

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Σχετικά με αυτό το βιβλίο

Στο παρόν βιβλίο παρουσιάζεται μία συνοπτική παρουσίαση των **Διεθνών και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων** στα πλαίσια του **Δημοσίου Τομέα** μέσα από μία περιγραφή των λογιστικών μεθόδων, όπως αυτές έχουν υιοθετηθεί από τα αρμόδια διεθνή και ελληνικά όργανα και αρχές που ασχολούνται με την ανάπτυξη, εφαρμογή και τυποποίηση, των Διεθνών και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα.

Τα IPSAS είναι διεθνή λογιστικά πρότυπα, αποκλειστικά για τον Δημόσιο τομέα, που ακολουθούν σε μεγάλο βαθμό τα πρότυπα IFRS, αλλά διαφέρουν σε ορισμένους βασικούς τομείς και επιπροσθέτως περιλαμβάνουν πρότυπα για τα οποία δεν υπάρχει αντιστοιχία με αντίστοιχα ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ.

Τα πρότυπα αυτά πρέπει να ακολουθούνται κατά την εφαρμογή τους από όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των εθνικών και περιφερειακών κυβερνήσεων και των τοπικών αρχών.

Το βιβλίο αυτό ενημερώνει τους αναγνώστες για τα εν ισχύ, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης, Διεθνή και Ελληνικά λογιστικά πρότυπα για τον Δημόσιο τομέα και περιγράφει τα βασικότερα σημεία για την ορθή εφαρμογή τους. αναλύοντας συνοπτικά κατά το δυνατόν τα βασικότερα σημεία ως προς την σημασία και τον ρόλο κάθε προτύπου, ως και την διαδικασία μετάβασης τόσο στα IPSAS και όσο και στα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

1.2. Δομή του βιβλίου

Το βιβλίο αποτελείται από είκοσι δυο ανεξάρτητα κεφάλαια, από τα οποία τα είκοσι έχουν ως χαρακτηριστικό την ομοιογένεια των μεταξύ τους ενοτήτων-προτύπων που περιλαμβάνουν και τα οποία μπορούν να αντιστοιχηθούν με τμήματα των οικονομικών καταστάσεων, όπως αυτά καθορίζονται από τα Διεθνή πρότυπα του δημοσίου τομέα. Η ταξινόμηση των προτύπων σε ομοειδή πρότυπα που μπορούν να συσχετισθούν μεταξύ τους, δημιουργεί ομοειδείς κύκλους παρουσίασης, σχετικούς με τις Οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του Δημοσίου τομέα.

Με την παρουσίαση αυτή ο αναγνώστης θεωρούμαι ότι μπορεί να κατανοήσει καλύτερα την εφαρμογή των IPSAS, στα διάφορα τμήματα και ενότητες των οικονομικών καταστάσεων.

Το κάθε κεφάλαιο διαχωρίζεται σε δυο μέρη. Στο πρώτο μέρος αναπτύσσονται τα βασικότερα τμήματα της θεωρίας των συγκεκριμένων προτύπων που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο και όπου απαιτείται περιλαμβάνονται αντίστοιχα υποδείγματα, πίνακες και διαγράμματα ενώ στο δεύτερο μέρος, όπου αυτό κρίθηκε αναγκαίο, περιλαμβάνονται ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής.

Η ανάπτυξη του θεωρητικού μέρους των προτύπων, διαχωρίζεται σε τέσσερις Υπό-

ενότητες, των οποίων το περιεχόμενο ανά πρότυπο αφορά, «Γενικά στοιχεία- Αναγνώριση- Επιμέτρηση και Γνωστοποιήσεις».

Στο παράρτημα του παρόντος κεφαλαίου, για διευκόλυνση του αναγνώστη, παρατίθεται πίνακας αντιστοίχισης μεταξύ των Προτύπων και των κεφαλαίων των βιβλίου.

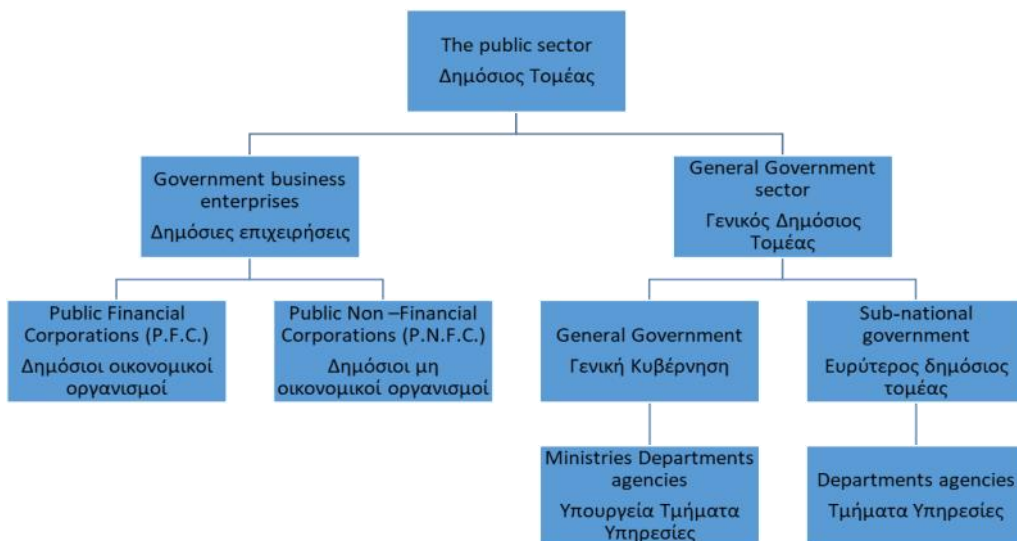
Σε ιδιαίτερο κεφάλαιο (κεφάλαιο 22) αναπτύσσονται τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου τομέα -Ε.Λ.Π.Δ.Τ.**, η σταδιακή εφαρμογή των οποίων, για τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης ξεκίνησε από την 1.1.2019 και θα ολοκληρωθεί έως την 31.12.2022. Σημειώνεται ότι από 1.1.2023 θα είναι υποχρεωτική η εφαρμογή των ως άνω Προτύπων από όλες τις οντότητες που περιλαμβάνονται στον Δημόσιο τομέα. Η μετάβαση αυτή μπορεί να παρομοιαστεί με την μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Ε.Λ.Π. για τις οντότητες του ιδιωτικού τομέα. Η ουσιαστική και άμεση σχέση που υπάρχει ως προς τις λογιστικές πολιτικές για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS), αναπτύσσεται στην παράγραφο 7 της πρώτης ενότητας του κεφαλαίου 22.

2. I.P.S.A.S. - ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

2.1. Τι περιλαμβάνει ο Δημόσιος Τομέας

Ο όρος «Δημόσιος Τομέας» (public sector), σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία, αναφέρεται στις εθνικές κυβερνήσεις, στις τοπικές αυτοδιοικήσεις καθώς και στις οντότητες που σχετίζονται με τον δημόσιο τομέα, όπως επιχειρήσεις, συμβούλια, επιτροπές.

Διαγραμματικά ο «Δημόσιος Τομέας» περιλαμβάνει:



Διάγραμμα 1: Διάρθρωση του Δημόσιου τομέα.

Αντίστοιχα στην Ελλάδα με την έννοια « Δημόσιος Τομέας» εννοούμε την κεντρική Κυβέρνηση, τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, τους Οργανισμούς (Δ.Ε.Κ.Ο.) και την κοινωνική ασφάλιση. Η κεντρική κυβέρνηση απαρτίζεται από τα Υπουργεία και την Περιφερειακή Αυτοδιοίκηση, χώρος στον οποίο δραστηριοποιούνται και Νομικά Πρόσωπα. Η Περιφερειακή αυτοδιοίκηση διακρίνεται στους Δήμους και Κοινότητες και τις Περιφέρειες. Η κοινωνική ασφάλιση περιλαμβάνει τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης και τους Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, Ν.4270/2014 άρθρο 14, η **Γενική Κυβέρνηση**, περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομέες: 1) της Κεντρικής Κυβέρνησης 2) των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και 3) των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ). **Ο υποτομέας της Κεντρικής Διοίκησης** περιλαμβάνει όλες τις διοικητικές υπηρεσίες του κράτους και τους λοιπούς κεντρικούς φορείς η αρμοδιότητα των οποίων εκτείνεται κατά κανόνα σε όλη την οικονομική επικράτεια, εκτός από τη διαχείριση των οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης. **Ο Υποτομέας ΟΤΑ:** περιλαμβάνει (α) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (β) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ. Αντίστοιχα **ο υποτομέας των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης** περιλαμβάνει όλες τις θεσμικές μονάδες, η κύρια δραστηριότητα των οποίων είναι να προσφέρουν κοινωνικές παροχές και οι οποίες πληρούν και τα δύο παρακάτω κριτήρια:

- με νόμο ή με κανονιστική ρύθμιση ορισμένες ομάδες πληθυσμού υποχρεώνονται να συμμετέχουν στο σύστημα ή να καταβάλλουν εισφορές.
- ο δημόσιος τομέας είναι υπεύθυνος για τη διαχείριση του οργανισμού, όσον αφορά στον καθορισμό ή την έγκριση των εισφορών και των παροχών, ανεξάρτητα από το ρόλο του ως εποπτικού φορέα ή εργοδότη.

2.2. Πως φτάσαμε στα I.P.S.A.S.

Οι αυξανόμενες απαιτήσεις για χρηματοοικονομική πληροφόρηση του δημόσιου τομέα οδήγησαν στην ανάγκη δημιουργίας ενός συστήματος που θα παρέχει σχετικές και αξιόπιστες πληροφορίες για τη διαχείριση των λογιστικών φορέων του δημόσιου τομέα και επίσης θα βελτιώνει την ποιότητα των λογιστικών και οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων ιδρυμάτων. Ειδικότερα σε διεθνές επίπεδο, η ανάγκη για την δημιουργία των I.P.S.A.S. οφείλεται κυρίως στην ποικιλία των λογιστικών μεθόδων, των λογιστικών συστημάτων και λογιστικών πρότυπων που είχε υιοθετήσει το κάθε κράτος, η οποία καθιστούσε τη σύγκριση των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων ιδιαίτερα δύσκολη και χρονοβόρα, τόσο σε εθνικό όσο και διεθνές επίπεδο. Τα προβλήματα εστιάζονταν σε δυσκολίες που παρουσιάζονταν ως προς την συγκρισιμότητα και την μελέτη των διαφορετικών οικονομικών δεδομένων που παρουσιάζει το κάθε κράτος με τα δεδομένα άλλων κρατών. Ο Διεθνής Δημόσιος Τομέας Λογιστικών Προτύπων I.P.S.A.S.B., έχει προέλθει από την μετεξέλιξη του Public Sector Committee (P.S.C.), τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, I.F.A.C.

Η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα (P.S.C.) της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών (I.F.A.C.)

δημιουργήθηκε στα τέλη του 1996.

Από το 1997, η P.S.C. άρχισε την προσπάθεια για την ανάπτυξη των διεθνών προτύπων λογιστικής για τον δημόσιο τομέα, ως και για τον τρόπο υποβολής των οικονομικών καταστάσεων από όλες τις οντότητες που περιλαμβάνει ο δημόσιος τομέας σε διάφορα επίπεδα (τοπικό, περιφερειακό και εθνικής κυβέρνησης).

Αρχικά η P.S.C βασίστηκε στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.A.S) που είχαν εκδοθεί από την Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής - International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.), την (I.F.A.C.) και το Καναδικό Ίδρυμα Ορκωτών Λογιστών.

Τον Νοέμβριο του 2004, η P.S.C. μετονομάστηκε σε Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το δημόσιο τομέα (I.P.S.A.S.B.) με αποκλειστικές αρμοδιότητες στην έκδοση των I.P.S.A.S.

Το 2005 το I.P.S.A.S.B. αποφάσισε να προωθήσει την σύγκλιση των I.P.S.A.S. με τα I.F.R.S., εκτός εάν υπήρχε ιδιαίτερος λόγος απόκλισης. Για τον λόγο αυτό τα I.P.S.A.S. βασίζονται κατ' αρχάς στον λογιστικό τρόπο αντιμετώπισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην συνέχεια λαμβάνοντας υπ' όψη τις ιδιομορφίες του Δημοσίου τομέα διαφοροποιούνται. Το συμβούλιο εκτός από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο τομέα, δραστηριοποιείται στην έκδοση Διεθνών Οδηγιών για το Δημόσιο τομέα (International Public Sector Guidelines), Διεθνών μελετών για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Studies) καθώς και λοιπών περιστασιακών εγγράφων (Occasional Paper s) από τα οποία, σε αντίθεση με τα I.P.S.A.S., δεν απορρέουν έγκυρα αποτελέσματα.

Υπήρχαν τρεις φάσεις Τεχνικής Υποστήριξης για Κυβερνητικά Λογιστικά Πρότυπα (Technical Assistance for Government Accounting Standards) τα έτη 1997, 2002 και 2006, τα οποία χρηματοδοτήθηκαν από την Ασιατική τράπεζα ανάπτυξης, την I.F.A.C., το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.), το Πρόγραμμα Ανάπτυξης Ηνωμένων Εθνών (Π.Α.Η.Ε.) και την Παγκόσμια Τράπεζα, αλλά υποστηρίχθηκαν και από την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών. Τέλος τον Μάρτιο του 2012, η I.P.S.A.S.B. εξέδωσε αναθεωρημένη έκδοση.

Για την ανάπτυξη των I.P.S.A.S. έχουν δοθεί χρηματοδοτήσεις από τις διεθνείς, εθνικές και περιφερειακές κυβερνητικές οντότητες.

Αν και η Λογιστική του Δημόσιου τομέα μπορεί να φαίνεται σαν καθαρά τεχνικό θέμα, οι Λογιστικές πρακτικές που εφαρμόζονται έχουν άμεση σχέση με σημαντικές συσταγματικές και πολιτικοοικονομικές αποφάσεις.

Αντίστοιχα στις Η.Π.Α, το Συμβούλιο Κυβερνητικών Λογιστικών Προτύπων Government Accounting Standards Board-G.A.S.B. οργανώθηκε από το 1984 με σκοπό την καθιέρωση προτύπων της χρηματοοικονομικής λογιστικής και εκθέσεων για τις κρατικές και τοπικές κυβερνητικές οντότητες. Η αποστολή του διοικητικού συμβουλίου του G.A.S.B είναι να προωθήσει σαφείς, συνεπείς, διαφανείς και συγκρίσιμες οικονομικές αναφορές για τις πολιτείες και τις τοπικές κυβερνήσεις, ενώ η Ομοσπονδιακή Συμβουλευτική Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (FASB) έχει τον ίδιο σκοπό για την ομοσπονδιακή κυβέρνηση. Τα πρότυπα που έχει εκδώσει το G.A.S.B. έχουν αναγνωριστεί επίσημα ως έγκυρα από το A.I.C.A. - Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογι-

στών και από το νομοθετικό πλαίσιο του κράτους (N.R.S. 353,3245)

Έως σήμερα, το G.A.S.B. έχει εκδώσει 97 δηλώσεις-πρότυπα από τις οποίες η δήλωση 34 που μπορεί να θεωρηθεί ως η πλέον σημαντική, για τις Οικονομικές καταστάσεις του Δημόσιου τομέα. Τα πρότυπα που εκδίδει το G.A.S.B. συνεχώς ανανεώνονται με νέες εκδόσεις. Η Δήλωση 34 "Βασικές Οικονομικές Καταστάσεις - Συζήτηση για την Διοίκηση και Ανάλυση - για τις κρατικές και τοπικές κυβερνήσεις» (Statement 34 "Basic Financial Statements - and Management's Discussion and Analysis - for state and local governments", προτείνει μια μορφή δημοσιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων παρόμοια με εκείνη που αφορά τις επιχειρήσεις μαζί με τις παραδοσιακές οικονομικές καταστάσεις. Το G.A.S.B. έχει επίσης δώσει έμφαση σε συγκεκριμένα θέματα των κυβερνητικών μη- ανταλλακτικών συναλλαγών, στην σύνταξη του προϋπολογισμού, στις συνταξιοδοτικές παροχές, στην παρουσίαση των κυβερνητικών κονδυλίων, την διαχείριση περιουσιακών στοιχείων, κ.λπ. Η δέσμη των δηλώσεων - προτύπων, του G.A.S.B, προηγείται των I.P.S.A.S. ως προς τον τρόπο ανάπτυξης και επεξεργασίας των Λογιστικών στοιχείων του Δημόσιου τομέα.

Θεωρείται ότι η υιοθέτηση των I.P.S.A.S. θα παρέχει επίσης μεγαλύτερη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα στον έλεγχο και την ανάλυση των κυβερνητικών οικονομικών εκθέσεων, λόγω του ότι έτσι θα επιβληθούν κοινοί κανόνες μέσω των προτύπων, ως προς την υποβολή οικονομικών εκθέσεων που θα ισχύουν σε όλο τον κόσμο.

Τα I.P.S.A.S αφορούν οντότητες του δημόσιου τομέα (public sector entities) όπως:

- 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) κ.λ π.

Οι τρέχουσες δραστηριότητες του IPSASB επικεντρώνονται στην ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS) για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση από κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα.

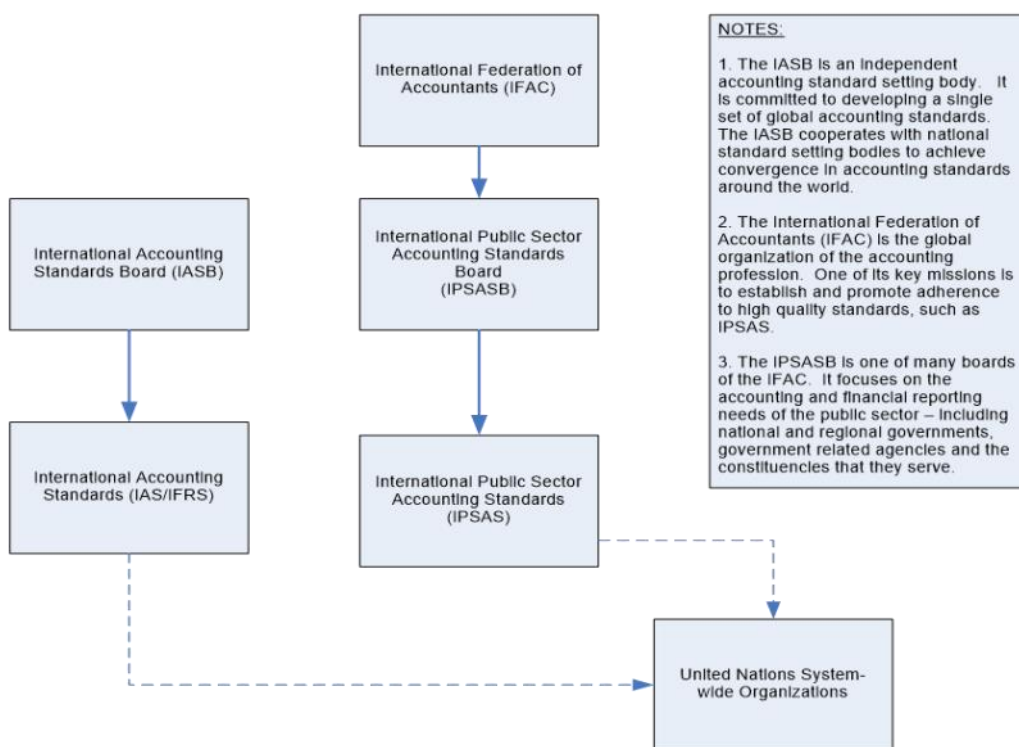
Στον Πρόλογο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναφέρεται ότι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Α.) έχουν σχεδιαστεί ώστε να εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού όλων των οντοτήτων με προσανατολισμό στο κέρδος. Οι Κυβερνητικές Επιχειρήσεις (GBEs) όπως ορίζονται από το I.P.S.A.S.B. είναι οντότητες με προσανατολισμό στο κέρδος. Συνεπώς, οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Δ.Π.Χ.Α..

Μια οντότητα που ανήκει στην κατηγορία των Κυβερνητικών επιχειρήσεων - G.B.E, έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- είναι μια οντότητα που έχει την εξουσία να συνάπτει σύμβαση με την δική της επωνυμία.

- έχει την οικονομική και επιχειρησιακή εξουσία κατά την άσκηση της δραστηριότητας
- πωλάει αγαθά και υπηρεσίες, κατά την κανονική πορεία των εργασιών της, σε άλλες οντότητες με κέρδος ή με πλήρη ανάκτηση του κόστους.
- δεν εξαρτάται από τη συνέχιση της κρατικής χρηματοδότησης από την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς της (εκτός των αγορών εξόδων σε ελεύθερη βάση)
- ελέγχεται από μια οντότητα του δημόσιου τομέα.

2.3. Διάγραμμα διοικητικής δομής του I.P.S.A.S.B.



Διάγραμμα 2: Διοικητική δομή του I.P.S.A.S.B.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η I.F.A.C. (*International Federation of Accountants*) μέσω αντιστοιχών Συμβουλίων καλύπτει τις δραστηριότητες έκδοσης τόσο των I.A.S. (*International Accounting Standards*) όσο και των IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), λόγω της ύπαρξης κοινής πορείας μεταξύ της Επιχειρηματικής Λογιστικής (*Business Accounting*) και της Κυβερνητικής Λογιστικής (*Governmental Accounting*).

Συμπερασματικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS) αναπτύσσονται από το Συμβούλιο του IPSASB. Σύμφωνα με τις δημοσιεύσεις τους, «Στόχος του IPSASB είναι η εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος με την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας και άλλων εκδόσεων για χρήση από οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία οικονομικών εκθέσεων γενικού σκοπού».

2.4. Αντικείμενο των Προτύπων του Δημόσιου Τομέα

Ο στόχος αυτών των προτύπων είναι να οριστεί ο τρόπος με τον οποίο οι οικονομικές δηλώσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιαστούν για να εξασφαλίσουν συκρισιμότητα και με τις οικονομικές δηλώσεις της οντότητας των προηγούμενων περιόδων και με τις οικονομικές δηλώσεις άλλων οντοτήτων. Με τον όρο «οντότητα» νοούνται όλες οι οικονομικές μονάδες που ανήκουν στον Δημόσιο τομέα, εκτενέστερη παρουσίαση του οποίου γίνεται ανωτέρω. Για να επιτύχουν αυτόν τον στόχο, αυτά τα πρότυπα καθορίζουν τις γενικές εκτιμήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών δηλώσεων, την καθοδήγηση για τη δομή τους και τις ελάχιστες προδιαγραφές για το περιεχόμενο των οικονομικών δηλώσεων που προετοιμάζονται σύμφωνα με την λογιστική μέθοδο δεδουλευμένης βάσης (accrual basis of accounting).

2.5. Σκοπός των Οικονομικών καταστάσεων του Δημόσιου τομέα.

I. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ φάσμα χρηστών στη λήψη αποφάσεων και την αξιολόγηση σχετικά με την κατανομή των πόρων. Συγκεκριμένα, οι στόχοι της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον δημόσιο τομέα θα πρέπει να είναι η παροχή πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων και για να καταδειχθεί η λογιστική αξιοπιστία της οντότητας. Ειδικότερα μέσω των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτει:

- α) η παροχή πληροφοριών σχετικά με τις πηγές, την κατανομή, και τις χρήσεις των οικονομικών πόρων.
- β) η παροχή πληροφοριών σχετικά με το πώς η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητες της και κάλυψε τις ταμειακές της ανάγκες.
- γ) η παροχή πληροφοριών που είναι χρήσιμες για την αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας, την δυνατότητα να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητες της και να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της και στις δεσμεύσεις της.
- δ) η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική κατάσταση της οντότητας και τις πιθανές αλλαγές σε αυτή και τέλος,
- ε) η παροχή πληροφοριών για την αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σαν σύνολο, την απόδοση από την άποψη του κόστους των υπηρεσιών, την αποτελεσματικότητά της, και τα επιτεύγματα της, δηλαδή το επιτευχθέν έργο της. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις μπορούν επίσης να έχουν σκοπό προ-

γνωστικό, παρέχοντας πληροφορίες χρήσιμες για την πρόβλεψη του επιπέδου των πόρων που απαιτούνται για τη συνέχιση της λειτουργίας, καθώς και τους σχετικούς κινδύνους και αβεβαιότητες.

Η υποβολή οικονομικών εκθέσεων μπορεί επίσης να παρέχει στους χρήστες πληροφορίες όπως:

- α) Η αναγραφή κατά πόσον οι πόροι ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με το νόμο εγκριθέντα προϋπολογισμό και
- β) υποδεικνύει κατά πόσον οι πόροι ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με τις νομικές και συμβατικές απαιτήσεις, συμπεριλαμβανομένων οικονομικών ορίων που καθορίζονται από τις κατάλληλες νομοθετικές αρχές

II. Η επίτευξη των σκοπών που περιγράφονται ανωτέρω, μπορεί να υλοποιηθεί ιδιαίτερα όσον αφορά τις οικονομικές οντότητες των οποίων πρωταρχικός στόχος δεν μπορεί να είναι το κέρδος. Σ' αυτές τις οντότητες οι διαχειριστές είναι πιθανότερο να είναι υπόλογοι για την επίτευξη τόσο της παροχής των υπηρεσιών, όσο και των οικονομικών στόχων. Παράλληλα με τις οικονομικές καταστάσεις ως συμπληρωματική πληροφορία αποτελεί και η αναφορά που παρέχει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου.

2.6. Πληροφορίες προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου Τομέα.

Όπως αναφέρεται και ανωτέρω, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν στους χρήστες πληροφορίες σχετικά με τους πόρους μιας οντότητας και τις υποχρεώσεις της κατά την ημερομηνία αναφοράς καθώς και την ροή των πόρων μεταξύ των ημερομηνιών υποβολής εκθέσεων.

Αυτές οι πληροφορίες είναι χρήσιμες για τους χρήστες γιατί αφορούν από τη μία πλευρά την αξιολόγηση της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει να παρέχει αγαθά και υπηρεσίες σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο και από την άλλη την αξιολόγηση του επιπέδου των πόρων που μπορεί να χρειαστεί να παρέχεται στην οικονομική οντότητα στο μέλλον, προκειμένου να μπορεί να συνεχίσει αυτή να πληροί τις υποχρεώσεις παροχής υπηρεσιών της.

3. Στόχος των I.P.S.A.S.

I. Στόχος των I.P.S.A.S. είναι η βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών που παρέχονται μέσω των οικονομικών καταστάσεων των φορέων του δημοσίου τομέα, και οι οποίες οδηγούν σε καλύτερα τεκμηριωμένες εκτιμήσεις για τις αποφάσεις κατανομής των πόρων που καταβάλλουν οι κυβερνήσεις, αυξάνοντας έτσι τη διαφάνεια και τη λογοδοσία αυτών. Επίσης σκοπός των I.P.S.A.S. είναι να καθοριστούν οι απαιτήσεις σύνταξης των οικονομικών εκθέσεων από τους φορείς του δημοσίου τομέα, ώστε να αυξηθεί η ποιότητα, η χρησιμότητα για τη λήψη αποφάσεων ως και η συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών του δημοσίου τομέα.

II. Για την επίτευξη αυτών των στόχων, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες ως προς:

- α) τα περιουσιακά στοιχεία.
- β) τις Υποχρεώσεις.
- γ) τα Καθαρά περιουσιακά στοιχεία- τα ίδια κεφάλαια.
- δ) τα Έσοδα.
- ε) τα Έξοδα.
- στ) Άλλες αλλαγές στο καθαρό ενεργητικό και τα ίδια κεφάλαια και
- ζ) Ταμειακές ροές.

4. Ποια είναι τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα του Δημόσιου Τομέα και η αντιστοιχισή τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Το I.P.S.A.S.B. αναπτύσσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (I.P.S.A.S.) με βάση την αυτοτέλεια των οικονομικών καταστάσεων για την αντιμετώπιση θεμάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα με δύο διαφορετικούς τρόπους:

- Αντιμετωπίζοντας ζητήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα α) τα οποία δεν έχουν εξεταστεί διεξοδικά ή καταλλήλως στα υφιστάμενα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ή β) για τα οποία δεν υπάρχει σχετικό ΔΠΧΠ. και
- Με την ανάπτυξη των IPSAS που συγκλίνουν με τα ΔΠΧΑ προσαρμόζοντας τα στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα.

Μέχρι σήμερα, το I.P.S.A.S.B. έχει εκδώσει σαράντα δυο (42), I.P.S.A.S. (στην αντίστοιχη έκδοση του I.P.S.A.S.B., περιέχονται τρεις τόμοι συνολικά 2900 περίπου σελίδων τα οποία ανήκουν κυρίως στην λογιστική μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης και η πλειοψηφία των οποίων βασίζεται στα Δ.Λ.Π ή στα Δ.Π.Χ.Α. Υπάρχουν επίσης I.P.S.A.S. που είναι ιδιαίτερα για το δημόσιο τομέα, όπως το εισόδημα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (I.P.S.A.S. 23), κοινοποιήσεις στον τομέα της δημόσιας διοίκησης (I.P.S.A.S. 22) και η υποβολή καταστάσεων προϋπολογισμού (I.P.S.A.S. 24). Επιπλέον, το I.P.S.A.S.B. έχει εκδώσει ένα πολύ περιεκτικό I.P.S.A.S. ταμειακής βάσης (Cash Basis I.P.S.A.S.), σκοπός του οποίου είναι να ορίσει τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιαστούν με την λογιστική ταμειακής βάσης.

Κατωτέρω αναφέρονται επιγραμματικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, τα οποία ισχύουν έως σήμερα:

- **IPSAS 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων- Presentation of Financial Statements**, περιγράφει τις γενικές εκτιμήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθύνσεις για τη δομή αυτών των δηλώσεων και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.
- **IPSAS 2, Καταστάσεις Ταμειακών Ροών -Cash Flow Statements**, απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις μεταβολές στα μετρητά και ταμιακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια της περιόδου από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.
- **IPSAS 3, Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors**, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές και τη διόρθωση βασικών σφαλμάτων, καθορίζει τα έκτακτα στοιχεία και απαιτεί τη χωριστή γνωστοποίηση ορισμένων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.
- **IPSAS 4, Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**, ασχολείται με τη λογιστική των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και τις συναλλαγές με την αλλοδαπή. Το IPSAS 4 καθορίζει τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιείται για την αναγνώριση ορισμένων συναλλαγών και υπολοίπων και για τον τρόπο αναγνώρισης των οικονομικών αποτελεσμάτων των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες στις οικονομικές καταστάσεις.
- **IPSAS 5, Κόστος Δανεισμού- Borrowing Costs**, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού και απαιτεί είτε την άμεση εξόφληση του κόστους δανεισμού είτε, ως επιτρεπόμενη εναλλακτική μεταχείριση, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που είναι άμεσα αποδοτέα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.
- **IPSAS 6, Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις - Consolidated and Separate Financial Statements**, απαιτεί από όλες τις ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που ενοποιούν όλες τις ελεγχόμενες οντότητες με βάση τη γραμμή των οικονομικών καταστάσεων. Το Πρότυπο περιέχει επίσης μια λεπτομερή συζήτηση σχετικά με την έννοια του ελέγχου όπως εφαρμόζεται στον δημόσιο τομέα και καθοδήγηση για τον προσδιορισμό του εάν υπάρχει έλεγχος για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης. Το IPSAS 6 παραμένει σε ισχύ μέχρι την εφαρμογή των IPSAS 34 και IPSAS 35 ή τίθεται σε ισχύ, όποιο από τα δύο υλοποιηθεί νωρίτερα.
- **IPSAS 7, Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες επιχειρήσεις - Investments in Associates**, απαιτεί όλες οι επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες να λογιστικοποιούνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός εάν η επένδυση αποκτάται και διακρατείται αποκλειστικά με σκοπό τη διάθεση της στο εγγύς μέλλον στην οποία περίπτωση απαιτείται η μέθοδος κόστους. Το IPSAS 7

παραμένει σε ισχύ έως ότου εφαρμοστεί ή τεθεί σε ισχύ το IPSAS 36, όποιο από τα δύο υλοποιηθεί νωρίτερα.

- **IPSAS 8, Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες - Interests in Joint Ventures**, απαιτεί να υιοθετηθεί η αναλογική ενοποίηση, ως μέθοδος αναφοράς για τη λογιστική καταχώριση τέτοιων κοινοπραξιών από οντότητες του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, το IPSAS 8 επιτρέπει επίσης - ως επιτρεπόμενη εναλλακτική λύση - οι κοινοπραξίες να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης Το IPSAS 8 παραμένει σε ισχύ μέχρι να εφαρμοστεί ή να τεθεί σε ισχύ το IPSAS 37.
- **IPSAS 9, Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές - Revenue from Exchange Transactions**, καθιερώνει απαιτήσεις για τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων από **ανταλλακτικές** συναλλαγές. Τα έσοδα για τα οποία δεν υφίσταται η έννοια της ανταλλαγής, όπως η φορολογία, και γενικά τα έσοδα από μη **ανταλλακτικές συναλλαγές** αντιμετωπίζονται σε ξεχωριστό πρότυπο.
- **IPSAS 10, Χρηματοοικονομική Αναφορά/Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**, περιγράφει χαρακτηριστικά μιας οικονομίας που υποδεικνύουν εάν αντιμετωπίζει μια περίοδο υπερπληθωρισμού και παρέχει καθοδήγηση για την επαναφορά των οικονομικών καταστάσεων σε ένα υπερπληθωριστικό περιβάλλον για να εξασφαλιστεί η παροχή χρήσιμων πληροφοριών.
- **Το IPSAS 11, Κατασκευαστικά Συμβόλαια - Construction Contracts**, ασχολείται τόσο με εμπορικές όσο και με μη εμπορικές συμβάσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την κατανομή του κόστους των συμβάσεων και, κατά περίπτωση, των συμβατικών εσόδων στις περιόδους αναφοράς στις οποίες εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες.
- **IPSAS 12, Αποθέματα - Inventories** καθιερώνει τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων που κατέχουν οντότητες του δημόσιου τομέα και ασχολείται με αποθέματα από συναλλαγή συναλλάγματος και με ορισμένα αποθέματα που κατέχονται για διανομή χωρίς ή με ονομαστική επιβάρυνση. Το IPSAS αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του τις εργασίες που αφορούν συγκεκριμένα θέματα του δημόσιου τομέα τα οποία χρήζουν περαιτέρω εξέτασης.
- **IPSAS 13, Μισθώσεις - Leases**, αυτό το IPSAS βασίζεται στο ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*. Το IPSAS θεσπίζει απαιτήσεις για τη χρηματοοικονομική αναφορά των μισθώσεων και των πράξεων πώλησης και επαναμίσθωσης από οντότητες του δημόσιου τομέα, είτε ως μισθωτές είτε ως εκμισθωτές
- **IPSAS 14, Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς - Events After the Reporting Date**. Το IPSAS βασίζεται στο ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού» αλλά τροποποιήθηκε όπου ήταν απαραίτητο για να αντικατοπτρίζει το λειτουργικό περιβάλλον του δημόσιου τομέα. Το Πρότυπο καθορίζει τα κριτήρια για να αποφασιστεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να προσαρμόζονται για ένα γεγονός που συμβαίνει μετά την ημερομηνία αναφοράς. Διακρίνει μεταξύ ρυθμιζόμενων γεγονότων (εκείνων που παρέχουν αποδείξεις για συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς) και μη ρυθμιζόμενων γεγονότων (εκείνων που είναι ενδεικτικές των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς).

- **IPSAS 15, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση - Financial Instruments: Disclosure and Presentation.** Το IPSAS βασίζεται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (αναθεωρημένο 1998). Το Πρότυπο περιλαμβάνει απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις σχετικά με τα μέσα ισολογισμού και εκτός ισολογισμού (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης) και την ταξινόμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια. Τον Ιανουάριο του 2010, το IPSASB δημοσίευσε ως ενιαία κατηγορία τα IPSAS 28, Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση, IPSAS 29, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επμέτρηση και IPSAS 30, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. Το IPSAS 15 έχει αντικατασταθεί από αυτά τα πρότυπα.
- **IPSAS 16, Επενδυτική Ακίνητη Περιουσία - Investment Property.** Με βάση το ΔΛΠ 40 Επενδυτικά Ακίνητα και παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό επενδυτικών ακινήτων στο δημόσιο τομέα.
- **IPSAS 17, Ενσώματες ακινητοποιήσεις - Property, Plant and Equipment** Καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, περιλαμβανομένης της βάσης και του χρονοδιαγράμματος της αρχικής τους αναγνώρισης, καθώς και τον προσδιορισμό των συνεχιζόμενων λογιστικών τους ποσών και των σχετικών αποσβέσεων. Δεν απαιτεί ούτε απαγορεύει την αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς.
- **IPSAS 18, Αναφορά κατά τομέα - Segment Reporting.** Καθιερώνει αρχές για την αναφορά χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με διακριτές δραστηριότητες μιας κυβέρνησης ή άλλου φορέα του δημόσιου τομέα που είναι κατάλληλες για την αξιολόγηση της προηγούμενης απόδοσης της οντότητας για την επίτευξη των στόχων της και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη μελλοντική κατανομή των πόρων.
- **IPSAS 19, Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.** Αυτό το Πρότυπο εξετάζει θέματα σχετικά με τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, και προσδιορίζει τις συνθήκες υπό τις οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται οι διατάξεις, πώς πρέπει να μετρηθούν και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν σχετικά με αυτές.
- **IPSAS 20, Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών - Related Party Disclosures.** Απαιτεί γνωστοποίηση της ύπαρξης σχέσεων συνδεδεμένων μερών, όπου υπάρχει έλεγχος και γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με συναλλαγές μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων με αυτήν μερών σε ορισμένες περιστάσεις. Αυτές οι πληροφορίες απαιτούνται για λόγους λογοδοσίας και για τη διευκόλυνση της καλύτερης κατανόησης της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων της αναφερόμενης οντότητας, ως και για την αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη είναι να εντοπίζονται ποια μέρη ελέγχουν ή επηρεάζουν σημαντικά την αναφερόμενη οντότητα και καθορίζουν ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιηθούν σχετικά με τις συναλλαγές με τα εν λόγω μέρη.
- **IPSAS 21, Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα - Impairment of Non-Cash-Generating Assets.** Περι-

γράφει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα είναι απομειωμένο και αναφέρεται στην αναγνώριση των ζημιών απομείωσης. Το πρότυπο καθορίζει επίσης πώς μια οικονομική οντότητα θα αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και καθορίζει τις γνωστοποιήσεις.

- **IPSAS 22, Γνωστοποίηση Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης - Disclosure of Financial Information About the General Government Sector.** Καθορίζει τις απαιτήσεις για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να αποκαλύψουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης και που προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.

- **IPSAS 23, Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταφορές) - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers (Φόροι και Μεταφορές)):**

Το πρότυπο καθορίζει θέματα που περιλαμβάνουν:

- ◆ Αναγνώριση και επιμέτρηση εσόδων από φόρους
- ◆ Αναγνώριση εσόδων από μεταφορές, που περιλαμβάνουν επιχορηγήσεις από άλλες κυβερνήσεις και διεθνείς οργανισμούς και δωρεές
- ◆ Πώς πρέπει να αντικατοπτρίζονται οι συνθήκες και οι περιορισμοί στη χρήση των μεταφερθέντων πόρων στις οικονομικές καταστάσεις.

- **IPSAS 24, Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές καταστάσεις - Presentation of Budget Information in Financial Statements.** Ισχύει για οντότητες που υιοθετούν τη βάση αυτοτέλειας των χρηματοοικονομικών στοιχείων. Προσδιορίζει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν από κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα που δημοσιοποιούν τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς τους. Επίσης, απαιτεί οι οντότητες του δημόσιου τομέα να συμπεριλάβουν μια σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών στις οικονομικές εκθέσεις και μια εξήγηση για οποιεσδήποτε ουσιαστικές διαφορές μεταξύ του προϋπολογισμού και των απολογιστικών ποσών.

- **IPSAS 25, Παροχές σε εργαζόμενους - Employee Benefits.** Ορίζει τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων για τις τέσσερις κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους που εξετάζονται στο ΔΛΠ 19 «Παροχές σε Εργαζόμενους» του IASB. Πρόκειται για βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως οι μισθοί και οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, συμπεριλαμβανομένων των συντάξεων και άλλων συνταξιοδοτικών παροχών άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους και παροχών τερματισμού. Το IPSAS 25 ασχολείται επίσης με συγκεκριμένα θέματα για τον δημόσιο τομέα όπως την μεταχείριση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που παρέχονται μέσω σύνθετων προγραμμάτων κοινωνικής ασφάλισης και μακροπρόθεσμων παροχών αναπηρίας. **Το IPSAS 39 - Employee Benefits, αντικαθιστά το IPSAS 25.**

- IPSAS 26, Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που παράγουν ταμειακά διαθέσιμα- Impairment of Cash-Generating Assets.** Ορισμένες οντότητες του δημόσιου τομέα (εκτός των κρατικών επιχειρήσεων, οι οποίες θα χρησιμοποιούν ήδη πλήρη Δ.Π.Χ.Α.) μπορούν να εκμεταλλεύονται περιουσιακά στοιχεία με κύριο σκοπό την παραγωγή εμπορικής απόδοσης (παρά την παροχή δημόσιας υπηρεσίας). Το IPSAS 26, βασίζεται στο ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, εφαρμόζεται σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία. Αναφέρεται στις διαδικασίες για τον προσδιορισμό εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που παράγει ταμειακά διαθέσιμα έχει απωλέσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες παροχής υπηρεσιών και για τον προσδιορισμό των ζημιών απομείωσης. Μη περιουσιακά στοιχεία που παράγουν ταμειακά διαθέσιμα, και τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως για παροχή υπηρεσιών, αντιμετωπίζονται ξεχωριστά στο IPSAS 21, Απομείωση Αξίας Μη-Ταμειακών Διαθεσίμων.
- IPSAS 27, Γεωργία - Agriculture.** Περιγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση και τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα, θέμα που δεν καλύπτεται από άλλα πρότυπα. Η γεωργική δραστηριότητα είναι η διαχείριση από μια οντότητα βιολογικού μετασχηματισμού ζώντων ζώων ή φυτών (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) προς πώληση ή για διανομή χωρίς επιβάρυνση ή με ονομαστική επιβάρυνση ή μετατροπή σε γεωργικά προϊόντα ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το IPSAS 27 αντλείται κυρίως από το ΔΛΠ 41 του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), με περιορισμένες αλλαγές που αφορούν θέματα που αφορούν το δημόσιο τομέα.
- IPSAS 28, Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση -Financial Instruments» Presentation.** Σχετίζεται πρωτίστως με το ΔΛΠ 32, καθορίζοντας τις αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεων ή ιδίων κεφαλαίων και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.
- IPSAS 29, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Μέτρηση. - financial instruments recognition and measurement.** Βασίζεται κυρίως στο ΔΛΠ 39, που θεσπίζει αρχές αναγνώρισης και αποτίμησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Θα αντικατασταθεί από την IPSAS 41 από την 1η Ιανουαρίου 2022.
- IPSAS 30, Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.- financial instruments disclosures.** Σχετίζεται με το ΔΠΧΑ 7 και απαιτεί γνωστοποιήσεις για τους τύπους δανείων που περιγράφονται στο IPSAS 29. Δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες να αξιολογήσουν: τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων στην οικονομική θέση και τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας, τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοπιστωτικά μέσα στα οποία εκτίθεται η οντότητα και πώς διαχειρίζονται οι κίνδυνοι αυτοί.
- IPSAS 31, Άυλα περιουσιακά στοιχεία - intangible assets.** Καλύπτει τη λογιστική και τη γνωστοποίηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Βασίζεται κυρίως στο ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*. Περιέχει επίσης αποσπάσματα από την Διερμηνεία ΜΕΔ 32_ *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία- κόστος δικτυακού τόπου*. Στο σημεί-

ο αυτό, το IPSAS 31 δεν ασχολείται αποκλειστικά με ζητήματα του δημόσιου τομέα, όπως οι εξουσίες και τα δικαιώματα που απορρέουν από τη νομοθεσία, το Σύνταγμα ή με ισοδύναμα μέσα.

- **IPSAS 32, Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Παραχωρησιούχου. - service concession arrangements: Grantor.** Παρέχει την αναγνώριση, τη μέτρηση και τη γνωστοποίηση των παραχωρησιούχων υπηρεσιών και των σχετικών υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων από τον παραχωρησιούχο. Η Διερμηνεία IFRIC 12 *Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών* προσδιορίζει τα κριτήρια για τον προσδιορισμό του κατά πόσον ο φορέας εκμετάλλευσης ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών. Αντίστοιχα κριτήρια χρησιμοποιούνται επίσης στο IPSAS 32 για να εκτιμηθεί κατά πόσον αντίστοιχα ο παραχωρησιούχος ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο. Το IPSAS 32 δημιουργεί επίσης συμμετρία με τη Διερμηνεία 12 για τα σχετικά λογιστικά θέματα (δηλ. Υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα) από την άποψη του παραχωρητή. Επιπλέον, το IPSAS 32 είναι συνεπές με τις *Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών* Διερμηνεία ΜΕΔ -29 / SIC-29: *Γνωστοποιήσεις*.
- **IPSAS 33, Πρώτη υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα./ First- time adoption of accrual basis International Public Sector Accounting Standards- (IPSASs).** Αντιμετωπίζει τη μετάβαση στα **IPSAS** είτε σε ταμειακή βάση είτε σε βάση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, από ένα άλλο πλαίσιο αναφοράς ή σε τροποποιημένη έκδοση της λογιστικής είτε σε ταμειακή είτε σε δεδουλευμένη βάση. Το IPSASB εξέτασε τις μεταβατικές εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΑ 1 -*Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, για την ανάπτυξη του προτύπου.
- **IPSAS 34 Ατομικές Οικονομικές καταστάσεις — Separate Financial Statements.** Το πρότυπο καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού των επενδύσεων ως προς τις λογιστικές απαιτήσεις και γνωστοποιήσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει ή υποχρεούται να καταρτίζει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Το IPSAS 34, έχει αντικαταστήσει από την 1η Ιανουαρίου 2017 το IPSAS 6.
- **IPSAS 35 - Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις- Consolidated Financial Statements.** Το πρότυπο καθορίζει τις αρχές παρουσίασης και σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες, σύμφωνα με την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.
- **IPSAS 36 - Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες - Investments in Associates and Joint Ventures.** Το πρότυπο καθορίζει τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς και κοινοπραξίες και τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης όταν λογιστικοποιούνται επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες
- **IPSAS 37 - Κοινές διευθετήσεις - Joint Arrangements.** Το πρότυπο αναφέρεται στην λογιστικοποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από οντότητες που έχουν συμφέρον σε διευθετήσεις (ρυθμίσεις) που ελέγχονται από κοινού (δηλ. Κοινές συμφωνίες).

- **IPSAS 38 - Γνωστοποίηση Συμφερόντων σε άλλες Οντότητες -Disclosure of interest in other entities.** Το IPSAS 38, ορίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις μιας οντότητας για την αποκάλυψη πληροφοριών που θα επέτρεπαν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της να αξιολογήσουν:

(α) τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τα συμφέροντά της σε ελεγχόμενες οντότητες, μη ελεγχόμενες οντότητες, κοινές ρυθμίσεις και συγγενείς επιχειρήσεις και δομημένες οντότητες που δεν ενοποιούνται και

(β) Τις επιδράσεις των εν λόγω συμφερόντων στην οικονομική του κατάσταση, στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και στις ταμειακές ροές.

Το IPSAS 38, έχει αντικαταστήσει από την 1η Ιανουαρίου 2017 το IPSAS 7.

- **IPSAS 39, Παροχές Εργαζομένων - Employee Benefits.** Αντικαθιστά το IPSAS 25 από την 1η Ιανουαρίου 2018

- **IPSAS 40, Συνδυασμοί δημόσιου τομέα.** Το πρότυπο κατηγοριοποιεί τους συνδυασμούς του δημόσιου τομέα είτε ως συγχωνεύσεις είτε ως εξαγορές λαμβάνοντας υπόψη τον έλεγχο και άλλους παράγοντες. Για την αναγνώριση και τη μέτρηση των συγχωνεύσεων, το πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή της τροποποιημένης μεθόδου συγκέντρωσης συμφερόντων. Για εξαγορές, το IPSAS 40 απαιτεί τη χρήση της μεθόδου λογιστικής "εξαγοράς", εφαρμόζοντας την ίδια προσέγγιση όπως στο ΔΠΧΑ 3 -Συνενώσεις Επιχειρήσεων.

- **IPSAS 41, Χρηματοοικονομικά Μέσα.- Financial Instruments.** Το πρότυπο βασίζεται στο ΔΠΧΑ 9 -Χρηματοοικονομικά Μέσα και αντικαθιστά το IPSAS 29, το οποίο αντίστοιχα βασίζεται στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση, από την 1η Ιανουαρίου 2022. Οι κύριες αλλαγές από το IPSAS 29 είναι η εισαγωγή απλουστευμένων απαιτήσεων ταξινόμησης και μέτρησης ως προς τα περιουσιακά στοιχεία, ένα μοντέλο απομείωσης της μελλοντικής εξέλιξης και ένα ευέλικτο μοντέλο λογιστικής αντιστάθμισης. Το IPSAS 41 περιλαμβάνει επίσης καθοδήγηση για το δημόσιο τομέα και επεξηγηματικά παραδείγματα σχετικά με τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που εκδίδονται μέσω συναλλαγών που δεν σχετίζονται με ανταλλακτικές συναλλαγές, δάνεια μειωμένης εξασφάλισης, συμμετοχικούς τίτλους που προκύπτουν από μη ανταλλακτικές συναλλαγές και μέτρηση της εύλογης αξίας.

- **IPSAS 42, Κοινωνικές Παροχές - Social Benefits**

Το IPSAS 42- Κοινωνικές παροχές παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστικοποίηση των εξόδων κοινωνικών παροχών. Ορίζει τις κοινωνικές παροχές ως μεταφορές μετρητών που καταβάλλονται σε συγκεκριμένα άτομα ή / και νοικοκυριά για τον μετριασμό της επίδρασης του κοινωνικού κινδύνου.

Πρότυπα ταμειακής βάσης

- **Χρηματοοικονομική Αναφορά Υπό τη Βάση της Λογιστικής.** (Αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 2017, αρχίζει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2019). Καθορίζει τις απαιτήσεις για την κατάρτιση και παρουσίαση της κατάστασης των εισπράξεων και πληρωμών και των επεξηγηματικών σημειώσεων λογιστικής πολιτικής. Πε-

ριλαμβάνει επίσης ενθαρρυντικές γνωστοποιήσεις που ενισχύουν την αναφορά της ταμειακής βάσης.

5. Παράθεση των διαφορών μεταξύ I.F.R.S. & I.P.S.A.S.

Μελετώντας κανείς τα Λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα, διαπιστώνει ότι υπάρχει στενή σχέση μεταξύ των IPSAS και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), κυρίως λόγω του γεγονότος ότι τα IPSAS βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στις αρχές των ΔΠΧΑ.

Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δυο λογιστικών πλαισίων αναφοράς είναι ότι τα Δ.Π.Χ.Α. απευθύνονται σε οντότητες του ιδιωτικού τομέα, οι οποίες αποσκοπούν μέσω των δραστηριοτήτων τους στο κέρδος, ενώ τα IPSAS αναφέρονται σε οντότητες του δημόσιου τομέα οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες για την ενίσχυση και διατήρηση της ευημερίας των πολιτών ενός κράτους.

Βασικές διαφορές μεταξύ των IPSAS και των ΔΠΧΑ

1) «Δυναμικό υπηρεσιών», ως μέρος των ορισμών και των κριτηρίων αναγνώρισης

Πολλά από τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις των οντοτήτων του δημόσιου τομέα αποκτώνται ή προκύπτουν ως αποτέλεσμα της παροχής υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας, για παράδειγμα, τα κληροδοτήματα, τα κοινόχρηστα ακίνητα, τα έργα υποδομών (οδοί, γέφυρες, πάγκα κ.λπ.). Σε αντίθεση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα εισάγεται η **έννοια του δυναμικού εξυπηρέτησης ή δυνατότητες εξυπηρέτησης** (παροχής υπηρεσιών) κατά τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων, σε αντίθεση με τα Δ.Π.Χ.Α. στα οποία χρησιμοποιείται η έννοια «οικονομικά οφέλη». Το δυναμικό εξυπηρέτησης αποτελεί επίσης ένα συμπληρωματικό κριτήριο αναγνώρισης για τα στοιχεία που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την εισροή ή την εκροή οικονομικών οφελών, όταν ένα στοιχείο συμβάλλει στην ικανότητα της οντότητας να παρέχει τις υπηρεσίες της.

2) Μη ανταλλακτικές συναλλαγές

Μη ανταλλακτικές συναλλαγές θεωρούνται εκείνες οι συναλλαγές στις οποίες μια οικονομική οντότητα είτε λαμβάνει αξία από άλλη οικονομική οντότητα χωρίς άμεση παροχή, περίπου ισοδύναμης αξίας, ή δίνει αξία σε μια άλλη οντότητα χωρίς να λαμβάνει άμεσα περίπου ίση αξία κατά το στάδιο της ανταλλαγής. Στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, οι **μη ανταλλακτικές** συναλλαγές επικρατούν. Τα IPSAS παρέχουν τις αρχές για αναγνώριση και επιμέτρηση των μη ανταλλακτικών συναλλαγών γεγονός που στα ΔΠΧΑ αγνοείται λόγω του είναι εκτός εφαρμογής τους.

3) Αναγνώριση εσόδων από κρατικές επιχορηγήσεις

Τα IPSAS αναφέρονται σε μια ξεχωριστή κατηγορία εσόδων που αποτελούν τα έσοδα από κρατικές επιχορηγήσεις, αλλά και πως πώς δαπανώνται τα αντίστοιχα κεφάλαια ή πως απεικονίζεται η υποχρέωση τήρησης ορισμένων προϋποθέσεων, η οποία καταγράφεται ως υποχρέωση. Η διάκριση μεταξύ των περιορισμών και των όρων είναι καθοριστικής σημασίας για να καθοριστεί εάν θα αναγνωριστούν ή όχι τα έσοδα από μια μη ανταλλακτική συναλλαγή.

4) Φόρος εισοδήματος

Τα IPSAS υποθέτουν ότι οι οντότητες που λειτουργούν στο δημόσιο τομέα απαλλάσσονται γενικά από τους φόρους εισοδήματος και συνεπώς δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αφού δεν έχουν ως σκοπό το κέρδος αλλά και στην περίπτωση πλεονασμάτων απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

Στην σπάνια για τον δημόσιο τομέα περίπτωση που μια οικονομική οντότητα υποβάλλει αναφορά χρησιμοποιώντας IPSAS αλλά υπάγεται στις φορολογικές διατάξεις, στην περίπτωση αυτή η χρηματοοικονομική αναφορά πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές των ΔΠΧΑ (ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος).

5) Ενοποιήσεις και συμμετοχές σε συγγενείς και κοινοπραξίες

Με την εισαγωγή του ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», του ΔΠΧΑ 11 «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο» & του ΔΠΧΑ 12 «Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες», υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΠΧΑ και των IPSAS. Τα IPSAS εξακολουθούν να βασίζονται στο ΔΛΠ 27 "Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις", ΔΛΠ 28 "Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις" και ΔΛΠ 31 "Συμμετοχές σε κοινοπραξίες". Η κύρια διαφορά προκύπτει από την εισαγωγή των ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΠ 12, και αφορά τον τρόπο με τον οποίο καθορίζεται ο έλεγχος για τους σκοπούς της ενοποίησης.

6) Αναφορά προϋπολογισμών έναντι πραγματικών απολογιστικών δεδομένων.

Τα IPSAS απαιτούν σύγκριση της πραγματικής χρηματοοικονομικής επίδοσης μιας οντότητας με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό αυτής της οντότητας. Η έννοια του Προϋπολογισμού στις οντότητες του Δημοσίου τομέα γίνεται ολοένα και πιο σημαντική, διότι ο προϋπολογισμός μπορεί να ελέγχει καλύτερα τη διαχείριση οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και ταυτόχρονα να βελτιώνει τη διαφάνεια των δραστηριοτήτων τους. Αντίστοιχα δεν υπάρχει ισοδύναμη απαίτηση στα ΔΠΧΑ.

7) Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα

Με βάση τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία που βασίζονται αποκλειστικά στο δυναμικό υπηρεσιών (σε αντίθεση με τα οικονομικά οφέλη), τα IPSAS αναφέρονται

επίσης για λόγους απομείωσης στα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακά διαθέσιμα. Τα ΔΠΧΑ προϋποθέτουν ότι όλα τα στοιχεία ενεργητικού θα παράγουν ταμειακά διαθέσιμα, ενώ τα IPSAS υποθέτουν ότι η πλειοψηφία των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας του δημόσιου τομέα είναι πιθανό να παράγει μη ταμειακά διαθέσιμα. Στο IPSAS 21 «Απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δεν παράγουν ταμειακά διαθέσιμα» παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

8) Εξάλειψη συγκεκριμένων ιδεών του ιδιωτικού τομέα

Τα ΔΠΧΑ παρέχουν αρχές για ορισμένα οικονομικά φαινόμενα που δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες μιας οντότητας του δημόσιου τομέα, όπως π.χ. λογιστικοποίηση των γνωστοποιήσεων πληρωμών βάσει κερδών ανά μετοχή. Τα IPSAS δεν περιέχουν παρόμοιες οδηγίες.

9) Αυξανόμενη απόκλιση στο εννοιολογικό πλαίσιο του IPSASB και του IASB

Το IPSASB βρίσκεται στη διαδικασία ανάπτυξης του δικού του εννοιολογικού πλαισίου, προτείνοντας έννοιες που μπορεί να είναι πιο κατάλληλες για τον δημόσιο τομέα.

Αυτό φαίνεται και στους διαφορετικούς ορισμούς που χρησιμοποιούν τα IPSAS σε ομοειδή πρότυπα σε σχέση με τα Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Α.

10) Θέσπιση ειδικού προτύπου για την πρώτη μετάβαση

Το **IPSAS 33: «Πρώτη υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS)»** δεν αποτελεί έργο σύγκλισης με τα ΔΠΧΑ και δεν βασίζεται άμεσα σε συγκεκριμένο ΔΠΧΑ. Ωστόσο, το IPSASB εξέτασε έλαβε υπ' όψη του τις μεταβατικές εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΑ 1, «Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης», για την ανάπτυξη του IPSAS 33.

11) Χρήση του τεκμαρτού κόστους

Σε αρκετές περιπτώσεις και ειδικότερα όταν δεν είναι ευχερής ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας επιτρέπεται στα I.P.S.A.S η χρήση του τεκμαρτού (εκτιμωμένου) κόστους

6. Ποιες είναι οι Οικονομικές Καταστάσεις των I.P.S.A.S

Σύμφωνα με τα I.P.S.A.S, οι οικονομικές καταστάσεις των Διεθνών Προτύπων του Δημοσίου τομέα, θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Τον ισολογισμό (Statement of Financial Position)
- Την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (Statement of financial performance)

- Την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (Statement of changes in net assets/equity)
- Την κατάσταση ταμειακών ροών (Cash flow statement)
- Τη σύγκριση του προϋπολογισμού και των λογαριασμών που είναι σε δεδουλευμένη βάση, σε περίπτωση που η οντότητα δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της (statement of budget vs actual variances).
- Τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις (accounting policies & explanatory notes)

7. Διαδικασία εφαρμογής των I.P.S.A.S

Η διαδικασία εφαρμογής των I.P.S.A.S δεν είναι δυνατή να υλοποιηθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα, αλλά απαιτεί ένα διάστημα προετοιμασίας και προσαρμογής που μπορεί να διαρκέσει έως δυο έτη και περισσότερο. Φυσικά η επιτάχυνση του χρονικού διαστήματος εξαρτάται από την βούληση που θα υπάρχει από τους αρμόδιους φορείς. Τα στάδια της διαδικασίας προσαρμογής είναι τα ακόλουθα:

1. Αρχικός σχεδιασμός με στόχο την αναθεώρηση έως τώρα του ισχύοντος πλαισίου στον Δημόσιο τομέα ως προς την σύνταξη και παρουσίαση των Οικονομικών καταστάσεων.
2. Επιλογή της κατάλληλης Λογιστικής βάσης παρουσίασης αυτών.
3. Απόκτηση κατάλληλης Μηχανογραφικής εφαρμογής που θα στηρίζει την ως άνω διαδικασία.
4. Εκπαίδευση προσωπικού.
5. Υποστήριξη από εξωτερικούς συμβούλους.

Φυσικά δεν πρέπει να αγνοηθεί το κόστος της ως άνω προσπάθειας, το οποίο σύμφωνα με την έως τώρα διεθνή πρακτική ανέρχεται σε μεγάλα χρηματικά μεγέθη.

8. Πορεία εφαρμογής των IPSAS, έως σήμερα

Σήμερα τα Διεθνή πρότυπα για τον Δημόσιο τομέα, χρησιμοποιούνται σε κεντρικό επίπεδο (από την κυβέρνηση) σε 150 και πλέον κράτη και από δεκάδες οργανισμούς που περιλαμβάνονται στην ευρύτερη έννοια του Δημόσιου τομέα.

Από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, η Αυστραλία και η Νέα Ζηλανδία ήταν πρωτοπόρες στην εφαρμογή λογιστικών πρακτικών για όλες τις δραστηριότητες του Δημόσιου Τομέα.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο οι περισσότερες χώρες εξακολουθούν να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βασισμένες στη λογιστική ταμειακής βάσης, ενώ χώρες όπως η Ολλανδία, η Γαλλία, η Ελβετία, η Σουηδία, η Φινλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Αυστρία, η Ιταλία, η Ισπανία, η Ρουμανία και η Ρωσία έχουν υιοθετήσει η είναι στην διαδικασία της υιοθέτησης των I.P.S.A.S. σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμέ-

νης βάσης

Ενδεικτικά αναφέρονται επίσης τα ακόλουθα κράτη που έχουν εφαρμόσει πλήρως η μερικώς τα IPSAS, σε δεδουλευμένη ή ταμειακή βάση, έως σήμερα, όπως π.χ. Ινδία, Ιαπωνία, Πακιστάν, Νότια Αφρική, Η.Π.Α,

Επίσης η εφαρμογή των IPSAS, έχει υλοποιηθεί και από οργανισμούς, όπως το ΝΑΤΟ. Έως το 2023, αναμένεται να εφαρμοστούν με την υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης αναφοράς σε 72 περίπου επί πλέον κυβερνήσεις.

Οι τρόποι εφαρμογής των IPSAS από τις διάφορες κυβερνήσεις δεν είναι οι ίδιοι. Άλλες τα υιοθέτησαν άμεσα χωρίς καμία μεταβολή, άλλες μέσω έγκρισης από εθνική διαδικασία και άλλες ανέπτυξαν δικά τους εθνικά πρότυπα, χρησιμοποιώντας τα IPSAS ως πηγή καθοδήγησης. Στην τελευταία κατηγορία ανήκει και η Ελλάδα.

Υπάρχει συζήτηση στην ΕΕ για την ανάπτυξη Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (EPSAS). Μια κατάλληλη αρχική βάση για τα EPSAS είναι τα IPSAS.

Η διαδικασία στην ΕΕ για έκδοση των EPSAS αναμένεται στο παρόν στάδιο ότι θα καθυστερήσει, με αποτέλεσμα τα IPSAS να είναι τα μοναδικά πρότυπα που έχουν εφαρμογή στον δημόσιο τομέα σε παγκόσμιο επίπεδο. Η προσπάθεια εφαρμογής των IPSAS προσαρμοσμένων στην Ελληνική πραγματικότητα, ξεκίνησε με την ψήφιση του ΠΔ 54/2018, «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης», ΦΕΚ Α 103/13.06.2018, το οποίο, έβαλε τις βάσεις για την μετάβαση στην Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση Λογιστικής για την Γενική Κυβέρνηση και ειδικότερα για τον υποτομέα της Κεντρικής Διοίκησης από την 01.01.2019. Ως περίοδος αναφοράς ορίστηκε η 31.12.2018 και ως περίοδος μετάβασης η περίοδος 1.1.2019 έως 31.12.2022.

Από την 1.1.2023 ορίζεται η πλήρης μετάβαση στην δεδουλευμένη βάση Λογιστικής, για τον τομέα της Κεντρικής Διοίκησης.

Τα θέματα που αναπτύσσονται στο συγκεκριμένο ΠΔ, στα 15 άρθρα του ΠΔ αφορούν:

- Το Λογιστικό σύστημα
- Κοινό σχέδιο λογαριασμών
- Είδη ταξινομήσεων Οικονομική/ Διοικητική/ Λειτουργική/ Λοιπές
- Χρηματοοικονομικές αναφορές
- Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές
- Δημοσιονομική αναφορά
- Προϋπολογισμό
- Ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών αναφορών
- Σύνταξη, έλεγχος και δημοσίευση χρηματοοικονομικών αναφορών
- Μεταβατικές διατάξεις
- Παραρτήματα Σχέδιο Λογαριασμών / Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων/ Υπόδειγμα δημοσιονομικής αναφοράς/ Αναφορά προϋπολογισμού.

Ιδιαίτερη παρουσίαση στο πλαίσιο των Ελληνικών λογιστικών πρότυπων για τον δημόσιο τομέα γίνεται στο **κεφάλαιο 22**.

9. Σχετικά με αυτή την έκδοση-περιορισμοί ευθύνης

Η παρούσα έκδοση, λόγω της έκτασης της, δεν είναι δυνατόν να περιλαμβάνει στα αντίστοιχα κεφάλαια ως προς την ανάπτυξη της θεωρίας αλλά και των παραδειγμάτων, όλες τις υφιστάμενες περιπτώσεις που αναπτύσσονται από τα δημοσιευμένα διεθνή πρότυπα του δημόσιου τομέα, αλλά τις πλέον βασικές και χαρακτηριστικές κατά την άποψη μας. Αποτελεί κατά την γνώμη μας, μια συνοπτική παρουσίαση και ελεύθερη απόδοση των βασικότερων σημείων αυτών. Για τον λόγο αυτό θα συνιστούσαμε τον αναγνώστη στις περιπτώσεις εφαρμογής των IPSAS για την συγκεκριμένη περίπτωση που ενδιαφέρεται να συμβουλευτεί και την επίσημη ιστοσελίδα των IPSASB ή την αντίστοιχη ετήσια έκδοση των IPSAS που εκδίδεται από το IPSASB, λόγω των συνεχών τροποποιήσεων και βελτιώσεων των Προτύπων, αλλά και λόγω της πληθώρας των παραδειγμάτων εφαρμογής που έχουν εκδοθεί. Σκοπό μας αποτελεί η διευκόλυνση των αναγνωστών, ώστε να μπορούν όσο το δυνατόν με μεγαλύτερη ευχέρεια να προσδιορίσουν τις πηγές αναφοράς των βασικότερων σημείων των Διεθνών και Ελληνικών Προτύπων του Δημοσίου τομέα, ανατρέχοντας στις επίσημες εκδόσεις αυτών. Για αυτούς τους λόγους περιλαμβάνονται στα κείμενα αναφορές σε συγκεκριμένες παραγράφους των προτύπων.

10. Πηγές

Το μέρος της παρούσας έκδοσης, που αναφέρεται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα, χρησιμοποιεί κυρίως αναφορές - πηγές από ξενόγλωσση βιβλιογραφία και το διαδίκτυο. Αναλυτική παράθεση των πηγών παρουσιάζεται σε ιδιαίτερο κεφάλαιο στο τέλος του βιβλίου. Σημειώνεται ότι η απόδοση των ξενόγλωσσων κειμένων των ανωτέρω πηγών, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως επίσημη μετάφραση των αντίστοιχων προτύπων, αλλά ως μια προσπάθεια παρουσίασης και ελεύθερης, κατά το μέτρο του δυνατού, απόδοσης κατά την γνώμη μας, των βασικότερων σημείων αυτών, (όπως αναφέρεται και στην προηγούμενη παράγραφο), κυρίως για εκπαιδευτικούς σκοπούς αλλά και με σκοπό την σφαιρική πληροφόρηση των μελλοντικών χρηστών αυτών. Τα τμήματα των κειμένων που σχετίζονται με τις ως άνω αναφορές-πηγές έχουν επεξεργαστεί και τροποποιηθεί σχετικά με τις πρωτότυπες αναφορές.

11. ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣΗΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ

Ο κατωτέρω πίνακας αποσκοπεί στο να αποκτήσει ο αναγνώστης μια συνοπτική εικόνα μεταξύ των δημοσιευθέντων IPSAS, των Ε.Λ.Π.Δ.Τ και των αντίστοιχων κεφαλαίων του βιβλίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΤΙΤΛΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	IPSAS&ΕΛ.Π.Δ.Τ
1	Εισαγωγή	-
2	Οικονομικές καταστάσεις	1,2,14,18
3	Λογιστικές πολιτικές	3
4	Άυλα και ενσώματα πάγια	5,16,17,21,26,31
5	Μισθώσεις	13
6	Συμμετοχές & Ενοποίηση	6,7,8,20,34,35,36,37,3
7	Αποθέματα και Βιολογικά	12, 27
8	Προβλέψεις	19
9	Χρηματοοικονομικά μέσα	15, 28, 29, 30, 41
10	Οφέλη εργαζομένων& Κοινωνικές	25, 39,42
11	Έσοδα	9, 23
12	Κοινοπραξίες	11, 37
13	Συναλλαγματικές ισοτιμίες	4
14	Αποκάλυψη πληροφοριών από την	22
15	Συμφωνίες παραχώρησης	32
16	Υπερπληθωριστικές οικονομίες	10
17	Παρουσίαση των Πληροφοριών Προϋπολογισμού στις	24
18	Ταμειακή Βάση	Cash Basis Ipsas
19	Κατευθυντήριες οδηγίες εφαρμογής των IPSAS	Recommended Practice Guideline -
20	Πρώτη υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το	33
21	Κύκλος βελτιώσεων 2019 - 2021 των	-
22	Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του	- Ε.Λ.Π.Δ.Τ

Πίνακας 1: Αντιστοίχιση μεταξύ κεφαλαίων βιβλίου των IPSAS και των ΕΛ.Π.Δ.Τ.