

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΕΣ ΣΠΟΥΔΕΣ ΓΙΑ

Π.Μ.Σ.

ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων - Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων - Πανεπιστήμιο Πειραιά

Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»

**Η καταχώρηση και η αποτίμηση των πάγιων
περιουσιακών στοιχείων των ΟΤΑ, σύμφωνα με το
κλαδικό λογιστικό σχέδιο (Π.Δ.315/1999) και σύμφωνα με
τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)**

Βέλου Αικατερίνη

Επιβλέπων Καθηγητής : Δρ. Δρογαλάς Γεώργιος

Κόρινθος, Φεβρουάριος 2017



Department of Political Studies and International Relations -University of Peloponnese
Department of Economics - Democritus University of Thrace
Department of Economics - Aristotle University of Thessaloniki
Department of Business Administration - University of Piraeus

Interuniversity Interdepartmental
Master Program in
«Local and Regional Government and Development»

Recognition and valuation of Local Governments tangible
assets, according to sectoral accounting plan of Local
Governments and according to International Public
Sector's Accounting Standards (IPSAS)

Velou Aikaterini
Supervisor: Dr. Drogalas Georgios

Corinth, February 2017

Περίληψη

Η παρούσα εργασία προσπαθεί να διερευνήσει τις διαφορές μεταξύ δύο λογιστικών πλαισίων, του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Π.Δ.315/99) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS) στο τμήμα που αφορά τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Η επικέντρωση στα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία γίνεται διότι, λόγω εμπειρίας, έχει αποδειχθεί ότι αυτά αποτελούν αξιακά, το μεγαλύτερο μέρος του ενεργητικού των ΟΤΑ και συνεπώς οι όποιες τυχόν διαφορές θα επιφέρουν μεγαλύτερη επίδραση στην Καθαρή Θέση αυτών. Στην εργασία αυτή θα γίνει αναλυτική παράθεση των προβλέψεων στο ένα λογιστικό πλαίσιο και στο άλλο, ανά περίπτωση, και στο τέλος παρατίθεται συνοπτικός συγκριτικός πίνακας με τις περιπτώσεις αυτές και τις βασικές διαφορές των δύο λογιστικών πλαισίων, τόσο περιγραφικά όσο και με μικρά ενδεικτικά αριθμητικά παραδείγματα.

Λέξεις Κλειδιά: Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ΟΤΑ (Π.Δ..315/1999), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS), Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, Αναγνώριση, Αποτίμηση

Abstract

This paper tries to examine the differences between two accounting systems. The Sectoral Accounting Plan of Local Government Organizations (Π.Δ.315/99) and International Public Sector's Accounting Standards (IPSAS), regarding to Tangible Assets. Focusing on tangible assets because, as it is common known, these are the bigger portion of all assets of a balance sheet of such Organizations. Any differences between two systems would create significant influence on Organization's Equity. At this paper will be placed an analytical disclosure about the instructions for both the accounting systems for each part of tangible assets. At the end, a brief comparison chart will try to present the basic differences, narrative and quantitative, using small examples.

Key Words: Sectoral Accounting Plan of Local Governments, International Public's Sector Accounting Standards (IPSAS), Tangible Assets - Fixed Assets, Recognition, Valuation

Πίνακας περιεχομένων

Εισαγωγή.....	10
Επισκόπηση Ερευνών.....	12
Κεφάλαιο 1 Λογιστικά συστήματα Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.....	16
1.1 Εισαγωγή.....	16
1.2 Μέθοδος Απλογραφικού Συστήματος.....	16
1.3 Μέθοδος διπλογραφικού συστήματος.....	17
1.4 Διαφορές μεταξύ Απλογραφικού και Διπλογραφικού Συστήματος.....	19
1.5 Ανακεφαλαίωση.....	20
Κεφάλαιο 2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS).....	21
2.1 Εισαγωγή.....	21
2.2 Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB).....	22
2.3 Δημιουργία των IPSAS.....	23
2.4 Δομή-Παρουσίαση των IPSAS.....	24
2.5 Εφαρμογή των IPSAS.....	27
2.6 Χρησιμότητα-Οφέλη των IPSAS.....	29
2.7 Ανακεφαλαίωση.....	29
Κεφάλαιο 3 Ενσώματα Περιουσιακά Στοιχεία.....	31
3.1 Εισαγωγή.....	31
3.2 Π.Δ.315/1999.....	31
3.2.1 Παρουσίαση των Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.....	31
3.2.2 Απογραφή έναρξης των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	33
3.2.3 Λογιστική παρακολούθηση των Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.....	34
3.3 IPSAS.....	37
3.3.1 IPSAS 17 Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και εξοπλισμός.....	38
3.3.2 IPSAS 16 Επενδύσεις σε ακίνητα.....	45
3.3.3 IPSAS 5 Κόστος Δανεισμού.....	47
3.3.4 IPSAS 13 Μισθώσεις.....	50

3.3.5 IPSAS 21 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών.....	55
3.3.6 IPSAS 26 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών.....	60
3.4 Σύγκριση των λογιστικών χειρισμών των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ Π.Δ.315/99 και IPSAS	64
3.5 Ανακεφαλαίωση.....	67

Κεφάλαιο 4 Μελέτες περιπτώσεων των IPSAS στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών

στοιχείων	68
4.1 Εισαγωγή.....	68
4.2 Προσδιορισμός επιμέτρησης κατά την αναγνώριση	68
4.3 Προσδιορισμός επιμέτρησης μετά την αναγνώριση (επανεκτίμηση).....	69
4.4 Απομείωση περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών.....	71
4.5 Απομείωση περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών	73
4.6 Λογιστική αντιμετώπιση κόστους δανεισμού για την κατασκευή ενσώματου περιουσιακού στοιχείου	74
4.7 Λογιστική αντιμετώπιση απόκτησης παγίου μέσω Χρηματοδοτικής Μίσθωσης	77

Κεφάλαιο 5 Συμπεράσματα

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση	82
Ελληνική	84
Διαδικτυακοί Τόποι.....	85
Νομοθεσία	86

Πίνακας Συντμήσεων και Συντομογραφιών

Β.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα
ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΛΠΔΤ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης
GBE	Government Business Enterprises
GPFS	General Purpose Financial Statements
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board

Εισαγωγή

Η ανάγκη για ορθότερη και αποτελεσματικότερη οικονομική διαχείριση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οδήγησε στη ψήφιση του Π.Δ.315/1999¹ επιβάλλοντας την τήρηση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης αυτής, οι δήμοι, μέσα από την λεπτομερή καταγραφή των περιουσιακών τους στοιχείων, των υποχρεώσεων τους και της οικονομικής τους λειτουργίας, παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις ενισχύοντας το θεσμό της λογοδοσίας και διαφάνειας στο δημόσιο τομέα. Μια σημαντική εξέλιξη στη παγκόσμια δημόσια λογιστική είναι η δημιουργία υψηλής ποιότητας διεθνών λογιστικών προτύπων (IPSAS) που καθορίζουν κανόνες και μεθόδους για την σωστή αποτύπωση των λογαριασμών, συμβάλλοντας σε μια αξιόπιστη συγκρίσιμη και διαφανή πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των ΟΤΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζει το Π.Δ.315/1999 και βάση των κανόνων και μεθόδων που αναγνωρίζουν τα IPSAS. Επιχειρείται η παρουσίαση των διαφορών μεταξύ των δύο συστημάτων καθώς και η μελέτη περιπτώσεων με βάση την εφαρμογή σχετικών με το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων IPSAS.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το ισχύον λογιστικό συστήματα των ΟΤΑ και η μετάβαση από την απλογραφική στη διπλογραφική μέθοδο. Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στη δημιουργία, υιοθέτηση και χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζεται η λογιστική μεταχείριση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσα από την παράθεση των ορισμών και διαδικασιών για την αρχική καταγραφή και μεταγενέστερη αποτύπωση τους, σύμφωνα με τις οδηγίες του Π.Δ.315/99 και των IPSAS. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται μελέτες περιπτώσεων λογιστικής

¹ Π.Δ.315/30-12-1999 (ΦΕΚ 302/Α/1999) Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)

αντιμετώπισης παγίων, εφαρμόζοντας τους κανόνες και τις μεθόδους που υιοθετούν τα αντίστοιχα IPSAS, καθώς και το Π.Δ.315/99. Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο ακολουθούν τα συμπεράσματα επισημαίνοντας τις διαφορές στην αποτύπωση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις των ΟΤΑ, με την εφαρμογή των δύο διαφορετικών λογιστικών πλαισίων,

Επισκόπηση Ερευνών

Στα πλαίσια των μεταρρυθμίσεων που επιβάλλει η Νέα Δημόσια Διοίκηση οι οντότητες του δημοσίου τομέα τείνουν να ακολουθούν και να υιοθετούν πρακτικές, ανάλογες με αυτές που εφαρμόζονται στον ιδιωτικό τομέα. Όσον αφορά την μεταρρύθμιση στην δημόσια λογιστική, ο Ouda (2003) επισημαίνει ότι αλλαγή είναι η εστίαση στην επιμέτρηση όχι μόνο της ταμειακής λειτουργίας, αλλά και η επέκτασή της στη συνολική οικονομική δραστηριότητα των οντοτήτων του δημοσίου. Την ίδια περίοδο οι Pina & Torres (2003), υπερτονίζουν τη συσχέτιση της Νέας Δημόσιας Διοίκησης με την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Στις περισσότερες περιπτώσεις, όπως οι Cohen *et al.* (2007) υποστηρίζουν ότι η αναδιαμόρφωση του δημόσιου τομέα σχετίζεται με την εισαγωγή συστημάτων χρηματοοικονομικής διαχείρισης βασισμένα στη δεδουλευμένη βάση.

Επιπρόσθετα, η αποτελεσματική πληροφόρηση για τις συνολικές επιπτώσεις που επιφέρουν οι δράσεις της διοίκησης, που παρέχει η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δείχνει την ανωτερότητα της έναντι της λογιστικής σε ταμειακή βάση (Kwon, 1989). Σύμφωνα με τον Hock (2005), η λογιστική σε ταμειακή βάση δεν παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση που χρειάζεται η δημόσια διοίκηση για μια αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία. Τη σπουδαιότητα των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα αποτυπώνουν και οι Bruska & Montesinos (2006), κάνοντας μνεία σε πιο δημοφιλείς οικονομικές καταστάσεις, εύκολα κατανοητές και εύχρηστες, ακόμη και από μη-ειδικούς.

Ακόμη σύμφωνα με τον Chan (2003), η προσέγγιση της δημόσιας λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να γίνει με συστηματικό τρόπο και σε συνδυασμό με τις βασικές λογιστικές αρχές που ενισχύουν τη πολιτική και οικονομική λογοδοσία και ευθύνη. Προϋποθέσεις για την αποτελεσματική εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στις οντότητες του δημοσίου τομέα είναι η ενίσχυση της λογιστικής σε ταμειακή βάση, η διασφάλιση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, και η δυνατότητα του νομοθετικού πλαισίου για την εφαρμογή της λογοδοσίας. (Herworth, 2003).

Σήμερα σύμφωνα με τους Cohen & Karatzimas (2015), η οικονομική κρίση έχει κάνει επιτακτική την ανάγκη υιοθέτησης από το δημόσιο τομέα λογιστικών συστημάτων ικανών

να παρέχουν σωστή πληροφόρηση και να είναι εύκολα κατανοητά από κάθε ενδιαφερόμενο. Αναφέρουν επίσης, ότι η λογιστική βάση που είναι ικανή να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις αυτές είναι η δεδουλευμένη. Επιπλέον ο Ouda (2016), επισημαίνει ότι η σωστή διακυβέρνηση και λογοδοσία της δημόσιας διοίκησης, απαιτεί την παρουσίαση των περιουσιακών τους στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της υιοθέτησης της δεδουλευμένης λογιστικής.

Επικεντρώνοντας στη λογιστική των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης οι Doumpos & Cohen (2014) καταγράφουν τη σημασία της ανάλυσης των πληροφοριών που παρέχονται από τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας τους. Σύμφωνα με τον Καραγιάνη (2002), το λογιστικό των Οργανισμών της Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελείται από ένα διαχειριστικό σύστημα, που προβλέπει τις διαδικασίες για την νόμιμη εκτέλεση του προϋπολογισμού και από το λογιστικό σύστημα με βάση το οποίο αποτυπώνεται η εκτέλεση του προϋπολογισμού μέσω των κωδικών εσόδων και εξόδων. Με τη χρήση της λογιστικής σε ταμειακή βάση, τα αποτελέσματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού παρουσιάζονται με την καταγραφή των πληρωμών και εισπράξεων του δήμου, υπό το πρίσμα μιας καθαρά ταμειακής λειτουργίας.

Στο λογιστικό σύστημα των Δήμων έρχεται να προστεθεί, με την ψήφιση του Π.Δ.315/1999, το κλαδικό λογιστικό σχέδιο που εισάγει την τήρηση της γενικής και αναλυτικής λογιστικής παράλληλα με την τήρηση της δημόσιας λογιστικής. Οι δήμοι με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων αφού απέγραψαν και αποτίμησαν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους, με ημερομηνία αναφοράς την 01/01/2000, εφαρμόζουν πλήρως το νέο λογιστικό σύστημα. Ο Καραγιάνης (2002) επισήμανε τις διαφορές μεταξύ των δυο συστημάτων, καθώς η δημόσια λογιστική αποτυπώνει την εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενώ η γενική και αναλυτική λογιστική βασισμένη στη δεδουλευμένη λογιστική παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση ενός οργανισμού. Τα αποτελέσματα έρευνας που διεξήγαγαν οι Cohen *et al.* (2013) έδειξαν πως η διοίκηση των μεγαλύτερων Δήμων, χρησιμοποιεί για την λήψη αποφάσεων τόσο τις πληροφορίες που τους παρέχει η λογιστική σε ταμειακή βάση όσο και η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.

Σε παγκόσμιο επίπεδο, για τις οντότητες του δημοσίου τομέα, έχουν αναπτυχθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) βασισμένα στη δεδουλευμένη λογιστική με σκοπό την υιοθέτηση κανόνων αναγνώρισης, μέτρησης, παρουσίασης, γνωστοποίησης συναλλαγών και γεγονότων στις οικονομικές τους καταστάσεις (International Public Sector Accounting Standards Board, 2016). Εξάλλου σύμφωνα με τους Βενιέρη & Κοέν (2012), η δημιουργία αυτών των λογιστικών προτύπων, έρχεται ως απάντηση στην ανάγκη για την ορθή αποτύπωση των χρηματοοικονομικής θέσης και απόδοσης των φορέων του δημόσιου τομέα, την οποία τα συστήματα ταμειακής λογιστικής δεν είναι ικανά να παρέχουν. Επιπλέον οι Roje *et al.* (2010), αναφέρονται στην ανεπάρκεια και αναποτελεσματικότητα του δημοσίου τομέα που κάνει επιτακτική την ανάγκη υιοθέτησης υψηλής ποιότητας προτύπων για την ενίσχυση της συνέπειας των δημόσιων οικονομικών καταστάσεων. Επιπρόσθετα ο Chan (2006) τόνισε τον κοινωνικό ρόλο που εκτελούν τα πρότυπα αυτά μέσω της διασφάλισης της λογοδοσίας των φορέων της δημόσιας διοίκησης.

Αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας δημοσίου τομέα, σημαντικό θέμα είναι η αναπροσαρμογή της αξίας τους σε τιμές που αντανακλούν την πραγματικότητα, παρέχοντας ορθότερη πληροφόρηση όσον αφορά την οικονομική θέση της οντότητας. Βέβαια οι Christiaens *et al.* (2012), διαπίστωσαν την ανάγκη για διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα καθώς επίσης και μεταξύ των ιδιοχρησιμοποιούμενων και κοινής χρήσης παγίων του δημόσιου τομέα. Επίσης οι Brown *et al.* (1992), μιλώντας για την επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων διαπίστωσαν τη χρησιμότητα αυτής της μεθόδου στην παροχή συμμετρικής και έγκυρης πληροφόρησης. Επιπρόσθετα οι Hermann *et al.* (2006) επισημαίνουν πως η αναπροσαρμογή των παγίων στην εύλογη αξία, αποτελεί μια διεθνώς αποδεκτή μέθοδο από πολλά εθνικά λογιστικά συστήματα. Ακόμη οι Manganelli & Basile (2013), υποστηρίζουν ότι η καλύτερη μέθοδος εκτίμησης των ακινήτων του δημόσιου τομέα είναι η μέθοδος του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης.

Ένα σημαντικό ζήτημα που οι οντότητες του δημοσίου τομέα καλούνται να αντιμετωπίσουν είναι η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς (πολιτιστικής, εθνικής κ.α.). Η έρευνα των Biondi & Lapsley (2014), αποκαλύπτει ότι η διαφάνεια στις οντότητες του

δημοσίου τομέα που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς, είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθεί λόγω του χρόνιου και σοβαρού προβλήματος αναγνώρισης και εκτίμησης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων αυτών. Τα αποτελέσματα της έρευνας των Aversano & Ferrone (2012), αναφέρονται στη δυσκολία καθορισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς και στην διαπίστωση ότι υπάρχει δυνατότητα για ανάπτυξη ειδικής λογιστικής μεταχείρισης αυτών. Οι συγγραφείς προτείνουν την βελτίωση των γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων με τα ειδικά χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς και την δημιουργία ειδικού διεθνούς λογιστικού προτύπου που θα εναρμονίζει την λογιστική μεταχείριση τους, ενισχύοντας την δυνατότητα συγκρίσεων και εξασφαλίζοντας την λογοδοσία στην δημόσια διοίκηση.

Κεφάλαιο 1 Λογιστικά συστήματα Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

1.1 Εισαγωγή

Οι ΟΤΑ, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Συντάγματος, είναι αρμόδιοι για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων, κατοχυρώνοντας την διοικητική και οικονομική τους αυτοτέλεια². Για την αποτελεσματική εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων τους απαιτείται σωστός οικονομικός προγραμματισμός και χρηστή οικονομική διαχείριση. Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα που τηρούσαν οι ΟΤΑ έως το τέλος του 1999, βασιζόταν αποκλειστικά στην ταμειακή λογιστική. Στο πλαίσιο της Νέας Δημόσιας Διοίκησης και στη προσπάθεια της ελληνικής κυβέρνησης για μεταρρύθμιση των λογιστικών συστημάτων των οργανισμών του δημοσίου τομέα, ψηφίστηκε για τους ΟΤΑ με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων, το Π.Δ. 315/1999 οπού όρισε το περιεχόμενο και τον χρόνο έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α' Βαθμού). Μέσω της εφαρμογής των διατάξεων του παραπάνω Π.Δ. καθιερώθηκε η παράλληλη λειτουργία της ταμειακής λογιστικής με την δεδουλευμένη λογιστική (Καϊμενάκης, 2008)

1.2 Μέθοδος Απλογραφικού Συστήματος

Η απλογραφική λογιστική έχει ως σημείο αναφοράς την εκτέλεση του προϋπολογισμού όπως αυτός συντάσσεται με βάση τους κανόνες του Β.Δ. 17-5/59³, και τις οδηγίες που παρέχονται με τις ισχύουσες αποφάσεις των υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών. Κατά την τήρηση της απλογραφικής μεθόδου παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού και συγκεκριμένα, όσον αφορά το σκέλος των δαπανών: α) η ανάληψη της υποχρέωσης με την οποία εγκρίνεται η πραγματοποίηση κάθε δαπάνης, β) η εκκαθάριση της δαπάνης σύμφωνα με την οποία νομιμοποιείται και προσδιορίζεται το ύψος αυτής, και γ) η εντολή πληρωμής της δαπάνης κατά την οποία εκτελείται η εξόφληση της υποχρέωσης

² Σύνταγμα του Κράτους Άρθρο 102. 1. Η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού. 2. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια.

³ Β.Δ. 17-5/15-6-59 (ΦΕΚ 114/59 τεύχος Α') Περὶ οικονομικῆς διοίκησης καὶ λογιστικῆς τῶν Δήμων καὶ Κοινοτήτων

προς τους πιστωτές του Δήμου. Όσον αφορά το σκέλος των εσόδων: α) η βεβαίωση των εσόδων με τη σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων ή με την οίκοθεν βεβαίωση και β) η είσπραξη εσόδων κατά την οποία εξοφλούνται οι απαιτήσεις από τους οφειλότες προς τον Δήμο.

Ως έσοδα και έξοδα νοούνται οι εισπράξεις και αντίστοιχα οι πληρωμές που ενεργεί ο δήμος. Διενεργείται δηλαδή παρακολούθηση της ταμειακής διαχείρισης του δήμου υπό το πρίσμα της ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού του. Οι πληροφορίες οι οποίες παρέχονται από την τήρηση της απλογραφικής μεθόδου στους δήμους, περιορίζονται στην παρουσίαση της ταμειακής κατάστασης και στην αποτύπωση των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού τους. Λειτουργεί επομένως σαν ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης, χωρίς να προσφέρει τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

1.3 Μέθοδος διπλογραφικού συστήματος

Οι Δήμοι με την εφαρμογή του Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος δεν είχαν την δυνατότητα να γνωρίζουν την ακριβή οικονομική κατάσταση, τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και τις διάφορες υποχρεώσεις και απαιτήσεις τους. Με την ψήφιση του Π.Δ. 315/99 (ΦΕΚ 302/Α/1999), όπως αυτό τροποποιήθηκε με την κοινή Υπουργική Απόφαση 4604/2005⁴ οι Δήμοι με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ή έσοδα άνω του 1,5 εκατομμυρίων ευρώ, υποχρεώθηκαν στην τήρηση κλαδικού λογιστικού σχεδίου βασισμένου στην συνύπαρξη της απλογραφικής και διπλογραφικής μεθόδου με ημερομηνία έναρξης την 01/01/2000.

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο κατανέμεται σε τρία αυτόνομα λογιστικά κυκλώματα, της γενικής λογιστικής (ομάδα 1-8), των λογαριασμών τάξεως (Ομάδα 0) και της αναλυτικής λογιστικής (Ομάδα 9). Οι λογαριασμοί του καθενός από τα κυκλώματα αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των

⁴ Απόφαση 4604/1-2-2005 των υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών περί «Τροποποίησης των διατάξεων του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ Α' βαθμού, που αναφέρονται στον τύπο και το περιεχόμενο του προϋπολογισμού αυτών»

άλλων δύο μερών. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι ομάδες των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου:

Σχέδιο Λογαριασμών Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου

Ομάδα	Περιγραφή
0	Λογαριασμοί Τάξεως
1	Πάγιο Ενεργητικό.
2	Αγορές - Αποθέματα.
3	Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα.
4	Καθαρή Θέση-Προβλέψεις- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.
5	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
6	Οργανικά έξοδα κατ' είδος.
7	Οργανικά έσοδα κατ' είδος.
8	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων.
9	Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής και Εκμεταλλεύσεως.

Επίσης οι Δήμοι υποχρεώθηκαν στην σύνταξη και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως, Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, Προσάρτημα Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσεως) αναβαθμίζοντας την οικονομική λειτουργία τους και παρέχοντας τη δυνατότητα ακριβούς παρακολούθησης της οικονομικής διαχείρισής τους,

Στα πλαίσια εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής και σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, οι δήμοι κλήθηκαν να διενεργήσουν απογραφή των περιουσιακών στοιχείων ιδιοκτησίας τους και κοινής χρήσεως,

των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων τους καθώς και των διαθέσιμων χρηματικών μέσων κατά την ημερομηνία έναρξης της εφαρμογής. Για το λόγο αυτό συγκροτήθηκε για κάθε Δήμο Ειδική Επιτροπή Έργου η σύνθεση της οποίας ορίστηκε από το Δημοτικό Συμβούλιο. (Ομάδα Διοίκησης Έργου, 2000)

Η αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης του Δήμου κατά την στιγμή έναρξης εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου (01.01.2000) έγινε μέσω της σύνταξης του Ισολογισμού Έναρξης του Δήμου. Τα δεδομένα της απογραφής καταχωρήθηκαν ως υπόλοιπα έναρξης στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Η διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού και της συνολικής αξίας των Υποχρεώσεων καταχωρήθηκε ως Κεφάλαιο.

1.4 Διαφορές μεταξύ Απλογραφικού και Διπλογραφικού Συστήματος

Οι βασικές διαφορές μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων παρουσιάζονται παρακάτω:

- Στο απλογραφικό η υποχρέωση δημιουργείται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο διπλογραφικό με την παραλαβή του σχετικού παραστατικού. Επίσης το απλογραφικό σύστημα θεωρεί σαν έσοδο της χρήσης ότι εισπράττεται στη χρήση και έξοδο της χρήσης ότι πληρώνεται στη χρήση ενώ το διπλογραφικό σύστημα θεωρεί ως έσοδο και έξοδο της χρήσης, ότι πραγματοποιείται στην συγκεκριμένη χρήση.
- Η λειτουργία του απλογραφικού βασίζεται καθαρά στην ταμειακή λειτουργία. Έτσι ότι εισρέει στο ταμείο του Δήμου αποτελεί έσοδο ακόμη και οι παρακρατήσεις των εργαζομένων και των προμηθευτών ή τα ληφθέντα δάνεια.
- Κατά την τήρηση του απλογραφικού συστήματος δεν προκύπτουν στοιχεία για το αποτέλεσμα χρήσης της οικονομικής δραστηριότητας και την οικονομική κατάσταση του Δήμου σε αντίθεση με την τήρηση του διπλογραφικού συστήματος που εμφανίζει το τελικό αποτέλεσμα χρήσης μέσω της σύνταξης και παρουσίασης των Οικονομικών του Καταστάσεων (Καραγιλάνης, 2002).

1.5 Ανακεφαλαίωση

Τα δύο λογιστικά συστήματα (απλογραφικό και διπλογραφικό) με αφετηρία την 01.01.2000 εφαρμόζονται παράλληλα διασφαλίζοντας τόσο την νομιμότητα όσο και την αξιοπιστία και ακρίβεια στην παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης των Δήμων. Η υιοθέτηση της διπλογραφικής μεθόδου συνέβαλλε στην αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης των δήμων, ενισχύοντας τη διαφάνεια και την αποδοτική λειτουργία τους.

Κεφάλαιο 2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)

2.1 Εισαγωγή

Λογιστικά πρότυπα γενικά είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών και πρακτικών που εφαρμόζονται κατά την τήρηση των λογιστικών συστημάτων, τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών, αποβλέποντας στην ποιοτική, σταθερή, ορθή και συγκρίσιμη παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αρμόδιο όργανο για την δημιουργία υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων είναι η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), η οποία ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977 στο Μόναχο της Γερμανίας στα πλαίσια του 11^{ου} Παγκόσμιου Συνέδριου Λογιστών. Μέλη της IFAC είναι επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών. Αυτή την περίοδο η IFAC απαρτίζεται από 175 μέλη και συνεταίρους σε 130 χώρες, αντιπροσωπεύοντας περίπου 2,8 εκατομμύρια λογιστές.

Η IFAC ιδρύθηκε για να ενισχύσει παγκόσμια το λογιστικό επάγγελμα προς το δημόσιο συμφέρον μέσα από:

- Ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ / IAS) υψηλής ποιότητας για τον έλεγχο και την ασφάλεια, τη λογιστική του δημόσιου τομέα, την ηθική και την εκπαίδευση για επαγγελματίες λογιστές υποστηρίζοντας την υιοθέτηση και χρήση τους.
- Διευκόλυνση της συνεργασίας μεταξύ των φορέων-μελών του.
- Συνεργασία με άλλους διεθνείς οργανισμούς.
- Ενέργειες, ως διεθνής εκπρόσωπος για το λογιστικό επάγγελμα.

Επίσης είναι ένας οργανισμός που παρέχει τους κανόνες για την έκδοση αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων τις οποίες εμπιστεύεται το παγκόσμιο οικονομικό σύστημα ώστε να βελτιώνεται η αποδοτικότητα των αγορών, μέσω της αριστοποίησης της χρήσης των οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών πόρων. Συμβάλει στην δημιουργία ισχυρών και σταθερών οικονομιών, επιδιώκοντας χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου και μείωση της φτώχειας. Επιθυμεί υπεύθυνες και αποτελεσματικές κυβερνήσεις και επιδιώκει

την ενίσχυση της δημόσιας εμπιστοσύνης στο λογιστικό επάγγελμα (International Federation of Accountants, 2016).

2.2 Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB)

Ένα από τα συμβούλια της IFAC είναι το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB) το οποίο ιδρύθηκε τον Μάιο του 1987. Είναι ανεξάρτητο και αρμόδιο για την ανάπτυξη και υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το δημόσιο τομέα. (ΔΛΠΔΤ / IPSAS) Το IPSASB απαρτίζουν 18 μέλη τα οποία ορίζονται από το συμβούλιο της IFAC για θητεία 3 ετών, η οποία μπορεί να ανανεωθεί για 3 έτη ακόμη. Οι συνεδριάσεις του διεξάγονται τρεις φορές ετησίως και είναι ανοιχτές για το κοινό.

Στόχος του IPSASB είναι η εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος, με την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας και άλλο υλικό, για χρήση από φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο, κατά την προετοιμασία των οικονομικών γενικού σκοπού εκθέσεων τους. Επιπρόσθετα να ενισχύσει την ποιότητα και τη διαφάνεια των οικονομικών εκθέσεων του δημόσιου τομέα, παρέχοντας καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική διαχείριση του δημόσιου τομέα, τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, η IPSASB υποστηρίζει τη σύγκλιση των διεθνών και εθνικών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα και τη σύγκλιση των λογιστικών και στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής αναφοράς όπου ενδείκνυται. Επίσης προωθεί την αποδοχή των προτύπων και άλλων δημοσιεύσεων του (International Federation of Accountants, 2016).

Το IPSASB αναπτύσσει τα Διεθνή λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου τομέα (ΔΛΠΔΤ / IPSAS που έχουν εφαρμογή στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού από τις κυβερνήσεις και άλλους φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο. Μέσα από αυτά, το IPSASB στοχεύει στην ενίσχυση της ποιότητας, της συνέπειας και της διαφάνειας των οικονομικών εκθέσεων του δημόσιου τομέα σε παγκόσμιο επίπεδο (International Public Sector Accounting Standards Board, 2016) .

Τα IPSAS καθορίζουν τους κανόνες αναγνώρισης, μέτρησης, παρουσίασης, γνωστοποίησης συναλλαγών και γεγονότων στις Γενικού Σκοπού Οικονομικές καταστάσεις(GPFS). Ως Γενικού Σκοπού Οικονομικές Καταστάσεις ορίζονται οι παρακάτω:

- i. Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (Ισολογισμός)
- ii. Κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης)
- iii. Κατάσταση ταμειακών ροών
- iv. Κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων
- v. Κατάσταση αποκλίσεων σε σχέση με τα μεγέθη του προϋπολογισμού
- vi. Επεξηγηματικές σημειώσεις επί των λογιστικών πολιτικών και επί των οικονομικών καταστάσεων

2.3 Δημιουργία των IPSAS

Η διαδικασία δημιουργίας των IPSAS ακολουθεί συγκεκριμένα στάδια τα οποία παρατίθενται παρακάτω:

- Μελέτη των εθνικών λογιστικών κανόνων και πρακτικών και την ανταλλαγή απόψεων σχετικά με εθνικά θέματα καθορισμού προτύπων.
- Εξέταση των κειμένων που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), εθνικούς φορείς καθορισμού προτύπων, ρυθμιστικές αρχές και άλλους αρμόδιους φορείς, επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών, και άλλες οργανώσεις που ενδιαφέρονται για τις χρηματοοικονομικών καταστάσεις του δημοσίου τομέα.
- Σχηματισμός ειδικών ομάδων εργασίας ή υποεπιτροπών για την παροχή πληροφοριών στο IPSASB για κάθε έργο
- Δημοσίευση του σχεδίου της έκθεσης για δημόσια διαβούλευση, συνήθως για τουλάχιστον τέσσερις μήνες. Αυτό παρέχει μια ευκαιρία για εκείνους που επηρεάζονται από τις αποφάσεις του IPSASB να παρουσιάσουν τις απόψεις τους πριν οι εκθέσεις ολοκληρωθούν και εγκριθούν από το IPSASB. Το σχέδιο έκθεσης περιλαμβάνει μια βάση για συμπεράσματα.

- Εξέταση όλων των παρατηρήσεων που ελήφθησαν κατά την περίοδο της διαβούλευσης, εκτέλεση των τροποποιήσεων που προτείνονται στα πρότυπα ή όπου θεωρείται σκόπιμο, στα πλαίσια των στόχων του IPSASB .
- Δημοσίευση των IPSAS περιλαμβανομένου μιας βάσης για συμπεράσματα που εξηγεί τα βήματα της δέουσας διαδικασίας και πως το IPSASB κατέληξε σε αυτά (The Institute of Certified Public Accountants of Greece, 2016).

2.4 Δομή-Παρουσίαση των IPSAS

Τα IPSAS έχουν αναπτυχθεί για να εφαρμοστούν σε οργανισμούς του Δημόσιου Τομέα εκτός από τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις που ελέγχονται από το κράτος (GBE). Ο όρος δημόσιος τομέας κατά τα IPSAS αναφέρεται σε εθνικές ή τοπικές κυβερνήσεις (δήμοι – περιφέρειες) και σχετιζόμενους με το δημόσιο οργανισμούς (Μαυρομάτης, 2016).

Η δομή των IPSAS συγκλίνει με τη δομή των IAS, εκτός εάν υπάρχουν ειδικές περιπτώσεις στην οικονομική διαχείριση του δημόσιου τομέα που απαιτούν τη διαφοροποίηση τους και την ειδική μεταχείριση (Βενιέρης & Κοέν, 2012). Επιπλέον τέσσερα IPSAS έχουν εκδοθεί αποκλειστικά για τον δημόσιο τομέα και για τα όποια δεν υπάρχει αντιστοίχιση με τα IAS. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα IPSAS που έχουν εκδοθεί έως σήμερα καθώς και η αντιστοίχιση τους με τα IAS πάνω στα οποία βασίστηκε ο σχεδιασμός τους.

ΠΡΟΤΥΠΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ IFRS
Framework	Εννοιολογικό πλαίσιο για γενικού σκοπού χρηματοοικονομική αναφορά του δημόσιου τομέα	Framework
IPSAS No 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	IAS No 1
IPSAS No 2	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	IAS No 7
IPSAS No 3	Λογιστικές Πολιτικές, μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη	IAS. No 8

ΠΡΟΤΥΠΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ IFRS
IPSAS No 4	Οι επιδράσεις των μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	IAS. No 21
IPSAS No 5	Κόστος Δανεισμού	IAS No 23
IPSAS No 6	Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	IAS No 27
IPSAS No 7	Επενδύσεις σε συγγενείς Οντότητες	IAS No 28
IPSAS No 8	Συμμετοχές Σε κοινοπραξίες (αντικαταστάθηκε από το IPSAS No 37)	IAS No 31
IPSAS No 9	Έσοδα από Ανταλλακτικές Συναλλαγές	IAS. No 18
IPSAS No 10	Παρουσίαση Οικονομικών στοιχείων σε Υπερ-πληθωριστικές Οικονομίες	IAS No 29
IPSAS No 11	Συμβάσεις κατασκευής έργων.	IAS No 11
IPSAS No 12	Αποθέματα	IAS. No 2
IPSAS No 13	Μισθώσεις	IAS. No 17
IPSAS No 14	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς	IAS. No 10
IPSAS No 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις-Παρουσίαση (αντικαταστάθηκε από τα IPSAS No 28 και No 30)	
IPSAS No 16	Επενδύσεις σε Ακίνητα	IAS. No 40
IPSAS No 17	Ενσώματα Πάγια	IAS No 16

ΠΡΟΤΥΠΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ IFRS
IPSAS No 18	Πληροφόρηση κατά Τομέα	IFRS No 8
IPSAS No 19	Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	IAS No 37
IPSAS No 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	IAS No 24
IPSAS No 21	Απομείωση Περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας Ταμειακών Ροών	IAS No 36
IPSAS No 22	Γνωστοποίηση Πληροφοριών για τον Τομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης	Δεν Υπάρχει
IPSAS No 23	Έσοδα από Μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταβιβάσεις)	Δεν Υπάρχει
IPSAS No 24	Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις	Δεν Υπάρχει
IPSAS No 25	Παροχές σε Εργαζόμενους	IAS No 19
IPSAS No 26	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών	IAS No 36
IPSAS No 27	Γεωργία	IAS No 41
IPSAS No 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	IAS No 32
IPSAS No 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση	IAS No 39
IPSAS No 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	IFRS No 7

ΠΡΟΤΥΠΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ IFRS
IPSAS No 31	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	IAS No 38
IPSAS No 32	Συμβάσεις Παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Παραχωρούσα Αρχή	IFRIC No12
IPSAS No 33	Πρώτη Εφαρμογή της αρχής του Δουλευμένου με βάση τα I.P.S.A.S.	Δεν Υπάρχει
IPSAS No 34	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	IAS No 27
IPSAS No 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	IFRS No 10
IPSAS No 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες	IAS No 28
IPSAS No 37	Από κοινού Συμφωνίες	IFRS No 11
IPSAS No 38	Γνωστοποιήσεις συμφερόντων σε άλλες Οντότητες	IFRS No 12
Cash IPSAS	Financial Reporting under Cash-Basis Accounting	Δεν Υπάρχει

Πηγή: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

2.5 Εφαρμογή των IPSAS

Η λογιστική που εφαρμόζουν οι οργανισμοί δημόσιου τομέα βασίζεται είτε στην ταμειακή είτε την δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με την ταμειακή λογιστική ως έσοδα και έξοδα νοούνται οι εισπράξεις και αντίστοιχα οι πληρωμές που ενεργεί ένας οργανισμός. Τα γεγονότα και οι συναλλαγές αναγνωρίζονται και αποτυπώνονται μόνο όταν εισπράττονται ή πληρώνονται από τον οργανισμό. Δεν διαχωρίζονται οι λειτουργικές από τις επενδυτικές δαπάνες και δεν παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις του οργανισμού. Οι πληροφορίες που μπορεί να παρέχει ο οργανισμός που

τηρεί αυτή τη λογιστική περιορίζονται στην πηγή χρηματοδότησης των εσόδων του και στα ταμειακά υπόλοιπα στο τέλος κάθε περιόδου.

Αντιθέτως κατά την χρήση της δεδουλευμένης βάσης τα γεγονότα και οι συναλλαγές αναγνωρίζονται όταν αυτά λαμβάνουν χώρα. Εφαρμόζονται μέθοδοι αποτίμησης και αποσβέσεων. Ο οργανισμός παρέχει σημαντικές πληροφορίες μέσα από τις οικονομικές του καταστάσεις για τα στοιχεία του ενεργητικού, παθητικού, καθαρής θέσης τα έσοδα και έξοδα συγκεκριμένης περιόδου, τις ταμειακές του ροές.

Γίνεται κατανοητό ότι η εφαρμογή των IPSAS από τους οργανισμούς δημόσιου τομέα προϋποθέτει την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με έρευνα που διεξήγαγε η PwC (2014), αρκετές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφαρμόζουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, συγκεντρώνοντας υψηλά ποσοστά συνάφειας και εναρμόνισης με τα IPSAS. Επιπρόσθετα πολλές χώρες παγκοσμίως όπως η Αυστρία η Βραζιλία, η Χιλή, η Εσθονία, η Γαλλία, το Ισραήλ, η Λιθουανία, η Μαλαισία, η Νέα Ζηλανδία, η Ρωσία, η Σλοβακία, η Νότια Αφρική, η Ισπανία, η Ελβετία έχουν προχωρήσει στην υιοθέτηση των IPSAS ή βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο υιοθέτησης αυτών. Μελετώντας την περίπτωση της Ελλάδος θα πρέπει να αναφέρουμε ότι, πρωτοπόροι στην τήρηση της δεδουλευμένης λογιστικής υπήρξαν οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων, οι οποίοι υποχρεώθηκαν στην τήρηση κλαδικού λογιστικού σχεδίου βασισμένο στη βάση του δεδουλευμένου, βάση του Προεδρικού Διατάγματος 315/99 (ΦΕΚ 302/Α/1999), όπως αυτό τροποποιήθηκε με την κοινή Υπουργική Απόφαση 4604/2015. Αργότερα με την έκδοση του Προεδρικού Διατάγματος 146/03 (ΦΕΚ 122Α/Α21-5-2003) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας» εφαρμόζεται η διπλογραφική μέθοδος στα Νοσοκομεία της χώρας. Επίσης η κυβέρνηση με το Προεδρικό Διάταγμα Υπ' Αριθμ.15/2-3-2011(ΦΕΚ 30^Α/2-3-11) αποφάσισε την υποχρεωτική εφαρμογή από την Κεντρική Διοίκηση της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης από της 1ης Ιανουαρίου 2011. Επιπλέον με την Υπ' Αριθμ.Φ.800/78/322995Σ./1853 /13-6-2016 Απόφαση του Υπουργού Εθνικής Άμυνας εγκρίθηκε ο Γενικός Κανονισμός Διπλογραφικής Λογιστικής, Μονάδων των Ενόπλων Δυνάμεων. Σύμφωνα με τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι στο ελληνικό δημόσιο έχουν γίνει σημαντικά βήματα για την εφαρμογή της

διπλογραφικής μεθόδου σε δεδουλευμένη βάση. Αυτό θα διευκολύνει τις διαδικασίες για την μετάβαση στην εφαρμογή των IPSAS.

2.6 Χρησιμότητα-Οφέλη των IPSAS

Η υιοθέτηση των IPSAS ξεχωρίζει ως το σημαντικότερο βήμα προόδου και εξέλιξης στη δημοσιονομική λογιστική, ενισχύοντας τη διαφάνεια και την αξιοπιστία των δημοσίων οικονομικών, με παράλληλη συμβολή στην παγκόσμια ανάπτυξη και ευημερία μέσω της σύγκλισης και εναρμόνισης των δημοσίων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες και οργανισμούς (Τουμαζάτος, 2013). Σύμφωνα με τον Λουμιώτη (2014), τα βασικά οφέλη που προκύπτουν από την υιοθέτηση των IPSAS είναι τα εξής:

- Μέσω των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα θα παρέχεται εύλογη πληροφόρηση για την οικονομική θέση και απόδοση τόσο της κάθε οντότητας ξεχωριστά όσο και της κυβέρνησης γενικότερα .
- Οι διοικήσεις των οντοτήτων δημοσίου τομέα θα έχουν τη δυνατότητα λήψης κατάλληλων αποφάσεων αποκομίζοντας αξιόπιστη πληροφόρηση για την πραγματική οικονομική θέση και απόδοση της οντότητας τους.
- Διασφαλίζεται η διαφάνεια και η εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων των κρατών λόγω της σύνταξής τους με βάση το διεθνές λογιστικό πλαίσιο (IPSAS), καθώς και η αξιόπιστη σύγκρισή μεταξύ των οικονομικών μεγεθών κάθε κράτους.
- Μέσω της παρουσίασης των οικονομικών τους καταστάσεων, ενισχύεται η λογοδοσία των διοικήσεων κάθε οντότητας καθώς και η βελτίωση της οικονομικής διαχείρισης των περιουσιακών τους στοιχείων.

2.7 Ανακεφαλαίωση

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB) υπό την αιγίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), δημιούργησε υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα κατάλληλα για οντότητες δημοσίου τομέα, που εφαρμόζουν λογιστική σε

δεδολευμένη βάση. Πολλές χώρες έχουν προχωρήσει στην υιοθέτηση αυτών, ενώ αρκετές βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο για την εφαρμογή τους. Η τήρηση της λογιστικής σε δεδολευμένη βάση από κάποιες οντότητες του ελληνικού δημοσίου τομέα, αρχής γενομένης στους Ο.Τ.Α, αποτελεί το πρώτο βήμα προς αυτή τη κατεύθυνση. Συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις, αξιόπιστη πληροφόρηση της οικονομικής διαχείρισης, διαφάνεια και λογοδοσία στο δημόσιο τομέα, είναι τα βασικά οφέλη από τη χρήση των IPSAS.

Κεφάλαιο 3 Ενσώματα Περιουσιακά Στοιχεία

3.1 Εισαγωγή

Η σωστή αποτύπωση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενός Δήμου είναι ύψιστης σημασίας για την ορθή και αξιόπιστη πληροφόρηση της οικονομικής θέσης και περιουσιακής κατάστασης του, καθώς αυτά αποτελούν το μεγαλύτερο σε αξία τμήμα του Ενεργητικού του. Βασικά ζητήματα που αντιμετωπίζει ο λογιστικός χειρισμός των παγίων είναι η αρχική αναγνώρισή τους, ο υπολογισμός των αποσβέσεων, καθώς και η μετέπειτα επιμέτρησή τους. Σημαντικά επίσης θέματα που εισάγουν τα IPSAS για την εκτίμηση των παγίων αποτελούν η απομείωση, το κόστος δανεισμού και οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αυτών.

3.2 Π.Δ.315/1999

Μετά την ψήφιση του Π.Δ.315/99 οι Δήμοι τηρούν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και μέσω των οικονομικών τους καταστάσεων, αποτυπώνουν την περιουσιακή τους κατάσταση. Στα κεφάλαια του καθορίζονται ορισμοί και κανόνες λογιστικής αντιμετώπισης των ενσωμάτων πάγιων, όπως αναπτύσσονται στις επόμενες ενότητες.

3.2.1 Παρουσίαση των Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με το κεφάλαιο 2.2 παράγραφο 2.2.100 του Π.Δ.315/99 ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά ο Δήμος με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως του, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και περιλαμβάνονται στους παρακάτω λογαριασμούς:

10. Εδαφικές Εκτάσεις.

Περιλαμβάνει τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στο Δήμο. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια και σ' αυτές που η διάρκεια της

ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

11. Κτίρια-Εγκαταστάσεις Κτιρίων- Τεχνικά Έργα.

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για στέγαση υπηρεσιών, κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα του Δήμου. Οι εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, εσωτερικής μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη αυτών των ιδίων ή του κτιρίου ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας τους ή του προορισμού τους. Τα τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων του Δήμου (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

12. Μηχανήματα-Τεχνικές Εγκαταστάσεις-Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός.

Αφορούν τις μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο δραστηριότητας. Επίσης είναι τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεση τους με το λειτουργικό κύκλωμα του Δήμου.

13. Μεταφορικά Μέσα.

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα (όπως, αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, λεωφορεία, απορριμματοφόρα αυτοκίνητα, φορτηγά, εκσκαφείς, φορτωτές κ.λπ.) με τα οποία ο Δήμος διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού του ή των υλικών αγαθών του και καλύπτει λοιπές λειτουργικές του ανάγκες, είτε μέσα στους χώρους της δραστηριότητας του, είτε έξω από αυτούς

14. Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός

Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα έπιπλα και τον λοιπό εξοπλισμό των διαφόρων κτιριακών χώρων του Δήμου όπως σκεύη, μηχανές γραφείου, ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα, μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, επιστημονικά όργανα, ζώα για πάγια εκμετάλλευση, εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.

15. Ακινητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων.

Στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 15 και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται και παρακολουθούνται, αφενός τα ποσά που διατίθενται για την απόκτηση οποιωνδήποτε νέων παγίων περιουσιακών στοιχείων, είτε με απευθείας αγορά, εναλλακτικά αντί της απ' ευθείας χρέωσης των λογαριασμών (10-14), είτε με κατασκευή (μέσω εργολάβων ή ιδιοκατασκευή), αφετέρου τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων.

17. Πάγιες (Μόνιμες) Εγκαταστάσεις Κοινής Χρήσεως.

Στους υπολογαριασμούς του 17 παρακολουθούνται οι πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως, δηλαδή αυτές που δεν ανήκουν στην περιουσία του Δήμου, ανεξαρτήτως του τρόπου κατασκευής και χρηματοδοτήσεως αυτών. Αναλυτικότερα παρακολουθούνται οι λογαριασμοί: 17.00 Κτιριακές εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως, 17.11 Πλατείες-Πάρκα-Παιδότοποι κοινής χρήσεως, 17.31 Οδοί – Οδοστρώματα κοινής χρήσεως, 17.51 Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως, 17.71 Εγκαταστάσεις Ηλεκτροφωτισμού κοινής χρήσεως και 17.90 Λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως.

3.2.2 Απογραφή έναρξης των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Στα πλαίσια εφαρμογής του Π.Δ.315/1999 οι Δήμοι διενέργησαν την απογραφή έναρξης με ημερομηνία αναφοράς την 01/01/2000, στην οποία κατέγραψαν όλα τα περιουσιακά τους στοιχεία καθώς και τις κάθε φύσεως υποχρεώσεις και απαιτήσεις. Αναφορικά με την αποτίμηση των απογραφέντων ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων, με βάση το άρθρο 1 παρ.1.1.108 του Π.Δ.315/1999 διενεργήθηκε ως εξής:

Τα πάσης φύσεως ακίνητα αποτιμήθηκαν στις αντικειμενικές αξίες που εφαρμοζόταν από τις αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες. Αν δεν υπάρχουν αντικειμενικές αξίες, τότε εφαρμόζονται οι κανόνες εκτιμήσεως των ακινήτων που εφαρμόζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. σε ανάλογες περιπτώσεις.

Τα λοιπά πάγια στοιχεία αποτιμήθηκαν στην τρέχουσα αξία αυτών προσδιορισμένη με βάση τα στοιχεία αξίας κτήσεως ή κατασκευής και της ωφέλιμης ζωής αυτών. Η τρέχουσα αξία των λοιπών παγίων στοιχείων μπορεί να βασίζεται και στην τρέχουσα αξία αυτών ως καινούργια μειωμένη κατά την αναλογία της παλαιότητας αυτών και λαμβανομένης υπόψη τυχόν ιδιαίτερης τεχνολογικής απαξιώσεως αυτών.

Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσεως (κτιριακές εγκαταστάσεις – πλατείες, πάρκα, παιδότοποι – οδοί οδοστρώματα - πεζοδρόμια –εγκαταστάσεις ηλεκτροφωτισμού – λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις) τα οποία είχαν αποκτηθεί ή κατασκευαστεί πριν από την 31.12.1986 αποτιμήθηκαν σε αξία μνείας, ως πλήρως αποσβεσμένα. Αυτά που είχαν κατασκευαστεί ή αποκτηθεί μετά την 01.01.1987 αποτιμήθηκαν στο συνολικό κόστος αυτών μειωμένο κατά 1/12 αυτού για κάθε έτος μέχρι 31.12.1998. Επίσης αυτά που βρισκόταν στο στάδιο της κατασκευής εκτιμήθηκαν στο συνολικό κόστος αυτών μέχρι την ημερομηνία έναρξης της εφαρμογής του Προεδρικού Διατάγματος. Επισημαίνεται ότι ως κόστος κτήσεως ή κατασκευής των παγίων στοιχείων κοινής χρήσεως θεωρείται το ποσό, που πράγματι διατέθηκε από το Δήμο από ιδίους πόρους ή επιχορηγήσεις, για να αποκτηθεί ή κατασκευαστεί ένα πάγιο στοιχείο κοινής χρήσεως π.χ. η διαμόρφωση μιας πλατείας ή ο εξωραϊσμός αυτής και δεν περιλαμβάνει στο κόστος αυτής την αξία του εδάφους που ανήκει στο δημόσιο, εκτός αν το έδαφος αυτό αποκτήθηκε με απαλλοτρίωση το κόστος της οποίας κάλυψε ο Δήμος από ιδίους πόρους ή επιχορήγηση.

3.2.3 Λογιστική παρακολούθηση των Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς τους έπειτα από καταχώρηση σ' αυτούς:

α) Της αξίας κτήσεως τους (αγοράς ή εκτιμήσεως, όταν πρόκειται για εισφορά ή παραχώρηση) ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας η οποία προκύπτει μετά από τυχόν αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως που γίνεται με ειδικό νόμο.⁵ Η κατά τα ως άνω αξία κτήσεως των αγοραζόμενων στοιχείων αποτελείται από τα εξής στοιχεία:

- Από την τιμολογιακή αξία αγοράς, που αναγράφεται στα οικεία τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις τυχόν χορηγημένες από τους προμηθευτές εκπτώσεις και απαλλαγμένη από τους τυχόν τόκους που καταβάλλει ο αγοραστής στους προμηθευτές ή σε τρίτους, για τις πιστώσεις ή τα δάνεια που χορηγήθηκαν για την αγορά των προ αναφερομένων παγίων στοιχείων
- Από τα ειδικά έξοδα αγοράς, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι να παραληφθεί το αγαθό και να φθάσει στα βιομηχανοστάσια ή τις αποθήκες του Δήμου (δασμοί εισαγωγής, ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς και παραλαβής καθώς και παρόμοια έξοδα).
- Από τα άμεσα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας τα πάγια στοιχεία.

β) Του κόστους ιδιοκατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, και το οποίο προσauζάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολόγησής τους.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσauζάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών. Αντιθέτως τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων.

Έξοδα εγκαταστάσεως

Στο λογαριασμό 16.14 "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ακινήτων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία δεν προσauζάνουν το κόστος κτήσεως τους.

⁵ Μέχρι σήμερα από το νόμο 2065/92 εξαιρούνται τα οικόπεδα και κτίρια των δήμων. Κατά συνέπεια δεν έχουν αναπροσαρμοστεί από την αρχική εφαρμογή του Π.Δ.315/99.

Στο λογαριασμό 16.18 "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου" παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.14, και 16.18 αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξιώσεως του.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από το Δήμο για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από το Δήμο είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει ο Δήμος από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες)

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβεσίμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως).

Συμφωνά με την παράγραφο 2.2.102 του Π.Δ.315/99 οι γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων καθορίζονται ως εξής:

Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργηθέντων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

3.3 IPSAS

Τα IPSAS τα οποία έχουν θεσπιστεί για την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

IPSAS	Περιγραφή
IPSAS 17	Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και εξοπλισμός
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού
IPSAS 13	Μισθώσεις
IPSAS 21	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών
IPSAS 26	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί ότι δεν έχει γίνει επίσημη μετάφραση των IPSAS στην ελληνική γλώσσα. Στις επόμενες ενότητες επιχειρείται η παρουσίαση των βασικών σημείων των παραπάνω προτύπων, όπως αυτά μεταφράστηκαν για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

3.3.1 IPSAS 17 Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και εξοπλισμός

Αντικείμενο

Το αντικείμενο αυτού του Προτύπου είναι να ορίσει την λογιστική μεταχείριση για τα ακίνητα, εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν αντλήσουν πληροφορίες για τις επενδύσεις της οντότητας στα ακίνητά της, τις εγκαταστάσεις της και τον εξοπλισμό και τις αλλαγές σε αυτού του είδους τις επενδύσεις. Οι βασικές αρχές στην λογιστική για ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό είναι (α) η αρχική αναγνώριση (λογιστικοποίηση) των περιουσιακών στοιχείων, (β) ο καθορισμός της λογιστικής τους αξίας, και (γ) ο υπολογισμός των αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωρίζονται σε σχέση με αυτά.

Πεδίο εφαρμογής

Μία οντότητα που προετοιμάζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κάτω από την βάση της λογιστικής αρχής του δεδουλευμένου θα πρέπει να εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στην λογιστική μεταχείριση των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό περιλαμβανομένου :

- i. Ειδικό στρατιωτικό εξοπλισμό
- ii. Έργα υποδομής και
- iii. Περιουσιακά στοιχεία σχετικά με δικαιώματα από συμφωνίες παραχώρησης, μετά την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση, σε συσχέτιση με το IPSAS 32, *Παραχώρηση δικαιώματος παροχής υπηρεσιών : Παραχωρούσα αρχή.*

Περιουσιακά στοιχεία (πολιτιστικής, εθνικής κ.α.) κληρονομιάς

Το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί από μία οντότητα να αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς (πολιτιστικής, εθνικής) τα οποία σε άλλη περίπτωση θα ανταποκρίνονταν στον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης για Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό. Αν μία οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς, θα πρέπει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων αυτού του Προτύπου και μπορεί, αλλά δεν υποχρεώνεται, να εφαρμόζει τις απαιτήσεις επιμέτρησης του Προτύπου αυτού.

Οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να έχουν μεγάλη περιουσία σε περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς τα οποία μπορεί να έχουν αποκτηθεί στη διάρκεια πολλών ετών και με διάφορα μέσα, περιλαμβάνοντας την αγορά, δωρεά, κληροδοτήματα και κατασχέσεις. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία σπάνια κατέχονται για την ικανότητά τους να παράγουν ταμιακές εισροές και μπορεί να υπάρχουν νομικά ή κοινωνικά εμπόδια για να χρησιμοποιηθούν σε τέτοιους σκοπούς.

Κάποια περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς έχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών άλλη από την αξία κληρονομιάς τους, για παράδειγμα ένα ιστορικό κτίριο που χρησιμοποιείται για τη στέγαση των γραφείων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αναγνωρίζονται και επιμετρούνται στην ίδια βάση όπως τα άλλα στοιχεία ακινήτων εγκαταστάσεων και εξοπλισμού. Για άλλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς, τα μελλοντικά οικονομικά τους οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών περιορίζονται στα

χαρακτηριστικά κληρονομιάς τους, για παράδειγμα μνημεία και ερείπια. Η ύπαρξη και των δύο περιπτώσεων μπορεί να επηρεάσει την επιλογή της μεθόδου επιμέτρησης

Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με την έννοια που καθορίζεται:

Λογιστική αξία (για σκοπούς αυτού του Προτύπου) είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται (καταχωρείται/λογιστικοποιείται) αφού αφαιρεθούν οποιοσδήποτε σωρευμένες αποσβέσεις και σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Κατηγορία των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού σημαίνει την ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης ή λειτουργίας στις λειτουργίες μίας επιχείρησης που παρουσιάζονται σαν ένα πράγμα για σκοπούς παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που αντιπροσωπεύει το κόστος, μείον την υπολειμματική του αξία.

Αποσβέσεις είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου στην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής.

Εξειδικευμένη Αξία Οντότητας είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών που μια οντότητα περιμένει να αποκτήσει από την συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από την διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή περιμένει να προκύψουν όταν τακτοποιεί μία υποχρέωση.

Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός είναι πάγια αντικείμενα τα οποία: α) διακρατούνται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών για εκμίσθωση σε τρίτους, ή για διοικητικούς σκοπούς και β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν περισσότερο από μία περίοδο (χρήση)

Υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το εκτιμώμενο ποσό το οποίο μία οντότητα θα λάμβανε σήμερα από την διάθεση του, αφού αφαιρεθούν τα εκτιμώμενα κόστη διάθεσης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη σε ηλικία και σε κατάσταση που θα αναμένονταν να είναι στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι : α) η χρονική περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα, ή β) ο αριθμός της ποσότητας παραγωγής ή παρεμφερούς μονάδας οι οποίες αναμένεται να αποκτηθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την οντότητα.

Αναγνώριση

Το κόστος ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού θα αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο αν και μόνο αν :α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή υπηρεσίες δυνητικά συνδεδεμένα με το περιουσιακό στοιχείο θα ρεύσουν προς την οντότητα και β) το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί με αξιοπιστία να μετρηθεί (υπολογιστεί).

Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση (λογιστικοποίηση)

Ένα στοιχείο ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που ικανοποιεί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση (λογιστικοποίηση) ως περιουσιακού στοιχείου θα επιμετρείται στο κόστος του. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω μία συναλλαγής χωρίς αντάλλαγμα, το κόστος θα επιμετρείται στην εύλογή του αξία κατά την ημέρα την απόκτησης.

Στοιχεία του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού αποτελείται από:

- i. την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι δασμοί εισαγωγής και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και τις μειώσεις τιμών.
- ii. κάθε κόστος άμεσα αποδοτέο για να φτάσει το στοιχείο στην θέση και την κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται.
- iii. την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου, είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους άλλους, από την παραγωγή αποθεμάτων.

Εάν ένα στοιχείο ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού αποκτάται με μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, το κόστος του καθορίζεται στην εύλογη αξία κατά την

ημερομηνία απόκτησης του. Στοιχεία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που αποκτώνται με ανταλλαγή στοιχείων επιμετρούνται στην εύλογη αξία, εκτός εάν η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή εάν η εύλογη αξία των στοιχείων που ανταλλάσσονται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Τότε το κόστος του αποκτημένου στοιχείου, επιμετρείται στην λογιστική αξία του στοιχείου που ανταλλάσσεται.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση (λογιστικοποίηση)

Μία οντότητα θα επιλέγει είτε το μοντέλο κόστους ή το μοντέλο επανεκτίμησης ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει αυτή την πολιτική σε όλη την κατηγορία των Ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού.

Μοντέλο κόστους

Μετά την αναγνώριση ως περιουσιακού στοιχείου ένα στοιχείο Ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού θα έχει λογιστικό υπόλοιπο στο κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Μοντέλο επανεκτίμησης

Μετά την αναγνώριση ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο Ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα θα έχει λογιστικό υπόλοιπο το επανεκτιμημένο ποσό, το οποίο θα έχει αποτιμηθεί στην εύλογη αξία την ημέρα της επανεκτίμησης, μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι επανεκτιμήσεις θα γίνονται σε τακτική βάση για να επιβεβαιώνεται ότι το λογιστικό υπόλοιπο δεν διαφέρει ουσιωδώς από εκείνο που θα καθορίζονταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων).

Όταν ένα είδος περιουσιακού στοιχείου επανεκτιμείται, η λογιστική αξία του προσαρμόζεται στην αξία επανεκτίμησης. Την ημερομηνία επανεκτίμησης το πάγιο αντιμετωπίζεται με τους εξής τρόπους: α) η ακαθάριστη λογιστική αξία προσαρμόζεται με τρόπο, ώστε να είναι συνεπής με την λογιστική αξία του παγίου κατά την επανεκτίμηση και β) η σωρευμένη απόσβεση εξαλείφεται έναντι της ακαθάριστης αξίας του παγίου.

Αν ένα στοιχείο Ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού επανεκτιμείται, τότε ολόκληρη η κατηγορία Ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού στη οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, θα επανεκτιμείται.

Αν το λογιστικό υπόλοιπο μίας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων αυξάνεται ως αποτέλεσμα μίας επανεκτίμησης, η αύξηση θα πιστώνεται απευθείας σε αποθεματικό αναπροσαρμογής. Ωστόσο, η αύξηση θα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την έκταση που αναστρέφει μία μείωση από επανεκτίμηση της ίδιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχε αναγνωρισθεί στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα.

Αν το λογιστικό υπόλοιπο μίας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων μειώνεται ως αποτέλεσμα μίας επανεκτίμησης, η μείωση αυτή θα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα. Ωστόσο, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας σε αποθεματικό επανεκτίμησης κατά την έκταση υπάρχοντος πιστωτικού υπολοίπου στο αποθεματικό αναπροσαρμογής αναφορικά με αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

Αυξήσεις και μειώσεις επανεκτίμησης σχετικές με εξειδικευμένα περιουσιακά στοιχεία στα πλαίσια μία κατηγορίας ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να συμψηφίζονται μεταξύ τους στα πλαίσια της ίδιας κατηγορίας αλλά δεν θα συμψηφίζονται με περιουσιακά στοιχεία άλλης κατηγορίας.

Αποσβέσεις

Κάθε μέρος ενός στοιχείου από ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό με κόστος που είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται χωριστά. Ο καταλογισμός αποσβέσεων για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα, εκτός αν περιέχεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου θα κατανέμεται με συστηματικό τρόπο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα επανεξετάζονται κατά ελάχιστο σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς και αν οι προσδοκίες, διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, οι αλλαγές θα λογιστικοποιούνται ως αλλαγή σε λογιστικές

εκτιμήσεις σύμφωνα με το IPSAS3 *Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη*.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από την λογιστική του αξία. Εάν αυτό συμβεί το κόστος απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου θα είναι μηδενικό, και μέχρι η υπολειμματική του αξία μεταγενέστερα μειωθεί σε ποσό μικρότερο από την λογιστική του αξία.

Μέθοδος απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης θα αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο θα επανεξετάζεται κατά το ελάχιστο σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς (σύνταξης οικονομικών καταστάσεων), για το αν έχει σημειωθεί αξιόλογη αλλαγή στο προσδοκώμενο τρόπο της ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή των υπηρεσιών που πιθανόν να ληφθούν, που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος θα αλλάζει για να αντανακλά τις αλλαγές του τρόπου. Τέτοια αλλαγή θα λογιστικοποιείται ως αλλαγή στις λογιστικές εκτιμήσεις σε συμφωνία (εφαρμογή) του IPSAS3.

Αποζημίωση για απομείωση

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που έχουν απομειωθεί, απωλεσθεί ή έχουν εγκαταλειφθεί, θα περιλαμβάνονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν η αποζημίωση γίνεται εισπράξιμη.

Διαγραφή (αποαναγνώριση)

Το λογιστικό ποσό ενός στοιχείου των ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού θα διαγράφεται: α) όταν διατίθεται ή β) όταν κανένα οικονομικό όφελος ή πιθανή υπηρεσία δεν αναμένεται από την χρήση του ή την διάθεσή του.

Τα κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την διαγραφή ενός στοιχείου ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού θα περιλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το IPSAS13 απαιτεί κάτι διαφορετικό πάνω σε μία πώληση και επαναμίσθωση).

Το κέρδος ή ζημιά που προκύπτουν από την διαγραφή ενός στοιχείου ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού θα καθορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της καθαρής προσόδου από την διάθεση, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

3.3.2 IPSAS 16 Επενδύσεις σε ακίνητα

Ορισμοί

Επένδυση σε ακίνητα είναι τα ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια, ή μέρη κτιρίων ή και τα δύο) τα οποία μια οντότητα κατέχει για να κερδίζει ενοίκια ή για αύξηση της αξίας του κεφαλαίου ή και τα δύο, παρά για: α) την χρήση τους στην παραγωγή, ή την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς και β) την πώλησή τους κατά την συνήθη ροή των εργασιών.

Αναγνώριση

Η επένδυση σε ακίνητα πρέπει να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν: α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με τη επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οντότητα και β) το κόστος ή η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Μια οντότητα σύμφωνα με την αρχή αναγνώρισης αξιολογεί όλα τα κόστη μιας επένδυσης σε ακίνητα την ημερομηνία που πραγματοποιούνται. Τα κόστη αυτά περιλαμβάνουν κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά κατά την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και κόστη τα οποία πραγματοποιούνται μεταγενέστερα για προσθήκες, αντικατάσταση μέρους, ή τη συντήρηση του ακινήτου. Αντιθέτως μια οντότητα δεν αναγνωρίζει στην λογιστική αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα, τα κόστη που προκύπτουν από την καθημερινή συντήρηση του ακινήτου. Τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (πλεόνασμα ή έλλειμμα) όταν αυτά πραγματοποιούνται. Τέτοιου είδους κόστη κυρίως είναι το εργατικό κόστος, τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν και το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Οι δαπάνες αυτές, συχνά χαρακτηρίζονται ως επισκευές και συντηρήσεις των ακινήτων.

Αρχική Αναγνώριση

Η επένδυση σε ακίνητα αρχικά αποτιμάται στο κόστος της. Το κόστος συναλλαγής πρέπει

να συμπεριλαμβάνεται στην αρχική αποτίμηση. Όταν μια επένδυση σε ακίνητα αποκτάται μέσω μιας μη-ανταλλακτικής συναλλαγής το κόστος της πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης

Το κόστος μιας αγοραζόμενης επένδυσης σε ακίνητα περιλαμβάνει την τιμή αγοράς της και κάθε άμεσα αναλογούσα δαπάνη. Για παράδειγμα τέτοιες δαπάνες είναι οι αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόροι μεταβίβασης και άλλα κόστη συναλλαγής.

Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση

Μια οντότητα μετά την αρχική αποτίμηση των επενδύσεων της σε ακίνητα μπορεί να επιλέξει ή την μέθοδο της αποτίμησης σε εύλογη αξία είτε τη μέθοδο του κόστους εφαρμόζοντας την ίδια μέθοδο για όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

Μέθοδος αποτίμησης στην εύλογη αξία

Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οντότητα η οποία επιλέγει τη μέθοδο της αποτίμησης στην εύλογη αξία, πρέπει να επιμετρήσει όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα με την ίδια μέθοδο. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την αλλαγή της αποτίμησης των επενδύσεων σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της περιόδου, στην οποία πραγματοποιήθηκε, δηλαδή στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα, πρέπει να αντικατοπτρίζει τις συνθήκες της αγοράς, κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της Εύλογης Αξίας

Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή, ότι μια οντότητα μπορεί αξιόπιστα να προσδιορίσει την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα, σε συνεχή βάση. Ωστόσο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, υπάρχει σαφής ένδειξη, όταν μια οντότητα αποκτά για πρώτη φορά μια επένδυση σε ακίνητα, ότι αυτό δεν είναι εφικτό. Αυτό συμβαίνει όταν συγκρίσιμες συναλλαγές στην αγορά είναι σπάνιες και εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας, δεν είναι διαθέσιμες. Εάν μια οντότητα υπολογίζει ότι η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα υπό εκτέλεση, δεν προσδιορίζεται αξιόπιστα, αλλά αναμένει ότι θα προσδιορίζεται αξιόπιστα όταν περατωθεί η κατασκευή, θα επιμετράει την επένδυση σε ακίνητα υπό εκτέλεση στο κόστος μέχρι, ή η εύλογη αξία του γίνει αξιόπιστα προσδιοριζόμενη είτε ολοκληρωθεί η κατασκευή (ότι από τα δύο συμβεί νωρίτερα). Εάν

μια οντότητα υπολογίζει ότι η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα (άλλη από την επένδυση σε ακίνητα υπό εκτέλεση), δεν προσδιορίζεται αξιόπιστα σε συνεχή βάση, η οντότητα θα επιμετράει αυτή την επένδυση, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους, σύμφωνα με το IPSAS 17. Η υπολειμματική αξία αυτής της επένδυσης θα θεωρείται μηδενική. Η οντότητα θα εφαρμόζει το IPSAS 17 έως τη διάθεση της συγκεκριμένης επένδυσης.

Εάν όμως μια οντότητα έχει πρωτίτερα αποτιμήσει μια επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, θα συνεχίσει την αποτίμηση της επένδυσης στη εύλογη αξία ακόμη και όταν συγκρίσιμες συναλλαγές στην αγορά είναι σπάνιες και εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας, δεν είναι διαθέσιμες.

Μέθοδος αποτίμησης στο κόστος

Μετά την αρχική αναγνώριση, μία οντότητα η οποία επιλέγει την μέθοδο του κόστους πρέπει να επιμετρήσει όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα στο κόστος, μειωμένο με οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση και οποιαδήποτε σωρευμένη ζημία απομείωσης, σύμφωνα με τις οδηγίες που αναφέρθηκαν στην παρουσίαση του IPSAS 17 «Ενσώματα Πάγια».

Διάθεση

Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις κατά τη διάθεσή της ή όταν αποσύρεται μόνιμα από τη χρήση και δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη διάθεσή της. Κέρδη ή ζημίες από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα πρέπει να προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος διάθεσης και της λογιστικής αγίας του ακινήτου και θα αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης τους στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

3.3.3 IPSAS 5 Κόστος Δανεισμού

Αντικείμενο

Το Πρότυπο αυτό καθορίζει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Το Πρότυπο

γενικά απαιτεί την άμεση εξοδοποίηση του κόστους δανεισμού. Ωστόσο το πρότυπο επιτρέπει, ως εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού το οποίο αποδίδεται άμεσα για την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις.

Ορισμοί

Ως κόστος δανεισμού ορίζονται οι τόκοι και άλλα στοιχεία κόστους που πραγματοποιήθηκαν από μια οντότητα σε σχέση με τον δανεισμό κεφαλαίων. Στο κόστος δανεισμού περιλαμβάνονται: α) τόκοι από αλληλόχρεους τραπεζικούς λογαριασμούς, καθώς και τόκοι των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων, β) απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων, γ) απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για τη λήψη δανείων, δ) χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις και ε) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις, είναι το περιουσιακό στοιχείο για το οποίο απαιτείται μία ουσιαστικής περιόδου ώστε να είναι έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση του ή την πώληση του. Παράδειγμα στο δημόσιο τομέα αποτελούν οι κτιριακές εγκαταστάσεις για στέγαση των υπηρεσιών, τα νοσοκομεία, τα έργα υποδομής όπως οι δρόμοι οι γέφυρες και οι εγκαταστάσεις παραγωγής ενέργειας.

Λογιστική μεταχείριση κόστους δανεισμού.

Οι οντότητες μπορούν να απευθυνθούν στις αγορές για την χρηματοδότηση των περιουσιακών τους στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις. Το IPSAS 5 παρέχει δύο εναλλακτικούς λογιστικούς χειρισμούς για της λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού:

Βασικός Χειρισμός

Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων. Σε αυτήν την περίπτωση τα κόστη δανεισμού δεν απαιτείται να κατανεμηθούν απευθείας στα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία.

Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός

Το κόστος δανεισμού το οποίο άμεσα αποδίδεται για την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου, κεφαλαιοποιείται ως μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου εφόσον: α) είναι πιθανόν στο μέλλον να επιφέρουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών στην οντότητα και β) το κόστος δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Όταν μια οντότητα υιοθετεί αυτή την εναλλακτική μεταχείριση θα πρέπει να την εφαρμόζει με συνέπεια σε όλα τα κόστη δανεισμού που αποδίδονται για την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή όλων των περιουσιακών στοιχείων της που πληρούν τις προϋποθέσεις.

Στην περίπτωση που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά με σκοπό την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το πόσο του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε την περίοδο για το δανεισμό αυτό, μειωμένο κατά τα τυχόν έσοδα από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων. Στην περίπτωση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το πόσο του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός συντελεστή κεφαλαιοποίησης, στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως συντελεστής κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιηθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρος του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις ξεκινάει όταν: α) πραγματοποιούνται οι επενδυτικές δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο, β) πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και γ) είναι σε εξέλιξη οι απαραίτητες ενέργειες της ετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του ή πώληση του.

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, θα πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων διακοπής της ενεργούς ανάπτυξης του περιουσιακού στοιχείου και το κόστος να αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Παύση κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει όταν ουσιαστικά όλες οι απαραίτητες ενέργειες για την ετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, για την προοριζόμενη χρήση του ή πώληση του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

3.3.4 IPSAS 13 Μισθώσεις

Αντικείμενο

Αντικείμενο του προτύπου αυτού είναι να περιγράψει, για τους μισθωτές και εκμισθωτές τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που εφαρμόζονται για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις

Πεδίο Εφαρμογής

Μια οντότητα η οποία ετοιμάζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να εφαρμόζει αυτό το πρότυπο για την λογιστική αντιμετώπιση όλων των μισθώσεων εκτός από : α) τις συμφωνίες μισθώσεων για την εξερεύνηση ή τη χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων και β) τις συμβάσεις παροχής αδειών για είδη όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα κείμενα, ευρεσιτεχνίες και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Ωστόσο, αυτό το πρότυπο δεν εφαρμόζεται ως βάση αποτίμησης για: α) ακίνητα τα οποία ο μισθωτής τα χρησιμοποιεί ως επένδυση (IPSAS 16), β) επενδύσεις σε ακίνητα τα οποία εκμισθώνονται με λειτουργική μίσθωση.

Ορισμοί

Μίσθωση είναι μία συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού

στοιχείου, για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, εξισώνει την παρούσα αξία της: α) ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και με κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων τα οποία ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης : α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με τον μισθωτή ή β) για τον εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από τον μισθωτή, από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή από ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει την υποχρέωση αυτής της εγγύησης.

Ωστόσο, εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου και κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι μάλλον βέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό, αφού αναμένεται κατά την χρονική στιγμή της άσκησης του δικαιώματος, η τιμή η οποία έχει συμφωνηθεί να είναι αρκετά χαμηλότερη από την εύλογη αξία του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα μισθώματα που πρέπει να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης προσαυξημένα, με το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του δικαιώματος αγοράς.

Οριακό επιτόκιο δανεισμού είναι το επιτόκιο το οποίο ο μισθωτής πρέπει να πληρώσει για μια παρόμοια μίσθωση, ή αν αυτό δεν προσδιορίζεται, το επιτόκιο με το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, ο μισθωτής θα αναλάμβανε να δανειστεί με τους ίδιους όρους και την ίδια ασφάλεια, τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το τμήμα της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου, από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι μεμονωμένα εγγυημένα από έναν τρίτο που συνδέεται με τον εκμισθωτή.

Χρηματοδοτική μίσθωση

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση κατά την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί στην μισθωτή είτε όχι. Ο χαρακτηρισμός μιας μίσθωσης σε χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής παρά από τον τύπο της σύμβασης. Αν και τα παρακάτω είναι παραδείγματα περιπτώσεων που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα χαρακτήρισαν μια μίσθωση χρηματοδοτική, μια μίσθωση δεν χρειάζεται να συγκεντρώνει όλα αυτά τα κριτήρια για να ορίζεται ως χρηματοδοτική.

- Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι το τέλος την μισθοδοτικής περιόδου
- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος αυτού, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.
- Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ακόμα και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται.
- Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, έτσι ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιήσει, χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις.
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία δεν αντικαθίστανται εύκολα από άλλα περιουσιακά στοιχεία.
- Εάν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση της μίσθωσης, επιβαρύνουν τον μισθωτή.
- Τα κέρδη ή οι ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που

ισούται με το με το μεγαλύτερο μέλος του προϊόντος της πώλησης, κατά τη λήξη της μίσθωσης

Η χρηματοδοτική μίσθωση στα οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών

Κατά την έναρξη της περιόδου μίσθωσης, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις, τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ως περιουσιακά τους στοιχεία και τις σχετικές δεσμεύσεις της μίσθωσης, ως υποχρεώσεις. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμούνται σε ποσά ίσα με την εύλογη αξία τη μισθωμένης περιουσίας, ή αν είναι χαμηλότερη, στην παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων τα οποία καθορίστηκαν κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης αν προσδιορίζεται πρακτικά, διαφορετικά θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων πρέπει να επιμερίζονται μεταξύ των χρηματοοικονομικών εξόδων και της μείωσης των εκκρεμών υποχρεώσεων. Η χρηματοοικονομική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμονται σε κάθε περίοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, έτσι ώστε να παράγουν ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο στο εναπομείναντα ποσό των υποχρεώσεων. Ενδεχόμενα μισθώματα πρέπει να χρεώνονται ως έξοδα στην περίοδο που πραγματοποιούνται.

Μια χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί ένα έξοδο απόσβεσης για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και χρηματοοικονομικά έξοδα για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι συνεπής με αυτή που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οντότητα και η απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με το IPSAS 17. Αν δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μετά τη λήψη της μισθωτικής περιόδου, το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποσβεστεί πλήρως, στο συντομότερο χρόνο, μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης, και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Η χρηματοδοτική μίσθωση στα οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών

Οι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν στις οικονομικές τους καταστάσεις τις εισπράξεις μισθωμάτων από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία. Θα πρέπει να τα παρουσιάζουν ως απαίτηση ποσού ίση με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Σε μια χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που απορρέουν από τη νομική κυριότητα, μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή. Έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως αποπληρωμή κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.

Ο εκμισθωτής θα επιδιώξει να κατανείμει τα χρηματοοικονομικά έσοδα όλης της μισθωτικής περιόδου με συστηματικό και ορθολογικό τρόπο. Η καταχώρηση του χρηματοοικονομικού εσόδου πρέπει να βασίζεται σε ένα υπόδειγμα που αντανάκλα μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στην χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε λογιστικής περιόδου, εξαιρώντας το κόστος υπηρεσιών, εφαρμόζονται στην ακαθάριστη επένδυση στην χρηματοδοτική μίσθωση, μειώνοντας τόσο το επενδυμένο κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

Λειτουργική μίσθωση

Λειτουργική Μίσθωση χαρακτηρίζεται οποιαδήποτε μίσθωση η οποία δεν είναι χρηματοδοτική, δεν μεταβιβάζει δηλαδή τους κινδύνους και τα οφέλη που απορρέουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου.

Η λειτουργική μίσθωση στα οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών

Οι μισθωτές σε μια λειτουργική μίσθωση πρέπει να αναγνωρίζουν τις πληρωμές των μισθωμάτων ως έξοδο με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν μια άλλη συστηματική βάση είναι πλέον αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους του χρήστη.

Η λειτουργική μίσθωση στα οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών

Οι εκμισθωτές πρέπει να παρουσιάζουν στην οικονομικές τους καταστάσεις τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Τα έσοδα μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης εκτός αν μια άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι συνεπής με αυτή που εφαρμόζει ο εκμισθωτής για όμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με το IPSAS 17.

3.3.5 IPSAS 21 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών

Αντικείμενο

Αντικείμενο του προτύπου είναι ο ορισμός της διαδικασίας που θα εφαρμόσει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο μη δημιουργίας ταμειακών ροών έχει υποστεί απομείωση της αξίας του και να διασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Το Πρότυπο επίσης διευκρινίζει πότε μια οντότητα θα πρέπει να αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Ορισμοί

Περιουσιακά στοιχεία μη δημιουργίας ταμειακών ροών είναι τα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν ως στόχο την δημιουργία εμπορικής απόδοσης.

Απομείωση είναι η απώλεια των μελλοντικών οικονομικών πόρων ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, πέρα από την συστηματική αναγνώριση απώλειας των μελλοντικών οικονομικών πόρων ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του, μέσω της απόσβεσης.

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο ποσό, μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών, μειωμένης με το κόστος της πώλησης, και της αξίας χρήσης του.

Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών, είναι παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας χρήσης του στοιχείου.

Ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών, είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.

Ενδείξεις απομείωσης

Ένα περιουσιακό στοιχείο μη δημιουργίας ταμειακών ροών απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Μία οντότητα πρέπει να αξιολογεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Οι ενδείξεις απομείωσης μπορεί να παρέχονται από εξωτερικές ή εσωτερικές πηγές πληροφόρησης και παρουσιάζονται παρακάτω:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- Παύση ή σχεδόν παύση, της ζήτησης ή της ανάγκης για τις υπηρεσίες που παρέχει το περιουσιακό στοιχείο.
- Σημαντικές αλλαγές, με δυσμενή επίδραση στην οντότητα, έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα συμβούν στο άμεσο μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- Υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις φυσικής ζημιάς του περιουσιακού στοιχείου.
- Σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με δυσμενή επίδραση στην οντότητα, έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα συμβούν στο άμεσο μέλλον, σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, σχέδια διακοπής ή αναδιάρθρωσης της λειτουργίας στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, ή σχέδια για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν την προηγούμενα αναμενόμενη ημερομηνία και επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως αόριστη.
- Απόφαση να σταματήσει η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό ολοκληρωθεί ή να είναι σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

- Υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις από την εσωτερική αναφορά που δείχνουν, ότι η απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου θα είναι χαμηλότερη από την αναμενόμενη.

Δεν είναι πάντα απαραίτητο να καθοριστεί και η εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης και η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Αν οποιοδήποτε από τα δύο ποσά είναι μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν απομειώνεται και δεν είναι απαραίτητο να εκτιμηθεί το άλλο ποσό.

Αποτίμηση ανακτήσιμου ποσού

Καθορισμός της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης.

Η καλύτερη απόδειξη για την εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή μιας δεσμευτικής συμφωνίας πώλησης σε μια συναλλαγή, μεταξύ άσχετων μεταξύ τους μερών, τα οποία ενεργούν για δικό τους λογαριασμό και συμφέρον, προσαρμοσμένη στα σταδιακά κόστη που θα μπορούσαν άμεσα να αποδοθούν στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Εάν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται στην ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης, είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη της διάθεσης του. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή που προσφέρει ο αγοραστής. Όταν η τρέχουσα τιμή που προσφέρει ο αγοραστής δεν είναι διαθέσιμη, η τιμή από την πιο πρόσφατη συναλλαγή θα μπορούσε να είναι η βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μειωμένη με το κόστος της πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν γίνει σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές περιστάσεις μεταξύ της ημέρας της συναλλαγής και της ημέρας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Καθορισμός της αξίας χρήσης.

Σε αυτό το πρότυπο η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών, ορίζεται η ως η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του, η οποία καθορίζεται χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες προσεγγίσεις:

- Σύμφωνα με τη **μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους αντικατάστασης** η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, καθορίζεται ως το αποσβέσιμο κόστους αντικατάστασης του. Το

αποσβέσιμο κόστος αντικατάστασης, είναι το κόστος για την αντικατάσταση της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του. Το κόστος αυτό αποσβένεται για να αντανakλά την παλαιότητα του περιουσιακού στοιχείου που επιφέρει η χρήση του. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε μέσω της αναπαραγωγής του είτε μέσω αντικατάστασης της δυνατότητας του παροχής υπηρεσιών. Το αποσβέσιμο κόστος αντικατάστασης επιμετρείται στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ του κόστους αναπαραγωγής ή αντικατάστασης του, μείον των συσσωρευμένων αποσβέσεων που υπολογίζονται βάση του κόστους αυτού, ώστε να αντανakλά την ήδη χρησιμοποιημένη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, του περιουσιακού στοιχείου.

- Σύμφωνα με τη **μέθοδο του κόστους αποκατάστασης**, η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται με την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους αποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου από το τρέχον κόστος για την αντικατάσταση της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του, πριν την απομείωση. Το τελευταίο κόστος συνήθως καθορίζεται ως το χαμηλότερο ποσό μεταξύ του αποσβεσμένου κόστους ανακατασκευής και του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου.
- Σύμφωνα με τη **μέθοδο των μονάδων υπηρεσίας**, η παρούσα αξία της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται με την αφαίρεση του τρέχοντος κόστους της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του πριν την απομείωση, για να ανταποκρίνεται στο μειωμένο αριθμό υπηρεσιών που αναμένονται από αυτό όταν βρίσκεται στην κατάσταση απομείωσης. Όπως και στη μέθοδο κόστους αποκατάστασης, το τρέχον κόστος αντικατάστασης της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου πριν την απομείωση, καθορίζεται συνήθως ως το χαμηλότερο ποσό μεταξύ του αποσβεσμένου κόστους αναπαραγωγής και του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου πριν την απομείωση.

Αναγνώριση και επιμέτρηση μια ζημίας απομείωσης.

Αν και μόνο αν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη

λογιστική του αξία, η λογιστική αξία του θα μειωθεί στο ύψος του ανακτήσιμου ποσού. Αυτή η μείωση της αξίας αποτελεί τη ζημία απομείωσης. Μια ζημία απομείωσης πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση αν και μόνο αν, αυτό απαιτείται από κάποιο άλλο πρότυπο.

Μετά την αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης, οι αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να προσαρμοστούν για τις μελλοντικές περιόδους, έτσι ώστε η αναθεωρημένη λογιστική αξία μειωμένη με την υπολειμματική αξία (εάν υπάρχει), να κατανέμεται συστηματικά στην διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

Μια οντότητα πρέπει να εκτιμά, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, εάν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο, να μην υφίσταται πλέον ή να έχει μειωθεί. Εάν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου.

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναστραφεί αν και μόνο αν, έχει επέλθει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό του ανακτήσιμου ποσού του, από την αναγνώριση της τελευταίας ζημίας απομείωσης του. Αν ισχύει κάτι τέτοιο, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξηθεί στο ύψος του ανακτήσιμου ποσού του. Αυτή η αύξηση αποτελεί αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

Η αυξημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποδίδεται σε αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε καθοριστεί εάν καμία ζημία απομείωσης δεν είχε αναγνωριστεί κατά τις προηγούμενες περιόδους. Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται απευθείας στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα.

Μετά την αναγνώριση μιας αναστροφής της ζημίας απομείωσης, οι αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναπροσαρμοστούν για τις μελλοντικές περιόδους, έτσι

ώστε να επιμεριστεί συστηματικά η αναθεωρημένη λογιστική αξία μειωμένη με την υπολειμματική αξία του (εάν υπάρχει) κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

3.3.6 IPSAS 26 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών

Αντικείμενο

Αντικείμενο του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που μία οντότητα εφαρμόζει για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργίας ταμειακών ροών είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης καθορίζει πότε μια οντότητα πρέπει να αναστρέψει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με την έννοια που καθορίζεται:

Μονάδα παράγωγης ταμειακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη μονάδα περιουσιακών στοιχείων, που διακρατείται με κύριο σκοπό την δημιουργία εμπορικής απόδοσης, που δημιουργεί ταμειακές εισροές από τη διαρκή χρήση, σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του μείον τα κόστη της πώλησης και της αξίας χρήσης του.

Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών εισροών που αναμένεται να προκύψουν, από τη διαρκή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από την διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση

Η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών, αντανακλά μία

πτώση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή στην ενσωματωμένη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του στοιχείου, στην οντότητα που το κατέχει. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να έχει ένα δημοτικό χώρο στάθμευσης, που επί του παρόντος χρησιμοποιείται το 25% της χωρητικότητας του. Διακρατείται για εμπορική χρήση, και η διοίκηση έχει εκτιμήσει ότι παράγει εμπορική απόδοση όταν η χρήση του φτάνει στο 75% και πάνω της χωρητικότητας του. Η πτώση της χρήσης του δεν συνοδεύεται και από αύξηση των τελών στάθμευσης. Το περιουσιακό στοιχείο θεωρείται απομειωμένο, επειδή η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ενδείξεις απομείωσης

Ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργίας ταμειακών ροών απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Μία οντότητα πρέπει να αξιολογεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Εάν υπάρχει τέτοια ένδειξη η οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Οι ενδείξεις απομείωσης μπορεί να παρέχονται από εξωτερικές ή εσωτερικές πηγές πληροφόρησης και παρουσιάζονται παρακάτω:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- Κατά τη διάρκεια της περιόδου, η εμπορική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά, περισσότερο από το αναμενόμενο ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.
- Σημαντικές αλλαγές, με δυσμενή επίδραση στην οντότητα, έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα συμβούν στο άμεσο μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα.
- Αγοραία επιτόκια ή άλλα ποσοστά αγοραίας απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, και οι αυξήσεις αυτές είναι πιθανόν να επηρεάσουν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να αυξηθεί το ανακτήσιμο ποσό του ουσιαδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- Υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική καταστροφή του περιουσιακού στοιχείου.
- Σημαντικές μεταβολές, με δυσμενή επίδραση στην οντότητα, έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα συμβούν στο άμεσο μέλλον, σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, σχέδια διακοπής ή αναδιάρθρωσης της λειτουργίας στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, ή σχέδια για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν την προηγούμενα αναμενόμενη ημερομηνία και επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη παρά ως αόριστη.
- Απόφαση να σταματήσει η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό ολοκληρωθεί ή να είναι σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.
- Υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις από την εσωτερική αναφορά που δείχνουν, ότι η απόδοση ενός περιουσιακού την αναμενόμενη.

Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού

Καθορισμός της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης.

Η καλύτερη απόδειξη για την εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή μιας δεσμευτικής συμφωνίας πώλησης σε μια συναλλαγή, προσαρμοσμένη στα σταδιακά κόστη που θα μπορούσαν άμεσα να αποδοθούν στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Εάν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται στην ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος της πώλησης, είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη της διάθεσης του. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή που προσφέρει ο αγοραστής. Όταν η τρέχουσα τιμή που προσφέρει ο αγοραστής δεν είναι διαθέσιμη, η τιμή από την πιο πρόσφατη συναλλαγή θα μπορούσε να είναι η βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μειωμένη με το κόστος της πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν γίνει σημαντικές

αλλαγές στις οικονομικές περιστάσεις μεταξύ της ημέρας της συναλλαγής και της ημέρας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Καθορισμός της αξίας χρήσης.

Κατά την επιμέτρηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου η οντότητα θα πρέπει:

- Να βασίζει τις προβλέψεις της σε λογικές και υποστηρίξιμες παραδοχές, οι οποίες εκπροσωπούν τις καλύτερες εκτιμήσεις της διοίκησης, στην σειρά των οικονομικών συνθηκών που θα επικρατήσουν κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερη σημασία θα πρέπει να δοθεί στις εξωτερικές ενδείξεις.
- Να βασίζει τις προβλέψεις της στον πιο πρόσφατο εγκεκριμένο από τη διοίκηση προϋπολογισμό, αλλά θα πρέπει να αποκλείσει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμειακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να υπάρξει από μελλοντικό μετασχηματισμό, ή από τη βελτίωση και ενίσχυση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε τέτοιους προϋπολογισμούς θα πρέπει να καλύπτουν περίοδο όχι μεγαλύτερη από πέντε έτη, εκτός και αν μπορεί να δικαιολογηθεί μεγαλύτερη περίοδος.

Αναγνώριση και επιμέτρηση μια ζημίας απομείωσης

Αν και μόνο αν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία, η λογιστική αξία του θα μειωθεί στο ύψος του ανακτήσιμου πόσου. Αυτή η μείωση της αξίας αποτελεί τη ζημία απομείωσης. Μια ζημία απομείωσης πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση όταν και μόνο όταν, αυτό απαιτείται από κάποιο άλλο πρότυπο.

Μετά την αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης, οι αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να προσαρμοστούν σε μελλοντικές περιόδους, έτσι ώστε η αναθεωρημένη λογιστική αξία μειωμένη με την υπολειμματική αξία (εάν υπάρχει), να κατανέμεται συστηματικά στην διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

Μια οντότητα πρέπει να εκτιμά, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, εάν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο, να μην υφίσταται πλέον ή να έχει μειωθεί. Εάν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου.

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναστραφεί αν και μόνο αν, έχει επέλθει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό του ανακτήσιμου ποσού του, από την αναγνώριση της τελευταίας ζημίας απομείωσης του. Αν ισχύει κάτι τέτοιο, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξηθεί στο ύψος του ανακτήσιμου ποσού του. Αυτή η αύξηση αποτελεί αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

3.4 Σύγκριση των λογιστικών χειρισμών των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ Π.Δ.315/99 και IPSAS

Στη συνέχεια παρατίθεται πίνακας με τις κυριότερες διαφορές ή ομοιότητες στην λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ Π.Δ.315/99 και IPSAS:

	Π.Δ.315/1999	IPSAS
Αρχική αναγνώριση, χαρακτηρισμός και λογιστικοποίηση	α) Με την αξία κτήσεως τους (αγοράς ή εκτιμήσεως, όταν πρόκειται για εισφορά ή παραχώρηση), η οποία αποτελείται από την καθαρή τιμολογιακή αξία αγοράς πλέον των άμεσων εξόδων αγοράς και	<u>IPSAS 17</u> α) Απόκτηση μέσω συναλλαγής με αντάλλαγμα: επιμέτρηση στο κόστος του (τιμή αγοράς πλέον άμεσων εξόδων αγοράς). β) Απόκτηση μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής: επιμέτρηση στην εύλογη αξία κατά

	Π.Δ.315/1999	IPSAS
	β) κόστος ιδιοκατασκευής.	την ημερομηνία απόκτησής του.
Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά έξοδα και αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων	Καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.	<u>IPSAS 17</u> : Αυξάνουν το κόστος απόκτησης των παγίων.
Κόστος δανεισμού κατασκευαστικής περιόδου	Καταχωρείται στο 16.18 "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου" και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.	<u>IPSAS 5</u> : Μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί ως μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου.
Αποσβέσεις	Υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων.	<u>IPSAS 17</u> : Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου θα κατανέμεται με συστηματικό τρόπο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του

	Π.Δ.315/1999	IPSAS
Απόκτηση παγίου μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης	Αντιμετωπίζονται με την καταχώρηση του συνολικού ποσού που πληρώνεται σε κάθε περίοδο ως εξόδου μίσθωσης.	<u>IPSAS 13</u> : Τα πάγια που αποκτήθηκαν μέσω της χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ως περιουσιακά του στοιχεία και αποσβένονται σύμφωνα με το <u>IPSAS 17</u> . Διαχωρισμός μισθωμάτων σε τόκους και κεφάλαιο.
Μεταγενέστερη αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση	Μπορεί να προκύψει μετά από τυχόν αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως που γίνεται με ειδικό νόμο	<u>IPSAS 17</u> : Μεταγενέστερη επιμέτρηση είτε με: α) μοντέλο κόστους β) μοντέλο επανεκτίμησης
Επενδύσεις σε ακίνητα	Δεν γίνεται καμία αναφορά	<u>IPSAS 16</u> : Ορίζει διακριτή εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις και ειδική λογιστική μεταχείριση για τα ακίνητα που μια οντότητα κατέχει για να κερδίζει ενοίκια ή για αύξηση της αξίας του κεφαλαίου.
Απομείωση	Δεν γίνεται καμία αναφορά	<u>IPSAS 21</u> και <u>IPSAS 26</u> : Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

3.5 Ανακεφαλαίωση

Στις παραπάνω ενότητες έγινε παρουσίαση των λογιστικών χειρισμών των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων στα πλαίσια εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του Π.Δ.315/1999, καθώς και των σχετικών με τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, IPSAS. Παρατηρείται ότι η αρχική καταγραφή και αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του Π.Δ.315/99 βασίζεται στην αρχή του ιστορικού κόστους και της συντηρητικότητας ενώ σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο των IPSAS καθιερώνεται η δυνατότητα εμφάνισης των περιουσιακών στοιχείων στην τρέχουσα - εύλογη αξία τους καθώς και η απομείωσης της αξίας τους.

Κεφάλαιο 4 Μελέτες περιπτώσεων των IPSAS στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

4.1 Εισαγωγή

Για την καλύτερη κατανόηση της εφαρμογής των IPSAS που αναφέρονται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, παρουσιάζονται μελέτες περιπτώσεων και συγκεκριμένα εξετάζονται τα παρακάτω:

- ❖ Προσδιορισμός επιμέτρησης κατά την αναγνώριση
- ❖ Προσδιορισμός επιμέτρησης μετά την αναγνώριση (επανεκτίμηση)
- ❖ Απομείωση περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών
- ❖ Απομείωση περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών
- ❖ Λογιστική αντιμετώπιση κόστους δανεισμού για την κατασκευή ενσώματου περιουσιακού στοιχείου
- ❖ Λογιστική αντιμετώπιση απόκτησης παγίου μέσω Χρηματοδοτικής Μίσθωσης

4.2 Προσδιορισμός επιμέτρησης κατά την αναγνώριση

Στις 1 Ιουλίου 20X1 ο Δήμος XXX αγόρασε γη προς € 200.000 για κατασκευή κτιρίου στέγασης της υπηρεσίας πολιτισμού. Στη γη υπήρχε ένα εγκαταλελειμμένο κτίριο. Για νομικά και συμβολαιογραφικά έξοδα πλήρωσε € 5.000 ενώ η κατεδάφιση του κτιρίου και η απομάκρυνση των απόβλητων κόστισε € 8.000.

Σύμφωνα με το IPSAS 17 ένα περιουσιακού στοιχείου ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού επιμετράται στο κόστος του το οποίο αποτελείται από την τιμή αγοράς του καθώς και κάθε κόστος που καταβάλλεται για να καταστεί λειτουργικό το περιουσιακό στοιχείο

Επομένως, η λογιστική αξία της γης κατά την αναγνώριση θα υπολογισθεί ως εξής:

Κόστος αγοράς	€ 200.000
+νομικά και συμβολαιογραφικά έξοδα	€ 5.000
+ κόστος κατεδάφισης	€ 8.000
Συνολική λογιστική αξία γης	<u>€ 213.000</u>

Βάση των διατάξεων του Π.Δ. 315/99 η λογιστική αξία της γης κατά την αναγνώριση θα υπολογισθεί ως εξής:

Κόστος αγοράς	€ 200.000
+ κόστος κατεδάφισης	€ 8.000
Συνολική λογιστική αξία γης	<u>€ 208.000</u>

Ενώ τα νομικά και συμβολαιογραφικά έξοδα θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεως» και είτε θα αποσβεστεί όλο το ποσό στη χρήση 20X1 είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία

4.3 Προσδιορισμός επιμέτρησης μετά την αναγνώριση (επανεκτίμηση)

Μία οντότητα δημοσίου θα επιλέγει είτε το μοντέλο κόστους ή το μοντέλο επανεκτίμησης ως λογιστική της πολιτική για την επιμέτρηση μετά την αναγνώριση. Στην παρακάτω μελέτη περίπτωσης θα εξετάσουμε το μοντέλο της επανεκτίμησης στην εύλογη αξία και συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων με την προ αποσβέσεων αξία του κτιρίου.

Στις 31 Δεκεμβρίου 20Y0 ο Δήμος XXX κατείχε ένα κτίριο το οποίο είχε αναγνωριστεί την 1 Ιανουαρίου του 20X0 στο κόστος των € 500.000. Αποσβενόταν με σταθερή μέθοδο με ποσοστό 2% για κάθε έτος διότι η ωφέλιμη ζωή του εκτιμήθηκε στα 50 έτη. Την 1

Ιανουαρίου 20Y1 επανεκτιμήθηκε στην εύλογη αξία των € 700.000. Κατά την ημερομηνία αυτή το κτίριο είχε υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή 40 έτη.

Η λογιστική αξία του κτιρίου κατά στις 31 Δεκεμβρίου 20Y0 είναι € 400.000:

Κτίριο (αξία κτήσης)	Αποσβεσμένο Κτίριο (σωρευμένες αποσβέσεις)	Αναπόσβεστη αξία κτιρίου
€ 500.000	50000*20%(10έτη*2%)= € 100.000	€ 400.000

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν κατά την 01 Ιανουαρίου 20Y1 είναι οι παρακάτω:

	Επανεκτίμηση κτιρίου στην εύλογη αξία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/20Y1	Αποσβεσμένο Κτίριο	100.000	
	Κτίριο		100.000
Διαγραφή σωρευμένων αποσβέσεων			
1/1/20Y1	Κτίριο	300.000	
	Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		300.000
Λογιστικοποίηση διαφοράς αναπροσαρμογής			

Έτσι η λογιστική αξία του κτιρίου κατά την 01 Ιανουαρίου 20Y1 θα είναι ίση με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία επανεκτίμησης του δηλαδή € 700.000.

Κατά την 01 Ιανουαρίου 20Y2 επανεκτιμήθηκε στο ποσό των € 600.000.

Η λογιστική αξία του κτιρίου κατά στις 31 Δεκεμβρίου 20Y1 είναι:

Κτίριο	Αποσβεσμένο Κτίριο	Αναπόσβεστη αξία κτιρίου
€ 700.000	$700.000 * 2,5\% =$	€ 682.500
	€ 17.500	

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν κατά την 01 Ιανουαρίου 20Y2 είναι οι παρακάτω:

	Επανεκτίμηση κτιρίου στην εύλογη αξία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/20Y2	Αποσβεσμένο Κτίριο	17.500	
	Κτίριο		17.500
1/1/20Y2	Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	82.500	
	Κτίριο		82.500

Έτσι η λογιστική αξία του κτιρίου κατά την 01 Ιανουαρίου 20Y2 θα είναι ίση με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία επανεκτίμησης του δηλαδή € 600.000.

Σύμφωνα με την εφαρμογή του Π.Δ.315/99 δεν προβλέπεται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας του παγίου.

4.4 Απομείωση περιουσιακού στοιχείου μη δημιουργίας ταμειακών ροών

Το 20X1 ο Δήμος XXX αγόρασε ένα λεωφορείο στο κόστος των € 50.000 με εκτιμώμενο χρόνο ωφέλιμης ζωής τα 10 χρόνια. Το 20X5 το πάγιο μετά από ατύχημα στο δρόμο υπέστη ζημιά με το κόστος αποκατάστασης να είναι € 10.000. Το κόστος αντικατάστασης του με νέο λεωφορείο με την ίδια δυνατότητα παροχής υπηρεσιών είναι € 60.000.

Σύμφωνα με το IPSAS 21, υπάρχει σαφής ένδειξη ότι το πάγιο πρέπει να απομειωθεί λόγω της ζημιάς του κατά το ατύχημα. Ο Δήμος θα χρησιμοποιήσει την αξία χρήσης του παγίου

ως το ανακτήσιμο ποσό του. Για τον καθορισμό της αξίας χρήσης του παγίου, θα χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του κόστους αποκατάστασης.

Η αξία χρήσης του (παρούσα αξίας της απομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του) υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος αντικατάστασης	€ 60.000
<u>Μείον</u> : Σωρευμένη απόσβεση(€ 60.000*5/10)	€ (30.000)
αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής	€ 30.000
<u>Μείον</u> : κόστος αποκατάστασης	€ (10.000)
Αξία χρήσης (ανακτήσιμο ποσό)	<u>€ 20.000</u>

Η λογιστική αξία του παγίου το 20X5 είναι € 25.000

Λεωφορείο	Αποσβεσμένο λεωφορείο	Αναπόσβεστη αξία
€ 50.000	$50.000 * 5/10 =$	€ 25.000
	€ 25.000	

Επομένως η ζημία απομείωσης του παγίου είναι € 5.000:

Λογιστική Αξία	€ 25.000
<u>Μείον</u> Ανακτήσιμο ποσό	€ (20.000)
Ζημία απομείωσης	€ 5.000

και οι εγγραφές απομείωσης θα γίνουν ως εξής:

	Απομείωση λεωφορείου	Χρέωση	Πίστωση
20X5	Ζημίες Απομείωσης λεωφορείου	5.000	
	Λεωφορείο		5.000

Αντιθέτως το Π.Δ.315/99 δεν προβλέπει καμία εγγραφή για απομείωση των παγίων στοιχείων.

4.5 Απομείωση περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας ταμειακών ροών

Στις αρχές του 20X0 ο Δήμος XXX έθεσε σε λειτουργία ένα κλειστό δημοτικό χώρο στάθμευσης το οποίο είχε κοστίσει € 1.000.000 με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή τα 40 χρόνια. Το 20Y0 παρατηρήθηκε σημαντική μείωση των εσόδων από τη λειτουργία του, καθώς μειώθηκε η χρήση του στο 40% της χωρητικότητας του. Σύμφωνα με το IPSAS 26, στη χρήση 20Y0 εφόσον υπάρχει σαφής ένδειξη μείωσης των εσόδων από τη χρήση του παγίου αυτό πρέπει να απομειωθεί. Δεδομένου ότι είναι δύσκολο να εκτιμηθεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, το ανακτήσιμο ποσό για τον υπολογισμό της απομείωσης θα είναι η αξία χρήσης του. Για τον καθορισμό της αξίας χρήσης του παγίου ο Δήμος βασιζόμενος στις πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις ετοίμασε προβλέψεις ταμειακών ροών από τη χρήση του παγίου λαμβάνοντας υπόψη το μειωμένο ρυθμό απόδοσής του και τη γενικότερη κατάσταση της αγοράς, υπολογίζοντας την αξία χρήσης του, σε € 450.000.

Η λογιστική αξία του παγίου το 20Y0 είναι € 750.000:

Χώρος στάθμευσης	Αποσβεσμένος χώρος στάθμευσης	Αναπόσβεστη αξία
€ 1.000.000	$1.000.000 * 10/40 =$ € 250.000	€ 750.000

Εφόσον η λογιστική αξία του παγίου το 20Y0 είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του ο Δήμος θα πρέπει να απομειώσει το πάγιο. Η ζημία απομείωσης είναι € 300.000:

Λογιστική Αξία	€ 750.000
<u>Μείον</u> Ανακτήσιμο ποσό	€ (450.000)
Ζημία απομείωσης	€ 300.000

Οι εγγραφές απομείωσης θα γίνουν ως εξής:

	Απομείωση χώρου στάθμευσης	Χρέωση	Πίστωση
20Υ0	Ζημίες Απομείωσης Χώρου Στάθμευσης	300.000	
	Χώρος Στάθμευσης		300.000

Αντιθέτως το Π.Δ.315/99 δεν προβλέπει καμία εγγραφή για απομείωση των παγίων στοιχείων .

4.6 Λογιστική αντιμετώπιση κόστους δανεισμού για την κατασκευή ενσώματου περιουσιακού στοιχείου

Ο Δήμος XXX για την κατασκευή ενός κτιρίου για την στέγαση των οικονομικών υπηρεσιών του προχώρησε σε δανεισμό ύψους € 5.000.000. Στη χρήση 2XXX, όπου η κατασκευή του κτιρίου είναι σε εξέλιξη, τα κόστη δανεισμού του δήμου γενικά είναι €1.000.000 και το μέσο υπόλοιπο δανείων του είναι € 15.000.000. Επίσης τα έσοδά του από την προσωρινή τοποθέτηση των δανείων του ανέρχονται στο ποσό των € 100.000.

Σύμφωνα με το IPSAS 5 ο δήμος χρησιμοποιώντας την εναλλακτική μέθοδο θα κεφαλαιοποιήσει το κόστος δανεισμού μείον τα έσοδα, που προέρχονται από το δανεισμό για την κατασκευή του κτιρίου (εφόσον η κατασκευή του είναι σε εξέλιξη).

Κατά τη διάρκεια της χρήσης έχουν γίνει οι εγγραφές χρέωσης και πίστωσης των χρηματοοικονομικών εξόδων και εσόδων αντίστοιχα από το γενικό δανεισμό του δήμου ως εξής:

	Χρηματοοικονομικά έξοδα –έσοδα γενικού δανεισμού	Χρέωση	Πίστωση
2XXX	Χρηματοοικονομικά έξοδα	1.000.000	
	Υποχρεώσεις στις τράπεζες		1.000.000
2XXX	Καταθέσεις όψεως	100.000	
	Χρηματοοικονομικά έσοδα		100.000

Ο υπολογισμός του κόστους δανεισμού καθώς και των αντίστοιχων εσόδων που αφορά το δανεισμό για την κατασκευή του κτιρίου θα γίνει ως εξής:

Υπολογισμός κόστους δανεισμού κατασκευής κτιρίου:

Κόστος δανεισμού περιόδου	1.000.000	=	0,06666
<u>προς</u> /μέσο υπόλοιπο δανείων	15.000.000		
<u>Επί</u> * ποσό δανείου για την κατασκευή του κτιρίου	5.000.000	=	Κόστος δανεισμού παγίου € 333.333

Υπολογισμός εσόδων δανεισμού κατασκευής κτιρίου:

Έσοδα από δανεισμό περιόδου	100.000	=	0.00666
<u>προς</u> /μέσο υπόλοιπο δανείων	15.000.000		
<u>Επί</u> * ποσό δανείου για την κατασκευή του κτιρίου	5.000.000	=	έσοδα από το δανεισμό για το κτίριο € 33.333

Οι λογιστικές εγγραφές στη χρήση 2XXX αναφορικά με τα κόστη δανεισμού για την κατασκευή του κτιρίου έχουν ως εξής:

	Επιβάρυνση κόστους κατασκευής κτιρίου με τα κόστη δανεισμού στη χρήση 2XXX	Χρέωση	Πίστωση
2XXX	Κτίριο υπό κατασκευή	300.000	
	Χρηματοοικονομικά έξοδα		333.333
	Χρηματοοικονομικά έσοδα	33.3333	

Στην περίπτωση εφαρμογής του ΠΔ 315/99 το κόστος δανεισμού κατά την κατασκευαστική περίοδο καταχωρείται στο λογαριασμό στο 16.18 "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου" και αποσβένεται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησεως του, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Τα δε χρηματοοικονομικά έσοδα που εισρέουν από την τοποθέτηση των κεφαλαίων δανεισμού θα αναγνωριστούν απευθείας στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της κάθε χρήσης.

Οι αντίστοιχες εγγραφές θα γίνουν ως εξής :

	Κόστη δανεισμού κτιρίου στη χρήση 2XXX	Χρέωση	Πίστωση
2XXX	16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	300.000	
	Χρηματοοικονομικά έξοδα		300.000

(Η ανωτέρω εγγραφή γίνεται στο τέλος της χρήσης ως εκκαθάριση - τακτοποίηση μετά την συγκέντρωση των οριστικών στοιχείων τόκων και κόστους κατασκευής.)

4.7 Λογιστική αντιμετώπιση απόκτησης παγίου μέσω Χρηματοδοτικής Μίσθωσης

Στις 01/01/20X0 ο Δήμος XXX μισθώνει μηχανολογικό εξοπλισμό από εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων με διάρκεια μίσθωσης 5 ετών με αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή τα 10 έτη. Η εύλογη αξία του παγίου είναι € 60.000 και οι ετήσιες πληρωμές στο τέλος κάθε χρήσης ανέρχονται στο ποσό των € 15.000. Με βάση τη σύμβαση, εφόσον πληρωθούν όλα τα μισθώματα ο δήμος έχει το αποκλειστικό δικαίωμα απόκτησης της κυριότητας του παγίου

Σύμφωνα με το IPSAS 13 ο Δήμος θα αναγνωρίσει στις οικονομικές του καταστάσεις το μισθωμένο πάγιο ως περιουσιακό του στοιχείο και τις σχετικές δεσμεύσεις της μίσθωσης, ως υποχρεώσεις με ποσό ίσο με την εύλογη αξία του. Επίσης η χρηματοοικονομική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται σε κάθε περίοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, έτσι ώστε να παράγει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο στο εναπομείναντα ποσό των υποχρεώσεων. Το επιτόκιο υπολογίζεται στο 7,93%.

Ο πίνακας τοκοχρεωλυτικών δόσεων παρατίθεται στη συνέχεια:

Έτος	Εκκρεμείς Υποχρεώσεις	Χρηματοοικονομικά έξοδα- Τόκοι	Πληρωμή Κεφαλαίου	Υπόλοιπο Υποχρέωσης
20X0	60.000,00	4.758,00	10.242,00	49.758,00
20X1	49.758,00	3.945,81	11.054,19	38.703,81
20X2	38.703,81	3.069,21	11.930,79	26.773,02
20X3	26.773,02	2.123,10	12.876,90	13.896,12
20X4	13.896,12	1.103,88	13.896,12	0,00
		15.000,00	60.000,00	

Οι λογιστικές εγγραφές του δήμου σχετικά με τη χρηματοδοτική μίσθωση στη χρήση 20Χ0 έχουν ως εξής :

	Χρηματοδοτική μίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού	Χρέωση	Πίστωση
01/01/20Χ0	Μηχανολογικός εξοπλισμός	60.000	
	Υποχρεώσεις από χρηματοδοτική μίσθωση		60.000
Αρχική καταχώριση μηχανολογικού εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση			
31/12/20Χ0	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	6.000	
	Αποσβεσμένος μηχανολογικός εξοπλισμός		6.000
Υπολογισμός αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού στο τέλος της χρήσης			
31/12/20Χ0	Χρηματοοικονομικά έξοδα	4.758	
	Υποχρεώσεις από τόκους χρηματοδοτικής μίσθωσης		4.758
Καταλογισμός τόκων χρηματοδοτικής μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού στη χρήση			
31/12/20Χ0	Υποχρεώσεις από χρηματοδοτική μίσθωση	10.242	
	Υποχρεώσεις από τόκους χρηματοδοτικής μίσθωσης	4.758	
	Ταμείο		15.000
Αποπληρωμή δόσης κεφαλαίου και ετήσιων τόκων χρηματοδοτικής μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού			

Αντίστοιχες εγγραφές καταλογισμού αποσβέσεων, τόκων και αποπληρωμής μισθωμάτων θα γίνουν και στα επόμενα έτη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Στην περίπτωση εφαρμογής του ΠΔ 315/99 δεν θα γίνει καμία εγγραφή καταχώρησης του παγίου στις οικονομικές καταστάσεις του δήμου. Τα ετήσια συνολικά ποσά που αποδίδει ο δήμος στη εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης του ως έξοδα από μισθώσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων. Με την παραδοχή ότι η εταιρεία χρηματοδοτικής εκμίσθωσης εκδίδει ένα τιμολόγιο στο τέλος κάθε χρήσης οι εγγραφές θα γίνουν ως εξής:

	Χρηματοδοτική μίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/20X0	Έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού	15.000	
	Υποχρεώσεις από χρηματοδοτική μίσθωση		15.000
Έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού χρήσης 20X0			

Στο τέλος της περιόδου μίσθωσης και εφόσον έχουν εξοφληθεί όλες οι υποχρεώσεις κεφαλαίων και τόκων, έναντι συμβολικού συνήθως τιμήματος αποκτάται και η τυπική ιδιοκτησία του παγίου:

	Απόκτηση μηχανολογικού εξοπλισμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/20X4	Μηχανολογικός Εξοπλισμός	XXXX	
	Χρηματικά Διαθέσιμα		XXXX
Τυπική απόκτηση της ιδιοκτησίας του μηχανολογικού εξοπλισμού			

Κεφάλαιο 5 Συμπεράσματα

Η υιοθέτηση της διπλογραφικής λογιστικής με την αρχή του δεδουλευμένου, μέσω του Π.Δ.315/1999, στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ήταν από μόνη της μία επανάσταση στην καταγραφή των εσόδων-εξόδων και της περιουσίας-υποχρεώσεων στους οργανισμούς αυτούς. Στο διάστημα των ετών που πέρασαν από το 2000 έως και σήμερα ήταν ένα μακρύ στάδιο εμπέδωσης και εφαρμογής των προβλέψεων του συστήματος αυτού. Η αρχή που διέπει αποτιμήσεις του παραπάνω λογιστικού πλαισίου είναι όμοια με αυτή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ.1123/80) δηλαδή η αρχή του ιστορικού κόστους και της συντηρητικότητας. Η αρχή αυτή παρείχε μία αντικειμενική βάση αποτιμήσεων και δεν έδινε στους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων την δυνατότητα να προβούν σε αποτιμήσεις με λοιπούς τρόπους εκτός αν αυτών προβλέπονταν από ειδικό νόμο και με συντελεστές που επιβάλλονταν από αυτό.

Στη αρχή της συντηρητικότητας και της αποτίμησης σε αξίες κτήσεως εντοπίζεται και η βασική και μεγάλη διαφορά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS) τα οποία, ακολουθώντας από κοντά τα προβλεπόμενα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), υιοθετούν την δυνατότητα εμφάνισης των περιουσιακών στοιχείων στην τρέχουσα εμπορική τους αξία (fair value/εύλογη αξία) ή έστω παρακολούθησης της τυχόν πτωτικής πορείας των αξιών αυτών.

Η αλλαγή αυτή μπορεί να περιγράφεται σε μία μόνο παράγραφο, όμως εμπεριέχει μία ολόκληρη φιλοσοφία λειτουργίας και μεγάλο πλήθος ανθρωποωρών που χρειάζεται ώστε να εφαρμοστεί. Η ανά συχνά διαστήματα εύρεση των τρεχουσών αξιών περιουσιακών στοιχείων δεν είναι εύκολη διαδικασία ενώ οι ΟΤΑ και οι οικονομικές και τεχνικές τους υπηρεσίες δεν έχουν προβεί ποτέ σε τέτοιες προσπάθειες. Η εφαρμογή των IPSAS, πιθανότερο σε ενιαία ευρωπαϊκή βάση (Ευρωπαϊκή Ένωση), από τους ΟΤΑ θα είναι άλλη μία επανάσταση στη λογιστική των δημόσιων οργανισμών.

Στην εφαρμογή του, το νέο λογιστικό πλαίσιο θα καταλήξει σε οικονομικές καταστάσεις οι οποίες, πέραν του μερικώς διαφορετικού στις ονομασίες των λογαριασμών, θα έχει και διαφορετικές αξίες καθώς τα ακίνητα θα διαχωριστούν σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και σε

ακίνητα για επένδυση, θα εμφανισθούν ακίνητα κατεχόμενα με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης καθώς επίσης σε διαφοροποιήσεις των αξιών λόγω απόκλισης από την αποτίμηση σε αξίες κτήσεως δηλαδή στο έλεγχο απομείωσης ή λόγω εύλογων αξιών. Αλλαγές επίσης θα υπάρξουν και στα «Αποτελέσματα» κάθε χρήσης καθώς υιοθετώντας την απόσβεση των παγίων με βάση το χρόνο ζωής τους και όχι με βάση τους φορολογικούς συντελεστές, αυτά θα επηρεαστούν, όπως επίσης θα επηρεαστούν και από την μεταβολή των αξιών των παγίων. Όλα αυτά στο τέλος θα καταλήξουν να επηρεάσουν την «Καθαρή Θέση» των οργανισμών, την διαφορά δηλαδή μεταξύ Περιουσίας και Υποχρεώσεων.

Καταλήγοντας, μπορούμε να εκφράσουμε την άποψη ότι οι ΟΤΑ είναι πλέον ώριμοι να μεταβούν σε ένα νέο λογιστικό πλαίσιο το οποίο θα απεικονίζει στις οικονομικές τους καταστάσεις με καλύτερο τρόπο και πιο κοντά στην πραγματικότητα, τα περιουσιακά τους στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή του θέση από την μία και την αποτελεσματικότητά τους από την άλλη. Η προσπάθεια μετάβασης αυτή δεν θα είναι εύκολη αλλά είναι αναγκαία για την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων χρήσιμων στην διοίκηση των οργανισμών όταν χρειάζεται να λάβουν αποφάσεις για το παρόν και το μέλλον των οργανισμών αυτών και των κοινωνιών που καλούνται να υπηρετήσουν.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση

Aversano, N., & Ferrone, C. (2012). The accounting problem of heritage assets. *Advanced Research in Scientific Areas*, pp. 574-578.

Brown, P., Izan, H., & Loh, A. L. (1992). Fixed Asset Revaluations and Managerial Incentives. *Abacus A Journal Accounting Finance and Business Studies*, 28, pp. 36-57.

Bruska, I., & Montesinos, V. (2006). Are Citizens Significant Users of Government Financial Information? *Public Money & Management*, 26, pp. 205-209.

Chan, J. L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purpose and Standards. *Public Money & Management*, 23, pp. 13-20.

Chan, J. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries.

Cohen, S., Kaimenaki, E., & Zorgios, Y. (2007). Assessing it as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23 (1).

Cohen, S., Kaimenakis, N., & Venieris, G. (2013). Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Governments. *Journal of Applied Accounting Research*, 14, pp.165-179.

Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Reforming Greek government accounting. *Public Money & Management*

Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., & Everaent P. (2012). Should all capital goods of governments be recognized as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, 7, pp. 429-443

Doumpos, M., & Cohen, S. (2014). Applying data envelopment analysis on accounting data to assess and optimize the efficiency of Greek local governments. *Omega*, pp.74-85.

Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management*, 23, pp. 37-47.

- Hermann, D., Saudagaran, S. M., & Thomas, W. B. (2006). The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *Accounting Forum*, 30, pp. 43-59.
- Hoek, P. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector. The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 25, pp. 32-45.
- International Federation of Accountants. (2014). *The Importance of Accrual-based Financial Reporting*. Νέα Υόρκη: International Federation of Accountants.
- Kwon, Y. (1989). Accrual Versus cash-basis accounting methods: An agency-theoretic comparison. *Journal of Accounting and Public Policy*, 8, pp. 267-281.
- Manganelli, B., & Basile, G. (2013). Appreciation Model of a Public Entity Set of Assets in the Accounting System. *International Journal of Finance and Accounting*, pp. 55-60.
- Ouda, H. (2003). Accrual Accounting in the Government Sector Background, Concepts, Benefits and Costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management Public Fund Digest*.
- Ouda, H. (2016). Governmental Capital assets: How far should the account recognition of these assets go? *International Journal on Governmental Financial Management* 16.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, pp. 334-350.
- PwC. (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards.
- Roje, G., Vasicek, D., & Vasicek, V. (2010). Accounting regulation and IPSAS implementation: efforts of transition countries toward IPSAS compliance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*.
- The Institute of Certified Public Accountants of Greece. (2016). An Introduction to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) The Basics. Αθήνα: The Institute of Certified Public Accountants of Greece.

Ελληνική

Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ. (2012). *International Public Sector Accounting Standards Μια πρώτη γνωριμία με τα πρότυπα*. Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Καραγιάνης, Σ. (2002). *Το Οικονομικό Διαχειριστικό Λογιστικό Σύστημα των Δήμων*. Αθήνα: Γ.Μ. Καραναστάση.

Καϊμενάκης, Ν. (2008). *Η εισαγωγή της λογιστικής του δεδουλευμένου στους Ελληνικούς Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Υλοποίηση και Αποτελέσματα*.

Λουμιώτης, Β. (2014). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Μια πρώτη προσέγγιση των βασικότερων IPSAS*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Μαυρομάτης, Ε. (2016). *Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (I.P.S.A.S)*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Ομάδα Διοίκησης Έργου. (2000). *Οδηγός για τη βήμα-βήμα εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους δήμους*. Αθήνα: Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης.

Τουμαζάτος, Α. (2013). *Επιτακτική ανάγκη η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) στο Δημόσιο Τομέα Accountancy Greece , Φορολογικά (06)*.

Διαδικτυακοί Τόποι

International Federation of Accountants. (2016), Ανάκτηση Δεκέμβριος 2016, από τοποθεσία Web της International Federation of Accountants: www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history

International Federation of Accountants. (2016), Ανάκτηση Δεκέμβριος 2016, από τοποθεσία Web της International Federation of Accountants: www.ifac.org/node/1503/terms-reference

International Public Sector Accounting Standards Board. (2016), Ανάκτηση Δεκέμβριος 2016, από τοποθεσία Web της International Public Sector Accounting Standards Board: www.ipsasb.org

Νομοθεσία

Βασιλικό Διάταγμα 17-5/15-6-59 (ΦΕΚ 114/59 τεύχος Α') Περί οικονομικής διοίκησης και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων.

Προεδρικό Διάταγμα 1123/15-12-1980 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Προεδρικό Διάταγμα 315/30-12-1999 (ΦΕΚ 302/Α/1999) Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού).

Προεδρικού Διατάγματος 146/03 (ΦΕΚ 122Α/Α21-5-2003) Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας.

Απόφαση 4604/1-2-2005 των υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών περί «Τροποποίησης των διατάξεων του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ Α' βαθμού, που αναφέρονται στον τύπο και το περιεχόμενο του προϋπολογισμού αυτών».

Προεδρικό Διάταγμα 15/2-3-2011(ΦΕΚ 30Α/2-3-11) Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης.

Απόφαση Φ.800/78/322995Σ./1853 /13-6-2016(ΦΕΚ 1692Β/13-6-2016) Υπουργού Εθνικής Άμυνας περί έγκρισης Γενικού Κανονισμού Διπλογραφικής Λογιστικής, Μονάδων των Ενόπλων Δυνάμεων.

Σύνταγμα της Ελλάδος. Άρθρο 102.