

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

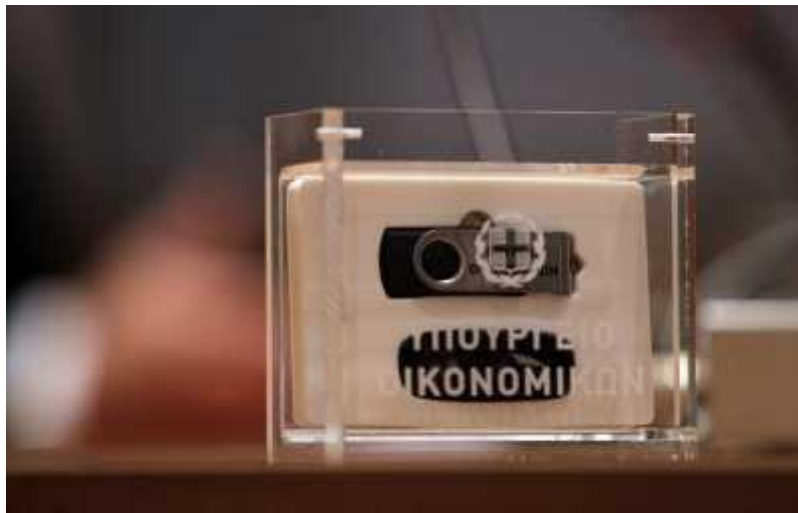


Μεταπτυχιακή Διατριβή

«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον Δημόσιο Τομέα»

Χαϊδεμένου Ειρήνη

Επιβλέπων Καθηγητής: Γιαννόπουλος Βασίλειος



Διατριβή υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου. Η παρούσα διατριβή αποτελεί μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Καλαμάτα, Οκτώβριος 2023

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και
Χρηματοοικονομική**



Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

**Γιαννόπουλος Βασίλειος, Επίκουρος Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και
Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου**

**Μπαμπαλός Βασίλειος, Αναπληρωτής Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής
και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου**

**Αγοράκη Μαρία-Ελένη, Επίκουρος Καθηγήτρια, Τμήμα Λογιστικής και
Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου**

Χαϊδεμένου Ειρήνη

UNIVERSITY OF PELOPONNESE
DEPARTMENT OF ACCOUNTING & FINANCE

Master Program in Accounting and Finance



**Master of Science (M.Sc)
in Accounting and Finance**

Postgraduate Thesis

International Public Sector Accounting Standards

Chaidemenou Eirini

Supervising Professor: Giannopoulos Vasileios

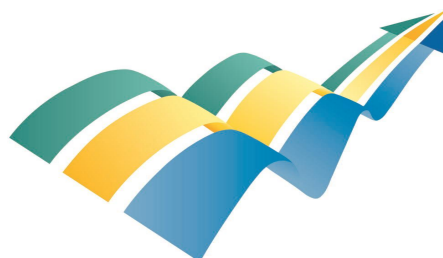


This thesis submitted to the Department of Accounting & Finance of the University of Peloponnese. This dissertation is part of the requirements for obtaining the Master's Degree in Accounting and Finance

Kalamata, October

UNIVERSITY OF PELOPONNESE
DEPARTMENT OF ACCOUNTING & FINANCE

Master Program in Accounting and Finance



**Master of Science (M.Sc)
in Accounting and Finance**

Thesis Committee

Giannopoulos Vasileios

Assistant Professor, Accounting and Finance, University of Peloponnese

Mpampalos Vasileios

Associate Professor, Accounting and Finance, University of Peloponnese

Agoraki Maria Eleni

Assistant Professor, Accounting and Finance, University of Peloponnese

Chaidemenou Eirini

δηλώνω υπεύθυνα ότι:

1. Είμαι ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δε συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλλει τα πνευματικά δικαιώματα τρίτων.
2. Αποδέχομαι ότι το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τη ψηφιακή Βιβλιοθήκη του Ιδρύματος, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να κρατά περισσότερα από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας.

Ευχαριστίες

Θεωρώ υποχρέωσή μου να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου **κ. Γιαννόπουλο Βασίλειο** για την πολύτιμη καθοδήγησή και την ουσιαστική υποστήριξή του. Επιπλέον, θέλω να ευχαριστήσω τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών για τις γνώσεις που μου μετέδωσαν με υπομονή, οι οποίες θα με συνοδεύουν στην μετέπειτα επαγγελματική μου καριέρα.

Τέλος, οφείλω να αφιερώσω την Διπλωματική μου εργασία στην οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση που μου παρείχε κατά τη διάρκεια της φοίτησής μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στη Λογιστική και τα Χρηματοοικονομικά.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονείται στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών Λογιστική και Χρηματοοικονομική, με κατεύθυνση τη λογιστική. Στην συγκεκριμένη εργασία θα αναλυθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Ελληνικό Δημόσιο με μία αναφορά στον τρόπο εφαρμογής τους στην Ευρώπη. Τα Πρότυπα αυτά είναι λογιστικές πρακτικές που εμφανίζονται με τη μορφή νόμων και είναι υποχρεωτικά από το 2006. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Grant Thornton, Έκδοση Β'). Αναλυτικά, θα αναφερθούν σημαντικές πληροφορίες για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως η υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεδουλευμένης βάσης και ταμειακής βάσης και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Έπειτα, θα εμβαθύνουμε στην ανάλυση των εσόδων, τόσο από ανταλλακτικές δραστηριότητες, όσο και από μη ανταλλακτικές. Επίσης θα εμβαθύνουμε στα Χρηματοοικονομικά Μέσα και στην Γνωστοποίηση τους βάσει Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Συμπληρωματικά θα γίνει μία αναφορά στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών προτύπων και, τέλος, θα γίνει μία σύντομη αναφορά στα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, σε συνδυασμό με παρουσίαση IPSAS-IFRS- EPSAS.

Λέξεις κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Δημόσιος Τομέας, Μελέτη περίπτωσης, Ευρωπαϊκή Ένωση

ABSTRACT

This thesis is prepared within the framework of the accounting and finance postgraduate study program, with a focus on accounting. In this particular work, the International Accounting Standards in the Greek State will be analyzed with a reference to how they are applied in Europe. These Standards are accounting practices that appear in the form of laws and have been mandatory since 2006. (International Financial Reporting Standards, Grant Thornton, Edition B'). In detail, important information about International Accounting Standards will be mentioned, such as the adoption of International Accounting Standards of accrual basis and cash basis and International Accounting Standards for Financial Reporting. Next, we will delve into the analysis of revenues, both from exchange and nonexchange activities. We will also delve into Financial Instruments and their Disclosure based on International Public Sector Accounting Standards. In addition, a reference will be made to the advantages and disadvantages of the application of the International Accounting Standards and, finally, a brief reference will be made to the European Public Sector Accounting Standards, combined with a presentation of IPSAS-IFRS-EPSAS.

Keywords: International Accounting Standards, Public Sector, Case study, European Union

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ	7
ABSTRACT	8
KEYWORDS	8
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	9
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ	11
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	14
<i>1.1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων</i>	<i>14</i>
<i>1.2 Λογιστική ταμειακής βάσης</i>	<i>16</i>
<i>1.3 Πρώτη μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ 33)</i>	<i>18</i>
1.3.1 Πρώτη μετάβαση στη Λογιστική δεδουλευμένης βάσης	18
1.3.2 Αρχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης	22
1.3.3 Η ανάγκη εφαρμογής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στον Δημόσιο Τομέα	23
<i>1.4 Υποδείγματα Οικονομικών καταστάσεων</i>	<i>25</i>
<i>1.5 Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα</i>	<i>28</i>
1.5.1 Διεθνείς τάσεις	28
<i>1.6 Οφέλη από την υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα</i>	<i>29</i>
1.6.1 Ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας	31
1.6.2 Η εξασφάλιση της λογοδοσίας	33
1.6.3 Η σημασία της διαφάνειας	33
1.6.4 Η βελτίωση της της διαδικασίας λήψης αποφάσεων	34
1.6.5 Ενίσχυση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών	35
1.6.6 Βελτιωμένη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων	35
<i>1.7 Προκλήσεις στην υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα</i>	<i>37</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΤΥΠΟΙ ΕΛΕΓΧΩΝ	39
2.1 Έσοδα από ανταλλακτικές δραστηριότητες - Δ.Λ.Π.Δ.Τ 9.....	39
2.2 Έσοδα από μη ανταλλακτικές δραστηριότητες - Δ.Λ.Π.Δ.Τ 23.....	41
2.3 Διαφορετικοί τύποι ελέγχων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.....	44
2.3.1 Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.....	44
2.3.2 Δήλωση Δραστηριοτήτων.....	45
2.3.3 Κατάσταση ταμειακών ροών.....	45
2.3.4 Γνωστοποιήσεις Οικονομικών Καταστάσεων.....	46
2.3.5 Η σύγκριση των υφιστάμενων συστημάτων λογιστικής και του προτεινόμενου με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ συστήματος.....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ	48
3.1 Η εφαρμογή παγκόσμιων λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα στην Ε.Ε.....	48
3.2 Η περίπτωση της Γερμανίας.....	53
3.3 Η περίπτωση της Ελλάδας.....	58
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	65
Περιορισμοί και μελλοντικές προεκτάσεις της έρευνας.....	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	69

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1.1 Κατάσταση Οικονομικής θέσης (Ισολογισμός) Οντοτήτων Δημοσίου Φορέα 25

Πίνακας 1.2 Κατάσταση Οικονομικής Απόδοσης (Αποτελεσμάτων) Οντοτήτων Δημοσίου Φορέα με Βάση τη Φύση των Λογαριασμών των Εξόδων 27

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πληρέστερη πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού όσον αφορά το οικονομικό περιβάλλον των εισηγμένων εταιρειών τις ΕΕ, θα βοηθήσει τους επενδυτές να συγκρίνουν ανάμεσα στις εισηγμένες εταιρείες. Η ανάγκη αυτή αποτέλεσε αναγκαία την εφαρμογή ενός κοινού τρόπου παρουσίασης των οικονομικών πληροφοριών.

Η εφαρμογή, λοιπόν, ενός κοινού τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων καθίσταται πλέον απαραίτητη λόγω της παγκοσμιοποίησης και διεθνοποίησης των αγορών. Ειδικότερα, σε μια εποχή αυξανόμενης παγκοσμιοποίησης η ανάγκη για εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα αποτελεί ένα εξαιρετικά σημαντικό ζήτημα. Οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο αναγνωρίζουν τη σημασία των διαφανών και συγκρίσιμων πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς για την ενίσχυση της λογοδοσίας, της αποτελεσματικότητας και της τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων στους αντίστοιχους δημόσιους τομείς τους.

Ειδικότερα, η ανάγκη διαφανούς, αξιόπιστης και συγκρίσιμης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον δημόσιο τομέα έχει καταστεί ολοένα και πιο κρίσιμη τα τελευταία χρόνια. Αυτή η ανάγκη οδήγησε στην διαμόρφωση και ανάδειξη διεθνών λογιστικών προτύπων ειδικά προσαρμοσμένων στον δημόσιο τομέα, με σκοπό να διαμορφωθεί ένα παγκοσμίως αποδεκτό πλαίσιο για χρηματοοικονομική αναφορά, λογοδοσία και λήψη αποφάσεων.

Ως εκ τούτου, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα αντιπροσωπεύει μια σημαντική αλλαγή σε σχέση με τις παραδοσιακές, συχνά ιδιότυπες, λογιστικές πρακτικές. Με τη θέσπιση των διεθνών λογιστικών προτύπων προτάσσεται η τήρηση ενός συνόλου τυποποιημένων κανόνων και αρχών που αναπτύσσονται και εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB). Αυτή η σύγκλιση προς ένα παγκόσμιο λογιστικό πλαίσιο επιδιώκει να ενισχύσει τη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των κρατικών οργανισμών διαφορετικών ενόμων τάξεων, με σκοπό την βέλτιστη δημοσιονομική διαχείριση και τη βελτίωση των διαδικασιών λήψης αποφάσεων.

Μετά ταύτα, η παρούσα διπλωματική εργασία στοχεύει στη διερεύνηση του ζητήματος της εφαρμογής των παγκόσμιων λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα, εστιάζοντας στην ΕΕ και δύο κράτη μέλη αυτής, τη Γερμανία και την Ελλάδα. Συγκεκριμένα, είναι γνωστό, ότι ο δημόσιος τομέας διαδραματίζει ζωτικό ρόλο στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη μιας χώρας. Ως διαχειριστές των δημόσιων πόρων, οι κυβερνήσεις είναι υπεύθυνες για τη διασφάλιση

της αποτελεσματικής κατανομής και αποτελεσματικής χρησιμοποίησής τους. Η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών είναι μετά ταύτα κρίσιμο στοιχείο σε αυτήν την προσπάθεια, καθώς έτσι καθίσταται δυνατή η αξιολόγηση της απόδοσης, της οικονομικής υγείας και της βιωσιμότητας των δημόσιων φορέων από τους ενδιαφερόμενους φορείς και τους πολίτες.

Ακολούθως, τα διαφορετικά λογιστικά πλαίσια, οι μεθοδολογίες και οι απαιτήσεις γνωστοποίησης καθιστούν δύσκολη την ανάλυση και τη συγκριτική αξιολόγηση των οικονομικών επιδόσεων των δημόσιων οντοτήτων, τόσο εντός, όσο και εκτός συνόρων. Αυτή η έλλειψη εναρμόνισης όχι μόνο εμπόδισε τη διαφάνεια και τη λογοδοσία, αλλά δημιούργησε επίσης εμπόδια στη διεθνή συνεργασία μεταξύ των κρατών.

Μετά ταύτα, πρωταρχικός στόχος αυτής της διπλωματικής εργασίας είναι να εξετάσει τη σημασία και τις επιπτώσεις των παγκόσμιων λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα. Εστιάζοντας στις περιπτώσιολογικές μελέτες της Γερμανίας και της Ελλάδας, στοχεύουμε να αποκτήσουμε γνώσεις για τις προκλήσεις, τα οφέλη και τα αποτελέσματα που σχετίζονται με την υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων εντός διαφορετικών εννόμων τάξεων. Προκειμένου δε, να υλοποιήσουμε τους ερευνητικούς στόχους της παρούσας εργασίας θα αξιοποιήσουμε μια ερευνητική προσέγγιση μεικτών μεθόδων, η οποία θα συνδυάζει την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και την προσέγγιση της μελέτης περίπτωσης.

Ειδικότερα, θα διεξαχθεί ανασκόπηση της σχετικής ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας για τη διαμόρφωση του θεωρητικού πλαισίου της εργασίας. Αυτή η ανασκόπηση θα βοηθήσει στον εντοπισμό βασικών θεμάτων, τάσεων και συζητήσεων σχετικά με τα παγκόσμια λογιστικά πρότυπα στον δημόσιο τομέα. Τέλος, θα εξεταστεί η περίπτωση της Γερμανίας, αλλά και της Ελλάδας, προκειμένου να διαμορφωθεί πληρέστερη εικόνα σχετικά με τα πρακτικά ζητήματα εφαρμογής, αλλά και τον αντίκτυπο των παγκόσμιων λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα.

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφόρηση τόσο σχετικά με την οικονομική κατάσταση όσο και με τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές ενός φορέα του δημοσίου, η οποία είναι χρήσιμη κατά την αξιολόγηση και λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στο βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα.

Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, το Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 1, προδιαγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να γίνεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων περιόδων της ίδιας της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

Το πρότυπο αυτό μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται από το δημόσιο (government business enterprises), για παράδειγμα οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφελείας ή οι κρατικές τράπεζες που συνήθως χρησιμοποιούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.).

Μια επιχείρηση στην οποία δεν μπορεί να εφαρμοστεί το ΔΛΠΔΤ 1, είναι μια επιχείρηση η οποία:

- Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της
- Μπορεί να πουλάει αγαθά και υπηρεσίες, στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας της, σε άλλες οντότητες με σκοπό την επίτευξη κέρδους ή την πλήρη ανάκτηση του κόστους της
- Διαθέτει τη χρηματοοικονομική και λειτουργική ελευθερία να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα
- Είναι σε θέση να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, χωρίς η δυνατότητα της αυτή να εξαρτάται από τη λήψη κρατικής χρηματοδότησης.

Όταν, όμως, ένας φορέας αποκλίνει από τις απαιτήσεις κάποιου από τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ., πρέπει να γνωστοποιεί:

69(α) Ότι το συμπέρασμα εκ μέρους διοίκησης είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση του φορέα, την επίδοση του και τις ταμειακές του ροές.

(β) Ότι έχει συμμορφωθεί με τα ισχύοντα Δ.Λ.Π.Δ.Τ., με την εξαίρεση ότι έχει αποκλίνει από μια συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

(γ) Τον τίτλο του προτύπου από τον οποίο έχει αποκλίνει, τη φύση της απόκλισης, τον λόγο όπου ο προβλεπόμενος χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός και τις περιστάσεις υπό τις οποίες θα υπήρχε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τα πρότυπα, και αναλυτική περιγραφή του χειρισμού που υιοθετήθηκε

(δ) Για κάθε περίοδο, τη χρηματοοικονομική επίδραση της απόκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με την περίπτωση μη απόκλισης από το πρότυπο.

Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, τότε αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τον λόγο για τον οποίο η οντότητα δεν θεωρείται ότι είναι συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Όταν οι υπεύθυνοι για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν, κατά την αξιολόγηση της ικανότητας του φορέα να συνεχίσει τη δραστηριότητα του, συνθήκες ή παράγοντες που εγείρουν σοβαρές αμφιβολίες για την ικανότητα του φορέα να συνεχίσει τη δραστηριότητα του, πρέπει να γνωστοποιήσουν αυτούς τους παράγοντες στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Όσον αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι η παρουσίαση και ταξινόμηση των στοιχείων θα πρέπει να τηρούνται από τη μία περίοδο στην άλλη εκτός αν κάποιο από τα πρότυπα απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση και αν είναι φανερό ότι πρέπει να γίνει άλλη παρουσίαση ή ταξινόμηση πιο κατάλληλη. Επιπλέον, θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται σίγουρα σε ετήσια βάση. Σε περίπτωση όμως που η ημερομηνία του ισολογισμού ενός φορέα μεταβάλλεται με αποτέλεσμα να καλύπτεται διάστημα μεγαλύτερο από την περίοδο αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων ή μικρότερο του έτους, ο φορέας θα πρέπει να γνωστοποιεί:

α) το λόγο για τη χρήση μεγαλύτερης ή μικρότερης περιόδου

β) το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά σε ορισμένες καταστάσεις, όπως η κατάσταση οικονομικής απόδοσης ή αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων ή ιδίων κεφαλαίων, η κατάσταση ταμειακών ροών και οι σχετικές σημειώσεις είναι δεν είναι απολύτως συγκρίσιμες.

1.2 Λογιστική ταμειακής βάσης

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων δημιουργούνται και δημοσιεύονται, με σκοπό να παρέχουν πληροφορίες που συνδέονται με την οικονομική θέση και την αποδοτικότητα, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ώστε οι διάφοροι ενδιαφερόμενοι να δύνανται να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις για την επιχείρηση. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων έχουν μεγάλες διαφορές και σε πολλές περιπτώσεις δεν μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα, εάν δεν τηρούνται ενιαίες αρχές κατά τη σύνταξη και παρουσίασή τους (Αληφαντής, 2008).

Σε Ευρωπαϊκό επίπεδο οι περισσότερες χώρες εξακολουθούν να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει ταμειακής βάσης. Το κύριο χαρακτηριστικό της λογιστικής της ταμειακής βάσης είναι ότι καταγράφει τις συναλλαγές κατά τη στιγμή που γίνεται η καταβολή του τιμήματος, στην περίπτωση των δαπανών, ή στην περίπτωση των εσόδων την είσπραξη μετρητών, σε αντίθεση με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Αυτό σημαίνει ότι, γεγονότα ή συναλλαγές που δεν είναι ταμειακής φύσεως είναι πιθανόν να αγνοούνται στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τους κανόνες της λογιστικής ταμειακής βάσης. Η λογιστική ταμειακής βάσης δεν προσπαθεί να αντιστοιχίσει τα έσοδα στη διάρκεια μιας χρήσης με τα αντίστοιχα έξοδα που έγιναν για την παραγωγή αυτών των εσόδων. Οπότε και δεν τηρείται η βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Λόγω της μη τήρησης των αρχών της αντιστοίχισης των εσόδων με τα έξοδα και της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τη λογιστική ταμειακής βάσης θεωρούνται ότι απεικονίζουν με λιγότερη ακρίβεια τη δραστηριότητα ενός οργανισμού του δημοσίου τομέα. Επιπλέον, με τη λογιστική ταμειακής βάσης οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτυπώνουν πλήρως το σύνολο των δραστηριοτήτων του οργανισμού. Κλασικό παράδειγμα αποτελεί η σύναψη και λήψη ενός τραπεζικού δανείου από έναν φορέα του δημοσίου τομέα που αντιμετωπίζεται ως έσοδο από τη λογιστική ταμειακής βάσης.

Ωστόσο υπάρχουν και πλεονεκτήματα από τη χρήση λογιστικής ταμειακής βάσης. Το κύριο πλεονέκτημα της λογιστικής ταμειακής βάσης σχετίζεται με την απλότητα κατά την εφαρμογή της, πράγμα το οποίο συνεπάγεται την απασχόληση λιγότερο εκπαιδευμένου προσωπικού αλλά και λιγότερο κόστος σε σχέση με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Επίσης, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με απλό και αντικειμενικό τρόπο ενώ τα απεικονιζόμενα καθαρά έσοδα από εργασίες του οργανισμού ταυτίζονται με τις ταμειακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

Σκοπός του Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ταμειακής βάσης είναι να προδιαγράψει τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με τη λογιστική ταμειακής βάσης. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ταμειακής βάσης ενισχύει τη διαφάνεια της πληροφόρησης σχετικά με τις εισπράξεις μετρητών, των πληρωμών σε μετρητά και των ταμειακών υπολοίπων της οντότητας, που είναι απαραίτητη για σκοπούς λογοδοσίας και παρέχει χρήσιμα στοιχεία για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να παρέχει επαρκή ρευστότητα στο μέλλον. Επιπλέον, βελτιώνει τη συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού της οντότητας προηγούμενων περιόδων και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων που υιοθετούν τη λογιστική της ταμειακής βάσης.

Το Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ταμειακής βάσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί από όλους τους φορείς της κυβέρνησης με την προϋπόθεση ότι ο κάθε φορέας διαθέτει μια κατάσταση με ταμειακές εισροές και εκροές αλλά και ότι γνωστοποιεί τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί. Παρόλα αυτά, η εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης θεωρείται πως παρέχει μεγαλύτερη διαφάνεια και πληρέστερη πληροφόρηση για την κάθε κυβερνητική πολιτική που έχει να κάνει με τις δαπάνες, τα έσοδα και την κατανομή των διαθέσιμων πόρων. Συμβάλλει, επίσης, στο να είναι κάθε απασχολούμενος στο δημόσιο τομέα υπεύθυνος για τα αποτελέσματα της εργασίας του και ακέραιος ως προς το ηθικό του σύστημα. Επιπλέον, η χρήση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης εισάγει την έννοια του κέρδους στο δημόσιο τομέα, κάτι που υπάρχει στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα που συντάσσονται με βάση τη λογιστική της ταμειακής βάσης.

1.3 Πρώτη μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ 33)

1.3.1 Πρώτη μετάβαση στη Λογιστική δεδουλευμένης βάσης

Σε μια προσπάθεια να δημιουργηθεί ένα πιο ανταγωνιστικό και αποδοτικό περιβάλλον σε συνδυασμό με μείωση του κόστους στον Δημόσιο Τομέα διαφόρων μεγάλων κρατών κρίθηκε αναγκαία η μετάβαση από ένα απλογραφικό σύστημα λογιστικής ταμειακή βάσης σε ένα πιο εξελιγμένο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου του Δημοσίου, το Διπλογραφικό δεδουλευμένης βάσης. Η χρήση της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης αποσυνδέει τη λογιστικοποίηση των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων από τις ταμειακές εκροές ή εισροές. Έτσι, τα λογιστικά γεγονότα και οι συναλλαγές καταγράφονται κατά το χρόνο τέλεσης τους, ανεξαρτήτως του εάν έχουν πραγματοποιηθεί ή όχι πληρωμές και εισπράξεις κατά το χρόνο τέλεσης και καταγραφής των συναλλαγών και των γεγονότων.

Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση ενός αγαθού με πίστωση καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία μιας οντότητας όταν εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο και όχι όταν εισπράττεται το τίμημα της πώλησης, όπως συμβαίνει στη λογιστική ταμειακής βάσης. Ομοίως, μια δαπάνη καταγράφεται στα βιβλία όταν ένα υλικό ή μια υπηρεσία ληφθεί από την οντότητα και όχι όταν αυτό εξοφληθεί.

Με αυτόν τον τρόπο, μέσω της αντιστοίχισης των εσόδων και όλων των σχετικών δαπανών εντός της ίδιας περιόδου αναφοράς, είναι δυνατόν να διαπιστώνεται το πλήρες εύρος των κερδών και των ζημιών που συνδέονται με συγκεκριμένες συναλλαγές μιας οντότητας εντός μιας μόνο περιόδου αναφοράς.

Γι' αυτό τον λόγο, λογιστική δεδουλευμένης βάσης τείνει να παρέχει πιο ομοιόμορφη αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων μιας οντότητας με την πάροδο του χρόνου και επομένως θεωρείται ως το πιο έγκυρο λογιστικό σύστημα για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των εργασιών, της χρηματοοικονομικής θέσης και των ταμειακών ροών μιας οντότητας.

Αναγκαίο είναι να τονιστεί όμως το γεγονός ότι μια σημαντική αδυναμία της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είναι ότι η χρήση της μπορεί να καταλήγει στην παρουσίαση κερδών, για τα οποία οι σχετικές ταμειακές εισροές να μην έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί. Δηλαδή, μπορεί να έχουμε μια φαινομενικά επικερδή οντότητα, η οποία, όμως, να αντιμετωπίζει σημαντική έλλειψη ρευστότητας. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στην κατάσταση

ταμειακών ροών της οντότητας (εφόσον δημοσιεύεται τέτοια), η οποία δείχνει τις ροές μετρητών προς και από μια οντότητα.

Σκοπός του Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 33 είναι η παροχή καθοδήγησης σε μια οντότητα που ανήκει στο δημόσιο τομέα και η οποία υιοθετεί τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης για την προετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της, με στόχο την παροχή υψηλής ποιότητας πληροφόρησης για θέματα που αφορούν στη πρώτη μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, στο ξεκίνημα χρήσης της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, ανεξαρτήτως της λογιστικής βάσης που χρησιμοποιούσε η οντότητα πριν και τέλος, στο πεδίο στο οποίο τα οφέλη από την υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης αναμένεται να ξεπεράσουν τα κόστη.

Μια οντότητα θα εφαρμόζει τις αρχές του Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 33 για την κατάρτιση και παρουσίαση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της κατά την στιγμή της πρώτης υιοθέτησης και κατά τη διάρκεια της μετάβασης από τη λογιστική ταμειακής βάσης προς τη λογιστικής δεδουλευμένης βάσης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Στο τέλος της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεδουλευμένης βάσης πρέπει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης όλων των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεδουλευμένης βάσης, προκειμένου να τηρεί συμμόρφωση με τα πρότυπα αυτά.

Το Δ.Λ.Π.Δ.Τ 33 μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα εκτός από τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από το δημόσιο και χρησιμοποιούν, συνήθως, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.). Συγκεκριμένα, το Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 33 εφαρμόζεται από την ημερομηνία υιοθέτησης για πρώτη φορά από μια οντότητα τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεδουλευμένης βάσης και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου από λογιστική ταμειακής βάσης σε λογιστική δεδουλευμένης. Το πρότυπο αυτό, επιτρέπει στην οντότητα που υιοθετεί για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 33 να εφαρμόσει τις εξαιρέσεις και διατάξεις που μπορεί να επηρεάσουν την εύλογη παρουσίαση. Σε αυτή την περίπτωση, η οντότητα υποχρεούται να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μεταβατικές εξαιρέσεις και διατάξεις που εφαρμόζει καθώς και για την πρόοδο που έχει επιτύχει προς την κατεύθυνση της εύλογης παρουσίασης και της συμμόρφωσης με Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεδουλευμένης βάσης.

Τέτοιες εξαιρέσεις που επηρεάζουν την ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ 33 κατά την περίοδο μετάβασης θα μπορούσαν να είναι:

1. Η μη αναγνώριση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που εφαρμόζε μια οντότητα σύμφωνα με τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα οδηγεί σε μη απαίτηση της οντότητας να προβεί σε αναγνώριση και επιμέτρηση για μια τριετή περίοδο, η οποία ξεκινά από την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ., των αποθεμάτων, των

επενδυτικών ακινήτων, των ενσώματων παγίων, χρηματοοικονομικών μέσων, απαιτήσεις από συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών, βιολογικά πάγια και αγροτικές καλλιέργειες και λοιπές υποχρεώσεις προς το προσωπικό. Έτσι, η οντότητα ενθαρρύνεται να προβεί σε σταδιακή προσαρμογή των λογιστικών της πολιτικών στη διάρκεια της τριετούς περιόδου, με σκοπό να επιτύχει καλύτερη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.33.

2. Η μη υποχρέωση μεταβολής της λογιστικής πολιτικής μιας οντότητας που υιοθετεί για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ, σε σχέση με την αναγνώριση και επιμέτρηση εσόδων από μη συναλλακτικές συναλλαγές για μια τριετή περίοδο, η οποία ξεκινά από την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Επιπροσθέτως, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να μεταβάλλει την εν λόγω πολιτική ανά κατηγορία εσόδων και όχι συνολικά για όλα τα έσοδα που προέρχονται από μη συναλλακτικές συναλλαγές.

Τα κόστη δανεισμού (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 5): Μια οντότητα που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και επιλέγει τη λογιστικοποίηση του κόστους δανεισμού μέσω των αποτελεσμάτων, δεν υποχρεούται να προβαίνει σε κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, οπότε και δεν υποχρεούται να ενσωματώσει το χρηματοοικονομικό κόστος που κατέστη δεδουλευμένο πριν από την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 33 στο κόστος κτήσης των παγίων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, πριν από την ημερομηνία λήξης της τριετούς περιόδου ή πριν την αναγνώριση και επιμέτρηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων.

Οι μισθώσεις (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 13): Μια οντότητα που υιοθετεί τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ 33 δεν υποχρεούται να εφαρμόζει τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. σε σχέση με τις μισθώσεις πριν από την ημερομηνία λήξης της τριετούς περιόδου ή πριν την αναγνώριση και επιμέτρηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων.

Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 19): Η μη υποχρέωση της οντότητας να προβαίνει σε αναγνώριση του κόστους που θα απαιτηθεί στο μέλλον για τη λύση και απομάκρυνση ενός παγίου και την αποκατάσταση του χώρου στο οποίο είναι τοποθετημένο πριν από την ημερομηνία λήξης της τριετούς περιόδου και την αναγνώριση και επιμέτρηση του αντίστοιχου παγίου. Το ίδιο ισχύει και για την αντίστοιχη υποχρέωση/πρόβλεψη που συνδέεται με το κόστος λύσης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης του παγίου.

Γνωστοποιήσεις για τα συνδεδεμένα μέρη (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 20): Η οντότητα δεν έχει υποχρέωση σε γνωστοποίηση στοιχείων σχετικών με τη φύση και τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη αλλά και σχετικών με το προσωπικό της διοίκησης της για μια περίοδο τριών χρόνων από την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ..

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 34), Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 35), και Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες (Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 36): Όταν η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει με βάση τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούσε επενδύσεις σε θυγατρικές οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες, δεν απαιτείται να προβεί σε αναγνώριση και επιμέτρηση αυτών των επενδύσεων για μια περίοδο τριών χρόνων από την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεδουλευμένης βάσης. Επιπλέον, δεν υποχρεούται, να προβαίνει σε απαλοιφή όλων των υπολοίπων, συναλλαγών, εσόδων και εξόδων μεταξύ των ενοποιούμενων οντοτήτων για μια περίοδο τριών χρόνων από την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ..

Εξαιρέσεις που δεν επηρεάζουν την ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ 33 κατά την περίοδο μετάβασης θα μπορούσαν να είναι:

1. Χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους (deemed cost) για την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή/και υποχρεώσεων: Όταν δεν υπάρχουν αξιόπιστα στοιχεία για το κόστος κτήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων ή/και υποχρεώσεων, τότε μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει την εύλογη αξία των στοιχείων αυτών, που θα αποτελέσει το λεγόμενο «τεκμαιρόμενο κόστος». Τέτοια στοιχεία είναι τα ακόλουθα:

α) Αποθέματα

β) Επενδυτικά ακίνητα

γ) Ενσώματα πάγια: Στην περίπτωση αυτή η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων για τον προσδιορισμό του τεκμαιρόμενου κόστους στο βαθμό που το αποτέλεσμα της κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής είναι συγκρίσιμο με την εύλογη αξία ή με το αποσβέσιμο κόστος.

δ) Άυλα πάγια

ε) Χρηματοοικονομικά μέσα

στ) Απαιτήσεις από συμφωνίες παραχώρησης

2. Χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους (deemed cost) για την επιμέτρηση επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες: Μια οντότητα που υιοθετεί για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και επιμετρά στις ατομικές οικονομικές της καταστάσεις μια επένδυση σε μια θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία στο κόστος κτήσης, μπορεί κατά την ημερομηνία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. να επιλέξει την επιμέτρηση αυτής της επένδυσης είτε στο κόστος κτήσης είτε στο τεκμαιρόμενο κόστος. Το τεκμαιρόμενο κόστος θα αντιστοιχεί στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία πρώτης υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. Σημειώνεται

ότι το τεκμαιρόμενο κόστος μπορεί να προσδιοριστεί είτε κατά την ημερομηνία πρώτης υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ., είτε σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μέχρι τη λήξη της τριετούς περιόδου, εφόσον η οντότητα κάνει χρήση των εξαιρέσεων.

Το πρότυπο αυτό δεν μπορεί να εφαρμοστεί όταν μια οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. 33 και σταματά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δηλαδή τη λογιστική ταμειακής βάσης, αφού προηγουμένως παρουσίασε και μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων που περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. δεδουλευμένης βάσης.

1.3.2 Αρχές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης

Οι κύριες αρχές που διέπουν τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι οι εξής:

α) Αρχή της συσχέτισης εσόδων - εξόδων:

Η αρχή αυτή ορίζει ότι τα έξοδα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά το ίδιο διάστημα που πραγματοποιήθηκαν και τα έσοδα που οφείλονται σε αυτά τα έξοδα. Έτσι συσχετίζονται τα έσοδα με τα έξοδα και προσδιορίζεται αν η οντότητα είχε πλεόνασμα ή έλλειμμα από μια συναλλαγή.

β) Αρχή της Συντηρητικότητας:

Η αρχή αυτή σχετίζεται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και ορίζει ότι η οντότητα όταν έχει την επιλογή, θα πρέπει να επιλέξει εκείνη που θα έχει τη μικρότερη δυνατή ευνοϊκή επίδραση στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής της θέσης και των αποτελεσμάτων της οντότητας.

γ) Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών:

Βάσει αυτής της αρχής, κάθε οντότητα, είτε ανήκει στο δημόσιο τομέα είτε όχι, οφείλει να χρησιμοποιεί τις ίδιες λογιστικές πολιτικές από τη μία χρήση στην άλλη, εκτός και εάν απαιτείται αλλαγή μιας λογιστικής πολιτικής λόγω μεταβολής ενός Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ή ενός άλλου προτύπου.

δ) Συνέχεια:

Η αρχή αυτή ορίζει ότι η διάρκεια ενός οργανισμού που ανήκει ή ελέγχεται από το δημόσιο τομέα είναι αόριστη και ολοκληρώνεται εφόσον εκπληρωθεί ο σκοπός για τον οποίο έχει συσταθεί.

ε) Πλήρης γνωστοποίηση:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν πλήρως τις διαδικασίες, αρχές, κανόνες και υποθέσεις βάσει των οποίων συντάσσονται, να παρουσιάζουν όλα τα σημαντικά γεγονότα που σχετίζονται με την οικονομική δραστηριότητα της οντότητας και να μην είναι παραπλανητικές.

στ) Αυτοτέλεια των χρήσεων:

Η αρχή αυτή ορίζει την ανεξαρτησία κάθε χρήσης και απαιτεί τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης βάσει των εσόδων και εξόδων που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης, ανεξαρτήτως χρόνου είσπραξης ή εξόφλησης.

ζ) Λογιστική αυτοτέλεια:

Με βάση αυτήν την αρχή, κάθε οργανισμός είναι διακριτή οντότητα με τη δική της περιουσία και τις δικές της υποχρεώσεις.

η) Περιοδικότητα αποτελεσμάτων:

Η αρχή αυτή επιβάλλει τη διαίρεση της ζωής των λογιστικών μονάδων σε χρονικά διαστήματα για τον καθορισμό της χρηματοοικονομικής κατάστασης.

θ) Αντικειμενικότητα:

Η αρχή αυτή ορίζει ότι κάθε λογιστική πληροφορία πρέπει να δίνει την πραγματική και αμερόληπτη εικόνα της κατάστασης ή του γεγονότος στο οποίο αναφέρεται προκειμένου να διασφαλίζεται η διαφάνεια και αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

1.3.3 Η ανάγκη εφαρμογής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στον Δημόσιο Τομέα

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται από τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης είναι η σύνδεση των οικονομικών γεγονότων με τα έσοδα και τα έξοδα μιας οντότητας, τη στιγμή που πραγματοποιείται μια συναλλαγή ανεξαρτήτως του πότε καταβάλλεται ή εισπράττεται το χρηματικό ποσό που αφορά αυτή τη συναλλαγή. Έτσι, μια οντότητα καταφέρνει να συνδέει τις παρούσες χρηματικές εισροές και εκροές με τις μελλοντικά αναμενόμενες προκειμένου να έχει μια πιο σαφή εικόνα της χρηματοοικονομικής της κατάστασης.

Η απαίτηση για δημόσιες υπηρεσίες περισσότερο αποτελεσματικές και η αύξηση των δαπανών για την ασφάλεια και για την αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών και δημοσιονομικών κρίσεων των τελευταίων ετών, κατέστησαν εντονότερη από ποτέ την ανάγκη για καλύτερη χρηματοοικονομική αναφορά από τις κυβερνήσεις και καλύτερη διαχείριση των πόρων του

δημόσιου τομέα. Οι πολίτες βιώνουν όλο και πιο έντονα τις επιπτώσεις από τις αποφάσεις χρηματοοικονομικής διαχείρισης των κυβερνήσεων και απαιτούν όλο και πιο δυναμικά από τους οργανισμούς του δημοσίου τομέα να προσφέρουν καλή σχέση ποιότητας - τιμής.

Οι κυβερνήσεις, από την άλλη, αντιμετωπίζουν την πρόκληση της λιτότητας σε συνδυασμό με τη μακροχρόνια ανάγκη για παροχή δημόσιων υπηρεσιών με πιο αποδοτική χρήση των διαθέσιμων πόρων, που σε μεγάλο βαθμό συγκεντρώνονται από την άμεση και έμμεση φορολόγηση των πολιτών. Η μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία του δημοσίου τομέα είναι απαραίτητες για την αποκατάσταση των δημόσιων οικονομικών και τη διασφάλιση της πιο αποτελεσματικής παροχής δημόσιων υπηρεσιών, καθώς και την καλύτερη διαχείριση των χρημάτων των φορολογουμένων. Η πιο αξιόπιστη, έγκαιρη και ολοκληρωμένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, συμπεριλαμβανομένης της συγκρίσιμης χρηματοοικονομικής λογιστικής, απαιτεί κοινό και ισχυρό πλαίσιο αναφοράς στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Η εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης θεωρείται πως μπορεί να συμβάλλει στο να είναι κάθε απασχολούμενος στο δημόσιο τομέα υπεύθυνος για τα αποτελέσματα της εργασίας του. Επίσης, η χρήση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης εισάγει την έννοια του κέρδους στο δημόσιο τομέα, κάτι που δεν υπάρχει στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα που συντάσσονται με βάση τη λογιστική της ταμειακής βάσης.

Προκειμένου, όμως, να διευκολυνθεί η μετάβαση από τη λογιστική ταμειακής βάσης στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, θα πρέπει να υπάρξει σχετική προετοιμασία και εκπαίδευση αυτών που θα κληθούν να εφαρμόσουν τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης αλλά και αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία σε σχέση με τα έσοδα και τις δαπάνες που δεν προέρχονται από ενχρήματες συναλλαγές.

Συνοψίζοντας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι παρόλο που η λογιστική δεδουλευμένης βάσης μπορεί να είναι περίπλοκη, λόγω των σύνθετων εκτιμήσεων που απαιτούνται αρκετά συχνά για τη λογιστικοποίηση πολύπλοκων συναλλαγών και γεγονότων, οδηγεί σε πιο πλήρη και πιο έγκαιρη απεικόνιση στις οικονομικές καταστάσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ενός οργανισμού, συμβάλει στην παροχή υψηλότερης ποιότητας πληροφόρησης, η οποία μπορεί να οδηγήσει σε περισσότερο κερδοφόρες αποφάσεις, και διευκολύνει τη διενέργεια ευκολότερων και αποτελεσματικότερων ελέγχων επί των οικονομικών στοιχείων και των αποτελεσμάτων μιας οντότητας.

1.4 Υποδείγματα Οικονομικών καταστάσεων

Τα υποδείγματα των δύο βασικών οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, παρουσιάζονται στους πίνακες που ακολουθούν.

Πίνακας 1.1 Κατάσταση Οικονομικής θέσης (Ισολογισμός) Οντοτήτων Δημοσίου Φορέα

Κατάσταση Οικονομικής θέσης (Ισολογισμός) Οντοτήτων Δημοσίου Φορέα		
	31.12.20X7	31.12.20X6
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Απαιτήσεις	X	X
Χρεόγραφα	X	X
Προκαταβολές	X	X
Αποθέματα	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
<i>Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων</i>	X	X
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Απαιτήσεις	x	x
Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες	x	x
Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία *		x
Λοιπά ενσώματα πάγια	x	x
Γήπεδα και κτήρια	x	x
Άυλα πάγια	x	x
Λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	x	x
<i>Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων</i>	x	x
<i>Σύνολο περιουσιακών στοιχείων</i>	x	x
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
<i>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</i>		
Προμηθευτές και Λοιπές υποχρεώσεις	x	x
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	x	x
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	x	x
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	x	x
Παροχές στους εργαζομένους (βραχυπρόθεσμες) *		x
Συνταξιοδοτήσεις (βραχυπρόθεσμες)	x	x
<i>Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων</i>	x	x
<i>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</i>		
Προμηθευτές και Λοιπές υποχρεώσεις	x	x
Μακροπρόθεσμα δάνεια	x	x
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	x	x
Παροχές στους εργαζομένους (μακροπρόθεσμες) *		x
Συνταξιοδοτήσεις (μακροπρόθεσμες)	x	x
<i>Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων</i>	x	x
<i>Σύνολο υποχρεώσεων</i>	x	x
ΚΑΘΑΡΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ/ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
<i>Κεφάλαιο εισφερθέν από</i>		
Λοιπές οντότητες του δημοσίου τομέα	x	x
Αποθεματικά	x	x
Υπόλοιπο πλεονασμάτων (ή ελλειμμάτων) εις νέον	x	x
Διακρίσματα μειοψηφίας	x	x
<i>Σύνολο καθαρών περιουσιακών στοιχείων/ιδίων κεφαλαίων</i>	x	x
<i>Σύνολο υποχρεώσεων και καθαρών περιουσιακών στοιχείων</i>	xx	xx

**Πίνακας 1.2 Κατάσταση Οικονομικής Απόδοσης (Αποτελεσμάτων) Οντοτήτων Δημοσίου
Φορέα με Βάση τη Φύση των Λογαριασμών των Εξόδων**

	31.12.2017	31.12.2016
Έσοδα		
Φόροι	X	X
Αμοιβές, πρόστιμα και αδειοδοτήσεις	X	X
Έσοδα από συναλλαγές με ανταλλαγμα	X	X
Μεταφορές από άλλες οντότητες της κυβέρνησης	X	X
Λοιπά έσοδα	X	X
Σύνολο εσόδων	X	X
Εξοδα		
Μισθοί, ημερομίσθια και κοινωνική ασφάλιση	X	X
Επιδόματα και άλλες μεταφορές	X	X
Προμήθειες και αναλώσιμα	X	X
Αποσβέσεις	X	X
Απομείωση αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων	X	X
Λοιπά έξοδα	X	X
Χρηματοοικονομικά έξοδα	X	X
Σύνολο εξόδων	X	X
Μερίδιο πλεονάσματος των συγγενών οντοτήτων	X	X
Πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου	X	X
Κατανέμονται σε:		
Ιδιοκτήτες μητρικής	X	X
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	X	X
	X	X

1.5 Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Ως γνωστόν, ο όρος Δημόσιος Τομέας αναφέρεται σε εθνικές κυβερνήσεις, περιφερειακές (π.χ. κρατικές, επαρχιακές, εδαφικές) κυβερνήσεις, τοπικές (π.χ. πόλη και κομόπολη) κυβερνήσεις και συναφείς κυβερνητικούς φορείς (π.χ. φορείς, συμβούλια, επιτροπές και επιχειρήσεις). Ειδικότερα, όλες οι παραπάνω δημόσιες οντότητες, αλλά και οι ΜΚΟ πληρούν τις προϋποθέσεις ώστε να λογίζονται σαν δημόσιες οντότητες που μπορούν να υιοθετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) που εκδόθηκαν από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IPSASB)¹.

Ήδη, σε διεθνές επίπεδο, πολλές κυβερνήσεις, έννομες τάξεις και διεθνείς θεσμοί έχουν υιοθετήσει τα εξεταζόμενα στην παρούσα εργασία διεθνή λογιστικά πρότυπα. Ταυτόχρονα, σημαντικός αριθμός οργανισμών βρίσκεται στη διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής των συγκεκριμένων προτύπων. Υπό τις παρούσες συνθήκες παγκοσμίως διαμορφώνεται μία διεθνής «τάση» σχετικά με την υιοθέτηση των IPSAS σε παγκόσμιο επίπεδο, η οποία θα μπορούσε να περιγραφεί ως εξής²:

1.5.1 Διεθνείς τάσεις

Αρχικά, σημαντικός αριθμός έννομων τάξεων προηγμένων κρατών διεθνώς έχουν ήδη υιοθετήσει διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα, ενώ αντίστοιχα αρκετά αναπτυσσόμενα κράτη έχουν στραφεί προς την υιοθέτηση τέτοιων προτύπων (IPSAS). Για τη συγκεκριμένη κατηγορία έννομων τάξεων θα λέγαμε ως εκ τούτου, ότι η τρέχουσα περίοδος μπορεί να περιγραφεί καλύτερα ως μια διαδικασία μετάβασης, καθώς η κατάσταση συνεχίζει να εξελίσσεται και οι κυβερνήσεις των συγκεκριμένων κρατών σε όλο τον κόσμο λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα.

Συγκεκριμένα, είναι συνηθισμένο στην πράξη φαινόμενο, οι αναπτυσσόμενες χώρες να οδηγούνται στην υιοθέτηση IPSAS από διεθνείς οργανισμούς που τους παρέχουν οικονομική

¹ Ijeoma, N.B., 2014. The impact of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) on reliability, credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, 2(3), pp.2347-4289.

² Krishnan, S.R., 2016. *IFRS and IPSAS convergence in India-transnational perspectives*. The University of Manchester (United Kingdom).

βοήθεια. Ακόμη, άλλες χώρες, ανεξάρτητα από τα πολιτικά και οικονομικά τους συστήματα, ενθαρρύνονται να εναρμονίσουν τα εθνικά τους πρότυπα με τα IPSAS για διαφορετικούς λόγους. Έτσι, τα IPSAS έχουν γίνει de facto διεθνή σημεία αναφοράς για την αξιολόγηση των κρατικών λογιστικών πρακτικών παγκοσμίως. Για όλους τους παραπάνω λόγους τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα έχουν προσελκύσει την προσοχή των υπευθύνων χάραξης λογιστικής πολιτικής, των επαγγελματιών και των μελετητών του υπό κρίση πεδίου, ενόσω η πορεία υιοθέτησής τους εξελίσσεται με γοργούς ρυθμούς.

Τέλος, υπό το πρίσμα της ανάπτυξης που προηγήθηκε, αξίζει να αναφερθούμε σε μια σειρά από διακυβερνητικές οργανώσεις και διεθνείς Οργανισμούς που έχουν ήδη υιοθετήσει διεθνή λογιστικά πρότυπα ή βρίσκονται στη διαδικασία υιοθέτησής τους. Συγκεκριμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν υιοθετήσει οι κάτωθι διεθνείς φορείς και οργανισμοί: ASEAN (Ενωση Εθνών Νοτιοανατολικής Ασίας, Γραμματεία Κοινοπολιτείας, Συμβούλιο της Ευρώπης, EC (Ευρωπαϊκή Επιτροπή), ESA (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Διαστήματος), EUMETSAT (Ευρωπαϊκή Οργάνωση για την Εκμετάλλευση Μετεωρολογικών Δορυφόρων), INTERPOL (Διεθνής Οργανισμός Εγκληματικής Αστυνομίας), NATO (Οργανισμός Συνθήκης Βορείου Ατλαντικού, ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης), όπως και στο σύνολό του σχεδόν το Σύστημα των Ηνωμένων Εθνών, όπου όλοι οι οργανισμοί του ΟΗΕ έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν ήδη ή είναι στη διαδικασία εφαρμογής των υπό κρίση προτύπων.

1.6 Οφέλη από την υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Ως γνωστόν, βασικός στόχος των οικονομικών καταστάσεων (FS) είναι να παρέχουν δομημένες βασικές πληροφορίες για την απόδοση και την οικονομική ευρωστία μιας ιδιωτικής ή δημόσιας οντότητας, ήτοι να αποτυπώνουν την οικονομική της κατάσταση, τόσο για εσωτερικούς όσο και για εξωτερικούς χρήστες. Για να είναι χρήσιμες, οι οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να γίνονται αντιληπτές και κατανοητές με τον ίδιο τρόπο από όλους τους χρήστες.

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να εφαρμόζουν κατά βάση κοινές λογιστικές αρχές, πολιτικές ή κανόνες που έχουν αναπτυχθεί από έγκυρους και ανεξάρτητους ειδικούς. Από την παραπάνω θεώρηση προκύπτει και η έννοια, αλλά και η ανάγκη ύπαρξης των λογιστικών προτύπων. Μάλιστα, λόγω της ανάπτυξης του διεθνούς εμπορίου, της χρηματοδότησης και των διεθνών

επενδύσεων, η ανάγκη για διαμόρφωση κοινών εργαλείων για την αξιολόγηση της αξίας των εμπορικών οντοτήτων ενισχύθηκε, αναδεικνύοντας ακόμη περισσότερο την απαίτηση διεθνούς αναγνώρισης των υπό κρίση διεθνών λογιστικών προτύπων (πλαίσιο πολιτικής του ΟΗΕ-2013).

Περαιτέρω, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα να περιλαμβάνουν κατάσταση οικονομικής απόδοσης, κατάσταση οικονομικής θέσης, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, κατάσταση ταμειακών ροών και σημειώσεις. Ακόμη, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα απαιτούν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις όλων των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων, του εξοπλισμού και των άυλων περιουσιακών στοιχείων, και τη σταδιακή απόσβεση ή απόσβεσή τους κατά την περίοδο χρήσης τους. Καθίσταται σαφές, ότι για να ικανοποιηθούν τέτοιες λεπτομερείς απαιτήσεις θα πρέπει να υπάρξει βελτιωμένη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων των οργανισμών.

Ταυτόχρονα, η υιοθέτηση των IPSAS θα οδηγήσει επίσης σε ακριβέστερη αναγνώριση των υποχρεώσεων που προκύπτουν από προηγούμενες συναλλαγές και γεγονότα, συμπεριλαμβανομένης της συνολικής αναγνώρισης όλων των υποχρεώσεων που σχετίζονται με παροχές προς τους εργαζομένους. Η ενσωμάτωση των ως άνω αλλαγών φυσικά θα απαιτήσει την βελτίωση του πλαισίου ελέγχου του Οργανισμού, ενώ παράλληλα θα οδηγήσει στη βελτιωμένη διαχείριση των πόρων και την βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων στο εσωτερικό του Οργανισμού που θα υιοθετήσει τα υπό κρίση πρότυπα.

Η συγκέντρωση πληρέστερων πληροφοριών σχετικά με τα έσοδα και τα έξοδα θα υποστηρίξουν καλύτερα τον στρατηγικό σχεδιασμό και θα βοηθήσουν στην υιοθέτηση ενός μοντέλου διαχείρισης που στηρίζεται στα αποτελέσματα. Ακόμη, οι οικονομικές καταστάσεις του Οργανισμού που καταρτίζονται σύμφωνα με τις λεπτομερείς απαιτήσεις των IPSAS θα καταστήσουν δυνατή τη σύγκριση των αποτελεσμάτων ανά οικονομική περίοδο, αλλά και σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων φορέων που εφαρμόζουν τα ίδια πρότυπα.

Συνολικά, η εφαρμογή ανεξάρτητων, διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων θα προσδώσει αυξημένη αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις των φορέων του δημόσιου τομέα. Σύμφωνα με το UNAIDS (2012), η εφαρμογή των IPSAS είχε ως αποτέλεσμα τα ακόλουθα βασικά οφέλη:

- Ενισχυμένη λογοδοσία έναντι όλων των ενδιαφερομένων μερών.
- Ενισχυμένη υποστήριξη για τη διαχείριση βάσει αποτελεσμάτων μέσω της παροχής ολοκληρωμένων πληροφοριών για το κόστος.
- Βελτιωμένη διαχείριση και προγραμματισμός λόγω καλύτερων λογιστικών πρακτικών για τα έσοδα και τις δαπάνες.

- Καλύτερη κατανόηση των εσόδων και εξόδων και βελτιωμένη διαχείριση των δεσμεύσεων, των κινδύνων και των αβεβαιοτήτων.
- Αυξημένη διαφάνεια και εναρμόνιση των οικονομικών εκθέσεων και καταστάσεων, όπως λ.χ. συμβαίνει στο σύστημα των Ηνωμένων Εθνών.
- Βελτιωμένη πρόβλεψη μελλοντικών περιουσιακών στοιχείων και αναγκών ταμειακών ροών.

Ευθύς παρακάτω θα επιχειρήσουμε να εξετάσουμε πιο αναλυτικά ορισμένα από τα παραπάνω οφέλη της υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα.

1.6.1 Ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας

Η IFAC προώθησε με συνέπεια την ανάγκη για ενισχυμένη διαφάνεια και λογοδοσία στον δημόσιο τομέα. Οι Οργανισμοί του Δημόσιου Τομέα υιοθετούν IPSAS για να ενισχύσουν την εσωτερική και εξωτερική διαφάνεια, να αυξήσουν τη λογοδοσία και τη διαφάνεια των κρατικών και δημόσιων φορέων (Newberry, 2005). Συγκεκριμένα, οι δημόσιοι φορείς είναι υπεύθυνοι για τη χρήση των δημόσιων πόρων και ως εκ τούτου θα πρέπει να διασφαλίζουν, ότι υπάρχουν τα υψηλότερα δυνατά επίπεδα διαφάνειας στις χρηματοοικονομικές τους διαδικασίες. Θα πρέπει επίσης να παρέχει μια αξιόπιστη βάση για την αξιολόγηση της τρέχουσας οικονομικής θέσης και των προηγούμενων επιδόσεων για σκοπούς που σχετίζονται με τις εσωτερικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων.

Ως εκ τούτου, η διαφάνεια και η λογοδοσία είναι αναμφισβήτητα τα μεγαλύτερα κίνητρα για την υιοθέτηση των IPSAS. Οι διαφανείς οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση βοηθούν τον δημόσιο τομέα να αποδεικνύει ανά πάσα στιγμή τα πεπραγμένα του, ενώ ταυτόχρονα επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να αξιολογήσουν τη λογοδοσία στη χρήση των δημόσιων πόρων.

Εξαιρετικά σημαντική σε επίπεδο λογοδοσίας και διαφάνειας είναι και η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο πεδίο των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (ΜΚΟ) που αντιπροσωπεύει ένα ετερογενές μείγμα οργανισμών με σχέσεις λογοδοσίας με ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερομένων, στους οποίους περιλαμβάνονται: δικαιούχοι, χρηματοδότες, κυβερνήσεις και ρυθμιστικές αρχές³.

³ Hyndman, N. and McConville, D., 2016. Transparency in reporting on charities' efficiency: A framework for analysis. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(4), pp.844-865.

Ειδικότερα, καθώς οι πόροι που διοχετεύονται μέσω του μη κερδοσκοπικού τομέα αυξάνονται, οι ΜΚΟ υπόκεινται σε μεγαλύτερο έλεγχο και πίεση για να αποδείξουν ότι χρησιμοποιούν τους πόρους τους με αποτελεσματικό, υπεύθυνο και διαφανή τρόπο και ότι μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνοι για την αποτελεσματικότητά τους, την οργανωτική τους αξιοπιστία και την τήρηση της νομιμότητας. Συγκεκριμένα, η τήρηση της νομιμότητάς αναφορικά με τη διαχείριση των πόρων βοήθειας συνδέεται στενά με τη λογοδοσία τους προς την εκλογική τους περιφέρεια (και το κοινό γενικότερα), την προσήλωσή τους στην αποστολή τους, τη διαφάνεια των διαδικασιών τους και την αποτελεσματικότητά τους στην εκπλήρωση της εντολής τους (Chêne2009). Ταυτόχρονα, ως «ιδιωτικές οντότητες», οι ΜΚΟ δεν υπόκεινται στους ίδιους μηχανισμούς ακεραιότητας και το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύουν για τους κρατικούς θεσμούς, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών ή εξωτερικών εποπτικών φορέων, που μπορεί να έχουν αντίκτυπο στην ευαλωτότητά τους στη διαφθορά⁴.

Συγκεκριμένα, στο πεδίο των μη κυβερνητικών Οργανώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η λογοδοσία επιβάλλεται κυρίως μέσω μηχανισμών αυτορρύθμισης, εσωτερικών κανόνων και διαδικασιών, οι οποίοι πρέπει επομένως να αξιολογηθούν προσεκτικά, όσον αφορά την αποτελεσματικότητά τους στη διαχείριση των κινδύνων διαφθοράς.

Ως εκ τούτου, η ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας αναδεικνύεται ως το μεγαλύτερο όφελος για τη συγκεκριμένη κατηγορία Οργανισμών από την υιοθέτηση IPSAS ή ισοδύναμων διεθνών προτύπων. Οι πληροφορίες που προετοιμάζονται σύμφωνα με διεθνώς αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα παρέχουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης των ΜΚΟ ως προς την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ενδιαφερομένων, την παρακολούθηση της απόδοσης του προγράμματος με μια έκθεση παρακολούθησης του προϋπολογισμού, αλλά και τη δυνατότητα πραγματοποίησης συγκρίσεων μεταξύ μεμονωμένων ΜΚΟ. Συνοψίζοντας, οι διαφανείς οικονομικές καταστάσεις, με βάση τα πεπραγμένα, βοηθούν τις ΜΚΟ να αποδείξουν και τους χρήστες να αξιολογήσουν τη λογοδοσία σε σχέση με τη χρήση των δημόσιων πόρων. Η συγκεκριμένη ωφέλεια είναι εξαιρετικά σημαντική, δεδομένου, ότι η συγκεκριμένη κατηγορία οργανισμών δεν υπόκειται μόνο στη φορολογική λογοδοσία, αλλά βασίζεται επίσης στον σκοπό για τον οποίο ιδρύθηκαν οι συγκεκριμένοι Οργανισμοί σε πρώτο βαθμό. (CCAB 2014).

⁴ Trivunovic, M., Johnson, J. and Mathisen, H., 2011. Developing an NGO corruption risk management system: Considerations for donors. *U4 Issue*.

1.6.2 Η εξασφάλιση της λογοδοσίας

Σύμφωνα με τον Langenberg⁵, παρόλο που οι ΜΚΟ μπορεί να υποστηρίξουν ότι οι υπάρχοντες μηχανισμοί λογοδοσίας είναι επαρκείς, εντούτοις ο εθελοντισμός και η αυτορρύθμιση σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να θεωρούνται αποτελεσματικές πρακτικές στο υπό κρίση πεδίο. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι η απλή θέσπιση ενός εσωτερικού «κώδικα» δεν διασφαλίζει, ότι όλοι οι οργανισμοί θα ακολουθούν τους κανόνες. Έτσι, σε πρώτη ανάγνωση, υποστηρίζει, ότι η θέσπιση ενός συστήματος υποχρεωτικής αναφοράς από τις ΜΚΟ αποτελεί ιδανικό μέτρο λογοδοσίας, χωρίς ωστόσο να παραγνωρίζει τα προβλήματα που ανακύπτουν και στην εν λόγω περίπτωση.

Ακόμη, ένας άλλος ερευνητής, ο Marshall⁶, δηλώνει ότι δεν υπάρχει ένα ξεκάθαρο μέτρο ενίσχυσης της οργανωτικής αποτελεσματικότητας σε επίπεδο ΜΚΟ. Επίσης, ο Boice⁷, υποστήριξε, ότι για τους μη κερδοσκοπικούς Οργανισμούς, η λογοδοσία έχει πολλές έννοιες. Συγκεκριμένα, υπάρχει η υπευθυνότητα σε σχέση με το «κοινό», η οποία περιλαμβάνει την αποτελεσματική εκτέλεση δραστηριοτήτων για την εκπλήρωση της αποστολής του οργανισμού, τον σεβασμό της πρόθεσης των χορηγών, την τήρηση των ηθικών προτύπων και τη χρήση πρακτικών καλής διακυβέρνησης. Σύμφωνα δε, με τον ίδιο ερευνητή⁸ η λογοδοσία αναφέρεται επίσης στην οικονομική ευθύνη ή στη λειτουργική διαφάνεια που απαιτεί να αποδεικνύεται πώς χρησιμοποιούνται οι δωρεές στον οργανισμό και πόσο αποτελεσματικά επιτυγχάνει τους στόχους του.

1.6.3 Η σημασία της διαφάνειας

Υπό το πρίσμα όσων αναφέρθηκαν παραπάνω σχετικά με τις μη κυβερνητικές Οργανώσεις, θα πρέπει να αναφερθούμε και στην έννοια της διαφάνειας που αποτελεί ένα σημαντικό όφελος της υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων, τόσο από κυβερνητικούς Οργανισμούς και αρχές, όσο και από ΜΚΟ, το οποίο μάλιστα συνδέεται άρρηκτα και ενισχύει και την λογοδοσία των εν λόγω Οργανισμών.

⁵ Langenberg, S., 2004. Parresiasitic stakeholders: A different approach to ethical institutions. *Journal of Business Ethics*, 53, pp.39-50.

⁶ Marshall, M., Sheaff, R., Rogers, A., Campbell, S., Halliwell, S., Pickard, S., Sibbald, B. and Roland, M., 2002. A qualitative study of the cultural changes in primary care organisations needed to implement clinical governance. *British Journal of General Practice*, 52(481), pp.641-645.

⁷ Boice, J., 2004. The Accountability. Accessed on, 21.

⁸ id

Συγκεκριμένα, στο παράδειγμα των ΜΚΟ, όπως φυσικά και των δημόσιων Οργανισμών, είναι απαραίτητη η συγκέντρωση πληροφοριών, προκειμένου να αξιολογηθεί η δράση και το έργο τους. Σε αυτό το πεδίο, η διαφάνεια εξισώνεται πρακτικά με την παροχή πρόσβασης σε τέτοιες πληροφορίες για τα ενδιαφερόμενα μέρη. Ειδικότερα, η διαφάνεια οικοδομεί την εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων και του κοινού γενικότερα σε έναν Οργανισμό, κυβερνητικό ή μη .

Περαιτέρω, όπως εύστοχα σημειώνει ο Ignatius⁹, «η διαφάνεια είναι μια διαδικασία κατά την οποία οι σχετικές πληροφορίες ενός οργανισμού καθίστανται προσιτές στους ενδιαφερόμενους φορείς, συμπεριλαμβανομένου του κοινού, για να μπορέσουν να αξιολογήσουν της δράση του και να καταλήξουν στη δική τους κρίση σχετικά με αυτόν τον οργανισμό». Όσον αφορά στις ΜΚΟ, το ενδιαφέρον σε επίπεδο διαφάνειας εστιάζεται στη διαθεσιμότητα πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι ΜΚΟ διαχειρίζονται τα κονδύλιά τους, καθώς οι άνθρωποι αναζητούν πληροφορίες για να μάθουν πώς δαπανήθηκαν τα χρήματα που προορίζονταν για την ανάπτυξη της κοινότητας. Σε αυτό το πλαίσιο, οι ΜΚΟ πρέπει να εξηγήσουν και να αιτιολογήσουν τις ενέργειές τους.

Ως εκ τούτου, η διαφάνεια είναι μια απαραίτητη πτυχή της λογοδοσίας. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική λογοδοσία απαιτεί δήλωση στόχων, διαφανή λήψη αποφάσεων, διαφανείς σχέσεις στο εσωτερικό του εκάστοτε Οργανισμού και ειλικρινή αναφορά της χρήσης των πόρων και των επιτευγμάτων που μπορεί να αναδείξει την ειλικρίνεια και την αποτελεσματικότητα με την οποία χρησιμοποιούνται οι πόροι ή τον αντίκτυπο και την αποτελεσματικότητα του έργου. Έτσι, η πρόσβαση σε σχετικές και έγκυρες πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες των ΜΚΟ είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί ότι οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι μπορούν να ζητήσουν από τον οργανισμό να λογοδοτήσει.

1.6.4 Η βελτίωση της της διαδικασίας λήψης αποφάσεων

Όπως σημειώθηκε ήδη παραπάνω, ένα από τα οφέλη της υιοθέτησης IPSAS είναι η βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Συγκεκριμένα, οι υγιείς χρηματοοικονομικές πληροφορίες δίνουν μια σαφής εικόνα για τις λειτουργίες και μπορούν να βελτιώσουν τη λήψη αποφάσεων κυρίως όσον αφορά τις οικονομικές επιδόσεις, την οικονομική θέση και τις ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια σαφέστερη εικόνα των υποχρεώσεων του εκάστοτε Οργανισμού, όπως λ.χ. η μισθοδοσία των εργαζομένων. Ως εκ

⁹ Ignatius, I.O., 2004. The new capital accord: Challenges for the Central Bank of Nigeria and Nigerian Banks. *Bullion*, 28(1), p.12.

τούτου, η καλύτερη γνώση των υποχρεώσεων υποστηρίζει την καλύτερη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων ενός Οργανισμού.

Επιπλέον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα παρέχει μια σαφέστερη ένδειξη του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιήθηκαν οι οικονομικοί πόροι σε μια δεδομένη περίοδο. Αυτό βοηθά στην αξιολόγηση της διοικητικής απόδοσης και της αποτελεσματικότητας της χρήσης των πόρων (WHO, 2013). Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση βελτιώνει τη λήψη αποφάσεων παρέχοντας πληροφορίες για το πλήρες κόστος των λειτουργιών και τους πόρους που χρησιμοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών στο κοινό και πληροφορίες για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στο τέλος της λογιστικής περιόδου¹⁰.

1.6.5 Ενίσχυση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών

Σύμφωνα με τις εκθέσεις αρκετών Οργανισμών, όπως λ.χ. ο ΠΟΥ, η λογιστική που στηρίζεται σε βέλτιστες λογιστικές πρακτικές μέσω της εφαρμογής αξιόπιστων, ανεξάρτητων λογιστικών προτύπων σε πλήρη δεδουλευμένη βάση, τους επιτρέπει να αναφέρουν τα αποτελέσματά τους σε συνεπή και συγκρίσιμη βάση, όχι μόνο μεταξύ διαφορετικών περιόδων του ίδιου του Οργανισμού (ΠΟΥ), αλλά και σε σχέση με άλλους οργανισμούς που εντάσσονται στο ίδιο σύστημα, αυτό του ΟΗΕ.

Ειδικότερα, ακολουθώντας διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα που έχουν αναθεωρηθεί αυστηρά από ανεξάρτητους τρίτους, οι οικονομικές καταστάσεις του ΠΟΥ έχουν αποκτήσει μία αυξημένη αξιοπιστία που ενισχύει ταυτόχρονα την εμπιστοσύνη της διεθνούς κοινότητας προς τον Οργανισμό. Τέλος, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα έχει ως αποτέλεσμα τη βελτίωση των οικονομικών εκθέσεων του Οργανισμού, επιτρέποντας στον ΠΟΥ να παρέχει πιο ουσιαστικές πληροφορίες στα ενδιαφερόμενα μέρη σε σχέση με τις οικονομικές του καταστάσεις.

1.6.6 Βελτιωμένη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα έχει ακόμη ως αποτέλεσμα οι Οργανισμοί να έχουν πλήρη και τεκμηριωμένη αναφορά σχετικά με τα περιουσιακά τους στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα στις οικονομικές τους καταστάσεις, οδηγώντας σε ενισχυμένη διαχείριση των οικονομικών και των πόρων τους. Σύμφωνα και πάλι με την

¹⁰ Monari, N.K., 2015. The effect of adoption of International Public Sector Accounting Standards on financial reporting in the public sector in Kenya (Doctoral dissertation, University of Nairobi).

έκθεση του ΠΟΥ (2013), η υιοθέτηση των υπό κρίση προτύπων οδήγησε στις παρακάτω θετικές αλλαγές σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία του Οργανισμού και τη διαχείρισή τους:

- καλύτερη διαχείριση απαιτήσεων. Σύμφωνα με τα IPSAS, μια απαίτηση αναγνωρίζεται με την υπογραφή μιας δεσμευτικής συμφωνίας. Με την αναγνώριση των απαιτήσεων, σε περίπτωση που υπάρχουν έσοδα, ο ΠΟΥ είναι σε θέση να διαχειρίζεται καλύτερα την είσπραξη σε έγκαιρη βάση.
- καλύτερη διαχείριση αποθέματος. Με την αναφορά αποθεμάτων, ο ΠΟΥ είναι σε θέση να κατανοήσει καλύτερα την έκταση των αποθεμάτων που τηρούνται, οδηγώντας σε καλύτερη διαχείριση και υλικοτεχνική υποστήριξη (π.χ. χρήση εμβολίων μέχρι την ημερομηνία λήξης τους).

Επιπλέον, ως αποτέλεσμα της αναγνώρισης του αποθέματος σύμφωνα με το IPSAS, ο ΠΟΥ διενήργησε φυσική επαλήθευση όλων των αποθεμάτων που υπήρχαν, την πρώτη φορά που συμμετείχε σε μια παγκόσμια καταμέτρηση αποθεμάτων. Κατά τη διαδικασία κατανόησης και αποτίμησης του αποθέματός του, ο ΠΟΥ μπόρεσε να αναπτύξει έναν τεκμηριωμένο λογαριασμό με περίπου 80 τοποθεσίες και περιουσιακά στοιχεία αξίας 67 εκατομμυρίων δολαρίων υπό τον έλεγχό του, ενώ έχει εφαρμόσει κοινές διαδικασίες στο σύνολο του εσωτερικού του Οργανισμού για τη διαχείριση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

- καλύτερη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού. Τα υπό κρίση διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα απαιτούν από Οργανισμούς, όπως ο ΠΟΥ να αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με ενσώματα πάγια στοιχεία (PP&E). Γνωρίζοντας ποια περιουσιακά στοιχεία κατέχει ο ΠΟΥ καθώς και την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ο Οργανισμός είναι σε καλύτερη θέση σε σχέση με την προετοιμασία και τον προγραμματισμό των επερχόμενων κεφαλαιακών απαιτήσεων. Ο ΠΟΥ είναι επίσης σε θέση να αναγνωρίσει την αξία των συνεισφορών σε είδος από τα κράτη μέλη, όπου η χρήση των εγκαταστάσεων έχει δοθεί δωρεάν.
- ενισχυμένη επίγνωση των υφιστάμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα, κατανοώντας ποια περιουσιακά στοιχεία πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ο ΠΟΥ είναι καλύτερα σε θέση να παρακολουθεί και να ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, ιδιαίτερα εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία όπου δεν υπάρχει φυσική μορφή.
- ενισχυμένη γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών μέσων. Συγκεκριμένα, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ απαιτούν από τους Οργανισμούς, όπως ο ΠΟΥ να αναγνωρίζουν και να γνωστοποιούν τις στρατηγικές που χρειάζεται για να μετριάσουν τους κινδύνους και τις αβεβαιότητές

του, συμπεριλαμβανομένων των στρατηγικών αντιστάθμισης κινδύνου, των ανοιγμάτων συναλλάγματος και τυχόν επενδυτικών κινδύνων.

Τέλος, σημαντικό όφελος που αξίζει να αναφέρουμε ξεχωριστά είναι η βελτίωση της ικανότητας μέτρησης κόστους και διαχείρισης υποχρεώσεων. Σύμφωνα και πάλι με τον ΠΟΥ (2013), η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ ενισχύει τη γνώση του Οργανισμού σχετικά με τις υφιστάμενες υποχρεώσεις και υποστηρίζει την καλύτερη διαχείριση των πόρων του, συμβάλλοντας στη βελτίωση του προϋπολογισμού και στη συγκέντρωση κεφαλαίων, μέσω των οποίων θα διασφαλιστεί η τήρηση όλων των υποχρεώσεων. Ταυτόχρονα, οδηγεί επίσης στην κατανόηση των εισροών-εσόδων, οδηγώντας σε βελτιωμένη διαχείριση και πρόβλεψη ταμειακών ροών και σε καλύτερη κατανόηση των υπολοίπων που μεταφέρονται από τη μια περίοδο στην άλλη.

Παράλληλα, τα υπό κρίση διεθνή λογιστικά πρότυπα απαιτούν την αναγνώριση των δαπανών, με βάση την «αρχή της παράδοσης». Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, τα έξοδα αναγνωρίζονται, όταν παραδίδονται αγαθά ή/και υπηρεσίες, παρά όταν ανταλλάσσονται μετρητά. Έτσι, Οργανισμοί, όπως εν προκειμένω ο ΠΟΥ, αναφέρουν τα έξοδά τους, όταν πραγματοποιούνται και όταν λαμβάνεται το όφελος και όχι όταν καταβάλλεται το κόστος. Τούτο δε, έχει ως αποτέλεσμα την ενίσχυση της κατανόησης του κόστους λειτουργίας, κατά την οικονομική περίοδο που λαμβάνει χώρα η δραστηριότητα, οδηγώντας συνακόλουθα σε βελτιωμένη διαχείριση του προϋπολογισμού.

1.7 Προκλήσεις στην υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Παρά ταύτα και δη παρά τα πολύπλευρα οφέλη της υιοθέτησης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, εντούτοις δεν θα πρέπει να παραλείψουμε να αναφερθούμε και στις δυσκολίες και τις προκλήσεις που συνοδεύουν τις προσπάθειες αυτές ειδικά όσον αφορά σε λιγότερο αναπτυγμένες ή αναπτυσσόμενες χώρες και τις έννομες τάξεις τους. Συγκεκριμένα, από την εξέταση προσπαθειών υιοθέτησης των υπό κρίση προτύπων σε λιγότερο αναπτυγμένα κράτη προκύπτουν οι ακόλουθες προκλήσεις:

- ανάγκη να ξαναγραφτούν ουσιαστικά τα εγχειρίδια κόστους εφαρμογή των νέων προτύπων, ώστε να ενσωματώνουν τις ορολογίες που περιέχονται στα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και ταυτόχρονα να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις της εκάστοτε ημεδαπής έννομης τάξης.

- διαθεσιμότητα ειδικευμένων λογιστών. Συγκεκριμένα, οι περισσότεροι φορείς και αρχές του Δημοσίου τομέα των κρατών αυτών δεν διαθέτουν το απαραίτητο προσωπικό για να πραγματοποιήσουν επαρκώς τις αλλαγές που σχετίζονται με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ..
- φαινομενικές πολυπλοκότητες Η χρήση της γλώσσας για την ομοιομορφία μεταξύ των πολιτισμών και των κυβερνήσεων στον δημόσιο τομέα είναι επίσης πολύ σημαντική. Ορισμένες ορολογίες που χρησιμοποιούνται στα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. ενδέχεται να μην ισχύουν για το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας έννομης τάξης ή των κυβερνήσεων λόγω κάποιας μοναδικότητας στις οικονομικές τους λειτουργίες.
- ετοιμότητα κυβερνητικών υπηρεσιών. Ορισμένοι οργανισμοί, συμπεριλαμβανομένων των κεντρικών διαχειριστών, περιφερειών και μεγάλου αριθμού άλλων φορέων του δημόσιου τομέα εξακολουθούν να χρησιμοποιούν την παραδοσιακή τροποποιημένη λογιστική που βασίζεται σε μετρητά, ακόμη και αν η λογιστική κόστους και διαχείρισης είναι υποχρεωτική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΤΥΠΟΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

2.1 Έσοδα από ανταλλακτικές δραστηριότητες - Δ.Λ.Π.Δ.Τ 9

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τα έσοδα ορίζονται ως οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είτε με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων, είτε με τη μορφή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά έσοδα όσο και διάφορα κέρδη. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να αναλύσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ανταλλακτικές δραστηριότητες και γεγονότα. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνητικές υπηρεσίες θα εισρεύσουν στην οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Το πρότυπο αυτό, λοιπόν, καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και, εν συνόψει, λογίζεται το έσοδο.

Επίσης, το πρότυπο αυτό παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων. Μια οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού βάσει της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης πρέπει να εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών και την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το πρότυπο Δ.Λ.Π.Δ.Τ 9 εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα πλην των επιχειρήσεων που ελέγχονται από το δημόσιο, όπως εταιρείες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφελείας ή οι κρατικές τράπεζες, οι οποίες χρησιμοποιούν, συνήθως, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.). Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε έσοδα που προκύπτουν από μη- ανταλλακτικές δραστηριότητες.

Μια συναλλαγή ανταλλαγής είναι μια συναλλαγή, όπου η οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, ή αποσβένει μια υποχρέωση και δίνει να αντάλλαγμα στον αντισυμβαλλόμενο άμεσα περίπου ίσης αξίας αγαθά, υπηρεσίες ή χρήση περιουσιακών στοιχείων. Τα έσοδα από ανταλλακτικές δραστηριότητες είναι τα έσοδα από τη παροχή υπηρεσιών, από την πώληση αγαθών και τα έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την οντότητα ενός συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν στη διάρκεια μιας μόνο περιόδου ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Παραδείγματα εσόδων από υπηρεσίες που παρέχονται από οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν την παροχή στέγασης, τη διαχείριση των εγκαταστάσεων ύδρευσης, τη διαχείριση των διοδίων και τη διαχείριση της μεταφοράς πληρωμών.

Στο παρόν πρότυπο δεν αναφέρονται έσοδα που προκύπτουν από:

- Συμφωνίες μισθώσεων, καθώς αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.Δ.Τ 13 «Μισθώσεις».
- Μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης, καθώς αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.Δ.Τ 7 «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις».
- Κέρδη που προκύπτουν από την πώληση ενσώματων ακινητοποιήσεων, καθώς αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.Δ.Τ 17 «Ενσώματες Ακινήσεις».
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπου αναφέρονται στα Δ.Λ.Π.Χ.Α 17.

Ακολουθώς, όσον αφορά στην αποτίμηση των εσόδων, αναγκαίο είναι να αναλυθεί το ότι το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος συναλλάγματος, δηλαδή στο ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που έχουν πλήρη επίγνωση για τη συναλλαγή. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή προσδιορίζεται με συμφωνία μεταξύ οντότητας και αγοραστή, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η οντότητα.

Χρήσιμο είναι να αναφερθεί ότι τις περισσότερες περιπτώσεις, το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών αναβάλλεται, η εύλογη αξία του συναλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως αντάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν, όμως, ο διακανονισμός

συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους: α) με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση, ή β) με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δε θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει αρκετά συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το γάλα, όπου οι προμηθευτές δίνουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή.

Πράξη προσοδοφόρος θεωρείται η πράξη κατά την οποία πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, και τότε το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών που μεταβιβάστηκαν.

Σε αυτό το σημείο γεννάται το εξής ερώτημα: Πότε όμως καταχωρούνται πραγματικά τα έσοδα; Τα έσοδα καταχωρούνται όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνητικές υπηρεσίες θα εισρεύσουν στην οντότητα και αυτά τα οικονομικά οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Σε περίπτωση, όμως, που προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που έχει ήδη συμπεριληφθεί στα έσοδα, το ποσό που δεν έχει εισπραχθεί ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει πάψει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο και όχι ως διόρθωση του ποσού που έχει καταχωρηθεί στα έσοδα. Στην προκειμένη περίπτωση τα έσοδα από ανταλλακτικές δραστηριότητες καταχωρούνται, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκουν, όπως περιγράφεται στην συνέχεια.

2.2 Έσοδα από μη ανταλλακτικές δραστηριότητες - Δ.Λ.Π.Δ.Τ 23

Μια οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού βάσει της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης πρέπει να εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Το παρόν πρότυπο έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από μη ανταλλακτικές δραστηριότητες. Με το πρότυπο αυτό εξετάζονται θέματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αναγνώριση και μέτρηση των εσόδων από μη ανταλλακτικές δραστηριότητες.

Πεδίο εφαρμογής του προτύπου Δ.Λ.Π.Δ.Τ 23 είναι όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα πλην των επιχειρήσεων που ελέγχονται από το δημόσιο, όπως για παράδειγμα οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφελείας ή οι κρατικές τράπεζες, οι οποίες χρησιμοποιούν, συνήθως, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), όπως ακριβώς ισχύει και στο Δ.Λ.Π.Δ.Τ 9.

Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε ένα συνδυασμό οντοτήτων που αποτελεί μη ανταλλακτική συναλλαγή.

Όσον αφορά τα έσοδα που εισπράττονται από οντότητες του δημόσιου τομέα είναι γνωστό ότι προκύπτουν τόσο από ανταλλακτικές όσο και από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Η πλειοψηφία, όμως, των εσόδων των κυβερνήσεων και άλλων οντοτήτων του δημόσιου τομέα προέρχεται συνήθως από μη συναλλαγματικές συναλλαγές. Τέτοιες μη συναλλακτικές δραστηριότητες είναι οι φόροι και οι μεταβιβάσεις, συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, της άφεσης χρέους, των προστίμων, των κληροδοτημάτων, των δωρεών, των δωρεών και αγαθών και υπηρεσιών σε είδος.

Σε αυτό το σημείο, αξίζει να σημειωθεί ότι οι κυβερνήσεις μπορούν να αναδιοργανώσουν τον δημόσιο τομέα, να συγχωνεύσουν ορισμένες οντότητες του δημόσιου τομέα και να χωρίσουν άλλες οντότητες σε δύο ή περισσότερες οντότητες. Αυτές οι αναδιαρθρώσεις δεν περιλαμβάνουν συνήθως μία οντότητα που αγοράζει μια άλλη οντότητα, αλλά μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα μια νέα ή υπάρχουσα οντότητα να αποκτά όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μιας άλλης οντότητας. Σε αυτό το πρότυπο δεν διευκρινίζεται εάν ένας συνδυασμός οντοτήτων, που αποτελεί μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, θα δημιουργήσει έσοδα ή όχι.

Στην περίπτωση της αναγνώρισης των εσόδων, αναγκαίο είναι να αναφερθεί ότι ο χρόνος καθορίζεται από τις συνθήκες και τον διακανονισμό των συναλλαγών. Για παράδειγμα, αν ένας όρος ορίζει ότι η οντότητα πρέπει να παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες σε τρίτους ή να επιστρέψει αχρησιμοποίητα κεφάλαια στον μεταβιβάζοντα, τα έσοδα αναγνωρίζονται καθώς τα αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται. Τα έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές μετρώνται στο ποσό της αύξησης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίζεται από την οντότητα. Συγκεκριμένα, όταν μια οντότητα αναγνωρίζει μια αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων ως αποτέλεσμα μιας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, αναγνωρίζει έσοδα.

Επιπλέον, αν η οντότητα έχει αναγνωρίσει υποχρέωση σε σχέση με την εισροή πόρων που προέρχονται από τη μη ανταλλακτική συναλλαγή, όταν η υποχρέωση μειώνεται μεταγενέστερα, επειδή το φορολογητέο γεγονός συμβαίνει ή μια προϋπόθεση ικανοποιείται, αναγνωρίζει και

πάλι έσοδα. Σε αντίθετη περίπτωση όμως, εάν μια εισροή πόρων ικανοποιεί τον ορισμό των εισφορών από τους ιδιοκτήτες, δεν αναγνωρίζεται ως υποχρέωση ή έσοδο.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, τα έσοδα των κυβερνήσεων και άλλως οντοτήτων του δημοσίου τομέα προέρχονται κυρίως από μη συναλλαγματικές δραστηριότητες όπως οι φόροι και οι μεταβιβάσεις. Αναλυτικότερα, μια οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με τους φόρους όταν συμβεί το υποκείμενο στο φόρο γεγονός και πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων.

Τούτο δε, σημαίνει, ότι οι πόροι που προκύπτουν από τους φόρους ικανοποιούν τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου όταν η οντότητα ελέγχει τους πόρους ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος (το φορολογητέο συμβάν) και αναμένει να λάβει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνητικές υπηρεσίες από αυτούς τους πόρους. Οι πόροι που προκύπτουν από φόρους ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως περιουσιακό στοιχείο όταν είναι πιθανό ότι θα εισέλθει η εισροή πόρων και η εύλογη αξία τους μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Η πιθανότητα που συνδέεται με την εισροή πόρων καθορίζεται με βάση τα στοιχεία που είναι διαθέσιμα κατά την αρχική αναγνώριση, τα οποία περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τη γνωστοποίηση του φορολογούμενου γεγονότος από τον φορολογούμενο.

Τα έσοδα από τη φορολογία προκύπτουν μόνο για την κυβέρνηση που επιβάλλει τον φόρο και όχι για άλλες οντότητες. Για παράδειγμα, όταν η κυβέρνηση επιβάλλει έναν φόρο, ο οποίος εισπράττεται από τον φορολογική της υπηρεσία (εφορεία), τα περιουσιακά στοιχεία και τα έσοδα συγκεντρώνονται στην κυβέρνηση και όχι στη φορολογική υπηρεσία. Όταν μια οντότητα εισπράττει φόρους για λογαριασμό πολλών άλλων οντοτήτων, ενεργεί ως αντιπρόσωπος όλων και δεν αναγνωρίζει τα έσοδα από τους φόρους που έχουν εισπραχθεί, τα οποία αναγνωρίζονται από τις οντότητες για λογαριασμό των οποίων διενεργείται η είσπραξη των φόρων.

Οι φόροι δεν πληρούν τον ορισμό των «εισφορών από τους ιδιοκτήτες» επειδή η καταβολή των φόρων δεν δίνει στους φορολογούμενους το δικαίωμα να λαμβάνουν διανομές μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή δυνητικών υπηρεσιών από την οντότητα κατά τη διάρκεια Ζωής της οντότητας. Ούτε οι πληρωμές φόρων παρέχουν στους φορολογούμενους δικαίωμα κυριότητας στην κυβέρνηση, το οποίο μπορεί να πωληθεί, να μετατραπεί, να μεταβιβαστεί ή να εξαγοραστεί.

Οι φόροι ικανοποιούν τον ορισμό της μη ανταλλακτικής συναλλαγής, επειδή ο φορολογούμενος μεταβιβάζει πόρους στην κυβέρνηση, χωρίς να λαμβάνει περίπου ίση αξία απευθείας ως αντάλλαγμα. Ενώ ο φορολογούμενος μπορεί να επωφεληθεί από ένα εύρος κοινωνικών πολιτικών που έχει θεσπίσει η κυβέρνηση, αυτές δεν παρέχονται άμεσα ως αντιπαροχή για την πληρωμή των φόρων.

Εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά σε νόμους ή κανονισμούς, γεγονότα υποκείμενα σε φορολογία είναι πιθανό να σχετίζονται με:

α) το φορολογητέο εισόδημα των φορολογουμένων κατά την περίοδο,

β) το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π. Α.),

γ) τους φόρους από την αγορά ή πώληση φορολογητέων αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου, δ) τους τελωνειακούς δασμούς, ε) τους φόρους ακίνητης περιουσίας.

Φόροι που εισπράττονται πριν από την πραγματοποίηση του φορολογητέου γεγονότος αναγνωρίζονται ως στοιχείο ενεργητικού και παθητικού (προκαταβολές) επειδή δεν έχει συμβεί το γεγονός που δημιουργεί το δικαίωμα της οντότητας στους φόρους και τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων από τη φορολογία δεν έχουν ικανοποιηθεί ακόμη. Όταν συμβαίνει το φορολογητέο γεγονός, η υποχρέωση απαλείφεται σε αναγνώριση εσόδου.

Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από φορολογητέες συναλλαγές αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης τους.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από φορολογητέες συναλλαγές και τα σχετικά έσοδα δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα για κάποιο χρονικό διάστημα μετά την πραγματοποίηση του φορολογητέου γεγονότος. Αυτό μπορεί να συμβεί εάν η φορολογική βάση είναι ευμετάβλητη και δεν είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση.

Σε πολλές περιπτώσεις, τα περιουσιακά στοιχεία και τα έσοδα μπορούν να αναγνωρίζονται σε χρόνο κατόπιν της πραγματοποίησης του φορολογητέου γεγονότος. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, αρκετές περίοδοι αναφοράς μπορεί να περάσουν προτού ένα φορολογητέο γεγονός οδηγήσει σε εισροή πόρων που ενσωματώνουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνητικές υπηρεσίες που ανταποκρίνονται στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου και ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως περιουσιακού στοιχείου.

2.3 Διαφορετικοί τύποι ελέγχων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

2.3.1 Κατάσταση Οικονομικής Θέσης

Όπως ορίζεται στη δήλωση FASB Αρ. 117 Παράγραφος 9, ο σκοπός μιας κατάστασης οικονομικής θέσης είναι να παρέχει σχετικές πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ενός οργανισμού και για τις μεταξύ τους

σχέσεις σε μια ορισμένη χρονική στιγμή. Οι πληροφορίες που παρέχονται σε μια κατάσταση οικονομικής θέσης και χρησιμοποιούνται με σχετικές γνωστοποιήσεις και πληροφορίες σε άλλες οικονομικές καταστάσεις, βοηθούν τους χορηγούς, τα μέλη, τους πιστωτές και άλλους να αξιολογήσουν, τόσο την ικανότητα του οργανισμού να συνεχίσει να παρέχει υπηρεσίες, όσο και τη ρευστότητα του οργανισμού, την οικονομική του ευελιξία και την ικανότητα ανταπόκρισης στις υποχρεώσεις, αλλά και την πιθανή ανάγκη εξωτερικής χρηματοδότησης.

2.3.2 Δήλωση Δραστηριοτήτων

Ο πρωταρχικός σκοπός μιας δήλωσης δραστηριοτήτων είναι να παρέχει πληροφορίες σχετικά με (FASB 2010). α) τις επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων και περιστάσεων που αλλάζουν το ποσό και τη φύση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, β) τις σχέσεις αυτών των συναλλαγών και άλλων γεγονότων και περιστάσεων μεταξύ τους και γ) πώς χρησιμοποιούνται οι πόροι του οργανισμού για την παροχή διαφόρων προγραμμάτων ή υπηρεσιών. Οι πληροφορίες που παρέχονται σε μια κατάσταση δραστηριοτήτων και χρησιμοποιούνται με σχετικές γνωστοποιήσεις και πληροφορίες στις άλλες οικονομικές καταστάσεις, βοηθούν τους χορηγούς, τους πιστωτές και άλλους να αξιολογήσουν, τόσο την απόδοση του οργανισμού κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, όσο και τις προσπάθειες εξυπηρέτησης ενός οργανισμού και την ικανότητά του να συνεχίσει να παρέχει υπηρεσίες, όπως επίσης το πώς τα διευθυντικά στελέχη του Οργανισμού έχουν εκπληρώσει τις ευθύνες διαχείρισης κι άλλες πτυχές της απόδοσής τους.

2.3.3 Κατάσταση ταμειακών ροών

Οι ταμειακές ροές αναφέρονται σε τρεις κατηγορίες ως μεταβολές στις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Η έμμεση μέθοδος ή η άμεση μέθοδος (με συμφωνία) μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αναφορά ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες. Οι ακόλουθες λεπτομέρειες πρέπει να σημειωθούν κατά την προετοιμασία της κατάστασης ταμειακών ροών:

- Οι περιορισμένες εισφορές που δίνονται για μακροπρόθεσμους σκοπούς περιλαμβάνονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες μαζί με τα σχετικά έσοδα.
- Η λήψη προσωρινά και μόνιμα περιορισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δίνονται για μακροπρόθεσμους σκοπούς περιλαμβάνονται στην ενότητα χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων, όπως και τα σχετικά έσοδα.
- Η έκδοση και η αποπληρωμή μακροπρόθεσμου χρέους περιλαμβάνεται στην ενότητα χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων.

- Μη μετρητά δώρα ή εισφορές σε είδος γνωστοποιούνται ως μη ταμειακές επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες σε ξεχωριστή ενότητα.

2.3.4 Γνωστοποιήσεις Οικονομικών Καταστάσεων.

Ακόμη, η FASB απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για μη κερδοσκοπικές οντότητες και ενθαρρύνει ορισμένες άλλες γνωστοποιήσεις οικονομικών καταστάσεων για συνεισφερόμενες υπηρεσίες, προσωρινά περιορισμένα περιουσιακά στοιχεία, δώρα μακρόβιων περιουσιακών στοιχείων, υποσχέσεις για προσφορά, συνεισφορές έργων τέχνης ή συλλογών, μόνιμους και προσωρινούς περιορισμούς, αποσβέσεις κλπ..

2.3.5 Η σύγκριση των υφιστάμενων συστημάτων λογιστικής και του προτεινόμενου μα βάση τα Δ.Α.Π.Δ.Τ συστήματος

Η ταμειακή βάση και η βάση δεδουλευμένων είναι γνωστά ως δύο τελικά σημεία ενός φάσματος στη λογιστική. Συγκεκριμένα, πριν από την υιοθέτηση της λογιστικής υπόθεσης της βάσης του δεδουλευμένου, η λογιστική στον δημόσιο τομέα βασιζόταν παραδοσιακά σε διαφορετικό βαθμό στη λογιστική βάση των δαπανών που βρίσκεται στο ταμείο του φάσματος. Σχετικά με αυτήν την πρακτική, ο Buhr¹¹ εξήγησε ότι «αν και μια λογιστική βάση δαπανών μπορεί να απεικονιστεί ως ταμειακή βάση της λογιστικής, πολλές κυβερνήσεις στην πραγματικότητα πέρασαν από μια διαδικασία μετάβασης σε μετρητά, τροποποιημένα μετρητά, τροποποιημένα δεδουλευμένα, δεδουλευμένη διαδικασία κλπ.. προσπαθώντας να εξελίξουν τα συστήματά τους». Ακολουθώντας τις ατζέντες του NPM, η υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έχει γίνει η κύρια μεταρρύθμιση προκειμένου να ενισχυθεί η λογοδοσία και η διαφάνεια του δημόσιου τομέα.

Ειδικότερα, η λογική της λογιστικής υπόθεσης της δεδουλευμένης βάσης είναι ότι οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται, όταν συμβαίνουν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται μετρητά ή ισοδύναμά τους, καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία και αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών περιόδων με τις οποίες σχετίζονται. Ακόμη, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται, με βάση τη δεδουλευμένη βάση, ενημερώνουν τους χρήστες όχι μόνο για προηγούμενες συναλλαγές που συνεπάγονται πληρωμή και είσπραξη μετρητών, αλλά και για μελλοντικές υποχρεώσεις για την πραγματοποίηση πληρωμών και για τη λήψη νομισματικών πόρων. Ως αποτέλεσμα της χρήσης αυτής της μεθόδου, η λογιστική έχει λάβει πλήρη μορφή, καθώς λαμβάνονται υπόψη όλα τα

¹¹ Buhr, N., 2012. Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, 17(3-4), pp.287-309.

έσοδα και τα έξοδα που εισπράχθηκαν και πληρώθηκαν, δεδουλευμένα ή εκκρεμή. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δημιουργούνται και λογιστικοποιούνται επίσης σωστά με αυτή τη μέθοδο. Ως εκ τούτου, παρέχουν ένα σύνολο πληροφοριών σχετικά με προηγούμενες συναλλαγές και άλλα γεγονότα που είναι σαφώς πιο χρήσιμο στους χρήστες του συστήματος ιδίως σε ότι αφορά στη διαδικασία λήψης οικονομικών αποφάσεων (πλαίσιο πολιτικής του ΟΗΕ-2013).

Ακόμη, στα πλαίσια εξέτασης του συστήματος της δεδουλευμένης βάσης, αξίζει να αναφερθούμε και στην ερευνητική εργασία της Marissa M. Hassan¹². Συγκεκριμένα, η εν λόγω ερευνήτρια αναφέρει, ότι: «ακόμα και αν η σταδιακή μετάβαση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει διεθνοποιηθεί, η διαμάχη για τον μετασχηματισμό της χρηματοοικονομικής λογιστικής στο δημόσιο τομέα, και ειδικότερα η σκοπιμότητα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, είναι εκτεταμένη και εξακολουθεί να είναι ανοιχτή». Τούτο φυσικά εγείρει πολλά ζητήματα που σχετίζονται, τόσο με τα οφέλη που απορρέουν από το σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, όσο και με τις δυσκολίες των νέων λογιστικών πρακτικών.

Συνοψίζοντας, εκτός από το όφελος της εξωτερικής λογοδοσίας, πιστεύεται, ότι με την ενσωμάτωση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, εξασφαλίζεται μια δικαιότερη απεικόνιση των οικονομικών συνθηκών, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων, ενώ μπορεί επίσης να επιτευχθεί η προσθήκη μακροπρόθεσμης προοπτικής για τους οργανωτικούς πόρους και το χρέος¹³. Παρόλο βέβαια που έχουν αναφερθεί τα οφέλη μιας πιο δίκαιης απεικόνισης των οικονομικών συνθηκών με την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, εντούτοις προκύπτουν δυσκολίες στη διαδικασία δημιουργίας του «πορτρέτου» της ίδιας της οικονομικής κατάστασης. Οι κύριες δυσκολίες που εντοπίστηκαν σχετίζονται με την αναφέρουσα οικονομική οντότητα, τη συνολική ενοποίηση και την αναγνώριση και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων¹⁴.

¹² Hassan, M.M., 2013, July. Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians. In *Seventh Asia Pacific interdisciplinary research in accounting conference-APIRA Kobe*.

¹³ Athukorala, S.L. and Reid, B., 2003. Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries. (*No Title*).

¹⁴ Carlin, T.M., 2004. Output-based management and the management of performance: insights from the Victorian experience. *Management Accounting Research*, 15(3), pp.267-283.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

3.1 Η εφαρμογή παγκόσμιων λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα στην Ε.Ε.

Η εναρμόνιση των λογιστικών συστημάτων διεθνώς ερευνάται εντατικά στην τρέχουσα λογιστική βιβλιογραφία, στον ιδιωτικό¹⁵, στον μη κερδοσκοπικό¹⁶ και στον δημόσιο τομέα¹⁷. Ο Fuertes¹⁸ ήδη από το 2008 διαφοροποιεί την εναρμόνιση από την τυποποίηση. Συγκεκριμένα, ενώ η πρώτη «συνεπάγεται μείωση των λογιστικών διακυμάνσεων, [...] η τυποποίηση συνεπάγεται τη μετάβαση προς την εξάλειψη οποιασδήποτε μεταβολής». Οι Dournik και Perera¹⁹ αντίστοιχα κάνουν διάκριση μεταξύ εναρμόνισης και σύγκλισης. Ειδικότερα, η σύγκλιση συνεπάγεται την υιοθέτηση ενός συνόλου διεθνών προτύπων. Αντίθετα, η εναρμόνιση επιτρέπει σε διαφορετικές χώρες να έχουν διαφορετικά πρότυπα, εφόσον τα πρότυπα αυτά δεν συγκρούονται (Dournik & Perera, 2012).

Γενικώς, η ποικιλομορφία των διαφορετικών αποκρίσεων των έννομων τάξεων διεθνώς στα παγκόσμια πρότυπα εξαρτάται από την αλληλεπίδραση μεταξύ των παραγόντων «που αναζητούν τη νομιμότητα και την επίτευξη των δικών τους (αμοιβαία αντικρουόμενων) συμφερόντων»²⁰. Ως παγκόσμια πρότυπα για τη λογιστική του δημόσιου τομέα, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. εμφανίστηκαν βήμα-βήμα από την ίδρυση το 1986 της Επιτροπής Δημοσίου Τομέα της Διεθνούς

¹⁵ Parker, R.H., 2016. Thirteen not out: Nobes & Parker, comparative international accounting, 1981–2016. *Accounting history*, 21(4), pp.512-521.

¹⁶ Cordery, C., Belal, A.R. and Thomson, I., 2019, January. NGO accounting and accountability: past, present and future. In *Accounting forum* (Vol. 43, No. 1, pp. 1-15). Routledge.

¹⁷ Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Rossi, F.M. eds., 2015. *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization* (pp. 1-278). Basingstoke: Palgrave Macmillan.

¹⁸ Fuertes, I. (2008). Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The International public Sector Accounting Standards board experience. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 10(4), 327–345

¹⁹ Dournik, T., & Perera, H. (2012). *International accounting*. McGraw-Hill.

²⁰ Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context – insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 489– 510

Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), η οποία αργότερα μετατράπηκε σε IPSASB²¹. Τα πρότυπα εκδίδονται μετά από εντατικές συζητήσεις στο IPSASB, με βάση κατευθυντήριες γραμμές, έγγραφα διαβούλευσης και προσχέδια έκθεσης.

Περαιτέρω, γύρω στα τέλη του 2014, το IPSASB δημοσίευσε τα πρώτα μέρη ενός εννοιολογικού πλαισίου. Καθώς μάλιστα, έχουν επίσημα τον χαρακτήρα συστάσεων, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. χρησιμεύουν ως κατευθυντήριες γραμμές για τις κυβερνήσεις και τους εθνικούς φορείς θέσπισης προτύπων για να διαμορφώσουν ή να αναθεωρήσουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα, τα οποία στη συνέχεια συμμορφώνονται σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό με αυτά Δ.Λ.Π.Δ.Τ.

Ειδικά για τις αναδυόμενες οικονομίες, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ αναλαμβάνουν το ρόλο του σημείου αναφοράς²². Επομένως, κάθε Δ.Λ.Π.Δ.Τ διατυπώνεται με πολύ λεπτομερή τρόπο, παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τους στόχους, το πεδίο εφαρμογής, τους ορισμούς και τις λεπτομέρειες της αναγνώρισης, της αποκάλυψης και της μέτρησης (βλ. IPSASB, 2020). Επί του παρόντος, έχουν εκδοθεί 42 Δ.Λ.Π.Δ.Τ, τα περισσότερα εκ των οποίων αφορούν στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Ακόμη, θα πρέπει να σημειωθεί, ότι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ κατά βάση ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΛΠ/ΔΠΧΑ), όπου ενδείκνυται, με πολύ λίγες ουσιαστικές διαφορές (όπως πρόσθετα σχόλια, διαφορετική ορολογία και ορισμούς, Βλ. ΕΥ, 2013). Ωστόσο, από υλική άποψη, επειδή οι οντότητες του δημόσιου τομέα αποκλίνουν από τις ιδιωτικές εταιρείες όσον αφορά διαφορετικά ζητήματα (π.χ. κρατικά έσοδα όπως φόροι, πληρωμές μεταβιβάσεων σε πολίτες και άλλες οντότητες, περιουσιακά στοιχεία για κοινοτική χρήση ή παραχωρήσεις κλπ.²³) αντίστοιχα προκύπτει και η ανάγκη απόκλισης των προτύπων που αφορούν στο δημόσιο τομέα από τα ΔΠΧΠ.

Βέβαια, η ανάπτυξη προτύπων είναι μια συνεχής και σταδιακή διαδικασία και δη: ορισμένα πρότυπα θεσπίστηκαν αρκετά χρόνια μετά την δημοσίευση των πρώτων 30 προτύπων, όπως ειδικότερα τα πρότυπα που αφορούν σε συγκεκριμένα ιδιαίτερα ζητήματα του δημόσιου τομέα, λ.χ. παροχές ή περιουσιακά στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς. Ακολούθως, επιδεικνύοντας

²¹ Aggestam-Pontoppidan, C. (2011). Selecting international standards for accrual-based accounting in the public sector: IPSAS or IFRS? *Journal of Government Financial Management*, 60(3), 28–32.

²² Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, regulations and institutional issues of IPSAS: A critical review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), 43–54.

²³ Biondi, Y. (2016). Accounting representations of public debt and deficits in European central government accounts: An exploration of anomalies and contradictions. *Accounting Forum*, 40(3), 205–219

αυξανόμενη εστίαση στις λογιστικές ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα, το IPSASB φαίνεται να είναι πιο ανοιχτό σε μια ειδική ρύθμιση προσαρμοσμένη στις ανάγκες του δημόσιου τομέα και των ιδιαίτερων θεμάτων του, ακόμη κι αν αυτό αποβεί σε βάρος της πλήρους συμμόρφωσης των IPSAS με τα ΔΠΧΠ²⁴.

Ακολούθως, θα πρέπει να σημειωθεί, ότι η εναρμόνιση των λογιστικών συστημάτων του δημόσιου τομέα με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ έχει πολλά πλεονεκτήματα, ιδίως στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά συγκρίσιμες χρηματοοικονομικές πληροφορίες στους ετήσιους λογαριασμούς των κρατών μελών. Από την άλλη πλευρά, ωστόσο, η λογιστική βιβλιογραφία παρουσιάζει ποικίλα επιχειρήματα που υποστηρίζουν τη θέση, ότι τα λογιστικά συστήματα των εννόμων τάξεων διεθνώς και εν προκειμένων των κρατών μελών της Ε.Ε. θα πρέπει να αποκλίνουν από τα καθιερωμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Πιο συγκεκριμένα, η βιβλιογραφία που σχετίζεται με τον δημόσιο τομέα²⁵²⁶ προσφέρει σε γενικές γραμμές επτά ομάδες λόγων απόκλισης από τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ ή αποχής από την υιοθέτησή τους. Ειδικότερα, υποστηρίζεται καταρχήν, ότι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ είναι ανεπαρκή για τη λογιστική του δημόσιου τομέα όσον αφορά στις ανάγκες «δημοσιότητας». Ακόμη, υποστηρίζεται πως τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ δεν είναι ικανά να ανταποκριθούν στις ιδιαιτερότητες του δημοσίου τομέα, σε αντίθεση με τα υφιστάμενα πρότυπα των ίδιων των εννόμων τάξεων. Επίσης, ζητήματα εγείρονται και σε σχέση με την ωριμότητα και την πληρότητα των Δ.Λ.Π.Δ.Τ και δη το γεγονός, ότι δεν καλύπτουν ή παραβλέπουν ορισμένα λογιστικά ζητήματα, όπως κοινωνικές παροχές, συντάξεις, προβλέψεις, περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς.

Ακόμη, αρκετοί συγγραφείς παρατηρούν επίσης κριτικά, ότι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ δεν δίνουν ιδιαίτερη σημασία στο θέμα του προϋπολογισμού, το οποίο είναι ιδιαίτερα σημαντικό στον δημόσιο τομέα. Επίσης, εκφράζονται ανησυχίες σχετικά με τη μείωση της εθνικής κυριαρχίας ή την απώλεια της εξουσίας των εθνικών οργάνων και την απαξίωση των υφιστάμενων εθνικών συστημάτων και προτύπων συνεπεία της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Περαιτέρω, υποστηρίζεται, ότι, ενόσω, τόσο τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ, όσο και τα εθνικά λογιστικά πρότυπα βρίσκονται σε συνεχή ανάπτυξη και

²⁴ Jensen, G. (2020). The IPSASB's recent strategies: Opportunities for academics and standardsetters. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(3), 315–319.

²⁵ Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230.

²⁶ Caperchione, E., Demirag, I., & Grossi, G. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, 41(1), 1–7

υπόκεινται σε τροποποιήσεις και αναθεωρήσεις, οι αποκλίσεις μεταξύ τους είναι επομένως σε κάποιο βαθμό αναπόφευκτες.

Ακόμη, σε αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα, οι κυβερνήσεις εξαρτώνται λιγότερο από τις αντιδράσεις των πιστωτών, των δανειστών ή των παραγόντων της αγοράς, οι οποίοι συνήθως ζητούν συγκρίσιμες οικονομικές εκθέσεις σύμφωνα με κοινά λογιστικά πρότυπα. Ομοίως, μια κυβέρνηση μπορεί να απέχει από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ., επειδή άλλες χώρες με τις ίδιες διοικητικές παραδόσεις έχουν αποφασίσει να μην τα υιοθετήσουν, ενώ μπορεί επίσης να είναι απρόθυμη να υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ., επειδή το λογιστικό της προσωπικό δεν είναι εξοικειωμένο με αυτά. Τέλος, υποστηρίζεται, ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ δεν είναι οικονομικά εφικτή και δη παρατηρείται, ότι συχνά στην πράξη οι κυβερνήσεις αντιτίθενται στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. λόγω του δυσανάλογου κόστους εφαρμογής ή/και λειτουργίας τους.

Όπως δείχνει η παραπάνω λίστα, υπάρχουν πολλοί λόγοι και επιχειρήματα που υποστηρίζουν την εναντίωση στην πλήρη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ ως εθνικών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα, τα οποία (μπορεί) να διαδραματίσουν ρόλο στη διαδικασία λήψης απόφασης σχετικά με την υιοθέτησή τους από τις κυβερνήσεις διεθνώς ή το βαθμό απόκλισης από αυτά. Κατά συνέπεια, διάφορες χώρες και διεθνείς οργανισμοί (όπως τα Ηνωμένα Έθνη, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κ.λπ.) έχουν εφαρμόσει μόνο εν μέρει τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ ή έχουν κάνει σημαντικές τροποποιήσεις σε ορισμένα πρότυπα²⁷. Αυτό οφείλεται πιθανώς στο ότι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ χρησιμεύουν κυρίως ως κατευθυντήριες γραμμές βασισμένες σε αρχές για τις κυβερνήσεις για τη θέσπιση των δικών τους προτύπων και ως εκ τούτου αντιπροσωπεύουν ένα σύνολο «ήπιων» προτύπων²⁸.

Δεδομένων μάλιστα των διαφορετικών βαθμών εφαρμογής και συμβατότητας με τα πρότυπα Δ.Λ.Π.Δ.Τ μεταξύ των χωρών (PwC, 2014 και 2019), το σημείο εκκίνησης του προβληματισμού που τίθεται εν προκειμένω είναι οι πρόσφατοι ισχυρισμοί ότι τα εφαρμοσμένα Δ.Λ.Π.Δ.Τ επιτρέπουν μόνο *de jure* συγκρισιμότητα των οικονομικών αναφορών σε πολύ ευρύ επίπεδο. Ειδικότερα, υποστηρίζεται πως η εφαρμογή και η ερμηνεία τους στην πράξη (λόγω των επιτρεπόμενων επιλογών και της απαιτούμενης κρίσης) δεν επιτρέπει *de facto* συγκρισιμότητα

²⁷ Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325–334

²⁸ Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (3), 272–285

στη χρηματοοικονομική αναφορά²⁹. Έτσι, ανακύπτουν τα ερωτήματα ως προς το κατά πόσον οι κρατικές εκθέσεις πρέπει να είναι συγκρίσιμες και εάν η τυποποίηση σε εθελοντική βάση και μόνο μπορεί ποτέ να εκπληρώσει αυτόν τον σκοπό.

Όσον αφορά στην Ε.Ε. η αντίδραση σε αυτές τις εξελίξεις είναι η εκκίνηση μιας συνεχούς διαδικασίας σε ενωσιακό επίπεδο για την ανάπτυξη υποχρεωτικών Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (EPSAS), τα οποία βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στα Δ.Λ.Π.Δ.Τ³⁰³¹³², για όλα τα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, το ταξίδι της ΕΕ προς την υιοθέτηση των IPSAS ξεκίνησε με τη συνειδητοποίηση ότι ένα κοινό λογιστικό πλαίσιο ήταν ζωτικής σημασίας για την ενίσχυση της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας, την ενίσχυση της εμπιστοσύνης του κοινού και τη διευκόλυνση της διασυνοριακής συγκρισιμότητας. Το 2015, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε έναν οδικό χάρτη για τη μετάβαση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, όπως προτείνουν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. Το σχέδιο αποσκοπούσε στην εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών και στην ενίσχυση της οικονομικής διαχείρισης στα θεσμικά όργανα της ΕΕ και στα κράτη μέλη.

Η ως άνω διαδικασία υλοποίησης αντιμετώπισε προκλήσεις, συμπεριλαμβανομένων διαφορετικών λογιστικών συστημάτων, διαφορετικών νομικών πλαισίων και πολιτικών εκτιμήσεων των επιμέρους κρατών μελών. Ωστόσο, αρκετές χώρες της ΕΕ έχουν ήδη κάνει σημαντικά βήματα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ, οδηγώντας σε βελτιωμένη δημοσιονομική διαφάνεια και καλύτερη λήψη αποφάσεων σε εθνικό επίπεδο. Επιπλέον, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ βοήθησε επίσης την ΕΕ να βελτιώσει τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς και να αυξήσει τη λογοδοσία για τα δημόσια κεφάλαια.

Βασιζόμενη λοιπόν, στα θεμέλια που έθεσαν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ και οι προσπάθειες υιοθέτησής τους από κράτη μέλη της, η ΕΕ ξεκίνησε το ως άνω εξαιρετικά φιλόδοξο έργο της ανάπτυξης Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (EPSAS). Συγκεκριμένα, ο πρωταρχικός στόχος του EPSAS είναι να δημιουργήσει ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων υψηλής

²⁹ Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be learned for the European standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158–182, σ.158.

³⁰ Caruana, J. (2019). Shades of governmental financial reporting with a national accounting twist. *Accounting Forum*, 40(3), 153–165

³¹ Oulasvirta, L. O., & Bailey, S. J. (2016). Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: Critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration*, 38(6), 653–669.

³² Polzer, T., & Reichard, C. (2020). IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 247–264

ποιότητας που θα εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, ενισχύοντας έτσι τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα στον δημόσιο τομέα της ΕΕ.

Η διαδικασία ανάπτυξης της EPSAS είναι φυσικά περίπλοκη και χρονοβόρα λόγω της πολυπλοκότητας της θεσμικής δομής της ΕΕ και της ανάγκης να επιτευχθεί συναίνεση μεταξύ των κρατών μελών. Η ΕΕ έχει ζητήσει τη συμβολή διαφόρων ενδιαφερομένων μερών, συμπεριλαμβανομένων των εθνικών κυβερνήσεων, οντοτήτων του δημόσιου τομέα και επαγγελματιών λογιστών, για να διασφαλίσει ότι το EPSAS θα αντικατοπτρίζει επαρκώς τις μοναδικές προκλήσεις και πολυπλοκότητες του ευρωπαϊκού δημόσιου τομέα.

Επιπλέον, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στα διάφορα οικονομικά και νομικά συστήματα της ΕΕ απαιτεί προσεκτική εξέταση των διαφορετικών πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς και δημοσιονομικών πολιτικών. Ακόμη, η δημιουργία μιας αποτελεσματικής δομής διακυβέρνησης για την επίβλεψη της εφαρμογής και επιβολής των EPSAS παραμένει μια κρίσιμη πρόκληση. Παρά τα εμπόδια, η ΕΕ είναι αποφασισμένη να αντιμετωπίσει την πρόκληση ανάπτυξης των EPSAS, αναγνωρίζοντας τα μακροπρόθεσμα οφέλη ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου. Μόλις εφαρμοστούν, τα EPSAS θα διευκολύνουν τη λήψη αποφάσεων με μεγαλύτερη ενημέρωση, θα ενισχύσουν τη λογοδοσία και θα βελτιώσουν την ικανότητα της ΕΕ να διαχειρίζεται αποτελεσματικά δημοσιονομικά ζητήματα.

Συνοψίζοντας, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ στην ΕΕ αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό βήμα προς την οικονομική διαφάνεια και τη λογοδοσία στον δημόσιο τομέα. Η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων μεταξύ των κρατών μελών έχει ήδη αποφέρει θετικά αποτελέσματα, ενθαρρύνοντας μεγαλύτερη δημοσιονομική πειθαρχία και συνετή κατανομή των πόρων. Παράλληλα, ενώ το ταξίδι προς την ανάπτυξη των EPSAS ήταν προκλητικό, η δέσμευση της ΕΕ να προωθήσει ένα ισχυρό, τυποποιημένο λογιστικό πλαίσιο θα οδηγήσει αναμφίβολα σε αποτελεσματικότερη διακυβέρνηση, αυξημένη εμπιστοσύνη του κοινού και καλύτερα οικονομικά αποτελέσματα για την Ευρωπαϊκή Ένωση συνολικά. Καθώς το έργο συνεχίζεται, οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να παραμείνουν αφοσιωμένοι στην πλοήγηση στις πολυπλοκότητες και τις προκλήσεις για να στεφθεί με επιτυχία η συγκεκριμένη προσπάθεια.

3.2 Η περίπτωση της Γερμανίας

Η περίπτωση της Γερμανίας έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον σε επίπεδο διερεύνησης της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. από εθνικές έννομες τάξεις διεθνώς και αυτό γιατί αποτελεί ένα κράτος, το οποίο αρνείται πεισματικά να εγκαταλείψει τα υφιστάμενα εθνικά λογιστικά συστήματα και πρότυπά του προσχωρώντας στα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και τις αρχές που θέτουν. Τούτο δε, αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία υπό το πρίσμα, ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), μέλος της οποίας είναι η

Γερμανία, ενθαρρύνει, όπως σημειώθηκε ευθύς παραπάνω τα κράτη μέλη της να μεταβούν στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, ακολουθώντας τις αρχές που περιγράφονται στα Δ.Λ.Π.Δ.Τ., ενώ έχει ξεκινήσει ένα πολύ φιλόδοξο εγχείρημα ανάπτυξης ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα (EPSAS).

Ειδικότερα, η Γερμανία ακολουθεί τα δικά της εθνικά λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα, τα οποία βασίζονται κατά βάση σε ένα τροποποιημένο λογιστικό σύστημα σε δεδουλευμένη βάση. Συγκεκριμένα, στη γερμανική έννομη τάξη παρατηρείται το εξής οξύμωρο και δη παρατηρείται μία ανισομερής εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα της χώρας. Ειδικότερα, ενώ η πλειονότητα των δημόσιων φορέων στη Γερμανία σε δημοτικό επίπεδο έχει πλέον στραφεί στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, δε συμβαίνει το ίδιο σε ομοσπονδιακό επίπεδο ή σταθερά σε επίπεδο πολιτείας. Άλλωστε, δεν υπήρξε συμφωνία ή δέσμευση σε εθνικό επίπεδο για μια μεταρρύθμιση βάσει των δεδουλευμένων.

Περαιτέρω, οι αρμόδιες λογιστικές αρχές της χώρας εφαρμόζουν κατά βάση τον Γερμανικό Εμπορικό Κώδικα (HGB) για τις εμπορικές οντότητες και τον Γερμανικό Κανονισμό Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα (NKHR) για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Συγκεκριμένα, η λειτουργία του δημόσιου τομέα στη Γερμανία ρυθμίζεται κυρίως από τον Γερμανικό Λογιστικό Κανονισμό Δημόσιου Τομέα (NKHR - "Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen"). Το συγκεκριμένο νομοθέτημα καθορίζει τις αρχές και τους κανόνες για τη χρηματοοικονομική αναφορά και τις λογιστικές πρακτικές για διάφορες οντότητες του δημόσιου τομέα στη χώρα.

Ειδικότερα, ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του γερμανικού κανονισμού για τη λογιστική του δημόσιου τομέα (NKHR) είναι τα κάτωθι:

- τροποποιημένη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση: η Γερμανία ακολουθεί κατά βάση ένα τροποποιημένο σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Αυτή η προσέγγιση συνδυάζει στοιχεία τόσο της ταμειακής όσο και της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ενώ οι συναλλαγές καταγράφονται σε ταμειακή βάση, εφαρμόζονται ορισμένα στοιχεία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, όπως η κεφαλαιοποίηση περιουσιακών στοιχείων και η αναγνώριση μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.
- διπλό λογιστικό σύστημα: Οι οντότητες του δημόσιου τομέα στη Γερμανία διατηρούν ένα διπλό λογιστικό σύστημα. Συντάσσουν τόσο οικονομικές καταστάσεις με βάση ταμειακά διαθέσιμα (Kameralistik), όσο και οικονομικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση (Doppik). Η λογιστική με βάση ταμειακά διαθέσιμα (Kameralistik)

χρησιμοποιείται κυρίως για τον προϋπολογισμό και τη διαχείριση ταμειακών ροών, ενώ η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση (Doppik) παρέχει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής θέσης και απόδοσης της οντότητας.

- προσέγγιση προσανατολισμένη στις αρχές: Το NKHR βασίζεται σε αρχές και όχι σε άκαμπτους κανόνες. Αυτό επιτρέπει κάποια ευελιξία στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, διασφαλίζοντας παράλληλα την τήρηση θεμελιωδών λογιστικών αρχών όπως η σύνεση, η ουσία και η συνέπεια.
- έμφαση στη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα: το συγκεκριμένο νομοθέτημα αποσκοπεί στην ενίσχυση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα. Αυτό επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους φορείς, συμπεριλαμβανομένων των πολιτών, των επενδυτών και των υπευθύνων χάραξης πολιτικής, να αποκτήσουν σαφή κατανόηση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των διαφόρων κυβερνητικών φορέων.
- διαφορετικά λογιστικά μοντέλα: όπως σημειώθηκε και παραπάνω, ο γερμανικός Κανονισμός για τη λογιστική του δημόσιου τομέα (NKHR) περιλαμβάνει διαφορετικά λογιστικά μοντέλα για διάφορους τύπους οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Για παράδειγμα, οι δήμοι, οι πολιτείες (Länder) και η ομοσπονδιακή κυβέρνηση μπορεί να έχουν συγκεκριμένους λογιστικούς κανόνες προσαρμοσμένους στις συγκεκριμένες απαιτήσεις τους.
- εναρμόνιση με τις κατευθυντήριες γραμμές της ΕΕ: ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Γερμανία οφείλει επίσης να ευθυγραμμίζει τις λογιστικές πρακτικές του δημόσιου τομέα με τις κατευθυντήριες γραμμές και τα πρότυπα της ΕΕ, όπου ισχύουν.
- εξωτερικός έλεγχος: Οι οντότητες του δημόσιου τομέα στη Γερμανία υπόκεινται σε εξωτερικούς ελέγχους που διενεργούνται από ανεξάρτητους ελεγκτές για να διασφαλιστεί η συμμόρφωση με τους λογιστικούς κανονισμούς και τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Περαιτέρω, αξίζει να σημειωθεί, ότι παρά το γεγονός πως η Γερμανία δεν προέβη ποτέ σε υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ, συμμετείχε ωστόσο στον διεθνή διάλογο σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα. Συγκεκριμένα, συνέχισε να συμμετέχει σε συζητήσεις και συνεργασία με άλλες χώρες και διεθνείς φορείς για την προώθηση της εναρμόνισης, της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας στη χρηματοοικονομική αναφορά για το δημόσιο τομέα. Η σημαντικότερη, ωστόσο πρωτοβουλία που ελήφθη στη χώρα σε σχέση με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ έλαβε χώρα το 2019.

Συγκεκριμένα, το γερμανικό ομοσπονδιακό κρατίδιο της Έσσης δημοσίευσε ένα εφάπαξ σύνολο ενδεικτικών οικονομικών καταστάσεων για το οικονομικό έτος 2019 που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ). Ο στόχος ήταν να ελεγχθεί η δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.Δ.Τ σε σύγκριση με τα λογιστικά πρότυπα που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση που εφαρμόζει σήμερα το κράτος.

Το συγκεκριμένο «πείραμα» φυσικά, εμπλουτίζει τον διάλογο σχετικά με το εάν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ αποτελούν την κατάλληλη βάση για την ανάπτυξη Ευρωπαϊκών Δημόσιων Λογιστικών Προτύπων (EPSAS), αλλά και τη μακροχρόνια συζήτηση σχετικά με την σύγκριση της λογιστικής ταμειακών διαθεσίμων και της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στη Γερμανία. Πρόκειται φυσικά για την άνιση κατανομή των δύο λογιστικών συστημάτων στο δημόσιο τομέα της χώρας, για την οποία έχει ήδη γίνει πολλές φορές λόγος στην παρούσα ενότητα.

Ως εκ τούτου, η σύνταξη των ενδεικτικών οικονομικών καταστάσεων της Έσσης είναι η πρώτη πρακτική δοκιμασία των Δ.Λ.Π.Δ.Τ έναντι των εθνικών προτύπων σε δεδουλευμένη βάση στη Γερμανία. Ειδικότερα, στη Γερμανία οι λογιστικές έννοιες που βασίζονται σε μετρητά εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται ευρέως σε ομοσπονδιακό και κρατικό επίπεδο. Τις τελευταίες δύο δεκαετίες, αρκετοί δήμοι και ορισμένα κράτη έχουν εφαρμόσει με επιτυχία τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, αλλά η εικόνα εξακολουθεί να είναι πολύ μικτή σε σύγκριση με άλλες χώρες³³.

Η Έσση έλαβε την απόφαση να προχωρήσει στη δεδουλευμένη βάση το 1998 και άρχισε να δημοσιεύει τις καταστάσεις της για το 2009. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στα γερμανικά λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα (Γερμανικός Εμπορικός Κώδικας: Handelsgesetzbuch) και ως εκ τούτου διαφέρουν από τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Η πειραματική εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ στην Έσση παρέχει επομένως πληροφορίες σχετικά με το πώς οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με αυτά διαφέρουν από τη συνήθη προσέγγιση. Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ θα μπορούσαν επίσης να χρησιμεύσουν ως πλαίσιο αναφοράς για την εναρμόνιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα στη Γερμανία.

Βέβαια, θα πρέπει επίσης να σημειωθεί, ότι και το εγχείρημα της ανάπτυξης EPSAS με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ είναι μια ιδέα που έχει επικριθεί, ειδικά στη Γερμανία. Έχει δε, επικριθεί επειδή δεν αντικατοπτρίζει επαρκώς την αρχή της σύνεσης και τις ειδικές εκτιμήσεις του δημόσιου τομέα

³³ Βλ. γραφήματα με βάση το Boddenberg, M, IPSAS Financial Statements 2019 of Hesse - Harmonizing accounting in Germany and Europe, Μάρτιος 2021, σελίδα 4, που ακολουθούν τις βασικές κυβερνητικές δραστηριότητες. Αξίζει επίσης να σημειωθεί, ότι σε δικαιοδοσίες όπου επικρατεί η ταμειακή βάση, ορισμένοι δήμοι εφαρμόζουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση σε εθελοντική βάση.

που σχετίζονται με τον προϋπολογισμό και τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών. Υποστηρίζεται επίσης ότι τα πρότυπα Δ.Λ.Π.Δ.Τ περιέχουν πάρα πολλές επιλογές λογιστικής πολιτικής και δεν αναγνωρίζουν επαρκώς τη σημασία της παραγωγής δημόσιων αγαθών με χρήση περιουσιακών στοιχείων που είτε δεν μπορούν να πωληθούν είτε μπορούν να πωληθούν μόνο για ένα ποσό σημαντικά χαμηλότερο από το κόστος κτήσης τους.

Στην πράξη της υπό κρίση μελέτης περίπτωσης, οι οικονομικές καταστάσεις της Έσσης που βασίζονται στα Δ.Λ.Π.Δ.Τ το 2019 υποδηλώνουν, ότι η εφαρμογή τους μειώνει τα ίδια κεφάλαια του κράτους. Περίπου το 90% του αντίκτυπου (-61 δισ. ευρώ) προκαλείται από διαφορές στη μέτρηση των συντάξεων και άλλων υποχρεώσεων μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Αυτή η σημαντική μείωση στα ίδια κεφάλαια προκαλείται από την εφαρμογή προεξοφλητικού επιτοκίου 0,8%, με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ, σε σύγκριση με το 3% που εφαρμόζεται, σύμφωνα με τα υφιστάμενα πρότυπα που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση και εφαρμόζει το εν λόγω κρατίδιο.

Ακολούθως, ειδικά σε ό,τι αφορά την επιμέτρηση των συντάξεων, η κριτική των Δ.Λ.Π.Δ.Τ για υπερεκτίμηση των δημοσιονομικών επιπτώσεων δεν είναι δικαιολογημένη. Το σημερινό περιβάλλον χαμηλών επιτοκίων παρέχει πλεονεκτήματα στον δημόσιο τομέα λόγω του χαμηλού κόστους αναχρηματοδότησης. Ωστόσο, τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ ακολουθούν τις αποδόσεις της αγοράς των κρατικών ομολόγων για την επιμέτρηση των συντάξεων, πράγμα που σημαίνει ότι και αυτές οι μελλοντικές υποχρεώσεις προεξοφλούνται με βάση τα τρέχοντα επιτόκια.

Στην περίπτωση δε, της Έσσης, η περαιτέρω μείωση των επιτοκίων που παρατηρήθηκε το 2019 προκάλεσε σημαντικές αναλογιστικές ζημιές ύψους 16 δισ. ευρώ που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά τη διάρκεια αυτού του έτους. Συνολικά, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ αντιπροσωπεύουν μια συνετή προσέγγιση για τη μέτρηση της οικονομικής υγείας του κρατιδίου της Έσσης.

Ακόμη, η δημοσίευση από την Έσση των Οικονομικών Καταστάσεων για το 2019 με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ κατέδειξε, ότι η εφαρμογή των εν λόγω λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα θα μπορούσε να εξυπηρετήσει έναν πολύ σημαντικό στόχο και δη τον στόχο της παροχής μιας αληθινής και δίκαιης «εικόνας» της κατάστασης. Η ακριβής απεικόνιση και οι λεπτομερείς γνωστοποιήσεις που διαμορφώνονται με βάση τα εν λόγω πρότυπα παρέχουν στα ενδιαφερόμενα μέρη πρόσθετες πληροφορίες για την ανάλυση των δεδομένων που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις.

Συνοψίζοντας, τα μέχρι στιγμής αποτελέσματα του συγκεκριμένου εγχειρήματος- πειράματος αναμφίβολα διανοίγουν μία νέα οπτική στις συζητήσεις, τόσο στη Γερμανία, όσο και σε άλλες

χώρες σχετικά με την καταλληλότητα των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Παράλληλα, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα που εξάγονται από εγχειρήματα, όπως αυτό μπρούν να α τονώσουν περαιτέρω τη συζήτηση για την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στην Ευρώπη, γεγονός που θα μπορούσε να συμβάλει στην περαιτέρω ανάπτυξη του EPSAS.

Βέβαια, στην περίπτωση της Γερμανίας, όπως συμβαίνει με κάθε σημαντική αλλαγή στις λογιστικές πρακτικές σε οποιαδήποτε χώρα, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ δεν είναι μια απλή υπόθεση ενόψει μάλιστα της πολυπλοκότητας των υφιστάμενων συστημάτων της χώρας. Μετά ταύτα, οποιαδήποτε τέτοια προσπάθεια θα απαιτούσε προσεκτική εξέταση, σχεδιασμό και συντονισμό μεταξύ διαφόρων ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων των κυβερνητικών αρχών, των επαγγελματιών λογιστών και των φορέων του δημόσιου τομέα.

3.3 Η περίπτωση της Ελλάδας

Στην Ελλάδα, ιδιαίτερα υπό τη σημερινή κατάσταση, δηλαδή, σε συνθήκες οικονομικής ανάκαμψης, ο εκσυγχρονισμός του συστήματος χρηματοοικονομικής διαχείρισης του δημόσιου τομέα κρίνεται απαραίτητος για την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης. Σημειώνεται ότι κατά την κρίση του ελληνικού δημοσίου χρέους, από το πρώτο μνημόνιο με τους δανειστές, ένα από τα πρωταρχικά ζητήματα που έθεσαν το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) ήταν η αναβάθμιση της δημόσιας λογιστικής.

Ειδικότερα, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ προσφέρει τη δυνατότητα αποτελεσματικής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, με πολλαπλά οφέλη. Σε αυτά τα οφέλη περιλαμβάνονται, όπως έχει σημειωθεί ήδη, ο αυστηρότερος δημοσιονομικός έλεγχος, η διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις, η λογοδοσία στη διακυβέρνηση, η μέτρηση και παρακολούθηση της απόδοσης και η αποφυγή αποφάσεων με αρνητικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα ή στη δικαιοσύνη μεταξύ των γενεών³⁴. Αντίθετα, η έλλειψη λογιστικών προτύπων δημόσιας λογιστικής έχει σημαντικό κόστος για τις δημόσιες αρχές, υποδηλώνοντας έλλειψη αξιόπιστων στοιχείων, κακή λήψη αποφάσεων και κατάχρηση δημοσίων πόρων, που με τη σειρά του επηρεάζει την οικονομία³⁵.

Σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία, ο όρος «δημόσιος τομέας» αναφέρεται σε εθνικές κυβερνήσεις, τοπικές αρχές, καθώς και οντότητες που σχετίζονται με τον δημόσιο τομέα, όπως

³⁴ Ball, I. 2015. Debate: Would IPSAS help Greece?. Public Money Management, 35(6), 397- 398.

³⁵ Mardas, D. 2015. The International Public Sector Accounting Standards and their contribution to the treatment of Greek debt. 19th Government Roundtable of Economist

επιχειρήσεις, συμβούλια και επιτροπές³⁶. Το άρθρο 1B του Ν. 3871/2010 ορίζει τη δομή του Δημόσιου Τομέα στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση και τις δημόσιες επιχειρήσεις. Η Γενική Κυβέρνηση αποτελείται από την Κεντρική Διοίκηση, τις Τοπικές και Περιφερειακές Αρχές Α' και Β' βαθμού (Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης- ΟΤΑ) και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης.

Στην Ελλάδα, οι διαφορετικές οντότητες του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν ξεχωριστά λογιστικά πρότυπα. Τα ως άνω διαφορετικά πρότυπα προβλέφθηκαν με αντίστοιχα νομοθετήματα και δόθηκαν στους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης με το ΠΔ 80/1997, στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου με το διάταγμα 205/98, στους ΟΤΑ με το διάταγμα 315/99, στις Μονάδες Δημόσιας Υγείας με το Διάταγμα 146/03 και στην Κεντρική Διοίκηση με το ΠΔ 15/2011 που ίσχυσε μέχρι την 31-12-2018.

Ακολούθως, μέρος της αναβάθμισης της δημόσιας λογιστικής στην Ελλάδα αποτέλεσε η θέσπιση λογιστικού σχεδίου για όλους τους Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και προσαρμοσμένο στις ανάγκες του Δημόσιου Τομέα. Το ΠΔ 54/12-06-2018 (ΦΕΚ 103Α/13-06-2018) καθορίζει το περιεχόμενο και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου για τη Γενική Κυβέρνηση, με βάση τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα όπως τα IPSAS. Όπως προβλέφθηκε, τα εν λόγω πρότυπα θα εφαρμόζονταν για την Κεντρική Διοίκηση από την 01-01-2019 ενώ για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τα Δημόσια Νομικά Γραφεία, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τις Υγειονομικές Μονάδες και τους ΟΤΑ η υιοθέτηση και εφαρμογή τους προβλέφθηκε να ξεκινήσει από την 01-01- 2023 και μετά.

Περαιτέρω, στην Ελλάδα, η διαδικασία του προϋπολογισμού της διαδικασίας των Οργανισμών Τοπικής Διοίκησης βασίζεται κατά κύριο λόγο στο Διάταγμα 17-5/1959, που διέπει την οικονομική διαχείριση και λογιστική των Δήμων και Κοινοτήτων. Ακόμη, με το ΠΔ 315/1999 καθιερώνεται η εφαρμογή του Κλαδικού Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος Α' Βαθμού (Δήμοι). Βέβαια, ο Νόμος που οδήγησε στον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διαχείρισης των Δήμων είναι ο Ν. 3463/2006. Επίσης, γίνεται αναφορά σε θέματα που αφορούν την οικονομική και λογιστική διαχείριση των ΟΤΑ στις διατάξεις των άρθρων 259 έως 279 του Ν. 3852/2010. Τέλος, ο Νόμος 4555/2018 θεσπίζει ρυθμίσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής δράσης και τη βελτίωση της οικονομικής απόδοσης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ενώ ο Ν. 4623/2019 ρυθμίζει διάφορα θέματα των ΟΤΑ.

³⁶ Rallis, J.P. 2015. The Accounting of Local Administration Organizations. Law Library Publications, Athens.

Όπως έχει σημειωθεί πολλές φορές στην παρούσα εργασία, η επιτυχής εφαρμογή των IPSAS απαιτεί σωστή προετοιμασία και λεπτομερή σχεδιασμό, ώστε η μετάβαση στη νέα πραγματικότητα να γίνει ομαλά. Παράλληλα, απαιτούνται πολιτική βούληση και νομικές αλλαγές, καθώς και νέοι κανονισμοί και πρακτικές διακυβέρνησης, ενώ είναι επίσης απαραίτητο να καλυφθούν τα έξοδα υλοποίησης, η εκπαίδευση του προσωπικού και η αντικατάσταση των υφιστάμενων πληροφοριακών συστημάτων (ACCA, 2017).

Σύμφωνα με την PWC (2013) χρειάζονται κατά μέσο όρο τρία χρόνια για μια οικονομική οντότητα να υιοθετήσει λογιστική με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Όπως επισημάνθηκε από τους Laswad και Redmayne³⁷, ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται οφείλεται στο γεγονός ότι η αλλαγή είναι κάτι περισσότερο από μια λογιστική άσκηση αλλά ένας μετασχηματισμός της δημόσιας οντότητας. Όσον αφορά συγκεκριμένα στην Ελλάδα οι βασικές απαιτήσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. είναι οι εξής³⁸:

- η μετάφρασή τους στα ελληνικά.
- η αποδοχή από την κυβέρνηση και από τους δημόσιους Φορείς γενικότερα ότι η εφαρμογή τους είναι για την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος.
- η εκπαίδευση του κυβερνητικού προσωπικού που θα κληθεί να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ.
- η Στελέχωση Φορέων του Δημόσιου Τομέα με επαρκές και κατάλληλο προσωπικό με γνώση, τεχνογνωσία και εμπειρία στη λογιστική και τα συγκεκριμένα πρότυπα.
- η απογραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η δημιουργία παγίου μητρώο όπου θα παρακολουθούνται λεπτομερώς τα πάγια στοιχεία.
- η υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που θα συμβάλλουν στην αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα και η σωστή προετοιμασία των οικονομικών δηλώσεων και καταστάσεων.
- η υιοθέτηση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων που θα συμβάλλουν στην λογιστική οργάνωση των φορέων και η παροχή έγκαιρης και αξιόπιστες πληροφορίες προς τη διοίκηση.
- ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από εξωτερικούς ελεγκτές ώστε να μπορούν να γίνουν πιο διαφανές και αξιόπιστο.

³⁷ Laswad, F., Redmayne, N.B. 2015. IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. Australian Accounting Review, 25(2), 175-184.

³⁸ Loumiotis, B.J. 2014. International Public Sector Accounting Standards, a first IPSAS approach. Available at: <http://www.solae.gr>.

Μέχρι και σήμερα, παρά τα σημαντικά βήματα που έχουν γίνει εν συγκρίσει με άλλα κράτη, όπως λ.χ. η Γερμανία που μελετήσαμε προηγουμένως, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στην χώρα βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο. Στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4270/2014 αναφέρεται, ότι τα τελευταία χρόνια, στο πλαίσιο ευρύτερων προσπαθειών δημοσιονομικής εξυγίανσης, έχουν αναληφθεί σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες για τη θέσπιση δημοσιονομικών κανόνων και εποπτικών πρακτικών και τη διασφάλιση ελεγκτικών μηχανισμών που θα βοηθήσουν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.. Συγκεκριμένα:

- ενισχύθηκε η διαφάνεια (μέσω του προγράμματος ΔΙΑΥΓΕΙΑ) καθώς και η τακτική, έγκαιρη και αξιόπιστη ενημέρωση για την κατάσταση εκτέλεσης του προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.
- προωθήθηκε η ψηφιακή αναβάθμιση διαδικασιών και πληροφοριακών συστημάτων για την κάλυψη των νέων αναγκών της δημόσιας ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε σχέση με την παρακολούθηση των δημοσιονομικών μεγεθών (π.χ. πρόγραμμα ΣΥΖΕΥΞΙΣ, ηλεκτρονικό σύστημα αξιολόγησης, ηλεκτρονική μεταφορά εγγράφων, ψηφιακές υπογραφές).
- η διαδικασία ελέγχου ενισχύθηκε και το ισχύον σύστημα οικονομικών ελέγχων αναμορφώθηκε, προσαρμόζοντας τη διεθνή πρακτική και τα ελεγκτικά πρότυπα.
- με το άρθρο 156 του Ν. 4270/2014 θεσπίζεται το Λογιστικό Πρόγραμμα των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Το ΠΔ 54/12-06-2018 (ΦΕΚ 103Α/13-06-2018) καθορίζει το περιεχόμενο και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης με βάση τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα του δημόσιου τομέα όπως τα IPSAS.

Περαιτέρω, τα πλεονεκτήματα και τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στην Ελλάδα, σύμφωνα με το Δελτίο Τύπου της Επιτροπής Εποπτείας των Ελληνικών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΛΤΕ) στις 6 Μαρτίου 2013, αναμένεται να είναι σημαντικά. Συγκεκριμένα, η υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. αναμένεται να συμβάλει:

- στη βελτίωση της αξιοπιστίας, της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα με την εμφάνιση όλων των συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί.
- στη διασφάλιση της λογιστικής ανεξαρτησίας των λογιστικών περιόδων.
- στην παροχή καλύτερης πληροφόρησης σχετικά με την κατανομή και τη διαχείριση των δημόσιων πόρων.
- στη μείωση του λειτουργικού κόστους της δημόσιας διοίκησης.

- στην καλύτερη απεικόνιση των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων των δημόσιων φορέων με την αναγνώρισή της δίκαιης αξία τους (fair value).
- στον εξορθολογισμό της οικονομικής διαχείρισης με τη συσχέτιση του εισοδήματος και των δαπανών με τη χρήση σύγχρονων λογιστικών εργαλείων.
- στην διευκόλυνση της διεξαγωγής συγκρίσεων με τις οικονομικές καταστάσεις εταιρειών του ιδιωτικού τομέα.
- στη βελτίωση της διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και της διαχείρισης μετρητών.
- στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών και των αγορών.
- στην αύξηση της αξιοπιστίας των αξιολογήσεων των οίκων αξιολόγησης και άλλων χρηστών των δημόσιων οικονομικών καταστάσεων.
- στη διευκόλυνση της μελλοντικής λογιστικής ενοποίησης των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων με εταιρείες του δημόσιου τομέα που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ.
- στη μείωση του αντίκτυπου των πολιτικών αποφάσεων.
- στην οικονομική ενίσχυση για την κάλυψη των εξόδων της πρώτης υλοποίησής τους.

Εν κατακλείδι, η γνώση τόσο της οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας όσο και των οικονομικών της επιπτώσεων βοηθά τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να οδηγηθούν σε καλύτερες οικονομικές κρίσεις για την οικονομική οντότητα και τις δραστηριότητές της. Βοηθά επίσης στην προσέλκυση επενδύσεων του δημόσιου τομέα που δυνητικά δημιουργούν οφέλη για την ευρύτερη οικονομία όσον αφορά την απασχόληση, την ευημερία και την κοινωνική βελτίωση (ACCA, 2017).

Ακολούθως, πέραν της ανάλυσης που προηγήθηκε, θα παραθέσουμε και ορισμένα ενδιαφέροντα αποτελέσματα από έρευνες³⁹ που διεξήχθησαν στη χώρα σχετικά με την υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στο δημόσιο τομέα. Συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα των εν λόγω ερευνών καταρχήν καταδεικνύουν, ότι υπάρχει μεγάλη αποδοχή από τους εργαζόμενους σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στους δήμους. Ειδικότερα, το 87,7% θεωρεί την υλοποίησή τους σημαντική.

Παράλληλα, όσον αφορά στους όρους και τις δυσκολίες εφαρμογής των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στο ελληνικό δημόσιο και δη στους δήμους, το 90,3% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι το επίπεδο γνώσης του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων είναι ελάχιστα ή και καθόλου καταρτισμένο για την εφαρμογή τους. Ως εκ τούτου, η στελέχωση του τμήματος οικονομικών με εξειδικευμένο προσωπικό κρίνεται απαραίτητη.

³⁹ Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S. and Vrodou, I., 2020. Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece.

Παράλληλα, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύουν, ότι η εκπαίδευση του προσωπικού στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι σημαντική, ενώ το 56% περίπου των ερωτηθέντων πιστεύει, ότι η εκπαίδευση του προσωπικού πρέπει να γίνεται χωριστά σε κάθε δήμο. Οι ερωτηθέντες, στο σύνολό τους σχεδόν, πιστεύουν επίσης, ότι τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και θα πρέπει να αντικατασταθούν από σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα. Ένα κοινό πληροφοριακό σύστημα για όλους τους Δήμους θεωρείται μάλλον πιο λειτουργικό και αποτελεσματικό, ενώ σε ποσοστό 77% περίπου οι ερωτηθέντες, υποστηρίζουν, ότι θα πρέπει να υπάρχει κοινό πληροφοριακό σύστημα για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

Τέλος, η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύει, ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα συμβάλει σημαντικά στην ανάπτυξη ενός συστήματος διαδικασιών για κάθε δήμο και στην αποτελεσματική λειτουργία του, με αποτέλεσμα μεγαλύτερη διαφάνεια στις εσωτερικές διαδικασίες και λειτουργίες των δήμων, αλλά και ότι σημαντικό ρόλο στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. διαδραματίζει το γεγονός, ότι η εφαρμογή τους δεν είναι ζήτημα αμιγώς λογιστικού χαρακτήρα, αλλά ζήτημα που αφορά τη συνολική λειτουργία και οργάνωση των Δήμων.

Συνοψίζοντας, η Ελλάδα είχε σημειώσει σημαντική πρόοδο στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στον δημόσιο τομέα της. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή των εν λόγω προτύπων στο δημόσιο τομέα της χώρας σηματοδότησε ένα σημαντικό βήμα προς την ενίσχυση της οικονομικής διαφάνειας, της λογοδοσίας και της συγκρισιμότητας στο ελληνικό δημόσιο. Εναρμονίζοντας τις λογιστικές της πρακτικές με διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα, η Ελλάδα είχε ως στόχο να βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, να ενισχύσει την εμπιστοσύνη του κοινού και να διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε τοπικό επίπεδο.

Ακολούθως, όπως σημειώθηκε, ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. είναι η προώθηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, η οποία παρέχει ακριβέστερη αναπαράσταση της οικονομικής θέσης και της απόδοσης μιας οικονομικής οντότητας με την πάροδο του χρόνου. Αυτή η μετατόπιση από τη λογιστική με βάση ταμειακά διαθέσιμα στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση επιτρέπει στο ελληνικό δημόσιο και στις οντότητες του δημόσιου τομέα να έχουν μια σαφέστερη κατανόηση των οικονομικών τους υποχρεώσεων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Επιπλέον, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στην Ελλάδα έχει συμβάλει στην εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών με τα διεθνή πρότυπα, καθιστώντας τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες πιο συγκρίσιμες σε διάφορες χώρες και διευκολύνοντας τη διασυνοριακή ανάλυση και συνεργασία. Βέβαια, θα πρέπει να σημειωθεί, ότι παρόλο που η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. απέφερε πολλά οφέλη για τη χώρα, εντούτοις έφερε επίσης προκλήσεις, συμπεριλαμβανομένης

της ανάγκης για ουσιαστικές αλλαγές στα λογιστικά συστήματα, τις υποδομές και τις διαδικασίες του ελληνικού δημοσίου. Ως εκ τούτου, η πλήρης μετάβαση στην εφαρμογή Δ.Λ.Π.Δ.Τ. στο ελληνικό δημόσιο απαιτεί σημαντική προσπάθεια, συντονισμό και οικονομικούς πόρους, ώστε να διασφαλιστεί η επιτυχής ενσωμάτωση του νέου λογιστικού πλαισίου.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, διερευνήσαμε την υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) με έμφαση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και σε ταμειακή βάση, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για Χρηματοοικονομική Αναφορά, στην ανάλυση των εσόδων από συναλλαγματικές και μη συναλλαγματικές δραστηριότητες και στη γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών μέσων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ).. Εξετάσαμε επίσης τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εφαρμογής αυτών των προτύπων και συζητήσαμε εν συντομία τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (EPSAS).

Κατά τη διάρκεια της έρευνάς μας, διαπιστώσαμε ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει αποφέρει σημαντικά οφέλη σε χώρες σε όλο τον κόσμο, παρέχοντας ένα κοινό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που ενισχύει τη συγκρισιμότητα, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία. Η μετάβαση από τη λογιστική βάσει ταμειακής βάσης σε δεδουλευμένη βάση έχει βελτιώσει την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, επιτρέποντας στις κυβερνήσεις και τις οντότητες να λαμβάνουν καλύτερα ενημερωμένες αποφάσεις και να κατανέμουν τους πόρους πιο αποτελεσματικά.

Η ανάλυση των εσόδων από συναλλαγματικές και μη συναλλαγματικές δραστηριότητες ανέδειξε τη σημασία της σωστής αναγνώρισης και μέτρησης των εσόδων ώστε να αντικατοπτρίζεται με ακρίβεια η οικονομική ουσία των συναλλαγών. Η τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διασφαλίζει τη συνέπεια στην αναγνώριση εσόδων, προάγοντας τη δίκαιη εκπροσώπηση και αποτρέποντας πιθανή παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

Παράλληλα, η γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών μέσων με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ έχει αποδειχθεί καθοριστική για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ολοκληρωμένων πληροφοριών σχετικά με την έκθεση μιας οικονομικής οντότητας σε χρηματοοικονομικούς κινδύνους και την επίδραση αυτών των κινδύνων στην οικονομική της θέση και απόδοση. Η διαφανής γνωστοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων είναι ζωτικής σημασίας για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών και για να επιτρέψει στα ενδιαφερόμενα μέρη να αξιολογήσουν με ακρίβεια την οικονομική κατάσταση μιας οικονομικής οντότητας.

Βέβαια, παρόλο που η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα, όπως αυξημένη συγκρισιμότητα και ενισχυμένη διαφάνεια, παρουσιάζει επίσης προκλήσεις. Αυτές οι προκλήσεις περιλαμβάνουν το κόστος υλοποίησης, τις προσαρμογές στα υπάρχοντα λογιστικά συστήματα και πρακτικές και την ανάγκη για συνεχή κατάρτιση και εκπαίδευση για τους συντάκτες και τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Ακολούθως, οι περιπτώσιολογικές μελέτες της Ελλάδας και της Γερμανίας εμπλούτισαν περαιτέρω την κατανόησή μας για το πώς εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε διαφορετικά εθνικά πλαίσια. Και οι δύο χώρες έχουν κάνει σημαντικά βήματα ευθυγράμμισης των λογιστικών τους πρακτικών με τους διεθνείς κανόνες, αλλά έχουν αντιμετωπίσει μοναδικές προκλήσεις με βάση τις συγκεκριμένες οικονομικές, πολιτικές και θεσμικές ρυθμίσεις τους.

Όσον αφορά στα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (EPSAS), οι συνεχιζόμενες προσπάθειες για την ανάπτυξη και εφαρμογή ενός ενιαίου προτύπου για την Ευρωπαϊκή Ένωση προσφέρουν μια πολλά υποσχόμενη πορεία προς την εναρμόνιση και την τυποποίηση των λογιστικών πρακτικών του δημόσιου τομέα σε όλα τα κράτη μέλη. Ο συνδυασμός των αρχών Δ.Λ.Π.Δ.Τ και ΔΠΧΠ στο πλαίσιο του EPSAS μπορεί να οδηγήσει σε μεγαλύτερη συνέπεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών εντός της ΕΕ, οδηγώντας σε πιο αποτελεσματική οικονομική διαχείριση και κατανομή πόρων.

Συνοψίζοντας, η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η εφαρμογή της λογιστικής με βάση το δεδουλευμένο, η ανάλυση των εσόδων και η γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών μέσων με βάση τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. συνέβαλαν σημαντικά στην παγκόσμια σύγκλιση και εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Ενώ οι προκλήσεις εξακολουθούν να υφίστανται, τα οφέλη της αυξημένης διαφάνειας, συγκρισιμότητας και λογοδοσίας υπερβαίνουν κατά πολύ το κόστος.

Καθώς οι παραπάνω προσπάθειες συνεχίζονται, είναι ζωτικής σημασίας για τις χώρες και τους οργανισμούς να συνεχίσουν να υιοθετούν αυτά τα πρότυπα, διασφαλίζοντας ότι παραμένουν ενημερωμένα με τις τελευταίες εξελίξεις και αναθεωρήσεις για να διατηρήσουν τη συνάφεια και την αποτελεσματικότητά τους. Επιπλέον, η διεθνής συνεργασία και η ανταλλαγή γνώσεων μεταξύ φορέων θέσπισης προτύπων, κυβερνήσεων και ενδιαφερομένων είναι ουσιαστικής σημασίας για την αντιμετώπιση αναδυόμενων λογιστικών ζητημάτων και την προώθηση της συνεχούς ανάπτυξης ενός ισχυρού και ευθυγραμμισμένου σε παγκόσμιο επίπεδο πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Περιορισμοί και μελλοντικές προεκτάσεις της έρευνας

Στην παρούσα εργασία διερευνήσαμε διάφορες πτυχές της υιοθέτησης και εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ), εστιάζοντας στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και σε ταμειακή βάση, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για Χρηματοοικονομική Αναφορά και κυρίως στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ.) στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εξετάζοντας μάλιστα δύο συγκεκριμένες περιπτώσεις κρατών- μελών της. Παρά τη διεξοδική έρευνα, υπάρχουν ορισμένοι περιορισμοί που πρέπει να αναγνωριστούν.

Ένας από τους κύριους περιορισμούς είναι η διαθεσιμότητα δεδομένων. Οι περιπτώσιολογικές μελέτες της Ελλάδας και της Γερμανίας βασίστηκαν σε υπάρχουσες πηγές δεδομένων, περιορίζοντας ενδεχομένως το βάθος και την ακρίβεια της ανάλυσης. Επιπλέον, η έρευνα διεξήχθη εντός συγκεκριμένου χρονικού πλαισίου και αξιοποιήθηκε μόνον η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης, γεγονός που ενδέχεται να περιορίζει την έκταση της διερεύνησης και τα αποτελέσματα που εξήχθησαν.

Επιπλέον, είναι σημαντικό να αναγνωριστεί ότι η εφαρμογή και η αποτελεσματικότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επηρεάζονται από πολιτιστικούς, νομικούς και θεσμικούς παράγοντες μοναδικούς για κάθε χώρα. Ωστόσο, λόγω της εστίασης σε συγκεκριμένες πτυχές των λογιστικών προτύπων, αυτοί οι παράγοντες δεν διερευνήθηκαν εκτενώς σε αυτή την εργασία. Επιπλέον, τα γλωσσικά εμπόδια ενδέχεται να περιορίσαν τη συμμετοχή και την εκπροσώπηση ορισμένων προοπτικών, καθώς οι πόροι σε άλλες γλώσσες εκτός από τα αγγλικά δεν είχαν εκτεταμένη πρόσβαση.

Ως εκ τούτου, υπάρχουν αρκετοί τομείς όπου η μελλοντική έρευνα μπορεί να συμβάλει στην πληρέστερη κατανόηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα και της εφαρμογής τους:

- **Ανάλυση επιπτώσεων:** Διεξαγωγή ολοκληρωμένων εμπειρικών μελετών για την ανάλυση του πραγματικού αντίκτυπου της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, στη λήψη αποφάσεων και στα οικονομικά αποτελέσματα σε διάφορες χώρες.
- **Αναπτυσσόμενες οικονομίες:** Διερευνήστε τις προκλήσεις και τα οφέλη που αντιμετωπίζουν οι αναπτυσσόμενες οικονομίες κατά την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με έμφαση στην αντιμετώπιση των περιορισμών ικανότητας και της θεσμικής ετοιμότητας.

- Συγκριτικές Μελέτες: Διεξαγωγή συγκριτικών μελετών σε διάφορες χώρες για να κατανοήσετε την έκταση της εναρμόνισης που επιτεύχθηκε και να εντοπίσετε παράγοντες που επηρεάζουν την απόκλιση στις λογιστικές πρακτικές.
- Μέτρηση απόδοσης οντοτήτων του δημόσιου τομέα: διερεύνηση της αποτελεσματικότητας της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και της αναγνώρισης εσόδων στην αξιολόγηση της απόδοσης και της αποδοτικότητας των φορέων του δημόσιου τομέα και εντοπισμός πιθανών τροποποιήσεων για τη βελτίωση της μέτρησης της απόδοσης.
- Εφαρμογή Δ.Λ.Π.Δ.Τ.: διερεύνηση των προκλήσεων που αντιμετωπίζουν τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ και αξιολόγηση του βαθμού εναρμόνισης που επιτεύχθηκε στις λογιστικές πρακτικές του δημόσιου τομέα.
- Αντιλήψεις χρηστών: διερεύνηση των αντιλήψεων και της κατανόησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των ρυθμιστικών αρχών και των πολιτών, σχετικά με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ και τον αντίκτυπό τους στη λήψη αποφάσεων.
- Ηθικά ζητήματα: διερεύνηση των ηθικών διαστάσεων της υιοθέτησης και εφαρμογής των Δ.Λ.Π.Δ.Τ, εξετάζοντας τα πιθανά ηθικά διλήμματα που αντιμετωπίζουν οι λογιστές, οι ελεγκτές και οι υπεύθυνοι θέσπισης προτύπων.
- Παγκόσμια σύγκλιση: αξιολόγηση της προόδου και των προκλήσεων για την επίτευξη παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών προτύπων και διερεύνηση στρατηγικών για την προώθηση της περαιτέρω εναρμόνισης παγκοσμίως.

Η ερευνητική προσέγγιση των παραπάνω επί μέρους τομέων του ερευνώμενου ζητήματος μπορεί να συμβάλει στη βαθύτερη κατανόηση των επιπτώσεων της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα των πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς παγκοσμίως. Μπορεί επίσης να αναδείξει πιθανές βελτιώσεις και τροποποιήσεις που απαιτούνται για την κάλυψη των εξελισσόμενων απαιτήσεων μιας συνεχώς μεταβαλλόμενης παγκόσμιας οικονομίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230.
- Aggestam-Pontoppidan, C. (2011). Selecting international standards for accrual-based accounting in the public sector: IPSAS or IFRS? *Journal of Government Financial Management*, 60(3), 28–32.
- Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context – insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 489–510
- Athukorala, S.L. and Reid, B., 2003. Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries. (No Title).
- Ball, I. 2015. Debate: Would IPSAS help Greece?. *Public Money Management*, 35(6), 397- 398.
- Biondi, Y. (2016). Accounting representations of public debt and deficits in European central government accounts: An exploration of anomalies and contradictions. *Accounting Forum*, 40(3), 205–219
- Boice, J., 2004. The Accountability. Accessed on, 21.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Rossi, F.M. eds., 2015. Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization (pp. 1-278). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Buhr, N., 2012. Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, 17(3-4), pp.287-309.
- Caperchione, E., Demirag, I., & Grossi, G. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, 41(1), 1–7
- Carlin, T.M., 2004. Output-based management and the management of performance: insights from the Victorian experience. *Management Accounting Research*, 15(3), pp.267-283.

Caruana, J. (2019). Shades of governmental financial reporting with a national accounting twist. *Accounting Forum*, 40(3), 153–165

Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S. and Vrodou, I., 2020. Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece.

Cordery, C., Belal, A.R. and Thomson, I., 2019, January. NGO accounting and accountability: past, present and future. In *Accounting forum* (Vol. 43, No. 1, pp. 1-15). Routledge.

Douppnik, T., & Perera, H. (2012). *International accounting*. McGraw-Hill.

Fuertes, I. (2008). Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The International public Sector Accounting Standards board experience. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 10(4), 327–345

Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325–334

Hassan, M.M., 2013, July. Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians. In *Seventh Asia Pacific interdisciplinary research in accounting conference-APIRA Kobe*.

Hyndman, N. and McConville, D., 2016. Transparency in reporting on charities' efficiency: A framework for analysis. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(4), pp.844-865.

Ignatius, I.O., 2004. The new capital accord: Challenges for the Central Bank of Nigeria and Nigerian Banks. *Bullion*, 28(1).

Ijeoma, N.B., 2014. The impact of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) on reliability, credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, 2(3).

Jensen, G. (2020). The IPSASB's recent strategies: Opportunities for academics and standardsetters. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(3), 315–319.

Krishnan, S.R., 2016. IFRS and IPSAS convergence in India-transnational perspectives. The University of Manchester (United Kingdom).

- Langenberg, S., 2004. Parresiasitic stakeholders: A different approach to ethical institutions. *Journal of Business Ethics*, 53.
- Laswad, F., Redmayne, N.B. 2015. IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175-184.
- Loumiotis, B.J. 2014. International Public Sector Accounting Standards, a first IPSAS approach. Available at: <http://www.solae.gr>.
- Mardas, D. 2015. The International Public Sector Accounting Standards and their contribution to the treatment of Greek debt. 19th Government Roundtable of Economist
- Marshall, M., Sheaff, R., Rogers, A., Campbell, S., Halliwell, S., Pickard, S., Sibbald, B. and Roland, M., 2002. A qualitative study of the cultural changes in primary care organisations needed to implement clinical governance. *British Journal of General Practice*, 52(481).
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be learned for the European standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158–182.
- Monari, N.K., 2015. The effect of adoption of International Public Sector Accounting Standards on financial reporting in the public sector in Kenya (Doctoral dissertation, University of Nairobi).
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (3), 272–285.
- Oulasvirta, L. O., & Bailey, S. J. (2016). Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: Critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration*, 38(6), 653–669.
- Parker, R.H., 2016. Thirteen not out: Nobes & Parker, comparative international accounting, 1981–2016. *Accounting history*, 21(4).
- Polzer, T., & Reichard, C. (2020). IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 247–264
- Rallis, J.P. 2015. *The Accounting of Local Administration Organizations*. Law Library Publications, Athens.

Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, regulations and institutional issues of IPSAS: A critical review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), 43–54.

Trivunovic, M., Johnsen, J. and Mathisen, H., 2011. Developing an NGO corruption risk management system: Considerations for donors. U4 Issue.