



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ  
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ  
ΕΛΛΑΔΑ**

**ΓΚΟΥΒΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ**

**ΘΕΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ**

**ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2018**

## **Επισήμανση**

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/φοιτήτριας ή της ομάδας των φοιτητών που επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας.

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας σε όσους συνετέλεσαν στην εκπόνηση αυτής της πτυχιακής εργασίας με θέμα « Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον Δημόσιο Τομέα στην Ελλάδα».

Αρχικά οφείλουμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον καθηγητή του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, κ. Σμαράϊδο Βασίλειο, και επιβλέπων της πτυχιακής εργασίας, για την εμπιστοσύνη που έδειξε στο πρόσωπό μας αναθέτοντάς μας αυτό το έργο, όπως επίσης για τη σημαντική βοήθεια του και καθοδήγηση του σε κάθε στάδιο κατά την εκπόνηση της εργασίας, αλλά κυρίως για τις πολύτιμες γνώσεις που λάβαμε κατά τη συνεργασία μας μαζί του.

Τέλος, ευχαριστούμε ολόψυχα τους γονείς μας οι οποίοι μας στήριξαν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο για την ολοκλήρωση των σπουδών μας, καθώς και τους φίλους μας για την αγάπη και τη διαρκή συμπαράσταση τους

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,(ΔΛΠ-International Accounting Standards-IAS) περιλαμβάνει λογιστικές αρχές,κανόνες,μεθόδους και διαδικασίες γενικά αποδεκτές η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και κατά συνέπεια,σε σωστή,συγκεκριμένη,ακριβή και αληθή πληροφόρηση όσων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις (επενδυτές,μέτοχοι,πιστωτές,εργαζόμενοι δημοσίου τομέα κ.α.)

Αρχικά καθιερώθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον ιδιωτικό τομέα.Τα τελευταία χρόνια,ανάμεσα στις πολλές και διαφορετικές αλλαγές στη λογιστική των κυβερνήσεων,η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) αποτελεί το σπουδαιότερο βήμα προόδου και εξέλιξης.Απώτερος σκοπός πλέον είναι να υπάρξει συνέπεια,αξιοπιστία και διαφάνεια στα οικονομικά στοιχεία όχι μόνο των εταιρειών στον ιδιωτικό τομέα αλλά και των κυβερνήσεων,διεθνών οργανισμών,φορέων του Δημόσιου Τομέα ώστε να είναι επιτυχής η συγκρισιμότητα και η μέτρηση της αποδοτικότητας.Ουσιαστικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στοχεύουν στο όφελος των εξωτερικών χρηστών των μονάδων καθώς και του κοινού καλού.

Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται μία ολοκληρωμένη ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα πλαίσια του Δημοσίου Τομέα μέσα από μία εκτενή περιγραφή των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται από τους κρατικούς φορείς ανά τον κόσμο, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα, τα περίφημα IPSAS.Εξετάζονται τα οφέλη, οι προοπτικές αλλά και οι προκλήσεις που δημιουργούνται από την εφαρμογή σύγχρονων λογιστικών μεθόδων και τεχνικών μέσω της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα. Είναι γεγονός ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα είναι κάτι το καινούργιο για τις οντότητες του δημόσιου τομέα που έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα αυτά, για αυτό στην εργασία θα εξεταστούν ενδελεχώς τα IPSAS,με ποιον τρόπο εφαρμόζονται,ποιές είναι οι συνέπειες από την εφαρμογή τους και ποιά είναι αρμόδια όργανα για την έκδοση των προτύπων.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται αναφορά στα γενικά στοιχεία, στον ορισμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ενώ γίνεται ανάλυση και του σκοπού των προτύπων.

Το δεύτερο κεφάλαιο επικεντρώνεται στους λόγους ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα αλλά και στον τρόπο που καθιερώθηκαν στην Ελλάδα ενώ ταυτόχρονα παρουσιάζεται το πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Δίνεται ακόμη ιδιαίτερη προσοχή στη βασική ορολογία που διέπει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.Επίσης,αναλύονται τα πλεονεκτήματα αλλά και οι προκλήσεις που συνδέονται με τη χρήση των εν λόγω προτύπων.Επιπρόσθετα,εξετάζονται τα διεθνή συμβούλια και οι οργανισμοί που ασχολούνται με την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στο τρίτο κεφάλαιο μελετώνται εκτενώς τα 32 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα και πώς αυτά εφαρμόζονται.Τέλος,στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται οι αρχές που διέπουν τον δημόσιο τομέα με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά και οι διαφορές τους.

Λέξεις Κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,IPSAS,Δημόσιος Τομέας, Οικονομικές καταστάσεις, Ελλάδα

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	9
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	9
1.1 Γενικά στοιχεία για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	9
1.2 Ορισμοί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	12
1.3 Βασική Ορολογία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	14
1.4 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	17
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ .....	17
2.1 Λόγοι Ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον Δημόσιο Τομέα – Καθιέρωση στην Ελλάδα.....	17
2.2 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα .....	19
2.3 Αρμόδιοι οργανισμοί για την Ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον Δημόσιο Τομέα.....	21
2.4 Προϋποθέσεις για εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα.....	23
2.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	26
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	44
4.0 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	44
4.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ .....	44
4.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ .....	45
4.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΩΝ .....	47
4.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ .....	48
4.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΜΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	49
ΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΛΗΣΕΙΣ IPSAS.....	49
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	51
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	53
Α. ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	53
Β. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	53

Γ. ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ.....	54
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 : Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων.....	56
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: Υποδείγματα Ταμειακών Ροών.....	63

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι αλλαγές που έχουν συντελεστεί στη δομή της οικονομίας σε διεθνές επίπεδο τα τελευταία χρόνια λόγω παγκοσμιοποίησης ωθούν τα κράτη να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις και να αξιοποιήσουν τα δεδομένα που προκύπτουν από τις νέες οικονομικές συνθήκες έτσι όπως διαμορφώνονται καθημερινά. Ο δρόμος για την ανάπτυξη και ο δρόμος για την έξοδο από την οικονομική κρίση που μαστίζει ειδικότερα τις ασθενέστερες οικονομικά χώρες, απαιτούν δραστικές μεταρρυθμιστικές αλλαγές εφόσον τα οικονομικά στοιχεία τόσο των κρατών όσο και των εταιρειών πρέπει να είναι συγκρίσιμα, σαφή, ακριβή και αξιόπιστα.

Καθώς λοιπόν γίνεται ολοένα και εντονότερη η προσαρμογή στις νέες ανάγκες και απαιτήσεις του οικονομικού περιβάλλοντος, πολλές χώρες ξεκίνησαν ήδη την μεταρρύθμιση τόσο στον Ιδιωτικό Τομέα όσο και στον Δημόσιο Τομέα. Συνεπώς, διαμορφώθηκαν και καθιερώθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) σε πρώτη φάση, στον Ιδιωτικό Τομέα και έπειτα επεκτάθηκε η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) στο Δημόσιο Τομέα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS) αποτελούν τον πυρήνα της παγκόσμιας αλλαγής στη δημόσια λογιστική και λειτουργούν ως τη καταλληλότερη απάντηση-λύση στις απαιτήσεις για ολοένα και μεγαλύτερη οικονομική διαφάνεια, αξιοπιστία και εναρμόνιση των δημοσίων συστημάτων λογιστικής μεταξύ των διάφορων χωρών αλλά και οργανισμών. Το συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASB) είναι αρμόδιο για την κατάρτιση όλων των διεθνών λογιστικών προτύπων υπό την <<σκέπη>> της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών.(IFAC).

Ο βασικός στόχος των IPSAS επικεντρώνεται στη βελτίωση της ποιότητας των γενικού σκοπού οικονομικών εκθέσεων από φορείς του δημόσιου τομέα, που οδηγεί σε πιο βελτιωμένα συμπεράσματα για τις αποφάσεις κατανομής των πόρων που καταβάλλουν οι κυβερνήσεις, προάγοντας και αυξάνοντας κατά αυτό τον τρόπο τη διαφάνεια. Εν ολίγοις, τα IPSAS στοχεύουν στο να θεσπίζονται κανόνες για θέματα όπως αναγνώριση, κατάρτιση, παρουσίαση λογιστικών συναλλαγών. Έως σήμερα έχουν εκδοθεί 32 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα που καλύπτουν το μεγαλύτερο φάσμα όλων των κρίσιμων και βασικών λογιστικών ζητημάτων που αφορούν τις δημόσιες οντότητες.

Οι αναπτυγμένες χώρες φροντίζουν να επιτυγχάνουν την ορθότερη χρήση των IPSAS ώστε να έχουν τη σωστή λειτουργία και τη διαφάνεια που χρειάζεται να έχουν οι κυβερνήσεις όταν λαμβάνουν κρίσιμες αποφάσεις. Στον αντίποδα οι αναπτυσσόμενες χώρες προσπαθούν να υιοθετήσουν τα IPSAS έτσι ώστε να μπορέσουν να εξελιχθούν και να εκσυγχρονιστούν στον τομέα αυτό και να μπορέσουν να καταπολεμήσουν με αποτελεσματικότερο τρόπο την διαφθορά και τις παρατυπίες. Επομένως, τα IPSAS έχουν γίνει πλέον πρότυπα βέλτιστης πρακτικής για την αποτίμηση των κυβερνητικών λογιστικών πρακτικών σε όλο τον κόσμο.

Με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μία μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, έγιναν υποχρεωτικά από το 2006, αρχικά για τις εισηγμένες αλλά και για λοιπές εταιρίες. Η Ελλάδα πρέπει να ωφεληθεί από την εμπειρία άλλων χωρών για να προβεί σε δραστικές κινήσεις στη μεταρρύθμιση της λογιστικής του Δημόσιου Τομέα. Μάλιστα, ήδη γίνονται σημαντικές προσπάθειες προς αυτή την κατεύθυνση αν και υπάρχουν αρκετές δυσκολίες εφαρμογής και απαιτούνται πολλές βασικές νομοθετικές ρυθμίσεις.





# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 1.1 Γενικά στοιχεία για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ) είναι υψηλής ποιότητας παγκόσμια πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για κυβερνητικούς και για διάφορους δημόσιους φορείς (IFAC, 2010)

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ), γνωστά και ως IPSAS, εννοούμε το σύνολο των λογιστικών προτύπων που εκδίδονται από το Διοικητικό συμβούλιο για να αξιοποιηθούν από φορείς του δημοσίου τομέα σε όλο τον κόσμο με στόχο την προετοιμασία και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους. Τα εν λόγω πρότυπα στηρίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Τα ΔΛΠ εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSASB) – παλιότερα γνωστό ως Επιτροπή Δημόσιου Τομέα – Public Sector Committee (PSC) – το οποίο είναι ένα ανεξάρτητο όργανο της IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών). Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται από τις κυβερνητικές οντότητες όπως συμβούλια, φορείς και επιτροπές αλλά και από εθνικές κυβερνήσεις. Το IPSASB προσαρμόζεται σε ένα περιβάλλον δημοσίου τομέα ανάλογα την εκάστοτε περίπτωση και υιοθετεί μια νόμιμη διαδικασία για την ανάπτυξη των προτύπων IPSAS που προσφέρει τη δυνατότητα σχολιασμού από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη όπως είναι οι ελεγκτές του υπουργείου Οικονομικών, οι φορείς καθορισμού προτύπων αλλά και ιδιώτες (IFAC, 2010)

Τα ΔΛΠ προϋποθέτουν σταθερότητα και κατά συνέπεια, οι όποιες μεταβολές είναι οριακές εξαιτίας της υποχρεωτικής φύσης τους. Τα τελευταία χρόνια, μέσα στην πληθώρα αλλαγών που παρουσιάζονται στη λογιστική των κυβερνήσεων, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) κάνει τη διαφορά ως το σπουδαιότερο στάδιο εξέλιξης. Έτσι, τα ΔΛΠ που διαμορφώθηκαν για τον ιδιωτικό τομέα και η οδηγία για τις κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις, υποβλήθηκαν για να ενισχύσουν φορείς του δημοσίου τομέα στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους με αποτέλεσμα σταδιακά να δημιουργηθεί η βάση για το IPSAS 1 (IFAC,1998)

Με λίγα λόγια θα λέγαμε ότι τα IPSAS αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δημόσιων φορέων, γεγονός που αποφέρει πιο σωστές, ακριβείς και καλύτερες εκτιμήσεις των αποφάσεων κατανομής των πόρων που διανέμουν οι κυβερνήσεις αλλά και περισσότερη διαφάνεια. Μάλιστα παρατηρείται το εξής: οι αναπτυσσόμενες χώρες είναι αυτές που προσπαθούν να υιοθετήσουν περισσότερο τα IPSAS για να μπορέσουν να εκσυγχρονιστούν στον τομέα αυτό και αλλά για να μπορέσουν να καταπολεμήσουν με καλύτερο τρόπο την διαφθορά στο δημόσιο τομέα τους (Tow,2006)

Το συμβούλιο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, γνωστή ως Επιτροπή Δημόσιου Τομέα (PSC) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) ιδρύθηκε στα τέλη του 1986 (Tow,2006).Αρκετά χρόνια πιο μετά, τον Αύγουστο του 1997 δημιουργήθηκε ένα πρόγραμμα προτύπων το οποίο βασιζόταν στην ανάπτυξη των διεθνών λογιστικών προτύπων για το δημόσιο τομέα (IPSAS) που αφορούν την υποβολή οικονομικών καταστάσεων από τις

οντότητες του δημόσιου τομέα τόσο σε τοπικό επίπεδο, σε επίπεδο κράτους, όσο και σε επίπεδο εθνικής κυβέρνησης (International Public Sector Accounting Standards Board, 2007).

Αρχικά το πρόγραμμα περιείχε τα ΔΛΠ που εκδόθηκαν από την Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee). Οι βασικοί χρηματοδότες για την υλοποίηση του προγράμματος αυτού ήταν η Ασιατική Αναπτυξιακή Τράπεζα (Asian Development), η IFAC, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), το Πρόγραμμα Ανάπτυξης Ηνωμένων Εθνών (ΠΑΗΕ) και η Παγκόσμια Τράπεζα με το πρόγραμμα να ολοκληρώνεται το 2002. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα άρχισαν να εφαρμόζονται από το 2001. Στη δεύτερη φάση υλοποίησης του προγράμματος υιοθετήθηκαν τα πρώτα 21 πρότυπα και έπειτα το Εγχειρίδιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (The Handbook of International Public Sector Pronouncement) το οποίο μεταφράστηκε στα Αγγλικά και τα Ισπανικά (International Public Sector Accounting Standards Board, 2007).

Το Νοέμβριο του 2004, η IFAC ενέκρινε αλλαγή ονόματος του PSC σε Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSASB) και οι αρμοδιότητες του επικεντρώνονταν αποκλειστικά στην έκδοση των IPSAS. Το γενικό πρόγραμμα βελτιώσεων άρχισε με σκοπό την βελτίωση των 11 IPSAS. Έως σήμερα το IPSASB έχει εκδώσει 32 IPSAS (Maranya, 2008).

Πλέον οι ανεπτυγμένες χώρες βρίσκονται σε προχωρημένο στάδιο υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα ενώ οι αναπτυσσόμενες χώρες προσπαθούν με κάθε τρόπο να επιτύχουν την εφαρμογή τους (Touw, 2006).

Ο κυριότερος λόγος που οι κυβερνήσεις υιοθετούν τα πρότυπα IPSAS, είναι διότι η εισαγωγή τους θεωρείται μία καλή πρακτική αν και στην πραγματικότητα είναι ακόμα μικρός ο αριθμός των κυβερνήσεων που έχουν εφαρμόσει τα πρότυπα αυτά. Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται διάφορες χώρες στις οποίες ισχύουν τα IPSAS αλλά και σε ποιο βαθμό ισχύουν στην εκάστοτε περίπτωση (Maranya, 2008).

**Πίνακας 1: Χώρες εφαρμογής των IPSAS**

<b>ΧΩΡΑ</b>	<b>ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ</b>
Αλβανία	Σε ισχύ η ταμειακή και τροποποιημένη ταμειακή λογιστική και υπάρχει σχεδιασμός για εφαρμογή των IPSAS ταμειακής βάσης
Αυστραλία	Εφαρμογή λογιστικών προτύπων σχεδόν ίδια με τα IPSAS
Γεωργία	Από το 2007 εφαρμόζονται τα IPSAS για την κεντρική κυβέρνηση
Ινδία	Εφαρμόζεται το IPSAS ταμειακής βάσης, σε περιορισμένο βαθμό ενώ υπάρχουν σχέδια για μετάβαση στη λογιστική της αυτοτέλειας
Ιταλία	Χρήση του τροποποιημένου συστήματος δεδουλευμένης βάσης και έχει αρχίσει η διαδικασία πιθανής εφαρμογής των IPSAS δεδουλευμένης βάσης
Ιαπωνία	Η κεντρική κυβέρνηση εφαρμόζει πλήρως τη λογιστική μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης που είναι σε συμφωνία με τα IPSAS
Πακιστάν	Υιοθέτηση IPSAS σε ταμειακή βάση
Νότια Αφρική	Όλες οι δημόσιες υπηρεσίες πρέπει να χρησιμοποιούν την τροποποιημένη ταμειακή βάση της λογιστικής και οι αναγνωρισμένες λογιστικές πρακτικές που εφαρμόζουν έχουν ως βάση τα IPSAS
Ισπανία	Εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης βάση με τα πρότυπα IPSAS στο πλαίσιο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σχετικά με το Δημόσιο
Η.Π.Α	Εφαρμογή λογιστικών μεθόδων και αρχών που είναι σύμφωνες με τα IPSAS
Ελβετία	Υιοθέτηση των IPSAS από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση ήδη από το 2007
Τουρκία	Έως το 2011 είχαν υιοθετηθεί 17 IPSAS
Ηνωμένο Βασίλειο	Ο δημόσιος τομέας εφαρμόζει παρόμοιες λογιστικές μεθόδους με τα IPSAS

Πηγή : [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

## 1.2 Ορισμοί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) περιλαμβάνει την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που οι λογιστές είναι υποχρεωμένοι να ακολουθούν και οι ελεγκτές να ελέγχουν κατά την προετοιμασία και κατάρτιση των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό τον όρο ότι ισχύουν δύο σημαντικές παραδοχές της Αρχής και Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας και η Αρχή των Δεδουλευμένων. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι οι ακόλουθες: (Καραγιώργος, Πετρίδης, 2006)

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων ( αποτελεί μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και εμφανίζει τις αλλαγές στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης)
- Κατάσταση Ταμειακών ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) είναι υψηλής ποιότητας παγκόσμια πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για κυβερνητικούς και διάφορους φορείς του δημοσίου τομέα. Τα IPSAS καταρτίζονται από το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSASB) με σκοπό την καθοδήγηση σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς και λογιστικής του δημόσιου τομέα (IFAC,2010)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα είναι ορόσημο και καινοτομία για την οικονομική και λογιστική διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, αφού επιχειρούν να αντιμετωπίσουν λογιστικά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών των δημόσιων φορέων. Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 32 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα τα οποία καλύπτουν το μεγαλύτερο κομμάτι των λογιστικών θεμάτων που έχουν σχέση με το δημόσιο τομέα. Επίσης πληθώρα κρατών και δημοσίων οργανισμών διεθνώς εφαρμόζουν ήδη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ πολλές ακόμα χώρες βρίσκονται στη διαδικασία υιοθέτησής τους (Maranya,2008)

Στην ουσία, τα IPSAS είναι η κυβερνητική εκδοχή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) εφόσον από την αρχή η Επιτροπή (PSC) και αργότερα το Συμβούλιο (IPSASB) είχαν στοχεύσει στην σύγκλιση των IPSAS με τα IFRS. Στην πραγματικότητα τα IPSAS είναι η επαγγελματική εκδοχή των νόμων και των κανονισμών στη δημόσια λογιστική και χρηματοοικονομική πληροφόρηση επειδή αναπτύσσονται από το εξειδικευμένο προσωπικό της διεθνούς λογιστικής ομοσπονδίας και δεν περιορίζονται από εθνικούς νόμους μέσα από νομοθετικές διαδικασίες (Chan,2008)

Τα IPSAS αφορούν τις εξής οντότητες του δημόσιου τομέα (public sector entities): (Jones,2007)

- Εθνικές κυβερνήσεις (National governments)
- Περιφερειακές αρχές (Regional governments – state, provincial, territorial)
- Τοπικές αρχές (Local governments – cities, towns)
- Σχετικές κυβερνητικές υπηρεσίες (Related governmental entities - agencies, commissions, etc.)

Οι οντότητες που εξαιρούνται είναι οι παρακάτω: (Jones, 2007)

- Δημόσιες Επιχειρήσεις (Government Business Enterprises) οι οποίες έχουν τα εξής χαρακτηριστικά: (Chan, 2005)
  - Δεν στηρίζεται στη συνεχή κυβερνητική χρηματοδότηση
  - Έχει τη δυνατότητα να συμβάλλεται με τη δική σας επωνυμία
  - Της έχει παραχωρηθεί η οικονομική και λειτουργική εξουσία να διεξάγει επιχειρηματικές δραστηριότητες
  - Παρέχει προϊόντα και υπηρεσίες στο πλαίσιο της συνήθους λειτουργίας της, σε άλλους φορείς με στόχο το κέρδος
  - Βρίσκεται υπό έλεγχο δημόσιου φορέα
  - Δημόσιοι οργανισμοί οι οποίοι λειτουργούν ως χρηματοδοτικά ιδρύματα όπως η Παγκόσμια Τράπεζα (World Bank) και η Ασιατική Αναπτυξιακή Τράπεζα (Asian Development Bank) (Chan, 2005)
  - ΔΕΚΟ

Όπως προαναφέρθηκε, τα IPSAS αναπτύσσονται από το IPSASB ο οποίος είναι ένας ιδιωτικός, ανεξάρτητος φορέας δημιουργίας προτύπων και είναι υπό την αιγίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Μέχρι σήμερα, το IPSASB έχει εκδώσει 32 IPSAS. Κατά την ανάπτυξη τους λαμβάνονται υπ' όψιν οι αναγγελίες των (Ιατρίδης, 2009)

- IFRS
- Εθνικών φορέων καθορισμού προτύπων, ρυθμιστικών αρχών και λοιπών φορέων με αντίστοιχη εξουσία
- Επαγγελματικών σωμάτων λογιστών
- Άλλων οργανισμών που ενδιαφέρονται για τη λογιστική πληροφόρηση των φορέων του δημόσιου τομέα (Ιατρίδης, 2009)

Η έννοια και το περιεχόμενο των IPSAS είναι πιο σαφές και κατανοητό εάν υπάρχει γνώση των σημαντικότερων προϋποθέσεων οι οποίες είναι: (Chan, 2008)

- Υπάρχουν κοινές συναλλαγές στο δημόσιο και στον ιδιωτικό τομέα με ένα κοινό σύνολο αποδεκτών (Chan, 2008).
- Αφού οι επιχειρήσεις δημιουργούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με δεδουλευμένη βάση, και οι κυβερνήσεις είναι υποχρεωμένες να πράττουν ανάλογα. Τονίζουμε ότι η δεδουλευμένη βάση θεωρεί τις πωλήσεις αγαθών, και υπηρεσιών ως κριτήριο για την αποτίμηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης (Jones, 2010).
- Τα λογιστικά πρότυπα είναι πιο αντικειμενικά και υψηλότερης ποιότητας αν διαμορφώνονται από μία εξειδικευμένη ομάδα ανεξάρτητη από οργανισμούς που είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόσουν τα πρότυπα (Chan, 2008).
- Τα λογιστικά πρότυπα πρέπει να παράγονται από προγραμματισμένη διαδικασία (έρευνα και εξέταση προηγούνται των αποφάσεων) (Jones, 2010).

### 1.3 Βασική Ορολογία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι βασικοί όροι που σχετίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ανά τον κόσμο και χρησιμοποιούνται στην παρούσα εργασία είναι οι ακόλουθοι: (Bergmann, 2009)

- **ABD:** Asian Development Bank
- **CICA:** Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών
- **EC:** European Communities
- **EFAC:** European Federation of Accountants
- **GBE:** Government Business Enterprises
- **ISAASB:** International Auditing and Assurance Standards Board
- **IAESB:** International Accounting Education Standards Board
- **IAS:** International Accounting Standards
- **IASB:** International Accounting Standards Board
- **IASC:** International Accounting Standards Committee
- **IESBA:** International Ethics Standards Board for Accountants
- **IFAC:** International Federation of Accountants
- **IFRS:** International Finance Reporting Standards
- **IPSAS:** International Public Sector Accounting Standard
- **IPSASB:** International Public Sector Accounting Standards Board
- **NPM:** New Public Management
- **PAHO:** Pan-American Health Organization
- **PIOB:** Public Interest Oversight Board
- **PSC:** Public Sector Committee
- **UNSAS:** United Nations System Accounting Standards
- **ΔΛΠ:** Διεθνή Λογιστική Πρότυπα
- **ΔΛΠΔΤ:** Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα

- **ΔΝΤ:** Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
- **ΔΠΧΠ:** Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- **ΟΟΣΑ:** Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Bergmann, 2009)

#### 1.4 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο βασικός σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα είναι να παρέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες στο κοινό, ώστε να ενισχυθούν σε κοινή βάση οι παγκόσμιες οικονομίες. Τα IPSAS τα οποία έχουν σχεδιαστεί για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος, θέτουν κριτήρια σε ζητήματα όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και ελεγκτικών κανόνων. Απώτερος στόχος των IPSAS είναι η συνεχής βελτίωση της ποιότητας των γενικών οικονομικών εκθέσεων από φορείς του δημόσιου τομέα, γεγονός που διαμορφώνει ποιοτικότερα τεκμηριωμένες εκτιμήσεις για τις αποφάσεις κατανομής των πόρων που καταβάλλουν οι κυβερνήσεις, προάγοντας κατά αυτόν τον τρόπο τη διαφάνεια και τη λογοδοσία (IFAC, 2009).

Ουσιαστικά η υιοθέτηση των IPSAS από τις κυβερνήσεις βελτιώνει την ποιότητα και παράλληλα τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τους φορείς του δημόσιου τομέα διεθνώς. Ο κυρίαρχος στόχος λοιπόν των προτύπων αποτελεί τόσο η εξασφάλιση της απαιτούμενης διαφάνειας στις διαδικασίες σύνταξης προϋπολογισμού και λογιστικής διαχείρισης όσο και η δυνατότητα σύγκρισης και μελέτης των δημόσιων οικονομικών καταστάσεων διεθνώς. Επιπλέον, σκοπός από την εφαρμογή των IPSAS είναι η εναρμόνιση τους με τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες θα πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες με τα IPSAS αποκλειστικά και μόνο εάν πληρούν όλες τις απαιτήσεις (IFAC, 2009).

Η νομοθεσία κάθε χώρας είναι αυτή που καθορίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες βασίζονται και σε ποικίλες κοινωνικές – νομικές συνθήκες οι οποίες έχουν επιρροή στη θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) προσπαθεί να εκμηδενίσει διαφορές που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε χώρας επιδιώκοντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητα τους (Christiaens, 2006).

Όπως έχει προαναφερθεί, ως σήμερα τα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 32 και ρυθμίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και συνεπώς να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα (Touw, 2006).

Συγκεντρωτικά θα λέγαμε ότι τα IPSAS έχουν ως σκοπό: (IFAC, 2010)

- Τη διαφανή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων

- Τη βελτίωση της ποιότητας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που εμφανίζονται από τις δημόσιες οντότητες ανά τον κόσμο μέσω της εναρμόνισης των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή
- Τον προσδιορισμό του πλαισίου για αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, και γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος (IFAC, 2010)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

#### 2.1 Λόγοι Ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον Δημόσιο Τομέα – Καθιέρωση στην Ελλάδα

Οι κυβερνήσεις αποτελούν τον σημαντικότερο φορέα για τις εγχώριες οικονομίες τους καθώς είναι αποκλειστικά αρμόδιες για τη συγκέντρωση, τον έλεγχο και την αναδιανομή των σημαντικότερων πόρων, γεγονός που επηρεάζει πολύ την ποιότητα ζωής των πολιτών αλλά και το πώς λειτουργεί η οικονομία (Touw, 2006).

Οι πόροι ανήκουν στους πολίτες. Άρα, οι κυβερνήσεις οφείλουν να είναι υπεύθυνες και υπόλογες για τον τρόπο που αξιοποιούν και καταναλώνουν τους πόρους επειδή: (Touw, 2006):

- Οι κυβερνήσεις πρέπει να αποτελούν το παράδειγμα εφόσον επιβάλλουν τις απαιτήσεις για χρηματοοικονομική πληροφόρηση στις ιδιωτικές εταιρείες.
- Οι πολίτες δεν έχουν το δικαίωμα στην κυβέρνηση. Τα μόνο που λαμβάνουν είναι μία απόδοση σε υπηρεσίες αλλά και σε αγαθά. (Christiaens, 2006).

Πολλές φορές όμως, είναι ανεπαρκής η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς τρίτους γιατί υπάρχουν ανεπαρκή πρότυπα χρηματοοικονομικής διοίκησης αλλά και στο να ληφθούν σωστές οικονομικές αποφάσεις. Κατά αυτό τον τρόπο δημιουργείται ένα περιβάλλον χωρίς σοβαρή οικονομική πειθαρχία και με διαφθορά (Sutcliffe, 2006).

Για να υπάρχει επομένως, ένα υγιές και εύρυθμο οικονομικό περιβάλλον, πρέπει να έχουν δημιουργηθεί κατάλληλες συνθήκες και προϋποθέσεις σωστής διακυβέρνησης και κυρίως οικονομική διαφάνεια.. Κάτι τέτοιο επιτυγχάνεται, με τους κυβερνητικούς φορείς να είναι υπόλογους για τις κινήσεις και τις αποφάσεις τους (Schaeffer, 2006).

Τα βασικότερα χαρακτηριστικά κάθε συστήματος διακυβέρνησης: (Sutcliffe, 2006).

- Μια ανεξάρτητη αρχή για τη διαβεβαίωση ότι υπάρχει ακολουθία με τα πρότυπα αυτά.
- Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάση των γενικών λογιστικών προτύπων τα οποία στηρίζονται στις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις οντότητες (Sutcliffe, 2006).

Η απουσία γενικά αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικών πληροφόρησης για τους δημόσιους φορείς αποτελεί το σοβαρότερο πρόβλημα στον τομέα της διαφάνειας των κυβερνητικών φορέων. Τα λογιστικά πρότυπα προάγουν τη διαφάνεια και παίζουν σημαντικό ρόλο στην σωστή αποτίμηση των οικονομικών συνεπειών των αποφάσεων που λαμβάνει η εκάστοτε κυβέρνηση. Ωστόσο, ποια είναι τα βασικότερα προβλήματα που καλούνται να λύσουν οι κυβερνήσεις κατά την ανάπτυξη προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για δημόσιους φορείς; Είναι οι σημαντικές που υπάρχουν ανάμεσα στα κράτη. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχει διαφορετικός ρυθμός συναλλαγών σε κάθε κράτος, ενώ δεν πρέπει να παραλείπονται οι ποικίλες θεσμικές και πολιτιστικές διαφορές. Παρ' όλα αυτά υπάρχουν

κοινά χαρακτηριστικά τα οποία αποτελούν ώθηση για κοινές ενέργειες πάνω στα διεθνή λογιστικά πρότυπα από όλα τα κράτη στον κόσμο (Sutcliffe, 2006).

Είναι γεγονός πως όταν δεν γίνεται σωστή αξιοποίηση και κατανάλωση των πόρων από τις κυβερνήσεις σε συνδυασμό με τις αδύναμες ή ασταθείς εθνικές κυβερνήσεις δημιουργούνται σοβαρές συνέπειες τόσο για τους απλούς πολίτες όσο και για τις οικονομίες παγκοσμίως (Christiaens, 2006).

Η παγκόσμια εφαρμογή των IPSAS θα δημιουργήσει αυτόματα κοινούς κανόνες σε όλα τα κράτη για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, δημιουργώντας μεγαλύτερη ευελιξία και αποτελεσματικότητα στην προετοιμασία, στην κατάρτιση και στον έλεγχο των κυβερνητικών οικονομικών καταστάσεων. Με ένα κοινό σύνολο διεθνών λογιστικών προτύπων από τις κυβερνήσεις, θα μπορούσε να μεταφερθεί και να «μοιραστεί» η γνώση στους δημόσιους φορείς από κράτος σε κράτος με την προοπτική ακόμα και οι αναπτυσσόμενες χώρες να μπορούν να αξιοποιήσουν τη γνώση με χαμηλότερο κόστος (Sutcliffe, 2006).

Σε όλα τα παραπάνω συνυπολογίζονται και τα ακόλουθα: (Christiaens et al., 2009)

- Εμπόδια, προβλήματα και δυσκολίες στη σύγκριση και στην ανάλυση των δεδομένων (χρονοβόρα διαδικασία) λόγω της εμφάνισης μεγάλων διαφορών στα λογιστικά συστήματα των χωρών.
- Διαπιστώνονται και σε εθνικό επίπεδο διαφορές στα κυβερνητικά λογιστικά πρότυπα. Κάποιες φορές, το πόσο χρησιμοποιείται η λογιστική παρουσιάζει διαφορές από δημόσιο φορέα σε δημόσιο φορέα. Επίσης, σε αρκετά κράτη υπάρχουν διαφορετικοί κανόνες σε εθνικό επίπεδο και σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης. Ακόμα, υπάρχουν δημόσιες οντότητες που δεν διαθέτουν καν συγκεκριμένο λογιστικό σύστημα! (Jones, 2010)
- Η σημασία της χρηματοοικονομικής λογιστικής στο δημόσιο τομέα γίνεται όλο και πιο κρίσιμη με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται εντονότερη η ανάγκη για την αντικειμενικότερη καταγραφή όλων των χρηματοοικονομικών δεδομένων. Τα IPSAS βοηθούν στην καταγραφή παλιότερων δεδομένων, συναλλαγών και συμβάντων και κατά συνέπεια, οι κυβερνήσεις είναι σε θέση να συντάξουν προϋπολογισμούς που ανταποκρίνονται πιο σωστά στην πραγματικότητα (Jones, 2010)
- Ο ρυθμός των αλλαγών είναι συχνός με αποτέλεσμα τα λογιστικά συστήματα να μένουν ημιτελή (Maranya, 2008).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το βασικό ρόλο των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών και αρχών. Έτσι προχώρησε την ακόλουθη πρόταση: Την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση (IFAC, 2011).

Με αφετηρία το 2005, όλες οι εισηγμένες εταιρείες της ΕΕ (μαζί με τις τράπεζες αλλά και τις ασφαλιστικές εταιρίες) υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για την προετοιμασία και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Επίσης τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν τη χρήση των προτύπων αναφοράς στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες της ΕΕ για τους ετήσιους λογαριασμούς τους και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις της ΕΕ για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους.

Στην Ελλάδα, η εφαρμογή των ΔΛΠ ξεκίνησε από την 1 Ιανουαρίου του 2003 (σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1) υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που έχουν

την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (IFAC, 2011)..

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές στηρίζονται στον Ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ωστόσο για την καλύτερη κατανόηση και την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι αναγκαία η σύγκρισή τους με τις ελληνικές διατάξεις που ισχύουν και η ανάλυση των διαφορών ανάμεσά τους (Schaeffer, 2006).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση παρακινεί χώρες και οργανισμούς, όπως και την Ελλάδα, να προχωρήσουν όσο το δυνατόν πιο γρήγορα, στην εφαρμογή των IPSAS. Η υιοθέτηση και η εφαρμογή των IPSAS κρίνεται απαραίτητο να είναι άμεση σε τομείς που παρουσιάζουν σοβαρές δυσκολίες εξαιτίας της έλλειψης διαφάνειας. Στην Ελλάδα οι τομείς αυτοί είναι: (Καραγιώργος, 2006)

- Κεντρική κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες)
- Τοπική Αυτοδιοίκηση
- Δημόσια νοσοκομεία
- Ασφαλιστικά ταμεία

Είναι απαραίτητο για την Ελλάδα να εφαρμόσει επιτυχώς το πρόγραμμα μεταρρύθμισης της οικονομικής διοίκησης του δημόσιου τομέα. Για να επιτευχθεί αυτό πρέπει να βαδίσει πάνω στις επιλογές και τις κινήσεις αλλά και την εμπειρία που αποκόμισαν από την υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων τόσο οι διεθνείς όσο και οι κυβερνήσεις. Διανύοντας μία κρίσιμη – υπό οικονομικό πρίσμα – εποχή όπου τα οικονομικά στοιχεία του δημόσιου φορέα στη χώρα μας είναι υπό αμφισβήτηση, γεγονός που επιφέρει και αρνητική αξιολόγηση από κορυφαίους διεθνείς οίκους αξιολόγησης, η μεταρρύθμιση και η υιοθέτηση λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα θα έχουν ως αποτέλεσμα τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διοίκησης (Πολίτου, 2012)

Συνεπώς η όσον το δυνατόν συντομότερη και ορθότερη υιοθέτηση των IPSAS στο δημόσιο τομέα, η σύνταξη προϋπολογισμού προγραμμάτων (Program State Budget) και ο έλεγχος των δαπανών (controlling) θα ενισχύσει τη διαφάνεια των οικονομικών στοιχείων των δημόσιων φορέων. Αυτό θα βελτιώσει τις δημοσιονομικές επιδόσεις επί του δημοσίου ελλείματος και δημοσίου χρέους. Το άμεσο αποτέλεσμα θα είναι να μειωθεί κατά πολύ το κόστος του κρατικού δανεισμού αλλά και να αναπτυχθεί η ελληνική οικονομία (Πολίτου, 2012).

## **2.2 Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα**

Ένα από τα πλέον σημαντικά θέματα σήμερα είναι το δημόσιο χρέος και η οικονομική αστάθεια, όχι μόνο στην Ευρώπη αλλά και σε ολόκληρο τον κόσμο. Η κρίση χρέος αποκάλυψε την σοβαρότητα της κακής χρηματοοικονομικής διαχείρισης εκ μέρους του δημόσιου τομέα (Bergmann, 2009).

Οι πρακτικές ανεπαρκούς χρηματοοικονομικής αναφοράς εκ μέρους των κυβερνήσεων συνεισέφεραν στην εμβάθυνση και επιμήκυνση της σημερινής ύφεσης. Θα χρειαστούν χρόνια για την ανάκαμψη από την κρίση η οποία δεν θα είναι ταχεία αν δεν γίνουν οι απαιτούμενες

ενέργειες από τις κυβερνήσεις. Η χρηματοοικονομική κρίση αύξησε την ανάγκη για απόδοση ευθυνών στον δημόσιο τομέα και διαφάνεια στις χρηματοοικονομικές του συναλλαγές. Και όσο και αν φαίνεται παράδοξο, δεν έχει γίνει παραδεκτό ότι η κρίση είναι αποτέλεσμα υιοθέτησης ανεπαρκών πρακτικών λογιστικής και χρηματοοικονομικής διαχείρισης από τις κυβερνήσεις (Δεληγιάννης, 2013).

Ας πάρουμε την Ελλάδα για παράδειγμα, η αξιοπιστία των αναφορών της οποίας αμφισβητήθηκε πρόσφατα. Χωρίς ένα σωστό πλαίσιο κανόνων και προτύπων, πολλές κυβερνήσεις κατόρθωσαν να καλύψουν «κάτω από το χαλί» το αληθινό κόστος πολλών αποφάσεων. Ήταν η τραπεζική κρίση του 2007 – 2008 η οποία πραγματικά έδωσε το έναυσμα για μια σειρά από γεγονότα που μας οδήγησαν στην κρίση χρέους. Ένας άλλος παράγοντας που συνεισέφερε στην κρίση χρέους στην Ευρώπη ήταν ότι τα κριτήρια εισόδου στην Ευρωζώνη και η θεωρούμενη απουσία ελέγχου, η οποία την εποχή εκείνη, ενθάρρυνε κράτη-μέλη, όπως η Ελλάδα, να εισαχθούν και να ωφεληθούν από την δεδομένη πιστοληπτική αναβάθμιση, χωρίς να ληφθούν μέτρα προσαρμογής των αγορών τους ή χωρίς την υιοθέτηση διορθωτικών μεταρρυθμίσεων (Δεληγιάννης, 2013).

Η κρίση χρέους επίσης αποκάλυψε: (Πολίτου, 2012)

- Το πρόβλημα που επιφέρει ο βραχυπρόθεσμος ορίζοντας των πρακτικών αναφορών που εφαρμόζουν οι κυβερνήσεις.
- Προβλήματα ξεπερασμένης λογιστικής παρακολούθησης.
- Το κρυφό κόστος των συντάξεων, της υγειονομικής περίθαλψης, καθώς και άλλων κοινωνικών παροχών.
- Την ανάγκη εκσυγχρονισμού των συστημάτων δικλίδων ελέγχου και των χρηματοοικονομικών υποδομών. Ακόμα, αποκάλυψε τις μακροπρόθεσμες συνέπειες αποδοχής ανεδαφικών δεσμεύσεων βασισμένων σε ανεπαρκή χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ξανά η Ελλάδα αποτελεί αντιπροσωπευτικό τέτοιο παράδειγμα (Πολίτου, 2012).

Ωστόσο οι κυβερνήσεις ακόμα εξακολουθούν να λαμβάνουν αποφάσεις που θα επηρεάσουν τα κράτη τους σε βάθος χρόνου. Αυτό γίνεται με περιορισμένη εμπιστοσύνη στην ποιότητα της διαθέσιμης πληροφόρησης. Σήμερα, περισσότερο από ποτέ, οι κυβερνήσεις πρέπει να λαμβάνουν τις σωστές αποφάσεις, αλλά χρειάζονται πολύ καλύτερη πληροφόρηση για να το κάνουν αυτό. Έχοντας αυτό υπόψη, είναι αναπόφευκτες οι ερωτήσεις σχετικά με την καταλληλότητα της λογιστικής από το δημόσιο τομέα. Αυτό έχει οδηγήσει στην απαίτηση από τις κυβερνήσεις να λογοδοτούν όχι μόνο για τα λογιστικά τους συστήματα αλλά και για τις δικλίδες ελέγχου (Δεληγιάννης, 2013).

Είναι σαφές ότι χρειάζονται αλλαγές. Οι κυβερνήσεις πρέπει να δομήσουν ένα πιο βιώσιμο μέλλον, μέσω καλύτερης αναφοράς και συγκρισιμότητας (Πολίτου, 2012).

Υπάρχουν τρεις λύσεις που οι κυβερνήσεις μπορούν να υιοθετήσουν για ένα πιο βιώσιμο μέλλον: (Δεληγιάννης, 2013)

- Βελτίωση της διαφάνειας στην λογιστική δημοσίου τομέα.
- Βελτίωση της συνέπειας και της συγκρισιμότητας με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα («ΔΛΠΔΤ»).
- Βελτίωση της διαφάνειας της επικοινωνίας και κατά συνέπεια της απόδοσης ευθυνών. (Δεληγιάννης, 2013)

Για να επιτευχθούν όλα τα παραπάνω, οι κυβερνήσεις χρειάζεται να δομήσουν τεχνογνωσία και ικανότητα.

Η κρίση χρέους έδωσε έμφαση στην ανάγκη διαφάνειας των δημόσιων οικονομικών και ιδιαίτερα στην Ευρώπη. Πώς μπορεί αυτό να επιτευχθεί; Με την χρήση σύγχρονων λογιστικών μεθόδων, όπως η λογιστική βάση αυτοτέλειας των χρήσεων, καθώς και με την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ (IPSAS).

Τα ΔΛΠΔΤ είναι υψηλής ποιότητας παγκόσμια πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς για οντότητες του δημοσίου τομέα, εκτός από τις δημόσιες επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Πρόκειται περί ενός πλήρους και καλά σχεδιασμένου συνόλου λογιστικών προτύπων ειδικά για τις ανάγκες του δημοσίου τομέα. Δεν έχουν εφαρμογή μόνο για τη λογιστική βάση αυτοτέλειας των χρήσεων αλλά και για τη λογιστική σε ταμειακή βάση. Τα ΔΛΠΔΤ έχουν κυρίως ως βάση τα ΔΠΧΑ, αλλά έχουν προσαρμοστεί για τον δημόσιο τομέα όπου χρειάστηκε (Δεληγιάννης, 2013).

Ο σημαντικότερος στόχος των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι να βελτιωθεί όσον το δυνατό περισσότερο η ποιότητα των γενικών οικονομικών εκθέσεων των δημόσιων φορέων και η συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών – δεδομένων από τις διάφορες οικονομικές οντότητες. Το γεγονός αυτό συνεπάγεται σε πιο ακριβείς και σαφείς εκτιμήσεις για τις αποφάσεις που λαμβάνονται και αφορούν τον τρόπο που διανέμονται οι πόροι από τις κυβερνήσεις δημιουργώντας διαφάνεια και αξιοπιστία. Ένας επιπλέον σκοπός είναι η εναρμόνιση τους με τις οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες με τα IPSAS εάν συμβαδίζουν με τις ανάλογες απαιτήσεις (Ξεφτέρης, 2009)

### **2.3 Αρμόδιοι οργανισμοί για την Ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον Δημόσιο Τομέα**

Τα βασικά όργανα τα οποία είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση αλλά και τη δημοσίευση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) είναι:

- ***Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC)***

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) είναι ο παγκόσμιος οργανισμός για το επάγγελμα της λογιστικής με σκοπό την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος και στην ανάπτυξη ισχυρών εθνικών οικονομιών. Ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977, στο Μόναχο της Γερμανίας, στο 11<sup>ο</sup> Παγκόσμιο Συνέδριο Λογιστών και σήμερα τα μέλη της είναι περισσότερα από 170 σε 120 χώρες. Ο οργανισμός μέσα από ανεξάρτητα συμβούλια ίδρυσης προτύπων καθορίζει συγκεκριμένα διεθνή πρότυπα ελέγχου, εκπαίδευσης και λογιστικής δημόσιου τομέα. Επίσης, εκδίδει οδηγούς για να προωθήσει αποδόσεις υψηλής ποιότητας από τους επαγγελματίες λογιστές στις επιχειρήσεις (Jones 2010).

Στόχος της IFAC είναι να προάγει αξίες όπως η ακεραιότητα και η διαφάνεια. Η IFAC στοχεύει στο να ενισχύσει την πίστη των επαγγελματιών λογιστών σε αυτές τις αξίες, οι οποίες απεικονίζονται στον Κώδικα Ηθικής για τους Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC (International Federation of Accountants, 2009).

Στην ουσία η IFAC ιδρύθηκε για τους εξής λόγους: (Jones, 2010).

- Εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος
  - Ανάπτυξη υψηλής ποιότητας διεθνών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα στην υποστήριξη και εφαρμογή τους
  - Σωστή εκπαίδευση των επαγγελματιών λογιστών
  - Δημιουργία ισχυρών επαγγελματικών οργανώσεων λογιστικής και λογιστικά γραφεία
  - Συνεργασία με άλλους διεθνείς οργανισμούς
  - Συμβολή στην ανάπτυξη ισχυρών διεθνών οικονομιών καθιερώνοντας την επιμονή και πίστη σε υψηλής ποιότητας επαγγελματικά πρότυπα, προωθώντας τη διεθνή σύγκλιση τέτοιων προτύπων (Jones, 2010).
- 
- ***Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IPSASB)***

Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IPSASB) ιδρύθηκε τον Νοέμβριο του 2004 και αποτελεί βασικό κομμάτι της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών. Το IPSASB αποτελεί απόγονο της Επιτροπής του Δημόσιου Τομέα (PSC) η οποία ιδρύθηκε στα τέλη του 1986 (Sutcliffe, 2006).

Το IPSASB αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος με την ανάπτυξη υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων για χρήση από τους δημόσιους φορείς ανά τον κόσμο κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων. Απώτερος λοιπόν στόχος είναι η βελτίωση της ποιότητας και της διαφάνειας του δημόσιου τομέα χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Chan, 2008).

- Δημιουργία υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων για χρήση από δημόσιες οντότητες
- Προώθηση της εφαρμογής και η διεθνής σύγκλιση προς IPSAS
- Παροχή καθοδήγησης για ζητήματα που αφορούν χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα (Chan, 2008).

Την ανάπτυξη και υλοποίηση των IPSAS στηρίζουν και άλλοι διεθνείς οργανισμοί προσφέροντας οικονομική ενίσχυση αλλά και τεχνογνωσία. Τέτοιοι οργανισμοί είναι:

- Ασιατική Αναπτυξιακή Τράπεζα
- Παγκόσμια Τράπεζα
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή
- Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

## 2.4 Προϋποθέσεις για εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα

Η επιτυχής εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο δημόσιο τομέα προϋποθέτει κάποιους σημαντικούς παράγοντες για την πλήρη εφαρμογή τους σε όλες τις χώρες. Το ευρωπαϊκό λογιστικό σύστημα για τον δημόσιο τομέα φαίνεται να είναι ένα μακράς διάρκειας και μεσοπρόθεσμο έργο που αξίζει να φιλοδοξεί. Βέβαια για την εφαρμογή τους σε όλες τις χώρες αξίζει να σημειωθεί ότι παίζει μεγάλο ρόλο το βιοτικό επίπεδο των χωρών, οι ιδιαιτερότητες της οικονομίας, η εξειδίκευση του προσωπικού του δημόσιου τομέα, αλλά και τα επίπεδα διαφθοράς που υπάρχουν. Παρόλα αυτά υπάρχουν κάποιοι παράγοντες που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην εφαρμογή τους.

Οι πιο σημαντικοί είναι οι εξής:

- Μετάφραση IPSAS στην ελληνική γλώσσα
- Διεύρυνση κουλτούρας στην κυβέρνηση και γενικότερα στους δημόσιους φορείς, ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ είναι προς το δημόσιο συμφέρον
- Εκπαίδευση προσωπικού του δημόσιου τομέα, που θα κληθεί να εφαρμόσει τα IPSAS σε θέματα διπλογραφικής λογιστικής και προτύπων.
- Η σωστή εκπαίδευση του προσωπικού θα επιφέρει την επιτυχία στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων
- Η υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων για τον εσωτερικό έλεγχο θα έχει ως αποτέλεσμα την αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα όσο και στην ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων
- Δημιουργία μητρώου παγίων στοιχείων, όπου θα παρακολουθούνται αναλυτικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα
- Στελέχωση των οντοτήτων του δημοσίου τομέα με κατάλληλο προσωπικό, με γνώση, εξειδίκευση και πρακτική εμπειρία στη λογιστική και στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Διάθεση των απαιτούμενων δαπανών για την κάλυψη της πρώτης εφαρμογής των IPSAS στον δημόσιο τομέα
- Απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του δημοσίου τομέα κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των Δ.Λ.Π.(Βασίλειος Ι. Λουμιώτης,2015)

## 2.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα

Όταν υιοθετούνται και εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αναδύονται πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα (Maranya, 2008).

Εξετάζοντας το θέμα από τη θετική του σκοπιά, τα ΔΛΠΔΤ βελτιώνουν την ποιότητα των λογιστικών καταστάσεων προσφέροντας παράλληλα χρηματοοικονομική πληροφόρηση υψηλής αξίας (Chan, 2008).

Επιπλέον επιτυγχάνεται η μείωση των αποκλίσεων μεταξύ των λογιστικών συστημάτων σε διεθνές επίπεδο. Κατά συνέπεια γίνεται πιο εύκολη η συγκρισιμότητα των επιδόσεων ανάμεσα σε δύο κράτη ή σε δημόσιους φορείς (Jones, 2007).

Η εύλογη αξία (fair value) είναι μία πολύ σπουδαία ιδιαιτερότητα των ΔΛΠ την οποία υιοθέτησαν και τα ΔΛΠΔΤ. Η εύλογη αξία εστιάζει στην πραγματική αξία των περιουσιακών τους στοιχείων (Jones, 2007).

Επίσης τα ΔΛΠΔΤ οδηγούν σε καλύτερη διαχείριση των εσόδων και των εξόδων, εφόσον υποστηρίζουν αποτελεσματικότερα την λήψη αποφάσεων. Ταυτόχρονα προωθούν την διαφάνεια και την αξιοκρατία ωθώντας ακόμα περισσότερο προς έναν αποτελεσματικότερο τρόπο λήψης αποφάσεων (Jones, 2007).

Συγκεντρωτικά θα λέγαμε ότι τα κυριότερα πλεονεκτήματα της υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ είναι τα εξής: (Δεληγιάννης, 2013)

- Αποτελούν σημαντικό στοιχείο της σύγχρονης δημόσιας διοίκησης που διευκολύνει την καλύτερη λήψη αποφάσεων.
- Προωθούν και επιδιώκουν τη διεθνή σύγκλιση της λογιστικής δημοσίου τομέα.
- Τα IPSAS αποτελούν σημαντική βελτίωση της ποιότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς γενικού σκοπού από οντότητες του δημοσίου τομέα.
- Η συμμόρφωση με τα ΔΛΠΔΤ θα βελτιώσει τη συνοχή και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ διαφορετικών χωρών.
- Θα υπάρξουν καλύτερες εκτιμήσεις στις αποφάσεις ανακατανομής πόρων.
- Η συμμόρφωση με τα ΔΛΠΔΤ θα βελτιώσει την διαφάνεια και τη λογοδοσία.
- Τα ΔΛΠΔΤ μπορούν να βοηθούν τις αρμόδιες αρχές για τη θέσπιση προτύπων στην ανάπτυξη ή αναθεώρηση προτύπων δημοσίου τομέα.
- Όπου αυτό είναι εφικτό, θα επιτρέψει συγκρίσεις με την λογιστική στον ιδιωτικό τομέα. (Maranya, 2008).
- Θα υπάρξει βελτίωση στην διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και των ταμειακών διαθεσίμων.
- Θα βελτιώσουν την αίσθηση περί αποτελεσματικότητας. (Maranya, 2008)

Ωστόσο η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ εμφανίζει και πολλά προβλήματα. Αυτή είναι και η βασική αιτία που πολλές χώρες είτε καθυστερούν να εφαρμόσουν τα εν λόγω πρότυπα είτε δεν γίνεται σωστά η εφαρμογή τους (Touw, 2006).

Το κυριότερο πρόβλημα είναι το ότι δεν υπάρχει επαρκές εξειδικευμένο προσωπικό. Δυστυχώς υπάρχει σοβαρή έλλειψη σε άρτια εκπαιδευμένους λογιστές στους δημόσιους φορείς, και αυτή είναι η βασικότερη αιτία της μη υιοθέτησης και εφαρμογής των IPSAS.



Επίσης, τόσο η διαδικασία πρόσληψης όσο και η διαδικασία κατάρτισης και στελέχωσης των φορέων του δημόσιου τομέα είναι αρκετά χρονοβόρα ενώ μάλιστα συχνά καταλήγει σε μη αποτελεσματική εξαιτίας του μεγάλου όγκου των αποτελεσμάτων (Καραγιώργος και συν., 2010)

Τέλος, είναι η απαραίτητη η ανανέωση των ήδη υπάρχοντων λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων ενώ σε πολλές περιπτώσεις είναι αναγκαία η υιοθέτηση νέων, γεγονός που αποτελεί σοβαρό πρόβλημα για τις κυβερνήσεις των χωρών. Όλες αυτές οι αλλαγές συνεπάγονται εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού και κατάλληλες τεχνικές υποδομές για την ορθή εφαρμογή των νέων πληροφοριακών συστημάτων. Ωστόσο όλα τα παραπάνω δημιουργούν χρηματικό και χρονικό κόστος για τις κυβερνήσεις (Καραγιώργος και συν., 2010).

Συμπερασματικά, θα λέγαμε ότι το βασικότερο μειονέκτημα της εφαρμογής των IPSAS είναι το μεγάλο κόστος εφαρμογής τους, το οποίο είναι πολυεπίπεδο εφόσον αφορά μία σειρά από κομβικές δράσεις, όπως η εκπαίδευση του προσωπικού, η προσαρμογή του λογισμικού και η απαίτηση αυξημένων υποδομών (Καραγιώργος και συν., 2010)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

**Πίνακας 1 : Συνοπτική παρουσίαση των Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα IPSAS**

IPSAS	ΟΝΟΜΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	ΒΑΣΗ	ΙΔΡΥΣΗ
IPSAS 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	IAS 1	Μάιος 2000
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	IAS 7	Μάιος 2000
IPSAS 3	Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη	IAS 8	Μάιος 2000
IPSAS 4	Επιδράσεις των μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	IAS 21	Μάιος 2000
IPSAS 5	Κόστη δανεισμού	IAS 23	Μάιος 2000
IPSAS 6	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	IAS 27	Μάιος 2000
IPSAS 7	Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	IAS 28	Μάιος 2000
IPSAS 8	Δικαιώματα Κοινοπραξίας	IAS 31	Ιούλιος 2001
IPSAS 9	Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγών	IAS 18	Ιούλιος 2001
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	IAS 29	Ιούλιος 2001

IPSAS 11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	IAS 11	Ιούλιος 2001
IPSAS 12	Αποθέματα	IAS 2	Ιούλιος 2001
IPSAS 13	Μισθώσεις	IAS 17	Ιανουάριος 2003
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού	IAS 10	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις	IAS 32,39	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	IAS 40	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 17	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	IAS 16	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	IAS 14	Ιούνιος 2002
IPSAS 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις	IAS 37	Οκτώβριος 2002
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	IAS 24	Οκτώβριος 2002
IPSAS 21	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές	IAS 36	Οκτώβριος 2004
IPSAS 22	Γνωστοποίηση πληροφοριών για τον γενικό κυβερνητικό τομέα	-	Δεκέμβριος 2006
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι & λογιστικές μεταφορές)	-	Δεκέμβριος 2006
IPSAS 24	Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις χρηματοοικονομικές	-	Δεκέμβριος 2006

	Καταστάσεις		
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	IAS 19	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 26	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	IAS 36	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 27	Γεωργία	IAS 41	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα : Παρουσίαση	IAS 32	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα : Αναγνώριση και Αποτίμηση	IAS 39	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα Γνωστοποιήσεις	IAS 7	Ιανουάριος 2010
IPSAS 31	Άυλα στοιχεία	IAS 38	Ιανουάριος 2010
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης	-	Οκτώβριος 2011

Πηγή : Delloite , (2010)

## **IPSAS 1: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το συγκεκριμένο Πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης. Η εφαρμογή του ξεκίνησε το 2008 και περιλαμβάνει τις σπουδαιότερες αρχές πάνω στις οποίες στηρίζεται η κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων όπως την αρχή στην παραδοχή της συνέχειας των χρήσεων, η αυτοτέλεια των χρήσεων, η συνοχή της παρουσίασης και ταξινόμησης σε δεδουλευμένη βάση. Επίσης, απαγορεύεται η δυνατότητα συμψηφισμού του ενεργητικού και του παθητικού, εκτός αν απαιτείται από ένα άλλο IPSAS. (Ιωαννίδου, 2015)

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται ανά έτος αλλά αν γίνει αλλαγή ημερομηνίας πρέπει να γίνει κοινοποίηση αυτής της αλλαγής. Για κάθε ποσό που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υπάρχουν οι απαραίτητες πληροφορίες από παλιότερα χρονικά διαστήματα έτσι ώστε να είναι εφικτή η σύγκριση. Επίσης, πρέπει να γίνεται διάκριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε τρέχοντα και μη τρέχοντα. Ακόμη, το συγκεκριμένο Πρότυπο προσδιορίζει τα ελάχιστα στοιχεία που πρέπει να καταγράφονται στον ισολογισμό, στην κατάσταση αποτελεσμάτων, στην κατάσταση ταμειακών ροών τα οποία πρέπει να καταρτιστούν από τον εκάστοτε κρατικό φορέα. Σημαντικό είναι και το σημείο που η ανάλυση εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει με δύο τρόπους είτε ανά είδος είτε ανά λειτουργία. Το IPSAS 1 παρουσιάζει στις σημειώσεις τις ελάχιστες απαιτήσεις κοινοποίησης οι οποίες εμφανίζουν λεπτομέρειες για τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν, για τις αποφάσεις της διοίκησης κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, το όνομα του ελεγχόμενου φορέα, τη νομική μορφή του φορέα και την περιγραφή των δραστηριοτήτων του φορέα. (Ιωαννίδου, 2015)

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

Το IPSAS 2 εφαρμόστηκε το 2010 και αφορά τα ταμειακά διαθέσιμα και τις ταμειακές ροές μίας δημόσιας οντότητας. Ένας δημόσιος οικονομικός φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις που στηρίζονται στη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής πρέπει να προετοιμάσει μια κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εν λόγω Προτύπου. Με την εφαρμογή του IPSAS 2, η κύρια υποχρέωση του φορέα αφορά τις πληροφορίες, που έχουν σχέση με τις μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων στο πλαίσιο της κατάστασης ταμειακών ροών. Οι ταμειακές ροές κατηγοριοποιούνται σε λειτουργικές, επενδυτικές, χρηματοοικονομικές κινήσεις. Οι ταμειακές ροές για λειτουργικές δραστηριότητες αναφέρονται με τη χρήση είτε της άμεσης η οποία συνίσταται, είτε της έμμεσης μεθόδου. Συνίσταται η χρήση της άμεσης μεθόδου διότι οι δημόσιοι φορείς αξιοποιώντας την έχουν μεγαλύτερο κίνητρο να διευθετήσουν τα πιθανά ελλείμματα τους από τις λειτουργικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές από φόρους ή καθαρό πλεόνασμα πρέπει να ταξινομούνται ως λειτουργικές ταμειακές ροές. Επίσης, πρέπει να χρησιμοποιείται ως συναλλαγματική ισοτιμία για τυχόν μετατροπές των ταμειακών ροών τους η συναλλαγματική ισοτιμία εκείνης της ημερομηνίας κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η ταμειακή εκροή ή εισροή. Το σύνολο των ταμειακών ροών που σχετίζονται με αποκτήσεις και διαθέσεις ελεγχόμενων οντοτήτων αλλά και λοιπών λειτουργικών οντοτήτων πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά και να καταχωρείται ως μέρος των επενδυτικών ροών. (Μανιάτης, 2011)

### **IPSAS 3: Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών**

Ένας δημόσιος φορέας που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της δεδουλευμένης λογιστικής έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το εν λόγω Πρότυπο το οποίο ασχολείται με περιπτώσεις μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους που είναι πιθανό να εμφανιστούν σε λογιστικές πολιτικές και αντιμετώπισης τυχόν λογιστικών σφαλμάτων. Επομένως το IPSAS 3 εφαρμόζεται κατά την παρουσίαση πλεονάσματος ή ελλείμματος από τις δραστηριότητες, τα βασικά λάθη και αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές. Επίσης, το εν λόγω πρότυπο εστιάζει στη γνωστοποίηση συγκεκριμένων στοιχείων του καθαρού πλεονάσματος ή ελλείματος για την κάθε περίοδο. Ο κύριος στόχος του IPSAS 3 αφορά την κατάταξη, τη δημοσιοποίηση και το λογιστικό χειρισμό συγκεκριμένων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα όλες οι δημόσιες οντότητες να είναι σε θέση να παρουσιάζουν τα εν λόγω στοιχεία σε σταθερή βάση. Συνεπώς, επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα αφενός με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας των προηγούμενων περιόδων, αφετέρου με τις οικονομικές καταστάσεις διάφορων άλλων δημόσιων φορέων. Επιπλέον, το συγκεκριμένο Πρότυπο διευκρινίζει τον λογιστικό χειρισμό των αλλαγών που αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις, στις λογιστικές πολιτικές καθώς και τη λογιστική μεταχείριση διορθώσεων σημαντικών σφαλμάτων. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα. (Πολίτου, 2012)

### **IPSAS 4: Επιδράσεις των μεταβολών των τιμών συναλλάγματος**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο δημιουργήθηκε για να καθοδηγεί τον δημόσιο φορέα στην αντιμετώπιση συναλλαγών τις οποίες πραγματοποιεί σε ξένο νόμισμα καθώς και να καθορίσει πώς θα συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα στις οικονομικές καταστάσεις και πώς θα μετατρέπονται οι καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Το IPSAS 4 εφαρμόζεται καθολικά, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης και της παρουσίασης σε μια κατάσταση ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, ή στη μετατροπή των ταμειακών ροών μιας αλλοδαπής επιχείρησης. Επιπλέον, εφαρμόζεται όταν ο κρατικός φορέας μεταφράζει ποσά που σχετίζονται με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα της παρουσίασης. Μία δημόσια οντότητα δραστηριοποιείται και συναλλάσσεται στο εξωτερικό είτε με συναλλαγές σε ξένα νομίσματα είτε με το να κατέχει περιουσιακά στοιχεία στο εξωτερικό. Ο βασικός στόχος του εν λόγω προτύπου είναι να προσδιορίσει το πώς θα συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του φορέα και πώς να μετατρέπονται οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Το IPSAS 4 εφαρμόζεται σε όλο το δημόσιο εκτός από τις δημόσιες επιχειρήσεις, την μετατροπή ταμειακών ροών μιας αλλοδαπής επιχείρησης και την κατάσταση ταμειακών ροών που προκύπτει από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα. (Ξεφτέρης, 2009)

### **IPSAS 5: Κόστη Δανεισμού**

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει ως σκοπό να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Στα κόστη δανεισμού ανήκουν τα επιτόκια, η απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων και η απόσβεση βοηθητικού κόστους που αφορά τη λήψη δανείων. Στα κόστη δανεισμού επιτρέπονται δύο μέθοδοι αντιμετώπισης του κόστους δανεισμού, είναι το μοντέλο δαπάνης και το μοντέλο κεφαλαιοποίησης. Το μοντέλο δαπάνης χρεώνει όλα τα έξοδα δανεισμού στα έξοδα που περιόδου που πραγματοποιούνται. Εάν για την απόκτηση ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου έχει προηγηθεί δανεισμός κεφαλαίων εφαρμόζεται ένας συντελεστής κεφαλαιοποίησης για δαπάνες του φορέα καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου. Το ποσό που αντιστοιχεί στο κόστος δανεισμού το οποίο κεφαλαιοποιείται δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του αναληφθέντος κόστους δανεισμού.(Μανιάτης,2011)

### **IPSAS 6: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**

Το συγκεκριμένο πρότυπο υιοθετείται από κάθε δημόσιο φορέα που καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τη δεδουλευμένη λογιστική αρχή, ώστε να προετοιμάσει και να παρουσιάσει τις ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις. Το IPSAS 6 εφαρμόζεται για την κατάρτιση και την παρουσίαση ενοποιημένων καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται σε μια ελέγχουσα εταιρεία. Κατά συνέπεια, η σύνταξη των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων πρέπει να γίνει σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα. Εφαρμόζεται υποχρεωτικά για λογιστικό έλεγχο για τις οικονομικές δηλώσεις της ελέγχουσας εταιρείας.(Ιωαννίδου,2015)

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

Το εν λόγω πρότυπο εφαρμόζεται για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, όπου η επένδυση στον συνεργάτη οδηγεί στην εκμετάλλευση των ιδιοκτησιακών συμφερόντων, με τη μορφή μετοχών ή άλλων τίτλων μετοχικής συμμετοχής. Το IPSAS 7 έχει αποκλειστική ισχύ για τις επενδύσεις στην επίσημη μετοχική δομή του εκδότη. Επιπλέον, περιλαμβάνουν και άλλες δομές μετοχών, στις οποίες η συμμετοχή του επενδυτή είναι εφικτό να θεωρηθεί αξιόπιστη. Εάν η δομή του μετοχικού κεφαλαίου δεν είναι με ξεκάθαρο τρόπο καθορισμένη τότε δύναται να αποκτήσει ένα αξιόπιστο μέτρο του δικαιώματος ιδιοκτησίας. Κάποιες εισηγήσεις δημοσίων οντοτήτων μπορούν να χαρακτηρίζονται ως "Επένδυση", που είναι ανέφικτο να οδηγήσει σε ένα ιδιοκτησιακό συμφέρον, όπως για παράδειγμα αν αφορούν μία πράξη φιλανθρωπικού σκοπού. Εφαρμόζεται σε όλους τους δημόσιους φορείς εκτός των GBEs.(Ιωαννίδου,2015)

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

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει ως βασικό στόχο να υποδείξει τον λογιστικό χειρισμό με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες και η παρουσίαση εσόδων και των υποχρεώσεων της κοινοπραξίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επενδύσεων,

χωρίς να έχει σχέση ο τρόπος με τον οποίο διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Οι κυριότερες κατηγορίες ταξινόμησης κοινοπραξιών είναι οι εξής:

1. Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες: Καταχώρηση από τον επενδυτή των περιουσιακών στοιχείων που ελέγχει, των εξόδων και των υποχρεώσεων τόσο στις ενοποιημένες όσο και στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.
2. Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία: Καταχώρηση από τον επενδυτή του μεριδίου του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, των υποχρεώσεων, των εσόδων από την πώληση ή την αξιοποίηση του μεριδίου, των δαπανών στις οικονομικές καταστάσεις
3. Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες: Επιτρέπονται δύο λογιστικές πολιτικές, η αναλογική ενοποίηση και η μέθοδος της καθαρής θέσης

Το IPSAS 8 ισχύει για όλες τις επενδύσεις εκτός των οργανισμών διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή αμοιβαίων κεφαλαίων ή καταπιστευτική ομάδα ή κάτι παρόμοιο. (Μανιάτης, 2011)

### **IPSAS 9: Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγών**

Το εν λόγω Πρότυπο εφαρμόζεται για την λογιστική που αφορούν τα έσοδα που παρουσιάζονται από παροχή υπηρεσιών, από πώληση αγαθών και χρήση από τρίτα πρόσωπα των στοιχείων ενεργητικού του δημόσιου φορέα που αποφέρει τόκους, δικαιώματα και μερίσματα. Βασική στόχευση του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που παρουσιάζονται από ποικίλες συναλλαγές στον Δημόσιο τομέα. Το βασικότερο ζήτημα στη λογιστική εσόδων είναι ο καθορισμός του χρόνου αναγνώρισης εσόδων. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν θεωρείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα συγκεντρωθούν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη είναι εφικτό να αποτιμηθούν με αξιοπιστία. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου εκτός από τις επιχειρήσεις της Κυβέρνησης. (Ιωαννίδου, 2015)

### **IPSAS 10: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τις πρωτοβάθμιες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του κάθε οργανισμού που παρουσιάζει στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Ο κυριότερος σκοπός του IPSAS 10 είναι να καθορίσει συγκεκριμένα πρότυπα για τους δημόσιους φορείς που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σε νόμισμα χωρών με Υπερπληθωριστικές οικονομίες προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να προσφέρουν αξιόπιστη πληροφόρηση. Συγκριτικά στοιχεία που αφορούν προηγούμενα χρονικά διαστήματα κάθε πληροφορία που αφορά αυτά, θα πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με τις τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς. Επιπλέον, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στον δημόσιο τομέα εκτός από τις GBEs. (Ιωαννίδου, 2015)



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

Το IPSAS 11 έχει ως στόχο να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και τα έσοδα που έχουν σχέση με τις συμβάσεις κατασκευής. Οι βασικότερες λειτουργίες του είναι να αναγνωρίζει τις συμφωνίες που πρέπει να κατατάσσονται ως συμβάσεις κατασκευής, να προσφέρει την αναγκαία καθοδήγηση για τους τύπους των συμβάσεων κατασκευής που μπορεί να προκύψουν στο δημόσιο τομέα και να ορίζει τη βάση για την αναγνώριση και την δημοσιοποίηση των εξόδων των συμβάσεων κατασκευών και των εσόδων. Τονίζεται ότι η ημερομηνία στην οποία ξεκινά η συμβατική δραστηριότητα και η ημερομηνία που η δραστηριότητα τελειώνει τις περισσότερες φορές εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συχνά οι συμβάσεις κατασκευής έργων στο δημόσιο τομέα δεν παρουσιάζουν ακριβώς τα έσοδα που θα αποκομίσει ο δημόσιος φορέας στη δημόσια οντότητα. Σε αυτό το ενδεχόμενο, το κόστος κατασκευής τοποθετείται στην περίοδο αναφοράς του ισολογισμού όπου πραγματοποιείται η κατασκευή και η αναγνώριση των σχετικών εξόδων. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης. (Ιωαννίδου, 2015)

## **IPSAS 12: Αποθέματα**

Βασικός στόχος του πρότυπου είναι να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων βασιζόμενο στο ιστορικό κόστος του συστήματος. Σημαντικό στοιχείο είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται προς τα εμπρός ως τη στιγμή που τα έσοδα αναγνωρίζονται. Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία ανάμεσα σε κόστος και καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Εάν τα αποθέματα αποκτήθηκαν σε μη ανταλλακτική συναλλαγή, το κόστος τους θα αποτιμάται στην αξία τους τη στιγμή που αποκτήθηκαν. Εντούτοις, τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και τρέχοντος κόστους αντικατάστασης όταν κρατούνται για διανομή χωρίς ή έναντι μικρής αξίας αντιτίμου αλλά και για κατανάλωση κατά τη διάρκεια παραγωγής αγαθών, των οποίων η διανομή θα γίνει δωρεάν ή έναντι μικρής αξίας αντιτίμου. Τα κόστη περιλαμβάνουν τα κόστη αγοράς, τα κόστη μεταποίησης αλλά όχι τις συναλλαγματικές διαφορές και τα κόστη πώλησης. Ένας δημόσιος φορέας θέτει σε εφαρμογή την ίδια μέθοδο κοστολόγησης σε όλα τα αποθέματα της με παρεμφερή φύση και χρήση για την οντότητα. Για ανομοιόμορφα αποθέματα, συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε συγκεκριμένα ατομικά στοιχεία αποθεμάτων. Το κόστος καθορίζεται με FIFO ή με τη μέση σταθμισμένη βάση, καθώς η μέθοδος της LIFO δεν χρησιμοποιείται πια. Όταν τα αποθέματα πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται, η λογιστική τους αξία εκτιμάται ως έξοδο στην περίοδο όπου αναγνωρίζεται το ανάλογο έσοδο. Επίσης, η μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά το διάστημα της ζημίας. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις της κυβέρνησης. Ακόμη, το IPSAS 12 σχετίζεται με όλες τις εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτές είναι στον δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα. (Ξεφτέρης, 2009)

### **IPSAS 13: Μισθώσεις**

Το αντικείμενο του συγκεκριμένου προτύπου είναι οι μισθώσεις που συνάπτονται στο δημόσιο τομέα. Μία μίσθωση ορίζεται ως μία συμφωνία σύμφωνα με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα με αντάλλαγμα πληρωμή-πληρωμές. Συνεπώς το εν λόγω πρότυπο εφαρμόζεται όταν γίνονται συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων ή βασικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή στον μισθωτή. Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για τη λογιστική όλων των μισθώσεων εκτός από συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση των φυσικών πόρων-μεταλλευμάτων και συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων. Δεν εφαρμόζεται σε ακίνητα που έχουν μισθωτές που αντιμετωπίζονται ως χρηματοδοτικές μισθώσεις αλλά και σε επενδύσεις ακινήτων που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις. Επιπλέον, σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές τις κατάλληλες πολιτικές λογιστικής τακτικής και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να τίθενται σε εφαρμογή σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις. Το IPSAS 13 εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης. (Ξεφτέρης, 2009)

### **IPSAS 14: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική και τη γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αντικείμενο του είναι τα γεγονότα που λαμβάνουν μέρος μετά την τελευταία ημέρα της περιόδου αναφοράς με την οποία συνδέονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και η λογιστική τους αντιμετώπιση από τον δημόσιο φορέα. Το παρόν Πρότυπο παρουσιάζει πότε ένας δημόσιος φορέας πρέπει να αλλάξει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα γεγονότα που συντελούνται μετά την ημερομηνία αναφοράς, τις γνωστοποιήσεις που ο φορέας πρέπει να προσφέρει αναφορικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία αναφοράς και μας παρουσιάζει πότε ο φορέας δεν πρέπει να προχωρά σε κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στη βάση της συνεχιζόμενης ανησυχίας, αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αποδεικνύουν ότι η παραδοχή της δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη. Ο δημόσιος φορέας είναι υποχρεωμένος να δημοσιοποιεί την ημερομηνία που υπήρξε έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων αλλά και το πρόσωπο που παρείχε την αντίστοιχη έγκριση. Αν ένας φορέας συγκεντρώσει πληροφορίες μετά την ημερομηνία ισολογισμού αναφορικά με τις συνθήκες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, ο φορέας πρέπει να ενημερώσει με γνωστοποιήσεις που έχουν σχέση με αυτές τις συνθήκες. (Ιωαννίδου, 2015)

### **IPSAS 15: Χρηματοοικονομικά μέσα – Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις**

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την παρουσίαση και τη διαφάνεια των χρηματοπιστωτικών μέσων. Επίσης, εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις επιχειρήσεις της Κυβέρνησης.

Η εφαρμογή του IPSAS 15 πρέπει να αφορά την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών που έχουν σχέση με όλα τα είδη χρηματοοικονομικών μέσων, αναγνωρίσιμων, με εξαίρεση : (Ιωαννίδου,2015)

- Συμμετοχές σε ελεγχόμενους φορείς
- Συμμετοχές σε συγγενείς φορείς
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη βάση των προγραμμάτων παροχών σε εργαζομένους
- Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
- Υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια
- Υποχρεώσεις για πληρωμές από κοινωνικά οφέλη που προσφέρονται από έναν φορέα και για τα οποία δεν πληρώνεται ή η αμοιβή που παίρνει ισούται με την εύλογη αξία των οφελών. (Ιατρίδης,2009)

Το πεδίο δράσης του εν λόγω προτύπου δεν αφορά δημόσιους φορείς οι οποίοι συμμετέχουν σε ελέγχουσες οντότητες. Ωστόσο βρίσκει εφαρμογή σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μίας ελέγχουσας οντότητας ανεξάρτητα από το εάν αυτά τα μέσα κρατούνται ή εκδίδονται από την ελέγχουσα ή από την ελεγχόμενη οντότητα. Βασικός στόχος του προτύπου είναι να γίνει κατανοητή από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων η σημασία των επί του ισολογισμού και εκτός ισολογισμού χρηματοοικονομικών μέσων για μια κυβέρνηση ή άλλο δημόσιο φορέα των επιδόσεων και ταμειακών ροών. Το IPSAS 15 καθορίζει συγκεκριμένες απαιτήσεις για την παρουσίαση του επί του ισολογισμού χρηματοοικονομικών μέσων και συγκεκριμενοποιεί τη πληροφόρηση που πρέπει να κοινοποιείται σε σχέση με τον ισολογισμό (αναγνωρισμένο) και εκτός ισολογισμού (άγνωστο) οικονομική μέσων. (Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 16: Επενδύσεις σε ακίνητα**

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για επενδύσεις σε ακίνητα όπως η γη και τα κτίρια με απώτερο στόχο την ενοικίαση, την υπεραξία ή και τα δύο αντί για πώληση και χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών. Οι επενδύσεις σε ακίνητα ανήκουν στο ενεργητικό αποκλειστικά και μόνο εάν μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία το κόστος τους και η εύλογη αξία τους. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν έχει ισχύ για ιδιοκατοκούμενα ακίνητα ή ακίνητα με στόχο να πωληθούν ή ακίνητα για να χρησιμοποιηθούν αργότερα ως επένδυση. Οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμώνται στο κόστος τους. Ο δημόσιος φορέας αφού αναγνωριστεί η επένδυση σε ακίνητη περιουσία είναι υποχρεωμένος να διαλέξει ανάμεσα στη μέθοδο του κόστους και τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Εάν ένας δημόσιος φορέας χρησιμοποιεί τη μέθοδο εύλογης αξίας αλλά, όταν αποκτάται ένα ακίνητο, αποδεικνύεται ότι ο φορέας δε θα μπορεί να καθορίσει την εύλογη αξία του σε διαρκή βάση, χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους για το συγκεκριμένο ακίνητο. Η εφαρμογή του καλύπτει όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης. (Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 17: Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις οι οποίες περιλαμβάνουν ειδικό στρατιωτικό εξοπλισμό και περιουσιακά στοιχεία υποδομών. Το IPSAS 17 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις ώστε ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων να πάρει τις πληροφορίες που χρειάζεται για τις επενδύσεις σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις και τις μεταβολές της επένδυσης. Τα βασικά ζητήματα με τα οποία ασχολείται το Πρότυπο αυτό είναι η ημερομηνία αναγνώρισης των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, ο καθορισμός της αξίας τους και οι ανάλογες με αυτές ζημίες απομείωσης. Το πρότυπο δεν ασχολείται με την εφαρμογή συστημάτων για την απεικόνιση των επιδράσεων στη μεταβολή των τιμών. Επιπλέον, δεν εφαρμόζεται για δάση και παρόμοιους φυσικούς πόρους αλλά και για μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών. Εφαρμόζεται σε όλους τους δημόσιους φορείς εκτός από τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης. (Ξεφτέρης, 2009)

### **IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά τομέα**

Στόχος του Προτύπου αυτού είναι η καθιέρωση σχετικών με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά τομέα αρχών, ώστε να συμβάλλουν στην καλύτερη κατανόηση της απόδοσης του δημόσιου φορέα στο παρελθόν και ο προσδιορισμός των πόρων για τη χρηματοδότηση των σημαντικότερων δραστηριοτήτων του αλλά και στη προώθηση της διαφάνειας των οικονομικών εκθέσεων. Το IPSAS 18 πρέπει να εφαρμόζεται για όλες τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα. Σε περίπτωση που και οι δύο ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δημόσιων φορέων και οι ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις του μητρικού φορέα εμφανίζονται μαζί, η πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται μόνο στη βάση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η πληροφόρηση κατά τομέα πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι εύκολη η εκτίμηση του υπολογισμού της απόδοσης της οντότητας στην επίτευξη στόχων στο παρελθόν και ακριβής η εκτίμηση μελλοντικών στοιχείων. Η πληροφόρηση ανά τμήμα πρέπει να είναι στον ίδιο λογιστικό χειρισμό με αυτόν του φορέα. Αν ένα τμήμα ορίζεται ως τμήμα για πρώτη φορά τότε οι πληροφορίες προηγούμενης περιόδου είναι απαραίτητο να διατυπωθούν ξανά για να παρουσιάζουν το συγκεκριμένο τμήμα ως ξεχωριστό. (Ιωαννίδου, 2015)

### **IPSAS 19: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις**

Στόχος του προτύπου είναι να προσδιορίσει τα σωστά κριτήρια για προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, ενός δημόσιου φορέα. Επίσης, εξασφαλίζει τη γνωστοποίηση της απαραίτητης πληροφόρησης στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, ώστε οι χρήστες να κατανοούν τη φύση του χρονοδιαγράμματος και των ποσών. Το IPSAS 19 εφαρμόζεται για να γνωστοποιείται η λογιστική μέθοδος σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν κατέχονται στην εύλογη αξία τους, τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις εκτός αν : (Delloite, 2010)

1. Οι προβλέψεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν από κοινωνικές παροχές για τα οποία δε λαμβάνει αμοιβή
2. Προκύπτουν από εκτελέσιμες συμβάσεις
3. Προκύπτουν από ασφαλιστικούς φορείς από συμβάσεις με ασφαλισμένους
4. Προκύπτουν από χρηματοοικονομικά σε εύλογη αξία
5. Προκύπτουν από έσοδα-φόρους
6. Προκύπτουν από παροχές προς το προσωπικό με εξαίρεση τη διακοπή παροχών προς το προσωπικό ως συνέπεια αναδιάρθρωσης η οποία δεν έγκειται στο IPSAS 19
7. Καλύπτονται από κάποιο άλλο IPSAS (Ξεφτέρης,2009)

### **IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο αφορά την αποκάλυψη πληροφοριών αναφορικά με σχέσεις συνδεδεμένων μερών και συγκεκριμένες συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη. Τα συνδεδεμένα μέρη είναι εκείνα που ελέγχουν ή επηρεάζουν σημαντικά έναν φορέα αναφοράς. Όταν μία οντότητα αναφοράς και κάποιος άλλος φορέας είναι σε κοινό έλεγχο τότε οι εν λόγω φορείς θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη. Στόχος του είναι η γνωστοποίηση των υπαρχόντων συνδεδεμένων μερών ενός δημόσιου φορέα αλλά και η γνωστοποίηση πληροφοριών που αφορούν συναλλαγές μεταξύ φορέα και συνδεδεμένων μερών του υπό συγκεκριμένες συνθήκες. Οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για λόγους υπευθυνότητας ώστε να υπάρχει καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και απόδοσης του δημόσιου φορέα. Τα κυριότερα ζητήματα σχετικά με τη γνωστοποίηση πληροφοριών για τα συνδεδεμένα μέρη περιλαμβάνουν την αναγνώριση των μερών που ασκούν έλεγχο/επιρροή στον φορέα και τον καθορισμό του είδους των πληροφοριών που θα γνωστοποιηθούν για τις συναλλαγές των μερών.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές**

Το IPSAS 21 στοχεύει στον καθορισμό των διαδικασιών που ένας δημόσιος φορέας χρησιμοποιεί για να προσδιορίσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργεί ταμειακές ροές και έχει απομειωθεί αλλά και στο να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του φορέα.Επιπλέον,το πρότυπο καθορίζει πότε ένας φορέας πρέπει να αντιστρέψει μία ζημία απομείωσης και ορίζει τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές, με εξαίρεση:

1. Αποθέματα
2. Περιουσιακά στοιχεία από συμβάσεις κατασκευής έργων
3. Επενδύσεις σε ακίνητα που μετρούνται στην εύλογη αξία
4. Ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς ταμειακές ροές, που μετρούνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά

Οι ζημίες απομείωσης πρέπει να αναγνωρίζονται αμέσως στο καθαρό έλλειμμα ή πλεόνασμα. Αφού αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για μελλοντικά χρονικά διαστήματα θα προσαρμόζεται ώστε να καθοριστεί το αναθεωρημένο ποσό μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία σε τακτική βάση στην ωφέλιμη ζωή του. Ο δημόσιος φορέας είναι υποχρεωμένος να ελέγχει τα περιουσιακά στοιχεία σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού ώστε να εντοπίζεται κάθε ένδειξη απομείωσης. Η αναστροφή των ζημιών απομείωσης προηγούμενων χρόνων επιτρέπεται υπό όρους. Το εν λόγω πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 22: Γνωστοποίηση πληροφοριών για τον γενικό κυβερνητικό τομέα**

Στόχος του Προτύπου είναι η προδιαγραφή των προϋποθέσεων αποκάλυψης πληροφοριών για τις κυβερνήσεις, οι οποίες αποφασίζουν να εμφανίσουν πληροφορίες σχετιζόμενες με τον γενικό κυβερνητικό τομέα στις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις με στόχο τη διαφάνεια των καταστάσεων και την καλύτερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ εμπορικών και μη εμπορικών δραστηριοτήτων της κυβέρνησης και της σχέσης ανάμεσα σε οικονομικά στοιχεία και στατιστικές βάσεις οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις μίας κυβέρνησης είναι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όμως το πρότυπο αυτό απαγορεύει την παρουσίαση οποιασδήποτε οντότητας ως μέρους του γενικού κυβερνητικού τομέα, εάν δεν είναι ενοποιημένη στις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 23: Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και λογιστικές μεταφορές)**

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων από μη-χρηματιστηριακές συναλλαγές. Τονίζεται ότι το IPSAS 23 δεν εφαρμόζεται σε συνδυασμό φορέων, ο οποίος είναι μη ανταλλακτική συναλλαγή. Το συγκεκριμένο Πρότυπο αφορά έσοδα που δημιουργούνται από μη χρηματιστηριακές συναλλαγές. Ενώ τα έσοδα των φορέων προκύπτουν τόσο από ανταλλακτικές όσο και από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, η πλειοψηφία των εσόδων των κυβερνήσεων και των άλλων δημόσιων οντοτήτων προέρχεται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές όπως φόροι και μεταφορές. Το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων για τους κρατικούς φορείς προέρχεται κυρίως από φόρους, κληροδοτήματα, πρόστιμα, δωρεές και διάφορα άλλα αγαθά ή υπηρεσίες σε είδος, ωστόσο μπορεί να υπάρξουν έσοδα και χρηματιστηριακές συναλλαγές. Βασικός στόχος του εν λόγω προτύπου είναι να καθορίσει τις απαιτήσεις για τις οικονομικές εκθέσεις των εσόδων που προέρχονται από μη ανταλλαγή συναλλαγών, εκτός των μη-ανταλλακτικών συναλλαγών συνδυασμού φορέων. Το Πρότυπο εστιάζει σε ζητήματα τα οποία πρέπει να εξεταστούν για την αναγνώριση και την επιμέτρηση εσόδων από μη -χρηματιστηριακές συναλλαγές, εμπεριέχοντας και την αναγνώριση συνεισφοράς από τους ιδιοκτήτες. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, εκτός από τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης.(Ιωαννίδου,2015)

## **IPSAS 24: Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις**

Σκοπός του εν λόγω Προτύπου είναι η σύγκριση των προϋπολογισθέντων ποσών με τα πραγματικά ποσά που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, που περιέχεται στις οικονομικές καταστάσεις των φορέων όταν υπάρχει απαίτηση ή επιλογή για δημοσιοποίηση των εγκεκριμένων προϋπολογισμών τους. Κάποιες φορές οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί θα συσταθούν για να περιλαμβάνουν όλες τις ενέργειες που ελέγχονται από έναν δημόσιο φορέα. Άλλες φορές ενδέχεται να είναι απαραίτητη η δημοσιοποίηση σημαντικών εγκεκριμένων προϋπολογισμών για δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης ή άλλο δημόσιο φορέα. Επιπρόσθετα, το Πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση εξηγήσεων των αιτιών ύπαρξης διαφορών στα προϋπολογισθέντα και στα πραγματικά ποσά. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του Προτύπου θα βεβαιώσει ότι οι δημόσιοι φορείς επενδύουν στη διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων. Σε κάθε νομικό έλεγχο πρέπει να εμφανίζεται η σύγκριση των προϋπολογισθέντων με τα πραγματικά ποσά:

1. Τα αρχικά και τελικά ποσά του προϋπολογισμού
2. Τα πραγματικά ποσά σε μία συγκρίσιμη βάση
3. Επεξήγηση διαφορών προϋπολογισθέντων – πραγματικών ποσών

Οι συγκρίσεις προϋπολογισθέντων – πραγματικών ποσών θα πρέπει να εμφανίζονται σε συγκρίσιμη βάση. (Ιωαννίδου, 2015)

## **IPSAS 25: Παροχές σε εργαζομένους**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται από τον εργοδότη για τον λογιστικό χειρισμό όλων των παροχών προς τους εργαζομένους, με εξαίρεση τις συναλλαγές που βασίζονται σε μετοχές. Επίσης, το πρότυπο αυτό δεν σχετίζεται με τα προγράμματα συνταξιοδότησης των εργαζομένων, επιδόματα τα οποία προσφέρονται από προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης ή με πρώην εργαζομένους στους δημόσιους φορείς.

Στόχος του συγκεκριμένου προτύπου είναι ο καθορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης και της γνωστοποίησης για παροχές σε εργαζομένους. Το εν λόγω Πρότυπο έναν δημόσιο φορέα να αναγνωρίζει μία υποχρέωση όταν ένας εργαζόμενος έχει προσφέρει υπηρεσίες με αντάλλαγμα παροχές οι οποίες θα πληρωθούν μελλοντικά και ένα έξοδο όταν ο φορέας κάνει χρήση των οικονομικών ωφελειών που πηγάζουν από εργαζόμενο με αντάλλαγμα παροχές.

Οι παροχές σε εργαζομένους με τις οποίες συνδέεται το παρόν Πρότυπο συμπεριλαμβάνουν εκείνες οι οποίες παρέχονται :

1. Σύμφωνα με νομικές απαιτήσεις, ή μέσω βιομηχανικών συμφωνιών όπου οι φορείς πρέπει να συνεισφέρουν σε εθνικά, βιομηχανικά ή κρατικά προγράμματα.
2. Σύμφωνα με επίσημα προγράμματα / συμφωνίες μεταξύ φορέα – εργαζομένων
3. Από ανεπίσημες πρακτικές, οι οποίες δημιουργούν τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις.

Το IPSAS 25 απαιτεί από έναν δημόσιο φορέα να αναγνωρίζει:

- Μία υποχρέωση όταν ο εργαζόμενος πρόσφερε υπηρεσίες με αντάλλαγμα παροχές οι οποίες θα καταβληθούν μελλοντικά.
- Ένα έξοδο όταν ο φορέας καταναλώνει τα οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα παροχές στον ίδιο(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 26: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων**

Σκοπός του IPSAS 26 είναι να στοχεύει στον καθορισμό των διαδικασιών τις οποίες εφαρμόζει ένας φορέας για να προσδιορίσει εάν η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου με ταμειακές ροές απομειώνεται και για να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται από τον δημόσιο φορέα.Επίσης,το Πρότυπο ορίζει πότε μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να αντιστρέφει μία ζημία απομείωσης και καθορίζει τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Η εφαρμογή του Προτύπου εστιάζει στο λογιστικό χειρισμό της απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων με ταμειακές ροές , με εξαίρεση

- Αποθέματα
- Περιουσιακά στοιχεία από συμβάσεις κατασκευής έργων
- Περιουσιακά στοιχεία αναβαλλόμενης φορολογίας
- Περιουσιακά στοιχεία από παροχές προς εργαζομένους
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπροσαρμόζονται στην εύλογη αξία
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετιζόμενα με τη γεωργική δραστηριότητα
- Αναβαλλόμενα κόστη απομείωσης και άυλα περιουσιακά στοιχεία τα από συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστή σε συμβόλαια ασφάλισης (Chan,2008)
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατηγοριοποιούνται ως κατεχόμενα προς πώληση
- Επενδύσεις σε ακίνητα με αποτίμηση σε εύλογη αξία
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις με αποτίμηση σε αναπροσαρμοσμένες αξίες
- Υπεραξία

Το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους δημόσιους φορείς εκτός τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 27: Γεωργία**

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για την γεωργική δραστηριότητα. Το IPSAS 27 εφαρμόζεται για τα ακόλουθα, όταν αφορούν γεωργική δραστηριότητα:

1. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
2. Αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής

Αντίθετα, το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται :

1. Σε εκτάσεις σχετιζόμενες με γεωργική δραστηριότητα
2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία σχετιζόμενα με γεωργική δραστηριότητα
3. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία για παροχή υπηρεσιών (Καραγιώργος,2010)



Στόχος του συγκεκριμένου προτύπου είναι η προδιαγραφή λογιστικής αντιμετώπισης και γνωστοποιήσεις για τη γεωργική δραστηριότητα. Ως γεωργική δραστηριότητα ορίζεται η διαχείριση από έναν οικονομικό φορέα του βιολογικού μετασχηματισμού σε γεωργικά αγαθά η πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία με στόχο την πώληση, ή τη διανομή δωρεάν ή για ένα συμβολικό ποσό.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 28 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση**

Σκοπός του εν λόγω Προτύπου είναι η υιοθέτηση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ως καθαρά περιουσιακά στοιχεία/καθαρή θέση και για την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Ισχύει ότι για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, οι συμμετοχικοί τίτλοι, τα μερίσματα, οι απώλειες αλλά και τα κέρδη, θα πρέπει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να συμψηφίζονται. Ωστόσο, υπάρχουν κάποια χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εξαιρούνται από το παρόν πρότυπο. Αυτά είναι τα εξής :

- Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους, σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 25.
- Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Τα συμφέροντα αυτών σε ελεγχόμενους φορείς ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που κάνουν χρήση των λογιστικών προτύπων IPSAS 6, IPSAS 7 και IPSAS 8. Ωστόσο τα συγκεκριμένα πρότυπα επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να χειρίζεται λογιστικά μια συμμετοχή σε μια ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με το IPSAS 29.
- Τα χρηματοοικονομικά μέσα, οι συμβάσεις και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την αξία των μετοχών, οι συναλλαγές στις οποίες τα διεθνή ή εθνικά πρότυπα ασχολούνται με την αξία των μετοχών. Εξαιρούνται συμβάσεις που εμπίπτουν στο συγκεκριμένο πρότυπο.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση**

Το συγκεκριμένο πρότυπο αποσκοπεί στην αναγνώριση και στην επιμέτρηση των χρηματοδοτικών μέσων και συγκεκριμένα αυτών που προέρχονται από το IPSAS 39 (Χρηματοοικονομικά Μέσα :Αναγνώριση και επιμέτρηση)

Σκοπός του εν λόγω προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών απαιτήσεων και συμβάσεων που αφορούν αγορές ή πωλήσεις μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.(Ιωαννίδου,2015)

## **IPSAS 30: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις**

Κεντρικός στόχος του συγκεκριμένου Πρότυπου είναι να υποχρεωθούν οι φορείς να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους δηλώσεις στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν :

-Τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση του φορέα.

-Τη φύση και το περιεχόμενο των κινδύνων που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία ο φορέας έχει εκτεθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και στο τέλος της περιόδου αναφοράς, και τον τρόπο με τον οποίο ο φορέας διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση πληροφόρησης για τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση του φορέα και των οικονομικών θέσεων. Αυτά περιέχουν:

1. Γνωστοποιήσεις για την οικονομική θέση, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του φορέα.
2. Γνωστοποιήσεις που αφορούν την απόδοση, αναγνωρισμένα έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημίες, έσοδα και έξοδα από τόκους.
3. Ειδικές γνωστοποιήσεις για δάνεια με ευνοϊκούς όρους.
4. Γνωστοποιήσεις για λογιστικές πολιτικές, λογιστική αντιστάθμισης, εύλογες αξίες, χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Επίσης, το IPSAS 30 απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών αναφορικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων που δημιουργούνται από χρηματοοικονομικά μέσα:

- Ποιοτικές γνωστοποιήσεις όσον αφορά εκθέσεις σε κάθε είδος κινδύνου και πώς μπορεί να γίνει η διαχείριση των εν λόγω κινδύνων.
- Ποσοτικές γνωστοποιήσεις όσον αφορά εκθέσεις σε κάθε τύπο κινδύνου, χωριστά για τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς. (Πολίτου, 2012)

## **IPSAS 31: Άυλα στοιχεία**

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένας οικονομικός φορέας να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Επίσης προσδιορίζει τον τρόπο υπολογισμού της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, και απαιτεί να καθορίζονται γνωστοποιήσεις για άυλα περιουσιακά στοιχεία. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται όταν

1. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που οφείλονται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στον φορέα.
2. Το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπολογιστεί με αξιόπιστο τρόπο

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατηγοριοποιούνται ως αορίστου διάρκειας ζωής και ως περασμένης διάρκειας ζωής. Επίσης αντιμετωπίζονται λογιστικά με δύο τρόπους, με το μοντέλο κόστους και το μοντέλο αναπροσαρμογής.(Ιωαννίδου,2015)

### **IPSAS 32: Συμφωνίες Παραχώρησης**

Στόχος του εν λόγω Προτύπου είναι η λογιστική απεικόνιση των συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών από την παραχωρούσα αρχή. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική με διακανονισμούς παραχώρησης δημόσιων υπηρεσιών. Η εφαρμογή του δεν αφορά τις Επιχειρήσεις της Κυβέρνησης. Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών όταν η παραχωρούσα αρχή καθορίζει τις υπηρεσίες που ο χειριστής πρέπει να διαθέτει με το περιουσιακό στοιχείο και όταν η παραχωρούσα αρχή ρυθμίζει κάθε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου της συμφωνίας. Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει μία υποχρέωση, σύμφωνα με τον τρόπο που η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον χειριστή, με το μοντέλο οικονομικής ευθύνης και με το μοντέλο παραχώρησης του δικαιώματος εκμετάλλευσης.Επιπλέον,ο λογιστικός χειρισμός της παραχωρούσας αρχής εσόδων και εξόδων εξαρτάται από τα εξής μοντέλα:

- Το μοντέλο οικονομικής ευθύνης
- Το μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος εκμετάλλευσης (Ιωαννίδου,2015)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### 4.0 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π

Τα τελευταία χρόνια αρκετές χώρες προσπαθούν να βελτιώσουν τον δημόσιο τομέα τους ώστε να υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων στους δημόσιους φορείς. Για να επιτύχει αυτό χρειάζεται να γίνει αλλαγή από την ταμειακή βάση στην δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο, και οι δύο μέθοδοι χρησιμοποιούνται ευρέως για τις καταχωρήσεις εσόδων-εξόδων. Η δεδουλευμένη βάση είναι σημαντική διότι από τα 32 πρότυπα του Δημόσιου τομέα τα 31 χρησιμοποιούν δεδουλευμένη βάση, ενώ μόνο ένα ασχολείται με την ταμειακή βάση. Επιπλέον, εκτός από αυτές τις δύο αρχές υπάρχουν και η προσαρμοσμένη ταμειακή βάση αλλά και η προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση. Παρακάτω παρουσιάζονται και αναλύονται οι τέσσερις μέθοδοι:

- Ταμειακή Βάση
- Δεδουλευμένη Βάση
- Προσαρμοσμένη ταμειακή βάση
- Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη βάση (Ηλιάδης, 2017)

#### 4.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

- Η μέθοδος της ταμειακής βάσης θεωρείται ότι η λογιστική αποτύπωση των συναλλαγών ολοκληρώνεται κατά την στιγμή της πληρωμής ή της λήψης μετρητών. Η χρήση αυτής της μεθόδου έχει ως συνέπεια, η πληροφόρηση που παρέχεται μέσω χρηματοοικονομικών καταστάσεων να σχετίζεται με την προέλευση μετρητών όπου αποκτήθηκαν στην συγκεκριμένη περίοδο, το σκοπό τους αλλά και τα ισοζύγια μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων σε συγκεκριμένη ημερομηνία. Ο βασικός στόχος της συγκεκριμένης μεθόδου είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να επικεντρώνονται στα ισοζύγια των μετρητών αλλά και στις διακυμάνσεις που μπορεί να ακολουθήσουν. Η μέθοδος της ταμειακής βάσης έχει παρατηρηθεί ότι εφαρμόζεται και σε χώρες οι οποίες δεν έχουν εξειδικευμένο προσωπικό, παράλληλα και σε χώρες που απλά τα κόστη για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων είναι σημαντικά υψηλά. Αξίζει να σημειωθεί ότι η μέθοδος της ταμειακής βάσης έχει αρκετά πλεονεκτήματα. Το σημαντικότερο είναι ότι με την χρήση της η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι εύκολη και αντικειμενική και δεν αντιμετωπίζει καμία συσχέτιση ενός εξόδου με το έσοδο που δημιουργήθηκε. Αντίθετα, ένα αρνητικό της μεθόδου είναι ότι η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και ο ισολογισμός δεν παρουσιάζουν το συνολικό εύρος των δραστηριοτήτων του οργανισμού με τον οποίο ασχολείται. Βέβαια, η χρήση της ταμειακής λογιστικής μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη εικόνα των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών μίας επιχείρησης αφού μπορεί να υπάρξει μη ορθή απεικόνιση των εσόδων. Για παράδειγμα, εάν ο οργανισμός λάβει ένα δάνειο και εκταμειωθεί, το δάνειο αποτελεί έσοδο και δεν εμφανίζεται ως υποχρέωση όπως είναι στην πραγματικότητα. Αυτά οφείλονται στο γεγονός ότι ούτε οι απαιτήσεις ούτε οι υποχρεώσεις απεικονίζονται λογιστικά στην μέθοδο της ταμειακής βάσης. (Ηλιάδης, 2017)

- Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο του Δημόσιου Τομέα στο πλαίσιο της ταμειακής βάσης έχει ως βασική στόχευση τον τρόπο με τον οποίο ένας κρατικός φορέας θα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις σε ταμειακή βάση αλλά και τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να ενισχυθεί η διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το παρών πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους φορείς της κυβέρνησης και η εφαρμογή του πρέπει να γίνεται ισότιμα τόσο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του εκάστοτε δημόσιου φορέα ή της κυβέρνησης. Για να εφαρμοστεί αυτό το πρότυπο πρέπει ο φορέας να είναι προετοιμασμένος και να έχει ετοιμάσει μία κατάσταση σχετικά με τις ταμειακές εισροές και εκροές αλλά και να γνωστοποιεί τις λογιστικές πολιτικές. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν εφαρμόζεται από τις δημοτικές επιχειρήσεις αφού αυτές βασίζονται στα ΔΛΠ του ιδιωτικού τομέα. Όπως υποστηρίζεται από το IPSASB, αυτό το ΔΛΠ είναι ένα βήμα για την μετάβαση στις λογιστικές καταστάσεις δεδουλευμένης βάσης αλλά και στην βελτίωση της συνολικής ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είναι υποχρεωτικό να εφαρμοστεί στο σύνολο του αλλά μόνο το πρώτο μέρος του που αφορά τις απαιτήσεις των φορέων που καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού σε ταμειακή βάση. Το δεύτερο μέρος του επίσης δεν είναι υποχρεωτικό να εφαρμοστεί. Ασχολείται με την συμβουλευτική πλευρά και καθορίζει τις πολιτικές γνωστοποιήσεις οι οποίες είναι καλό να τις υιοθετήσει ο φορέας ώστε να μπορεί να προωθήσει την διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. (Ηλιάδης,2017)

#### **4.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ**

- Η συγκεκριμένη μέθοδος αποσυνδέει την καταγραφή των συναλλαγών με τις ταμειακές εισροές και εκροές. Έμφαση δίνεται στον υπολογισμό και την παρουσίαση του κόστους των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Σύμφωνα με αυτή την μέθοδο, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν το εισόδημα κερδίζεται και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν υποχρεώσεις ή καταναλώνονται πόροι. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η κυβέρνηση μπορεί να εφαρμόσει την δεδουλευμένη λογιστική χωρίς ωστόσο να εφαρμόσει πλήρως την δεδουλευμένη βάση που έχει σχέση με τα εισοδήματα. Επομένως, στο πλαίσιο αυτής της μεθόδου, αναγνωρίζονται οι υποχρεώσεις, οι δαπάνες, οι απαιτήσεις, το καθαρό κεφάλαιο και το εισόδημα. Οι λόγοι για τους οποίους η συγκεκριμένη μέθοδος προτιμάται στο πλαίσιο των Δ.Λ.Π.Δ.Τ ποικίλουν, διότι αφορούν την καλύτερη κατανομή των πόρων, την μεγαλύτερη διαφάνεια όσο αφορά τα κόστη αλλά και την καλύτερη κατανόηση και παρακολούθηση την κυβερνητικής πολιτικής. (Ηλιάδης,2017)

Η δεδουλευμένη λογιστική ασχολείται αρκετά με τον ισολογισμό, με τις αναφορές στις συναλλαγές και με τα λογιστικά γεγονότα του παρελθόντος. Με την χρήση της είναι πιο εύκολο να γίνει η προετοιμασία για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επίδοσης και της θέσης. Οπότε, για να γίνει η μετάβαση από τις προηγούμενες λογιστικές μεθόδους στην δεδουλευμένη πρέπει να υπάρξει μία σταδιακή βελτίωση του λογιστικού συστήματος ώστε να είναι δυνατή η καταγραφή των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων, να είναι

σαφής ο διαχωρισμός των κυβερνητικών απαιτήσεων από την φορολογία και άλλες συναλλαγές αλλά και να προετοιμαστούν όλες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση. Βασικός της στόχος δεν είναι μόνο οι καταστάσεις των ταμειακών ροών αλλά αφορά και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων. Παρόλα αυτά η συγκεκριμένη μέθοδος μπορεί να παρέχει σαφείς πληροφορίες για τις ταμειακές ροές. Οι οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται περισσότερο είναι τρεις και παρουσιάζονται παρακάτω:

- Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης: Περιλαμβάνει όλες τις λεπτομέρειες για όλα τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις
- Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης: Περιλαμβάνονται όλες οι λεπτομέρειες για όλα τα αναγνωρισμένα έσοδα και τις δαπάνες
- Κατάσταση ταμειακών ροών: Αποτελεί τη σύνοψη των ταμειακών εισροών και εκροών κατά τη διάρκεια του χρόνου

Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να αναφερθεί ότι στο πλαίσιο της δεδουλευμένης βάσης υπάρχει διαχωρισμός των υποχρεώσεων σε μακροχρόνιες και βραχυχρόνιες. Μπορεί να γίνει αντιληπτό ότι αυτό έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη ανάλυση των συνεπειών που προκύπτουν από τις υποχρεώσεις του φορέα. Επομένως, μπορεί να διαπιστωθεί ότι με την μέθοδο της δεδουλευμένης λογιστικής υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια στο να παρακολουθούνται ευκολότερα οι διακυμάνσεις των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων.

Οι βασικές αρχές που διέπουν την δεδουλευμένη λογιστική είναι οι εξής:

1. Η συσχέτιση των εσόδων και των εξόδων: Τα έξοδα πραγματοποιούνται στην ίδια λογιστική περίοδο με τα έσοδα αφού υπάρχει σύνδεση μεταξύ τους. Τα έσοδα όμως αναγνωρίζονται πριν από τα έξοδα.
2. Πλήρης γνωστοποίηση: Οι λογιστικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις οφείλουν να παρουσιάζουν όλες τις πληροφορίες ώστε να μην παραπλανούν.
3. Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών: Ο κάθε φορέας που είναι είτε ιδιωτικός είτε δημόσιος πρέπει να κάνει χρήση των ίδιων λογιστικών πολιτικών από την μία λογιστική χρήση στην άλλη, ώστε να υπάρχει η διασφάλιση της μη αλλοίωσης των λογιστικών μεγεθών.
4. Συντηρητικότητα: Η αρχή αυτή σχετίζεται με το ύψος της αποτίμησης του ενεργητικού και του παθητικού αλλά και των εσόδων. Αυτό σημαίνει ότι τα κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί ακόμη δεν μπορούν να καταγραφούν στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά μπορούν να καταγραφούν στον λογαριασμό αναπροσαρμογής. Οπότε η αρχή της συντηρητικότητας δεν επιτρέπει την μη ορθή παρουσίαση του ισολογισμού ή των αποτελεσμάτων χρήσης.
5. Συνέχεια: Η αρχή της συνέχειας αφορά το διάστημα κατά το οποίο μία επιχείρηση ή ένας οργανισμός λειτουργεί, όπου αυτό θεωρείται αόριστο, επομένως η λογιστική μονάδα συνεχίζει να επιτελεί το έργο της μέχρι να ολοκληρώσει την αποστολή της.
6. Αυτοτέλεια των χρήσεων: Η συγκεκριμένη μέθοδος ασχολείται με την σύνδεση και άμεση συσχέτιση των εσόδων και εξόδων της ίδιας χρονικής περιόδου. Δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα ή τα έξοδα της προηγούμενης ή της επόμενης χρήσης. Αυτό γίνεται διότι η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη.
7. Η περιοδικότητα: Η αρχή της περιοδικότητας ασχολείται με την διάρκεια των λογιστικών μονάδων που πρέπει να παρουσιάζουν μία περιοδικότητα η οποία διαιρείται σε ίσα χρονικά διαστήματα.
8. Αντικειμενικότητα: Η αρχή της αντικειμενικότητας είναι ιδιαίτερης σημασίας διότι η αντικειμενικότητα και η αμεροληψία των λογιστικών καταστάσεων είναι η αρχή και το τέλος για τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων της λογιστικής.

9. Λογιστική Αυτοτέλεια: Κάθε λογιστική μονάδα ανεξάρτητα με το τι δραστηριοποιείται, λειτουργεί με τα δικά της μέσα έχοντας τις δικές της υποχρεώσεις. Υπάρχουν περιπτώσεις που μία λογιστική οντότητα δεν είναι μόνο ένας φορέας, αλλά ένας όμιλος επιχειρήσεων.
- Επιπρόσθετα, θα ήταν σημαντικό να αναφερθούν κάποια από τα οφέλη της δεδουλευμένης βάσης. Πιο συγκεκριμένα, ένα μεγάλο πλεονέκτημα της είναι ότι εμφανίζει πλήρη στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Επίσης, τα λογιστικά έγγραφα παρουσιάζονται αναλυτικά και υπάρχει αποτελεσματικότερη διαχείριση και λήψη αποφάσεων, διότι η ποιότητα των πληροφοριών είναι πολύ καλύτερη. Τέλος, οι έλεγχοι είναι πιο αποτελεσματικοί λόγω της ακρίβειας των εγγράφων και έτσι γίνεται ορθότερος ο έλεγχος στα δημοσιονομικά αποτελέσματα της εκάστοτε πολιτικής απόφασης. (Ηλιάδης, 2017)

#### 4.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΩΝ

Οι κύριες διαφορές των δύο μεθόδων παρουσιάζονται παρακάτω:

- Στη λογιστική σε ταμειακή βάση οι συναλλαγές καταγράφονται μόνο όταν λαμβάνονται ή καταβάλλονται μετρητά ενώ στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, οι συναλλαγές αναγνωρίζονται κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους.
- Με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης η περιουσία καταγράφεται και παρακολουθείται ενώ στην ταμειακή βάση αυτό δεν μπορεί να γίνει.
- Στη μέθοδο ταμειακής βάσης δεν μπορεί να υπάρξει η δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.
- Η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης είναι ακριβής και δίνει καλύτερη δυνατότητα του ελέγχου.
- Με την μέθοδο της ταμειακής βάσης μία υποχρέωση εμφανίζεται όταν υπάρχει εντολή πληρωμής, ενώ στην μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης η υποχρέωση εμφανίζεται με την έκδοση παραστατικού.
- Στην μέθοδο της ταμειακής βάσης τα έσοδα και τα έξοδα έχουν ταμειακές έννοιες ενώ στην δεδουλευμένη βάση υπάρχει η έννοια της αποτίμησης για προσφορά αγαθών και υπηρεσιών προς τρίτους.
- Στην μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης υπάρχει ξεχωριστός λογαριασμός για τα χρηματικά διαθέσιμα ενώ η έννοια του ταμείου στο απλογραφικό σύστημα προκύπτει από το άθροισμα κάποιων λογαριασμών.
- Με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης η εγγραφή γίνεται με την λήψη ή έκδοση παραστατικού και η επόμενη εγγραφή με την πληρωμή ή είσπραξη του. Με την μέθοδο της απλής λογιστικής η εγγραφή γίνεται με την είσπραξη ή με την έκδοση παραστατικού πληρωμής. (Ηλιάδης, 2017)

#### **4.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ**

Όπως έχει προαναφερθεί εκτός από τις δύο βασικές λογιστικές μεθόδους, την ταμειακή βάση και την δεδουλευμένη, υπάρχουν άλλες δύο οι οποίες θα αναπτυχθούν παρακάτω.

Πιο συγκεκριμένα, ως μέθοδο προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης ερμηνεύεται η λογιστική μέθοδος που αναγνωρίζει τα λογιστικά γεγονότα έχοντας κριτήριο τις εισροές και τις εκροές, όμως έχοντας υπόψη τις απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Είναι σημαντικό, ότι στην χρήση αυτής της μεθόδου τα έξοδα στις ταμειακές εκροές δεν είναι μόνο της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου αλλά και εκείνα που εμφανίζονται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά το πέρας της διαχειριστικής περιόδου. Επίσης, τα έσοδα θεωρούνται ταμειακές εισροές είναι και αυτά κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου αλλά και οι ταμειακές ροές του διαστήματος μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Μία διαχειριστική περίοδος είναι ένα έτος και οι εισροές και οι εκροές που παίρνουμε υπόψιν μετά το πέρας της είναι μετά από δύο μήνες. (Ηλιάδης, 2017)

#### **4.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ**

Σύμφωνα με την μέθοδο της προσαρμοσμένης λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης υπάρχουν συναλλαγές οι οποίες αναγνωρίζονται σε δεδουλευμένη βάση αλλά υπάρχουν κάποιες κατηγορίες απαιτήσεων και υποχρεώσεων οι οποίες δεν μπορούν να αναγνωριστούν. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα για την συγκεκριμένη περίοδο είναι ότι οι δαπάνες για τα μη χρηματοοικονομικά στοιχεία την στιγμή που αγοράζονται. Τα βασικά στοιχεία της μεθόδου είναι οι δαπάνες και όχι τα έξοδα ενώ οι δαπάνες είναι τα κόστη τα οποία λαμβάνουν χώρα στην διαχειριστική περίοδο και τα οποία συνδέονται με την απόκτηση αγαθών-υπηρεσιών χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί κάποια πληρωμή. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση δεν λαμβάνει υπόψη τον χρόνο της ταμειακής ροής μετά την διαχειριστική περίοδο όπως γίνεται με την προσαρμοσμένη ταμειακή βάση. Επιπλέον, σε αυτή τη μέθοδο υφίσταται δεδουλευμένο κόστος που θα αναλωθεί σε μελλοντικές χρήσεις, αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτώνται από περιουσιακά στοιχεία εγγράφονται στο σημείο στο οποίο έγινε η απόκτησή τους. Επιπρόσθετα, πρέπει να σημειωθεί ότι στο πλαίσιο αυτής της μεθόδου αντικατοπτρίζονται τα κόστη για τους αποκτηθέντες πόρους και όχι για τους αναλωθέντες πόρους. (Ηλιάδης, 2017)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΛΗΣΕΙΣ IPSAS

Κατά την εφαρμογή των IPSAS δημιουργούνται πολλά θετικά στοιχεία αλλά και προκλήσεις. Πιο αναλυτικά, ξεκινώντας από τα θετικά στοιχεία τα IPSAS έχουν ως στόχο τη βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών καταστάσεων προσφέροντας παράλληλα υψηλού επιπέδου χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Ουσιαστικά η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τις κυβερνήσεις συντελεί τόσο στη βελτίωση της ποιότητας όσο και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του δημόσιου φορέα. Ακόμη, μέσω της εφαρμογής των IPSAS σε πολλές χώρες επιτεύχθηκε η μείωση των αποκλίσεων μεταξύ των λογιστικών συστημάτων σε διεθνές επίπεδο με συνέπεια να γίνεται ευκολότερη η συγκρισιμότητα των επιδόσεων ανάμεσα σε δύο κράτη ή σε δύο κρατικούς φορείς (Christiaens, 2009).

Οι απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις κάνουν μεγαλύτερη την υποχρέωση λογοδοσίας καθώς και διαφάνειας στις οικονομικές καταστάσεις ενός δημόσιου φορέα με αποτέλεσμα να υπάρχει μεγαλύτερη αξιοπιστία και οι χρήστες να έχουν την δυνατότητα να ερμηνεύουν τις εκθέσεις ορθότερα και να προχωρούν στη λήψη καλύτερων αποφάσεων. Τα IPSAS βοηθούν στη βελτίωση της συνέπειας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση με συνέπεια να υπάρχει και συνεπής εξαγωγή συμπερασμάτων. Επίσης, τα ΔΛΠΔΤ κάνουν πιο εύκολους τους ελέγχους στους δημόσιους φορείς και επομένως, υπάρχει καλύτερη αξιοπιστία και ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων. Επιτυγχάνεται πιο ακριβής πρόβλεψη των μελλοντικών περιουσιακών στοιχείων και των ταμειακών ροών, ενώ βελτιώνονται οι δεξιότητες του προσωπικού των οικονομικών του δημόσιου φορέα. Ένα ακόμα θετικό στοιχείο των IPSAS σχετίζεται με τη δίκαιη αξία (fair value). Η έννοια της αξίας είναι ένα νέο στοιχείο των ΔΛΠ η οποία κατ' επέκταση υιοθετήθηκε από τα IPSAS. Επιπρόσθετα, μέσω των εν λόγω προτύπων πραγματοποιείται η καλύτερη διαχείριση των εσόδων και των εξόδων. Δηλαδή, η βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου και η διαφάνεια των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, η καλύτερη πληροφόρηση για τα κόστη και η καλύτερη κατανομή κεφαλαίου, η συνέπεια και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. (Julve, 2009)

Ωστόσο εκτός από τα θετικά στοιχεία, τα IPSAS και η εφαρμογή τους κρύβει και κινδύνους και προκλήσεις. Καταρχήν, εμφανίζονται ποικίλα προβλήματα λόγω διαφορετικού τρόπου οργάνωσης του δημοσίου τομέα στις διάφορες χώρες, έλλειψης σωστά εξειδικευμένου προσωπικού και κεφαλαίου καθώς οι αναπτυσσόμενες χώρες οι οποίες δεν διαθέτουν τα απαραίτητα κεφαλαία και αδυνατούν να εφαρμόσουν καινοτόμες λογιστικές πολιτικές. Επίσης, τόσο η πρόσληψη όσο και η στελέχωση αλλά και η κατάρτιση προσωπικού στους δημόσιους φορείς είναι αρκετά χρονοβόρες διαδικασίες και αρκετές φορές όχι τόσο αποτελεσματικές. (Schaeffer, 2006)

Επιπλέον, υπάρχει συχνά επιτακτική ανάγκη αντικατάστασης των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων που ήδη υπάρχουν με νέα συστήματα. Όλη αυτή η αλλαγή συνεπάγεται εκπαίδευση προσωπικού και δημιουργία σωστών υποδομών, διαδικασίες όμως που κοστίζουν τόσο σε χρόνο όσο και σε χρήμα. Επιπρόσθετα, είναι αναγκαία η δημιουργία ενός κατάλληλου νομοθετικού υπόβαθρου για την υιοθέτηση των IPSAS ανάμεσα στους φορείς του δημόσιου τομέα. Τέλος, υπάρχει ανάγκη για πολιτική βούληση για μεγαλύτερη

φερεγγυότητα στον δημόσιο τομέα, διότι υπάρχει αποκλίνουσα άποψη περί υπευθυνότητας.(PriceWaterhouseCoopers, 2009)

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ολοένα και περισσότερες χώρες σε διεθνές επίπεδο πλέον, υιοθετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.Ειδικότερα,στον τομέα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα, οι αναπτυγμένες χώρες έχουν πλεονεκτική θέση έναντι των αναπτυσσόμενων εφόσον μπορούν ευκολότερα να εφαρμόσουν τα IPSAS διότι υπάρχει καλύτερη οργάνωση στο δημόσιο τομέα ενώ διαθέτουν και μεγαλύτερα κεφάλαια, παράγοντες στους οποίους υστερούν οι αναπτυσσόμενες χώρες.

Είναι σαφές ότι υπάρχουν πολλά θετικά στοιχεία που προκύπτουν μέσα από την εφαρμογή των IPSAS εφόσον προσφέρουν τη δυνατότητα στους δημόσιους φορείς να διαχειρίζονται με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο τα οικονομικά τους θέματα και να προσφέρουν σε κάθε χρήστη την ποιοτικότερη πληροφόρηση των οικονομικών τους καταστάσεων. Συνεπώς, εξασφαλίζεται μεγαλύτερη διαφάνεια και αξιοπιστία ως προς την δημόσια οντότητα και τις χρηματοοικονομικές εκθέσεις της.

Ωστόσο, εκτός από τα πλεονεκτήματα, υπάρχουν προκλήσεις στην εφαρμογή των IPSAS σε κάθε χώρα ανάλογα τις συνθήκες που επικρατούν. Τα μεγαλύτερα προβλήματα που εντοπίζονται στην υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα αφορούν κατά κύριο λόγο τις αναπτυσσόμενες χώρες και κράτη όπου υπάρχει πολιτική αστάθεια και οικονομική κρίση εφόσον η εφαρμογή των προτύπων συνεπάγεται κόστος σε χρήμα,χρόνο,στελέχωση και εκπαίδευση εξειδικευμένου προσωπικού αλλά και ικανοποιητικά κεφάλαια.

Μία λύση στα διάφορα ζητήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των IPSAS,θα μπορούσε να είναι η οικονομική και τεχνική υποστήριξη από διεθνείς οργανισμούς και ιδρύματα. Στην θεωρία, θα έλεγε κανείς ότι αυτό σαν λύση θα ήταν αρκετό, ωστόσο για την επίλυση των βασικότερων προβλημάτων είναι απαραίτητη η ορθή πολιτική βούληση και η υποστήριξη των εθνικών κυβερνήσεων. Πιο συγκεκριμένα, οι πολιτικοί πρέπει να στηρίξουν με ενεργό τρόπο τόσο πολιτικά όσο και σε οικονομικό επίπεδο την υιοθέτηση και την εφαρμογή των IPSAS.Επίσης, η κυβέρνηση υποχρεούται να οργανώσει ένα κατάλληλο πρόγραμμα εκπαίδευσης και εξειδίκευσης προσωπικού για να λυθεί το πρόβλημα που εντοπίζεται στην μη επαρκή εκπαίδευση ανθρώπινου δυναμικού και να λυθεί μάλιστα, σε σύντομο χρονικό διάστημα.Ακόμη,προτείνεται η εξέταση των περιπτώσεων άλλων χωρών όπου υπάρχει αποτελεσματική εφαρμογή των IPSAS σε συνδυασμό με την συνεργασία με αυτές.

Η άμεση υιοθέτηση των IPSAS στην χώρα μας θα έχει ως αποτέλεσμα στην διοίκηση των δημοσίων οικονομικών της βασισμένη στα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και όχι στα προκαθορισμένα δεδομένα.Ειδικά,σε αυτή την κρίσιμη φάση της Ελληνικής οικονομίας όπου η απεικόνιση των οικονομικών της στοιχείων αμφισβητείται έντονα από τους Διεθνείς Οίκους Αξιολόγησης χρειάζεται άμεσα η συμμόρφωση και η εφαρμογή των IPSAS διότι θα αποκαταστήσουν την διαφάνεια και την αξιοπιστία του δημόσιου τομέα της χώρας μας.

Οι Διεθνείς Οργανισμοί και η Ευρωπαϊκή Ένωση που έχουν υιοθετήσει ήδη ή υιοθετούν τα IPSAS έχουν την πείρα για τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διοίκησης του δημόσιου τομέα και αποτελούν μία αρχή για την βελτίωση των δημοσιονομικών επιδόσεων του δημόσιου ελλείμματος και δημόσιου χρέους με την μείωση του κόστους του κρατικού δανεισμού και στην ανάπτυξη της οικονομίας της χώρας μας.

Οι κυβερνήσεις χρειάζεται να κάνουν σημαντικά βήματα ώστε να υπάρξει η επίλυση των οικονομικών προβλημάτων. Αυτό γίνεται με την άμεση πληροφόρηση και με την δόμηση ενός βιώσιμου περιβάλλοντος μέσω καλύτερης αναφοράς, διαφάνειας και συγκρισιμότητας. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα αλλά και με την βελτίωση της διαφάνειας του δημοσίου τομέα. Για να επιτευχθούν αυτά χρειάζεται να γίνει χρήση σύγχρονων λογιστικών μεθόδων και χρήση σταθερών λογιστικών εφαρμογών-διαδικασιών.

Ωστόσο, οι λογιστικές αλλαγές δεν μπορούν από μόνες τους να εγγυηθούν ότι οι κυβερνήσεις θα μπορούν να πάρουν τις σωστές αποφάσεις, αλλά μπορούν να βοηθήσουν. Η συνεπής πληροφόρηση και η συνεχής επιμόρφωση μπορούν να μειώσουν σημαντικά τον κίνδυνο αρκεί οι κυβερνήσεις να παίρνουν τις κατάλληλες αποφάσεις.

Με την υιοθέτηση των ΔΛΔΠΤ η Ελλάδα θα είναι σε θέση να παρέχει καλύτερες υπηρεσίες σε χαμηλότερο κόστος και να διασφαλίσει βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη, ασφαλές περιβάλλον, περισσότερη διαφάνεια και αυξημένη ευθύνη.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα αποτελέσουν το διαβατήριο για την πρόσβαση σε υγιή και οικονομικά εύρωστο περιβάλλον της χώρας μας με αξιοπιστία τόσο σε Ευρωπαϊκό περιβάλλον όσο και στους Αρμόδιους Οίκους.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **A. ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ**

- 1. Ηλιάδης, (2017)** «Διπλωματική εργασία: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, Θεσσαλονίκη
- 2. Ιατρίδης, Βρέντζος, (2009)** «International Public Sector Accounting Standards-Παρουσίαση και Χαρακτηριστικά», Παν. Θεσσαλίας 2009
- 3. Ιωαννίδου Α., (2015)** «Διπλωματική Εργασία: Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας: Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική
- 4. Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (2010)** «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία & Πράξη: Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το γενικό λογιστικό σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)», Εκδόσεις Μ. Αλεξόπουλος – Α. Καραγιώργος, Θεσσαλονίκη
- 5. Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (2006)** «Εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το γενικό λογιστικό σχέδιο (Γ.Λ.Σ.): θεωρία & πράξη», Εκδόσεις Γερμανός Θεσσαλονίκη
- 6. Μανιάτης Αντώνης, (2011)** «Ο εκσυγχρονισμός του Δημόσιου Λογιστικού, Συμβολή στο Διοικητικό Δίκαιο», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
- 7. Ξεφτέρης Α., (2009)** «Διπλωματική Εργασία: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας: Λογιστική και Χρηματοοικονομική
- 8. Πολίτου Μ., (2012)** «Διπλωματική Εργασία: Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα Περίπτωση Ν.Π.Δ.Δ.», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας: Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

### **B. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

- 1. Bergmann A., (2009)** «Public Sector Financial Management», Essex: Pearson Education
- 2. Chan James L., (2008)** «International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues», University of Napoli «Parthenope», 2008
- 3. Chan James L., (2005)** «IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries», University of Illinois at Chicago, 2005
- 4. Christiaens J., Reyniers B., (2009)** «Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study», July 2009
- 5. Christianes J., (2006)** «International Public Sector Accounting Standards: First Experiences», E&Y, Berlin, 2006
- 6. Delloite, (2010)** Edition IPSAS Summary International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Draft 28 December 2009
- 7. IFAC, (2011)** «Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements», Vol. I



[CE%B7-%CF%84%CF%89%CE%BD-ipsas-international-public-sector-accounting-standards/](http://www.ipsas-international-public-sector-accounting-standards/)

**3.Solae**,Βασίλειος Ι. Λουμιώτης«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα» 25/05/2015

<http://www.solae.gr/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%AF%CE%BF%CF%85-%CF%84%CE%BF/>

**4. Epsas.eu**, Andreas Burth, Dennis Hilgers «IPSAS: The Standards» February 2015

<https://www.epsas.eu/en/ipsas-the-standards.html>

**5. Ifrs.org** «handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements» 2014 Edition Volume I

<http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf#page=79>

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 : Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων**  
**Public Sector Entity—Statement of Financial Position**

As at December 31, 20X2 (in thousands of currency units)

	20X2	20X1
<b>ASSETS</b>		
<b>Current assets</b>		
Cash and cash equivalents	X	X
Receivables	X	X
Inventories	X	X
Prepayments	X	X
Other current assets	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Non-current assets</b>		
Receivables	X	X
Investments in associates	X	X
Other financial assets	X	X
Infrastructure, plant and equipment	X	X
Land and buildings	X	X
Intangible assets	X	X
Other non-financial assets	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Total assets</b>	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>LIABILITIES</b>		
<b>Current liabilities</b>		
Payables	X	X
Short-term borrowings	X	X
Current portion of long-term borrowings	X	X



Short-term provisions	X	X
Employee benefits	X	X
Superannuation	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Non-current liabilities</b>		
Payables	X	X
Long-term borrowings	X	X
Long-term provisions	X	X
Employee benefits	X	X
Superannuation	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Total liabilities</b>	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Net assets</b>	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>NET ASSETS/EQUITY</b>		
Capital contributed by		
Other government entities	X	X
Reserves	X	X
Accumulated surpluses/(deficits)	X	X
Minority interest	X	X
	<hr/>	<hr/>
<b>Total net assets/equity</b>	X	X

Πηγή: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**Public Sector Entity—Statement of Financial Performance for the Year Ended December 31, 20X2**

**(Illustrating the Classification of Expenses by Function)**

(In thousands of currency units)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Revenue</b>		
Taxes	X	X
Fees, fines, penalties, and licenses	X	X
Revenue from exchange transactions	X	X
Transfers from other government entities	X	X
Other revenue	X	X
<b>Total revenue</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Expenses</b>		
General public services	(X)	(X)
Defense	(X)	(X)
Public order and safety	(X)	(X)
Education	(X)	(X)
Health	(X)	(X)
Social protection	(X)	(X)
Housing and community amenities	(X)	(X)
Recreational, cultural, and religion	(X)	(X)
Economic affairs	(X)	(X)
Environmental protection	(X)	(X)
Other expenses	(X)	(X)
Finance costs	(X)	(X)
<b>Total expenses</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Share of surplus of associates*	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Surplus/(deficit) for the period</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Attributable to:		
Owners of the controlling entity	X	X
Minority interests	X	X

X                      X

---

Πηγή: www.ifrs.org

**Public Sector Entity—Statement of Financial Performance for the Year Ended December 31, 20X2**

**(Illustrating the Classification of Expenses by Nature)**

(In thousands of currency units)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Revenue</b>		
Taxes	X	X
Fees, fines, penalties, and licenses	X	X
Revenue from exchange transactions	X	X
Transfers from other government entities	X	X
Other revenue	X	X
<b>Total Revenue</b>	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> X	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> X
<b>Expenses</b>		
Wages, salaries, and employee benefits	(X)	(X)
Grants and other transfer payments	(X)	(X)
Supplies and consumables used	(X)	(X)
Depreciation and amortization expense	(X)	(X)
Impairment of property, plant, and equipment*	(X)	(X)
Other expenses	(X)	(X)
Finance costs	(X)	(X)
<b>Total Expenses</b>	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> (X)	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> (X)
Share of surplus of associates	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> X	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> X
<b>Surplus/(deficit) for the period</b>	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> X	<hr style="width: 10%; margin: auto;"/> X
Attributable to:		
Owners of the controlling entity	X	X
Minority interest	X	X

$$\frac{X}{\quad} \quad \frac{X}{\quad}$$

Πηγή: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**Public Sector Entity-Statement of Changes in Net Assets/Equity for the Year Ended December 31,2 0X1**

(in thousands of currency units)

	Attributable to owners of the controlling entity					Minority Interest	Total net assets/equity
	Contributed Capital	Other Reserves	Translation Reserves	Accumulated Surpluses/(Deficits)	Total		
Balance at December 31, 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Changes in accounting policy				(X)	(X)	(X)	(X)
Restated balance	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Changes in net assets/equity for 20X1</b>							
Gain on property revaluation		X			X	X	X
Loss on revaluation of investments		(X)			(X)	(X)	(X)
Exchange differences on translating foreign operations			(X)		(X)	(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		X	(X)		X	X	X
Surplus for the period				X	X	X	X
<b>Total recognized revenue and expense for the period</b>		X	(X)	X	X	X	X

Πηγή:www.ifrs.org

	Attributable to owners of the controlling entity				Minority interest	Total net assets/equity
	Contributed Capital	Other Reserves <sup>4</sup>	Translation Reserve	Accumulated Surpluses/ (Deficits) Total		
<b>Balance at December 31, 20X1 carried forward</b>	X	X	(X)	X	X	X
<b>Balance at December 31, 20X1 brought forward</b>	X	X	(X)	X	X	X
<b>Changes in net assets/equity for 20X2</b>						
Loss on property revaluation		(X)			(X)	(X)
Gain on revaluation of investments		X			X	X
Exchange differences on translating foreign operations			(X)		(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		(X)	(X)		(X)	(X)
Deficit for the period				(X)	(X)	(X)
<b>Total recognized revenue and expense for the period</b>		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Balance at December 31, 20X2</b>	X	X	(X)	X	X	X

Πηγή: www.ifrs.org

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: Υποδείγματα Ταμειακών Ροών

### Cash Flow Statement (For an Entity Other Than a Financial Institution)

#### Public Sector Entity—Consolidated Cash Flow Statement for Year Ended December 31 20X2

	(in thousands of currency units)	20X2	20X1
<b>CASH FLOWS FROM OPERATING ACTIVITIES</b>			
<b>Receipts</b>			
Taxation		X	X
Sales of goods and services		X	X
Grants		X	X
Interest received		X	X
Other receipts		X	X
<b>Payments</b>			
Employee costs		(X)	(X)
Superannuation		(X)	(X)
Suppliers		(X)	(X)
Interest paid		(X)	(X)
Other payments		(X)	(X)
<b>Net cash flows from operating activities</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
<b>CASH FLOWS FROM INVESTING ACTIVITIES</b>			
Purchase of plant and equipment		(X)	(X)
Proceeds from sale of plant and equipment		X	X
Proceeds from sale of investments		X	X
Purchase of foreign currency securities		(X)	(X)
<b>Net cash flows from investing activities</b>		<u>          </u>	<u>          </u>

	(X)	(X)
<b>CASH FLOWS FROM FINANCING ACTIVITIES</b>		
Proceeds from borrowings	X	X
Repayment of borrowings	(X)	(X)
Distribution/dividend to government	(X)	(X)
<b>Net cash flows from financing activities</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Net increase/(decrease) in cash and cash equivalents</b>	X	X
<b>Cash and cash equivalents at beginning of period</b>	X	X
<b>Cash and cash equivalents at end of period</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>          </u>	<u>          </u>
	<u>          </u>	<u>          </u>

Πηγή: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)



## Notes to the Cash Flow Statement

### Cash and Cash Equivalents

Cash and cash equivalents consist of cash on hand, balances with banks, and investments in money market instruments. Cash and cash equivalents included in the cash flow statement comprise the following statement of financial position amounts:

	(in thousands currency units)	of <b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Cash on hand and balances with banks	X	X	
Short-term investments	X	X	
		<u>X</u>	<u>X</u>
		<u>          </u>	<u>          </u>
		<u>          </u>	<u>          </u>

The entity has undrawn borrowing facilities of X, of which X must be used on infrastructure projects.

### Property, Plant and Equipment

During the period, the economic entity acquired property, plant, and equipment with an aggregate cost of X, of which X was acquired by means of capital grants by the national government. Cash payments of X were made to purchase property, plant and equipment.

### Reconciliation of Net Cash Flows from Operating Activities to Surplus/(Deficit)

	(in thousands currency units)	of <b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Surplus/(deficit)</b>		X	X
<b>Non-cash movements</b>			

Depreciation	X	X
Amortization	X	X
Increase in provision for doubtful debts	X	X
Increase in payables	X	X
Increase in borrowings	X	X
Increase in provisions relating to employee costs	X	X
(Gains)/losses on sale of property, plant and equipment	(X)	(X)
(Gains)/losses on sale of investments	(X)	(X)
Increase in other current assets	(X)	(X)
Increase in investments due to revaluation	(X)	(X)
Increase in receivables	(X)	(X)
<b>Net cash flows from operating activities</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Πηγή: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**Public Sector Entity—Consolidated Cash Flow Statement for Year Ended December 31, 20X2 (In Thousands of Currency Units)**

	(in thousands of currency units)	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>CASH FLOWS FROM OPERATING ACTIVITIES</b>			
Surplus/(deficit)		X	X
<b>Non-cash movements</b>			
Depreciation		X	X
Amortization		X	X
Increase in provision for doubtful debts		X	X
Increase in payables		X	X
Increase in borrowings		X	X
Increase in provisions relating to employee costs		X	X
(Gains)/losses on sale of property, plant and equipment		(X)	(X)
(Gains)/losses on sale of investments		(X)	(X)
Increase in other current assets		(X)	(X)
Increase in investments due to revaluation		(X)	(X)
Increase in receivables		(X)	(X)
<b>Net cash flows from operating activities</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
		_____	_____

**Notes to the Cash Flow Statement**

*Cash and Cash Equivalents*

Cash and cash equivalents consist of cash on hand, balances with banks, and investments in money market instruments. Cash and cash equivalents included in the cash flow statement comprise the following statement of financial position amounts:

(in thousands of currency units)	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Cash on hand and balances with banks	X	X
Short-term investments	X	X
	<u>          </u>	<u>          </u>
	X	X
	<u>          </u>	<u>          </u>
	<u>          </u>	<u>          </u>

The entity has undrawn borrowing facilities of X, of which X must be used on infrastructure projects.

*Property, Plant and Equipment*

During the period, the economic entity acquired property, plant, and equipment with an aggregate cost of X, of which X was acquired by means of capital grants by the national government. Cash payments of X were made to purchase property, plant and equipment.

