

ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Πτυχιακή Εργασία με θέμα:

**«ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ  
(INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS): Η  
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΚΑΙ Ο ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ  
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (INTERNATIONAL ACCOUNTING  
STANDARDS).»**

του Διονυσίου Ζαφειρόπουλου (Α.Μ. 6096)

Επιβλέπων: Παναγιώτης Παπαδέας

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2013-2014

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
<b>ΜΕΡΟΣ Α: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ.....</b>	<b>10</b>
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....	10
ΣΤΟΧΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΟΦΕΛΗ.....	11
ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΜΟΝΤΕΛΑ.....	15
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΗΝΩΜΕΝΩΝ ΠΟΛΙΤΕΙΩΝ ΑΜΕΡΙΚΗΣ – ΤΑ ΠΡΩΤΑ ΒΗΜΑΤΑ.....	15
US-GAAP (GENERALLY ACCCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES).....	18
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΓΓΛΙΑ – ΑΓΓΛΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ...	19
ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΠΑΓΚΟΣΜΙΑΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ.....	20
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	20
ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (STANDARDS ADVISORY COUNCIL - S.A.C.).....	22
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE - I.F.R.I.C.).....	22
ΤΑ IAS/IFRS ΚΑΙ ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ.....	23
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ – ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS .....	26
ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC).....	28
ΣΧΕΣΗ IFAC - IPSASB.....	28
ΕΙΣΑΓΩΓΗ IAS - IFRS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	29
ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ 1725/2003 ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ .....	32
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	33
ΟΡΓΑΝΑ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΚΑΝΟΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	36
ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Σ.Ο.Ε.Λ).....	37
ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ΕΣΥΛ) .....	38

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ).....	38
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (Σ.ΛΟ.Τ).....	39
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΠΙΛΥΣΕΩΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΕΩΝ.....	39
<b>ΜΕΡΟΣ Β : ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ (IPSAS).....</b>	<b>40</b>
Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS).....	43
1. IPSAS 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	43
2. IPSAS 2: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ .....	47
3. IPSAS 3: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.....	51
4. IPSAS 4: ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ....	55
5. IPSAS 5: ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ .....	58
6. IPSAS 6: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	61
7. IPSAS 7: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ.....	64
8. IPSAS 8: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	67
9. IPSAS 9: ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ .....	70
10. IPSAS 10: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ. ....	75
11. IPSAS 11: ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΈΡΓΩΝ .....	78
12. IPSAS 12: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ .....	81
13. IPSAS 13: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	85
14. IPSAS 14: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ .....	88
15. IPSAS 15: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....	90
16. IPSAS 16: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	95
17. IPSAS 17: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	98
18. IPSAS 18: ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ .....	102
19. IPSAS 19: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ .....	105

20. IPSAS 20: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ .....	108
21. IPSAS 21: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ.....	111
22. IPSAS 22: ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ .....	115
23. IPSAS 23: ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ).....	119
24. IPSAS 24: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	124
25. IPSAS 25: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ .....	127
26. IPSAS 26: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	133
28. IPSAS 28: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....	139
29. IPSAS 29: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ .....	141
30. IPSAS 30: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	144
31. IPSAS 31: ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	145
32. IPSAS 32: ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ: ΠΑΡΑΧΩΡΟΥΣΑ ΑΡΧΗ.....	147
<b>ΜΕΡΟΣ Γ: ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (IFRS) .....</b>	<b>150</b>
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	160
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ .....	160
ΕΠΙΣΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΑ .....	162
ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ.....	162

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παγκοσμιοποίηση έχει επιφέρει πολλές αλλαγές στη δομή της οικονομίας διεθνώς και τα κράτη μεμονωμένα αλλά και συνολικά προσπαθούν να εκμεταλλευτούν τις νέες συνθήκες που έχουν προκύψει. Ο στόχος για ευημερία και ανάπτυξη άλλοτε γίνεται ευκολότερος και άλλοτε δυσκολότερος κάτω από τις συνθήκες που έχει επιφέρει η παγκοσμιοποίηση. Η ύφεση της οικονομίας από την άλλη μεριά καθιστά την πορεία των οικονομικά ασθενέστερων χωρών ακόμα πιο δύσκολη.

Το βέβαιον είναι ότι και η πορεία για την ανάπτυξη και η πορεία για την έξοδο από την οικονομική κρίση απαιτούν μεταρρυθμιστικές αλλαγές καθώς λόγω της παγκοσμιοποίησης τα οικονομικά στοιχεία εταιρειών και κρατών πρέπει να είναι συγκρίσιμα και αξιόπιστα. Στα πλαίσια αυτών των αναγκών πολλές χώρες ξεκίνησαν ήδη τη μεταρρύθμιση τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα.

Έτσι καθιερώθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) πρώτα στον Ιδιωτικό τομέα και στη συνέχεια άρχισε η εφαρμογή στον Δημόσιο τομέα (IPSAS).

Σκοπός είναι να εξασφαλιστεί η συνέπεια, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των οικονομικών στοιχείων όχι μόνο των εταιρειών στον Ιδιωτικό τομέα αλλά και των Κυβερνήσεων, διεθνών οργανισμών, φορέων του δημοσίου τομέα, ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα και η μέτρηση της αποδοτικότητάς τους. Όλα αυτά προς όφελος των εξωτερικών χρηστών των μονάδων αλλά και προς όφελος του κοινού καλού.

Η εργασία αυτή προσπαθεί να παρουσιάσει την πορεία της Λογιστικής Τυποποίησης και ειδικότερα των IAS/IFRS και IPSAS στον Ευρωπαϊκό και Διεθνή χώρο αλλά και στη χώρα μας.

Βασισμένη σε υλικό που εντοπίστηκε σε ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία, σε διεθνείς οργανισμούς, μελέτες και άρθρα, η παρούσα εργασία αναδεικνύει το σημαντικό ρόλο που διαδραματίζει η υιοθέτηση των IPSAS από τη δημόσια διοίκηση και το βαθμό αλλαγής που θα επιφέρουν στη δημοσιονομική διαχείριση αλλά και τα πολλαπλά οφέλη που θα προκύψουν από την εφαρμογή τους.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή αυτή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του προγράμματος σπουδών του τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Πειραιά.

Βασικός στόχος της εργασίας είναι η παρουσίαση του περιεχομένου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα, του πεδίου εφαρμογής τους, της λογιστικής αντιμετώπισης που υιοθετούν, των βασικών οργανισμών που ασχολούνται με τη σύνταξη και την έκδοση τους, της εμπειρικής εφαρμογής τους στις δημόσιες οντότητες και τους δημόσιους οργανισμούς καθώς και της σύγκρισής τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πρώτο μέρος γίνεται αναφορά στην διαχρονική εξέλιξη της Λογιστικής Τυποποίησης τόσο στον Ιδιωτικό όσο και στον Δημόσιο τομέα καθώς και στους βασικούς οργανισμούς για τη σύνταξη, την έκδοση και την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τόσο για τον Ιδιωτικό όσο και για τον Δημόσιο Τομέα, στο έργο που επιτελούν καθώς και στην αναγκαιότητα υιοθέτησης και εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα από τις δημόσιες οντότητες διεθνώς.

Στο δεύτερο μέρος γίνεται η παρουσίαση των βασικότερων σημείων σχετικά με το Περιεχόμενο, το πεδίο Εφαρμογής και τον σκοπό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα.

Στο τρίτο μέρος γίνεται σύγκρισή καθώς και επισήμανση των διαφορών καθώς και των ομοιοτήτων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

Θεωρώ ιδιαίτερα σημαντική τη γνώση που έλαβα καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών από τους καθηγητές του τμήματος καθώς με βοήθησαν να καλύψω τεράστια γνωστικά κενά που είχα στο χώρο της λογιστικής. Το πιο σημαντικό εφόδιο τους, ήταν η βελτίωση του τρόπου σκέψης γύρω από τη λογιστική και

χρηματοοικονομική επιστήμη.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους εκείνους που στάθηκαν δίπλα μου με τις πολύτιμες συμβουλές τους αλλά και την οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση και υπομονή που έδειξε σε όλο αυτό το χρονικό διάστημα.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Ο δημόσιος τομέας και αντίστοιχα η Κυβερνητική Λογιστική (Governmental Accounting) αποτελούσαν για χρόνια λογιστικά παραμελημένα πεδία δραστηριότητας. Η ραγδαία ανάπτυξη της λογιστικής επιστήμης είχε ισχυρό αντίκτυπο σε όλο το εύρος και το μήκος των παγκόσμιων οικονομιών, στιγματίζοντας τη λογιστική αντιμετώπιση τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε ακαδημαϊκό επίπεδο.

Μαζί με την ανάπτυξη των λογιστικών μεθόδων και του περιεχομένου της Επιχειρηματικής Λογιστικής (Business Accounting), αναπτύχθηκε ιδιαίτερα και η Κυβερνητική Λογιστική (Governmental Accounting). Η πορεία των δύο λογιστικών πεδίων είναι παράλληλη και ισχυρότερη απόδειξη αποτελεί το έργο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC), το οποίο καλύπτει και τα δύο πεδία μέσω του Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards Board), το οποίο εκδίδει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards) και του Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB), το οποίο εκδίδει, βασιζόμενο στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αποτελούν καινοτομία για την οικονομική και λογιστική διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, καθώς επιχειρούν να αντιμετωπίσουν λογιστικά τις ιδιαιτερότητες των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών των δημόσιων οντοτήτων.

Πρωταρχικός στόχος 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.

Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 32 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. Τα Πρότυπα αυτά καλύπτουν το μεγαλύτερο εύρος των λογιστικών



θεμάτων που σχετίζονται με το δημόσιο τομέα. Πλήθος κρατών και δημοσίων οργανισμών διεθνώς εφαρμόζουν ήδη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ ένας μεγάλος αριθμός χωρών βρίσκεται στο στάδιο υιοθέτησης τους.

## **ΜΕΡΟΣ Α: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ**

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Το 3.000 π.Χ. εμφανίστηκαν τα πρώτα στοιχειά λογιστικής όπου αναφέρεται η καταμέτρηση των αγαθών που παράγονταν και καταναλώνονταν. Μετά το 3.000 π.Χ. εμφανίστηκαν στοιχεία σε διαφορές χώρες όπως ήταν η Ιουδαία, η Ν. Αμερική και η Αίγυπτος. Τα στοιχεία αυτά τα χρησιμοποιούσαν στη διαχείριση περιουσίας των ναών, των κρατών και των βασιλιάδων ανάλογα με το καθεστώς που επικρατούσε σε κάθε χώρα. Οι ενδείξεις μας δείχνουν ότι στην Αρχαία Αθήνα χρησιμοποιούσαν τα λογιστικά στοιχεία για να έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τους διαχειριστές του Δημοσίου Χρήματος. Λογιστικά στοιχεία άρχισαν να εμφανίζονται στη Φιλανδία και στην Ιταλία το 13ο και το 14ο αιώνα. Μέσω των στοιχείων αυτών παρακολουθούσαν τις εμπορικές συναλλαγές. Αργότερα, οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα βιβλίο ταμείου όπου ήταν η βάση τους για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Οι πρώτοι λογιστικοί κανόνες δημοσιεύτηκαν το 1494 από το Φραγκισκανό μοναχό Luca Paciolo στο βιβλίο του "Summa de Arithmetica Geometria Proportionalita" στη συνέχεια οι Ιταλοί έμποροι διέδωσαν τη νέα λογιστική μέθοδο και σε άλλες χώρες αν και ο ρόλος της λογιστικής και κατά την εποχή αυτή παραμένει περιορισμένος λόγω του επικρατούντος φεουδαρχικού συστήματος το οποίο εμπόδιζε την ανάπτυξη των συναλλαγών. Το έργο του Paciolo ακλούθησαν και άλλοι. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα το 16ο αιώνα να γίνει γνωστή ως Ιταλική Λογιστική.

Αρκετά χρόνια αργότερα η λογιστική έγινε αναγκαιότητα λόγω της Βιομηχανικής Επανάστασης του 19ου αιώνα, κατά τον οποίο ξεκίνησε να διδάσκεται κανονικά. Η ραγδαία ανάπτυξη των Οικονομικών Καταστάσεων είχε ως αποτέλεσμα την έρευνα σε θέματα λογιστικής όχι μόνο των μετρητών και των δοσοληπιών αλλά της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων.

## ΣΤΟΧΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΟΦΕΛΗ

Το τελικό προϊόν της λογιστικής επιστήμης είναι η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων όπως προκύπτουν από τις κάθε είδους συναλλαγές στις οποίες έχει προβεί η οικονομική μονάδα σε δεδομένη χρονική στιγμή. Το σημαντικότερο αντικείμενο της λογιστικής αποτελεί η παροχή πληροφοριών στους χρήστες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, οι οποίοι αντλούν τις σχετικές πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν. Οι παρεχόμενες από τη Λογιστική πληροφορίες, είτε απευθύνονται στη διοίκηση είτε σε τρίτους, για να διαθέτουν βαρύτητα θα πρέπει να είναι συγκρίσιμες διαχρονικά μεταξύ τους μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης αλλά και εκτός, με στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου.

Η **Λογιστική Τυποποίηση (Accounting Standardization)** αποβλέπει στην εξασφάλιση της συγκέντρωσης ομοιογενών και σωστών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, κατά κλάδους και συνολικά.

Αυτή η τυποποίηση και συγκρισιμότητα όμως, δεν απορρέει μόνο από τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Η αυθαιρεσία πολλών λογιστών, ο αυτοσχεδιασμός σε πολλές περιπτώσεις, χωρίς να αντιβαίνει στις λογιστικές αρχές, καταστρέφει τη συγκρισιμότητα των στοιχείων. Με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS), των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS), των Εθνικών Γενικών Λογιστικών Σχεδίων καθώς και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) επιτυγχάνεται η τυποποίηση, η ομοιομορφία και η εναρμόνιση των λογιστικών μεγεθών τόσο σε διεθνές όσο και σε εθνικό και διακρατικό επίπεδο. Η σημασία των πληροφοριών για τους λήπτες οικονομικών αποφάσεων αποκτά μεγαλύτερη σπουδαιότητα, όταν μπορεί να είναι διαχρονικά συγκρίσιμη στα πλαίσια τόσο της ίδιας της επιχείρησης, όσο μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας καθώς και μεταξύ κρατών.

Για να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων πρέπει οι εταιρίες να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Είναι απαραίτητο, δηλαδή, να γίνεται **Τυποποίηση** ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και να παρακολουθεί την επιχειρηματική δράση της οικονομικής μονάδας, ώστε να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωσή τους, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και δραστηριότητά τους.

Τις περισσότερες φορές παρατηρούνταν φαινόμενα όπου ισολογισμοί επιχειρήσεων που ανήκαν στον ίδιο κλάδο παρουσίαζαν σημαντικές διαφορές εξαιτίας του διαφορετικού τρόπου κατάρτισής τους. Αυτό συντελούσε στην ανυπαρξία διαχρονικής παρακολούθησης της ίδιας της εταιρείας καθώς επίσης, καθιστούσε αδύνατη τη διακλαδική σύγκριση. Με την πάροδο του χρόνου και την ανάπτυξη διαφορετικών λογιστικών πρακτικών για την κάλυψη διαφόρων αναγκών που προέκυπταν οδηγηθήκαμε στην τωρινή εξέλιξη της λογιστικής. Παράγοντες που επηρέασαν τις διαφοροποιήσεις της λογιστικής ανάμεσα στις χώρες είναι:

- **ο βαθμός συγκέντρωσης κάθε οικονομίας,**
- **η φύση των οικονομικών δραστηριοτήτων,**
- **το επίπεδο και ο ρυθμός της οικονομικής ανάπτυξης.**

Το μέγιστο όφελος που προκύπτει από την **Λογιστική Τυποποίηση** είναι η συγκρισιμότητα και η διαφάνεια των διεθνών οικονομικών πληροφοριών. Η συγκρισιμότητα πρόκειται να εξαλείψει τις υπάρχουσες παρανοήσεις και αμφιβολίες για την αξιοπιστία των ξένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα απομακρύνει ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στη ελεύθερη ροή των διεθνών κεφαλαίων. Οι επενδυτές και οι οικονομικοί αναλυτές θα είναι σε θέση να αναγιγνώσκουν και να ερμηνεύουν τις κωδικοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα να προβαίνουν σε χρήσιμες συγκρίσεις διαφόρων διεθνών χαρτοφυλακίων. Ενισχύεται έτσι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και οι κοινοτικές εταιρείες

ανταγωνίζονται πλέον σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση κεφαλαίων στις ευρωπαϊκές και διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Το μεγαλύτερο όφελος φυσικά από την διεθνή λογιστική εναρμόνιση, προκύπτει για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Η λογιστική εναρμόνιση θα απελευθερώσει χρόνο και κεφάλαια που ξοδεύονται μέχρι σήμερα για να συγκεντρωθούν και να ερμηνευθούν οι αποκλίνουσες οικονομικές πληροφορίες, αφού απαιτείται η σύνταξη και δημοσίευση διαφορετικών καταστάσεων προκειμένου οι επιχειρήσεις να συμμορφώνονται με τις διαφορετικές εθνικές νομοθεσίες και πρακτικές. Η διαδικασία της σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αναμένεται επίσης να απλοποιηθεί, αλλά και σημαντικά πλεονεκτήματα αναμένεται να προκύψουν από την σαφέστερη και ευκολότερη ροή κωδικοποιημένων λογιστικών πληροφοριών στους κόλπους ενός διεθνούς ομίλου επιχειρήσεων. Τέλος, τα κόστη τόσο του λογιστικού ελέγχου των πολυεθνικών όσο και της διασυννοριακής μετακίνησης και κατάρτισης του προσωπικού θα περιοριστούν.

**Η Λογιστική Τυποποίηση (Accounting Standardization)** έχει άμεση συνεισφορά τόσο στην εθνική οικονομία όσο και στην κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική. Με την υλοποίηση της λογιστικής τυποποίησης σε Εθνική και Διεθνή κλίμακα επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών, ορθών, και σαφώς καθορισμένων πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων προκειμένου να επιτευχθεί η ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και η αύξηση της παραγωγικότητας,
- Ο καθορισμός κοινής ορολογίας και κοινής «λογιστικής γλώσσας» στον οικονομικό κόσμο,
- Ο ακριβής, ομοιογενής, αντικειμενικός και ορθός υπολογισμός των στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρηματικών μονάδων,
- Η διενέργεια διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών και τραπεζικών ελέγχων,

- Η διευκόλυνση της κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών τόσο σε κλαδικό όσο και σε διακλαδικό επίπεδο ή επίπεδο γενικότερης σημασίας σε άλλους κλάδους της οικονομίας,
- Διευκολύνεται η εφαρμογή των εκσυγχρονισμένων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας με σύγχρονα μηχανολογιστικά και ηλεκτρονικά συστήματα, με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και τη παροχή πληροφοριών σε σύντομο χρονικό διάστημα,
- Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της εταιρίας κατά τμήμα ή κατά δραστηριότητα.
- Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων με ομοιογενές περιεχόμενο που επιτρέπει:
  - ✓ Τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά,
  - ✓ Την παροχή στις τράπεζες ορθών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης,
  - ✓ Την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για τη σύναψη κλαδικών, συλλογικών συμβάσεων,
  - ✓ Διευκολύνεται ο φορολογικός έλεγχος της επιχείρησης αφού καθίσταται ευχερέστερος και αντικειμενικότερος εξαιτίας της γνώσης του φορολογικού ελεγκτή για το περιεχόμενο του κάθε λογαριασμού και αφού ο τυποποιημένος λογαριασμός εκμετάλλευσης παρέχει στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

## ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΜΟΝΤΕΛΑ

Στο δυτικό κόσμο δύο βασικά λογιστικά μοντέλα έχουν αναπτυχθεί:

- **Το γαλλογερμανικό μοντέλο**

Πρωτοεμφανίστηκε στη Γαλλία το 17<sup>ο</sup> αιώνα με κρατική πρωτοβουλία και βρήκε ιδιαίτερη απήχηση στις χώρες όπου υπάρχει σημαντική κρατική παρέμβαση στην οικονομία όπως οι χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης. Το μοντέλο αποσκοπεί στην ρύθμιση της σχέσης του κράτους και των επιχειρήσεων συμβάλλοντας στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και στην εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας για τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων βασιζόμενο στο ιστορικό κόστος και τη χρήση αποσβέσεων.

- **Το αγγλοσαξονικό μοντέλο**

Ξεκίνησε στη Μεγάλη Βρετανία τον 19<sup>ο</sup> αιώνα. Αναπτύχθηκε κυρίως σε χώρες όπου η σχέση της επιχείρησης με τους επενδυτές έχει πρωτεύοντα ρόλο στην οικονομία ενώ το κράτος δεν διαδραματίζει σημαντικό ρόλο. Το μοντέλο δηλαδή, εστιάζει στην συγκρισιμότητα, στη συνοχή, στην ορθή και εμπειριστατωμένη πληροφόρηση των ληπτών οικονομικών αποφάσεων.

Η Ελλάδα προέβη στη δημιουργία του **Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου** το οποίο βασίζεται στο γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΗΝΩΜΕΝΩΝ ΠΟΛΙΤΕΙΩΝ ΑΜΕΡΙΚΗΣ – ΤΑ ΠΡΩΤΑ ΒΗΜΑΤΑ

Μετά την χρηματιστηριακή κρίση του 1929, έγινε έκδηλη η ανάγκη για την θέσπιση ενός οργάνου που θα εξασφάλιζε την ομαλή λειτουργία της αγοράς και θα έθετε κανόνες για την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Η έλλειψη λογιστικών προτύπων ναι μεν δεν θεωρήθηκε αιτία της κρίσης, είχε όμως ριζώσει σε όλους βαθιά η πεποίθηση πως η καθιέρωση αρχών και κανόνων λογιστικής ήταν από τις απαραίτητες προϋποθέσεις, για

την απρόσκοπτη και αποτελεσματική λειτουργία του χρηματοπιστωτικού συστήματος.

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Το 1934, δημιουργήθηκε η **Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς SEC (Securities and Exchange Commission)**. Η SEC αποτελούσε κρατικό οργανισμό που στόχο είχε την λογιστική τυποποίηση, όμως δεν είχε την οικονομική δυνατότητα για την διάθεση μεγάλων κονδυλίων για έρευνα και λειτουργία των σχετικών οργάνων. Το 1938 η SEC δίνει την αρμοδιότητα της στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και κεφάλαια θα μπορούσε να εξασφαλίσει, αλλά επιπλέον θα του παραχωρείτο η απαιτούμενη σε τέτοιες περιστάσεις ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών.

Μία από τις πρώτες προσπάθειες λαμβάνει χώρα από το **Αμερικάνικο Ινστιτούτο Λογιστών (AICPA)** το οποίο δημιούργησε μια ειδική επιτροπή για να συνεργαστεί με το χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης για την επίτευξη του στόχου που ήταν η καθιέρωση προτύπων για τις λογιστικές διαδικασίες. Η **Επιτροπή για την Λογιστική Διαδικασία (Committee on Accounting Procedure, CAP)** πρότεινε πέντε κανόνες στο Χρηματιστήριο αλλά οι περιορισμένες πηγές της επιτροπής και η έλλειψη προσπαθειών έρευνας για υποστήριξη των προτάσεων της τέθηκε υπό αμφισβήτηση στα τέλη της δεκαετίας του 1950. Η απάντηση ήταν η αντικατάσταση της CAP με το **Συμβούλιο Λογιστικών Αρχών (Accounting Principles Board, APB)**. Το Συμβούλιο Λογιστικών Αρχών λειτούργησε για δεκατέσσερα χρόνια αλλά τελικά δεν κατόρθωσε να προσφέρει κάτι περισσότερο αποτελεσματικό από ότι είχε προσφέρει η Επιτροπή για την Λογιστική Διαδικασία.

Έτσι το 1973 δημιουργήθηκε το **Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής FASB (Financial Accounting Standards Board)**. Το Financial Accounting Standards Board (FASB), έχει ως βασική αποστολή την αποκλειστική δημιουργία, έκδοση και βελτίωση των λογιστικών προτύπων με στόχο την καλύτερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών



καταστάσεων της επιχείρησης για το δημόσιο συμφέρον. Το FASB είναι ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός.

Η SEC υπέδειξε το FASB ως τον αρμόδιο οργανισμό για τον καθορισμό των λογιστικών προτύπων **GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)** για τις δημόσιες επιχειρήσεις στις ΗΠΑ. Τα πρότυπα που εκδίδει το FASB θεωρούνται νόμιμα, καθώς εξουσιοδοτούνται από το Συμβούλιο Ασφαλείας Συναλλαγών - Securities Exchange Commission (SEC), το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) και την Επιτροπή Λογιστικής Διαδικασίας - Committee on Accounting Procedure (CAP). Αποτελείται από 8 μέλη και ένα προσωπικό 40 ειδικευμένων ατόμων, που ασχολούνται με έρευνα και ανάπτυξη των θεμάτων - σκοπών του οργανισμού και έχει μια συμβουλευτική ομάδα, το **Financial Accounting Standards Advisory Council**.

Ένας άλλος φορέας που ιδρύθηκε το 1984 για να ενισχύσει το FASB συμβάλλοντας στην αναγνώριση τρεχόντων και ανακύψαντων θεμάτων και στην αντιμετώπιση προβλημάτων εφαρμογής είναι η **EITF (Emerging Issues Task Force)**. Η συμβουλευτική βοήθεια που παρέχεται από την EITF αφορά σημαντικά θέματα άμεσης αντιμετώπισης και προτεραιότητας. Η EITF αποτελείται κυρίως από εκπροσώπους εισηγμένων επιχειρήσεων αλλά περιλαμβάνει επίσης και μέλη που είναι γνώστες εξειδικευμένων θεμάτων και πρακτικών που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη.

Η έκδοση των προτύπων εκ μέρους του FASB περιλαμβάνει τα εξής 4 στάδια:

- Την διακήρυξη του προτύπου,
- Την ψήφο των μελών,
- Το υπόβαθρο και τις ιστορικές πληροφορίες πάνω στο σχέδιο-πρότυπο,
- Την βάση για συμπεράσματα, εναλλακτικές προτάσεις, πλεονεκτήματα, μειονεκτήματα κ.α. Ορισμένες φορές υπάρχει και ένα πέμπτο στάδιο

κατά το οποίο παρατίθενται παραδείγματα για το πώς θα πρέπει να εφαρμόζονται τα νέα πρότυπα στην πράξη.

## **US-GAAP (GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES)**

Στις ΗΠΑ τα λογιστικά πρότυπα που οι εταιρίες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν είναι τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα ή US-GAAP. Η εφαρμογή των ανωτέρω προτύπων είναι υποχρεωτική και για όλες τις εταιρίες μη αμερικανικές οι οποίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια των ΗΠΑ. Αυτή η υποχρεωτική εφαρμογή καθορίζεται από την SEC.

Η SEC ως οργανισμός με δεσπίζουσα θέση στη διαμόρφωση κανόνων, αρχών και πολιτικών διασφάλισης της αποδοτικότητας και διαφάνειας των χρηματαγορών είναι το πιο ισχυρό μέλος της **International Organization of Securities Commissions (IOSCO)**. Στις ΗΠΑ ως USGAAP ή απλά GAAP δηλαδή Generally Accepted Accounting Principles στα ελληνικά Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές καλούνται οι λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται από δημόσιες, ιδιωτικές, μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις και οργανισμούς για να ετοιμάσουν και να παρουσιάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Γενικά τα GAAP περιλαμβάνουν σε τοπικό επίπεδο εφαρμοστέα Λογιστικά Πλαίσια που σχετίζονται με λογιστικούς νόμους και κανόνες και Λογιστικά Πρότυπα.

Παρόμοια με πολλές άλλες χώρες η κυβέρνηση των ΗΠΑ δεν θέτει απευθείας τα λογιστικά πρότυπα με τη πεποίθηση ότι ο ιδιωτικός τομέας έχει καλύτερες γνώσεις και πηγές. Τα αμερικάνικα πρότυπα δεν είναι γραμμένα σε νόμο αν και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ (SEC) απαιτεί να ακολουθούνται στις οικονομικές αναφορές των δημοσίου χαρακτήρα επιχειρήσεων. Σήμερα το FASB (Financial Accounting Standards Board) είναι η μεγαλύτερη αρχή στην καθιέρωση γενικώς αποδεκτών λογιστικών αρχών για δημόσιες, ιδιωτικές καθώς και μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις.

Τα GAAP ενδιαφέρονται για την επιμέτρηση της οικονομικής δραστηριότητας, όταν τέτοιες μετρήσεις πρόκειται να γίνουν και να καταγραφούν, τις γνωστοποιήσεις γύρω από αυτή την δραστηριότητα και την προετοιμασία και παρουσίαση των σωρευμένων οικονομικών πληροφοριών στη μορφή οικονομικών καταστάσεων. Τα GAAP αναπτύσσονται όταν προκύπτουν ερωτήματα πως θα επιτευχθούν καλύτερα οι στόχοι, δηλαδή η μέτρηση, ο χρόνος αναγνώρισης, γνωστοποίηση ή παρουσίαση.

## **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΓΓΛΙΑ – ΑΓΓΛΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Ένας πρώτος οδηγός για τις λογιστικές πρακτικές στην Μεγάλη Βρετανία ήταν μία έκδοση της Ένωσης Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας & της Ουαλίας (ICAEW) για τα μέλη του σχετικά με τις λογιστικές αρχές (Members' Handbook Recommendations on Accounting Principles). Τα πρώτα οριστικά πρότυπα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναπτύχθηκαν στην Μεγάλη Βρετανία από την Accounting Standards Steering Committee (ASSC, 1970 - 1976). Στη διάρκεια ζωής του, το ASSC εξέδωσε διάφορα προσχέδια προτύπων, αλλά κανένα ολοκληρωμένο πρότυπο. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '70, τα Συμβούλια διάφορων λογιστικών ενώσεων προσχώρησαν στην ASSC και το 1976 μετονομάστηκε σε Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Committee). Τα πρότυπα που εξέδωσε αυτή η επιτροπή ήταν γνωστά ως Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs) και ήταν η πρώτη γενιά των λογιστικών προτύπων της Μεγάλης Βρετανίας.

Το 1990, μετά από μια αναθεώρηση στο σχηματισμό των λογιστικών προτύπων, η κυβέρνηση ανήγγειλε την καθιέρωση ενός νέου ανεξάρτητου σώματος, του Συμβουλίου Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (Financial Reporting Council), το οποίο θα λειτουργούσε με την βοήθεια δύο επικουρικών σωμάτων: του Accounting Standards Board (ASB) και του Financial Reporting Review Panel (FRRP). Με τη σύστασή του, το ASB υιοθέτησε διάφορα λογιστικά πρότυπα (SSAP), τα οποία βρίσκονται ακόμα σε

ισχύ. Το ASB άρχισε να δημιουργεί κανόνες λογιστικής πρακτικής που ονόμασε Financial Reporting Standards (FRS), αντικαθιστώντας την προηγούμενη ονομασία τους Statements of Standard Accounting Practice (SSAP).

## **ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΠΑΓΚΟΣΜΙΑΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ**

Μόλις το 1973 ξεκίνησε η προσπάθεια δημιουργίας προτύπων που θα ίσχυαν σε **παγκόσμια κλίμακα**, όπου αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ηνωμένες Πολιτείες ίδρυσαν την **Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC)**. Σαράντα ένα ήταν τα πρότυπα που εξέδωσε η IASC έως το 2001.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν σημαντικές διαφορές ανάμεσα στις λογιστικές αρχές και στα πρότυπα των διαφόρων χωρών. Η IASC είναι υπέθυνη να γνωρίζει τις διαφορές αυτές, και όσο το δυνατό περισσότερο να δημιουργεί ένα IAS που να είναι διεθνώς αποδεκτό. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζονται στο εσωτερικό των διαφόρων χωρών. Έτσι, απώτερος στόχος της IASC είναι να δημιουργήσει πρότυπα τα οποία να είναι απλουστευμένα σε ότι αφορά την εφαρμογή τους, ώστε να είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Η IASC ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικανικού FASB, άλλαξε ριζικά την οργανωτική δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του έτους 2001 σε **Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB)**, τα πρότυπα δε που θα εκδίδονται στο εξής από το IASB, θα φέρουν την ονομασία **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής**

**Πληροφόρησης - IFRS (International Financial Reporting Standards - IFRS).** Το IASB δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου κράτους αλλά είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη **Μεγάλη Βρετανία** και σκοπός του είναι η έκδοση υψηλού επιπέδου και γενικής αποδοχής λογιστικών προτύπων. Ο αριθμός των μελών του Συμβουλίου είναι 14, προέρχονται από το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα, την ακαδημαϊκή κοινότητα καθώς και απ' την πλευρά των χρηστών κλπ. Το Συμβούλιο είναι αποκλειστικά υπεύθυνο όργανο για την επεξεργασία και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Σήμερα βρίσκονται σε ισχύ **41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και 13 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.**

Στην συνεδρίαση του την 21η Απριλίου 2001, ως IASB πλέον, αποφάσισε τα εξής: «Όλα τα πρότυπα και οι διερμηνείες που εκδόθηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα καταστατικά συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή, εκτός αν και μέχρις ότου τροποποιηθούν ή αποσυρθούν. Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να τροποποιήσει ή να αποσύρει IAS και Διερμηνείες, που εκδόθηκαν με τα προηγούμενα καταστατικά της IASC, καθώς επίσης και να εκδώσει νέα Πρότυπα και Διερμηνείες.» Όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το IASB, θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards).

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) άρχισε τις εργασίες του το 2001 με τους ακόλουθους στόχους:

- Να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα σύνολο διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία θα αξιώνουν την παρουσίαση υψηλής ποιότητας και διαφάνειας πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - IFRS),
- Να προωθήσει την παγκόσμια αποδοχή και την ακριβή εφαρμογή αυτών των προτύπων,

- Να συνεργαστεί ενεργά με τους εθνικούς φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων, προκειμένου να επιτευχθεί η εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων και των IFRS (IFRS).

Στις 19 Ιουνίου 2003 εκπονήθηκε από το IASB και υιοθετήθηκε από την Ε.Ε. το IFRS1 περί της πρώτης εφαρμογής των IFRS - 1 “First time adoption of international financial reporting standards”. Το πρότυπο αυτό καθορίζει πώς μια επιχειρηματική οντότητα θα πρέπει να κάνει τη μετάβαση στη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τα IFRS.

### **ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Standards Advisory Council - S.A.C.)**

Αποτελείται από 30 ή και παραπάνω μέλη. Για «την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το I.A.S.B. οι οποίες έχουν ως στόχο:

- την παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. σχετικά με τα τρέχοντα έργα και
- την πληροφόρηση του I.A.S.B. για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.

Τα μέλη της S.A.C. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους, και διορίζονται για χρονικό διάστημα τριών ετών.

### **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (International Financial Reporting Interpretations Committee - I.F.R.I.C.)**

Αποτελείται από 12 μέλη με δικαίωμα ψήφου που προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση και συνεδριάζει

περίπου 9 φορές το χρόνο υπό Προέδρου που δεν έχει δικαίωμα ψήφου. Τα μέλη διορίζονται από τους επιτρόπους και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα. Η IFRIC συνεδρίασε για πρώτη φορά τον Φεβρουάριο του 2002.

Ο πρωταρχικός ρόλος της IFRIC είναι να εξετάσει, επί επίκαιρης βάσης εντός του γενικού πλαισίου των Διεθνών Προτύπων Οικονομικών Εκθέσεων και της Οργάνωσης του IASB, λογιστικά ζητήματα τα οποία είναι πιθανόν να έχουν αποκλίνουσα ή μη αποδεκτή αντιμετώπιση λόγω της απουσίας έγκυρης καθοδήγησης, με στόχο να φτάσει σε ομοφωνία για την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση. Κατά την ανάπτυξη Διερμηνειών, η IFRIC συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές διερμηνείας.

## **ΤΑ IAS/IFRS ΚΑΙ ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ**

Όπως είδαμε και πιο πάνω τα IAS / IFRS είναι ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών που διέπουν και καθορίζουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την αποτίμηση των λογιστικών μεγεθών των επιχειρήσεων με ενιαίο και ομοιόμορφο τρόπο. Οι λογιστικές πολιτικές κατά το (IAS 8) είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οικονομική μονάδα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά και οι κανόνες που πρέπει να διέπουν τα IAS/IFRS.

Η δημιουργία και εφαρμογή των IAS / IFRS. είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης. Τα IAS / IFRS οφείλουν :

- Να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά,

- Να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας οικονομικής πληροφόρησης,
- Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων,
- Να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν,
- Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις, της χρηματοοικονομικής εικόνας και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για την διαχείριση τους,
- Να υιοθετούν κοινούς κανόνες αποτίμησης και όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μίας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις.

Τα IAS / IFRS υιοθετούν και κωδικοποιούν τις βασικές αρχές της λογιστικής επιστήμης, όπως :

- **Ακριβοδίκαιη παρουσίαση (Faithful Representation):** Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εξ' ορισμού, επιτυγχάνεται με την πλήρη συμμόρφωση στις αρχές όλων των προτύπων. Ακόμη και αν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων υπάρχει αναφορά ότι χρησιμοποιήθηκαν διαφορετικές πολιτικές, από τις προβλεπόμενες από τα IFRS, το πρόβλημα της μη συμμόρφωσης δεν «θεραπεύεται» και κατ' επέκταση αυτές οι οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ακριβοδίκαιες.
- **Συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Going Concern):** Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης



δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, έκτος εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει ή έχει σχέδια παύσης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας εκουσίως ή ακουσίως.

- **Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων (Matching Principle):** Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.
- **Ομοιομορφία παρουσίασης (Consistency Principle):** Η εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, παραμένει η ίδια από περίοδο σε περίοδο και δεν επιτρέπεται να μεταβάλλονται. Εκτός ορισμένων εξαιρετικών περιπτώσεων, που επιτρέπονται αλλαγές (π.χ. αλλαγή στις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας) και εφόσον οι αλλαγές αυτές οδηγούν αντικειμενικά σε ορθότερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση.
- **Σημαντικότητα ή αρχή του ουσιωδούς (Materiality Principle):** Αν και ο όρος «σημαντικότητα» δεν προσδιορίζεται ποσοτικά, θεωρείται ότι σημαντικά είναι στοιχεία ή γεγονότα η παράλειψη ή η λανθασμένη παρουσίαση των οποίων, θα μπορούσε να οδηγήσει τους χρήστες (λογιστές, στελέχη τμημάτων M.I.S, Reporting, Controlling, Treasury, μέτοχοι, θεσμικοί επενδυτές, Τράπεζες, Κράτος κ.λ.π.) των οικονομικών καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις.
- **Συμψηφισμός:** Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, κερδών - ζημιών, εκτός από τις περιπτώσεις (π.χ. Έκτακτα κονδύλια, κέρδη και ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφοριακών στοιχείων, δαπάνες που ανακτώνται βάσει συμβατικού διακανονισμού με ένα τρίτο κ.λπ.) που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες.
- **Συγκριτική πληροφόρηση (Comparative Information):** Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες,

προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Ως εκ τούτου, στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται, σε δύο τουλάχιστον στήλες, τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

## **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ – ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS**

Σε παγκόσμιο επίπεδο η εκτίναξη του δημόσιου χρέους των χωρών και τα υψηλά δημοσιονομικά ελλείμματα καθιστούν αναγκαία την αποτελεσματική διαχείριση του δημόσιου τομέα. Αυτό μεταξύ άλλων απαιτεί δημοσιονομική πληροφόρηση υψηλής ποιότητας. Πολλές χώρες, τα τελευταία χρόνια προχωρούν σε μεταρρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης έτσι ώστε να αναλυθούν τα λογιστικά στοιχεία μέσα σε ένα πλαίσιο διαφάνειας των δημόσιων οικονομικών. Στο πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων βρίσκεται η μετάβαση από την **Λογιστική Ταμειακής Βάσης** στη **Λογιστική Δεδουλευμένης βάσης** εξασφαλίζοντας την καταγραφή των συναλλαγών κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους ανεξάρτητα του χρόνου υλοποίησης των ταμειακών ροών.

Επίσης η υιοθέτηση των **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards –IPSAS)** κρίθηκε απαραίτητο βήμα της μεταρρυθμιστικής πολιτικής στη δημοσιονομική πολιτική πολλών χωρών έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών καθώς και η συγκρισιμότητά τους μέσω της εναρμόνισης των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες αλλά και τους οργανισμούς.

Τα πρότυπα αυτά βασίζονται κυρίως στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS) ιδιωτικού τομέα αλλά απευθύνονται αποκλειστικά στο Δημόσιο Τομέα. Αφορούν Εθνικές Κυβερνήσεις, Τοπικές

Αρχές, Περιφερειακές Κυβερνήσεις και Κυβερνητικές Υπηρεσίες και σύμφωνα με αυτά οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και εναρμονίζονται με τις αρχές σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού.

Σε παγκόσμιο επίπεδο περισσότερες από 80 χώρες έχουν υιοθετήσει ή βρίσκονται σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS. Επίσης οργανισμοί όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο ΟΟΣΑ, το ΝΑΤΟ, τα Ηνωμένα Έθνη και η Παγκόσμια Τράπεζα έχουν υιοθετήσει ή υιοθετούν τα IPSAS. Οι χώρες οι οποίες έχουν υιοθετήσει τη δεδουλευμένη βάση για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων είναι οι εξής: Ελβετία, Ολλανδία, Γαλλία, Σουηδία, Φιλανδία, Αυστρία, Ιταλία, Ισπανία, Ρουμανία το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ρωσία . Επίσης διεθνή οικονομικά όργανα όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), και η Παγκόσμια Τράπεζα προωθούν την έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο Δημόσιο Τομέα και την εφαρμογή των IPSAS.

Στη χώρα μας λόγω του υψηλού δημόσιου χρέους και των δημοσιονομικών ελλειμμάτων είναι επιτακτική η ανάγκη να αναλυθούν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία σε εθνικό επίπεδο. Οι κατευθύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής όσο το δυνατόν γρηγορότερα στις Ευρωπαϊκές χώρες αλλά και στην Ελλάδα έτσι ώστε να επιτευχθεί η αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών και ενίσχυση της ανάπτυξης. Οι τομείς που απαιτείται να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής είναι η Κεντρική Κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες), η Τοπική Αυτοδιοίκηση, τα Δημόσια Νοσοκομεία, τα Ασφαλιστικά Ταμεία και η κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού για την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων του κράτους.

## **ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC)**

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) είναι ο παγκόσμιος οργανισμός για το επάγγελμα της λογιστικής. Ιδρύθηκε το 1977 και σήμερα τα μέλη της είναι περισσότερα από 170 σε πάνω από 120 χώρες. Οι κυβερνητικοί παράγοντες, το προσωπικό και οι εθελοντές της IFAC είναι δεσμευμένοι στις αξίες της ακεραιότητας, της διαφάνειας και της εμπειρογνωμοσύνης. Η IFAC επιδιώκει να ενισχύσει την πίστη των επαγγελματιών λογιστών σε αυτές τις αξίες, οι οποίες απεικονίζονται στον Κώδικα Ηθικής για τους Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC.

Η αποστολή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, όπως ορίστηκε στην ίδρυσή της, είναι να εξυπηρετεί το δημόσιο ενδιαφέρον. Επίσης, έργο της είναι η ενίσχυση σε παγκόσμια βάση του επαγγέλματος του λογιστή και η συμβολή στην ανάπτυξη ισχυρών διεθνών οικονομιών καθιερώνοντας και προωθώντας την επιμονή και πίστη σε υψηλής ποιότητας επαγγελματικά πρότυπα, προάγοντας τη διεθνή σύγκλιση τέτοιων προτύπων και μιλώντας ανοιχτά και ειλικρινά πάνω σε ζητήματα δημοσίου ενδιαφέροντος, όπου η εμπειρία του επαγγέλματος είναι σχετική.

Συνοπτικά, λοιπόν, οι πρωταρχικές και κύριες δραστηριότητες της IFAC είναι η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, η συμβολή στην Αποδοτικότητα της Παγκόσμιας Οικονομίας και η παροχή ηγεσίας και καθοδήγησης

### **Σχέση IFAC - IPSASB**

Το συμβούλιο IFAC έχει καθορίσει ότι ο ορισμός του IPSASB ως αρμόδιο σώμα για την ανάπτυξη τέτοιων προτύπων, κάτω από την εξουσία του και μέσα στο δηλωμένο καθορισμό αρμοδιοτήτων του, εξυπηρετεί καλύτερα το δημόσιο συμφέρον για την επίτευξη αυτής της πτυχής της αποστολής του.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ IAS - IFRS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ.**

Το Μάρτιο του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας επανέλαβε, με ιδιαίτερη έμφαση, την ανάγκη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και εφαρμογής του προγράμματος δράσης της επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες (Financial Services Action Plan, FSAP) μέχρι το 2005. Στο πλαίσιο αυτό τέθηκε ως στόχος η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών προς όφελος τόσο των ιδίων όσο και των επενδυτών.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έπρεπε, συνεπώς, για την εκπλήρωση του στόχου αυτού να υιοθετήσει κοινά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- να εξασφαλίζουν διαφάνεια,
- να είναι πλήρως κατανοητά,
- να ελέγχονται κατάλληλα και να εφαρμόζονται ουσιαστικά.

Η ανάγκη αυτή κατέστη επιτακτικότερη δεδομένου ότι, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, υπήρχαν πολλοί και διαφορετικοί κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διαφορετικές ερμηνείες αυτών που βασιζόνταν στην πρακτική των κρατών μελών. Τον Ιούνιο του 2000 η επιτροπή στην ανακοίνωσή της με τίτλο («Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: η μελλοντική πορεία»), πρότεινε την καθιέρωση, το αργότερο μέχρι το 2005, της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εταιρειών της Κοινότητας που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά, βάσει ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, IAS).

Τα IAS εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC), η οποία ήδη, από το 2001, έχει μετονομαστεί σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board, IASB), ενώ και τα IAS έχουν

μετονομαστεί σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards, IFRS).

Αξίζει να σημειωθεί ότι υπήρχε η δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων, των αμερικανικών προτύπων (US GAAP) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Προτιμήθηκαν, ωστόσο, τα τελευταία για δύο κυρίως λόγους:

- γιατί αποτελούσαν διεξοδική και αποτελεσματική δέσμη προτύπων ικανών να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες της διεθνούς επιχειρηματικής κοινότητας και
- διότι είχαν καταρτισθεί με διεθνή προοπτική και όχι μόνο σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αμερικανικής αγοράς.

Με την ανακοίνωση αυτή οριοθετήθηκαν το πεδίο εφαρμογής των IAS καθώς και ο κατάλληλος μηχανισμός έγκρισής τους σε επίπεδο Ε.Ε., έτσι ώστε να είναι δυνατή η προσαρμογή στα ευρωπαϊκά χαρακτηριστικά και η συμβατότητα με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες, καθώς επίσης τέθηκε η υποδομή ορθής εφαρμογής τους (έγκαιρα διαθέσιμες διερμηνείες και οδηγίες εφαρμογής, υποχρεωτικός έλεγχος, εποπτεία και επιβολή κυρώσεων). Σε υλοποίηση των ανωτέρω δημοσιεύθηκαν ο **Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου** και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο Κανονισμός 1725/2003 της Επιτροπής για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002.

Με τον εν λόγω κανονισμό επιδιώκεται η ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και η αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία τους, στο πλαίσιο ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Κρίθηκε λοιπόν σκόπιμο να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, δεδομένου ότι οι ισχύουσες ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες δεν μπορούσαν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που απαιτούσε η δημιουργία ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς.

Ο στόχος αυτός θα μπορούσε να επιτευχθεί μόνο με την υποχρεωτική εφαρμογή - από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες - ενιαίας και υψηλής ποιότητας δέσμης λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IAS). Σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, η έγκριση των IAS προϋποθέτει ότι αυτά πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια:

- η εφαρμογή τους συνεπάγεται αμερόληπτη και πραγματική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης,
- προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον,
- παρέχουν ποιοτική και εύχρηστη πληροφόρηση για τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Η υιοθέτηση των IAS γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία επικουρείται στο έργο της από μία **Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων** και μία **Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (Accounting Regulatory Committee, ARC)**. Τα υιοθετούμενα κάθε φορά από την επιτροπή IAS, δημοσιεύονται με τη μορφή κανονισμού και μάλιστα σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας. Περαιτέρω και δεδομένου ότι για την αποτελεσματική εκπλήρωση του σκοπού των IAS δεν αρκεί μόνο ο μηχανισμός έγκρισής τους αλλά απαιτείται και η διαμόρφωση κατάλληλου και αυστηρού καθεστώτος επιβολής, ο Κανονισμός προβλέπει τη συνεργασία της επιτροπής με την **Ευρωπαϊκή Αρχή Κινητών Αξιών και Αγορών (European Securities and Markets Authority ESMA)**.

Επί της ουσίας, οι εισηγμένες εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους, εφαρμόζουν για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών τους, τα IAS, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) και τις συναφείς ερμηνείες τους (SIC), που έχει ήδη δημοσιεύσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Επισημαίνεται ωστόσο ότι ο Κανονισμός άφησε στην ευχέρεια των κρατών μελών τη δυνατότητα επέκτασης της εφαρμογής των IAS τόσο στους ετήσιους

λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών όσο και στους ενοποιημένους ή/και ετήσιους λογαριασμούς των μη εισηγμένων.

### **Κανονισμός 1725/2003 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής**

Με τον εν λόγω κανονισμό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, κατόπιν σύμφωνης γνώμης της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικών Θεμάτων και αφού έλαβε υπόψη τις συμβουλές που παρείχε η Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων, αποφάσισε την υιοθέτηση όλων των λογιστικών προτύπων που υφίσταντο κατά την 14/9/2002, εκτός από το IAS 32 για τα χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση, το IAS 39 για τα χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και παρουσίαση, καθώς και συγκεκριμένες ερμηνείες που σχετίζονται με τα δύο αυτά πρότυπα. Και τούτο διότι τα IAS 32 και 39 τελούν υπό αναθεώρηση και εξετάζονται με ιδιαίτερη προσοχή και αυστηρότητα, λόγω της σπουδαιότητάς τους για το σύνολο της κεφαλαιαγοράς σε ευρωπαϊκό επίπεδο.

### **Η θέση της Ευρωπαϊκής Αρχής Κινητών Αξιών και Αγορών (European Securities and Markets Authority ESMA).**

Το Δεκέμβριο του 2003 η **ESMA** δημοσίευσε κείμενο συστάσεων για την παροχή πρόσθετων οδηγιών αναφορικά με τη μετάβαση στα IFRS. Από το κείμενο αυτό, το οποίο τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση από τον Οκτώβριο του 2003 μέχρι τα τέλη Νοεμβρίου του 2003, προκύπτουν πολύ συνοπτικά τα ακόλουθα:

- η επιλογή του τρόπου προώθησης των εν λόγω συστάσεων εναπόκειται στα μέλη της ESMA, δηλαδή στις εθνικές επιτροπές κεφαλαιαγοράς,
- το κείμενο θέτει κυρίως αρχές με στόχο όχι την υιοθέτηση πρόσθετων κανόνων γνωστοποίησης στοιχείων, αλλά την υποβοήθηση των εισηγμένων εταιρειών στο πλαίσιο της διαδικασίας ομαλής μετάβασης στο νέο καθεστώς,



- δημοσίευση τριμηνιαίων στοιχείων πρέπει να γίνεται στις περιπτώσεις που υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη ή σχετική πρακτική ή γίνεται από την ίδια την εκδότρια εταιρεία σε εθελοντική βάση,
- αναφορικά με τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών η ESMA εκτιμά ότι αυτές θα πρέπει προηγουμένως να έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και, τέλος, παρέχονται συστάσεις αναφορικά με τον τρόπο δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων των ετών 2003 και 2004, των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων του 2005 καθώς και των συγκριτικών στοιχείων.

## **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Στην Ελλάδα οι πρώτες προσπάθειες λογιστικής τυποποίησης ξεκίνησαν το 1954, για να ψηφιστεί και να καθιερωθεί τελικά ο θεσμός του **Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)** το 1980. Η κυρίαρχη δυσκολία δεν ήταν αυτή της εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά της προσαρμογής των λογιστηρίων στις επιταγές της σύγχρονης λογιστικής επιστήμης. Από το 1948 που έγινε υποχρεωτική η τήρηση βιβλίων και η έκδοση στοιχείων και αργότερα το 1952 με την έλευση του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, δημιουργούνται όλες οι προϋποθέσεις φορολατρίας και τυπολατρίας στα Ελληνικά λογιστήρια. Μέσα σε αυτό το θεσμικό περιβάλλον τα λογιστήρια λειτουργούσαν σε κατάσταση σύγχυσης, αυτοσχεδιασμού και πρωτοτυπίας από λογιστική άποψη, αλλά με απόλυτη προσήλωση στις πάμπολλες φορολογικές διατάξεις.

**Η υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. στο σύνολο των επιχειρήσεων από 1/1/1993 θεσμοθετήθηκε με το νέο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του 1992 και αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προόδου.**

Κατά τους Nobes και Parker, το Ε.Λ.Σ. δεν μπορεί να ενταχθεί σε καμία από τις γνωστές κατηγορίες συστημάτων, αλλά θα μπορούσε να περιληφθεί στα συστήματα με ένα προσανατολισμό προς το Γαλλικό Σχέδιο. Στην

πραγματικότητα, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αναπτύχθηκε με βάση το Γαλλικό Σχέδιο. Στην Ελλάδα, η θέσπιση λογιστικών κανόνων είναι κατά το πλείστον μια γραφειοκρατική και ταυτόχρονα λεπτομερής διαδικασία, καθώς η χρηματοοικονομική πληροφόρηση καθοδηγείται αφενός μεν και κατά κύριο λόγο από την ανάγκη των επιχειρήσεων να λογοδοτούν στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και αφετέρου δε από την επίτευξη της εξομάλυνσης του εισοδήματος. Θα μπορούσε επομένως να λεχθεί ότι το Ε.Λ.Σ. διακρίνεται από τη συντηρητικότητά του και επιδιώκει να ικανοποιήσει τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων μερών μιας επιχείρησης (stakeholder-oriented).

Το θεσμικό πλαίσιο στο οποίο εφαρμόζεται η λογιστική στην Ελλάδα είναι αρκετά ιδιαίτερο. Το νομικό πλαίσιο που καθορίζει τη λογιστική τυποποίηση που προβλέπεται να εφαρμόζεται στη χώρα μας, η νομοθεσία που καθορίζει τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, καθώς και κυρίως η φορολογική νομοθεσία διαμορφώνουν ένα πλαίσιο εφαρμογής της λογιστικής στην Ελλάδα που δε συναντάται διεθνώς.

Προς το παρόν, οι λογιστικές αρχές που υποχρεούνται να εφαρμόζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, προβλέπονται κυρίως από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), και από εταιρικούς νόμους όπως είναι ο Ν.2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών», ο οποίος προβλέπει τα όσα πρέπει να διέπουν τις Α.Ε. από τη σύστασή τους και καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας τους μέχρι τη λύση τους, αλλά και ο Ν.3190/1955 «Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης», που αφορά αντίστοιχα τη λειτουργία των Ε.Π.Ε. Τα παραπάνω νομοθετήματα προσαρμόζονται κατά καιρούς στα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στα πλαίσια της Ε.Ε., με τελευταία συμμόρφωση αυτή που έγινε προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).

Σήμερα η λογιστική βασίζεται στις γενικές αρχές της διπλογραφικής μεθόδου, έχει όμως υποστεί ουσιώδεις μεταβολές από την εφαρμογή των

μηχανογραφικών συστημάτων και των νεώτερων μεθόδων παρακολούθησης, ταξινόμησης και καταγραφής των οικονομικών γεγονότων.

### **Η εισαγωγή και η έκταση εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων /Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα.**

Η υποχρεωτική εφαρμογή των IAS / IFRS άρχισε από 01/01/2005 από όλες τις εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρείες και τις θυγατρικές τους στη χώρα μας. Με το άρθρο 13 του Ν. 3229 / 10.02.2004 (ΦΕΚ 38Α) προστέθηκε στον κωδικοποιημένο Ν. 2190 / 1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» το νέο Κεφάλαιο 15 «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» με τα νέα άρθρα 134 έως 143, με τις διατάξεις των οποίων ρυθμίζεται η υποχρεωτική εφαρμογή των IAS από 01/01/2005. Με τις προαναφερόμενες διατάξεις τα θέματα εφαρμογής των IAS / IFRS από 01/01/2005 ρυθμίζονται ως ακολούθως :

Οι ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά και οι μη εισηγμένες θυγατρικές τους, καθώς και τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα του άρθρου 2 και 6 του Ν. 2076 / 1992 που έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρείας, υποχρεούνται από 01/01/2005 να συντάσσουν ατομικές και ενοποιημένες ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IAS/IFRS που υιοθετούνται από την Ε.Ε. με τους Κανονισμούς της. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξαιρείται.

Οι λοιπές ανώνυμες εταιρείες καθώς και οι Ε.Π.Ε. (Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης) δύνανται (προαιρετικά), ακολουθώντας τις διατάξεις του άρθρου 134 § 2 του Ν. 2190/1920, να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με IAS/IFRS. Με το άρθρο 12 § 1 του Ν. 3301 / 2004 τροποποιήθηκε το άρθρο 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και ορίστηκε «ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IAS τηρεί τα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των IAS ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες τις ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας». Και στη συνέχεια ορίστηκε ότι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα IAS τότε ο προσδιορισμός των φορολογητέων

αποτελεσμάτων θα γίνεται από τηρούμενο με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας «παράλληλο βοηθητικό λογιστικό σύστημα» ή «παράλληλο συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα» κ.λπ. και καταρτίζοντας «Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)» και «Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών κ.λπ.».

Σύμφωνα με την §16 του άρθρου 105 Ν. 2238/1994 (που προστέθηκε με το άρθρο 13 § 2 Ν. 3301/2004): «Τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα IAS δεν λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς φορολογίας» (περ. α' εδ. Β') - «Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα IAS που υιοθετούνται από την Ε.Ε., τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον **Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της § 7 του Κ.Β.Σ.**» (περ. β').

## **ΟΡΓΑΝΑ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΚΑΝΟΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Στο σημερινό πλαίσιο των διεθνών εξελίξεων χρειάζονται νέοι θεσμοί που να εγγυώνται τη διαφάνεια και συνεπώς να ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών, παρέχοντας επαρκείς ασφαλιστικές δικλείδες για αποφυγή αρνητικών φαινομένων. Σε όλες τις αναπτυσσόμενες χώρες υπάρχει σήμερα έντονος προβληματισμός για τη λογιστική απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και ιδιαίτερα για την αξιοπιστία των πιστοποιητικών που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές.

Διεθνείς οργανισμοί ασχολούνται με τον καθορισμό λογιστικών προτύπων, πολλά από τα οποία υιοθετούνται από την εθνική νομοθεσία και καθίστανται υποχρεωτικά για όλες τις επιχειρήσεις της χώρας. Στην Ελλάδα, με το ζήτημα της θέσπισης λογιστικών προτύπων και αρχών, αλλά και με το ζήτημα της συμμόρφωσης αυτών με τις απαιτήσεις της διεθνούς

λογιστικής κοινότητας, έχουν ασχοληθεί κατά καιρούς διάφορα όργανα. Τα τελευταία χρόνια το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών έχει προχωρήσει στη δημιουργία ενός νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων το οποίο διασφαλίζει τη διαφάνεια και την ποιότητα των ελέγχων. Με αυτό τον τρόπο αναμένεται να αυξηθεί η εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις ελληνικές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα δε των εισηγμένων στο ΧΑΑ.

Τα κυριότερα όργανα που ασχολούνται, ή ασχολήθηκαν κατά το παρελθόν, με το ζήτημα της λογιστικής τυποποίησης είναι:

### **Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ)**

Με την τελευταία διάταξη το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ), διότι αρχικώς η επωνυμία του ήταν Σώμα Ορκωτών ελεγκτών. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ. 226/92 η σύσταση και λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ (το οποίο λειτουργεί με τη μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου), αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.

## **Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ)**

Η καθιέρωση του θεσμού της λογιστικής τυποποίησης δημιούργησε την ανάγκη της εισαγωγής και της σύστασης του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) με σκοπό να διευκολύνει την εφαρμογή τόσο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όσο και Κλαδικών, με γνωμοδοτήσεις, ερμηνευτικές οδηγίες και με την παρακολούθηση της εξέλιξης της επιστήμης και της πρακτικής. Με τις νέες ρυθμίσεις που εισήγαγε το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, όλες οι αρμοδιότητες του ΕΣΥΛ μεταφέρθηκαν σε μια νέα εποπτική αρχή, την ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων).

## **Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)**

Η ΕΛΤΕ αποτελεί ένα ανεξάρτητο οργανισμό (Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου) με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων. Εποπτεύεται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών και έχει τις εξής αρμοδιότητες:

Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνιση τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων. Γνωμοδοτεί προς το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι λογαριασμοί του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού και των φορέων του δημόσιου τομέα, όπως οριοθετείται από το Ν.1256/1982 (ΦΕΚ 65Α'). Αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου της διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ. Συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 7 του Ν.2331/1995 (ΦΕΚ 173 Α') για την πρόληψη

της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρίες και τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές.

### **Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ)**

Το Σ.ΛΟ.Τ γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και σε προθεσμία που ορίζονται από αυτή. Τα θέματα αυτά είναι κυρίως: Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής. Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά τα στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών. Η έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

### **Επιτροπή Επιλύσεως Λογιστικών Αμφισβητήσεων**

Κάθε αμφισβήτηση σχετικά με την ορθή ερμηνεία ή εφαρμογή των διατάξεων περί Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και κλαδικών λογιστικών σχεδίων, καθώς και για θέμα που έχει σχέση με την εφαρμογή της λογιστικής τυποποίησης, επιλύεται από την Επιτροπή Επίλυσης Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Ε.Λ.Α.), η οποία εδρεύει στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας. Η πραγματογνωμοσύνη, που διατάσσεται με απόφαση της Ε.Ε.Λ.Α. για θέμα λογιστικής αμφισβήτησης, διέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής δικονομίας διενεργείται από πραγματογνώμονες, οι οποίοι επιλέγονται από πίνακα που ισχύει για πέντε έτη και καταρτίζεται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος.

## **ΜΕΡΟΣ Β : ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ (IPSAS)**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αριθμούν σήμερα τα 32. Στα περισσότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αντιστοιχεί ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (IAS), το περιεχόμενο του οποίου καλύπτει τις ελλείψεις και τα κενά των Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα. Παράλληλα με την έκδοση των Προτύπων, έχουν εκδοθεί ένα Γλωσσάριο Όρων (Glossary of Defined Terms) τον Ιανουάριο του 2006 και ένας Κώδικας Ηθικής για Επαγγελματίες Λογιστές (Code of Ethics for Professional Accountants) τον Ιούλιο του 2005, προκειμένου να διευκολυνθεί η κατανόηση και η μελέτη των Προτύπων. Όλα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα υιοθετούν τη δεδουλευμένη βάση, με μόνη εξαίρεση το Προσχέδιο Νόμου 32 «Υποχρεώσεις για Λήπτες Εξωτερικής Συνδρομής» (Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance) το οποίο υιοθετεί την ταμειακή βάση. Αναλυτικότερα παρουσιάζονται παρακάτω τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα, ως έχουν σήμερα μετά τις νεότερες τροποποιήσεις.

IPSAS 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων,

IPSAS 2: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών,

IPSAS 3: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη,

IPSAS 4: Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,

IPSAS 5: Κόστη Δανεισμού,

IPSAS 6: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Ελεγχόμενες Επιχειρήσεις,



- IPSAS 7: Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις,
- IPSAS 8: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες,
- IPSAS 9: Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγής,
- IPSAS 10: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες,
- IPSAS 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων,
- IPSAS 12: Αποθέματα,
- IPSAS 13: Μισθώσεις,
- IPSAS 14: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς,
- IPSAS 15: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση,
- IPSAS 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα,
- IPSAS 17: Ενσώματες ακινητοποιήσεις,
- IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά Τομέα,
- IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις,
- IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών,
- IPSAS 21: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές,
- IPSAS 22: Αποκάλυψη Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για το Γενικό Κυβερνητικό Τομέα,
- IPSAS 23: Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Λογιστικές Μεταφορές),

IPSAS 24: Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Οικονομικές Καταστάσεις,

IPSAS 25: Παροχές σε Εργαζομένους,

IPSAS 26: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων,

IPSAS 27: Γεωργία,

IPSAS 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση,

IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση,

IPSAS 30: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις,

IPSAS 31: Ασώματες Ακινήτοποιήσεις,

IPSAS 32: Συμβάσεις Παραχώρησης: Παραχωρούσα αρχή,

# Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS)

## 1. IPSAS 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», ασχολείται κυρίως με τις βασικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες είναι υποχρεωμένη να συντάσσει μία οντότητα του δημοσίου τομέα, η οποία λειτουργεί βάσει των διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, καθώς και τον τρόπο σύνταξής τους. Το Πρότυπο 1 παρουσιάζει σημαντικές ομοιότητες με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» καθώς και με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», τα οποία λειτουργούν συμπληρωματικά. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα, «Παρουσίαση των Οικονομικών καταστάσεων» εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που άρχισαν μετά την 1 Ιουλίου του 2001. Η αναθεωρημένη του έκδοση εφαρμόζεται από την 1 Ιανουαρίου του 2008.

### 1.1 Ο σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να παρουσιάζονται οι **γενικού σκοπού** οικονομικές καταστάσεις ώστε να ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η αναγνώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Διεθνή Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα και Διερμηνείες.

## 1.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων **γενικού σκοπού** μίας οντότητας, οι οποίες προετοιμάζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τη **δεδουλευμένη βάση**, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο περιεχόμενο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού είναι εκείνες οι οποίες αποσκοπούν στην ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, **οι οποίοι δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν αναφορές για συγκεκριμένες πληροφορίες τις οποίες χρειάζονται**. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού περιλαμβάνουν τους φορολογούμενους, τα μέλη του νομοθετικού σώματος, τους πιστωτές, τους προμηθευτές, τα μέσα μαζικής ενημέρωσης και τους εργαζομένους. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού συμπεριλαμβάνουν τόσο εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά όσο και εκείνες που παρουσιάζονται ως μέρος άλλων δημοσίων εγγράφων, όπως οι ετήσιες αναφορές. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμπυκνωμένες μεταβατικές οικονομικές καταστάσεις.

## 1.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Το περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1 για το Δημόσιο Τομέα περιλαμβάνει τις θεμελιώδεις αρχές οι οποίες διέπουν την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Οι αρχές αυτές περιλαμβάνουν το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων, την ομοιομορφία της παρουσίασης, τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα της οντότητας, τη συγκριτική πληροφόρηση, την ουσιαστικότητα και την ολότητα, το διαχωρισμό των περιουσιακών στοιχείων σε άυλα και ενσώματα περιουσιακά στοιχεία και την αποτίμηση τους.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα, μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Τον ισολογισμό,
- Την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- Την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων,
- Την κατάσταση ταμιακών ροών,
- Τη σύγκριση του προϋπολογισμού και των δεδουλευμένων ποσών, σε περίπτωση που η οντότητα δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της,
- Τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα θα πρέπει να προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις δε συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις των Προτύπων, η οντότητα θα πρέπει να απέχει από τη δήλωση συμμόρφωσης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. Το ενεργητικό και το παθητικό, τα έσοδα και τα έξοδα δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός και αν ο συμψηφισμός επιτρέπεται ή απαιτείται από κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα.

Η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τροποποιείται, τα συγκριτικά ποσά θα επαναταξινομηθούν εκτός αν αυτό είναι

ανέφικτο και θα γνωστοποιηθεί το είδος, οι λόγοι και το μέγεθος των ποσών για κάθε ανακατάταξη που έχει πραγματοποιηθεί.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να προετοιμάζονται τουλάχιστον για ετήσιες περιόδους. Εάν μεταβληθεί η ημερομηνία του ισολογισμού και οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν περίοδο διαφορετική του έτους, θα πρέπει η οντότητα να γνωστοποιήσει το γεγονός καθώς και το λόγο μεταβολής. Ο διαχωρισμός κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων καθώς και των βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων απαιτείται κανονικά. Γενικά, στοιχεία που αφορούν μεταγενέστερα γεγονότα δε διαχωρίζονται σε κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα.

Μία οντότητα πρέπει για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν είτε εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε σε περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, να γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί μετά την πάροδο των δώδεκα μηνών.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα προσδιορίζει τα ελάχιστα στοιχεία τα οποία πρέπει να παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και περιλαμβάνει βοηθητική καθοδήγηση για την αναγνώριση επιπρόσθετων στοιχείων, ομάδων λογαριασμών και υποσυνόλων. Η ανάλυση των δαπανών στην όψη του λογαριασμού αποτελεσμάτων μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη χρήση ταξινόμησης που βασίζεται είτε στο είδος των δαπανών είτε στη λειτουργία τους στην οντότητα. Αν παρουσιαστούν με τη χρήση ταξινόμησης που βασίζεται στη λειτουργία, μπορεί να γίνει επιπρόσθετα και ταξινόμηση των δαπανών βάσει του είδους τους.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα, προσδιορίζει επίσης τις ελάχιστες δυνατές απαιτούμενες σημειώσεις τις οποίες πρέπει να παρέχει

η οντότητα. Οι σημειώσεις αυτές θα πρέπει αν περιλαμβάνουν πληροφορίες για:

- τις λογιστικές μεθόδους που ακολουθήθηκαν,
- τις αποφάσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας που έχουν την σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν σε εκτιμήσεις,
- τις βασικές παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους,
- την έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας,
- το είδος των εργασιών της οντότητας καθώς και περιγραφή των εργασιών και των κύριων δραστηριοτήτων της,
- τη σχετική νομοθεσία και
- την επωνυμία της ελέγχουσας οντότητας καθώς και της τελικής ελέγχουσας οντότητας.

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

Το **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 για το Δημόσιο Τομέα «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών»**, βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» και αφορά τα ταμειακά διαθέσιμα και τις ταμειακές ροές μίας δημόσιας οντότητας. Η κατάσταση ταμειακών ροών, όταν εξετάζεται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις μία δημόσιας οντότητας, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν

τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία της οντότητας, τη χρηματοοικονομική δομή της, τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα της.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 για το Δημόσιο Τομέα «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που άρχισαν μετά την 1 Ιουλίου του 2001, για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός από τις Δημόσιες Επιχειρήσεις.

## **2.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ο σκοπός του Προτύπου 2 είναι η παρουσίαση των ιστορικών αλλαγών στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μίας δημόσιας οντότητας μέσω της ταξινόμησης των ταμειακών ροών κατά τη διάρκεια μίας περιόδου σε:

- **Λειτουργικές,**
- **επενδυτικές και**
- **χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

Η κατάσταση ταμειακών ροών αναγνωρίζει τις πηγές των ταμειακών εισροών, τα στοιχεία στα οποία τα ταμειακά διαθέσιμα έχουν δαπανηθεί καθώς και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της λογιστικής περιόδου. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές είναι ιδιαίτερα χρήσιμες καθώς παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες τόσο για τη λειτουργία όσο και για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες που παρέχονται μέσα από την κατάσταση ταμειακών ροών επιτρέπουν στους χρήστες να διαπιστώσουν πως μία δημόσια οντότητα έχει συγκεντρώσει τα ρευστά διαθέσιμα, τα οποία απαιτούνται για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της καθώς και τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιήθηκαν αυτά.



## **2.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να προετοιμάζει την κατάσταση ταμειακών ροών της σύμφωνα με όσα ορίζει το Πρότυπο αυτό και να την παρουσιάζει ως ακέραιο μέρος της οικονομικής της κατάστασης για κάθε περίοδο χρήσης για την οποία παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές είναι ιδιαίτερα σημαντικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της δημόσιας οντότητας καθώς μέσω αυτών αξιολογούν την συμμόρφωση της οντότητας ως προς τους κανόνες και τη νομοθεσία καθώς και για τη λήψη αποφάσεων σχετικών με την παροχή πόρων ή την πραγματοποίηση συναλλαγών με την οντότητα.

Γενικά, οι χρήστες ενδιαφέρονται για τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα παράγει και χρησιμοποιεί τα ταμειακά διαθέσιμα ή τα ταμειακά ισοδύναμα της. Παρά την ιδιαιτερότητα την οποία παρουσιάζουν στις δραστηριότητες και τον τρόπο λειτουργίας τους οι δημόσιες οντότητες, η παρουσίαση των ταμειακών τους ροών επιβάλλεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα.

## **2.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Μια κατάσταση ταμειακών ροών θα πρέπει να αναλύει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια μίας περιόδου καθώς και να περιλαμβάνει το διαχωρισμό τους σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

**Τα ταμειακά ισοδύναμα περιλαμβάνουν βραχυπρόθεσμες επενδύσεις (με διάρκεια μικρότερη των τριών μηνών από την ημερομηνία απόκτησης), κατάλληλα μετατρέψιμες σε ποσότητες ταμιακών διαθεσίμων και υποκείμενες σε αμελητέο κίνδυνο αλλαγής της αξία τους. γενικά, εξαιρούνται οι επενδύσεις ιδίων κεφαλαίων.**

Οι ταμειακές ροές για λειτουργικές δραστηριότητες αναφέρονται με τη χρήση είτε της **άμεσης (direct method)** είτε της **έμμεσης μεθόδου (indirect method)**. Αν και επιτρέπονται βάσει του Προτύπου και οι δύο μέθοδοι, ενθαρρύνεται η χρήση της άμεσης μεθόδου. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα οι οποίες αναφέρουν τις λειτουργικές τους δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο, ενθαρρύνονται να παρέχουν μία βεβαίωση συμφωνίας του πλεονάσματος ή ελλείμματος από κανονικές δραστηριότητες με τις καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές που συνδέονται με έκτακτα στοιχεία θα πρέπει να ταξινομούνται ως λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές και να περιλαμβάνονται ξεχωριστά. Οι ταμειακές ροές από επιτόκια και μερίσματα τα οποία έχουν ληφθεί και πληρωθεί θα πρέπει να περιλαμβάνονται ξεχωριστά και να ταξινομούνται ως λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι ταμειακές ροές οι οποίες προέρχονται από φόρους ή καθαρό πλεόνασμα θα πρέπει να κατηγοριοποιούνται ως λειτουργικές ταμειακές ροές εκτός και εάν μπορούν να συνδεθούν με συγκεκριμένες επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές οι οποίες δεν απαιτούν τη χρήση ρευστών διαθεσίμων θα πρέπει να εξαιρούνται από την κατάσταση ταμειακών ροών και να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Η συναλλαγματική ισοτιμία η οποία χρησιμοποιείται για τη μετατροπή των ταμειακών ροών που προέρχονται από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, θα πρέπει να είναι η ισχύουσα κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης των ταμειακών ροών ισοτιμία.

Οι συνολικές ταμειακές ροές που συνδέονται με αποκτήσεις και διαθέσεις ελεγχόμενων οντοτήτων και άλλων λειτουργικών οντοτήτων θα πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά και να ταξινομούνται ως επενδυτικές δραστηριότητες με συγκεκριμένες επιπρόσθετες πληροφορίες.

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

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 3 για το Δημόσιο Τομέα προέρχεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη». Το Πρότυπο ασχολείται με περιπτώσεις μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται από μία δημόσια οντότητα, αλλαγών που ενδέχεται να προκύψουν σε λογιστικές πολιτικές και αντιμετώπισης τυχόν λογιστικών σφαλμάτων. Το Πρότυπο εφαρμόζεται κανονικά για όλες τις δημόσιες οντότητες, με μόνη εξαίρεση τις δημόσιες επιχειρήσεις, για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν ή την 1η Ιουλίου του 2001. Η αναθεωρημένη έκδοση του Προτύπου, η οποία και παρουσιάζεται, τέθηκε σε εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου του 2008.

#### **3.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Βασικός σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της δημόσιας οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων δημόσιων οντοτήτων.

Συνεπώς, το Πρότυπο αυτό απαιτεί την κατηγοριοποίηση και τη γνωστοποίηση έκτακτων στοιχείων και τη ξεχωριστή γνωστοποίηση συγκεκριμένων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση για αλλαγές σε λογιστικές εκτιμήσεις, αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις σε βασικά λάθη. Η γνωστοποίηση έκτακτων στοιχείων στην κατάσταση ταμιακών ροών απαιτείται από το

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 για το Δημόσιο Τομέα «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών».

### **3.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό παρουσιάζοντας πλεόνασμα ή έλλειμμα από κανονικές δραστηριότητες και έκτακτα στοιχεία στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και καταγράφοντας λογιστικές μεταβολές, λογιστικές εκτιμήσεις, βασικά λάθη και αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές. Το Πρότυπο αυτό, μεταξύ των άλλων ασχολείται με τη γνωστοποίηση συγκεκριμένων στοιχείων καθαρού πλεονάσματος ή ελλείμματος για την περίοδο χρήσης. Οι γνωστοποιήσεις αυτές θα πρέπει να γίνονται επιπρόσθετα σε κάθε άλλη γνωστοποίηση την οποία ορίζει κάθε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα, συμπεριλαμβανομένου και του Προτύπου 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

Οι φορολογικές συνέπειες, τα βασικά λάθη και οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές δε συμπεριλαμβάνονται στο πρότυπο αυτό καθώς δεν είναι σχετικές προς την πλειοψηφία των δημόσιων οντοτήτων. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος» περιλαμβάνει την απαραίτητη καθοδήγηση για την αντιμετώπιση των επιδράσεων που σχετίζονται με τους φόρους. Στις παραγράφους στις οποίες το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 αναφέρεται σε έκτακτα στοιχεία, τα έκτακτα στοιχεία θα πρέπει να νοούνται όπως ορίζονται στο Πρότυπο αυτό.

### **3.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Στην περίπτωση απουσίας Προτύπου το οποίο αναφέρεται ρητά σε συναλλαγή, άλλο γεγονός περίπτωση, η διοίκηση θα πρέπει να χρησιμοποιεί

την κρίση της στην ανάπτυξη και στην εφαρμογή λογιστικής πολιτικής η οποία οδηγεί σε πληροφορίες οι οποίες είναι σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών και έγκυρες, με τέτοιο τρόπο ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:

- Αντιπροσωπεύουν πιστά την οικονομική θέση, την οικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της δημόσιας οντότητας,
- Αντανακλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών και όχι μόνο τη νομική μορφή,
- Είναι ουδέτερες, αμερόληπτες, συντηρητικές και ολοκληρωμένες όσον αφορά το περιεχόμενό τους.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 3 για το Δημόσιο Τομέα, ορίζει μία **ιεράρχηση** για την επιλογή λογιστικών πολιτικών. Σύμφωνα με την ιεράρχηση αυτή, η δημόσια οντότητα θα πρέπει να εξετάσει την εφαρμοσιμότητα των λογιστικών μεθόδων κατά φθίνουσα σειρά λαμβάνοντας αρχικά υπόψη της όσα αναφέρονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα καθώς και σε κάθε σχετική οδηγία εφαρμογής τους. Σε περίπτωση απουσίας σχετικού Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου για το δημόσιο Τομέα θα πρέπει να ανατρέξει στις προϋποθέσεις και στις οδηγίες των Προτύπων τα οποία ασχολούνται με σχετικά θέματα καθώς και στους σχετικούς ορισμούς, την αναγνώριση και τα κριτήρια μέτρησης για τα στοιχεία του ενεργητικού, τα στοιχεία του παθητικού, τα έσοδα και τα έξοδα.

Τέλος, η διοίκηση της δημόσιας οντότητας θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σχετικών με την έκδοση των Προτύπων Ομάδων ή Συμβουλιών και να αποδέχεται τις λογιστικές πολιτικές του δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα.

Οι δημόσιες οντότητες θα πρέπει να προβούν σε αλλαγή της λογιστικής πολιτικής τους μόνον εφόσον αυτό απαιτείται από κάποιο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα ή η νέα λογιστική πολιτική οδηγεί σε πιο έγκυρη και σχετική πληροφόρηση. Εάν η αλλαγή απαιτείται από κάποιο

Πρότυπο, θα πρέπει να ακολουθηθούν οι προϋποθέσεις μετάβασης. Εάν η πολιτική δεν είναι καθορισμένη ή η αλλαγή είναι εθελοντική, η νέα λογιστική πολιτική θα πρέπει να εφαρμοστεί και σε προγενέστερες περιόδους χρήσης.

Η αναδρομική εφαρμογή σε προγενέστερη περίοδο δεν είναι εφικτή αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της σωρευτικής επίδρασης στα ποσά των ισολογισμών έναρξης και κλεισίματος εκείνης της περιόδου. Συνήθως γίνεται προσαρμογή των κερδών εις νέον όμως, η προσαρμογή μπορεί να γίνει σε άλλο στοιχείο της καθαρής θέσης. Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό. Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση.

Οι αλλαγές σε λογιστικές εκτιμήσεις, όπως στην ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου του ενεργητικού, αναγνωρίζονται στην περίοδο μεταβολής ή στην περίοδο μεταβολής και σε μελλοντικές περιόδους. Όταν δεν είναι σαφής ο διαχωρισμός μεταξύ μίας μεταβολής σε λογιστική πολιτική και μίας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση, η μεταβολή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση.

Η δημόσια οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους είτε με την επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο είτε, εάν το λάθος έγινε πριν την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την επαναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων

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

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 4 για το Δημόσιο Τομέα «Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος», βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος». Το πρότυπο αυτό παρέχει την απαραίτητη καθοδήγηση στη δημόσια οντότητα σχετικά με την αντιμετώπιση συναλλαγών τις οποίες πραγματοποιεί σε ξένο νόμισμα καθώς και εκμεταλλεύσεων τις οποίες ενδέχεται να κατέχει στο εξωτερικό. Εφαρμόζεται κανονικά για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων για ετήσιες περιόδους μετά την 1η Ιουλίου του 2001, ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση, η οποία και παρουσιάζεται συνοπτικά, είναι σε εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου του 2008.

##### **4.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει διεθνείς συναλλαγές με δύο τρόπους. Μπορεί, είτε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές της σε ξένο νόμισμα, είτε να κατέχει δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό, στις χώρες με τις οποίες συναλλάσσεται. Προκειμένου να συμπεριληφθούν οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι διεθνείς δραστηριότητες στις οικονομικές καταστάσεις της δημόσιας οντότητας, οι συναλλαγές θα πρέπει να εκφράζονται στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας ενώ οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να μεταφράζονται επίσης στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας.

Τα βασικά θέματα στη λογιστική των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των διεθνών δραστηριοτήτων περιλαμβάνουν **την επιλογή της κατάλληλης συναλλαγματικής ισοτιμίας** και την παρουσίαση της οικονομικής επίδρασης μεταβολών των τιμών συναλλάγματος στις οικονομικές καταστάσεις.

## 4.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία δημόσια οντότητα, η οποία προετοιμάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό αφενός στη λογιστική των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων των χρηματικών και μη χρηματικών στοιχείων, σε ξένο νόμισμα και αφετέρου, στη μετάφραση των οικονομικών καταστάσεων που αφορούν εκμεταλλεύσεις σε ξένες χώρες και εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις μέσω της **μεθόδου ενοποίησης** ή μέσω της **μεθόδου απεικόνισης** των πραγματοποιούμενων κερδών στους ενοποιημένους ισολογισμούς.

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην **αντισταθμιστική λογιστική** στοιχείων σε ξένο νόμισμα εκτός από την ταξινόμηση των συναλλαγματικών διαφορών οι οποίες προέρχονται από αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Ακολούθως, οι δημόσιες οντότητες μπορούν να εφαρμόζουν σχετικά Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα τα οποία ασχολούνται με λογιστική αντιστάθμισης.

Καθοδήγηση και άλλες πτυχές της λογιστικής αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένων και των κριτηρίων χρήσης της λογιστικής αντιστάθμισης, εμπεριέχονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση».

Στο συγκεκριμένο Πρότυπο, δεν καθορίζεται το νόμισμα στο οποίο η δημόσια οντότητα πρέπει να παρουσιάσει τις οικονομικές της καταστάσεις. **Παρ' όλα αυτά, μία οντότητα κανονικά χρησιμοποιεί το νόμισμα της χώρας στην οποία εδρεύει ως νόμισμα παρουσίασης.** Σε περίπτωση που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει διαφορετικό νόμισμα, το Πρότυπο απαιτεί τη διατύπωση του λόγου αλλαγής του νομίσματος λειτουργίας. Η περίπτωση επαναδιατύπωσης των οικονομικών καταστάσεων μίας δημόσιας οντότητας με απώτερο σκοπό τη διευκόλυνση των χρηστών, δεν εξετάζεται από το Πρότυπο.

Η παρουσίαση των εσόδων και των εξόδων τα οποία προέρχονται από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και η μετάφραση των οικονομικών καταστάσεων



ξένων εκμεταλλεύσεων, αποτελούν τα κύρια ζητήματα ενασχόλησης του Προτύπου. Η παρουσίαση της κατάστασης ταμειακών ροών οι οποίες προέρχονται από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και η μετάφραση των ταμειακών ροών από ξένες εκμεταλλεύσεις δεν αποτελούν αντικείμενο του συγκεκριμένου Προτύπου αλλά του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 για το Δημόσιο Τομέα «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών».

### **4.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Η μεθοδολογία που πρέπει να ακολουθηθεί από μία δημόσια οντότητα, βάσει του Προτύπου, περιλαμβάνει αρχικά τον καθορισμό του νομίσματος παρουσίασης. Έπειτα, η οντότητα πρέπει να μεταφράσει όλα τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης:

- Στην ημερομηνία συναλλαγής, χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία για την αρχική αναγνώριση και μέτρηση,
- Στις μεταγενέστερες ημερομηνίες αναφοράς, χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κλεισίματος για τα χρηματικά στοιχεία και χρησιμοποιώντας την ισχύουσα κατά την ημερομηνία συναλλαγής συναλλαγματική ισοτιμία για μη χρηματικά στοιχεία αποτιμώμενα στο ιστορικό κόστος ή τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία αποτίμησης συναλλαγματικές ισοτιμίες για μη χρηματικά στοιχεία αποτιμώμενα στη λογική αξία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέρχονται από το διακανονισμό χρηματικών στοιχείων και τη μετάφραση χρηματικών στοιχείων σε συναλλαγματική ισοτιμία διαφορετική από αυτή που ίσχυε όταν αναγνωρίστηκαν αρχικά οι οποίες εμπεριέχονται σε έλλειμμα ή πλεόνασμα με μοναδική εξαίρεση τις συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προέρχονται από χρηματικά στοιχεία τα οποία αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας σε ξένη εκμετάλλευση.

Οι συναλλαγματικές αυτές διαφορές θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα, τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές θα αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση των ξένων εκμεταλλεύσεων μίας οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας θα μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται, θα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού.
- Τα έσοδα και οι δαπάνες για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά τις ημερομηνίες των συναλλαγών.

Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά θα αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Για τη μετάφραση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης σε νόμισμα παρουσίασης για μία οντότητα της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι υπερπληθωριστικής οικονομίας, το Πρότυπο ορίζει συγκεκριμένους κανόνες.

## **5. IPSAS 5: Κόστη Δανεισμού**

Το **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 5 για το Δημόσιο Τομέα «Κόστη Δανεισμού»**, βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 «Κόστη Δανεισμού» και ασχολείται με τα κόστη δανεισμού και τη λογιστική τους αντιμετώπιση από τη δημόσια οντότητα. Το Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες

περιόδους που ξεκινούν μετά την 1η Ιουλίου του 2001 για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημόσιων επιχειρήσεων.

### **5.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό προδιαγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση για τα κόστη δανεισμού. Γενικά, το περιεχόμενο του Προτύπου απαιτεί την άμεση καταχώρηση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Παρ' όλα αυτά, το Πρότυπο επιτρέπει, ως εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, εφόσον το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

### **5.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των κοστών δανεισμού. Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή τεκμαιρόμενο κόστος των ιδίων κεφαλαίων. Σε περιπτώσεις που υπάρχει χρέωση κεφαλαίου σε ατομικές οντότητες, χρειάζεται να κριθεί εάν η χρέωση εμπεριέχεται στον ορισμό των κοστών δανεισμού ή αν θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ως πραγματικό ή τεκμαιρόμενο κόστος κεφαλαίου.

### **5.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνουν:

- Τους τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων,
- Την απόσβεση της διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων,

- Την απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων,
- Τις χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις,
- Τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

Σύμφωνα με το πρότυπο επιτρέπονται δύο μέθοδοι αντιμετώπισης του κόστους δανεισμού:

- Το μοντέλο εξόδου (Expense model), σύμφωνα με το οποίο όλα τα κόστη δανεισμού καταχωρούνται ως έξοδα κατά την περίοδο πραγματοποίησης τους.
- Το μοντέλο κεφαλαιοποίησης (Capitalization model), σύμφωνα με το οποίο κεφαλαιοποιούνται όλα τα κόστη δανεισμού τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα στην απόκτηση ή στην κατασκευή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, όμως μόνον όταν είναι πιθανόν ότι τα κόστη αυτά θα οδηγήσουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη τη δημόσια οντότητα και μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Όλα τα άλλα κόστη δανεισμού τα οποία δεν ικανοποιούν τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση θα καταχωρούνται ως έξοδα κατά την πραγματοποίησή τους. Όταν μία οντότητα υιοθετήσει το μοντέλο κεφαλαιοποίησης, το μοντέλο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια για όλα τα κόστη δανεισμού τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα στην απόκτηση, την κατασκευή ή την παραγωγή όλων των ειδικών περιουσιακών στοιχείων της δημόσιας οντότητας. Το εισόδημα της επένδυσης από προσωρινές επενδύσεις θα πρέπει να εκπίπτει από το πραγματικό κόστος δανεισμού.

Εάν τα κεφάλαια της οντότητας είναι προϊόν δανεισμού γενικά και χρησιμοποιούνται με σκοπό την απόκτηση ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για

κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν αποκλειστικά την απόκτηση ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του αναληφθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

## **6. IPSAS 6: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Ελεγχόμενες Επιχειρήσεις**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 6 για το Δημόσιο Τομέα «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Ελεγχόμενες Επιχειρήσεις», βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Ελεγχόμενες Επιχειρήσεις» και εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στη δικαιοδοσία μιας ελέγχουσας εταιρίας. Το Πρότυπο έχει τεθεί σε εφαρμογή από την 1η Ιουλίου του 2001 ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2008.

### **6.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ο κύριος σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι η προδιαγραφή των απαιτήσεων για την προετοιμασία και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μίας δημόσιας οντότητας σε δεδουλευμένη βάση. Το Πρότυπο επιχειρεί να προδιαγράψει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να

αντιμετωπίζονται οι επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, από κοινού ελεγχόμενες δημόσιες οντότητες και συγγενείς οντότητες.

## **6.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στην προετοιμασία και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει επίσης να εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό ελεγχόμενων οντοτήτων όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Μία ελεγχόμενη εταιρεία δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οντοτήτων του ομίλου.

Αν και το Πρότυπο δεν απευθύνεται σε Δημόσιες Επιχειρήσεις, θα πρέπει να εφαρμόζεται σε δημόσιες οντότητες, οι οποίες δεν είναι Δημόσιες Επιχειρήσεις και έχουν μία ή περισσότερες ελεγχόμενες οντότητες οι οποίες είναι Δημόσιες Επιχειρήσεις. Βάση των συνθηκών αυτών, το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται στην ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των Δημόσιων Επιχειρήσεων με αυτές της οικονομικής οντότητας καθώς και στη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε Δημόσιες Επιχειρήσεις στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας.

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

- Τις λογιστικές μεθόδους για ενοποιήσεις οντοτήτων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προέρχεται από την ενοποίηση των οντοτήτων,
- Τη λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις,
- Τη λογιστική των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.

### 6.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλες τις ελεγχόμενες οντότητες εκτός και αν υπάρχουν στοιχεία ότι:

- Ο έλεγχος είναι προσωρινός επειδή η ελεγχόμενη οντότητα έχει αποκτηθεί και κρατηθεί με αποκλειστικό σκοπό τη διάθεση της μέσα σε διάστημα 12 μηνών από την ημερομηνία απόκτησης της ή
- η διοίκηση αναζητά ενεργά αγοραστή.

Καμία εξαίρεση δε γίνεται για ελεγχόμενη οντότητα, η οποία λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους χρηματοδοτικούς περιορισμούς.

**Μία ελεγχόμενη οντότητα δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι δραστηριότητες της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οντοτήτων της οικονομικής οντότητας. Τα ισοζύγια, οι συναλλαγές, τα έσοδα και τα έξοδα στο εσωτερικό της οικονομικής οντότητας εξαλείφονται πλήρως.**

Όλες οι οντότητες του ομίλου θα πρέπει να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για τις ίδιες συναλλαγές ενώ σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της ελεγχόμενης και εκείνης της ελέγχουσας εταιρίας δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της ελέγχουσας εταιρίας και τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου επίσης θα παρουσιάζονται ξεχωριστά. Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στην ελέγχουσα εταιρία καθώς και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή δαπάνη. Παρ' όλα αυτά, το πλεόνασμα ή το έλλειμμα της οικονομικής οντότητας επιμερίζεται στο δικαίωμα μειοψηφίας και πλειοψηφίας στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

## **7. IPSAS 7: Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Οντότητες**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 για το Δημόσιο Τομέα «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Οντότητες», βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις». Το Πρότυπο αυτό παρουσιάζει ορισμένες ιδιαιτερότητες σε σχέση με το αντίστοιχο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, οι οποίες προέρχονται από την ιδιαίτερη φύση των δημοσίων οντοτήτων. Συμπληρωματικά, για την αντιμετώπιση ειδικών περιπτώσεων χρησιμοποιούνται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων», το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος». Το Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους από την 1η Ιουλίου του 2001 ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση εφαρμόζεται από την 1η Ιουλίου του 2008.

### **7.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες του δημοσίου όταν οι επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες οδηγούν στην άσκηση **ουσιώδους επιρροής**. Βασικός σκοπός του είναι η κατάδειξη της λογιστικής παρουσίασης και αντιμετώπισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

### **7.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό παρέχει τη βάση για τη λογιστική αντιμετώπιση των **δικαιωμάτων ιδιοκτησίας** σε συγγενείς επιχειρήσεις. Αυτό συμβαίνει όταν



μία επένδυση σε κάποια άλλη οντότητα μεταφέρει στον επενδυτή τους κινδύνους και τα οφέλη τα οποία πηγάζουν από το δικαίωμα ιδιοκτησίας.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε επενδύσεις υπό τη μορφή επίσημης μετοχικής δομής. Με τον όρο επίσημη μετοχική δομή εννοείται η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή άλλη ισοδύναμη μορφή ενιαίου κεφαλαίου καθώς και άλλες μετοχικές δομές στις οποίες η συμμετοχή του επενδυτή μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Όταν η μετοχική δομή δε μπορεί να αποτιμηθεί με ακρίβεια δεν καθίσταται δυνατή η απόκτηση δικαιώματος ιδιοκτησίας.

### **7.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις επενδύσεις στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή εκτός από:

- Οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων και
- Αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας.

Αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, λιγότερο από το 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

Οι λογιστικές μέθοδοι οι οποίες χρησιμοποιούνται από τη δημόσια οντότητα που ασκεί ουσιώδη επιρροή πρέπει να είναι ίδιες με αυτές που

χρησιμοποιούν οι συγγενείς επιχειρήσεις για τα ίδια λογιστικά ζητήματα ενώ σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνης της μητρικής εταιρίας δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες.

Η δημόσια οντότητα η οποία κατέχει ουσιώδη επιρροή πρέπει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της **καθαρής θέσης** για όλες τις επενδύσεις στις οποίες ασκεί ουσιώδη επιρροή. **Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης και αναπροσαρμόζεται μεταγενέστερα, απεικονίζοντας τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της επένδυσης, με κάθε μεταβολή που επέρχεται μετά από την απόκτηση της επενδύμενης οντότητας.**

Το κέρδος ή η ζημία της επενδύτριας οντότητας περιλαμβάνει το μερίδιό της στα αποτελέσματα χρήσης της επενδύμενης οντότητας. Κάποιες εισφορές οι οποίες πραγματοποιούνται από οντότητες του δημοσίου τομέα μπορεί να αναφέρονται ως «επενδύσεις», παρ' όλα αυτά, είναι πιθανό να μη δημιουργούν ενδιαφέρον ιδιοκτησίας.

Για παράδειγμα, μία δημόσια οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει μία ουσιαστική επένδυση για την ανάπτυξη ενός νοσοκομείου το οποίο ανήκει σε φιλανθρωπικό σύλλογο. Αν και αυτές οι εισφορές είναι **μη αμοιβαίας ανταλλαγής ωφελειών**, επιτρέπουν στη δημόσια οντότητα να συμμετέχει οικονομικά στο νοσοκομείο ενώ ο φιλανθρωπικός σύλλογος είναι υπεύθυνος για τη διαχείριση και τη χρήση των δημοσίων χρημάτων.

Ωστόσο, οι συνεισφορές οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες οντότητες δεν συνιστούν ενδιαφέρον κατοχής καθώς ο φιλανθρωπικός σύλλογος θα μπορούσε να αναζητήσει εναλλακτική χρηματοδότηση και επομένως να εμποδίσει τη συμμετοχή της δημόσιας οντότητας στη λειτουργία του νοσοκομείου. Ακολούθως, η δημόσια οντότητα δεν εκτίθεται σε κινδύνους και δεν απολαμβάνει τα οφέλη της ιδιοκτησίας.

Όταν υπάρχουν στοιχεία ότι η επένδυση έχει πραγματοποιηθεί με αποκλειστικό σκοπό τη διάθεσή της μέσα σε δώδεκα μήνες από την απόκτηση της και ότι η διοίκηση της οντότητας αναζητεί αγοραστή για την επένδυση αυτή, η επένδυση θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί για εμπορικούς σκοπούς και να αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των επιμέρους κρατών.

## **8. IPSAS 8: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 για το Δημόσιο Τομέα «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες» ασχολείται με την απαιτούμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που προϋποθέτει η κατοχή δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες. Το συγκεκριμένο Πρότυπο βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες» ενώ συμπληρωματικά χρησιμοποιούνται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 για το Δημόσιο Τομέα «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις».

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων, για ετήσιες περιόδους από την 1η Ιουλίου του 2001 ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση έχει τεθεί σε εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου του 2008.

### **8.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση

των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

## **8.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

Το Πρότυπο αυτό, ουσιαστικά, παρέχει τη βάση λογιστικής αντιμετώπισης για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες.

## **8.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από οργανισμούς διαχείρισης **επενδυτικών κεφαλαίων** ή αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση. Το βασικό χαρακτηριστικό μίας κοινοπραξίας είναι η ύπαρξη ενός τυχαίου διακανονισμού, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Οι κοινοπραξίες μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- **Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες (Jointly controlled operations):** στις οποίες ο επενδυτής αναγνωρίζει τις εργασίες τις οποίες ελέγχει, και τα έξοδα και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με αυτά καθώς και το μερίδιο κέρδους του τόσο στις ενοποιημένες όσο και στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του.
- **Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία (Jointly controlled assets)** στα οποία ο επενδυτής αναγνωρίζει στις οικονομικές του καταστάσεις το μερίδιο του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, οποιεσδήποτε υποχρεώσεις συνδέονται με αυτά, το μερίδιο του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία. Οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται τόσο στις ενοποιημένες όσο και στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.
- **Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες (Jointly controlled entities)** στις οποίες επιτρέπονται δύο λογιστικές πολιτικές, η **αναλογική ενοποίηση** και η μέθοδος της **καθαρής θέσης**. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης, η οικονομική θέση ενός επενδυτή συμπεριλαμβάνει το μερίδιο του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει κοινά με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας καθώς και το μερίδιο του στις υποχρεώσεις για τις οποίες είναι κοινά υπεύθυνος με τα υπόλοιπα μέλη της κοινοπραξίας. Η κατάσταση αποτελεσμάτων του περιλαμβάνει το μερίδιο του στα έσοδα και τα έξοδα της κοινά ελεγχόμενης κοινοπραξίας.

Και στις τρεις κατηγορίες κοινοπραξιών δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω τυχαίου διακανονισμού ενώ ο τυχαίος διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο. Παρ' όλα αυτά κάθε κατηγορία

κοινοπραξιών χρήζει διαφορετικής λογιστικής αντιμετώπισης. Όπως συμβαίνει και με τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, όταν υπάρχουν στοιχεία ότι η επένδυση έχει πραγματοποιηθεί με αποκλειστικό σκοπό τη διάθεση της μέσα σε δώδεκα μήνες από την απόκτηση της και ότι η διοίκηση της οντότητας αναζητεί αγοραστή για την επένδυση αυτή, η επένδυση θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί για εμπορικούς σκοπούς και να αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των επιμέρους κρατών.

## **9. IPSAS 9: Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγής**

Το περιεχόμενο του **Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 9 για το Δημόσιο Τομέα «Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγής»**, περιλαμβάνει τα έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγής τα οποία εισρέουν στις δημόσιες οντότητες. Το Πρότυπο αυτό βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 «Έσοδα». Το Πρότυπο έχει τεθεί σε εφαρμογή για περιόδους οι οποίες ξεκινούν μετά την 1<sup>η</sup> Ιουλίου του 2002 και εφαρμόζεται σε όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

### **9.1 Ο σκοπός του προτύπου**

Το «Πλαίσιο Εργασίας για την Προετοιμασία και την Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» της Επιτροπής για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (The International Accounting Standards Committee, IASC) ορίζει το έσοδο ως **«τις αυξήσεις σε οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή ενσωματώσεων περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων που οδηγούν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων διαφορετικές από αυτές που σχετίζονται με τις εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια».**

Ο ορισμός της IASC για το εισόδημα περικλείει τόσο τις προσόδους όσο και τα κέρδη. Το Πρότυπο αυτό χρησιμοποιεί τον όρο «έσοδα» ο οποίος περικλείει τις προσόδους αλλά και τα κέρδη, αντικαθιστώντας τον όρο «εισόδημα». Ορισμένα συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία αναγνωρίζονται ως πρόσοδοι και μελετώνται σε άλλα Πρότυπα, εξαιρούνται από το περιεχόμενο του Προτύπου αυτού.

Για παράδειγμα, τα κέρδη τα οποία προέρχονται από την πώληση **ιδιοκτησίας, εργοστασιακών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού** εξετάζονται σε συγκεκριμένα Πρότυπα τα οποία ασχολούνται με την ιδιοκτησία, τις εργοστασιακές εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό και δεν καλύπτονται από το Πρότυπο αυτό.

Στόχος του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση που σχετίζεται με τις συναλλαγές ανταλλαγής και τα αντίστοιχα γεγονότα. Το βασικό θέμα λογιστικής αντιμετώπισης των εσόδων περιλαμβάνει **το χρονικό καθορισμό της αναγνώρισης των εσόδων**. Το έσοδο αναγνωρίζεται όταν είναι πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οντότητα, τα οποία μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Το Πρότυπο αυτό αναγνωρίζει τις συνθήκες κάτω από τις οποίες τα κριτήρια αυτά θα εκπληρωθούν και επομένως τα έσοδα θα αναγνωριστούν. Επιπλέον, παρέχει την απαραίτητη καθοδήγηση στην εφαρμογή των κριτηρίων αυτών.

## 9.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία δημόσια οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση εσόδων που προέρχονται από τις ακόλουθες συναλλαγές ανταλλαγής:

- Την προσφορά υπηρεσιών,
- Την πώληση αγαθών και

- Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τα έσοδα που προέρχονται από **μη ανταλλακτικές συναλλαγές**. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα ενδέχεται να αντλούν έσοδα από ανταλλακτικές ή μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Μία συναλλαγή είναι ανταλλακτική όταν μέσω αυτής η οντότητα λαμβάνει στοιχεία του ενεργητικού ή υπηρεσίες ή εξαλείφονται οι υποχρεώσεις της και άμεσα προσφέρει περίπου ίση αξία, υπό τη μορφή αγαθών, υπηρεσιών ή χρήσης των περιουσιακών στοιχείων, στο άλλο μέρος της ανταλλαγής.

Παραδείγματα συναλλαγών ανταλλαγής περιλαμβάνουν την απόκτηση ή την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, καθώς και τη μίσθωση ιδιοκτησίας, εργοστασιακών εγκαταστάσεων ή εξοπλισμού σε αγοραίες τιμές.

Για το διαχωρισμό μίας συναλλαγής ανταλλαγής από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ουσία της συναλλαγής και όχι η μορφή της. Παραδείγματα μη ανταλλακτικών συναλλαγών περιλαμβάνουν έσοδα από τη **χρήση της εθνικής κυριαρχίας**, όπως από **άμεσους και έμμεσους φόρους, δασμούς και πρόστιμα, επιχορηγήσεις και δωρεές**.

Η προσφορά υπηρεσιών τυπικά ενέχει την απόδοση της οντότητας σε ένα συμφωνημένο καθήκον σε μία συμφωνημένη χρονική περίοδο. Οι υπηρεσίες μπορεί να προσφέρονται κατά τη διάρκεια μίας μόνον περιόδου ή κατά μεγαλύτερη από μία περίοδο διάρκεια. Παραδείγματα υπηρεσιών που προσφέρονται από τις οντότητες του δημοσίου τομέα για τις οποίες τα έσοδα λαμβάνονται τυπικά με αντάλλαγμα μπορεί να περιλαμβάνουν την **παροχή στέγασης, τη διαχείριση εγκαταστάσεων ύδρευσης, τη διαχείριση διοδίων εθνικών οδικών δικτύων** καθώς και τη **διοίκηση πληρωμών μεταφορών**. Κάποιες συμφωνίες για την προσφορά υπηρεσιών σχετίζονται επίσης άμεσα με συμβόλαια κατασκευών έργων, στην περίπτωση εργολάβων και αρχιτεκτόνων.



Τα έσοδα τα οποία προέρχονται από τις συμφωνίες αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο μελέτης του Προτύπου αυτού αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με όσα ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 για το Δημόσιο Τομέα «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων». Τα αγαθά συμπεριλαμβάνουν τα αγαθά τα οποία παράγονται από την οντότητα με σκοπό την πώληση όπως δημοσιεύσεις και τα αγαθά τα οποία αποκτώνται για μεταπώληση, όπως εμπορεύματα και ακίνητη ιδιοκτησία καθώς και άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κρατούνται για μεταπώληση. Η χρήση των στοιχείων του ενεργητικού της οντότητας από **τρίτους** δημιουργεί έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

- **Τόκους, οι οποίοι αποτελούν χρεώσεις για τη χρήση ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων,**
- **Δικαιώματα εκμετάλλευσης, τα οποία αποτελούν χρεώσεις για τη χρήση μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού της οντότητας, όπως πατέντες, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, εμπορικά σήματα και λογισμικό,**
- **Τοκομερίδια ή ισοδύναμα, τα οποία αποτελούν διαθέσιμα πλεονάσματος στους κατόχους επενδύσεων στον καθαρό λόγο στοιχείων του ενεργητικού / καθαρής θέσης της οντότητας, ανάλογες με τα μερίδια τα οποία κατέχουν.**

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τα έσοδα τα οποία:

- αποτελούν αντικείμενο μελέτης άλλων Προτύπων,
- αφορούν συμφωνίες μίσθωσης,
- αφορούν τοκομερίδια τα οποία σχετίζονται με επενδύσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- σχετίζονται με κέρδη από την πώληση περιουσιακών στοιχείων, εργοστασιακών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού,
- προέρχονται από ασφαλιστικά συμβόλαια ή ασφαλιστικές οντότητες,

- προέρχονται από αλλαγές στην εύλογη αξία των οικονομικών στοιχείων και των οικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεση τους,
- προέρχονται από αλλαγές στην αξία άλλων στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού,
- προέρχονται από φυσικές αυξήσεις σε κοπάδια ζώων, αγροτικά και δασικά προϊόντα και
- από την εξόρυξη ορυκτών μετάλλων.

### 9.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Τα έσοδα θα πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία της αμοιβής που λήφθηκε ή δόθηκε.

Η αποτίμηση των εσόδων θα πραγματοποιείται ως εξής:

- **Για έσοδα από τη πώληση αγαθών:** όταν σημαντικοί κίνδυνοι και οφέλη έχουν μεταφερθεί στον αγοραστή, υπάρχει απώλεια ελέγχου από τον πωλητή, το ποσό των εσόδων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οντότητα και τα κόστη που έχουν πραγματοποιηθεί ή θα πραγματοποιηθούν στο μέλλον και σχετίζονται με τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.
- **Για την παροχή υπηρεσιών:** πρέπει να γίνει αναφορά στο επίπεδο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία αναφοράς και το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Εάν το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα, τα έσοδα θα πρέπει να αναγνωριστούν μόνο στο βαθμό που τα έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται είναι ανακτήσιμα.

- **Για τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα:** αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οντότητα και το ποσό των εσόδων μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τους τόκους, τα έσοδα αποτιμώνται σε μία χρονική ποσοστιαία βάση, όσον αφορά τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, τα έσοδα αποτιμώνται όπως έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τη σχετική συμφωνία και όσον αφορά τα μερίσματα και τα ισοδύναμα τους, τα σχετικά έσοδα αποτιμώνται όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα της οντότητας ή του μετόχου να λάβει την πληρωμή του.

#### **10. IPSAS 10: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες.**

Το **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 για το Δημόσιο Τομέα «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες»**, βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες». Μία δημόσια οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τις βασικές οικονομικές της καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κάθε δημόσιας οντότητας η οποία συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις χρησιμοποιώντας το νόμισμα χώρας με υπερπληθωριστική οικονομία.

Το Πρότυπο έχει τεθεί σε ισχύ από την 1η Ιουλίου του 2002 και εφαρμόζεται για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός από τις Δημόσιες Επιχειρήσεις.

## 10.1 Ο σκοπός του Προτύπου

Ο κύριος σκοπός του Προτύπου είναι ο προσδιορισμός συγκεκριμένων προτύπων για τις δημόσιες οντότητες οι οποίες συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σε νόμισμα χωρών με υπερπληθωριστικές οικονομίες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, να παρέχουν αξιόπιστες και χρήσιμες πληροφορίες.

## 10.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Σε μία υπερπληθωριστική οικονομία, η αναφορά των λειτουργικών αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης σε εγχώριο νόμισμα χωρίς την **επαναδιατύπωση** δεν παρουσιάζει καμία χρησιμότητα. Οι χρηματικές απώλειες είναι τόσο σημαντικές ώστε η σύγκριση των ποσών των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων τα οποία έχουν λάβει χώρα στην δημόσια οντότητα σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, ακόμη και κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, οδηγούν σε εσφαλμένα συμπεράσματα.

Το Πρότυπο αυτό δεν ορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι αρχίζει. Αποτελεί θέμα κρίσης, πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων καθίσταται αναγκαία. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε **μη νομισματικά περιουσιακά** στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό **ξένο νόμισμα**. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, **επενδύονται αμέσως** για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη,

- Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα,
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη **διάρκεια της περιόδου της πίστωσης**, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή,
- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- Το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε **τρία έτη**, πλησιάζει ή ξεπερνά το **100%**.

Είναι προτιμότερο, όλες οι δημόσιες οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν αυτό το Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρόλα αυτά, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δημόσιας οντότητας, από την έναρξη της περιόδου στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας η δημόσια οντότητα καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές.

### **10.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας, οι οποίες παρουσιάζονται στο νόμισμα μία χώρας με υπερπληθωριστική οικονομία θα πρέπει να συντάσσονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Συγκρίσιμα στοιχεία για προηγούμενες περιόδους και κάθε πληροφορία που αφορά προηγούμενες περιόδους, θα πρέπει να διατυπώνονται βάσει των **τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς**. Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα της καθαρής χρηματικής θέσης θα πρέπει να

παρουσιάζεται στο ίδιο νόμισμα ξεχωριστά στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Όταν οι οντότητες του δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν στις οικονομικές τους καταστάσεις σχετικές πληροφορίες προϋπολογισμού, οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει επίσης να **επαναδιατυπώνονται** βάσει των μονάδων μέτρησης που χρησιμοποιεί η δημόσια οντότητα.

## **11. IPSAS 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων**

Το **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 για το Δημόσιο Τομέα «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων»**, ασχολείται με την ιδιαίτερη φύση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις δημόσιες οντότητες. Το πρότυπο αυτό βασίζεται στο διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 «Συμβάσεις κατασκευής Έργων». Το Πρότυπο εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν μετά την 1η Ιουλίου του 2002 ενώ εφαρμόζεται κανονικά σε όλες τις οντότητες του δημοσίου τομέα με μόνη εξαίρεση τις Δημόσιες Επιχειρήσεις.

### **11.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Οι βασικές λειτουργίες του συγκεκριμένου Προτύπου είναι:

- Η **αναγνώριση** των συμφωνιών οι οποίες ταξινομούνται ως συμβάσεις κατασκευής,
- Η παροχή της απαραίτητης καθοδήγησης σχετικά με τα **είδη των συμβάσεων** κατασκευής τα οποία μπορούν να υπάρξουν στο δημόσιο τομέα,
- Ο ορισμός της βάσης αναγνώρισης και παρουσίασης των **εξόδων** των συμβάσεων κατασκευών και των σχετικών **εσόδων** από τις συμβάσεις αυτές.

Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε **διαφορετικές λογιστικές περιόδους**.

Σε πολλές περιπτώσεις, οι συμβάσεις κατασκευής έργων οι οποίες συνάπτονται στο δημόσιο τομέα δεν αναφέρουν το ποσό των εσόδων που αποφέρουν στη δημόσια οντότητα. Συνήθως, παρέχεται χρηματοδότηση για την υποστήριξη του έργου μέσω κυβερνητικής απόφασης ή ανάθεσης ή μέσω επιχορήγησης.

**Στις περιπτώσεις αυτές, το βασικό ζήτημα στη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η τοποθέτηση του κόστους κατασκευής στην περίοδο αναφοράς του ισολογισμού κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται η κατασκευή και η αναγνώριση των σχετικών εξόδων.**

Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις, οι συμβάσεις κατασκευής έργων μίας δημόσιας οντότητας μπορεί να εδραιώνονται σε μη εμπορική βάση ή σε βάση επανείσπραξης μη εμπορικού μερικού ή ολικού κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, το κύριο ζήτημα στη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η τοποθέτηση τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων που συνδέονται με τη σύμβαση στις περιόδους αναφοράς του ισολογισμού κατά τη διάρκεια των οποίων πραγματοποιείται το έργο.

## **11.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Ένας συμβαλλόμενος ο οποίος προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων.

### 11.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού, οι συμβάσεις κατασκευής έργων συμπεριλαμβάνουν:

- Συμβάσεις για την προσφορά υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται άμεσα με το αντικείμενο της σύμβασης, για παράδειγμα, υπηρεσίες που σχετίζονται με αρχιτέκτονες ή εργολάβους,
- Συμβάσεις για την καταστροφή ή την αποκατάσταση κτιριακών χώρων και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου μετά την κατεδάφιση των κτιρίων,
- Διευθετήσεις οι οποίες είναι αόριστες (blinding arrangements) για τα μέρη της σύμβασης και δεν έχουν τη μορφή επίσημου εγγράφου. Για παράδειγμα, δύο κυβερνητικές υπηρεσίες μπορεί να συνάψουν μία επίσημη σύμβαση για την κατασκευή ενός κτιρίου αλλά μπορεί να μην αποτελεί μία νομική σύμβαση καθώς οι δύο υπηρεσίες δεν αποτελούν ξεχωριστές νομικές οντότητες με την εξουσία να συνάπτουν συμβάσεις. Παρ' όλα αυτά, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των συμβάσεων αυτών του είδους δεν παρουσιάζουν καμία διαφορά σε σχέση με τις νομικά κατοχυρωμένες συμβάσεις.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων συνάπτονται με διάφορους τρόπους και για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού, ταξινομούνται σε **συμβάσεις σταθερής τιμής** και **συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής**. Κάποιες εμπορικές συμβάσεις μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά τόσο συμβάσεων σταθερής τιμής όσο και συμβάσεων προστιθέμενης αμοιβής, για παράδειγμα στην περίπτωση σύναψης μίας σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής με συμφωνημένη μέγιστη τιμή.

Τα έσοδα από συμβάσεις κατασκευής έργων (συμβατικά έσοδα) θα πρέπει να περιλαμβάνουν το αρχικό συμφωνηθέν ποσό της σύμβασης κατασκευής έργου μαζί με τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αξιώσεις αποζημιώσεων και τα κίνητρα στο βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν



σε έσοδο, και μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Το συμβατικό έσοδο υπολογίζεται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου συναλλάγματος.

Το συμβατικό κόστος θα πρέπει να αποτελείται από τα κόστη τα οποία σχετίζονται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση και τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα στη γενικότερη δραστηριότητα της σύμβασης και μπορούν να κατανεμηθούν στη σύμβαση με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων μαζί με άλλα κόστη τα οποία επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης.

Στις περιπτώσεις που το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία, τα συμβατικά έσοδα και τα συμβατικά κόστη θα πρέπει να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Εάν το αποτέλεσμα δε δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα, δεν πρέπει να αναγνωρίζεται κανένα πλεόνασμα. Αντίθετα, το συμβατικό έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί ενώ το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο στην οποία αναλήφθηκε.

Για κάθε σύμβαση κατασκευής έργου για την οποία πιθανολογείται ότι τα συμβατικά κόστη θα καλυφθούν πλήρως από τα μέρη της σύμβασης, εάν αναμένεται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, το αναμενόμενο έλλειμμα θα πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

## **12. IPSAS 12: Αποθέματα**

Το **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 για το Δημόσιο Τομέα «Αποθέματα»**, ασχολείται με τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων μίας οντότητας του δημοσίου τομέα. **Τα αποθέματα στο δημόσιο τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν πολεμοφόδια, αποθηκευμένα εμπορεύματα για**

κατανάλωση, υλικά συντήρησης, ξεχωριστά μέρη για εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, αποθέματα ταχυδρομικών υπηρεσιών για πώληση καθώς και αποθέματα για εργασίες σε εξέλιξη, όπως εκπαιδευτικό υλικό ή ακίνητη ιδιοκτησία προς πώληση.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα» αποτελεί τη βάση δημιουργίας και ανάπτυξης του Προτύπου αυτού, το οποίο εφαρμόζεται κανονικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν μετά την 1η Ιουλίου του 2002, ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου του 2008. Απευθύνεται σε όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

### **12.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ο σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 για το Δημόσιο Τομέα είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των αποθεμάτων με βάση τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα.

Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επιπλέον, παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

### **12.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο

αυτό χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του ιστορικού κόστους για τα αποθέματα εκτός από:

- Χρηματοοικονομικά μέσα,
- Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών,
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή καθώς και ορυκτά μεταλλεύματα εφόσον μπορούν να μετρηθούν σε καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σύμφωνα με αξιόπιστες πρακτικές οι οποίες εφαρμόζονται σε κάθε τομέα,
- Έργα υπό εκτέλεση ή υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται χωρίς ή έναντι μικρής αξίας αντιτίμου άμεσα σε αντάλλαγμα προς τον λήπτη.

### **12.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας στις περιπτώσεις που τα αποθέματα έχουν αποκτηθεί μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, το κόστος τους θα αποτιμάται στην αξία τους την ημέρα της απόκτησης τους. Παρ' όλα αυτά, τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και τρέχοντος κόστους αντικατάστασης όταν κρατούνται για:

- Διανομή χωρίς ή έναντι μικρής αξίας αμοιβής,
- Κατανάλωση κατά τη διάρκεια της παραγωγής αγαθών, τα οποία πρόκειται να διανεμηθούν χωρίς αμοιβή ή έναντι μικρής αξίας αντιτίμου.

Τα κόστη συμπεριλαμβάνουν όλα τα κόστη αγοράς, τα κόστη μεταποίησης καθώς και άλλα κόστη τα οποία πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους εκτός από τις συναλλαγματικές διαφορές και τα κόστη πώλησης. Εμπορικές εκπτώσεις, επιστροφές και άλλες παρόμοιας φύσης ποσά θα πρέπει να αφαιρούνται κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους απόκτησης.

Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει την ίδια μέθοδο κοστολόγησης σε όλα τα αποθέματα της τα οποία έχουν παρόμοια φύση και χρήση για την οντότητα. Μία ενδεχόμενη διαφορά στη γεωγραφική τοποθεσία των αποθεμάτων δεν είναι αρκετή από μόνη της να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικής μεθόδου κοστολόγησης.

Για τα αποθέματα τα οποία δεν είναι ομοιόμορφα, συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε συγκεκριμένα ατομικά στοιχεία ή αποθέματα. Το κόστος προσδιορίζεται είτε με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (FIFO) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Η μέθοδος τελευταίας εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (LIFO) απαγορεύεται από το Πρότυπο.

Για τα αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι αν δικαιολογείται επαρκώς η χρήση τους. Όταν τα αποθέματα πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται, η ποσότητα τους θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία αναγνωρίζεται το σχετικό έσοδο. Αν δεν υπάρχει σχετικό έσοδο, το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά διανεμηθούν ή όταν προσφερθούν οι σχετικές υπηρεσίες.

Η μείωση της αξίας της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία έχει πραγματοποιηθεί η ζημία ή η μείωση. Αντιλογισμοί λογιστικών εγγραφών λόγω αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας θα αναγνωρίζονται ως μείωση του εξόδου των αποθεμάτων κατά την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιηθήκαν.

### **13. IPSAS 13: Μισθώσεις**

Αντικείμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 13 για το Δημόσιο Τομέα, είναι οι μισθώσεις οι οποίες συνάπτονται στο δημόσιο τομέα. Μία μίσθωση (lease) είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής (lessor) μεταβιβάζει στο μισθωτή (lessee) το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

Το Πρότυπο αυτό βασίζεται στο περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 17 ενώ αρχικά τέθηκε σε εφαρμογή από τη 1η Ιανουαρίου του 2003. Η αναθεωρημένη του έκδοση εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου του 2008 για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

#### **13.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις κατάλληλες μεθόδους λογιστικής αντιμετώπισης καθώς και τις γνωστοποιήσεις τις οποίες πρέπει να εφαρμόζουν οι μισθωτές και οι εκμισθωτές σχετικά με τις λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις.

#### **13.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για όλες τις μισθώσεις εκτός από:

- Μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, όπως πετρελαίων, φυσικού αερίου, ξυλείας, μεταλλευμάτων και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων και
- Συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα

χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Όμως το παρόν Πρότυπο δε θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

- Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως χρηματοδοτικές μισθώσεις και
- Επενδύσεις σε ακίνητα που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις.

### **13.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Μία μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική (finance lease) όταν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας του στοιχείου μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί είτε όχι. Παραδείγματα χρηματοδοτικών μισθώσεων αποτελούν οι μισθώσεις οι οποίες καλύπτουν όλη τη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου καθώς και οι μισθώσεις στις οποίες η παρούσα αξία των πληρωμών είναι ουσιαστικά ίση με τη εύλογη αξία του στοιχείου.

Όλες οι υπόλοιπες μισθώσεις χαρακτηρίζονται ως λειτουργικές (operating lease). Η γη και τα κτίρια σε μία μίσθωση νοούνται ως ξεχωριστά στοιχεία για τους σκοπούς της ταξινόμησης της μίσθωσης.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, ο μισθωτής θα πρέπει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση στη **χαμηλότερη αξία μεταξύ της παρούσας αξίας των ελάχιστων πληρωμών και της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου, η οποία καθορίζεται από την αρχή της μίσθωσης.**

Το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας θα πρέπει να είναι το επιτόκιο το οποίο καθορίζεται στη μίσθωση ή το αυξητικό επιτόκιο δανεισμού. Η μέθοδος υποτίμησης είναι ίδια

με αυτήν που ακολουθείται για την κατοχή περιουσιακών στοιχείων ενώ οι πληρωμές της μίσθωσης κατανέμονται μεταξύ τόκου και μείωσης της υπάρχουσας υποχρέωσης.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής οφείλει να αναγνωρίζει ως εισπρακτέα οφειλή στην οικονομική του θέση ένα ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Επιπλέον πρέπει να αναγνωρίζει ένα χρηματοδοτικό έσοδο στην οικονομική του θέση το οποίο αντικατοπτρίζει το συντελεστή απόδοσης της καθαρής επένδυσης.

Στις λειτουργικές μισθώσεις, ο μισθωτής πρέπει να αναγνωρίζει τις πληρωμές της μίσθωσης ως **έξοδο** στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση τη **γραμμική μέθοδο** εκτός και εάν κάποια άλλη συστηματική βάση αντιπροσωπεύει το χρονοδιάγραμμα της ωφέλειας του χρήστη.

Στις λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής οφείλει να παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κρατά για λειτουργικές μισθώσεις στην οικονομική θέση του σύμφωνα με τη φύση αυτών των περιουσιακών στοιχείων καθώς και να αναγνωρίζει τα έσοδα από μισθώσεις χρησιμοποιώντας τη **γραμμική μέθοδο** εκτός και εάν κάποια άλλη συστηματική βάση αντιπροσωπεύει καλύτερα το χρονοδιάγραμμα της ωφέλειας του χρήστη.

Οι εκμισθωτές στις λειτουργικές μισθώσεις θα πρέπει να προσθέτουν τα αρχικά άμεσα κόστη τα οποία πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της διαπραγμάτευσης και του διακανονισμού μίας λειτουργικής σύμβασης στο συνολικό ποσό του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και να τα αναγνωρίζουν ως έξοδα στην ίδια βάση με αυτήν που χρησιμοποιήθηκε για τα έσοδα από τη μίσθωση.

Η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and leaseback) εξαρτάται από το αν αυτές σχετίζονται με χρηματοδοτικές ή λειτουργικές μισθώσεις.

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

Αντικείμενο μελέτης του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 14 για το Δημόσιο Τομέα «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς», είναι τα γεγονότα τα οποία πραγματοποιούνται μετά την τελευταία ημέρα της περιόδου αναφοράς με την οποία σχετίζονται οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και η λογιστική τους αντιμετώπιση από τη δημόσια οντότητα. **Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση.** Βάση του Προτύπου αποτελεί το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού».

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους οι οποίες ξεκινούν την 1η Ιουλίου του 2001 ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση ισχύει για περιόδους μετά την 1η Ιανουαρίου του 2008 και εφαρμόζεται για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

### **14.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει πότε μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να μεταβάλλει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς καθώς και τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.



## 14.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση και τη γνωστοποίηση γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς.

## 14.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Το Πρότυπο διακρίνει δύο τύπους γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων:

- Εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (**διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία αναφοράς), όπως η διευθέτηση μίας δικαστικής υπόθεσης μετά την ημερομηνία αναφοράς, η οποία αποδεικνύει ότι η δημόσια οντότητα είχε κάποια υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς και
- Εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων (**μη διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία αναφοράς), όπως μείωση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μετά τη λήξη του έτους, η οποία δε μεταβάλλει την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Τα μερίσματα τα οποία ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού δε θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων αν και απαιτείται η γνωστοποίησή τους.

Μία δημόσια οντότητα δεν οφείλει να προετοιμάσει τις οικονομικές της καταστάσεις βάσει της συνεχιζόμενης δραστηριότητας εάν τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων αποδεικνύουν ότι η

συνεχιζόμενη δραστηριότητα είναι αμφίβολη. Για παράδειγμα, εάν υπάρχει πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας ή παύση της λειτουργίας της μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων.

Η δημόσια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποίος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της οντότητας ή άλλοι έχουν την ισχύ να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

Εάν μία δημόσια οντότητα λάβει πληροφορίες μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων, αλλά πριν εγκριθούν οι οικονομικές της καταστάσεις για έκδοση, σχετικά με συνθήκες οι οποίες ίσχυαν κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα θα πρέπει να ενημερώσει τις γνωστοποιήσεις οι οποίες σχετίζονται με αυτές τις συνθήκες.

Τέλος, μία δημόσια οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων:

- τη φύση του γεγονότος και
- μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

## **15. IPSAS 15: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση**

Το **Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 15 για το Δημόσιο Τομέα «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση»**, βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση» και αφορά την παρουσίαση, τη λογιστική αντιμετώπιση και τη γνωστοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων μίας δημόσιας οντότητας. Επιπρόσθετη καθοδήγηση για την αντιμετώπιση των

χρηματοοικονομικών μέσων εμπεριέχεται στο περιεχόμενο σχετικών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και στο περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 13 «Μισθώσεις».

Το Πρότυπο τέθηκε σε εφαρμογή για ετήσιες περιόδους οι οποίες ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου του 2003 και εφαρμόζεται κανονικά για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

### **15.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Η δυναμική φύση των διεθνών χρηματοοικονομικών αγορών έχει οδηγήσει στην ευρεία διάδοση μίας ποικιλίας χρηματοοικονομικών μέσων, από παραδοσιακά βασικά μέσα, όπως **ομόλογα** μέχρι ποικίλες μορφές **παράγωγων μέσων**, όπως **ανταλλαγές επιτοκίου**. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα χρησιμοποιούν ένα εύρος χρηματοοικονομικών μέσων από απλά μέσα όπως πληρωτέα και εισπρακτέα μέχρι πιο πολύπλοκα μέσα, όπως **προθεσμιακές συναλλαγές**.

Το Πρότυπο προδιαγράφει συγκεκριμένες προϋποθέσεις για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στον ισολογισμό της οντότητας και αναγνωρίζει τις πληροφορίες οι οποίες θα πρέπει να γνωστοποιούνται τόσο για τα αναγνωρίσιμα όσο και για τα μη αναγνωρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα.

Τα πρότυπα παρουσίασης αφορούν την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

Τα πρότυπα γνωστοποίησης αφορούν πληροφορίες σχετικές με παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν το χρόνο, την ποσότητα και τη βεβαιότητα των

μελλοντικών ταμειακών ροών μίας δημόσιας οντότητας οι οποίες σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα και τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζονται στα μέσα αυτά. Επιπλέον, το πρότυπο ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με τη φύση και το περιεχόμενο της χρήσης των χρηματοοικονομικών μέσων από μία δημόσια οντότητα.

## 15.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με όλους τους τύπους χρηματοοικονομικών μέσων, τόσο αναγνωρίσιμων όσο και μη αναγνωρίσιμων, εκτός από:

- Συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες,
- Συμμετοχές σε συγγενείς οντότητες,
- Συμμετοχές σε κοινοπραξίες,
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους,
- Υποχρεώσεις που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια,
- Υποχρεώσεις για πληρωμές οι οποίες προέρχονται από κοινωνικά οφέλη τα οποία παρέχονται από μία οντότητα και για τα οποία είτε δε λαμβάνει αμοιβή, είτε η αμοιβή που λαμβάνει είναι σχεδόν ίση με την εύλογη αξία των οφελών.

Το περιεχόμενο του Προτύπου αυτού δεν απευθύνεται σε δημόσιες οντότητες οι οποίες έχουν συμμετοχές σε ελέγχουσες οντότητες. Παρ' όλα αυτά, εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμπεριλαμβάνονται 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. Ακολουθως, το Πρότυπο

απευθύνεται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία ανήκουν ή εκδίδονται από μία κοινοπραξία και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις κοινοπραξιών είτε άμεσα είτε μέσω της μερικής ενοποίησης.

Ορισμένες οικονομικές οντότητες στο δημόσιο τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν οντότητες οι οποίες εκδίδουν **ασφαλιστήρια συμβόλαια**. Αυτές οι οντότητες βρίσκονται εντός του πεδίου εφαρμογής του Προτύπου. Παρ' όλα αυτά, το Πρότυπο εξαιρεί τα ασφαλιστήρια συμβόλαια από το πεδίο εφαρμογής του. Για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού, ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι ένα συμβόλαιο το οποίο εκθέτει τον ασφαλιστή σε κινδύνους απωλειών από γεγονότα ή καταστάσεις.

Το Πρότυπο περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά μέσα με τη **μορφή ασφαλιστήριων συμβολαίων όταν μεταφέρονται χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι**, όπως κάποια είδη εγγυημένων επενδυτικών συμβολαίων από δημόσιες οντότητες. Οι οντότητες οι οποίες έχουν υποχρεώσεις σχετικές με ασφαλιστήρια συμβόλαια ενθαρρύνονται να εξετάζουν την καταλληλότητα της εφαρμογής του Προτύπου αυτού για την παρουσίαση των υποχρεώσεων αυτών.

### **15.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Η ταξινόμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου από τον εκδότη του ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικός τίτλος:

- Βασίζεται στην ουσία της συμβατικής συμφωνίας ή στην αρχική αναγνώριση και στους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου και όχι στη μορφή του μέσου,
- Η κατάταξη γίνεται κατά το χρόνο της έκδοσης και δε μεταβάλλεται,
- Ένα μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση εφόσον ο εκδότης υποχρεωθεί να παραδώσει μετρητά ή κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό

στοιχείο ή ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει μετρητά ή κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο,

- Ένα μέσο το οποίο δε δημιουργεί συμβατική υποχρέωση είναι συμμετοχικός τίτλος,
- Οι συμμετοχές, τα μερίσματα και οι απώλειες που σχετίζονται με το χρηματοοικονομικό μέσο και ταξινομούνται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις θα πρέπει να αναφέρονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα ή ως έσοδα.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση θα πρέπει να συμψηφιστούν και το καθαρό ποσό να αναφερθεί στην οικονομική θέση, όταν η οντότητα έχει το νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίζει τα ποσά και προτίθεται είτε να το τακτοποιήσει σε καθαρή βάση ή να αναγνωρίσει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

Τα κόστη έκδοσης ή απόκτησης των μετοχικών τίτλων θα λαμβάνονται ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων αφού αφαιρεθούν φορολογικές ωφέλειες σχετικές με τα έσοδα.

Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν:

- Τους στόχους της διαχείρισης του χρηματοοικονομικού κινδύνου,
- Τις μεθόδους αντιστάθμισης,
- Τις λογιστικές μεθόδους και πρακτικές αντιστάθμισης και τα κέρδη και τις απώλειες από την αντιστάθμιση,
- Τους όρους και τις συνθήκες καθώς και τις χρησιμοποιούμενες λογιστικές μεθόδους για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα,
- Πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε κινδύνους επιτοκίου,
- Πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικούς κινδύνους,

- Τις εύλογες αξίες για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός από όταν δεν είναι πρακτικά δυνατό να καθοριστεί η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με την απαιτούμενη αξιοπιστία,
- Αντισταθμίσεις προβλεπόμενων μελλοντικών συναλλαγών.

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

Το περιεχόμενο του **Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 για το Δημόσιο Τομέα «Επενδύσεις σε Ακίνητα»**, αφορά τις επενδύσεις σε ακίνητα τις οποίες πραγματοποιεί μία οντότητα του δημοσίου τομέα. Οι επενδύσεις σε ακίνητα περιλαμβάνουν επενδύσεις σε **γη ή κτιριακές εγκαταστάσεις** με απώτερο σκοπό την εξασφάλιση **ενοικίων ή υπεραξίας κεφαλαίου** ή και τα δύο παρά για τη χρήση τους στην παραγωγική διαδικασία ή στην προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς και για την πώληση τους κατά τις φυσικές λειτουργίες της οντότητας. Το συγκεκριμένο Πρότυπο βασίζεται στο περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα».

Το Πρότυπο εφαρμόζεται κανονικά για όλες τις οντότητες του δημοσίου τομέα εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων για ετήσιες περιόδους οι οποίες ξεκινούν την 1η Ιουλίου του 2001. Η αναθεωρημένη έκδοση του εφαρμόζεται από 1η Ιανουαρίου του 2008.

### **16.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 για το Δημόσιο Τομέα στοχεύει στη προδιαγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των επενδύσεων σε ακίνητα και των σχετικών απαιτούμενων γνωστοποιήσεων.

## **16.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα συμπεριλαμβανομένης της αποτίμησης της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον εκμισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή. Το παρόν Πρότυπο δεν καλύπτει θέματα τα οποία αποτελούν αντικείμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 13 για το Δημόσιο Τομέα «Μισθώσεις» και περιλαμβάνουν:

- Την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών,
- Την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα,
- Τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης,
- Την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, Την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή, μέτρησης της επένδυσης σε ακίνητα στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή,
- Μεταλλευτικά δικαιώματα, την εξόρυξη μεταλλευμάτων, αερίου και ορυκτών καθώς και παρόμοιων μη ανανεώσιμων φυσικών πόρων,
- Δάση και παρόμοιους ανανεώσιμους φυσικούς πόρους.

## **16.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

**Οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία όταν και μόνον όταν είναι πιθανόν να αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή υπηρεσίες στη δημόσια οντότητα καθώς και όταν το κόστος της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.**



Οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμώνται στο κόστος τους. Όταν μία επένδυση αποκτάται χωρίς κόστος ή έναντι μικρής αξίας αντιτίμου, το κόστος θα είναι ίσο με το ύψος της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Η δημόσια οντότητα οφείλει να επιλέξει μετά την αναγνώριση της επένδυσης σε ακίνητη περιουσία μεταξύ της μεθόδου του **κόστους** και της μεθόδου της **εύλογης αξίας**. **Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η επένδυση σε ακίνητη περιουσία θα αποτιμάται στην εύλογη αξία της και οι αλλαγές στην εύλογη αξία θα αναγνωρίζονται ως έλλειμμα ή πλεόνασμα για την περίοδο πραγματοποίησης τους. Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, η επένδυση σε ακίνητη περιουσία θα αποτιμάται στο αποσβεσμένο κόστος μείον κάθε συσσωρευμένη απώλεια.** Επιπλέον, πρέπει να γνωστοποιείται η εύλογη αξία της επένδυσης ενώ η μέθοδος η οποία έχει επιλεγεί από την οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία της οντότητας. Μετάβαση από τη μία μέθοδο στην άλλη επιτρέπεται εάν η αλλαγή αυτή θα οδηγήσει σε καταλληλότερη παρουσίαση.

Εάν μία δημόσια οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας αλλά, όταν αποκτάται ένα συγκεκριμένο ακίνητο, υπάρχουν σαφή στοιχεία ότι η οντότητα δε θα είναι ικανή να προσδιορίσει την εύλογη αξία του σε συνεχιζόμενη βάση, χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους για το ακίνητο αυτό. Παράλληλα η οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο αυτή μέχρι τη διάθεση του ακινήτου ενώ η υπολειμματική αξία του ακινήτου θεωρείται μηδενική.

Ακίνητη περιουσία η οποία κρατείται από έναν μισθωτή σε μία λειτουργική μίσθωση μπορεί να αξιολογηθεί ως επένδυση σε ακίνητη περιουσία εάν ο μισθωτής χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας. στην περίπτωση αυτή, ο μισθωτής αντιμετωπίζει τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση.

## **17. IPSAS 17: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 για το Δημόσιο Τομέα «**Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις**», ασχολείται με τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις και τη λογιστική τους αντιμετώπιση από τις οντότητες του δημοσίου τομέα. Ενσώματες ακίνητοποιήσεις είναι τα **ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία** που κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Βάση αναφοράς του Προτύπου αποτελεί το περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 «**Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις**».

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημόσιων Επιχειρήσεων, για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν τη 1η Ιουλίου του 2001 ενώ η αναθεωρημένη του έκδοση τέθηκε σε εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου του 2008.

### **17.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 17 για το Δημόσιο Τομέα είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακίνητοποιήσεων μίας δημόσιας οντότητας. Τα βασικά λογιστικά θέματα με τα οποία ασχολείται το Πρότυπο αυτό, είναι:

- η ημερομηνία αναγνώρισης των ενσώματων ακίνητοποιήσεων,
- ο προσδιορισμός της αξίας τους,
- οι σχετικές με αυτές ζημίες απομειώωσης.

## **17.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις εκτός και αν κάποια διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση έχει υιοθετηθεί σύμφωνα με όσα ορίζει κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα ή άλλες σχετικές διεθνείς οδηγίες επιτρέπουν την αρχική αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων με τη χρήση διαφορετικής προσέγγισης από αυτήν που περιγράφεται στο Πρότυπο αυτό.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις οι οποίες συμπεριλαμβάνουν ειδικό στρατιωτικό εξοπλισμό και περιουσιακά στοιχεία υποδομών αντίθετα, δεν εφαρμόζεται για δάση και παρόμοιους φυσικούς ανανεώσιμους πόρους καθώς και για μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους. Παρ' όλα αυτά εφαρμόζεται για ενσώματες ακινητοποιήσεις οι οποίες χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση δραστηριοτήτων.

Αντικείμενο του Προτύπου δεν αποτελεί η εφαρμογή συστημάτων για την απεικόνιση των επιδράσεων στην αλλαγή των τιμών. Όμως, οι οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν ένα τέτοιο σύστημα είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν το περιεχόμενο του Προτύπου αυτού εκτός από όσα αναφέρονται στη μέτρηση και την επακόλουθη αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

## **17.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία όταν είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι σχετιζόμενες με αυτά υπηρεσίες θα εισρεύσουν στη δημόσια οντότητα και το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 για το Δημόσιο Τομέα δεν απαιτεί αλλά ούτε

και απαγορεύει την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων από κληρονομίες. Μία οντότητα η οποία αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία από κληρονομίες οφείλει να εφαρμόζει όσα ορίζει το Πρότυπο αυτό.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται στο αρχικό τους κόστος, το οποίο συμπεριλαμβάνει το απαιτούμενο για την προετοιμασία χρήσης τους κόστος. Όταν ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται χωρίς να πραγματοποιηθεί κόστος ή έναντι μικρής αξίας αντιτίμου, το κόστος θα θεωρείται ίσο με την εύλογη αξία του στοιχείου κατά την ημερομηνία απόκτησης του. Εάν η πληρωμή παραταθεί, θα πρέπει να αναγνωρίζεται τόκος.

Σχετικά με την απόκτηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 για το Δημόσιο Τομέα επιτρέπει την επιλογή της χρησιμοποιούμενης λογιστικής μεθόδου για το σύνολο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μεταξύ των μεθόδων του **κόστους** και της **αναπροσαρμογής**. Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, το ενσώματο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στο κόστος του εκτός και αν έχει πραγματοποιηθεί κάποια ζημία απομείωσης ενώ σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, το ενσώματο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής, το οποίο είναι ίσο με την εύλογη αξία του κατά την ίδια ημερομηνία εκτός και αν πραγματοποιηθεί κάποια ζημία απομείωσης.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής, οι αναπροσαρμογές στην αξία του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να πραγματοποιούνται κανονικά και όλα τα στοιχεία μίας κατηγορίας θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται. Οι αυξήσεις αναπροσαρμογής αποδίδονται άμεσα στο αναπροσαρμοσμένο πλεόνασμα. Παρ' όλα αυτά, η αύξηση θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στο πλεόνασμα η στο έλλειμμα στο επίπεδο που αντιστρέφει μία μείωση αναπροσαρμογής στην ίδια κατηγορία ενσώματων περιουσιακών στοιχείων η οποία είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως έξοδο στο έλλειμμα στο πλεόνασμα. Οι μειώσεις αναπροσαρμογής χρεώνονται

αρχικά έναντι του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που σχετίζεται με την ίδια κατηγορία ενσώματων περιουσιακών στοιχείων συν κάθε υπέρβαση έναντι του πλεονάσματος ή του ελλείμματος. Όταν το αναπροσαρμοσμένο ενσώματο περιουσιακό στοιχείο πωλείται, το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής μεταφέρεται άμεσα στα συσσωρευμένα πλεονάσματα ή ελλείμματα και δεν ανακυκλώνεται μέσω του πλεονάσματος ή του ελλείμματος.

Τα συστατικά στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων τα οποία έχουν σημαντικό κόστος σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένονται ξεχωριστά. Η απόσβεση κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τον τρόπο απόδοσης των μελλοντικών οφελών στη δημόσια οντότητα. Η υπολειμματική αξία θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον ετησίως και θα πρέπει να είναι ίση με το ποσό το οποίο θα λάμβανε η οντότητα εάν το στοιχείο ήταν απαξιωμένο ή είχε φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Εάν η λειτουργία ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί την πραγματοποίηση ελέγχου, θα πρέπει το κόστος κάθε βασικού ελέγχου, όταν αυτός πραγματοποιείται να αναγνωρίζεται στο συνολικό ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Η γη και οι κτιριακές εγκαταστάσεις αποτελούν ξεχωριστά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία ακόμη και αν αποκτώνται μαζί. Η γη έχει κανονικά απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και επομένως δεν αποσβένεται. Η ενσωμάτωση των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οντότητα θα πρέπει να πραγματοποιείται βάσει όσων ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21.

Όλες οι συναλλαγές ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να επιμετρούνται στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των συναλλαγών παρόμοιων στοιχείων εκτός και εάν πρόκειται για μη εμπορική συναλλαγή ή η εύλογη αξία δε μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η αναγνώριση της αξίας ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να καταργείται σε περίπτωση διάθεσής του ή όταν δεν αναμένεται να προσφέρει μελλοντικά οφέλη στη δημόσια οντότητα. Το κέρδος ή η απώλεια

από την διαγραφή του στοιχείου θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο έλλειμμα ή το πλεόνασμα όταν το στοιχείο διαγράφεται.

## **18. IPSAS 18: Πληροφόρηση κατά Τομέα**

Το **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 για το Δημόσιο Τομέα «Πληροφόρηση κατά Τομέα»**, αναφέρεται στις οικονομικές πληροφορίες τις οποίες μία δημόσια οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί κατά τομέα. Τομέας προς πληροφόρηση είναι μία **διακριτή δραστηριότητα ή σύνολο δραστηριοτήτων** για το οποίο είναι απαραίτητη η σύνταξη ξεχωριστών οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να αξιολογηθεί η οικονομική επίδοση της δημόσιας οντότητας στο **παρελθόν** ως προς την επίτευξη των στόχων της και να ληφθούν αποφάσεις για τη μελλοντική τοποθέτηση **χρηματοδοτήσεων**.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο βασίζεται στο καταργημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 «Πληροφόρηση κατά Τομέα», με το αντικείμενο του οποίου ασχολείται το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 8 «Λειτουργικοί Τομείς». Η εφαρμογή του Προτύπου έχει ξεκινήσει από την 1η Ιουλίου του 2003. εφαρμόζεται κανονικά για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός από τις Δημόσιες Επιχειρήσεις.

### **18.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Κύριος στόχος του Προτύπου αυτού είναι η κατοχύρωση των σχετικών με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά τομέα αρχών, προκειμένου να:

- Βοηθήσει τους χρήστες να κατανοήσουν καλύτερα την απόδοση της δημόσιας οντότητας στο **παρελθόν** και να αναγνωρίσουν τις πηγές χρηματοδότησης των βασικών δραστηριοτήτων της,
- Ενισχύσει τη διαφάνεια της οικονομικής πληροφόρησης.

## **18.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει ισολογισμό, κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κατάσταση ταμιακών ροών, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων καθώς και το προσάρτημα, όπως προβλέπεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα, «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

Εάν τόσο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μίας κυβέρνησης ή μιας οικονομικής οντότητας, όσο και οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μίας μητρικής οντότητας παρουσιάζονται μαζί, η πληροφόρηση κατά τομέα πρέπει να παρουσιάζεται μόνο στη βάση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Σε κάποιες περιπτώσεις, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης ή κάποιας άλλης οικονομικής οντότητας καθώς και οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας συντάσσονται και παρουσιάζονται μαζί σε μία έκθεση. Όταν συμβαίνει αυτό, η έκθεση η οποία περιέχει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας θα πρέπει να παρουσιάζει την πληροφόρηση κατά τομέα μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

## **18.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο απαιτεί οι δημόσιες οντότητες να παρουσιάζουν πληροφόρηση κατά τομέα σε μία βάση κατάλληλη για την αξιολόγηση της οικονομικής επίδοσης της δημόσιας οντότητας στο παρελθόν, προκειμένου να επιτευχθούν οι βασικοί στόχοι του Προτύπου και να ληφθούν αποφάσεις για τη μελλοντική τοποθέτηση χρηματοδοτήσεων.

Μία δημόσια οντότητα μελετά την οργανωτική της δομή και το εσωτερικό σύστημα αναφοράς προκειμένου να αναγνωρίσει τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς της. Παρέχονται βοηθητικές οδηγίες όσον αφορά τους τομείς για τους οποίους θα πρέπει να παρουσιάζονται πληροφορίες, όμως το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 δε συγκεκριμενοποιεί τα ποσοτικά όρια βάσει των οποίων θα αναγνωρίζονται οι τομείς προς πληροφόρηση.

Μπορεί να υιοθετηθεί από τη δημόσια οντότητα η δομή αναφοράς κατά **βασικούς** και **δευτερεύοντες** τομείς. Παρ' όλα αυτά, η οντότητα μπορεί να κάνει περιορισμένες γνωστοποιήσεις όσον αφορά τους δευτερεύοντες τομείς.

Η πληροφόρηση κατά τομέα θα πρέπει να γίνεται με την ίδια λογιστική μέθοδο την οποία χρησιμοποιεί η οντότητα για τη σύνταξη και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών της καταστάσεων.

Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να περιλαμβάνει στην πληροφόρηση κατά τομέα:

- Τα έσοδα του τομέα,
- Τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία του τομέα,
- Τις συνολικές υποχρεώσεις του τομέα,
- Το συνολικό κόστος για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για διάστημα μεγαλύτερο της μίας περιόδου.

Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς της δημόσιας οντότητας θα πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των τομέων εάν και μόνον εάν τα σχετικά τους έσοδα και έξοδα τοποθετούνται επίσης στους τομείς αυτούς.

Εάν ένας τομέας αναγνωρίζεται για πρώτη φορά από τη δημόσια οντότητα, οι πληροφορίες για τις περιόδους πριν από την αναγνώριση του ως τομέα, οι οποίες παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς θα πρέπει να



αναδιατυπώνονται προκειμένου να αντικατοπτρίσουν το νέο τομέα προς πληροφόρηση ως **ξεχωριστό τομέα**.

## **19. IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις**

Το παρόν Πρότυπο βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις» και ασχολείται με τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις μίας δημόσιας οντότητας. Το Πρότυπο έχει τεθεί σε εφαρμογή για περιόδους οι οποίες αρχίζουν από τη 1η Ιανουαρίου του 2004 και εφαρμόζεται κανονικά από όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

### **19.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό αποσκοπεί στην προδιαγραφή των κατάλληλων κριτηρίων και βάσεων μέτρησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις μίας οντότητας του δημοσίου τομέα. Επιπλέον, στοχεύει στη διασφάλιση της γνωστοποίησης επαρκούς πληροφόρησης στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, δίνοντας στους χρήστες τη δυνατότητα κατανόησης της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και των ποσών.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 για το Δημόσιο Τομέα διασφαλίζει ότι μόνο οι **γνήσιες υποχρεώσεις** συμπεριλαμβάνονται μέσα στις οικονομικές καταστάσεις. Τα προγραμματισμένα μελλοντικά έξοδα, ακόμη και όταν εγκρίνονται από τη διοίκηση, **δεν αναγνωρίζονται**, όπως οι συσσωρεύσεις από τις αυτό-ασφαλιζόμενες ζημίες, οι γενικές αβεβαιότητες και άλλα γεγονότα τα οποία δεν έχουν λάβει ακόμη χώρα.

## 19.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία δημόσια οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση των προβλέψεων και των ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων εκτός εάν:

- Οι προβλέψεις αυτές και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις προέρχονται από **κοινωνικές παροχές** για τα οποία δε λαμβάνει αμοιβή η οποία είναι σχεδόν ίση με την αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει, άμεσα από τους λήπτες των οφελών αυτών,
- Προέρχονται από εκτελέσιμες συμβάσεις,
- Προέρχονται από ασφαλιστικές οντότητες από συμβάσεις με ασφαλισμένους,
- Προέρχονται από χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία βρίσκονται σε εύλογη αξία,
- Καλύπτονται από κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα,
- Προέρχονται από έσοδα από φόρους ή από ισοδύναμα εσόδων από φόρους,
- Προέρχονται από παροχές προς το προσωπικό εκτός από την περίπτωση διακοπής παροχών προς το προσωπικό ως αποτέλεσμα αναδιάρθρωσης, η οποία δεν εξετάζεται από το Πρότυπο αυτό.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν κατέχονται στην εύλογη αξία τους, για προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις ασφαλιστικών οντοτήτων, εκτός των συμβάσεων με ασφαλισμένους και για προβλέψεις αναδιάρθρωσης.

### 19.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

**Μία δημόσια οντότητα θα αναγνωρίζει μία πρόβλεψη μόνο όταν:**

- Ένα γεγονός στο παρελθόν έχει δημιουργήσει μία παρούσα νομική τεκμαιρόμενη υποχρέωση,
- Μία εκροή πόρων που εσωκλείει οικονομικά οφέλη ή μια υπηρεσία απαιτείται για τη διευθέτηση μίας υποχρέωσης,
- Το ποσό της υποχρέωσης μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

Το ποσό το οποίο αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η καλύτερη εκτίμηση του ποσού διακανονισμού του εξόδου του οποίου απαιτείται να πραγματοποιηθεί προκειμένου να διευθετηθεί η υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Βάσει του Προτύπου απαιτείται η επανεξέταση των προβλέψεων σε κάθε ημερομηνία αναφοράς προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι απαραίτητες αλλαγές που να αντικατοπτρίζουν την καλύτερη παρούσα εκτίμηση.

Εάν πάψει να είναι πιθανή μία εκροή πόρων η οποία ενσωματώνει οικονομικά οφέλη ή μία υπηρεσία απαιτούμενη για τον διακανονισμό της υποχρέωσης, θα πρέπει να αντιστραφεί η πρόβλεψη.

**Οι προβλέψεις θα πρέπει να χρησιμοποιούνται από τη δημόσια οντότητα μόνο για τους σκοπούς για τους οποίους αρχικά πραγματοποιήθηκαν.** Παραδείγματα προβλέψεων αποτελούν οι επαχθείς συμβάσεις, οι προβλέψεις για αναδιάρθρωση, οι εγγυήσεις, οι επιστροφές χρημάτων και η αποκατάσταση χώρων. Μία πρόβλεψη για αναδιάρθρωση θα πρέπει να περιλαμβάνει μόνον τα άμεσα έξοδα τα οποία προέρχονται από την αναδιάρθρωση και είναι εκείνα τα οποία είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση της αναδιάρθρωσης και δε σχετίζονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της δημόσιας οντότητας.

**Μία ενδεχόμενη υποχρέωση προκύπτει όταν:**

- Υπάρχει μία πιθανή υποχρέωση η οποία θα επιβεβαιωθεί από ένα μελλοντικό γεγονός το οποίο είναι εκτός του ελέγχου της δημόσιας οντότητας,
- Μία παρούσα υποχρέωση μπορεί, αλλά πιθανόν όχι, να απαιτεί την εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή υπηρεσίες,

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις απαιτείται να γνωστοποιούνται μόνο, χωρίς να αναγνωρίζονται ταυτόχρονα. Εάν υπάρχει πιθανότητα προσπέλασης της εκροής, οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δημιουργούνται όταν η εισροή οικονομικών οφελών ή υπηρεσιών είναι πιθανή, αλλά όχι βέβαιη, και η πραγματοποίηση τους εξαρτάται από κάποιο γεγονός εκτός του ελέγχου της οντότητας. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις πρέπει να γνωστοποιούνται μόνον χωρίς να αναγνωρίζονται. Εάν η πραγματοποίηση ενός εσόδου είναι σχεδόν βέβαιη, το σχετικό στοιχείο δεν είναι ενδεχόμενο στοιχείο και η αναγνώριση του καθώς και η αναγνώριση του σχετικού με αυτό εσόδου είναι απαραίτητες.

Εάν μία δημόσια οντότητα έχει μία επαχθή σύμβαση, η παρούσα υποχρέωση θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως πρόβλεψη.

## **20. IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 για το Δημόσιο Τομέα «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών», ασχολείται με τα συνδεδεμένα μέρη μίας δημόσιας οντότητας και τις σχετικές με αυτά απαραίτητες γνωστοποιήσεις και βασίζεται στο περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών». Το Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους οι οποίες ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου

του 2004 και εφαρμόζεται κανονικά από όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων.

### **20.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η γνωστοποίηση των υπαρχόντων συνδεδεμένων μερών μίας δημόσιας οντότητας όπου υφίσταται έλεγχος καθώς και η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με συναλλαγές ανάμεσα στην οντότητα και τα συνδεδεμένα μέρη της κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες. Οι πληροφορίες αυτές είναι απαραίτητες για λόγους υπευθυνότητας προκειμένου να επιτευχθεί καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και απόδοσης της δημόσιας οντότητας.

**Τα βασικά θέματα σχετικά με τη γνωστοποίηση πληροφοριών για τα συνδεδεμένα μέρη περιλαμβάνουν την αναγνώριση των μερών που ασκούν έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή στην οντότητα αναφοράς καθώς και τον προσδιορισμό του είδους των πληροφοριών που θα πρέπει να γνωστοποιηθούν σχετικά με τις συναλλαγές των μερών αυτών.**

### **20.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη γνωστοποίηση πληροφοριών που σχετίζονται με τα συνδεδεμένα μέρη της και συγκεκριμένες συναλλαγές με αυτά.

### **20.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Τα συνδεδεμένα μέρη είναι μέρη τα οποία ελέγχουν ή ασκούν ουσιώδη επιρροή σε μία οντότητα αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων ελεγχόντων οντοτήτων, ιδιοκτητών και των στενών συγγενικών τους προσώπων, βασικών

μετόχων, και βασικού διοικητικού προσωπικού, καθώς και μέρη τα οποία μπορεί να ελέγχονται ή να ασκείται σε αυτά ουσιώδης επιρροή από μία οντότητα αναφοράς, όπως ελεγχόμενες οντότητες, συμμετοχές, κοινοπραξίες και εταίροι. Εάν η οντότητα αναφοράς και κάποια άλλη οντότητα είναι υποκείμενες σε κοινό έλεγχο, τότε οι οντότητες αυτές θα πρέπει επίσης να θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη.

**Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 για το Δημόσιο Τομέα απαιτεί τη**

**γνωστοποίηση:**

- **Των σχέσεων που ενέχουν έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή ακόμη και αν δεν έχουν πραγματοποιηθεί συναλλαγές μεταξύ των μερών,**
- **Τις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών,**
- **Τις διοικητικές αποζημιώσεις, συμπεριλαμβανομένης ανάλυσης του τύπου της αποζημίωσης.**

Για τις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, είναι απαραίτητη η γνωστοποίηση της φύσης της σχέσης μεταξύ των μερών, τα είδη των συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί και τα απαραίτητα στοιχεία των συναλλαγών προκειμένου να αποσαφηνιστεί η σημαντικότητα των συναλλαγών αυτών στις λειτουργίες της οντότητας καθώς και να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας πληροφορίες έγκυρες και χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων.

Παραδείγματα συναλλαγών συνδεδεμένων μερών τα οποία θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις γνωστοποιήσεις μίας οντότητας αναφοράς, περιλαμβάνουν:

- Αποκτήσεις ή μεταφορές, πωλήσεις αγαθών, ολοκληρωμένες ή ανολοκλήρωτες,
- Αποκτήσεις ή μεταφορές/πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή άλλων στοιχείων,

- Παροχή ή λήψη υπηρεσιών,
- Συμφωνίες μεσολάβησης,
- Μισθώσεις,
- Μεταφορές έρευνας και ανάπτυξης,
- Μεταφορές κάτω από συμφωνίες άδειας,
- Προβλέψεις εγγυήσεων ή εξασφαλίσεων.

## **21. IPSAS 21: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές**

Αντικείμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 21 για το Δημόσιο Τομέα «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές», είναι η απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές της δημόσιας οντότητας. Το συγκεκριμένο Πρότυπο βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» και εφαρμόζεται κανονικά για όλες τις δημόσιες οντότητες εκτός των Δημοσίων Επιχειρήσεων για ετήσιες περιόδους από 1η Ιανουαρίου του 2006.

### **21.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ο σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες τις οποίες μία δημόσια οντότητα χρησιμοποιεί για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δε δημιουργεί ταμειακές ροές απομειώνεται καθώς και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης θα αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις της δημόσιας οντότητας. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία δημόσια οντότητα πρέπει να αντιστρέψει μία ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

## 21.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία δημόσια οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές, εκτός από:

- Αποθέματα,
- Περιουσιακά στοιχεία από συμβάσεις κατασκευής έργων,
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 15 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση»,
- Επενδύσεις σε ακίνητα τα οποία επιμετρούνται στην εύλογη αξία,
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς ταμειακές ροές, τα οποία επιμετρούνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά,
- Άλλα στοιχεία σχετικά με την απομείωση των οποίων ασχολούνται άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα.

Οι δημόσιες οντότητες οι οποίες έχουν στην κατοχή τους περιουσιακά στοιχεία με ταμειακές ροές θα πρέπει να εφαρμόζουν το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων» για τα στοιχεία αυτά. Οι δημόσιες οντότητες οι οποίες έχουν στην κατοχή τους περιουσιακά στοιχεία με ταμειακές ροές θα πρέπει να εφαρμόζουν όσα ορίζει το Πρότυπο αυτό.

Επενδύσεις σε:

- Ελεγχόμενες οντότητες, όπως ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 6 για το Δημόσιο Τομέα «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Ελεγχόμενες Οντότητες»,



- Συγγενείς οντότητες, όπως ορίζονται από Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 για το Δημόσιο Τομέα «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»,
- Κοινοπραξίες, όπως ορίζονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 για το Δημόσιο Τομέα «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες».

είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία και εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 15 για το Δημόσιο Τομέα. Όπου τέτοιες επενδύσεις ταξινομούνται ως περιουσιακά στοιχεία με ταμειακές ροές αντιμετωπίζονται βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36.

## **21.2 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Οι ζημίες απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου χωρίς ταμειακές ροές θα πρέπει να αναγνωρίζονται όταν το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία. Η ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στο καθαρό έλλειμμα ή πλεόνασμα. Μετά την αναγνώριση μίας ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα προσαρμόζεται για μελλοντικές περιόδους προκειμένου να επιμεριστεί το αναθεωρημένο ποσό του στοιχείου σε μία συστηματική βάση κατά το υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής του.

Το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω της χρήσης του. Η αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία της δυνατής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου. Η παρούσα αξία της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με τη χρήση οποιασδήποτε από τις παρακάτω τρεις προσεγγίσεις και εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών και τη φύση της απομείωσης:

- **Η μέθοδος του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης (depreciated replacement cost approach):** η παρούσα αξία της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται ως το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης του στοιχείου. Το κόστος αντικατάστασης ενός στοιχείου είναι το κόστος αντικατάστασης της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας. Το κόστος αυτό αποσβένεται για να αντικατοπτρίσει το περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση χρήσης του. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε μέσω της αναπαραγωγής του υπάρχοντος περιουσιακού στοιχείου είτε μέσω της αντικατάστασης της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας. Το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης υπολογίζεται ως το κόστος αναπαραγωγής ή το κόστος αντικατάστασης του στοιχείου, το χαμηλότερο μεταξύ των δύο, μαζί με τη συσσωρευμένη απόσβεση στη βάση του κόστους αυτού προκειμένου να αντικατοπτριστεί η χρήση του στοιχείου, η οποία έχει ήδη πραγματοποιηθεί.
- **Η μέθοδος του κόστους αποκατάστασης (restoration cost approach):** η παρούσα αξία της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου ορίζεται αφαιρώντας το υπολογισμένο κόστος αποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου από το τρέχον κόστος αντικατάστασης της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας του στοιχείου πριν την απομείωση. Το τελευταίο κόστος συνήθως προσδιορίζεται ως η χαμηλότερη αξία μεταξύ της αποσβεσμένης αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου.
- **Η μέθοδος των μονάδων υπηρεσίας (service units approach):** η παρούσα αξία της υπολειπόμενης δυνατής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται μειώνοντας την τρέχουσα αξία των υπολειπόμενων αναμενόμενων ταμειακών ροών του στοιχείου πριν την απομείωση προκειμένου να προσαρμοστεί με το μειωμένο αριθμό

μονάδων υπηρεσίας, οι οποίες αναμένονται από το στοιχείο στη απομειωμένη του κατάσταση. Όπως και στη μέθοδο ανάκτησης, το τρέχον κόστος αντικατάστασης της υπόλοιπης εν δυνάμει υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου πριν την απομείωση, καθορίζεται συνήθως ως η χαμηλότερη αξία μεταξύ της αποσβεσμένης αναπαραγωγής και του κόστους αντικατάστασης πριν την απομείωση.

Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, η δημόσια οντότητα οφείλει να επανεξετάζει τα περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να αξιολογήσει οποιαδήποτε ένδειξη απομείωσης των περιουσιακών της στοιχείων. Εάν εντοπιστεί κάποια ένδειξη απομείωσης, η δημόσια οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό των υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου. Η αναστροφή των ζημιών απομείωσης προηγούμενων ετών επιτρέπεται υπό ορισμένες συνθήκες.

## **22. IPSAS 22: Αποκάλυψη Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για το Γενικό Κυβερνητικό Τομέα**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 για το Δημόσιο Τομέα ασχολείται με την αποκάλυψη χρηματοοικονομικών πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα (General Government Sector). Πρόκειται για ένα νεοεκδιδόμενο Πρότυπο το θέμα του οποίου απευθύνεται αποκλειστικά στις δημόσιες οντότητες χωρίς να υπάρχει κάποιο αντίστοιχο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ως Πρότυπο βάσης.

Το Πρότυπο αυτό ορίζει τις προϋποθέσεις για την προετοιμασία και την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τον Γενικό Κυβερνητικό Τομέα. Το Πρότυπο εφαρμόζεται για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μίας κυβέρνησης και απαιτεί μία διαφορετική προσέγγιση για τις επενδύσεις σε δημόσιες οντότητες από αυτή που απαιτείται από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους οι οποίες ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου του 2008.

## 22.1 Ο σκοπός του Προτύπου

Στόχος του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τις προϋποθέσεις αποκάλυψης πληροφοριών για τις κυβερνήσεις, οι οποίες αποφασίζουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με τον γενικό κυβερνητικό τομέα στις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η αποκάλυψη των κατάλληλων πληροφοριών για τον γενικό κυβερνητικό τομέα μπορεί να ενισχύσει τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και να παρέχει καλύτερη κατανόηση της σχέσης που υπάρχει ανάμεσα στις **εμπορικές και μη εμπορικές δραστηριότητες** της κυβέρνησης και της σχέσης ανάμεσα στα **οικονομικά στοιχεία** και τις **στατιστικές βάσεις** των οικονομικών καταστάσεων.

## 22.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία κυβέρνηση, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση και αποφασίζει να αποκαλύψει οικονομικές πληροφορίες για τον γενικό κυβερνητικό τομέα θα πρέπει να πράττει σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του Προτύπου αυτού.

Οι κυβερνήσεις συλλέγουν κεφάλαια από φόρους, μεταφορές και μία ποικιλία μη εμπορικών και εμπορικών δραστηριοτήτων προκειμένου να χρηματοδοτήσουν τις δραστηριότητες που σχετίζονται με υπηρεσίες παροχής. Λειτουργούν μέσω μίας ποικιλίας οντοτήτων για να παρέχουν αγαθά και υπηρεσίες στους πολίτες τους. Ορισμένες οντότητες βασίζονται κυρίως σε παρακρατήσεις ή διανομές φόρων ή άλλα κυβερνητικά έσοδα για τη χρηματοδότηση των υπηρεσιών διανομής, αλλά επίσης αναλαμβάνουν και επιπρόσθετες δραστηριότητες οι οποίες παράγουν έσοδα συμπεριλαμβανομένων και εμπορικών δραστηριοτήτων σε ορισμένες περιπτώσεις. **Άλλες οντότητες μπορεί να παράγουν τα κεφάλαια τους κυρίως από εμπορικές δραστηριότητες. Αυτές περιλαμβάνουν τις Δημόσιες Επιχειρήσεις.**

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας κυβέρνησης, οι οποίες προετοιμάζονται σύμφωνα με το περιεχόμενο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα παρέχουν μία γενική εικόνα των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, του κόστους των υπηρεσιών που παρέχονται, της φορολογίας και άλλων εσόδων, τα οποία παράγονται για να χρηματοδοτήσουν τις κυβερνητικές υπηρεσίες. **Οι οικονομικές καταστάσεις μίας κυβέρνησης, η οποία παρέχει υπηρεσίες μέσω ελεγχόμενων οντοτήτων, είτε είναι εξαρτημένες από τον κυβερνητικό προϋπολογισμό ή όχι, είναι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.**

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις και οι προϋπολογισμοί της κυβέρνησης, μπορούν επίσης να εκδοθούν σύμφωνα με τις **στατιστικές βάσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων**. Οι στατιστικές αυτές βάσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων εστιάζουν στη **πρόβλεψη** των οικονομικών πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα. Οι στατιστικές βάσεις σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τον επιχειρησιακό τομέα της κυβέρνησης, ο οποίος κυρίως ενέχει εμπορικές δραστηριότητες και τον δημόσιο τομέα ως σύνολο.

Οι οικονομικές καταστάσεις ενοποιούνται μόνον για τις ελεγχόμενες οντότητες. Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στην περίπτωση που η κυβέρνηση χρησιμοποιεί στατιστικές βάσεις για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων. Σε μερικές περιπτώσεις, μία εθνική κυβέρνηση ελέγχει μία πολιτεία ή περιφέρεια και τοπικές οντότητες και επομένως οι οικονομικές της καταστάσεις ενοποιούνται στο επίπεδο αυτό, ενώ σε άλλες όχι. Σε όλες τις περιπτώσεις, οι γενικοί κυβερνητικοί τομείς όλων των επιπέδων της κυβέρνησης συνδυάζονται κι έτσι σε κάποιες περιπτώσεις οι γενικοί κυβερνητικοί τομείς θα περιλαμβάνουν μονάδες για τις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις δεν ενοποιούνται. **Το Πρότυπο αυτό απαγορεύει την παρουσίαση οποιασδήποτε οντότητας ως μέρους του γενικού κυβερνητικού τομέα, εάν δεν είναι ενοποιημένη στις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης.**

### 22.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Οι οικονομικές πληροφορίες σχετικά με το γενικό κυβερνητικό τομέα θα πρέπει να γνωστοποιούνται με συμμόρφωση ως προς τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται για την προετοιμασία και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της κυβέρνησης εκτός από τις περιπτώσεις που:

- Ο γενικός κυβερνητικός τομέας δεν εφαρμόζει τις προϋποθέσεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 6 για το Δημόσιο Τομέα για οντότητες στους τομείς των Δημοσίων Οικονομικών Επιχειρήσεων και των Δημοσίων μη Οικονομικών Επιχειρήσεων,
- Ο γενικός κυβερνητικός τομέας θα πρέπει να αναγνωρίζει τις επενδύσεις του στους τομείς των Δημοσίων Οικονομικών Επιχειρήσεων και των Δημοσίων μη Οικονομικών Επιχειρήσεων ως περιουσιακό στοιχείο και θα πρέπει να υπολογίζει τα στοιχεία αυτά στην καθαρή τους θέση.

Οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες γίνονται σχετικά με τον γενικό κυβερνητικό τομέα θα πρέπει να εμπεριέχουν τουλάχιστον:

- Τα περιουσιακά στοιχεία σε κύριες τάξεις, παρουσιάζοντας την επένδυση σε άλλο τομέα,
- Τις υποχρεώσεις σε κύριες τάξεις,
- Την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων,
- Τα έσοδα σε κύριες τάξεις Ελλείμματα ή Πλεονάσματα,
- Τα έξοδα σε κύριες τάξεις,
- Τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες,
- Τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες,
- Τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες,

- Τις συνολικές αυξήσεις και μειώσεις αναπροσαρμογής και άλλα στοιχεία εσόδων και εξόδων τα οποία αναγνωρίζονται άμεσα στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

Ο τρόπος παρουσίασης των γνωστοποιήσεων του γενικού κυβερνητικού τομέα θα πρέπει να είναι σύμφωνος με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. Οι γνωστοποιήσεις των ελεγχόμενων οντοτήτων οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο γενικό κυβερνητικό τομέα και οποιαδήποτε αλλαγή στις οντότητες αυτές από προηγούμενη περίοδο θα πρέπει να πραγματοποιηθούν, μαζί με μία επεξήγηση των λόγων για τους οποίους μία οντότητα προηγουμένως συμπεριλαμβανόταν στο γενικό κυβερνητικό τομέα και δε συμπεριλαμβάνεται πλέον. Οι γνωστοποιήσεις του γενικού κυβερνητικού τομέα θα πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης, παρουσιάζοντας ξεχωριστά τα ποσά αυξομειώσεων σε κάθε ισοδύναμο στοιχείο αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

### **23. IPSAS 23: Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Λογιστικές Μεταφορές)**

Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) αποφάσισε να αναπτύξει ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα σχετικό με τα έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές καθώς δεν υπήρχε κάποιο γενικά αποδεκτό Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σχετικό με τη μέτρηση και την αναγνώριση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές αν και η πλειοψηφία των εσόδων των δημόσιων οντοτήτων προέρχεται από την πραγματοποίηση μη ανταλλακτικών συναλλαγών.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εκδόθηκε το Δεκέμβριο του 2006 και τέθηκε σε ισχύ για περιόδους που ξεκινούν από 30 Ιουνίου του 2008.

### 23.1 Ο σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τις προϋποθέσεις για τη γνωστοποίηση των εσόδων που προέρχονται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, διαφορετικές από μη ανταλλακτικές συναλλαγές συνδυασμού οντοτήτων. Το Πρότυπο ασχολείται με θέματα τα οποία πρέπει να εξεταστούν για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης εισφορών από ιδιοκτήτες.

### 23.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Μία οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε έναν συνδυασμό οντοτήτων, ο οποίος είναι μη ανταλλακτική συναλλαγή.

Το Πρότυπο αυτό απευθύνεται στα έσοδα τα οποία προέρχονται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. **Ενώ τα έσοδα των δημοσίων οντοτήτων προέρχονται 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.**

Οι κυβερνήσεις μπορούν να αναδιοργανώσουν το δημόσιο τομέα, συγχωνεύοντας ορισμένες δημόσιες οντότητες ή διαχωρίζοντας τες. Ένας συνδυασμός οντοτήτων συμβαίνει όταν δύο ή περισσότερες οντότητες αναφοράς ενώνονται για να σχηματίσουν μία οντότητα αναφοράς. Οι αναδιορθώσεις αυτές κανονικά δεν ενέχουν την απόκτηση μίας οντότητας από κάποια άλλη, αλλά ίσως να οδηγήσουν στο να αποκτήσει μία νέα ή ήδη υπάρχουσα οντότητα όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μίας άλλης οντότητας. Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το



Δημόσιο Τομέα **δεν απευθύνεται σε συνδυασμούς οντοτήτων** και τους έχει εξαιρέσει από το περιεχόμενο του Προτύπου αυτού. Επομένως, το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει εάν ένας συνδυασμός οντοτήτων, ο οποίος είναι μη ανταλλακτική συναλλαγή, θα δημιουργεί έσοδο ή όχι.

### **23.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου**

Μία εισροή πλούτου από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή, διάφορη των υπηρεσιών σε είδος, η οποία πληροί τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν:

- Είναι πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατή υπηρεσία, τα οποία σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα,
- Η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Μία οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο από την άποψη των φόρων, όταν το φορολογικό γεγονός λαμβάνει χώρα και πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του στοιχείου.

Μία εισροή πλούτου από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο εκτός από την περίπτωση που η υποχρέωση αναγνωρίζεται από την άποψη της ίδιας εισροής. Όταν μία οντότητα ικανοποιεί μία τρέχουσα υποχρέωση από την άποψη μίας εισροής πλούτου από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή η οποία αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να μειώσει το ποσό της υποχρέωσης και να αναγνωρίσει το ποσό του εσόδου ισοδύναμο της μείωσης.

**Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποκτάται μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής θα πρέπει να επιμετρείται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης του.**

Τα έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές θα πρέπει να επιμετρούνται στο ποσό της αύξησης στο καθαρό Ενεργητικό που αναγνωρίζεται από την οντότητα.

Μία τρέχουσα υποχρέωση, η οποία προέρχεται από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή και πληροί τον ορισμό της υποχρέωσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση όταν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

- Είναι πιθανόν ότι μία εκροή πλούτου η οποία ενσωματώνει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατή υπηρεσία θα απαιτηθούν για την τακτοποίηση της υποχρέωσης αυτής,
- Μπορεί να πραγματοποιηθεί μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της υποχρέωσης.

Το ποσό αναγνώρισης ως υποχρέωσης θα πρέπει να είναι η καλύτερη εκτίμηση του ποσού το οποίο απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Η ύπαρξη όρων σε ένα εκχωρούμενο στοιχείο δημιουργεί μία παρούσα υποχρέωση στην αρχική αναγνώριση, η οποία θα αναγνωριστεί όταν ικανοποιηθούν τα κριτήρια αναγνώρισης μίας υποχρέωσης.

Τα έσοδα από φόρους θα πρέπει να ορίζονται σε ακαθάριστο σύνολο. Δε θα πρέπει να μειώνονται για έξοδα τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί μέσω του φορολογικού συστήματος. Στην περίπτωση των φορολογικών δαπανών, τα έσοδα από φόρους δε θα πρέπει να ορίζονται σε ακαθάριστο σύνολο.

Μία οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο από την άποψη των μεταφορών όταν οι εκχωρούμενες πηγές πληρούν τα κριτήρια του ορισμού του περιουσιακού στοιχείου. Παρ' όλα αυτά, μία οντότητα μπορεί, χωρίς να είναι υποχρεωτικό, να αναγνωρίσει υπηρεσίες σε είδος ως έσοδα και ως περιουσιακά στοιχεία.

Μία οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί είτε στις καταστάσεις της, είτε στις σημειώσεις, το γενικό σκοπό των οικονομικών καταστάσεων της:

- Το ποσό των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές το οποίο αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου σε βασικές τάξεις, παρουσιάζοντας ξεχωριστά τους φόρους και τις μεταφορές,
- Το ποσό των αποδεκτών που αναγνωρίζονται από την άποψη των εσόδων μη ανταλλακτικών συναλλαγών,
- Το ποσό των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται από την άποψη των εκχωρούμενων στοιχείων,
- Το ποσό των στοιχείων που αναγνωρίζονται και είναι υποκείμενα σε περιορισμούς και τη φύση των περιορισμών αυτών,
- Την ύπαρξη και τα ποσά κάθε προείσπραξης από την άποψη μη ανταλλακτικών συναλλαγών,
- Το ποσό των υποχρεώσεων που έχουν χαριστεί.

Στις σημειώσεις μίας οντότητας θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται σύμφωνα με το γενικό σκοπό των οικονομικών καταστάσεων:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για την αναγνώριση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές,
- Για τις κύριες τάξεις εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, η βάση στην οποία μετρήθηκε η εύλογη αξία των πόρων που εισέρευσαν στην οντότητα,
- Για τις κύριες τάξεις εσόδων από φόρους, τις οποίες η οντότητα δε μπορούσε να επιμετρήσει με αξιοπιστία κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το φορολογικό γεγονός, πληροφορίες για τη φύση των φόρων,
- Η φύση και το είδος των κύριων τάξεων κληροδοτημάτων, δώρων, δωρεών παρουσιάζοντας ξεχωριστά τις κύριες τάξεις των αγαθών σε είδος που ελήφθησαν.

## **24. IPSAS 24: Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Οικονομικές Καταστάσεις**

Οι περισσότερες κυβερνήσεις προετοιμάζουν και εκδίδουν τα δημόσια έγγραφά τους ή γνωστοποιούν τους οικονομικούς προϋπολογισμούς τους. Ο προϋπολογισμός αντικατοπτρίζει τα οικονομικά χαρακτηριστικά των κυβερνητικών σχεδίων για την προσεχή περίοδο, αποτελεί ένα βασικό εργαλείο οικονομικής διαχείρισης και είναι το βασικό στοιχείο της διαδικασίας που παρέχει εποπτεία στην κυβέρνηση και τη βουλή σχετικά με την οικονομική διάσταση των δραστηριοτήτων τους. Επιπρόσθετα, κάποιες οικονομικές οντότητες μπορεί να απαιτείται ή να επιλέγεται να δημοσιοποιούν τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς τους. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οντότητα θα πρέπει να είναι υπεύθυνη σχετικά με την τήρηση του δημοσιοποιημένου προϋπολογισμού της.

Πριν την έκδοση του Προτύπου αυτού, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 για το Δημόσιο Τομέα ενθάρρυνε αλλά δεν απαιτούσε να συμπεριληφθούν οικονομικά στοιχεία σε σύγκριση με τα προϋπολογισθέντα ποσά στις περιπτώσεις που τα οικονομικά στοιχεία και τα προϋπολογισθέντα είναι στην ίδια βάση. Παρ' όλα αυτά ο προϋπολογισμός τον οποίο δημοσιεύει η οντότητα μπορεί να μην παρουσιάζεται στην βάση με τις οικονομικές της καταστάσεις. Τις ελλείψεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1 για το Δημόσιο Τομέα επιχειρεί να καλύψει το περιεχόμενο του συγκεκριμένου Προτύπου.

Το Πρότυπο αυτό αναγνωρίζει τις γνωστοποιήσεις τις οποίες πρέπει να κάνουν οι οντότητες, οι οποίες δημοσιοποιούν τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς τους είτε οι προϋπολογισμοί αυτοί παρουσιάζονται στην ίδια βάση με τις οικονομικές τους καταστάσεις, είτε όχι.

Το Πρότυπο αυτό ισχύει για περιόδους οι οποίες ξεκινούν μετά την 1η Ιανουαρίου του 2009.

## **24.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό απαιτεί η σύγκριση των προϋπολογισθέντων ποσών με τα πραγματικά ποσά τα οποία προέρχονται από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, να περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων όταν απαιτείται ή επιλέγεται να δημοσιοποιούνται οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί τους. Επιπλέον, το Πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση επεξηγήσεων των λόγων ύπαρξης διαφορών στα προϋπολογισθέντα και στα πραγματικά ποσά. Η συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις του Προτύπου αυτού θα βεβαιώσει ότι οι δημόσιες οντότητες ενισχύουν τη διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων επιδεικνύοντας συμμόρφωση ως προς τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους.

## **24.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία οντότητα η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση και απαιτείται ή επιλέγει να δημοσιοποιεί τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς της, θα πρέπει να εφαρμόζει το συγκεκριμένο Πρότυπο.

Το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί τη δημοσιοποίηση των εγκεκριμένων προϋπολογισμών αλλά ούτε και απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να εμπεριέχουν στοιχεία ή συγκρίσεις σχετικά με τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς οι οποίοι δε δημοσιοποιούνται.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί θα συσταθούν για να περικλείσουν όλες τις δραστηριότητες οι οποίες ελέγχονται από μία οντότητα του δημοσίου τομέα. Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται η δημοσιοποίηση ιδιαίτερων εγκεκριμένων προϋπολογισμών σχετικά με δραστηριότητες ή ομάδες δραστηριοτήτων ή οντότητες να εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης ή κάποιας άλλης δημόσιας οντότητας.

### 24.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Μία οντότητα θα πρέπει να παρουσιάζει έναν συνδυασμό των προϋπολογισθέντων και πραγματικών ποσών ως επιπρόσθετες προϋπολογισθείσες στήλες στις βασικές οικονομικές καταστάσεις μόνο στις περιπτώσεις που οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός έχουν προετοιμαστεί σε συγκρίσιμη βάση.

Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να παρουσιάζει μία σύγκριση των προϋπολογισθέντων ποσών είτε ως επιπρόσθετη ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση, είτε ως επιπρόσθετες προϋπολογισθείσες στήλες στις οικονομικές καταστάσεις της. Η σύγκριση των προϋπολογισθέντων με τα πραγματικά ποσά θα παρουσιάζεται ξεχωριστά για κάθε επίπεδο νομικού ελέγχου:

- Τα αρχικά και τελικά ποσά του προϋπολογισμού,
- Τα πραγματικά ποσά σε μία συγκρίσιμη βάση,
- Μέσω του τρόπου γνωστοποίησης των σημειώσεων, μία επεξήγηση των διαφορών μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματικών ποσών, εκτός αν η επεξήγηση συμπεριλαμβάνεται σε κάποιο άλλο δημόσιο έγγραφο το οποίο δημοσιοποιείται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις και γίνεται σχετική αναφορά στις σημειώσεις.

Θα πρέπει επίσης μία δημόσια οντότητα να παρουσιάζει μία επεξήγηση των αλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί μεταξύ των αρχικών και τελικών προϋπολογισμών ως συνέπεια επανεπιμερισμών στον προϋπολογισμό ή άλλων παραγόντων:

- Μέσω του τρόπου γνωστοποίησης των σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις,
- Σε μία κατάσταση η οποία δημοσιεύτηκε στο παρελθόν, κατά την ίδια χρονική στιγμή, ή μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, και θα πρέπει να περιλαμβάνει μια αναφορά στην κατάσταση στις σημειώσεις των οικονομικών στοιχείων.

Όλες οι συγκρίσεις των προϋπολογισθέντων με τα πραγματικά ποσά θα πρέπει να παρουσιάζονται σε συγκρίσιμη βάση στον προϋπολογισμό. Η δημόσια οντότητα θα πρέπει να εξηγήσει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων τη βάση του προϋπολογισμού και τη βάση ταξινόμησης που έχει υιοθετηθεί στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό, την περίοδο του εγκεκριμένου προϋπολογισμού, καθώς και τις οντότητες οι οποίες περιέχονται στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

Τα πραγματικά ποσά τα οποία παρουσιάζονται σε συγκρίσιμη βάση στον προϋπολογισμό θα πρέπει, στις περιπτώσεις που τα οικονομικά στοιχεία και ο προϋπολογισμός δεν προετοιμάζονται σε συγκρίσιμη βάση, να διευθετηθούν ως προς τα ακόλουθα πραγματικά ποσά τα οποία παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αναγνωρίζοντας ξεχωριστά τις διαφορές κάθε βάσης, χρονοδιαγράμματος και οντότητας:

- Εάν έχει υιοθετηθεί η δεδουλευμένη βάση στον προϋπολογισμό, τα συνολικά έξοδα από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες
- Εάν έχει υιοθετηθεί κάποια άλλη βάση στον προϋπολογισμό, τα συνολικά έξοδα και οι καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Οι διευθετήσεις θα πρέπει να γνωστοποιηθούν στην κατάσταση σύγκρισης των προϋπολογισθέντων και πραγματικών ποσών ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

## **25. IPSAS 25: Παροχές σε Εργαζομένους**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 25 για το Δημόσιο Τομέα «Παροχές σε Εργαζομένους», ασχολείται με τη λογιστική αντιμετώπιση και τη γνωστοποίηση των παροχών προς τους εργαζόμενους μίας δημόσιας οντότητας διαχωρίζοντας σε τέσσερις κατηγορίες τις παροχές αυτές. Το

συγκεκριμένο Πρότυπο βασίζεται στο περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 19 «Παροχές σε Εργαζομένους» και εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου του 2011. Εάν μία δημόσια οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερες της ημερομηνίας εφαρμογής περιόδους, θα πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

### **25.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 25 για το Λογιστικό Τομέα είναι η προδιαγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης και της γνωστοποίησης σχετικά με τις παροχές σε εργαζομένους. **Το Πρότυπο απαιτεί μία δημόσια οντότητα να αναγνωρίζει μία υποχρέωση όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσίες με αντάλλαγμα παροχές οι οποίες θα πληρωθούν στο μέλλον και ένα έξοδο όταν η οντότητα κάνει χρήση των οικονομικών ωφελειών ή της δυνατής υπηρεσίας που προέρχονται από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα παροχές.**

### **25.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό ως εργοδότης για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών προς τους εργαζομένους, εκτός των συναλλαγών που βασίζονται σε μετοχές.

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τα προγράμματα συνταξιοδότησης των εργαζομένων, επιδόματα τα οποία παρέχονται από προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης ή με πρώην εργαζομένους στις οντότητες του δημοσίου τομέα.

Οι παροχές σε εργαζομένους στις οποίες αναφέρεται το Πρότυπο συμπεριλαμβάνουν εκείνες οι οποίες παρέχονται:



- Σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες επίσημες συμφωνίες ανάμεσα σε μία οντότητα και στους εργαζόμενους, σε ομάδες εργαζομένων ή στους αντιπροσώπους τους.
- Σύμφωνα με νομικές απαιτήσεις, ή μέσω βιομηχανικών συμφωνιών όπου οι οντότητες πρέπει να συνεισφέρουν σε εθνικά, βιομηχανικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών ή όπου οι οντότητες πρέπει να συνεισφέρουν σε προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης.
- Από ανεπίσημες πρακτικές, οι οποίες δημιουργούν τεκμαιρόμενες υποχρεώσεις.

Οι παροχές προς τους εργαζομένους συμπεριλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Βραχυπρόθεσμες εργατικές παροχές, όπως μισθοί, ημερομίσθια, συνεισφορές κοινωνικής ασφάλισης, ετήσιες άδειες μετ' αποδοχών και άδειες ασθένειας, διανομές κερδών και πριμ και μη χρηματικές παροχές για τους νυν εργαζομένους,
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις και άλλες παροχές σύνταξης, ασφάλειες ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την εργασία,
- Άλλες μακροπρόθεσμες εργατικές παροχές, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν μακροχρόνιες άδειες, εορτές, μακροπρόθεσμες παροχές ανικανότητας και αν δεν καθιστούν πληρωτέα ολόκληρα μέσα σε δώδεκα μήνες από τη λήξη της περιόδου, διανομές κερδών και πριμ καθώς και αποζημιώσεις,
- Εργατικές παροχές λήξης απασχόλησης.

### 25.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Το Πρότυπο απαιτεί μία δημόσια οντότητα να αναγνωρίζει:

- Μία υποχρέωση όταν ο εργαζόμενος παρείχε υπηρεσίες με αντάλλαγμα παροχές οι οποίες θα πληρωθούν στο μέλλον.
- Ένα έξοδο όταν η οντότητα καταναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατή υπηρεσία που προέρχονται από υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα παροχές προς αυτόν.

**Το Πρότυπο διέπεται από μία βασική αρχή, το κόστος των παροχών προς εργαζομένους θα πρέπει να αναγνωρίζεται κατά την περίοδο στην οποία η παροχή κατέστη δεδουλευμένη από τον εργαζόμενο, παρά όταν καθίσταται πληρωτέα ή όταν πληρώνεται.**

Οι βραχυπρόθεσμες παροχές προς εργαζομένους, οι οποίες καθίστανται πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την περίοδο στην οποία ο εργαζόμενος παρέχει την υπηρεσία. Τα πριμ και οι πληρωμές από διανομές κερδών θα πρέπει να αναγνωρίζονται μόνον όταν η οντότητα έχει το νόμιμο δικαίωμα ή την τεκμαιρόμενη υποχρέωση να τα πληρώσει, ενώ η υποχρέωση μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Μία οντότητα του δημοσίου τομέα θα πρέπει να επιμετρά το αναμενόμενο κόστος των αντισταθμισμένων απωλειών και το επιπλέον ποσό το οποίο η οντότητα αναμένει να πληρώσει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος το οποίο ενσωματώθηκε κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, θα πρέπει να ταξινομούνται είτε ως προγράμματα **καθορισμένων παροχών**, είτε ως προγράμματα **καθορισμένων εισφορών**. Σύμφωνα με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, μία υποχρέωση αναγνωρίζεται στον ισολογισμό ίση με την καθαρή αξία:

- Της παρούσας αξίας της υποχρέωσης της καθορισμένης παροχής,

- Των μεταβατικών αναλογιστικών κερδών και ζημιών και του μεταβατικού παρελθοντικού κόστους υπηρεσίας,
- Της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων προγράμματος κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Σύμφωνα με τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, τα έξοδα αναγνωρίζονται κατά την περίοδο στην οποία καθίσταται πληρωτέα η εισφορά. Τα δεδουλευμένα έξοδα, μετά την αφαίρεση κάθε εισφοράς που έχει ήδη πληρωθεί, αναγνωρίζονται ως υποχρέωση.

Μία οντότητα του δημοσίου τομέα θα πρέπει να αναγνωρίζει τα κέρδη ή τις ζημίες στις περικοπές ή στο διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών όταν η περικοπή ή ο διακανονισμός λαμβάνουν χώρα. Πριν τον καθορισμό του αποτελέσματος μίας περικοπής ή ενός διακανονισμού, μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να επαναυπολογίζει την υποχρέωση χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές υποθέσεις. Οι μακροπρόθεσμες παροχές προς εργαζομένους θα πρέπει να αναγνωρίζονται και να επιμετρούνται με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σύμφωνα με ένα καθορισμένο πρόγραμμα παροχών. Παρ' όλα αυτά, σε αντίθεση με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, τα αναλογιστικά κέρδη ή οι ζημίες και το κόστος των παρελθοντικών υπηρεσιών θα πρέπει να αναγνωρίζονται πάντα αμέσως στα κέρδη.

Οι παροχές λήξης της απασχόλησης θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις και ως έξοδα όταν η οντότητα αποδεδειγμένα δεσμεύεται να τερματίσει την απασχόληση ενός ή περισσότερων εργαζομένων πριν την ημερομηνία κανονικής συνταξιοδότησής τους ή να παρέχει συνταξιοδοτικές παροχές ως αποτέλεσμα μίας προσφοράς, η οποία πραγματοποιείται για να ενθαρρύνει την οικειοθελή αποχώρηση. Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να πληρώνει πριμ ασφάλισης για τη χρηματοδότηση ενός προγράμματος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η οντότητα θα πρέπει να αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως ένα καθορισμένο πρόγραμμα

συνεισφορών εκτός και αν η οντότητα έχει νόμιμη ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να:

- Πληρώσει άμεσα παροχές προς εργαζομένους όταν κριθούν ληξιπρόθεσμες είτε να
- Πληρώσει περαιτέρω ποσά εάν ο ασφαλιστής δεν πληρώσει όλες τις μελλοντικές παροχές προς τους εργαζομένους που σχετίζονται με την παροχή υπηρεσίας από τους εργαζομένους την τρέχουσα περίοδο.

Εάν η οντότητα διατηρεί μία τέτοια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση, θα πρέπει να αντιμετωπίσει το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Κατά την πρώτη υιοθέτηση του Προτύπου αυτού, μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να καθορίσει την αρχική της υποχρέωση για προγράμματα καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία αυτή ως:

- Την παρούσα αξία των υποχρεώσεων την ημερομηνία της υιοθέτησης,
- Μείον την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία υιοθέτησης, των περιουσιακών στοιχείων προγράμματος από τα οποία οι υποχρεώσεις θα διακανονιστούν άμεσα,
- Μείον το κόστος κάθε παρελθοντικής υπηρεσίας, το οποίο θα πρέπει να αναγνωρισθεί σε μεταγενέστερες περιόδους.

Η δημόσια οντότητα δεν πρέπει να διαχωρίσει τα σωρευτικά αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες. Όλα τα σωρευτικά αναλογιστικά κόστη και οι ζημίες θα πρέπει να αναγνωριστούν σε ανοιχτά συσσωρευμένα πλεονάσματα ή ελλείμματα. Ορισμένες εξαιρέσεις είναι εφικτές σχετικά με τις γνωστοποιήσεις όταν εφαρμόζεται για πρώτη φορά το συγκεκριμένο Πρότυπο από τη δημόσια οντότητα.

## **26. IPSAS 26: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων**

Το Πρότυπο αυτό παρέχει τις αξιώσεις για την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, η αξία των οποίων μπορεί να απομειωθεί, για τον έλεγχο της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων με ταμειακές ροές και των μονάδων ταμειακών ροών καθώς και για τη λογιστική αντιμετώπιση των ζημιών απομείωσης αξίας και την αντιστροφή των ζημιών αυτών.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 26 για το Δημόσιο Τομέα βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» και εφαρμόζεται κανονικά για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μίας δημόσιας οντότητας, καλύπτοντας περιόδους που ξεκινούν από 1η Απριλίου του 2009. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή του νωρίτερα.

### **26.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες, τις οποίες εφαρμόζει μία οντότητα για να καθορίσει εάν η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου με ταμειακές ροές απομειώνεται και για να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται από τη δημόσια οντότητα. Επιπλέον, το Πρότυπο καθορίζει πότε μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να αντιστρέφει μία ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

### **26.2 Το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου**

Μία δημόσια οντότητα, η οποία προετοιμάζει και παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων με ταμειακές ροές, εκτός από:

- Αποθέματα,
- Περιουσιακά στοιχεία τα οποία προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων,
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία καλύπτονται από το περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 15 για το Δημόσιο Τομέα «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση»,
- Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται σε εύλογη αξία,
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις οι οποίες αποτιμώνται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες,
- Περιουσιακά στοιχεία αναβαλλόμενης φορολογίας,
- Περιουσιακά στοιχεία τα οποία προέρχονται από παροχές προς εργαζομένους,
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κανονικά αναπροσαρμόζονται στην εύλογη αξία,
- Υπεραξία,
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης,
- Αναβαλλόμενα κόστη απομείωσης και άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία προέρχονται από συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστή πάνω σε συμβόλαια ασφάλισης,
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση και αποτιμώνται στο χαμηλότερο κόστος μεταξύ της αξίας μετά την απόσβεση και της εύλογης αξίας μειωμένη κατά το κόστος πώλησης,

- Άλλα περιουσιακά στοιχεία με ταμειακές ροές τα οποία αντιμετωπίζονται σύμφωνα με άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα.

### 26.3 Το περιεχόμενο του Προτύπου

Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να προσδιορίζει σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εάν υπάρχει κάποια ένδειξη απομείωσης της αξίας κάποιου περιουσιακού της στοιχείου. Εάν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα θα πρέπει να υπολογίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα του δημοσίου τομέα θα πρέπει να εξετάζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση, για απομείωση της αξίας τους ετησίως, **συγκρίνοντας την αξία τους μετά την απόσβεση με το ανακτήσιμο ποσό τους**. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να πραγματοποιείται οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, όμως θα πρέπει να πραγματοποιείται κατά την ίδια χρονική στιγμή κάθε έτους. Εάν, και μόνον εάν, **το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από την αξία του μετά την απόσβεση, θα πρέπει η αξία του μετά την απόσβεση να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μείωση αυτή αποτελεί κόστος απομείωσης**.

Η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει τις ζημίες απομείωσης μέσω της **κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων** για περιουσιακά στοιχεία με ταμειακές ροές τα οποία κρατούνται στο κόστος. Τις ζημίες απομείωσης θα πρέπει να τις αντιμετωπίζει ως **μείωση αναπροσαρμογής** για τα περιουσιακά στοιχεία με ταμειακές ροές τα οποία κρατούνται σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

Μία ζημία απομείωσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως ως πλεόνασμα ή έλλειμμα. Όταν το υπολογιζόμενο ποσό της ζημίας απομείωσης ξεπερνά την

αξία μετά την απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει η οντότητα να αναγνωρίζει μία υποχρέωση εάν, και μόνον εάν, αυτό απαιτείται από κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα. **Μετά την αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης, θα πρέπει να προσαρμοστούν οι αποσβέσεις για τα περιουσιακά στοιχεία στις μελλοντικές περιόδους για να επιμεριστεί η αναθεωρημένη αξία των περιουσιακών στοιχείων, χωρίς την υπολειμματική τους αξία, εάν υπάρχει, σε μία συστηματική βάση για την υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή τους.**

Εάν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με ταμειακές ροές, θα πρέπει να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό για τη μονάδα του περιουσιακού στοιχείου με ταμειακές ροές. **Εάν μία ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν το οποίο παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, το περιουσιακό στοιχείο αυτό ή η ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναγνωριστεί ως μονάδα παραγωγής ταμειακών ροών, ακόμη και αν κάποιο ή όλα τα προϊόντα χρησιμοποιούνται εσωτερικά.** Εάν οι ταμειακές ροές που δημιουργούνται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών επηρεάζονται από την εσωτερική τιμολόγηση, μία οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές οι οποίες θα μπορούσαν να επιτευχθούν με συναλλαγές ίσων όρων υπολογίζοντας:

- Τις μελλοντικές ταμειακές εισροές οι οποίες χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας μονάδας παραγωγής ταμειακών ροών και
- Τις μελλοντικές ταμειακές εκροές οι οποίες χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί η αξία χρήσης άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων παραγωγής ταμειακών ροών, οι οποίες επηρεάζονται από την εσωτερική τιμολόγηση.



Για τον επιμερισμό μίας ζημίας απομείωσης, μία δημόσια οντότητα δε θα πρέπει να μειώσει την αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη τιμή:

- Της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πώλησης,
- Της εύλογης αξίας χρήσης και
- Του μηδέν.

Στις περιπτώσεις που ένα περιουσιακό στοιχείο χωρίς ταμειακές ροές συμβάλλει σε μία μονάδα παραγωγής ταμειακών ροών, ένα ποσοστό της αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου χωρίς ταμειακές ροές θα πρέπει να κατανέμεται στην αξία της μονάδας παραγωγής ταμειακών ροών πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας παραγωγής ταμειακών ροών. Η αξία του περιουσιακού στοιχείου χωρίς ταμειακές ροές θα πρέπει να αντανakλά κάθε ζημία απομείωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οποία έχει καθοριστεί βάσει του περιεχόμενου του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου για το Δημόσιο Τομέα 21 «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές».

Μία απομείωση αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία αναγνωρίζεται σε προηγούμενες περιόδους, θα πρέπει να αντιστρέφεται εάν, και μόνον εάν, έχει συμβεί κάποια αλλαγή στις εκτιμήσεις οι οποίες χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό του ανακτήσιμου ποσού του περιουσιακού στοιχείου από την αναγνώριση της τελευταίας ζημίας απομείωσης. Στην περίπτωση αυτή, η αξία του περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να αυξηθεί κατά το ανακτήσιμο ποσό του. Η αύξηση αυτή είναι η αντιστροφή της ζημίας απομείωσης.

Ο αναπροσδιορισμός ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο με ταμειακές ροές σε περιουσιακό στοιχείο χωρίς ταμειακές ροές ή από περιουσιακό στοιχείο χωρίς ταμειακές ροές σε περιουσιακό στοιχείο με ταμειακές ροές, θα πρέπει να γίνεται μόνον όταν υπάρχει ξεκάθαρη απόδειξη ότι είναι απαραίτητος ένας τέτοιος αναπροσδιορισμός. Ένας αναπροσδιορισμός από μόνος του, δεν προκαλεί έναν έλεγχο απομείωσης ή

μία αντιστροφή μίας ζημίας απομείωσης. Αντίθετα, η ένδειξη για έναν έλεγχο απομείωσης ή μία αντιστροφή ζημίας απομείωσης προέρχεται από τις ενδείξεις που αναφέρονται στο περιεχόμενο του Προτύπου και είναι εφαρμόσιμες στο περιουσιακό στοιχείο μετά τον αναπροσδιορισμό.

Μία δημόσια οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα κριτήρια τα οποία αναπτύσσει για τον διαχωρισμό των περιουσιακών στοιχείων με ταμειακές ροές από τα περιουσιακά στοιχεία χωρίς ταμειακές ροές.

## **27. IPSAS 27: Γεωργία**

### **27.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίοδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2011.

Η γεωργική δραστηριότητα είναι η διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού των ζώντων ζώων ή φυτών (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) για πώληση, ή για διανομή δωρεάν ή για ένα συμβολικό ποσό ή για μετατροπή σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. **Όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης**, εκτός αν η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

**Τα γεωργικά προϊόντα αποτιμώνται στην εύλογη αξία κατά τη στιγμή της συγκομιδής μείον το κόστος πώλησης.** Επειδή η συγκομιδή προϊόντων είναι ένα εμπορεύσιμο αγαθό, δεν υπάρχει καμία εξαίρεση για την αξιοπιστία των μετρήσεων. Οποιαδήποτε μεταβολή στην εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφέρεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα. Εξαίρεση της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά κατά τη στιγμή της αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις, και καμία άλλη αξιόπιστη μέθοδος μέτρησης, τότε το μοντέλο του κόστους χρησιμοποιείται

για το συγκεκριμένο βιολογικό περιουσιακό στοιχείο μόνο. Το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αναπόσβεστο κόστος μείον τις τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

**Η αγοραία τιμή σε ενεργό αγορά αποτελεί συνήθως το καλύτερο μέτρο της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή μια αγροτική παραγωγή.** Αν δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά, το πρότυπα IPSAS 27 παρέχει οδηγίες για την επιλογή άλλης βάσης μέτρησης. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας σταματά κατά τη συγκομιδή. Το IPSAS 12 εφαρμόζεται μετά τη συγκομιδή.

## **28. IPSAS 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση**

### **28 .1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Ημερομηνία έναρξης ισχύος Περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013.

Για να προδιαγράψει αρχές για την ταξινόμηση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως **υποχρεώσεις** ή **καθαρά περιουσιακά στοιχεία /μετοχικό κεφάλαιο**, και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Τα συμβόλαια **χρηματοοικονομικής εγγύησης** είναι τα συμβόλαια που απαιτούν ο εκδότης να κάνει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα του συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει τις πληρωμές που οφείλονται, σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Η οντότητα χρησιμοποιεί τις οδηγίες εφαρμογής του πρότυπου IPSAS 28 για να προσδιορίσει αν μια **χρηματοοικονομική εγγύηση είναι ένα συμβόλαιο ή όχι.**

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS 28 σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης αν ο εκδότης εφαρμόζει τα πρότυπα IPSAS

29, για την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά εφαρμόζει τα σχετικά διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα που ασχολούνται με τις ασφαλιστικές συμβάσεις, αν ο εκδότης επιλέξει να εφαρμόζει αυτά τα πρότυπα όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρησή τους. Μια οντότητα δύναται να εφαρμόσει τα πρότυπα IPSAS 29 σε συμβάσεις που αφορούν την ασφάλιση από τη μεταφορά του χρηματοοικονομικού κινδύνου.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του δημόσιου τομέα προκύπτουν από τις συμβατικές αλλά και τις μη συμβατικές ρυθμίσεις. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μη συμβατικές ρυθμίσεις δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα. Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

Η ταξινόμηση του μέσου από τον εκδότη είτε ως μία **υποχρέωση** ή ως έναν **συμμετοχικό τίτλο** γίνεται ως εξής:

- βασίζεται στην ουσία και όχι στην μορφή του μέσου,
- η ταξινόμηση γίνεται κατά τη στιγμή της έκδοσης και στη συνέχεια δεν μεταβάλλεται,
- ένα μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, αν ο εκδότης υποχρεούται να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ο κάτοχος έχει δικαίωμα να απαιτήσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο
- οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο που είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση αναφέρονται ως έσοδα ή έξοδα.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό παρουσιάζεται όταν, και μόνο όταν, μια επιχείρηση έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τα ποσά και προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό σε καθαρή βάση ή

ταυτόχρονα. Το κόστος των ιδίων μετοχών εμφανίζεται αφαιρετικά από το καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια, και οι μεταπωλήσεις των ιδίων μετοχών είναι καθαρό ενεργητικό/ συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων. Το κόστος έκδοσης ή επανάκτησης συμμετοχικών τίτλων εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ως έκπτωση από το καθαρό ενεργητικό / ίδια κεφάλαια, καθαρό από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

## **29. IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση**

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Περίόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013.

### **29.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Για να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση, αποτίμηση και μέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων όλων των παραγώγων και μερικών ενσωματωμένων παραγώγων, αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά, θα επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους συν, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν είναι στην εύλογη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος, **το κόστος των συναλλαγών που αποδίδονται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.**

Μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να αναγνωρίζει κανονικές αγορές και πωλήσεις τίτλων στην αγορά είτε στην ημερομηνία της συναλλαγής ή στην

ημερομηνία διακανονισμού. Αν χρησιμοποιείται η ημερομηνία διακανονισμού, το IPSAS 29 απαιτεί την αναγνώριση της αξίας ορισμένων αλλαγών μεταξύ των ημερομηνιών συναλλαγής και διακανονισμού. Τα παραχωρούμενα δάνεια είναι δάνεια που χορηγούνται ή εισπράττονται από τους οργανισμούς με όρους κάτω από αυτούς της αγοράς. Κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των δανείων και των εσόδων του δανείου αντιμετωπίζεται ως εξής:

- Η οντότητα που λαμβάνει το δάνειο εξετάζει αν η διαφορά θα πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το πρότυπο IPSAS 23,
- Ο φορέας που χορηγεί το δάνειο αντιμετωπίζει τη διαφορά ως έξοδο στο πλεόνασμα ή στο έλλειμα στην αρχική αναγνώριση.

Για τους σκοπούς της μέτρησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση, το πρότυπο IPSAS 29 κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε τέσσερις κατηγορίες:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείματος,
- Επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη τους,
- Δάνεια και απαιτήσεις,
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (AFS)

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα θα επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι περιουσιακά στοιχεία, στην εύλογη αξία τους, χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής που μπορεί να προκύψουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση με εξαίρεση τα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

- Δάνεια και απαιτήσεις, οι οποίες θα πρέπει να αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου,

- επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη τους, οι οποίες θα πρέπει να αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου,
- επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και παράγωγα που συνδέονται με τέτοιους τίτλους και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων μη εισηγμένων συμμετοχικών τίτλων, των οποίων η αξία μετράται στο κόστος.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ γνωστικών και πρόθυμων μερών σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Στην ιεραρχία για την εύλογη αξία του IPSAS 29 καλύτερη είναι η χρηματιστηριακή τιμή στην ενεργό αγορά. Διαφορετικά προτείνεται η χρήση μιας τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί στο έπακρο τα δεδομένα της αγοράς και περιλαμβάνει πρόσφατες αμφοτεροβαρείς συναλλαγές στην αγορά, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός άλλου μέσου που είναι ουσιαστικά η ίδια, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμειακών ροών, και τα μοντέλα αποτίμησης των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Το IPSAS 29 ορίζει τους όρους για τον καθορισμό του ελέγχου ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης που έχει μεταφερθεί σε άλλο μέρος και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να διαγραφεί από τη δήλωση της οικονομικής θέσης. Διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν επιτρέπεται όταν ο μεταβιβάζων έχει διατηρήσει:

- όλους τους ουσιαστικούς κίνδυνους και τα οφέλη του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή μέρος του περιουσιακού στοιχείου, ή
- τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου ή μέρος του περιουσιακού στοιχείου.

Η λογιστική αντιστάθμισης (αναγνωρίζοντας τη συμψηφιστική επίδραση τόσο του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της ίδιας περιόδου), επιτρέπεται σε ορισμένες περιστάσεις, υπό την προϋπόθεση ότι η σχέση αντιστάθμισης ορίζεται με σαφήνεια και τεκμηριωμένα, μετρήσιμα, και πραγματικά αποτελεσματικά.

Το IPSAS 29 προβλέπει τρεις τύπους αντιστάθμισης:

- την αντιστάθμιση εύλογης αξίας
- την αντιστάθμιση ταμειακών ροών
- την αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή επιχείρηση.

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

Ημερομηνία έναρξης ισχύος Περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2013.

#### **30.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Για να καθορίσει τους όρους που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών μέσων σε μια οντότητα, τη φύση και την έκταση των κινδύνων τους, και πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Το IPSAS 30 απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της οντότητας και των οικονομικών επιδόσεων. Αυτά περιλαμβάνουν:

- γνωστοποιήσεις σχετικά με την οικονομική θέση της οντότητας συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με τα οικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ανά κατηγορία, ειδικές γνωστοποιήσεις, όταν η επιλογή της εύλογης αξίας



χρησιμοποιείται, ανακατατάξεις, δεσμεύσεις περιουσιακών στοιχείων, τα ενσωματωμένα παράγωγα και παραβιάσεις των όρων των συμβάσεων

- γνωστοποιήσεις σχετικά με την απόδοση της οντότητας κατά την περίοδο συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με αναγνωρισμένα έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες, έσοδα και έξοδα από τόκους, και τέλος ζημίες απομείωσης
- ειδικές γνωστοποιήσεις για δάνεια με ευνοϊκούς όρους και
- άλλες γνωστοποιήσεις - συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με λογιστικές πολιτικές, τη λογιστική αντιστάθμισης και τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Το IPSAS 30 απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα:

- Ποιοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με εκθέσεις σε κάθε κατηγορία κινδύνου και πώς μπορεί να γίνει η διαχείριση των κινδύνων αυτών.
- ποσοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με εκθέσεις σε κάθε κατηγορία κινδύνου, χωριστά για τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς.

### **31. IPSAS 31: Ασώματες Ακίνητοποιήσεις**

Ημερομηνία έναρξης ισχύος Περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2011.

#### **31.1 Ο σκοπός του Προτύπου**

Για να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν αντιμετωπίζονται ειδικά από ένα άλλο IPSAS.

Το IPSAS 31 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε ένα **συνασπισμό** οντοτήτων από μία μη ανταλλακτική συναλλαγή, και με τις εξουσίες και τα δικαιώματα που απορρέουν από τη νομοθεσία, το σύνταγμα ή με ένα ισοδύναμο μέσο όπως η φορολογική εξουσία.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, είτε αγοράζεται ή δημιουργείται, αναγνωρίζεται εάν:

- είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή εν δυνάμει υπηρεσίες που οφείλονται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Πρόσθετα κριτήρια αναγνώρισης ισχύουν για εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Όλα τα έξοδα έρευνας χρεώνονται όταν πραγματοποιούνται. Τα έξοδα ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται μόνο μετά από τεχνική και εμπορική σκοπιμότητα του προκύπτοντος προϊόντος ή της υπηρεσίας που έχουν θεσπιστεί. Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εκδόσεων, κατάλογοι των πελατών ή χρηστών των υπηρεσιών και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Για τους σκοπούς της λογιστικής μετά την αρχική απόκτηση, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται ως εξής:

- **αορίστου διάρκειας ζωής:** δεν υπάρχει προβλεπόμενο όριο στην περίοδο κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές για την οντότητα. (Σημείωση - «αορίστου χρόνου» δεν σημαίνει «άπειρο»)
- και **πεπερασμένης διάρκειας ζωής:** σε περιορισμένο χρονικό διάστημα θα προκύψει όφελος για την οικονομική οντότητα.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικώς είτε με το μοντέλο κόστους είτε με το μοντέλο της αναπροσαρμογής (επιτρέπεται μόνο σε περιορισμένες περιπτώσεις). Σύμφωνα με το μοντέλο του κόστους, τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά (το οποίο είναι ασυνήθιστο), μια λογιστική πολιτική επιλογή ενός μοντέλου αναπροσαρμογής επιτρέπεται. Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες αποσβέσεις και τις τυχόν μεταγενέστερες ζημιές απομείωσης. Για να προσδιοριστεί αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο IPSAS 21 ή το πρότυπο IPSAS 26. Μία ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, το οποίο είναι το μεγαλύτερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης και της αξίας χρήσης.

Μία ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπηρεσίας του που είναι το μεγαλύτερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης.

### **32. IPSAS 32: Συμβάσεις Παραχώρησης: Παραχωρούσα αρχή**

Ημερομηνία έναρξης ισχύος Περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2014.

### 32. 1 Ο σκοπός του Προτύπου

Για να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση των συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών από την παραχωρούσα αρχή, μία οντότητα του δημοσίου τομέα.

Το IPSAS 32 δεν καλύπτει τη λογιστική αντιμετώπιση για την πλευρά του φορέα των εν λόγω ρυθμίσεων. Το πρότυπο παρέχει μια αντικατοπτρική εικόνα του IFRS 12 Συμφωνίες για Παραχώρηση Υπηρεσιών, η οποία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση για την πλευρά του χειριστή.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών εάν:

- Η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες που ο χειριστής πρέπει να διαθέτει με το περιουσιακό στοιχείο, σε ποιον θα πρέπει να τις παρέχει, και σε ποια τιμή και
- η παραχωρούσα αρχή ελέγχει, μέσω της ιδιοκτησίας ή άλλου ευεργετικού δικαιώματος ή με άλλο τρόπο κάθε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου της συμφωνίας.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από το χειριστή. Τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία του φορέα επαναταξινομούνται ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει μία υποχρέωση, ανάλογα με τον τρόπο που η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον χειριστή:

- Με το μοντέλο **οικονομικής ευθύνης**: η παραχωρούσα αρχή αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης για την κατασκευή, την ανάπτυξη, την απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσιών, κάνοντας μια προκαθορισμένη σειρά πληρωμών. Τα πρότυπα IPSAS σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα (IPSAS 28, 29 και 30) ισχύουν για την παρούσα χρηματοοικονομική υποχρέωση.

- Με το μοντέλο **παραχώρησης του δικαιώματος εκμετάλλευσης**: η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον επιχειρηματία για τη κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρηση υπηρεσίας που σχετίζονται με τη χορήγηση στην επιχείρηση το δικαίωμα να κερδίσουν έσοδα από τρίτους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσιών.

Η λογιστική αντιμετώπιση της παραχωρούσας αρχής των εσόδων και εξόδων εξαρτάται από αυτά τα μοντέλα:

- Το μοντέλο οικονομικής ευθύνης: Η παραχωρούσα αρχή κατανέμει τις πληρωμές προς τις επιχειρήσεις, σύμφωνα με την ουσία τους ως μείωση της υποχρέωσης, μια χρηματοοικονομική επιβάρυνση, και επιβαρύνσεις για τα τέλη και τις υπηρεσίες που παρέχονται από το χειριστή.
- Το μοντέλο παραχώρησης του δικαιώματος εκμετάλλευσης: Η παραχωρούσα αρχή κερδίζει το όφελος που συνδέεται με τα περιουσιακά στοιχεία που ελήφθησαν στη συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών σε αντάλλαγμα για το δικαίωμα που χορηγείται κατά τη διάρκεια της περιόδου της συμφωνίας. Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει έσοδα και μειώνει τις υποχρεώσεις σύμφωνα με την οικονομική ουσία της παραχώρησης υπηρεσιών από την συμφωνία.

## **ΜΕΡΟΣ Γ: Βασικές Διαφορές μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).**

Υπάρχουν περίπου 180 διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Μικρός αριθμός διαφορών όμως φαίνεται να έχει πραγματικές και ουσιαστικές επιπτώσεις.

Η συνεχιζόμενη κρίση χρέους σε πολλές χώρες σε όλο τον κόσμο, έχει καταδείξει τις προκλήσεις για την επίτευξη και διατήρηση της χρηματοπιστωτικής τους σταθερότητας. Πολλές κυβερνήσεις διερευνούν την υιοθέτηση της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης, προκειμένου να βελτιώσουν την ικανότητά τους σχετικά με τη λήψη αποφάσεων για την πρόληψη και την αντιμετώπιση του προβλήματος της κρίσης χρέους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) θεωρούνται το ολοκληρωμένο σύνολο της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για το δημόσιο τομέα. Υπάρχει μια στενή σχέση μεταξύ των IPSAS και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) που οφείλεται στο γεγονός ότι τα πρότυπα IPSAS σε μεγάλο βαθμό βασίζονται στις αρχές των IFRS. Το σκεπτικό για την άντληση πληροφοριών από τα IFRS στα IPSAS είναι για να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη συγκρισιμότητα μεταξύ του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα.

Ωστόσο, τα IFRS αναπτύχθηκαν κυρίως για οντότητες προσανατολισμένες στην επίτευξη κερδοφορίας ενώ τα IPSAS δημιουργήθηκαν για φορείς του δημόσιου τομέα που παρέχουν υπηρεσίες κοινωφελούς χαρακτήρα καθώς και για την ενίσχυση και τη διατήρηση της ευημερίας των πολιτών ενός κράτους.

Δεδομένου ότι η χρήση των IPSAS γίνεται όλο και πιο διαδεδομένη παγκοσμίως καθώς αποκτούν όλο και μεγαλύτερη σημασία για το δημόσιο λογιστικό, οι λογιστές στο δημόσιο τομέα έρχονται συχνά αντιμέτωποι με το

δύσκολο έργο του να πρέπει να μάθουν και να εφαρμόσουν τα πρότυπα δημοσίου τομέα τα οποία μπορεί να φαίνονται σαν μια εντελώς νέα δέσμη οικονομικών προτύπων αναφοράς.

Πολλοί από αυτούς τους λογιστές έχουν εκπαιδευτεί στα IFRS ή στα GAAP (General Accepted Accounting Principles) και ανησυχούν ότι οι λογιστικές έννοιες και αρχές ίσως να μην είναι ίδιες. Αυτό όμως δεν ισχύει. Τα IPSAS έχουν δημιουργηθεί με βάση τα IFRS και από πολλές απόψεις, είναι σχεδόν ταυτόσημα. Παρά ταύτα, υπάρχει μια σειρά από βασικές εννοιολογικές διαφορές που στηρίζουν την διαφορετικότητα των IPSAS και τα κάνουν να σχετίζονται και να αφορούν άμεσα το δημόσιο τομέα σε αντίθεση με τα IFRS.

### **Γενικές Εννοιολογικές Διαφορές των IPSAS με τα IFRS.**

Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων αναφοράς προέρχονται κυρίως από τις ακόλουθες τρεις πηγές:

**A.** Ένας από τους στόχους του IPSASB κατά την δημιουργία των ισοδύναμων προτύπων IPSAS με βάση τα IFRS ήταν και να καταφέρει να αντικατοπτρίσει τις διαφορές μεταξύ του **δημοσίου** και **ιδιωτικού τομέα**.

**B.** Οι διαφορές στο εύρος των θεμάτων που καλύπτονται από τα δύο σύνολα προτύπων, λόγω της επικράτησης συγκεκριμένων τύπων συναλλαγών, όπως οι μη ανταλλακτικές πράξεις στο δημόσιο τομέα.

**Γ.** Διαφορές στο χρονοδιάγραμμα για το πότε εισάγονται οι νέες ή οι τροποποιημένες απαιτήσεις σε κάθε σύνολο προτύπων.

Τα IFRS κατά κύριο λόγο στοχεύουν στον ιδιωτικό κερδοσκοπικό τομέα, όπου οι εμπορικές συναλλαγές πραγματοποιούνται υπό τους όρους της αγοράς και οι σχετιζόμενες οντότητες με μια συναλλαγή δεν θα προβούν σε συναλλαγές όπου, η μια -εκ των δύο- οντότητα θα δεχθεί μικρότερης αξίας αντίτιμο από την δεύτερη σε σχέση με την αξία αυτών που παρέχει .

Ενώ το επίκεντρο των IFRS είναι να παρέχουν στους επενδυτές, τους δανειστές και λοιπούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές επιδόσεις και την οικονομική θέση των οντοτήτων προκειμένου να βοηθήσουν τους χρήστες να κάνουν επενδύσεις και να πάρουν αποφάσεις για τη χορήγηση πιστώσεων, οι Οικονομικές Καταστάσεις των IPSAS έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με το πώς μια οικονομική οντότητα έχει χρησιμοποιήσει τους πόρους της, καθώς και για το κόστος της παροχής κοινωφελών υπηρεσιών. Για τις οντότητες οι οποίες έχουν ως κύριο κίνητρο το εμπορικό κέρδος είναι κατάλληλα τα IFRS, ενώ οι οντότητες οι οποίες είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή παροχής δημόσιας υπηρεσίας θα πρέπει να προσανατολιστούν στα IPSAS.

Οι διαφορετικές αφετηρίες εκκίνησης των IPSAS και των IFRS οδηγούν σε σημαντικές διαφορές στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για το ποια είναι τα κριτήρια αναγνώρισής τους. Επιπλέον υπήρχε η ανάγκη για την ανάπτυξη προτύπων που θα κάλυπταν την ζήτηση για πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα.

Για παράδειγμα, πληροφορίες που είναι απαραίτητες και άκρως ενδιαφέρουσες για τους χρήστες των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων είναι αυτές που σχετίζονται με την σύγκριση των **προϋπολογισθέντων** με τα **πραγματοποιηθέντα** οικονομικά στοιχεία.

Μη ανταλλακτικές συναλλαγές και περιουσιακά στοιχεία χωρίς ταμιακές ροές, τα οποία κυριαρχούν στο δημόσιο τομέα, αλλά είναι ανύπαρκτα στις εμπορικές επιχειρήσεις, καλύπτονται από τα IPSAS. Ορισμένα από αυτά τα σημεία συζητούνται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια παρακάτω

## **1. Εισαγωγή της έννοιας Παροχής Κοινωφελούς Υπηρεσίας στους ορισμούς και στα κριτήρια αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων.**



Πολλά από τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των φορέων του δημόσιου τομέα που αποκτώνται ή δημιουργούνται είναι αποτέλεσμα της υποχρέωσης παροχής υπηρεσιών της δημόσιας οντότητας προς τους πολίτες.

Για παράδειγμα, τα περιουσιακά στοιχεία της πολιτιστικής κληρονομιάς και τα πάρκα διατηρούνται για την πρόσβαση του κοινού. Τα IPSAS εισάγουν την έννοια της υπηρεσίας κοινωφελούς χαρακτήρα στους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων καθώς και των εσόδων και εξόδων.

Κατά τα IFRS ως περιουσιακά στοιχεία ορίζονται: **«οι πόροι που ελέγχονται από μία οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων, και από τους οποίους αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη»**. Τα IPSAS εισάγουν την έννοια της παροχής κοινωφελούς υπηρεσίας στον ορισμό του ποια θεωρούνται περιουσιακά στοιχεία και έτσι έχουμε τον εξής ορισμό: **«περιουσιακά στοιχεία είναι οι πόροι που ελέγχονται από μία οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τους οποίους μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οφέλη από την παροχή κοινωφελούς υπηρεσίας αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα»**. Η ενσωμάτωση αυτών των πρόσθετων λέξεων στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου είναι ιδιαίτερα σημαντική υπό την έννοια ότι αναγνωρίζει ότι ένα αντικείμενο μπορεί να θεωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν δεν αναμένεται να παράγει μελλοντικές ταμειακές ροές προς στην οικονομική οντότητα.

Για παράδειγμα, ένα σιδηροδρομικό δίκτυο το οποίο δεν χρησιμοποιείται συχνά και που δεν παράγει πια επαρκείς ταμιακές ροές για την κάλυψη των λειτουργικών του δαπανών. Μια οντότητα του δημόσιου τομέα, μπορεί να απαιτείται να συνεχίσει τη λειτουργία των σιδηροδρομικών δρομολογίων για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της για παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες παρά τις ζημίες. Σύμφωνα με τα IFRS, το σιδηροδρομικό δίκτυο

μπορεί να χρειαστεί να υποτιμηθεί στο ανακτήσιμο ποσό με βάση τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές του ροές.

Τα IPSAS αναγνωρίζουν ότι ο αρχικός στόχος της οντότητας σχετικά με το σιδηροδρομικό δίκτυο δεν είναι να κερδίσει **εισόδημα**, αλλά να παράσχει **δημόσια υπηρεσία**, παράδειγμα, τη μεταφορά ανθρώπων που ζουν σε απομακρυσμένες περιοχές. Κατά συνέπεια, βάσει των προτύπων IPSAS, το δίκτυο συνήθως δεν θα υποτιμηθεί σε αξία, εκτός εάν η κατάστασή του επιδεινώνεται μέχρι το σημείο όπου η ικανότητά του να παράσχει την υπηρεσία για τους χρήστες αποδειχθεί μειωμένη.

Ομοίως, οι ορισμοί των υποχρεώσεων, των εσόδων και των δαπανών, καθώς και τα αντίστοιχα κριτήρια αναγνώρισης, έχουν τροποποιηθεί σύμφωνα με τα IPSAS έτσι ώστε να ενσωματωθεί η έννοια της **παροχής κοινωφελούς υπηρεσίας** πέρα από τα οικονομικά οφέλη.

Συμπερασματικά ή έννοια παροχής υπηρεσιών είναι ένα **κύριο στοιχείο** αναγνώρισης που αντιπροσωπεύει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν δημιουργούν εισροές ή εκροές οικονομικών ωφελειών. Έτσι έχουμε το φαινόμενο κάποιο στοιχείο το οποίο να έχει εκροές οικονομικών ωφελειών αλλά παρά ταύτα να συνεχίζει να υφίσταται στην οντότητα λόγω του ότι παρέχει υπηρεσίες στους πολίτες.

## **2. Συναλλαγές ανταλλακτικές – μη ανταλλακτικές**

Τα IPSAS εισαγάγουν την έννοια της μη ανταλλακτικής συναλλαγής και το πρότυπο του δημοσίου τομέα IPSAS 23: «Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές» δεν προέρχεται από τα IFRS.

Ο δημόσιος τομέας χαρακτηρίζεται κυρίως από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές και τα IPSAS παρέχουν αρχές οι οποίες διέπουν και ορίζουν τον τρόπο μέτρησης, καθώς και την αναγνώριση των ανωτέρω συναλλαγών. Σε αντίθεση τα IFRS ασχολούνται ως επί το πλείστον με συναλλαγές ανταλλαγής οι οποίες λαμβάνουν χώρα στον Ιδιωτικό τομέα.

Το IPSAS 23 αναγνωρίζει τα έσοδα που προκύπτουν από τις μεταφορές, τις επιχορηγήσεις, τους φόρους, τα πρόστιμα και τις εισφορές. Τα IFRS δεν έχουν αντίστοιχο πρότυπο, όπως προαναφέρθηκε, διότι θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι οι συναλλαγές αυτές είναι απίθανο να πραγματοποιηθούν σε έναν φορέα του ιδιωτικού τομέα. Εξαίρεση αποτελούν οι κρατικές επιχορηγήσεις: **IAS 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»** όπου αναγνωρίζεται ότι οι φορείς μπορούν να λαμβάνουν διάφορες μορφές κρατικής ενίσχυσης και, ως εκ τούτου, ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό τους.

Τα IPSAS δεν έχουν αντίστοιχα πρότυπα όπως το IAS 20 και ασχολούνται με τις κρατικές επιχορηγήσεις μέσω του IPSAS 23. Κατά συνέπεια, η αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων σύμφωνα με IPSAS είναι σημαντικά διαφορετική από τα IFRS.

Η γενική αρχή για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα IPSAS είναι η αναγνώριση των εσόδων στο βαθμό που το περιουσιακό στοιχείο πληροί τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση, και δεν υπάρχουν όροι για τη μεταβίβαση οι οποίοι να οδηγούν σε αντίστοιχη υποχρέωση να εξοφλήσει ή να επιστρέψει το περιουσιακό στοιχείο στην περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο δεν χρησιμοποιείται, όπως ορίζεται. Ωστόσο, ένας απλός περιορισμός σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος δεν συνοδεύεται από την υποχρέωση επιστροφής του περιουσιακού στοιχείου, αν αυτό δεν χρησιμοποιείται όπως ορίζεται, δεν αντιμετωπίζεται ως προϋπόθεση υπό του IPSAS 23.

Ως εκ τούτου, όλες οι άνευ όρων επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται πλήρως ως έσοδα, όταν υπάρχουν όροι με τους οποίους δεν έχουν συμμορφωθεί και αυτή η ευθύνη μεταφέρεται στα έσοδα, όπως και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις.

Η διάκριση μεταξύ των όρων και των περιορισμών είναι ζωτικής σημασίας για να καθοριστεί εάν και πότε πρέπει να αναγνωρίζεται το έσοδο από μη

ανταλλακτικές συναλλαγές. Συγκρίνοντας αυτό με την αντιμετώπιση που έχει το IAS 20, το οποίο απαιτεί τα έσοδα από κρατικές επιχορηγήσεις να αναβληθούν για να επιτευχθεί αντιστοιχία με τις σχετικές δαπάνες για τις οποίες η επιχορήγηση προοριζόταν να αποζημιώσει (για παράδειγμα, πάνω από την ωφέλιμη ζωή των σχετικών περιουσιακών στοιχείων), ανεξάρτητα από το αν ή όχι μια υποχρέωση που προκύπτει από κενές συνθήκες υπάρχει πραγματικά σε μελλοντικές περιόδους.

Τα πρότυπα IPSAS εστιάζονται στο αν υπάρχει δικαίωμα αναγνώρισης για τα έσοδα από τις κρατικές επιχορηγήσεις (αν και ενδέχεται να υπάρχουν περιορισμοί σχετικά με πως τα συγκεκριμένα κονδύλια δαπανώνται), ή η υποχρέωση να πληρούν ορισμένους όρους, η οποία καταχωρείται ως υποχρέωση. Η διάκριση μεταξύ περιορισμών και όρων είναι ζωτικής σημασίας για να καθοριστεί αν πρέπει ή όχι να αναγνωρίζεται το έσοδο από μια μη ανταλλακτική συναλλαγή.

### **3. Πληροφόρηση κατά τομέα**

Αυτή είναι ίσως η μεγαλύτερη πρακτική διαφορά μεταξύ των IFRS και των IPSAS - και αυτό που η οντότητα θα πρέπει να μάθει να αντιμετωπίζει πιο γρήγορα. Το IPSAS 18 «Πληροφόρηση κατά Τομέα», απαιτεί τη γνωστοποίηση των εσόδων, των δαπανών, των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού για κάθε τομέα. Ο όρος τομέας είναι (ίσως κάπως αόριστος) ορίζεται ως μια δραστηριότητα ή ένα σύνολο δραστηριοτήτων για τις οποίες είναι σκόπιμο να αναφερθούν ξεχωριστά τα οικονομικά τους στοιχεία. Το IPSAS 18 σημειώνει ότι ένας τομέας θα μπορούσε δυνητικά να χαρακτηριστεί ως ξεχωριστός τομέας με το χαρακτηριστικό της παροχής υπηρεσιών (π.χ. νερό ή εγκαταστάσεις ψυχαγωγίας κ.λπ.) ή με βάση τη γεωγραφική βάση.

#### **4. Φόρος εισοδήματος**

Τα IPSAS προϋποθέτουν ότι οι φορείς που δραστηριοποιούνται στον δημόσιο τομέα γενικά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και ως εκ τούτου δεν προβλέπουν οδηγίες σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση του φόρου εισοδήματος. Στην απίθανη περίπτωση που μια οικονομική οντότητα αναφέρει ότι χρησιμοποιεί IPSAS και ταυτόχρονα είναι υπόχρεη καταβολής φόρου θα πρέπει να γίνει παραπομπή στο IAS 12 Φόρος Εισοδήματος για καθοδήγηση.

#### **5. Ενοποιήσεις και συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις.**

Με την εισαγωγή του **IFRS 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**, του **IFRS 11 «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο»** και **IFRS 12 «Γνωστοποιήσεις συμμετοχών σε άλλες οντότητες»**, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των IFRS και των IPSAS.

Τα IPSAS εξακολουθούν να είναι βασισμένα στο **IAS 27 «Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις»**, το **IAS 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις»** και το **IAS 31 «Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες»**.

Η κύρια διαφορά που προκύπτει με την εισαγωγή των IFRS 10, IFRS 11 και IFRS 12 είναι ο τρόπος με τον οποίο καθορίζεται ο σκοπός της ενοποίησης. Μέχρι το IPSASB να ολοκληρώσει το έργο του και να εξετάσει αυτές τις νέες εξελίξεις στα IFRS'S, αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει μια σημαντική πηγή διαφορών μεταξύ των δύο πλαισίων προτύπων.

#### **6. Οικονομική ταξινόμηση και επιμέτρηση**

Με την εισαγωγή και τη συνεχή ανάπτυξη του **IFRS 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα»**, η ταξινόμηση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων

σύμφωνα με τα IFRS αλλάζει από το IAS 39. Πριν από το IFRS 9, η αναγνώριση και η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων ήταν παρόμοια με βάση τα IFRS αλλά και τα IPSAS. Μέχρι το IPSASB να ολοκληρώσει το έργο του και να εξετάσει αυτές τις νέες εξελίξεις στα IFRS'S, αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει μια σημαντική πηγή διαφορών μεταξύ των δύο πλαισίων προτύπων.

#### **7. Η παροχή Πληροφόρησης σύγκρισης προϋπολογισθέντων με πραγματοποιηθέντα στοιχεία.**

Τα IPSAS απαιτούν την ενημέρωση του κοινού σχετικά με την σύγκριση της πραγματικής επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας σε σχέση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της, εφόσον ο προϋπολογισμός είναι διαθέσιμος στο κοινό. Δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση στα IAS. Η οντότητα θα πρέπει να εξηγεί και να αιτιολογεί την ενδοχόμενη ύπαρξη διαφορών και αποκλίσεων μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων στοιχείων.

#### **8. Απομείωση αξίας στοιχείων τα οποία δεν προσφέρουν ταμιακές ροές.**

Οι δημόσιες οντότητες κατέχουν περιουσιακά στοιχεία που το κύριο χαρακτηριστικό τους είναι η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών χωρίς ταμιακές ροές σε αντίθεση με τα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων τα οποία βασίζονται στα οικονομικά οφέλη μέσω της επανείσπραξης.

Τα IAS υποθέτουν ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία προσφέρουν ταμιακές ροές στην επιχείρηση σε αντίθεση με τα IPSAS που αναγνωρίζουν ότι η πλειονότητα των περιουσιακών στοιχείων μιας δημόσιας οντότητας δεν προσφέρει ταμιακές ροές.

Το IPSAS 21: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμιακές Ροές παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού της απομειωμένης αξίας λόγω χρήσης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.

## **9. Κατάργηση συγκεκριμένων εννοιών του ιδιωτικού τομέα**

Τα IFRS παρέχουν αρχές για συγκεκριμένα οικονομικά φαινόμενα που δεν έχουν σχέση με τις δραστηριότητες μιας οντότητας του **δημόσιου τομέα**, όπως είναι η λογιστική Πληρωμών Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους και η Γνωστοποίηση των Κερδών ανά μετοχή . Τα IPSAS αποκλείουν τέτοιου είδους καθοδήγηση και παραπέμπουν τους υπόχρεους (σε γνωστοποίηση) φορείς στα IFRS όταν αυτό χρειάζεται.

## **10. Η αυξανόμενη απόκλιση του εννοιολογικού πλαισίου του IPSASB και του IASB.**

Το IPSASB βρίσκεται στη διαδικασία ανάπτυξης του δικού εννοιολογικού πλαισίου , προτείνοντας ιδέες που μπορεί να είναι πιο κατάλληλες για το πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Μπορούμε να δούμε περαιτέρω διαφορές στην προοπτική και το επίκεντρο του IPSASB και του IASB και στο μέλλον.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Chalmers K., Godfrey JM, Langfield-Smith I., Lu W., “Globalisation of Accounting Standards”, Edward Elgar Publications, Cheltenham-UK, 2007.
2. Glynn J., “Public sector financial control and accounting”, Blackwell Publications, UK, 1987.
3. Hopwood AG., Tomkins C., “Issues in Public Sector Accounting”, Oxford Publications, UK, 1984.
4. Jones R., Pendlebury M.W., “Public Sector Accounting”, Pearson Education Limited, Harlow, 2010.
5. Julve V.M., Vela J.M., “Innovations in Governmental Accounting”, Kluwer Academic Publishers, Netherlands, Boston, 2002.

## **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Christiaens J., “International Public Sector Accounting Standards:First Experiences, E&Y, Berlin, 2006
2. Claps M., “Accounting, budgeting and reporting: How is the regulatory framework changing in the public sector?”,John Wiley & Sons Inc., Canada, 2002
3. Deloitte, “IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), a common financial language for the public sector”, Deloitte Accountants, Netherlands, 2007
4. Dr. Ellwood Sh., Wynne A. “The Transition to Accrual Accounting in Context”, Public Fund Digest Vol. III, Washington, 2003.
5. Grossi G., “Public sector accounting and budgeting reforms in Europe: International Public Sector Accounting Standards”, Estonia, 2006



6. Hoek V.D., Peter M., "Accrual-Based Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience", Netherlands, 2005.
7. Kluvers R., "Accountability for Performance in Local Government", Australia, 2003
8. Maranya P., "Public sector accounting: Are we getting there..?", Canada, 2008
9. Muniaín AYSD., "Harmonisation at the European Union: a difficult but needed task", Documento de Trabajo, Zaragoza, 2003
10. Ouda H.A.G., "Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs", Public Fund Digest Vol. III, Washington, 2003.
11. PriceWaterhouseCoopers, "Adoption of IPSAS in Ghana: prospects, challenges and the way forward", Ghana, 2007
12. Rowles T., "Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making", Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 3, UK, 2005
13. Šević Ž., "Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector", Journal of Finance and Management in Public Services. Vol. 4 No. 1 11, UK, 2006
14. Tesi T., "Performance Accountability in United Nations System Organizations: Between managerial reforms and the search for legitimacy, Parma, Italy, 2005
15. Torres L., "Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems", John Wiley & Sons, Ltd Spain, 2004
16. Touw W., "International Public Standards Accounting Standards", KPMG, Netherlands, 2006

## **ΕΠΙΣΗΜΑ ΕΓΓΡΑΦΑ**

1. Accounting Branch of Australia, “Adoption of International Accounting Standards in the act Public Sector”, AASB, Melbourne Victoria, 2004
2. Asian Development Bank, “Technical Assistance IPSAS: The three phases”, Manila, 2008
3. International Federation of Accountants, “IPSASB Updates”, IFAC, NY, 2003
4. International Public Sector Accounting Standards Board, Consultation Paper, “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General, Purpose Financial Reports and The Reporting Entity”, USA, 2008
5. International Federation of Accountants, “The IPSAS Handbook”, IFAC, NY, 2006
6. National Audit Office, “IPSAS: Preparing for Audit”, NAO, London, 2007
7. World Metrological Organization, “Implementation Of International Public Sector Accounting Standards” EC-LX/Doc. 8.2

## **ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

1. [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
2. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
3. [fb.unsystemceb.org](http://fb.unsystemceb.org)
4. [www.ipsas.org](http://www.ipsas.org)
5. [www.nao.org.uk](http://www.nao.org.uk)
6. [www.fasb.org](http://www.fasb.org)
7. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
8. [www.ifrs.com](http://www.ifrs.com)

9. [www.soel.gr](http://www.soel.gr)
10. [www.elte.org.gr](http://www.elte.org.gr)
11. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
12. [www.pandektis.gr](http://www.pandektis.gr)
13. [www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)
14. [www.capital .gr](http://www.capital.gr)
15. [www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr)
16. [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)
17. [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)