 «Προβλέψεις» και 8 «Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης» του Π.Δ 54/2018. Συγκεκριμένα, ο κωδικός 40 «Κεφάλαιο» αντιστοιχεί στον κωδικό 8.1 «Κεφάλαιο», ο κωδικός 42 «Αποτελέσματα εις Νέον» στον Κωδικό 8 «Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα», ο κωδικός 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» στον κωδικό 1.3.4 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων Εσωτερικού» και τέλος ο κωδικός 44 «Προβλέψεις» στους κωδικούς που απεικονίζονται στον επόμενο πίνακα. Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω:

<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>	<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>
<b>40</b>	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	<b>8.1</b>	ΚΕΦΑΛΑΙΟ
<b>42</b>	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	<b>8.3</b>	ΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΕΛΛΕΙΜΜΑ/ ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ
<b>43</b>	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	<b>1.3.4</b>	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
<b>44</b>	<b>ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ</b>	<b>6.1</b> <b>6.1.1</b> <b>6.1.2</b> <b>6.2.1</b> <b>6.2.2</b> <b>6.2.3</b> <b>6.2.4</b>	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΩΝ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΦΑΠΑΞ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΠΤΩΣΕΙΣ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ

	6.2.5 6.2.6	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΩ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΠΟ Ε.Ε ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ & ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΣΕ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
--	----------------	---

Πίνακας 12 : Ομάδα 4 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 8,1,6 Π.Δ 54/2018

Η ομάδα 5 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 5 «Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις» του Π.Δ 54/2018. Αναλυτικότερα, ο κωδικός 50 «Προμηθευτές» αντιστοιχεί στον κωδικό 5.8.4 «Υποχρεώσεις από Αγορές Αγαθών & Υπηρεσιών» και στον κωδικό 5.8.8 «Υποχρεώσεις από Αποκτήσεις Παγίων & Τιμαλφών». Επίσης, ο κωδικός 53 «Πιστωτές Διάφοροι» αντιστοιχεί με τον κωδικό 5.8.7 «Υποχρεώσεις από Λοιπές Δαπάνες». Οι κωδικοί 54 «Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη» και 55 «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί» συνδέονται με τους κωδικούς 5.8.1 «Υποχρεώσεις από Παροχές σε Εργαζομένους», 5.8.2 «Υποχρεώσεις από Κοινωνικές παροχές», 5.8.5 «Υποχρεώσεις από Επιδοτήσεις» και τέλος με τον κωδικό 5.9.9 «Λοιπές Υποχρεώσεις Διάφορες». Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω:

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	5.8.4 5.8.4.01 5.8.8 5.8.01	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΤΕΣΙΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΤΕΣΙΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ & ΤΙΜΑΛΦΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ & ΤΙΜΑΛΦΩΝ
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	5.8.7 5.8.7.01	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
54 55	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	5.8.1 5.8.01 5.8.2 5.8.2.01 5.8.5 5.8.5.01 5.9.9 5.9.9.01	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Πίνακας 13 : Ομάδα 6 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 2 Π.Δ 54/2018

Η ομάδα 6 «Οργανικά Έξοδα κατ'είδος» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 2 «Δαπάνες». Ο κωδικός 60 «Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού» αντιστοιχεί στον κωδικό

2.1 «Παροχές σε Εργαζομένους», οι κωδικοί 61 «Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων», 62 «Παροχές Τρίτων» και 64 «Διάφορα Έξοδα» αντιστοιχεί στους κωδικούς 2.3.9.05 «Αποζημιώσεις Λόγω Δικαστικών Αποφάσεων», 2.4.2 « Αμοιβές για Υπηρεσίες» και 2.4.4 «Μισθώματα». Ο κωδικός 63 «Φόροι – Τέλη» αντιστοιχεί στον κωδικό 2.7 «Λοιπές Δαπάνες», ο κωδικός 65 «Τόκοι – Συναφή Έξοδα» αντιστοιχεί στην ομάδα 2.4.3 «Προμήθειες» και τέλος ο κωδικός 66 «Αποσβέσεις Πάγιων Στοιχείων «Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος» στον κωδικό 2.8 «Αποσβέσεις». Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω:

Κωδικός	Περιγραφή	Κωδικός	Περιγραφή
60	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2.1	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ
		2.1.1	ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΑΙΡΕΤΩΝ & ΟΡΓΑΝΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
		2.1.1.01	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΑΙΡΕΤΩΝ & ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
		2.1.1.02	ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
		2.1.2	ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΑΙΡΕΤΩΝ & ΟΡΓΑΝΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
		2.1.2.01	ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ
		2.1.3	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΧΡΟΝΟΥ & ΚΛΗΡΩΤΩΝ
		2.1.3.01	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΧΡΟΝΟΥ
		2.1.3.02	ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΧΡΟΝΟΥ
		2.1.9	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΠΙ ΤΑΚΤΙΚΩΝ & ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ
		2.1.9.01	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΠΙ ΤΑΚΤΙΚΩΝ & ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ
		2.1.9.02	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ
		2.1.9.03	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΧΡΟΝΟΥ
		2.1.9.03	ΕΦΑΠΑΞ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ
61 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ 62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		2.3.9.05	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΩ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ
		2..4.2	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
		2.4.2.01	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ & ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΔΡΕΥΣΗΣ – ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ & ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ
		2.4.2.02	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ & ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
		2.4.2.03	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ
		2.4.2.04	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ
		2.4.2.05	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΚΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΔΟΜΩΝ
		2.4.2.09	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ
		2.4.4	ΛΟΙΠΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ
		2.4.4.01	
		2.4.4.02	
2.4.4.09			
		2.7	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
		2.7.1	ΔΟΡΟΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

63	ΦΟΡΟΙ- ΤΕΛΗ	2.7.1.03 2.7.1.05 2.7.1.09 2.7.4 2.7.4.02	ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΛΟΙΠΟΙ ΤΡΕΧΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ & ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ
65	ΤΟΚΟΙ – ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	2.4.3 2.4.3.01	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ ΓΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ/ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΙΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	2.8 2.8.1 2.8.1.01	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Πίνακας 14 : Ομάδα 6 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 2 Π.Δ.54/2018

Η ομάδα 7 «Οργανικά Έσοδα κατ'είδος» του Π.Δ 146/2003 μεταφέρεται στην ομάδα 1 «Έσοδα». Συγκεκριμένα, ο κωδικός 73 «Έσοδα από Παροχή Υγειονομικών Υπηρεσιών» αντιστοιχεί στον κωδικό 1.4 «Πωλήσεις Αγαθών & Υπηρεσιών Παροχής Υπηρεσιών». Ο κωδικός 74 «Έσοδα από Επιχορηγήσεις» στον κωδικό 1.3.4 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων Εσωτερικού». Ακόμα, η ομάδα 75 «Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών & Έσοδα από Δωρεές» στον κωδικό 1.3.9 «Λοιπές Κεφαλαιακές Μεταβιβάσεις» και 1.4.3 «Μισθώματα». Κλείνοντας, ο κωδικός 76 «Έσοδα Κεφαλαίων» στην ομάδα 5 «Λοιπά Τρέχοντα Έσοδα». Η συσχέτιση των πιο σημαντικών ομάδων απεικονίζεται παρακάτω :

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>
73	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.4 1.4.2 1.4.2.01	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
74	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	1.3.4 1.3.4.01	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ
75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ & ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ	1.3.9 1.3.9.04 1.4.3 1.4.3.01	ΛΟΙΠΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΚΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΔΟΜΩΝ
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	1.5 1.5.1 1.5.1.01	ΛΟΙΠΑ ΤΡΕΧΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΟΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ

Πίνακας 15 : Ομάδα 7 Π.Δ 146/2003 & Ομάδα 1 Π.Δ 54/2018

Τα δύο προαναφερθέντα Π.Δ διαφέρουν και ως προς τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες γνωστοποιούνται. Στο Π.Δ 146/2003 (κεφάλαιο 4) αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις. Αναλυτικά, η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Αντίθετα, το νέο Π.Δ 54/2018 το οποίο πρόκειται να υιοθετηθεί περιλαμβάνει (ισολογισμός) κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, την χρηματοοικονομική επίδοση (ισολογισμός), την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης, την κατάσταση των ταμειακών ροών και τέλος τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα).

## 5.2 Συμπεράσματα Συγκριτικής Μελέτης

- Το Π.Δ 146/2003 βρίσκεται σε εφαρμογή και στόχος του είναι η καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Από την άλλη το Π.Δ 54/2018 πρόκειται να υιοθετηθεί από τις 01.01.2023 από οντότητες της Γενικής Κυβερνήσεως.
- Επιπλέον, το Π. 146/2003 βασίζεται στο Ε.Λ.Γ.Σ ενώ το Π.Δ 54/2018 στα IPSAS.
- Το λογιστικό σχέδιο του Π.Δ 146/2003 περιλαμβάνει δέκα ομάδες εκ των οποίων, η ομάδα 1 έως 8 αφορά την Γενική Λογιστική, η ομάδα 9 αφορά την Αναλυτική Λογιστική και η ομάδα 0 τους Λογαριασμούς Τάξεως. Αντίθετα, το Π.Δ 54/2018 αποτελείται από 8 ομάδες και αναφέρονται μόνο στην Γενική Λογιστική.
- Τα δύο προαναφερθέντα Π.Δ 146/2003 & 54/2018 διαφέρουν και ως προς το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων που γνωστοποιούνται. Συγκεκριμένα, το πρώτο απαιτεί την γνωστοποίηση τεσσάρων οικονομικών καταστάσεων (δηλ. αποτελεσμάτων ,γενικής εκμετάλλευσης, ισολογισμός και προσάρτημα) ενώ το Π.Δ 54/2018 απαιτεί την γνωστοποίηση πέντε οικονομικών

καταστάσεων ( δηλ. χρηματοοικονομικής θέσης, χρηματοοικονομική επίδοση, μεταβολών καθαρής θέσης, ταμειακών ροών και επεξηγηματικές σημειώσεις.

- Ριζικές αλλαγές αναμένονται στις ομάδες λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου. Συγκεκριμένα, από τις 01.01.2023 που θα ισχύει το νέο Π.Δ η ομάδα ομάδα 1 «*Πάγιο Ενεργητικό*» μεταφέρεται στην ομάδα 3 «*Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια & Αποθέματα*», η ομάδα 2 «*Αποθέματα*» μεταφέρεται στην ομάδα 3 «*Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια & Αποθέματα*» και στην ομάδα 2 «*Δαπάνες*». Επιπρόσθετα, η ομάδα 3 «*Απαιτήσεις & Διαθέσιμα*» μεταφέρεται στην ομάδα 4 «*Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία*». Επίσης, η ομάδα 4 «*Καθαρή Θέση, Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις*» μεταφέρεται στην ομάδα 1 «*Έσοδα*» , 6 «*Προβλέψεις*» και 8 «*Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης*». Επιπλέον, η ομάδα 5 «*Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις*» μεταφέρεται στην ομάδα 5 «*Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις*» . Επιπρόσθετα, η ομάδα 6 «*Οργανικά Έξοδα κατ'είδος*» μεταφέρεται στην ομάδα 2 «*Δαπάνες*». Τέλος, η ομάδα 7 «*Οργανικά Έσοδα κατ'είδος*» μεταφέρεται στην ομάδα 1 «*Έσοδα*».



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας γίνεται κατανοητό η αναγκαιότητα του εκσυγχρονισμού των λογιστικών πρακτικών του Δημοσίου Τομέα. Οι μεταρρυθμίσεις αυτές δεσπόζουν ιδιαίτερης σημασίας για την σωστή οικονομική διαχείριση, τον ορθό έλεγχο και την ορθότερη χρήση οικονομικών συναλλαγών της Δημόσιας Διοίκησης. Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, ο ορθός έλεγχος, η ποιοτική πληροφόρηση αλλά και η διαχείριση των οικονομικών πόρων είναι ορισμένα από τα οφέλη που πρόκειται να λάβουμε από την υιοθέτηση και εφαρμογή των IPSAS. Από την άλλη το μεγάλο κόστος, το παλαιωμένο πληροφοριακό σύστημα και το μη εξειδικευμένο προσωπικό στα διπλογραφικά συστήματα αποτελούν εμπόδια κατά την εφαρμογή των IPSAS.

Η εμφάνιση και η εφαρμογή των IPSAS συνδέθηκε με τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων του Δημοσίου Τομέα με απόρροια τον καλύτερο έλεγχο του Δημόσιου Χρέους. Ως αποτέλεσμα της αυξημένης ζήτησης για μεγαλύτερη διαφάνεια αλλά και λογοδοσία από πλευράς οικονομικής διαχείρισης, οι περισσότερες Κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο προσπάθησαν να μεταρρυθμίσουν τις λογιστικές τους πρακτικές ανάλογα με τις αρχές, τους κανονισμούς αλλά και το νομοθετικό τους σχέδιο. Η εισαγωγή των IPSAS αποτέλεσε σημαντικό μέρος των μεταρρυθμίσεων του Δημοσίου Τομέα και είναι το επίκεντρο της «*παγκόσμιας επανάστασης*» στην Δημόσια Διοίκηση.

Το IPSAB έχει προβεί στην έκδοση σαράντα δύο IPSAS σε δεδουλευμένη βάση και ενός σε ταμειακή βάση. Τα IPSAS βασίζονται στα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α. Υπάρχει πλήθος ερευνών όσον αφορά τα οφέλη, τον τρόπο υιοθέτησης αλλά και εφαρμογής των IPSAS υπογραμμίζοντας την χρησιμότητά τους.

Γίνεται κατανοητό ότι για την καλύτερη λειτουργία του οικονομικού κυκλώματος εκτός από την υιοθέτηση των IPSAS επιβάλλονται αλλαγές στις διαδικασίες, στην στελέχωση αλλά και στον τρόπο λειτουργίας των Φορέων του Δημοσίου.

Η Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS. Με την εφαρμογή του Π.Δ 54/2018, το οποίο πρόκειται να εφαρμοστεί από τις 01.01.2023, αναμένουμε σημαντικές αλλαγές σε όλους τους τομείς των Δημόσιων Οργανισμών. Το Π.Δ 146/2003 πρόκειται να αντικατασταθεί από το προαναφερθέν Π.Δ. Με την εφαρμογή του συγκεκριμένου Π.Δ 54/2018, αναμένουμε αύξηση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και την αποδοτικότητα όλων των διαδικασιών που εφαρμόζονται στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας.

Η συγκριτική ανάλυση του ισχύοντος Π.Δ 146/2003 και του Π.Δ 54/2018 συντελεί στο να διερευνήσουμε σημαντικές αποκλίσεις μετά την εφαρμογή του δευτέρου σε οντότητες Δημοσίου Συμφέροντος στην Ελλάδα, και κυρίως στις Μονάδες Υγείας. Άξιο αναφοράς είναι ότι η εφαρμογή του Π.Δ 54/2018 πρόκειται να επιφέρει σημαντικές αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας, απεικόνισης αλλά και παρακολούθησης ολόκληρου του οικονομικού κυκλώματος.

Ως μελλοντική πρόταση παρατίθεται η συγκριτική ανάλυση των Π.Δ 146/2003 και Π.Δ 54/2018 μετά την εφαρμογή του δεύτερου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας ώστε να εξετασθούν εκ νέου όλες οι αποκλίσεις που θα επέλθουν στον τρόπο λειτουργίας, παρακολούθησης και απεικόνισης του οικονομικού κυκλώματος των Δημόσιων Μονάδων Υγείας στην Ελλάδα.

## Βιβλιογραφία

- Abimbola, A., E, B.-C., Joseph, M. & Adekunle, A. & D. E., 2020. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector. *International Journal of Finance Research* , 11(1), pp. 589-596.
- Andreea - Stefan, C. & Bogdan<sup>3</sup>, M., 2015. CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS – IPSAS VS IFRS. *Revista Economică*, 27(3), pp. 1-21.
- Atuilik, W.-. A., 2014. The global adoption of IPSAS : The case study of IPSAS-benefits & challenges. *International Journal of Economics* , pp. 598-986.
- Baskerville, R. & Grossi, G., 2019. Glocalization of accounting standards : Observations on neo - institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, March, 39(2), pp. 95-103.
- Bellanca, S. & V. J., 2014. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting & Auditing*, March, 10(3), pp. 257-269.
- Beredugo, S.-. B., 2021. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation & Finance Reporting : Issues and Challenges in South- East Nigeria. *Journal of Accounting & Taxation*, November, 1(1), pp. 2808-7100.
- Berit, A., 2018. Comparison of the perception of overt and covert options in ipsas financial statements by intergovernmental organizations. *Tekhne- Review of Applied Management Studies* , pp. 28-39.
- Chima Chukwuka, C., 2021. IPSAS 1 as a Veritable Strategy for Good Governance and Economic Development in A Post-Covid – 19 Economy in Nigeria. *Journal of Business and African Economy*, 7(1), pp. 1-11.
- Chytis Evangelos, Georgopoulos Ioannis, Tasios Stergios; Ioanna, Vroudoy, 2021. Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, Τόμος XXII.
- Dalla, K. & Lois, P. & M. G., 2022. The role of leadership-member exchange relationships in the implementation of the international public sector accounting

standards by Greek public hospitals. *EuroMed Journal of business*, January , pp. 1450-2194.

Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. d. G. & Ribeiro Filho, J. F. & M. M. M. P., 2012. Brazilian and International Accounting Standards Applied to the Public Sector and the Challenge of Convergence: a Comparative Analysis - IPSAS and NBCTSP. *Academia Brasileira de Ciências*, pp. 407-419.

Gentil de Souza, F., Barros, D. d. O., Medina-Celis, L.-. M. & Oliveira Araujo, J. C., 2018. Higher education in the IPSAS implementation process : A comparative study between brazil and mexico. *Education Sciences*, 10(9).

G, J., 2017. Global Encyclopedia of Public Administration. *Public Policy and Governance* , November .

Gomez-Villegas, M., Brusca, I. & Bergamann, A., 2020. IPSAS in Latin America : innovation, isomorphism orthetoric?. *Public Money & Management*, July, 40(7), pp. 489-498.

Harun, H., Eggleton, L. R. & Locke, S., 2021. An integrated model of IPSAS institutionalisation in Indonesia : a critical study. *International Journal of Public Sector Management*, 15 February, 34(2), pp. 951-3558.

Ismaili, A. & Ismajli, H. & V. N. -. B., 2021. The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the puvlic sector : The case of Kosovo. *Accountig of Economics*, 7(4), pp. 1109-1118.

Jansemian, M. & Normal, J., 2022. A movement Towards the Accrual Based IPSAS Implementional Developing Countries : Evidence from Japan. *The Journal of Asian Finance , Economics & Business*, 15 February, 9(3), pp. 389-397.

Jones, R. & Caruana, J., 2015. Goverment accounting in Malta towards IPSAS within the context of the EU. *International Journal of Economic*, June, pp. 658-708.

Jones, R. & Caruanna, J., 2014. La comptabilite publique a Malte : vers une adoption des IPSAS dans le contexte de l ' Union europeenne. *Internationale des sciences administratives*, 4, 82(1), pp. 783-800.

- Marques, M. d. C. d. C., 2018. Public Accounting and IPSAS in Portugal : The Accounting Standardization System for Public Administrations. *Journal of Modern Accounting & Auditing*, April, 14(4), pp. 153-164.
- Matei, N., Tolen, M. & Stroe, M., 2017. THE IMPORTANCE OF TANGIBLE FIXED-ASSETS REVALUATION. *BU INTERNATIONAL CONFERENCE ON INNOVATIONS IN SCIENCE AND EDUCATION*, March, pp. 1-6.
- Mnif, Y. & Gafsi, Y., 2020. A contingency theory perspective on the analysis central government accounting disclosure under IPSAS. *Meditari Accountancy Research*, November, 28(6), pp. 2049-372X.
- Mouartz, A., 2014. Accounting for revenue by the government of Malta. *International Journal of Economics*, 4(2), pp. 1-14.
- Mssusa- Kiure, N., Chalu, H. & Temu, S., 2020. The role of External Audit Services in the Implementation of IPSAS in Tanzania. *International Journal of Audit*, 10(1), pp. 548-580.
- Nangonzi, S., 2020. Factors impeding full implementation of IPSAS in Uganda. *International Journal of Economics* , pp. 598-790.
- Polzer, T. & Reichard, C., 2020. IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS Analysis of the discources among countries and stakeholders. *International Journal of Public Sector Management*, 14 July, 4(1), pp. 951-1080.
- Rincon-Soto, C.-A. & Gomez- Villegas, M., 2021. Institucional isomorphism in IPSAS adoprtion. *Cuadernos de Amnistration* , 13 February , pp. 159-265.
- Sabrina, B. & Julien, V., 2013. Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and Management*; , 22 January, 8(9), pp. 1-12.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D. & Hofmann, S., 2020. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) : A systematic literature review and future research agenda. *Wiley Online Library* , 24 June , pp. 589-715.

Sidhom, M.-. H., Hkiri, Y. & Boussaidi, A., 2022. Does IPSAS adoption reduce corruption's level? New evidence from ODA beneficiary countries. *Journal of Fiance Crime*, January, 29(1), pp. 1359-1790.

Soguel, N. & Luta, N., 2021. On the road towards IPSAS with a maturity model : a Swiss case study. *Internation Jouranl of Public Sector Management* , 1549-1601 January .

Sour, L., 2012. IPSAS and government accounting reform in Mexico. *Int. J. Public Sector Performance Management*, 2(1), pp. 1-20.

Sunday, O. & Ovuajporaye, D.-. E., 2020. IPSAS implementation , Accountability and Transparency in Public Sector Organization in Bayelsa State, Nigeria. *Journal of Accounting and Finance Management*, 6(3), pp. 2211-2695.

Tawiah, V., 2021. The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*, 07 April, 6(8), pp. 159-486.

Tawiah, V., 2021. The impact of IPSAS adortion on corruption in developing countries. *Wiley Online Library* , April , pp. 465-864.

Toudas, K. & Poutos, E., 2018. CONCEPT, REGULATIONS AND INSTITUTIONAL ISSUES OF IPSAS : A CRITICAL REVIEW. *International Journal of Economics*, pp. 150-162.

## II. Νομοθετικό Πλαίσιο

- Π.Δ 146/2003 : *Περί ορισμού του περιεχομένου & του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας* - [https://www.dypede.gr/media/MAIN\\_CONT/Profil/Kentriki\\_Yphresia/Nomotesia\\_Yphresias/20030100122.pdf](https://www.dypede.gr/media/MAIN_CONT/Profil/Kentriki_Yphresia/Nomotesia_Yphresias/20030100122.pdf)
- Π.Δ 54/2018 : *Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης* - [https://www.minfin.gr/documents/31331/5659601/pd\\_54.pdf/048f37de-84e2-4244-9224-9ee095edbde6](https://www.minfin.gr/documents/31331/5659601/pd_54.pdf/048f37de-84e2-4244-9224-9ee095edbde6)

## IV. Ηλεκτρονικές Πηγές

- <https://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/ipsas> - Eurostat - IPSAS
- <https://www.accaglobal.com/in/en/member/member/accounting> - European Union- path of IPSAS
- <https://www.psab.gr/ipsas> - IPSAS
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org) - IFAC