

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ  
ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ. ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

Μελέτη των Διεθνών Λογιστικών  
Προτύπων Δημοσίου τομέα, των IPSAS  
(International Public Sector Accounting  
Standards) και η δυνατότητα εφαρμογή  
τους στην ελληνική πραγματικότητα.

ΟΝΟΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ  
ΦΟΙΤΗΤΗ: ΔΕΛΛΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ  
ΑΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ: 00300

ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΑ ΚΑΘΗΓΗΤΗ: ΚΟΛΙΑΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ

---

---

**ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ:**

Θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Γεώργιο Κόλια για την υπομονή που υπέδειξε κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης θα μου επιτρέψετε να αφιερώσω τη προσπάθεια μου αυτή σε δύο ανθρώπους που με στήριξαν το διάστημα αυτό οικονομικά, ηθικά και συναισθηματικά... Δεν είναι άλλοι από το παππού μου και τη γιαγιά μου, που με την αγάπη τους και τη πίστη τους στα όνειρά μου και στη συνεχόμενη προσπάθεια για εξέλιξη ήταν πάντα εκεί να μου κρατούν το χέρι να προχωρώ. Παππού μου για εσένα που παλεύεις το τελευταίο διάστημα με το «θηρίο».

Τέλος θα ήθελα αυτή η προσωπική υπέρβαση αντοχών και δυνάμεων να αποτελέσει παράδειγμα για τα 2 μικρά μου ανίψια, το Γιώργο και τη Λαμπρινή. Θέλω να κυνηγούν τα όνειρά τους χωρίς να στέκετε εμπόδιο τίποτα. Να υψώσουν το ανάστημά τους και να πορευτούν όπως οι ίδιοι επιθυμούν στη ζωή τους.

---

## Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 - Εισαγωγή.....	4
Κεφάλαιο 2 – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	6
2.1.    Ποιος είναι ο ορισμός των «Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».....	6
2.2.    Τι είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠ).....	7
2.2.1.    Εννοιολογικό πλαίσιο.....	7
2.2.2.    Οικονομικές δηλώσεις.....	7
2.2.3.    Γενικές αρχές.....	8
2.3.    Εννοιολογικό πλαίσιο.....	10
Κεφάλαιο 3 - Ιστορική Αναδρομή και Υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	25
3.1.    Ιστορικό πλαίσιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα.....	25
3.2.    Κίνητρα για την Υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	27
3.3.    Ο ρόλος των διεθνών οργανισμών στην ανάπτυξη λογιστικών προτύπων.....	30
3.4.    Ο δρόμος για την υιοθέτηση των IPSAS: ερεθίσματα και φραγμοί.....	33
3.4.1.    Ερεθίσματα για υιοθέτηση IPSAS.....	34
3.4.2.    Η διαδικασία έκδοσης των προτύπων.....	34
3.4.3.    Η εγγύτητα των IPSAS με τη λογιστική επιχειρήσεων.....	35
3.4.4.    Η εξέταση θεμάτων ιδιαίτερης σημασίας για φορείς του δημόσιου τομέα.....	36
3.4.5.    Ο ενεργός ρόλος του IPSASB.....	37
3.4.6.    Ο ρόλος των διεθνών κυβερνητικών οργανισμών.....	38
3.5.    Η κρίση κρατικού χρέους και τα IPSAS: οι εξελίξεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	39
3.5.1.    Η παγκόσμια προοπτική και η συνειδητοποίηση της σημασίας της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης στο δημόσιο τομέα.....	40
3.5.2.    Μια πορεία προς την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με εθνικές και στατιστικές πληροφορίες.....	40
3.5.3.    Εμπόδια στην υιοθέτηση των IPSAS.....	41
3.5.4.    Η εγγύτητα των IPSAS με το επιχειρηματικό λογιστικό μοντέλο.....	41
3.5.5.    Διατήρηση ελέγχου και δημοσιονομικής ψευδαίσθησης.....	42
3.5.6.    Το κόστος και οι ανάγκες κατάρτισης για την υιοθέτηση των IPSAS.....	42
3.5.7.    Ανησυχίες για τη διακυβέρνηση IPSASB.....	43
3.6.    Διαδικασία Υιοθέτησης και Εφαρμογής στην Ελλάδα και τις Ευρωπαϊκές Χώρες.....	43
Κεφάλαιο 4 - Ο Γόρδιος δεσμός της λογιστικής του δημόσιου τομέα και ο ρόλος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα.....	47
4.1.    Το διεθνές πλαίσιο: επικράτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.....	47

4.2. Η επίδραση των λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα στους προϋπολογισμούς, την αποτελεσματικότητα και τη λογοδοσία.....	52
4.3. Βασικά χαρακτηριστικά της λογιστικής που βασίζεται σε μετρητά και σε δεδουλευμένη βάση.....	56
Κεφάλαιο 5 - Συγκριτική Ανάλυση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε Ελλάδα και Ευρώπη.....	64
5.1. Υιοθέτηση και Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα.....	64
5.2. Συγκριτική Ανάλυση Υιοθέτησης και Εφαρμογής σε Ευρωπαϊκές Χώρες.....	68
5.3. Προκλήσεις και Στρατηγικές στη Διαδικασία Υιοθέτησης και Εφαρμογής.....	72
5.4. Επιπτώσεις και οφέλη της υιοθέτησης και της εφαρμογής.....	74
Κεφάλαιο 6 - Επίδραση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη Χρηματοοικονομική Αναφορά.....	78
6.1. Βελτιωμένη διαφάνεια και συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών.....	78
6.2. Αυξημένη αξιοπιστία και ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών.....	81
6.3. Επιπτώσεις για τις κυβερνητικές υπηρεσίες και τη λογοδοσία.....	84
6.4. Οφέλη για επενδυτές, πιστωτές και πολίτες.....	87
6.5. Προκλήσεις και Συνεχής Βελτίωση.....	88
Κεφάλαιο 7 - Επιπτώσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη Δημόσια Διοίκηση.....	91
7.1. Επιπτώσεις στη διαδικασία προϋπολογισμού.....	91
7.2. Επιρροή στη Μέτρηση Απόδοσης.....	93
7.3. Αντίκτυπος στις Διαδικασίες Λήψης Αποφάσεων.....	96
7.4. Προκλήσεις και Ευκαιρίες Εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη Δημόσια Διοίκηση.....	96
7.5. Συνεχής Βελτίωση και Προσαρμογή.....	97
Κεφάλαιο 8 - Προκλήσεις και Μελλοντικές Κατευθύνσεις.....	99
8.1. Προκλήσεις στην Υιοθέτηση και Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	99
8.2. Μελλοντικές Επιπτώσεις και Στρατηγικές.....	100
Συμπεράσματα.....	103
Προτάσεις.....	105
Βιβλιογραφία.....	106

## Κεφάλαιο 1 - Εισαγωγή

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της οικονομικής διαφάνειας και της λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν ένα πλαίσιο για συνεπείς και συγκρίσιμες πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οποίες είναι απαραίτητες για την τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων από τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα έχει γίνει παγκόσμια τάση, καθοδηγούμενη από την ανάγκη ενίσχυσης των πρακτικών χρηματοοικονομικής διαχείρισης, αύξησης της εμπιστοσύνης του κοινού και διευκόλυνσης της διεθνούς συγκρισιμότητας (Biondi & Zallone, 2019).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ορίζουν κοινούς κανόνες που καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών παγκοσμίως συνεπείς, διαφανείς και συγκρίσιμες. Καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μια εταιρεία πρέπει να τηρεί και να αναφέρει τους λογαριασμούς της και καθορίζουν τους τύπους συναλλαγών και άλλων γεγονότων που έχουν οικονομικό αντίκτυπο. Ουσιαστικά, ο σκοπός της ανάπτυξης των ΔΛΠ είναι η δημιουργία μιας κοινής λογιστικής γλώσσας, έτσι ώστε οι εταιρείες και οι οικονομικές τους αναφορές να είναι συνεπείς και αξιόπιστες μεταξύ των εταιρειών και μεταξύ των χωρών (Γαρεφαλάκης & Δήμητρας, 2016· Toudas et al., 2022).

Η Ελλάδα, ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αντιμετωπίζει συγκεκριμένες προκλήσεις όσον αφορά την ευθυγράμμιση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα λόγω του μοναδικού οικονομικού και πολιτικού της πλαισίου. Η χώρα έχει υποστεί σημαντική χρηματοοικονομική αναταραχή τα τελευταία χρόνια, με αποτέλεσμα τον αυξημένο έλεγχο των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς και διαχείρισης του δημόσιου τομέα. Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα είναι κρίσιμης σημασίας για την αντιμετώπιση αυτών των προκλήσεων και τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας (Bouka & Manes-Rossi, 2020).

Οι στόχοι αυτής της μελέτης είναι διπλοί. Πρώτον, να αξιολογηθεί η έκταση υιοθέτησης και εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων στον ελληνικό δημόσιο τομέα. Δεύτερον, να συγκρίνουμε την υιοθέτηση και εφαρμογή αυτών των προτύπων στην Ελλάδα με άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Με τη διεξαγωγή μιας συγκριτικής

ανάλυσης, στοχεύουμε στον εντοπισμό ομοιοτήτων, διαφορών, προκλήσεων και ευκαιριών που σχετίζονται με την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα σε όλη την Ελλάδα και την Ευρώπη.

Εκτός από την αντιμετώπιση των προκλήσεων και των ευκαιριών που συνδέονται με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα, αυτή η μελέτη στοχεύει να συμβάλει στο υπάρχον σύνολο γνώσεων εισάγοντας μια νέα προοπτική. Ενώ η προηγούμενη έρευνα έχει διερευνήσει εκτενώς την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων σε διάφορα πλαίσια, υπάρχει έλλειψη περιεκτικών μελετών που εστιάζουν ειδικά στον ελληνικό δημόσιο τομέα. Διεξάγοντας μια εις βάθος ανάλυση της υιοθέτησης και εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα και συγκρίνοντάς τα με άλλες ευρωπαϊκές χώρες, αυτή η έρευνα καλύπτει ένα κρίσιμο κενό στη βιβλιογραφία (Carmichael et al., 2018).

Επιπλέον, αυτή η μελέτη εισάγει μια διαφοροποιημένη προσέγγιση λαμβάνοντας υπόψη το μοναδικό οικονομικό και πολιτικό πλαίσιο της Ελλάδας. Η πρόσφατη χρηματοοικονομική αναταραχή της χώρας και ο αυξημένος έλεγχος των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα υπογραμμίζουν την ανάγκη για μια εξατομικευμένη εξέταση που να λαμβάνει υπόψη τις συγκεκριμένες προκλήσεις που αντιμετωπίζει η Ελλάδα. Ενσωματώνοντας αυτούς τους συναφείς παράγοντες, αυτή η έρευνα ρίχνει φως στις επιπτώσεις της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα και προσφέρει πρακτικές γνώσεις για τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής, τους επαγγελματίες και τους ενδιαφερόμενους φορείς.

Συνολικά, οι καινοτόμες πτυχές αυτής της μελέτης βρίσκονται στην ειδική εστίασή της στον ελληνικό δημόσιο τομέα, στη συγκριτική της ανάλυση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες και στην εξέταση του μοναδικού οικονομικού και πολιτικού πλαισίου της Ελλάδας. Παρέχοντας μια ολοκληρωμένη εξέταση της υιοθέτησης και εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων, αυτή η έρευνα στοχεύει να συμβάλει σημαντικά στον τομέα της δημοσιονομικής διαχείρισης και λογοδοσίας του δημόσιου τομέα (Christiaens, Manes-Rossi, & Scagnelli, 2016).

## **Κεφάλαιο 2 – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι διεθνείς αρχές και κανόνες για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών λογαριασμών. Συνηθέστερα, αυτός ο όρος αναφέρεται σε αυτά που τώρα ονομάζονται «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» («ΔΠΧΠ»).

Εδώ, εξηγούμε ποια είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα ΔΠΧΑ και υποδεικνύουμε ορισμένους βασικούς τρόπους με τους οποίους διαφέρουν από τις «Γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές» («GAAP») που ισχύουν στις Ηνωμένες Πολιτείες . Αυτό θα είναι ενδιαφέρον για κάθε οργανισμό που απαιτείται να δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις και δραστηριοποιείται παγκοσμίως.

### **2.1. Ποιος είναι ο ορισμός των «Διεθνών Λογιστικών Προτύπων»**

Αυστηρά μιλώντας, τα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» («ΔΛΠ») είναι ένα συγκεκριμένο σύνολο κανόνων για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών λογαριασμών, που αναπτύχθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Από το 2001, τα πρότυπα αυτά έχουν κυκλοφορήσει με την ονομασία «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» (ΔΠΧΠ). Ωστόσο, γενικότερα, ο όρος «διεθνή λογιστικά πρότυπα» μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να αναφέρεται σε οποιοδήποτε λογιστικό πρότυπο που ισχύει για οργανισμούς διασυνοριακούς . Όπως θα εξηγήσουμε παρακάτω, αυτό μπορεί να περιλαμβάνει άλλα σύνολα λογιστικών προτύπων, όπως τα GAAP στις Ηνωμένες Πολιτείες.

Η ώθηση για διεθνή λογιστικά πρότυπα προέκυψε για πρώτη φορά τα χρόνια που ακολούθησαν τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, όπου τα επίπεδα ρεκόρ διεθνών επενδύσεων ενθάρρυναν τις χώρες να αναζητήσουν συνέπεια στον τρόπο με τον οποίο αναφέρονται οι οικονομικές πληροφορίες.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) ιδρύθηκε το 1973 ως ο πρώτος διεθνής οργανισμός θέσπισης προτύπων. Από εκείνο το σημείο και μετά εκδόθηκαν τα «ΔΛΠ». Μια αναδιοργάνωση το 2001 αντικατέστησε αυτόν τον φορέα με το

IASB. Από εκείνο το σημείο και μετά τα διεθνή πρότυπα που εκδόθηκαν μετονομάστηκαν σε «ΔΠΧΠ» .

Η συμμόρφωση με τα ΔΠΧΠ είτε απαιτείται είτε επιτρέπεται σε περισσότερες από 140 χώρες σε όλο τον κόσμο, συμπεριλαμβανομένης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο, υπάρχουν σημαντικές δικαιοδοσίες όπου τα ΔΠΧΠ δεν έχουν γίνει αποδεκτά. Αυτό περιλαμβάνει τις Ηνωμένες Πολιτείες (οι οποίες εφαρμόζουν τις «Γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές» ή «GAAP»), την Κίνα και την Ιαπωνία.

Εδώ επικεντρωνόμαστε στην αντίθεση των ΔΠΧΠ με τα GAAP στις ΗΠΑ, καθώς και οι δύο μπορεί να χρειαστεί να ληφθούν υπόψη από διεθνείς επιχειρήσεις (δίνουμε μερικά παραδείγματα για το πότε, παρακάτω).

## **2.2. Τι είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠ)**

Το ΔΠΧΠ είναι ένα ευρύ σύστημα προτύπων λογιστικής. Δεν μπορούμε να ορίσουμε όλες τις αρχές και τους κανόνες που εμπλέκονται εδώ, αλλά μερικά από τα βασικά χαρακτηριστικά παρατίθενται παρακάτω.

### **2.2.1. Εννοιολογικό πλαίσιο**

Αυτή η πτυχή των ΔΠΧΠ καθορίζει τον σκοπό της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα βασικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων (ενεργητικό, παθητικό, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα), τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των καταστάσεων, πότε πρέπει να αναγνωρίζονται χρηματοοικονομικά στοιχεία στις καταστάσεις και πώς γίνεται η διατήρηση κεφαλαίου αναγνωρισμένος.

### **2.2.2. Οικονομικές δηλώσεις**



Οι οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΠ είναι η κατάσταση οικονομικής θέσης (ο «ισολογισμός»), η κατάσταση συνολικών εσόδων (ιστορικά αναφέρεται ως «κατάσταση κερδών και ζημιών»), η κατάσταση ταμειακών ροών, η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, και τις σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

### 2.2.3. Γενικές αρχές

Μια σειρά από γενικές λογιστικές αρχές ορίζονται στα ΔΠΧΠ, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων θεμάτων:

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με βάση τη «συνεχιζόμενη δραστηριότητα»: Δηλαδή, σαν η επιχείρηση να συνεχίσει να διαπραγματεύεται επ' αόριστον.

Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση

Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όπως είναι δεδουλευμένα και όχι σε «μετρητά» ή «πληρωμές». Για παράδειγμα, εάν έχει εκτελεστεί εργασία με σύμβαση, το εισόδημα θα έχει γενικά συγκεντρωθεί και θα πρέπει να αναφέρεται ως εισόδημα, ακόμη και αν δεν έχει ακόμη εισπραχθεί πληρωμή.

Υλικότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενσωματώνουν όλες τις πληροφορίες που είναι σημαντικές. Δηλαδή, πληροφορίες οι οποίες, εάν παραλειφθούν ή διατυπωθούν εσφαλμένα, θα επηρέαζαν τους λήπτες αποφάσεων σε αυτή τη βάση.

Συχνότητα

Απαιτούνται πλήρεις οικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον ετησίως.

Συγκριτικές Πληροφορίες

Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες πρέπει να επιτρέπουν τη σύγκριση της οικονομικής θέσης, της απόδοσης και άλλων θεμάτων μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων.

### Συνέπεια στην παρουσίαση

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται με συνέπεια από έτος σε έτος για να διασφαλίζεται ότι μπορούν να γίνουν δίκαιες συγκρίσεις.

Οι λογιστές κανονικότητας αναμένεται να τηρούν τις αρχές GAAP τακτικά, όχι σε ad hoc βάση.

### Συνοχή

Τα ίδια πρότυπα θα πρέπει να εφαρμόζονται από οικονομική περίοδο σε οικονομική περίοδο. Εάν αλλάξουν οι κανόνες που εφαρμόζονται από μια επιχείρηση, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξηγούν γιατί συμβαίνει αυτό.

### Ειλικρίνεια

Οι λογιστές πρέπει να προσπαθούν πάντα να αναφέρουν με ακρίβεια τις οικονομικές πληροφορίες.

### Μονιμότητα της μεθόδου

Αυτό σχετίζεται με την αρχή της συνέπειας που αναφέρεται παραπάνω. Τα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται θα πρέπει να επιτρέπουν τη σύγκριση μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων, καθώς και με την πάροδο του χρόνου.

### Μη Αποζημίωση

Αυτό είναι το ισοδύναμο GAAP αυτού που ονομάζεται κανόνας «χωρίς συμψηφισμό» στα ΔΠΧΠ. Τα οικονομικά στοιχεία πρέπει να παρατίθενται πλήρως και χωριστά, χωρίς να χρησιμοποιείται το ένα για να «αντισταθμίζει» το άλλο. Για παράδειγμα, εάν μια εταιρεία έχει δανείσει 10.000 \$ σε τρίτο μέρος και αυτό το τρίτο μέρος έχει δανείσει το ίδιο στην εταιρεία 10.000 \$, και τα δύο ποσά πρέπει να λογιστικοποιούνται χωριστά στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Δεν επιτρέπεται η «αποζημίωση» και η αναφορά του συνολικού ποσού ως «0\$».

### Συνέχεια

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να προϋποθέτει ότι η επιχείρηση θα συνεχιστεί.

Περιοδικότητα

Τα αναφερόμενα ποσά θα πρέπει να αφορούν μόνο τη σχετική μεμονωμένη χρονική περίοδο. Αυτό μπορεί να σημαίνει την αναγνώριση ενός στοιχείου σε πολλές περιόδους.

Πλήρης Αποκάλυψη

Δεν θα πρέπει να γίνεται καμία προσπάθεια «συγκράτησης» ή παραπλάνησης σε οποιοδήποτε υλικό ζήτημα.

Υψηλή Καλή Πίστη

Παρόμοια με την ειλικρίνεια, όλοι οι λογιστές πρέπει να είναι ειλικρινείς και να ενεργούν με καλή πίστη στην αναφορά των οικονομικών πληροφοριών τους.

### **2.3. Εννοιολογικό πλαίσιο**

*Το Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά που εκδόθηκε από το IASB περιγράφει τις γενικές αρχές που χρησιμοποιούνται από το IASB για τον καθορισμό προτύπων και από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων για τον καθορισμό των λογιστικών πολιτικών εάν δεν υπάρχει συγκεκριμένο πρότυπο.*

#### **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**

Ακολουθούν τα ΔΠΧΠ που εκδόθηκαν από το IASB:

#### **ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς**

Το ΔΠΧΑ 1 ασχολείται με το πρώτο σύνολο ετήσιων (και σχετικών ενδιάμεσων) οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μιας οικονομικής οντότητας. Απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να συντάσσει την εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης βάσει ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Κατά τη μετάβαση, μια οικονομική οντότητα ακολουθεί όλα τα ΔΠΧΑ που ισχύουν κατά

την πρώτη ετήσια ημερομηνία αναφοράς στο IFRS SFP έναρξης της και όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ. Οι μεταβατικές διατάξεις που περιέχονται σε άλλα ΔΠΧΑ συνήθως δεν ισχύουν για όσους υιοθετούν για πρώτη φορά. Το πρότυπο περιέχει ορισμένες συναλλαγές/γεγονότα για τα οποία η αναδρομική εφαρμογή είτε απαγορεύεται είτε εξαιρείται. Δεν επιτρέπει την αναθεώρηση των λογιστικών εκτιμήσεων εκτός εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι αυτές οι εκτιμήσεις ήταν εσφαλμένες. Το πρότυπο απαιτεί καταστάσεις οικονομικής θέσης για τρία χρόνια και άλλες καταστάσεις για δύο χρόνια.

### **ΔΠΧΑ 2 Πληρωμή βάσει μετοχών**

Το ΔΠΧΑ 2 ασχολείται με τη λογιστική για πληρωμές που βασίζονται σε μετοχές (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών από εργαζόμενους). Απαιτεί αύξηση των ιδίων κεφαλαίων σε περίπτωση πληρωμών που βασίζονται σε μετοχές που διακανονίζονται με ίδια κεφάλαια και αύξηση της υποχρέωσης σε περίπτωση πληρωμής που βασίζεται σε μετοχές που διακανονίζονται με μετρητά. Σε μια συναλλαγή πληρωμής που βασίζεται σε μετοχές που διακανονίζονται με μετοχές, το πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες στην εύλογη αξία (ή εάν δεν είναι διαθέσιμα στην εύλογη αξία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία χορήγησης και δεν επιτρέπει καμία επανεκτίμηση. Σε μια πληρωμή που βασίζεται σε μετοχές που διακανονίζεται σε μετρητά, η υποχρέωση επανεπιμετράται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και διακανονισμού. Η αναγνώριση εξαρτάται επίσης από τυχόν όρους κατοχύρωσης και περίοδο κατοχύρωσης.

### **ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων**

Το ΔΠΧΑ 3 απαιτεί από έναν αγοραστή να επιμετρήσει το κόστος της απόκτησης στην εύλογη αξία του καταβληθέντος ανταλλάγματος, κατανέμει αυτό το κόστος στα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με βάση τις εύλογες αξίες τους· αναγνωρίζουν κάθε υπέρβαση (έλλειμμα) του ανταλλάγματος επί της εύλογης αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων ως υπεραξία (στην κατάσταση οικονομικής θέσης) και αγορά ευκαιρίας (στα αποτελέσματα). Το ΔΠΧΑ 3 ορίζει επίσης σχετικές απαιτήσεις γνωστοποιήσεων.

#### **ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια**

Το ΔΠΧΑ 4 θα αντικατασταθεί από το ΔΠΧΑ 17. Το ΔΠΧΑ 4 εφαρμόζεται σε όλα τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται από έναν ασφαλιστή. Εξαιρεί την οικονομική οντότητα από την εφαρμογή του Εννοιολογικού Πλαισίου στη λογιστική των ασφαλιστικών της συμβάσεων. Ωστόσο, απαιτεί έλεγχο επάρκειας ασφαλιστικών υποχρεώσεων και έλεγχο απομείωσης περιουσιακών στοιχείων. Ομοίως, απαγορεύει τον συμψηφισμό ασφαλιστικών υποχρεώσεων με αντισταθμιστικά στοιχεία και τη δημιουργία πρόβλεψης για ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν έχουν ακόμη συναφθεί.

#### **ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες**

Το ΔΠΧΑ 5 απαιτεί ότι εάν μια οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η λογιστική αξία ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας θα ανακτηθεί μέσω μιας συναλλαγής πώλησης, θα τα ταξινομήσει ως κατεχόμενα προς πώληση. Μόλις γίνει μια τέτοια ταξινόμηση, οι αποσβέσεις θα παύσουν και το περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται στη χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις και τα έσοδα που προκύπτουν από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **ΔΠΧΑ 6 Εξερεύνηση και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων**

Το ΔΠΧΑ 6 καθορίζει την αντιμετώπιση ορισμένων δαπανών εξερεύνησης και αξιολόγησης, καθώς και δαπάνες που πραγματοποιούνται για τον προσδιορισμό της τεχνικής σκοπιμότητας της εξόρυξης ορυκτών πόρων. Το ΔΠΧΑ 6 επιτρέπει στις εταιρείες να καθορίζουν μια λογιστική πολιτική σχετικά με τις δραστηριότητες εξερεύνησης/αξιολόγησης και ανάπτυξής τους και να διενεργούν έλεγχο απομείωσης εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι τυχόν περιουσιακά στοιχεία εξερεύνησης και αξιολόγησης έχουν υποστεί απομείωση.

#### **ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις**

Γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών μέσων προδιαγραφών ΔΠΧΑ 7 με σκοπό να δώσει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια επισκόπηση της σημασίας των χρηματοοικονομικών μέσων για μια οικονομική οντότητα, τη φύση της έκτασης των σχετικών ανοιγμάτων σε κίνδυνο και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας.

### **ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί Τομείς**

Το ΔΠΧΑ 8 απαιτεί από τις εταιρείες που έχουν εισηγμένες μετοχές ή χρεωστικούς τίτλους να γνωστοποιούν πληροφορίες που βοηθούν τους επενδυτές να προσδιορίσουν την απόδοση των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Οι οντότητες υποχρεούνται να γνωστοποιούν ξεχωριστά πληροφορίες για λειτουργικούς τομείς (τομείς των οποίων οι δραστηριότητες επιμετρώνται χωριστά και εξετάζονται από την εκτελεστική διοίκηση) των οποίων τα περιουσιακά στοιχεία, τα έσοδα ή τα κέρδη είναι 10% ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, των συνολικών εσόδων και των καθαρών εσόδων.

### **ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα**

Το ΔΠΧΑ 9 περιγράφει τις απαιτήσεις αναγνώρισης, αποαναγνώρισης και ταξινόμησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, καθώς και οδηγίες απομείωσης και λογιστικής αντιστάθμισης. Απαιτεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία να ταξινομούνται είτε ως αποσβεσμένο κόστος (εάν το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας κρατά το περιουσιακό στοιχείο για την απόκτηση ταμειακών ροών και οι ταμειακές ροές είναι αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων), εύλογη αξία μέσω άλλων συνολικών εσόδων (εάν το επιχειρηματικό μοντέλο είναι τόσο η συλλογή ταμειακών ροών και η δημιουργία κεφαλαιακού κέρδους), όσο και η εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (η υπολειπόμενη κατηγορία). Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ταξινομούνται ως επί το πλείστον στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (για παράδειγμα, στην περίπτωση παραγώγων). Ενώ τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί να αναταξινομηθούν μετά την αρχική αναγνώριση, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν μπορούν να επαναταξινομηθούν. Το ΔΠΧΑ 9 περιέχει επίσης απαιτήσεις αναγνώρισης

απομείωσης μελλοντικών προσανατολισμών και νέες οδηγίες λογιστικής αντιστάθμισης.

### **ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**

Το ΔΠΧΑ 10 περιέχει αρχές για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται με τον προσδιορισμό του ελέγχου, τις λογιστικές απαιτήσεις για την ενοποίηση και περιγράφει τις εξαιρέσεις που είναι διαθέσιμες στις επενδυτικές οντότητες.

### **ΔΠΧΑ 11 Κοινοί Διακανονισμοί**

Το ΔΠΧΑ 11 περιέχει οδηγίες σχετικά με τη λογιστική για από κοινού συμφωνίες, ρύθμιση στην οποία απαιτείται ομόφωνη απόφαση δύο ή περισσότερων οντοτήτων. Αυτές περιλαμβάνουν κοινές δραστηριότητες και κοινοπραξίες. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 11, ένας κοινός χειριστής αναγνωρίζει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, καθώς και στα έσοδα και τα έξοδα σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που εφαρμόζονται σε αυτά τα στοιχεία. Ωστόσο, ένας εταίρος κοινοπραξίας εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης που απαιτείται από το ΔΛΠ 28.

### **ΔΠΧΑ 12 Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες**

Το ΔΠΧΑ 12 ορίζει γνωστοποιήσεις που πρέπει να κάνουν οι οντότητες σχετικά με τη φύση και τους κινδύνους των συμμετοχών τους σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες, κοινοπραξίες κ.λπ., και τις σχετικές επιδράσεις στην οικονομική τους θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές.

### **ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας**

Το ΔΠΧΑ 13 ορίζει την εύλογη αξία και περιγράφει τις οδηγίες επιμέτρησης και γνωστοποιήσεων που πρέπει να εφαρμόζονται όταν άλλα πρότυπα απαιτούν ή επιτρέπουν την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες αυτά τα πρότυπα περιέχουν τη δική τους καθοδήγηση στην εύλογη αξία (όπως πληρωμές και μισθώσεις που βασίζονται σε μετοχές). Το πρότυπο ορίζει την εύλογη αξία ως «την τιμή που θα λαμβανόταν για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή

θα καταβληθεί για τη μεταφορά μιας υποχρέωσης σε μια εύρυθμη συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης (τιμή εξόδου)».

#### **ΔΠΧΑ 14 Ρυθμιστικοί Αναβαλλόμενοι Λογαριασμοί**

Το ΔΠΧΑ 14 επιτρέπει σε όσους υιοθετούν για πρώτη φορά να συνεχίσουν να αναγνωρίζουν ρυθμιστικά υπόλοιπα αναβολής. Τα ρυθμιστικά υπόλοιπα αναβολής είναι ποσά εσόδων ή εξόδων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση, αλλά τα οποία μπορούν να αναβληθούν επειδή ο ρυθμιστής επιτοκίων θα τα λάβει υπόψη στον μελλοντικό προσδιορισμό της τιμής.

#### **ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες**

Το ΔΠΧΑ 15 καθιερώνει το ακόλουθο μοντέλο πέντε βημάτων για την αναγνώριση των εσόδων από συμβάσεις με πελάτες (εκτός από μισθώσεις, χρηματοοικονομικά μέσα και ορισμένες άλλες εξαιρέσεις):

- Προσδιορισμός της σύμβασης με τον πελάτη.
- Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε μια σύμβαση.
- Καθορισμός τιμής συναλλαγής της σύμβασης.
- Κατανομή της τιμής συναλλαγής στις υποχρεώσεις απόδοσης διαφοράς.
- Αναγνώριση εσόδων με βάση την πρόοδο προς την εκπλήρωση κάθε υποχρέωσης εκτέλεσης.

#### **ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις**

Το ΔΠΧΑ 16 αντικαθιστά το ΔΛΠ 17, το προηγούμενο λογιστικό πρότυπο μισθώσεων. Απαιτεί από τους μισθωτές να παρουσιάζουν όλες τις μισθώσεις (εκτός από τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις και τις μισθώσεις στοιχείων χαμηλής αξίας) στις καταστάσεις οικονομικής θέσης τους (αναγνωρίζοντας ένα περιουσιακό στοιχείο δικαιώματος χρήσης και μια υποχρέωση μίσθωσης). Ωστόσο, διατηρεί τη χρηματοδοτική μίσθωση και τη διχοτόμηση της λειτουργικής μίσθωσης σε περίπτωση εκμισθωτών. Ο μισθωτής αποσβένει τα περιουσιακά στοιχεία του δικαιώματος



χρήσης και απαλλάσσει την υποχρέωση μίσθωσης. Οι εκμισθωτές αναγνωρίζουν τα χρηματοοικονομικά έσοδα στην καθαρή επένδυσή τους σε μίσθωση (στην περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων) και τα έσοδα από λειτουργικές μισθώσεις (σε κάποια λογική βάση) στην περίπτωση λειτουργικών μισθώσεων. Τα πρότυπα παρέχουν επίσης καθοδήγηση σχετικά με τη διάρκεια της μίσθωσης, τα στοιχεία μίσθωσης, τις τροποποιήσεις μίσθωσης και τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης.

### **ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια**

Το ΔΠΧΑ 17 θα ισχύει για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2023. Το ΔΠΧΑ 17 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει τα ασφαλιστικά συμβόλαια με πελάτες, να διαχωρίζει τα μη ασφαλιστικά στοιχεία (επένδυση, ενσωματωμένο παράγωγο κ.λπ.), να διαιρεί τα συμβόλαια σε διαφορετικά ομαδοποιεί και μετρά τις ομάδες σε (α) προσαρμοσμένη ως προς τον κίνδυνο παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών και (β) ποσό που αντιπροσωπεύει το μη δεδομένο κέρδος. Τα πρότυπα απαιτούν από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει κέρδος από ασφαλιστήρια συμβόλαια καθώς η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες και απαλλάσσεται από τον κίνδυνο. Ωστόσο, οποιαδήποτε ζημία απαιτείται να αναγνωρίζεται άμεσα.

### **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Ακολουθούν τα ισχύοντα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ).

### **ΔΛΠ 1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων**

Το ΔΛΠ 1 παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη δομή, το περιεχόμενο, τη συχνότητα και τη συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ορίζει ότι ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- δήλωση οικονομικής θέσης,
- Μια ενιαία κατάσταση κερδών ή ζημιών και λοιπών συνολικών εσόδων ή ξεχωριστή κατάσταση κερδών ή ζημιών και κατάσταση λοιπών συνολικών εσόδων,
- Κατάσταση ταμειακών ροών

- Κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια
- Διασταυρωμένες σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Καθορίζει επίσης άλλες απαιτήσεις, όπως τότε μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεκδικήσει συμμόρφωση με τα ΔΠΧΠ, συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αλλαγές στην ταξινόμηση κ.λπ.

## **ΔΛΠ 2 Αποθέματα**

Το ΔΛΠ 2 επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να κεφαλαιοποιεί το άμεσο εργατικό κόστος και το κόστος μετατροπής και μόνο τα άλλα κόστη που είναι απαραίτητα για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Επιτρέπει την αντιστοίχιση του κόστους των αποθεμάτων στις πωλήσεις χρησιμοποιώντας είτε συγκεκριμένες μεθόδους αναγνώρισης είτε FIFO ή σταθμισμένο μέσο όρο. Το κόστος των αποθεμάτων αναγνωρίζεται όταν αναγνωρίζονται τα σχετικά έσοδα. Τα αποθέματα κλεισίματος αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους ή καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (που ισούται με την εκτιμώμενη τιμή πώλησης μείον τα κόστη πώλησης) και τυχόν απομείωση εξοδοποιείται. Το ΔΛΠ 2 επιτρέπει επίσης οποιαδήποτε αναστροφή ζημίας απομείωσης που αναγνωρίζεται στα αποθέματα εάν η αξία τους ανακτηθεί.

## **ΔΛΠ 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών**

Το ΔΛΠ 7 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να παρουσιάζει τις ταμειακές ροές της χωρισμένες σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας είτε την άμεση μέθοδο (η οποία δείχνει κάθε κατηγορία εισροών και εκροών) είτε την έμμεση μέθοδο (που καθορίζει τις καθαρές λειτουργικές ταμιακές ροές προσαρμόζοντας το καθαρό εισόδημα για μη συναλλαγές σε μετρητά και μεταβολές κεφαλαίου κίνησης). Οι λειτουργικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες που παράγουν έσοδα, οι επενδυτικές δραστηριότητες αφορούν την απόκτηση ή τη διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες αντιπροσωπεύουν συναλλαγές με παρόχους κεφαλαίων. Το ΔΛΠ 7 επιτρέπει την επιλογή πολιτικής για την ταξινόμηση των τόκων που εισπράχθηκαν, των τόκων που καταβλήθηκαν και των μερισμάτων.

### **ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη**

Εάν ένα συγκεκριμένο ΔΠΧΠ δεν αφορά μια λογιστική συναλλαγή, το ΔΛΠ 8 απαιτεί από τις οντότητες να αντλούν οδηγίες, πρώτα από τα ΔΠΧΑ που αφορούν παρόμοια συναλλαγή και στη συνέχεια από το Εννοιολογικό Πλαίσιο. Οποιαδήποτε αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές θα γίνεται αναδρομικά εκτός εάν ένα ΔΠΧΠ περιέχει ειδικές μεταβατικές διατάξεις. Οποιαδήποτε αλλαγή στις λογιστικές εκτιμήσεις λογιστικοποιείται μελλοντικά. Τυχόν λάθη ή παραλείψεις προηγούμενης περιόδου διορθώνονται αναδρομικά.

### **ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς**

Το ΔΛΠ 10 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να προσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις για τυχόν διορθωτικά γεγονότα αλλά όχι για μη διορθωτικά γεγονότα. Τα διορθωτικά γεγονότα είναι εκείνα που παρέχουν ενδείξεις των συνθηκών που υφίστανται στο τέλος του έτους. Ωστόσο, γνωστοποιούνται σημαντικά μη προσαρμοστικά γεγονότα.

### **ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με τον τρέχοντα φόρο για τρέχουσες ή προηγούμενες περιόδους με φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί. Το ΔΛΠ 12 απαιτεί επίσης την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης για προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από διαφορές μεταξύ χρηματοοικονομικού λογιστικού χειρισμού και φορολογικής μεταχείρισης των συναλλαγών (με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να τεθούν σε ισχύ όταν αυτές οι διαφορές αντιστραφούν). Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μπορεί επίσης να αναγνωριστεί σε σχέση με φορολογικές ζημίες που μεταφέρονται. Ωστόσο, απαιτείται προσαρμογή αποτίμησης εάν τα μελλοντικά φορολογικά κέρδη δεν επαρκούν για τη χρησιμοποίηση του συνόλου των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.

### **ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια στοιχεία**

Το ΔΛΠ 16 ορίζει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων. Απαιτεί κεφαλαιοποίηση των δαπανών που αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη σε περισσότερο από την αντίστοιχη περίοδο. Μετά την αρχική αναγνώριση, επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να υιοθετήσει είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο αναπροσαρμογής. Ενώ το μοντέλο κόστους απλώς αποσβένει το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου σε κάποια συστηματική βάση, το μοντέλο αναπροσαρμογής επιτρέπει την αναγνώριση μεταβολών στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που πιστώνονται/χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια.

### **ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους**

Το ΔΛΠ 19 παρέχει λογιστική καθοδήγηση σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων εκτός από δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών (τα οποία αντιμετωπίζονται από το ΔΠΧΑ 2). Οι βραχυπρόθεσμες παροχές, όπως οι μισθοί, αναγνωρίζονται στα μη προεξοφλημένα ποσά τους όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες. Σε περίπτωση προγράμματος καθορισμένων εισφορών, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις πληρωτέα εισφορές ως έξοδο όταν ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσίες εκτός εάν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν σύμφωνα με άλλο πρότυπο. Σε περίπτωση προγράμματος καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα καθορίζει την υποχρέωση και τα έξοδά της σε σχέση με την παρούσα αξία των μελλοντικών αναμενόμενων δαπανών και των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα οφέλη τερματισμού της υπηρεσίας το νωρίτερο όταν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποσύρει την προσφορά ή όταν αναγνωρίζει σχετική πρόβλεψη αναδιάρθρωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

### **ΔΛΠ 20 Λογιστική για Κρατικές Επιχορηγήσεις και Γνωστοποίηση Κρατικής Βοήθειας**

Το ΔΛΠ 20 ασχολείται με τη λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων. Οι οντότητες αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις μόνο όταν είναι εύλογα βέβαιοι ότι θα πληρούν τις σχετικές προϋποθέσεις. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με έξοδα αναγνωρίζονται στις περιόδους στις οποίες αναγνωρίζεται το σχετικό έξοδο και οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία είτε συμψηφίζονται από το σχετικό περιουσιακό στοιχείο είτε παρουσιάζονται ως

αναβαλλόμενο ποσό. Εάν μια κρατική επιχορήγηση καταστεί επιστρεπτέα, αντιμετωπίζεται ως αλλαγή στην εκτίμηση.

### **ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Ισοτιμίες Συναλλάγματος**

Το ΔΛΠ 21 ορίζει τη λογιστικοποίηση των συναλλαγών σε ξένο συνάλλαγμα, τη μετατροπή των συναλλαγών στο εξωτερικό στο λειτουργικό του νόμισμα (νόμισμα του κύριου οικονομικού του περιβάλλοντος) και τη μετατροπή των δικών του οικονομικών καταστάσεων σε άλλο νόμισμα παρουσίασης. Μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα καταγράφεται αρχικά με τη συναλλαγματική ισοτιμία την ημερομηνία της συναλλαγής. Σε κάθε περίοδο αναφοράς, τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος, οι μη νομισματικές συναλλαγές με την ιστορική συναλλαγματική ισοτιμία ή την ημερομηνία της εύλογης αξίας τους (αν παρουσιάζονται στην εύλογη αξία). Οποιαδήποτε διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από καθαρές επενδύσεις σε δραστηριότητες εξωτερικού που μεταφέρονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων σε ξένο νόμισμα πραγματοποιείται με τη μετατροπή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος και των εσόδων και εξόδων κατά την ημερομηνία των συναλλαγών. Τυχόν διαφορές αντανακλώνται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

### **ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού**

Το ΔΛΠ 23 απαιτεί την κεφαλαιοποίηση των δαπανών δανεισμού που πραγματοποιούνται σε περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις (στοιχεία που απαιτούν αναγκαστικά μια σημαντική χρονική περίοδο για να προετοιμαστούν για την προβλεπόμενη χρήση τους). Περιέχει οδηγίες για τη μέτρηση του κόστους δανεισμού.

### **ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών**

Το ΔΛΠ 24 ορίζει ένα συνδεδεμένο μέρος και προσδιορίζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των σχέσεων και των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη. Απαιτεί επίσης γνωστοποίηση της αποζημίωσης της διοίκησης.

## **ΔΛΠ 26 Λογιστική και Αναφορά βάσει Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης**

Το ΔΛΠ 26 καθορίζει τις ελάχιστες απαιτήσεις περιεχομένου για τις οικονομικές καταστάσεις των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων (καθορισμένων παροχών).

## **ΔΛΠ 27 Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις**

Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει ή καλείται να παρουσιάσει ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις εκτός από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ακολουθεί το ΔΛΠ 27 για τις λογιστικές απαιτήσεις και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις. Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις αποτιμώνται είτε στο κόστος (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) της μεθόδου της καθαρής θέσης.

## **ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες**

Το ΔΛΠ 28 απαιτεί την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις (οντότητες στις οποίες ένας επενδυτής έχει σημαντική επιρροή, τεκμαίρεται από συμμετοχή 20%). Το λογιστικό μέρος της κοινοπραξίας αντικαθίσταται από το ΔΠΧΑ 11 το οποίο απαιτεί επίσης τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια επένδυση αρχικά αναγνωρίζεται στο κόστος, περιοδικά αυξημένο κατά το ποσοστό του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά κέρδη της συγγενούς και μειώνεται κατά αναλογικό μερίδιο στα μερίσματα. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, απαιτούνται ορισμένες προσαρμογές.

## **ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική Αναφορά σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες**

Το ΔΛΠ 29 εφαρμόζεται σε μια οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας (δηλαδή, έχει σωρευτικό πληθωρισμό 100% σε 3 χρόνια). Το πρότυπο απαιτεί επαναδιατύπωση συγκριτικών πληροφοριών με βάση τις αλλαγές στο γενικό δείκτη τιμών και γνωστοποίηση αυτού του γεγονότος. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

### **ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση**

Ενώ το ΔΠΧΑ 9/ΔΛΠ 39 περιέχει οδηγίες για την αναγνώριση και επιμέτρηση και τη γνωστοποίηση (αντίστοιχα) χρηματοοικονομικών μέσων, το ΔΛΠ 32 καθορίζει απαιτήσεις παρουσίασης. Τα χρηματοοικονομικά μέσα ταξινομούνται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους. Ένα συστατικό χρηματοοικονομικό μέσο χωρίζεται σε στοιχεία καθαρής θέσης και υποχρέωσης. Η εύλογη αξία του στοιχείου της καθαρής θέσης ισούται με τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του συστατικού στοιχείου μείον την εύλογη αξία του στοιχείου της υποχρέωσης. Ο συμψηφισμός μεταξύ χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει και νομικά εκτελεστό δικαίωμα και πρόθεση.

### **ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή**

Το ΔΛΠ 33 χρησιμοποιείται από οντότητες με κοινές μετοχές διαπραγματεύσιμες (τρέχουσες ή δυνητικές) για τον υπολογισμό του κέρδους ανά μετοχή. Οι μη δημόσιες οντότητες που επιλέγουν να παρουσιάσουν EPS πρέπει επίσης να συμμορφώνονται με το ΔΛΠ 33. Καθορίζει τη μηχανική υπολογισμού τόσο για το βασικό EPS όσο και για το αραιωμένο EPS.

### **ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά**

Το ΔΛΠ 34 καθορίζει τις ελάχιστες απαιτήσεις περιεχομένου των ενδιάμεσων συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων. Απαγορεύει την επανάληψη πληροφοριών που περιέχονται ήδη στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και μειώνει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για διαφορετικές συναλλαγές.

### **ΔΛΠ 36 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων**

Το ΔΛΠ 36 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης περιουσιακών στοιχείων (ή μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών) για τα οποία δεν υπάρχουν ειδικές απαιτήσεις απομείωσης που να περιέχονται σε άλλα πρότυπα. Ισχύει κυρίως για ΜΑΠ και άυλα περιουσιακά στοιχεία κ.λπ. (ή μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών) για τα οποία δεν υπάρχουν ειδικές απαιτήσεις απομείωσης που να

περιέχονται σε άλλα πρότυπα, όπως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κ.λπ. Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική του αξία. Το ανακτήσιμο ποσό ισούται με την υψηλότερη μεταξύ της εύλογης αξίας μείον τα έξοδα πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης (η οποία με τη σειρά της είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών).

### **ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις**

Το ΔΛΠ 37 απαιτεί οι προβλέψεις (υποχρεώσεις με αβέβαιο χρονοδιάγραμμα και ποσό που προκύπτουν από την παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση) να αναγνωρίζονται στην προεξοφλημένη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών εκροών. Εάν η εκροή δεν είναι πιθανή, μια υποχρέωση αντιμετωπίζεται ως ενδεχόμενη υποχρέωση και γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις (αλλά δεν αναγνωρίζεται), εκτός εάν η πιθανότητα εκροής είναι απομακρυσμένη. Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία των οποίων η ύπαρξη εξαρτάται από κάποια μελλοντικά γεγονότα. Εάν είναι πιο πιθανό να συμβεί εισροή που σχετίζεται με ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο, γνωστοποιείται.

### **ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία**

Το ΔΛΠ 38 περιέχει καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική για άυλα περιουσιακά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία χωρίς φυσική ουσία). Δεν επιτρέπει την κεφαλαιοποίηση ορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούνται εσωτερικά (όπως επωνυμίες, λίστες πελατών κ.λπ.), αλλά επιτρέπει την κεφαλαιοποίηση του κόστους ανάπτυξης αλλά όχι του κόστους έρευνας που προκύπτει για ορισμένα άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Επιτρέπει σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται στο κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τη συσσωρευμένη απομείωση ή στην εύλογη αξία (εάν μπορεί να αποτιμηθεί με αναφορά σε μια ενεργή αγορά). Για άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, απαιτείται ετήσιος έλεγχος απομείωσης.

### **ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση**

Ενώ το ΔΛΠ 39 αντικαθίσταται από το ΔΠΧΑ 9, εξακολουθεί να περιέχει κάποιες οδηγίες για την αναγνώριση και την αποαναγνώριση και διατηρεί τις προηγούμενες



απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης τις οποίες οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα να υιοθετήσουν αντί των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΠΧΑ 9.

#### **ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα**

Το ΔΛΠ 40 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τη γη και τα κτίρια που κατέχονται με σκοπό την απόκτηση ενοικίων ή/και ανατίμησης κεφαλαίου διαφορετικά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Μετά την αρχική ταξινόμηση/αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα (η οποία είναι στην εύλογη αξία συν το αρχικό κόστος), μια οικονομική οντότητα υιοθετεί είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο εύλογης αξίας και το εφαρμόζει σε όλα τα επενδυτικά ακίνητά της. Σύμφωνα με το μοντέλο του κόστους, καμία μεταβολή στην εύλογη αξία του ακινήτου δεν αναγνωρίζεται, αλλά σύμφωνα με το μοντέλο της εύλογης αξίας, οποιαδήποτε μεταβολή στην εύλογη αξία χρεώνεται στα αποτελέσματα της περιόδου. Το πρότυπο καθορίζει επίσης τη μεταχείριση όταν ένα ακίνητο μεταβιβάζεται μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων και αποθεμάτων.

#### **ΔΛΠ 41 Γεωργία**

Το ΔΛΠ 41 ασχολείται με τη γεωργική δραστηριότητα, τη διαχείριση του βιολογικού μετασχηματισμού ζώντων ζώων ή φυτών και τη συγκομιδή ή τη μετατροπή τους σε γεωργική παραγωγή. Αφορά τη λογιστική κατά τον μετασχηματισμό και την αρχική μέτρηση της αγροτικής παραγωγής. Εκτός από τα εργοστάσια που φέρουν το προϊόν (τα οποία λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16), όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και η γεωργική παραγωγή επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και τυχόν αλλαγές αντανακλώνται στα αποτελέσματα.

## **Κεφάλαιο 3 - Ιστορική Αναδρομή και Υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

### **3.1. Ιστορικό πλαίσιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα**

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα έχουν ένα πλούσιο ιστορικό πλαίσιο, που διαμορφώνεται από την ανάγκη για διαφάνεια, λογοδοσία και συγκρισιμότητα στη χρηματοοικονομική αναφορά. Η παγκοσμιοποίηση των οικονομιών και η διασύνδεση των εθνών έχουν υπογραμμίσει τη σημασία των διασυννοριακών πρακτικών συνεπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτή η ενότητα παρέχει μια επισκόπηση της ιστορικής εξέλιξης των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα, επισημαίνοντας βασικά ορόσημα και τον ρόλο των διεθνών οργανισμών στην ίδρυση και την προώθησή τους (Lantto, 2019).

Οι απαρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων εντοπίζονται στις αρχές του 20ου αιώνα, όταν έγιναν προσπάθειες για την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών μεταξύ των χωρών. Η ίδρυση της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) το 1977 σηματοδότησε ένα σημαντικό ορόσημο στην ανάπτυξη των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η IFAC, ως παγκόσμιος οργανισμός που εκπροσωπεί το λογιστικό επάγγελμα, έχει συμβάλει καθοριστικά στην προώθηση συνεπών και υψηλής ποιότητας λογιστικών πρακτικών παγκοσμίως.

Η ανάγκη για συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα απέκτησε έμφαση στα τέλη του 20ού αιώνα. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των κυβερνήσεων, των κυβερνητικών φορέων και άλλων οργανισμών του δημόσιου τομέα, αντιμετώπισαν μοναδικές προκλήσεις στη χρηματοοικονομική αναφορά λόγω των διαφορετικών στόχων, των ενδιαφερομένων και των πηγών χρηματοδότησής τους. Ως αποτέλεσμα, το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB) ιδρύθηκε το 1997 για να αναπτύξει διεθνή λογιστικά πρότυπα ειδικά για τον δημόσιο τομέα (Cuganesan, Guthrie, & Ward, 2018).

Το IPSASB, υπό την αιγίδα της IFAC, έχει διαδραματίσει καθοριστικό ρόλο στον καθορισμό λογιστικών προτύπων για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Το

διοικητικό συμβούλιο αποτελείται από εκπροσώπους από διάφορες χώρες, λογιστικούς φορείς και διεθνείς οργανισμούς, διασφαλίζοντας μια ποικιλόμορφη και περιεκτική προσέγγιση στη θέσπιση προτύπων. Από την ίδρυσή του, το IPSASB έχει αναπτύξει ένα ολοκληρωμένο σύνολο προτύπων γνωστά ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS) (IFAC, 2020). Αυτά τα πρότυπα παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά, συμπεριλαμβανομένης της επιμέτρησης, της παρουσίασης και της γνωστοποίησης, για οντότητες του δημόσιου τομέα (Ebrahim & Ramiah, 2019).

Η ανάπτυξη και η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα έχουν ωθηθεί από διάφορους παράγοντες. Πρώτον, η παγκοσμιοποίηση και η διασύνδεση των οικονομιών κατέστησαν αναγκαία την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών για να διευκολυνθεί η διασυνοριακή συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν ένα κοινό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά, επιτρέποντας στους χρήστες να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις και να αξιολογούν την οικονομική απόδοση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα (Gendron & Cooper, 2017).

Δεύτερον, η ανάγκη για διαφάνεια και λογοδοσία στο δημόσιο τομέα υπήρξε η κινητήρια δύναμη πίσω από την ανάπτυξη διεθνών λογιστικών προτύπων. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα έχουν την ευθύνη να αναφέρουν τις οικονομικές τους δραστηριότητες και τη χρήση των δημόσιων πόρων με διαφανή τρόπο. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν ένα ισχυρό πλαίσιο που ενισχύει την αξιοπιστία και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, προάγοντας την εμπιστοσύνη και τη λογοδοσία του κοινού.

Επιπλέον, η ίδρυση διεθνών οργανισμών όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), η Παγκόσμια Τράπεζα και τα Ηνωμένα Έθνη (ΟΗΕ) συνέβαλε επίσης στην ανάπτυξη και υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Αυτοί οι οργανισμοί αναγνωρίζουν τη σημασία των συνεπών πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς για τη διασφάλιση της χρηματοοικονομικής σταθερότητας, την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης και τη διευκόλυνση της διεθνούς συνεργασίας (Kasim, Mohd Ghazali, & Ismail, 2020).

Με τα χρόνια, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα έχουν εξελιχθεί και επεκταθεί για να αντιμετωπίσουν αναδυόμενα ζητήματα και προκλήσεις. Το IPSASB επανεξετάζει και ενημερώνει τακτικά το IPSAS ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στις λογιστικές πρακτικές, τις κανονιστικές απαιτήσεις και τις παγκόσμιες εξελίξεις. Το συμβούλιο συνεργάζεται επίσης με άλλους φορείς θέσπισης προτύπων, όπως το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), για την ευθυγράμμιση των λογιστικών προτύπων και την προώθηση της σύγκλισης μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα (Lantto, 2019).

Συμπερασματικά, το ιστορικό πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα αναδεικνύει την εξέλιξη και τη σημασία των συνεπών πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η ίδρυση διεθνών οργανισμών όπως η IFAC και η IPSASB έπαιξε καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη και την προώθηση αυτών των προτύπων. Η παγκοσμιοποίηση των οικονομιών, η ανάγκη για διαφάνεια και λογοδοσία και η αναγνώριση των διεθνών οργανισμών συνέβαλαν στην ανάπτυξη και υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα (Kim & Yoon, 2019).

### **3.2. Κίνητρα για την Υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα υποκινείται από διάφορους παράγοντες που στοχεύουν στην ενίσχυση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας, της συγκρισιμότητας και της λογοδοσίας. Αυτή η ενότητα διερευνά τα βασικά κίνητρα πίσω από την υιοθέτηση αυτών των προτύπων, υπογραμμίζοντας τη σημασία τους για τη βελτίωση της λήψης αποφάσεων, την προώθηση της λογοδοσίας, την αξιολόγηση του αντίκτυπου των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα και τη διευκόλυνση της διεθνούς εναρμόνισης (Knechel & Salterio, 2016).

1) Διαφάνεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών: Ένα από τα κύρια κίνητρα για την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα είναι η ενίσχυση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι φορείς του δημόσιου τομέα διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στην οικονομία και χρησιμοποιούν δημόσιους πόρους για την παροχή βασικών υπηρεσιών και υποδομών. Η διαφανής χρηματοοικονομική αναφορά δίνει τη

δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους φορείς, συμπεριλαμβανομένων των πολιτών, των επενδυτών και των υπευθύνων χάραξης πολιτικής, να αξιολογούν με ακρίβεια την οικονομική υγεία και τις επιδόσεις των φορέων του δημόσιου τομέα. Επιτρέπει τη σαφή κατανόηση της κατανομής και της χρήσης των δημόσιων πόρων, διασφαλίζοντας τη λογοδοσία και την υπεύθυνη οικονομική διαχείριση (Kotak, 2019).

Με την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να ευθυγραμμίσουν τις πρακτικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με τις παγκοσμίως αποδεκτές αρχές και πλαίσια. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν συνεπείς κατευθυντήριες γραμμές για την αναγνώριση, τη μέτρηση και τη γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών συναλλαγών, διασφαλίζοντας ότι οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με τυποποιημένο τρόπο. Ως αποτέλεσμα, τα ενδιαφερόμενα μέρη μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις σε διαφορετικές οντότητες του δημόσιου τομέα και δικαιοδοσίες, διευκολύνοντας τη λήψη αποφάσεων με ενημέρωση (Li & Moumen, 2020).

2) Λογοδοσία: Η ενίσχυση της λογοδοσίας είναι ένα άλλο σημαντικό κίνητρο για την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Οι φορείς του δημόσιου τομέα έχουν την ευθύνη να λογοδοτούν για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και τη χρήση των δημόσιων πόρων. Με την τήρηση των διεθνών λογιστικών προτύπων, αυτές οι οντότητες απαιτείται να ακολουθούν σαφείς και τυποποιημένες αρχές χρηματοοικονομικής αναφοράς, διασφαλίζοντας ότι οι οικονομικές πληροφορίες είναι ακριβείς, πλήρεις και διαφανείς (Moura & Rodrigues, 2016).

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την παρουσίαση, τη γνωστοποίηση και τη μέτρηση των χρηματοοικονομικών συναλλαγών, επιτρέποντας στις οντότητες του δημόσιου τομέα να αναφέρουν με συνέπεια την οικονομική τους απόδοση. Αυτή η διαφάνεια βοηθά τους ενδιαφερόμενους φορείς να θεωρούν υπεύθυνες τις οντότητες του δημόσιου τομέα για τις οικονομικές αποφάσεις και τις δραστηριότητές τους, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη του κοινού. Διευκολύνει επίσης την αποτελεσματική εποπτεία και τον έλεγχο από τους ρυθμιστικούς φορείς, τους ελεγκτές και το κοινό, διασφαλίζοντας ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και υπεύθυνα (Lantto, 2019).

3) Αξιολόγηση Οικονομικών, Κοινωνικών και Περιβαλλοντικών Επιπτώσεων: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα επιτρέπει επίσης την αξιολόγηση των οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών επιπτώσεων των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Πέρα από τη χρηματοοικονομική αναφορά, αυτά τα πρότυπα ενσωματώνουν ευρύτερα πλαίσια αναφοράς που λαμβάνουν υπόψη μη οικονομικές πτυχές, όπως η περιβαλλοντική βιωσιμότητα και η κοινωνική ευθύνη (ΟΟΣΑ, 2019).

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, όπως το Διεθνές Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Αναφοράς και οι Κατευθυντήριες Γραμμές Αναφοράς Αειφορίας, παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αναφορά μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να αποκαλύψουν πληροφορίες που σχετίζονται με τις περιβαλλοντικές πρωτοβουλίες, τα κοινωνικά προγράμματα και τις οικονομικές συνεισφορές τους, επιτρέποντας στους ενδιαφερόμενους να αξιολογήσουν τη συνολική επίδραση αυτών των οντοτήτων στην κοινωνία και το περιβάλλον. Αυτή η ευρύτερη προσέγγιση υποβολής εκθέσεων προωθεί τη βιώσιμη ανάπτυξη, την υπεύθυνη διακυβέρνηση και τη λήψη ενημερωμένων αποφάσεων που λαμβάνει υπόψη τόσο οικονομικούς όσο και μη χρηματοοικονομικούς παράγοντες (Lantto, 2019).

4) Διεθνής Εναρμόνιση: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα προωθεί τη διεθνή εναρμόνιση και ευθυγράμμιση με τις παγκόσμιες πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σε έναν ολοένα και πιο διασυνδεδεμένο κόσμο, όπου οι οικονομίες και οι ροές κεφαλαίων υπερβαίνουν τα εθνικά σύνορα, η συνέπεια και η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών καθίστανται ζωτικής σημασίας (Parker & Guthrie, 2018).

Με την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων, οι χώρες μπορούν να ευθυγραμμίσουν τις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς τους με τις παγκοσμίως αποδεκτές αρχές. Αυτή η ευθυγράμμιση διευκολύνει τη διεθνή συγκρισιμότητα, επιτρέποντας στους επενδυτές, τους αναλυτές και τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις και να αξιολογούν την οικονομική απόδοση των φορέων του δημόσιου τομέα σε διαφορετικές δικαιοδοσίες. Η εναρμόνιση απλοποιεί επίσης την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών

πληροφοριών, μειώνει τα εμπόδια στις διασυνοριακές επενδύσεις και προωθεί τη διεθνή συνεργασία.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα βασίζεται σε πολλά κίνητρα που στοχεύουν στην ενίσχυση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας, της συγκρισιμότητας και της λογοδοσίας. Αυτά τα πρότυπα διευκολύνουν τη διαφανή αναφορά των οικονομικών πληροφοριών, επιτρέποντας στους ενδιαφερόμενους να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις. Προωθούν επίσης τη λογοδοσία παρέχοντας ένα τυποποιημένο πλαίσιο για την αναφορά των οικονομικών επιδόσεων του δημόσιου τομέα. Επιπλέον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων επιτρέπει την αξιολόγηση των οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών επιπτώσεων των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Τέλος, η διεθνής εναρμόνιση επιτυγχάνεται με την ευθυγράμμιση των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς με τα παγκοσμίως αποδεκτά πρότυπα, διευκολύνοντας τη συγκρισιμότητα και τη διεθνή συνεργασία. Συνολικά, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα συμβάλλει στη βελτίωση της οικονομικής διαχείρισης, της υπεύθυνης διακυβέρνησης και της τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων (Lantto, 2019).

### **3.3. Ο ρόλος των διεθνών οργανισμών στην ανάπτυξη λογιστικών προτύπων**

Οι διεθνείς οργανισμοί διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην ανάπτυξη και τη διάδοση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Αυτοί οι οργανισμοί, όπως το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB) και η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), συμβάλλουν στη δημιουργία συνεπών και υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων παγκοσμίως. Αυτή η ενότητα διερευνά τους ρόλους και τη συμβολή αυτών των διεθνών οργανισμών στην ανάπτυξη λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα (Janušauskaitė, 2018).

1) Το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB):

Το IPSASB είναι ένας φορέας καθορισμού προτύπων που λειτουργεί υπό την αιγίδα της IFAC. Είναι ειδικά υπεύθυνη για την ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Δημόσιου Τομέα (IPSAS), τα οποία παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά, τις λογιστικές πολιτικές και τις αρχές μέτρησης για το δημόσιο τομέα (Salomia & Carataş, 2019).

Το IPSASB περιλαμβάνει εκπροσώπους από διάφορες χώρες, εθνικούς φορείς θέσπισης προτύπων και διεθνείς οργανισμούς. Αυτή η ποικιλόμορφη σύνθεση εξασφαλίζει μια ισορροπημένη και χωρίς αποκλεισμούς προσέγγιση για τη θέσπιση προτύπων, λαμβάνοντας υπόψη τις ανάγκες και τις προοπτικές των διαφορετικών ενδιαφερομένων στο δημόσιο τομέα.

Το IPSASB διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην ανάπτυξη και την ενημέρωση του IPSAS για την αντιμετώπιση αναδυόμενων ζητημάτων και την ευθυγράμμιση με τις παγκόσμιες εξελίξεις. Το συμβούλιο διεξάγει έρευνα, διαβουλεύεται με ενδιαφερόμενα μέρη και εξετάζει τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές για την ανάπτυξη ισχυρών και συναφών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα. Αυτό περιλαμβάνει τομείς όπως η χρηματοοικονομική αναφορά, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση, οι λογιστικές πολιτικές και οι αρχές μέτρησης (Janušauskaitė, 2018).

Το IPSASB συνεργάζεται επίσης με άλλους φορείς θέσπισης προτύπων, όπως το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), για την προώθηση της σύγκλισης μεταξύ των λογιστικών προτύπων του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα. Αυτή η συνεργασία διασφαλίζει τη συνέπεια και τη συμβατότητα μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων και προωθεί την εναρμόνιση στις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Επιπλέον, το IPSASB παρέχει καθοδήγηση και υποστήριξη σε κυβερνήσεις, φορείς καθορισμού προτύπων και άλλους ενδιαφερόμενους φορείς κατά την εφαρμογή του IPSAS. Προσφέρει εκπαιδευτικά προγράμματα, δημοσιεύσεις και τεχνικούς πόρους για τη βελτίωση της κατανόησης και της εφαρμογής του IPSAS παγκοσμίως. Οι πρωτοβουλίες αυτές συμβάλλουν στην επιτυχή υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα.

## 2) Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC):

Η IFAC είναι ένας παγκόσμιος οργανισμός που αντιπροσωπεύει το λογιστικό επάγγελμα παγκοσμίως. Διαδραματίζει κεντρικό ρόλο στην προώθηση των διεθνών



λογιστικών προτύπων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τον δημόσιο τομέα.

Ως παγκόσμιος συνήγορος του λογιστικού επαγγέλματος, η IFAC ενθαρρύνει τα όργανα-μέλη της, τα οποία αποτελούνται από επαγγελματικούς λογιστικούς οργανισμούς από διαφορετικές χώρες, να υιοθετήσουν και να προωθήσουν διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η IFAC συνεργάζεται στενά με τα όργανα-μέλη της για να διευκολύνει την υιοθέτηση και εφαρμογή αυτών των προτύπων σε εθνικό επίπεδο (Janušauskaitė, 2018).

Η IFAC υποστηρίζει επίσης τη σημασία της υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Συνεργάζεται με κυβερνήσεις, ρυθμιστικούς φορείς και διεθνείς οργανισμούς για να τονίσει τα οφέλη από την υιοθέτηση αυτών των προτύπων, όπως η ενισχυμένη διαφάνεια, η λογοδοσία και η συγκρισιμότητα.

Επιπλέον, η IFAC παρέχει υποστήριξη και καθοδήγηση στα όργανα-μέλη της για την ανάπτυξη των δικών τους λογιστικών προτύπων για το δημόσιο τομέα. Προσφέρει τεχνική βοήθεια, προγράμματα ανάπτυξης ικανοτήτων και ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών για τη διευκόλυνση της ανάπτυξης και εφαρμογής ισχυρών λογιστικών πλαισίων σε εθνικό επίπεδο (Janušauskaitė, 2018).

Μέσω του εκτεταμένου δικτύου και των συνεργασιών της, η IFAC προωθεί τη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων παγκοσμίως, διασφαλίζοντας συνεπείς πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς διασυνοριακά. Αυτή η σύγκλιση ενισχύει τη διεθνή συγκρισιμότητα και διευκολύνει την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών, υποστηρίζοντας επενδυτικές αποφάσεις και ενισχύοντας την οικονομική ανάπτυξη.

Συμπερασματικά, διεθνείς οργανισμοί, όπως το IPSASB και η IFAC, διαδραματίζουν αναπόσπαστο ρόλο στην ανάπτυξη και τη διάδοση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Το IPSASB, ως φορέας θέσπισης προτύπων, είναι υπεύθυνος για την έκδοση IPSAS, παρέχοντας ολοκληρωμένη καθοδήγηση σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά στο δημόσιο τομέα. Η IFAC, ως παγκόσμιος οργανισμός για το λογιστικό επάγγελμα, υποστηρίζει την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων και υποστηρίζει τα όργανα-μέλη της στην εφαρμογή αυτών των προτύπων σε εθνικό επίπεδο. Μέσω των συλλογικών προσπαθειών τους, αυτοί οι

οργανισμοί συμβάλλουν στην καθιέρωση συνεπών και υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων παγκοσμίως, προωθώντας τη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και τη λογοδοσία στο δημόσιο τομέα (Janušauskaitė, 2018).

### **3.4. Ο δρόμος για την υιοθέτηση των IPSAS: ερεθίσματα και φραγμοί**

Τα IPSAS στοχεύουν στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών αναφορών γενικού σκοπού από φορείς του δημόσιου τομέα, αυξάνοντας τη διαφάνεια και τη λογοδοσία στον δημόσιο τομέα και ενισχύοντας τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σε όλο τον κόσμο ( IPSASB, 2014b ). Σε αυτό το άρθρο, τα οφέλη των IPSAS, σε σχέση με τοπικά ή εθνικά πρότυπα, για την επίτευξη της συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αποτελούν βασικό σημείο καθώς η υιοθέτηση των IPSAS θα οδηγήσει σε διεθνή εναρμόνιση της κρατικής λογιστικής. Η επιτυχία των προσπαθειών του IPSASB εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου του από πολλές διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες που ενεργούν εντός των ορίων της δικαιοδοσίας τους.

Αυτή τη στιγμή, πολλές χώρες, καθώς και οι περισσότεροι διεθνείς δημόσιοι οργανισμοί, έχουν συνεχείς διαδικασίες για την υιοθέτηση των IPSAS. Χρησιμοποιώντας την ορολογία των Humphrey et al. (2009) , μπορούμε να πούμε ότι έχει προκύψει μια διεθνής λογιστική αρχιτεκτονική του δημόσιου τομέα, η οποία αναφέρεται στο πλαίσιο και τη διαδικασία που μπορεί να βοηθήσει στην επίτευξη της συγκρισιμότητας της λογιστικής του δημόσιου τομέα στη διεθνή σκηνή. Η προσέγγιση της διεθνούς εναρμόνισης και σύγκλισης μπορεί να γίνει πραγματικότητα μέσω της υιοθέτησης των IPSAS σε εθνικό επίπεδο. Η «υιοθεσία» μπορεί να οριστεί ως μια διαδικασία που συνεπάγεται την ενσωμάτωση των κριτηρίων των διεθνών προτύπων στην τοπική ρύθμιση ( Pacter, 2005 ). Προϋποθέτει τη συνύπαρξη διαφορετικών συνόλων προτύπων αλλά με κριτήρια «συγκλίνοντα» προς τις ίδιες αρχές. Αυτή η διαδικασία μπορεί να απαιτεί αλλαγές βήμα προς βήμα και μια σταδιακή προσέγγιση ( Bietenhader and Bergmann, 2010 ).

Σε μια τέτοια προσέγγιση, υπάρχουν ορισμένες μεταβλητές και συνθήκες που επηρεάζουν τη διαδικασία. Λαμβάνοντας υπόψη το μοντέλο έκτακτης ανάγκης ( Lüder, 2002 ), εστιάζουμε στις ακόλουθες μεταβλητές συμφραζομένων:

- Ερεθίσματα: γεγονότα που συμβαίνουν στο αρχικό στάδιο της διαδικασίας και δημιουργούν θετικό αντίκτυπο για την υιοθέτηση των IPSAS από τις εθνικές κυβερνήσεις.
- Εμπόδια υιοθέτησης: περιβαλλοντικές συνθήκες που δημιουργούν αρνητικό αντίκτυπο στη διαδικασία υιοθέτησης.

#### **3.4.1. Ερεθίσματα για υιοθέτηση IPSAS**

Με βάση την ανάλυση του επίσημου υλικού, τις ιστοσελίδες της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) και των εθνικών ρυθμιστών προτύπων και τη λογιστική βιβλιογραφία, εντοπίζονται οκτώ κίνητρα για την απόφαση μιας εθνικής κυβέρνησης να υιοθετήσει IPSAS: (1) η διαδικασία έκδοσης για τα πρότυπα? (2) η εγγύτητα των IPSAS με τα λογιστικά πρότυπα επιχειρήσεων. (3) η εξέταση θεμάτων ιδιαίτερης σημασίας για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. (4) ο ενεργός ρόλος του IPSASB. (5) ο ρόλος των διεθνών κυβερνητικών οργανισμών. (6) η κρίση κρατικού χρέους και τα IPSAS. (7) η παγκόσμια προοπτική και η συνειδητοποίηση της σημασίας της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης. και (8) την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με εθνικές και στατιστικές πληροφορίες.

#### **3.4.2. Η διαδικασία έκδοσης των προτύπων**

Η διαδικασία έκδοσης IPSAS μπορεί από μόνη της να θεωρηθεί σημαντικός παράγοντας στη διαδικασία νομιμοποίησης. Πριν από την έγκριση των προτύπων, είναι σύνηθες να διεξάγεται δημόσια διαβούλευση με στόχο τη συλλογή απόψεων και απόψεων από τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η πιο πρόσφατη διαβούλευση αφορούσε τη στρατηγική και τη διακυβέρνηση IPSASB ( IPSASB, 2014b , 2014c ).

Στην αρχή της, η Επιτροπή Δημοσίου Τομέα της IFAC (IFAC-PSC), που αργότερα μετονομάστηκε σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSASB), δημοσίευσε όχι μόνο τα πρότυπα, αλλά και μελέτες και ερευνητικές εκθέσεις προκειμένου να ενδιαφέρει πολλούς παράγοντες στη μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα. . Επί του παρόντος, το IPSASB εκδίδει κατευθυντήριες γραμμές συνιστώμενης πρακτικής (RPG) που αντιπροσωπεύουν καλές πρακτικές που ενθαρρύνονται να ακολουθούν οι φορείς του δημόσιου τομέα.

Επιπλέον, το IPSASB προσαρμόζει τη ρύθμιση προτύπων στις ανάγκες διαφορετικών περιβαλλόντων ( IPSASB, 2014c ), προσπαθώντας να αντιμετωπίσει τα ζητήματα που απασχολούν περισσότερο τους φορείς του δημόσιου τομέα στο διεθνές πλαίσιο. Παραδείγματα αυτού είναι τα έργα που πραγματοποιήθηκαν πρόσφατα: αναφορά πληροφοριών απόδοσης υπηρεσιών. συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών και υποβολή εκθέσεων σχετικά με την οικονομική βιωσιμότητα.

#### **3.4.3. Η εγγύτητα των IPSAS με τη λογιστική επιχειρήσεων**

Από την αρχή, το IFAC-PSC επέλεξε ως αναφορά το επιχειρηματικό μοντέλο λογιστικής, θεωρώντας ότι η οικονομική αναφορά των δημόσιων διοικήσεων μπορεί να καταρτιστεί με τα ίδια κριτήρια που ισχύουν για τις επιχειρηματικές οντότητες. Επομένως, από την αρχή τους, τα πρότυπα βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), με τις απαιτούμενες προσαρμογές για την προσαρμογή τους στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Ο στόχος δεν είναι να κατανεμηθούν οι προσπάθειες, αλλά να επικεντρωθούν σε ένα ενιαίο σύνολο δηλώσεων με κοινές ρίζες με τα πρότυπα που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Ένα άλλο θετικό αποτέλεσμα είναι ότι οι μεγάλες εταιρείες ελέγχου και παροχής συμβουλών στη δημόσια διοίκηση έχουν το μεγαλύτερο μέρος του τεχνικού, οργανωτικού και πολιτιστικού τους υπόβαθρου στον τομέα των επιχειρηματικών επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, αυτές οι εταιρείες σαφώς τείνουν προς τα λογιστικά πρότυπα επιχειρήσεων ως τη βασική αναφορά και το πλαίσιο για τις οντότητες του δημόσιου τομέα ( Christensen and Skaerbaek, 2010 ).

Αυτό βοήθησε ορισμένες χώρες να προσαρμόσουν τα συστήματά τους του δημόσιου τομέα στα IPSAS, επειδή αυτό που έκαναν πραγματικά είναι να εφαρμόσουν τα ΔΠΧΠ τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις οντότητες του δημόσιου τομέα, καθώς η παράδοσή τους χαρακτηρίστηκε από τη μη θέσπιση συγκεκριμένων κανόνων για τον δημόσιο τομέα. Το αποτέλεσμα είναι ότι οι τελικοί κανόνες που ισχύουν για τις οντότητες του δημόσιου τομέα είναι συνεπείς με τα IPSAS σε πολλές χώρες. Ως παραδείγματα μπορούν να αναφερθούν η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο.

Στην Αυστραλία, το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων της Αυστραλίας (AASB) έχει εκδώσει αυστραλιανά ισοδύναμα με τα ΔΠΧΑ (A-IFRS), με ορισμένες τροποποιήσεις στις δηλώσεις του IASB που ισχύουν για τις αναφορές του δημόσιου τομέα. Η Νέα Ζηλανδία υιοθέτησε αρχικά την ίδια προσέγγιση υιοθέτησης των ΔΠΧΠ με ορισμένες τροποποιήσεις του δημόσιου τομέα, αλλά αυτό αντικαταστάθηκε από μια έκδοση των IPSAS στη Νέα Ζηλανδία. Στο ΗΒ, τα πρότυπα περιέχονται στην Καθοδήγηση Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για τον δημόσιο τομέα του ΗΒ, μια λογιστική καθοδήγηση που βασίζεται στα ΔΠΧΑ, αλλά σε γενικές γραμμές συνάδει με τα IPSAS.

Ταυτόχρονα, τα IPSAS μπορούν να επωφεληθούν από την υποστήριξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα ΔΠΧΑ ( Brusca et al., 2013 ). Πράγματι, μια σημαντική εξέλιξη που έφερε πολλούς παράγοντες κοντά στο όραμα της IPSASB για την υιοθέτηση διεθνών προτύπων ήταν η απόφαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης να απαιτήσει από τις εισηγμένες εταιρείες στα κράτη μέλη της να υποβάλλουν έκθεση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ το 2005. Όπως οι Christiaens et al. (2010) , ορισμένες δικαιοδοσίες δεν υιοθετούν IPSAS επειδή μεταφέρουν τα δικά τους τοπικά λογιστικά πρότυπα επιχειρήσεων στο δημόσιο τομέα. Εάν βασίζονται στα ΔΠΧΠ, θα είναι τελικά συμβατά με τα IPSAS.

#### **3.4.4. Η εξέταση θεμάτων ιδιαίτερης σημασίας για φορείς του δημόσιου τομέα**

Αρχικά, αυτά τα IPSAS μετέφεραν σαφώς τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές της λογιστικής επιχειρήσεων στη λογιστική του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, υπάρχουν

πολλοί επικριτές, τόσο ακαδημαϊκοί όσο και επαγγελματίες, που πιστεύουν ότι οι δημόσιες διοικήσεις έχουν χαρακτηριστικά που μπορεί να απαιτούν προσοχή στην προσαρμογή των λογιστικών συστημάτων σε αυτά των επιχειρήσεων ( Ellwood and Newberry, 2007 ; Newberry, 2014 ). Αναγνωρίζοντας αυτό, το 2002, η IFAC-PSC ξεκίνησε τη δεύτερη φάση του προγράμματος προτύπων, αντιμετωπίζοντας ζητήματα ιδιαίτερης σημασίας για τον δημόσιο τομέα, όπως η λογιστική για τις κοινωνικές πολιτικές της κυβέρνησης και η λογιστική για τα μη συναλλαγματικά έσοδα ( Bergmann, 2013 ).

Μπορούμε επίσης να αναφέρουμε τη βαρύτητα που έχουν τα δημοσιονομικά συστήματα στον δημόσιο τομέα, ιδιαίτερα στις ευρωπαϊκές ηπειρωτικές χώρες ( Jones et al., 2013 ), με αποτέλεσμα τα λογιστικά μοντέλα να επικεντρώνονται στον προϋπολογισμό. Το IPSASB συνειδητοποίησε γρήγορα τις δυσκολίες που θα μπορούσε να συνεπάγεται αυτό και εισήγαγε δημοσιονομικά ζητήματα: Εκδόθηκε το IPSAS 24, «Παρουσίαση των πληροφοριών του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις», που ασχολείται με την υποβολή εκθέσεων προϋπολογισμού. Ένα άλλο σημαντικό ορόσημο είναι το εννοιολογικό πλαίσιο IPSASB για τη λογιστική του δημόσιου τομέα, το οποίο περιέχει τις έννοιες, τους ορισμούς και τις αρχές που στηρίζουν την ανάπτυξη των IPSASs ( IPSASB, 2014d ).

#### **3.4.5. Ο ενεργός ρόλος του IPSASB**

Το IPSASB αναπτύσσει μια ενεργή πολιτική για την προώθηση των IPSAS και ενδιαφέρουσες εθνικές κυβερνήσεις και διεθνείς οργανισμούς στα IPSAS. Παραδείγματα αυτού του ενεργού ρόλου φαίνονται στην ατζέντα που δημοσιεύει συνεχώς το IPSASB με πολλές παρουσιάσεις και ομιλίες για τη συμμετοχή των ενδιαφερομένων, όπως η συμμετοχή σε συναντήσεις και παρουσιάσεις της Ομάδας Εργασίας των Ευρωπαϊκών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (EPSAS) στην Κορέα, την Ιαπωνία, τη Γερμανία και το Λονδίνο. μεταξύ άλλων.

Πρώτον, το IPSASB ενθαρρύνει τις χώρες να υιοθετήσουν IPSAS. Δεύτερον, το IPSASB υιοθέτησε πολύ νωρίς μια ενεργή πολιτική για τη διάδοση των IPSAS, μεταφράζοντας τα σε πολλές γλώσσες, συμπεριλαμβανομένων των ισπανικών από το

2005 ( IPSASB, 2013 ) και των γαλλικών. Τρίτον, το IPSASB συνεργάζεται στον μέγιστο δυνατό βαθμό με τους εθνικούς φορείς θέσπισης προτύπων για την προετοιμασία και την έκδοση προτύπων, με σκοπό την κοινή χρήση πόρων.

Το IPSASB ενθαρρύνει επίσης τη συζήτηση με τους χρήστες, συμπεριλαμβανομένων: εκλεγμένων και διορισμένων αντιπροσώπων – ταμεία, υπουργεία οικονομικών και παρόμοιοι αρμόδιοι φορείς, και επαγγελματίες σε όλο τον κόσμο – με στόχο τον εντοπισμό των αναγκών των χρηστών για νέα πρότυπα και καθοδήγηση.

#### **3.4.6. Ο ρόλος των διεθνών κυβερνητικών οργανισμών**

Οι διεθνείς κυβερνητικοί οργανισμοί έχουν διαδραματίσει σημαντικό ρόλο μέσω δύο διαφορετικών συμπληρωματικών πολιτικών: την προώθηση της υιοθέτησης των IPSAS και τη δημιουργία παραδειγμάτων. Η υιοθέτηση των IPSAS ενθαρρύνθηκε από την Παγκόσμια Τράπεζα (2004) , το ΔΝΤ και τον ΟΟΣΑ ως μέρος των συστάσεων τους για τη βελτίωση της λογοδοσίας και της διαφάνειας των φορέων του δημόσιου τομέα. Η Παγκόσμια Τράπεζα και το ΔΝΤ συνεργάζονται ενεργά μέσω των προγραμμάτων οικονομικής βοήθειας και ανάπτυξης ικανοτήτων ( PwC, 2013 ).

Η πρώτη αφετηρία για τη νομιμοποίηση των IPSAS ήταν η υιοθέτησή τους από διεθνείς οργανισμούς. Για παράδειγμα, ο ΟΟΣΑ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ο Οργανισμός Βορειοατλαντικής Συνθήκης (NATO), ο ΟΗΕ, το Συμβούλιο της Ευρώπης και ο Διεθνής Οργανισμός Εγκληματικής Αστυνομίας (INTERPOL) έχουν υιοθετήσει όλα τα IPSAS. Η υιοθέτηση των IPSAS από διεθνείς χρηματοπιστωτικούς, οικονομικούς και πολιτικούς θεσμούς σημαίνει ότι έχουν γίνει σαφής και χρήσιμη αναφορά όταν ζητούνται πιστές οικονομικές πληροφορίες από χώρες και φορείς του δημόσιου τομέα.

### 3.5. Η κρίση κρατικού χρέους και τα IPSAS: οι εξελίξεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση και η συνακόλουθη κρίση του δημόσιου χρέους έχουν επίσης εγείρει αρκετά λογιστικά ζητήματα του δημόσιου τομέα. Πολλές κυβερνήσεις έχουν σημαντικά ελλείμματα και υψηλά επίπεδα χρέους και ο έλεγχός τους έχει καθοριστεί ως πρωταρχικός στόχος για τις περισσότερες εθνικές κυβερνήσεις. Επιπλέον, η οικονομική κρίση έχει δημιουργήσει δυσπιστία και αύξησε την ανάγκη για λογοδοσία και διαφάνεια στον δημόσιο τομέα.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η κρίση κατέστησε ακόμη πιο σημαντική την απόκτηση συγκρίσιμων στοιχείων για το έλλειμμα και το χρέος για όλα τα κράτη μέλη. Η Eurostat είναι η Στατιστική Υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπεύθυνη για την παροχή στην Ευρωπαϊκή Ένωση στατιστικών που επιτρέπουν συγκρίσεις μεταξύ χωρών και περιφερειών, χρησιμοποιώντας για το σκοπό αυτό το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA). Η ESA παρέχει το πλαίσιο στατιστικής λογιστικής σε μακροοικονομικό επίπεδο για τους κρατικούς και μη κυβερνητικούς τομείς στην Ευρωπαϊκή Ένωση και βασίζεται σε δεδουλευμένα στοιχεία. Τα δεδομένα για το δημόσιο χρέος και το έλλειμμα που βασίζονται στην ESA για τους σκοπούς της Διαδικασίας Υπερβολικού Ελλείμματος είναι το αποτέλεσμα της ενοποίησης των ατομικών λογαριασμών των φορέων της γενικής κυβέρνησης στα κράτη μέλη ( Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013β ). Υπό αυτή την έννοια, όπως αναφέρουν οι Jones και Caruana (2014) , η λειτουργία του ESA είναι πολύ διαφορετική από τα IPSAS ή άλλα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που στοχεύουν στη λογοδοσία και τη διαφάνεια μιας οντότητας (μικρο-λογιστικό επίπεδο).

Με την κρίση, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνειδητοποίησε ότι το σύστημα δημοσιονομικών στατιστικών δεν έχει μετριάσει επαρκώς τον κίνδυνο κοινοποίησης στοιχείων κατώτερης ποιότητας στη Eurostat. Η βελτίωση αυτής της κατάστασης απαιτεί την ύπαρξη και την ποιότητα συγκρίσιμων και συνεκτικών δεδομένων για τα προηγούμενα δεδουλευμένα σε μικρολογιστικό επίπεδο ( Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013β · Lüder, 2000 ).

Η εισαγωγή σύγχρονων και συγκρίσιμων συστημάτων μικρολογιστικής έχει ασχοληθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση τα τελευταία δύο χρόνια. Το 2012, η Eurostat



εξέδωσε δημόσια διαβούλευση σχετικά με την καταλληλότητα των IPSAS για τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δημοσιεύοντας αργότερα την έκθεση «Προς την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα στα κράτη μέλη. Η καταλληλότητα των IPSAS για τα κράτη μέλη» ( Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013β ). Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013β : 8) θεωρεί ότι τα IPSAS ως έχουν σήμερα δεν μπορούν να εφαρμοστούν εύκολα και ότι είναι προτιμότερο να αναπτυχθούν πρότυπα της Ευρωπαϊκής Ένωσης με βάση τα IPSAS (μετονομάζοντάς τα EPSAS). Το EPSAS θα μπορούσε αρχικά να βασίζεται σε ένα σύνολο βασικών αρχών IPSAS και να χρησιμοποιεί IPSAS που συμφωνήθηκαν από κοινού από τα κράτη μέλη. Η EPSAS, ωστόσο, δεν θα πρέπει να θεωρεί τα IPSAS ως περιορισμό για την ανάπτυξη των δικών της προτύπων. Επί του παρόντος, αυτή η πρωτοβουλία βρίσκεται υπό συζήτηση στη βιβλιογραφία ( Mussari, 2014 ).

### **3.5.1. Η παγκόσμια προοπτική και η συνειδητοποίηση της σημασίας της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης στο δημόσιο τομέα**

Σε έναν κόσμο παγκοσμιοποίησης, διαφορετικοί επαγγελματίες και ακαδημαϊκοί συνειδητοποιούν τη σημασία της λογιστικής εναρμόνισης στον δημόσιο τομέα ( Benito et al., 2007 ; Christiaens et al., 2010 ). Μολονότι η εναρμόνιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα θα μπορούσε να θεωρηθεί λιγότερο σημαντική από εκείνη της λογιστικής του επιχειρηματικού τομέα, η αγορά κρατικών ομολόγων θα μπορούσε να επωφεληθεί από συγκρίσιμες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Επιπλέον, απαιτούνται συγκρίσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης με διεθνείς συνθήκες, όπως η Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ιδίως η Συνθήκη του Μάαστριχτ.

### **3.5.2. Μια πορεία προς την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με εθνικές και στατιστικές πληροφορίες**

Ένα άλλο κίνητρο μπορεί να είναι η εναρμόνιση μεταξύ μικρο- και μακρο-πληροφοριών, που επί του παρόντος θεωρείται ως στόχος. Στην πραγματικότητα, πολλοί ρυθμιστές προτύπων καταβάλλουν προσπάθειες προς αυτή την κατεύθυνση. Ένα παράδειγμα είναι το ίδιο το IPSASB, το οποίο δημοσίευσε το 2012 το έγγραφο

διαβούλευσης IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines , με στόχο να βοηθήσει στη μείωση των διαφορών μεταξύ των κατευθυντήριων γραμμών αναφοράς για τις κρατικές στατιστικές (GFS) και των IPSAS. Στόχος είναι να υποστηριχθεί η χρήση ολοκληρωμένων συστημάτων χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τις κυβερνήσεις που μπορούν να δημιουργήσουν οικονομικές καταστάσεις IPSAS και εκθέσεις GFS. Το 2014, το IPSASB εξέδωσε ένα έγγραφο πολιτικής με τίτλο Process for Considering GFS Reporting Guidelines in Development of IPSASs (IPSASB, 2014e), στόχος του οποίου είναι να ορίσει τη διαδικασία του IPSASB για την εξέταση κατευθυντήριων γραμμών αναφοράς στατιστικών κατά την ανάπτυξη των IPSASs.

### **3.5.3. Εμπόδια στην υιοθέτηση των IPSAS**

Υπάρχουν επίσης ορισμένα εμπόδια που απειλούν την υιοθέτηση των IPSAS, συμπεριλαμβανομένων των επικρίσεων λόγω της εγγύτητάς τους με το επιχειρηματικό λογιστικό μοντέλο, του ενδιαφέροντος των χωρών να διατηρήσουν τον έλεγχο και τη δημοσιονομική ψευδαίσθηση, το κόστος και τις ανάγκες κατάρτισης για την υιοθέτηση των IPSASs και ανησυχίες για το IPSASB διακυβέρνηση.

### **3.5.4. Η εγγύτητα των IPSAS με το επιχειρηματικό λογιστικό μοντέλο**

Η υιοθέτηση του επιχειρηματικού λογιστικού μοντέλου από τον δημόσιο τομέα έχει επικριθεί στη βιβλιογραφία. Αυτή ήταν, στην πραγματικότητα, μια από τις κύριες επικρίσεις στις απαντήσεις στη δημόσια διαβούλευση της Ευρωπαϊκής Ένωσης ( Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013α ). Ορισμένες απαντήσεις υπογραμμίζουν την ανεπάρκεια των IPSAS όσον αφορά τις λογιστικές απαιτήσεις του δημόσιου τομέα (π.χ. όσον αφορά τη φορολογία και τις κοινωνικές παροχές). Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, σε μια προσπάθεια αντιμετώπισης αυτού του ζητήματος, το IPSASB έχει αναπτύξει ένα συγκεκριμένο εννοιολογικό πλαίσιο για τους φορείς του δημόσιου τομέα.

Μια άλλη κριτική που έχει προκύψει είναι ότι τα IPSAS δεν αναλύουν συγκεκριμένα τις δημοσιονομικές ιδιαιτερότητες της δημόσιας διοίκησης και αναφέρουν μόνο ότι οι δημοσιονομικές πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνονται στην οικονομική έκθεση. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με τη σημασία του προϋπολογισμού σε ορισμένες χώρες και μπορεί ακόμη και να αποτελέσει κίνδυνο για την υιοθέτηση των IPSAS σε χώρες όπου ο προϋπολογισμός είναι ο ακρογωνιαίος λίθος του λογιστικού συστήματος, όπως στην περίπτωση της Φινλανδίας ( Oulasvirta, 2014 ). Τέλος, συζητείται και η συμπερίληψη της εύλογης αξίας ως κριτηρίου επιμέτρησης για τον δημόσιο τομέα, η οποία είναι δύσκολο να υπολογιστεί ( Oulasvirta, 2014 ).

### **3.5.5. Διατήρηση ελέγχου και δημοσιονομικής ψευδαίσθησης**

Το συμφέρον των χωρών να διατηρήσουν τον έλεγχο της διαδικασίας τυποποίησης με έναν βαθιά ριζωμένο εθνικισμό, σύμφωνα με τον οποίο κάθε χώρα θεωρεί το λογιστικό της σύστημα το πιο κατάλληλο, μπορεί να αποτελέσει ένα άλλο εμπόδιο για την υιοθέτηση των IPSAS. Επιπλέον, η χρηματοοικονομική αναφορά έχει σημαντικό αντίκτυπο στη χρηματοοικονομική βιωσιμότητα, καθώς το χρέος και το έλλειμμα μπορεί να υποτιμηθούν ( Koen and Van den Noord, 2005 ) και η ενοποίηση και οι εγγυήσεις είναι δύο βασικά ζητήματα ( Bergmann, 2014 ). Ως εκ τούτου, οι κυβερνήσεις μπορούν να επιθυμούν να ελέγχουν τα λογιστικά πρότυπα προκειμένου να διατηρήσουν τις δημοσιονομικές ψευδαισθήσεις καθώς οι λογιστικές συσκευές μπορούν να δώσουν την ψευδαίσθηση της αλλαγής ή να κάνουν την αλλαγή να φαίνεται μεγαλύτερη από ό,τι είναι στην πραγματικότητα ( Irwin, 2012 ).

### **3.5.6. Το κόστος και οι ανάγκες κατάρτισης για την υιοθέτηση των IPSAS**

Η υιοθέτηση νέων λογιστικών προτύπων απαιτεί πόρους για το έργο και πολιτική υποστήριξη. Είναι απαραίτητες οι επενδύσεις σε συστήματα πληροφορικής (IT) και στην εκπαίδευση για τα νέα συστήματα ( PwC, 2014 ). Αυτό μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο σε πολλές χώρες, ειδικά σε μια εποχή δημοσιονομικών περιορισμών.

Η πρόσβαση σε υποστηρικτική εμπειρογνωμοσύνη και κατάρτιση ποικίλλει καθώς υπάρχουν πολλές χώρες όπου δημόσιοι υπάλληλοι και πολιτικοί δεν έχουν καν πειραματιστεί με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Η υιοθέτηση των IPSAS θα απαιτήσει μια διαδικασία και υποστήριξη για την απόκτηση επαγγελματικής εξειδίκευσης και κατάρτισης για τα άτομα που εμπλέκονται με τα νέα συστήματα.

### **3.5.7. Ανησυχίες για τη διακυβέρνηση IPSASB**

Η διαδικασία διαβούλευσης που πραγματοποίησε η Eurostat διαπίστωσε ότι οι ανησυχίες σχετικά με τη διακυβέρνηση και την εποπτεία του IPSASB είναι μεταξύ των λόγων που αναφέρουν οι εθνικές αρχές για τη μη υιοθέτηση των IPSAS ( Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013a ). Προσπαθώντας να απαντήσει σε αυτές τις επικρίσεις, τον Ιανουάριο του 2014, μια ανεξάρτητη ομάδα αναθεώρησης, υπό την προεδρία εκπροσώπων του ΔΝΤ, του ΟΟΣΑ και της Παγκόσμιας Τράπεζας, προχώρησε σε δημόσια διαβούλευση για τη μελλοντική διακυβέρνηση του IPSASB προκειμένου να επιλύσει τα ζητήματα που σχετίζονται με τη διακυβέρνησή του ( IPSASB, 2014c ).

## **3.6. Διαδικασία Υιοθέτησης και Εφαρμογής στην Ελλάδα και τις Ευρωπαϊκές Χώρες**

Η διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες έχει διαμορφωθεί από περιφερειακούς και εθνικούς παράγοντες.

### **Περιφερειακοί Παράγοντες**

Κανονισμοί Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ): Ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ελλάδα υπόκειται στους κανονισμούς της ΕΕ σχετικά με τις χρηματοοικονομικές αναφορές και τις λογιστικές πρακτικές. Η ΕΕ προωθεί ενεργά τη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων στα κράτη μέλη της για να διευκολύνει τη συγκρισιμότητα και τη

διαφάνεια. Η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠ), τα οποία αναγνωρίζονται ως το παγκόσμιο πρότυπο, αποτελεί βασικό συστατικό αυτής της διαδικασίας σύγκλισης.

Προσπάθειες εναρμόνισης: Η ΕΕ έχει καταβάλει σημαντικές προσπάθειες για την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στα κράτη μέλη. Αυτό περιλαμβάνει την έγκριση των ΔΠΧΠ για χρηματοοικονομική πληροφόρηση από εισηγμένες εταιρείες και τον δημόσιο τομέα. Οι οδηγίες και οι κανονισμοί της ΕΕ χρησιμεύουν ως πλαίσιο για τα κράτη μέλη, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, να ευθυγραμμίσουν τα εθνικά τους λογιστικά πρότυπα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

#### Εθνικοί Παράγοντες

Το μοναδικό οικονομικό πλαίσιο της Ελλάδας, που χαρακτηρίζεται από χρηματοπιστωτικές κρίσεις και οικονομική αστάθεια τα τελευταία χρόνια, έχει επηρεάσει την υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Η ανάγκη αποκατάστασης της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας και αποκατάστασης της εμπιστοσύνης στον δημόσιο τομέα έχει υπογραμμίσει τη σημασία των διαφανών και συγκρίσιμων πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς.

#### Πολιτικοί Παράγοντες

Το πολιτικό τοπίο και οι κυβερνητικές προτεραιότητες στην Ελλάδα μπορούν να επηρεάσουν τον ρυθμό και την αποτελεσματικότητα της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η πολιτική βούληση, η υποστήριξη και η δέσμευση για οικονομικές μεταρρυθμίσεις διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην καθοδήγηση της διαδικασίας υιοθεσίας.

Νομικό και θεσμικό πλαίσιο: Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο στην Ελλάδα, συμπεριλαμβανομένης της δομής και των αρμοδιοτήτων των ρυθμιστικών φορέων, των επαγγελματικών λογιστικών φορέων και των κρατικών φορέων, επηρεάζει την υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Είναι απαραίτητο να υπάρχει κατάλληλη νομοθεσία, μηχανισμοί επιβολής και θεσμική ικανότητα για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής συμμόρφωσης (Salomia & Caratas, 2019).

Συμμετοχή ενδιαφερομένων: Η συμμετοχή και η δέσμευση διαφόρων ενδιαφερομένων, όπως κυβερνητικών οντοτήτων, ρυθμιστικών φορέων, επαγγελματιών λογιστών, οργανισμών του δημόσιου τομέα και χρηστών οικονομικών καταστάσεων, είναι κρίσιμης σημασίας για την επιτυχή υιοθέτηση και εφαρμογή. Οι διαβουλεύσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη, τα προγράμματα κατάρτισης και οι εκστρατείες ευαισθητοποίησης μπορούν να διευκολύνουν την αποδοχή και την κατανόηση των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Ανάπτυξη ικανοτήτων: Η οικοδόμηση της απαραίτητης ικανότητας και τεχνογνωσίας στον δημόσιο τομέα για την εφαρμογή και τη συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ζωτικής σημασίας. Αυτό περιλαμβάνει προγράμματα κατάρτισης και επαγγελματικής ανάπτυξης για λογιστές και επαγγελματίες του χρηματοοικονομικού τομέα, καθώς και τη δημιουργία συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και μηχανισμών αναφοράς.

Συνολικά, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες διαμορφώνεται από περιφερειακούς παράγοντες όπως οι κανονισμοί και οι προσπάθειες εναρμόνισης της ΕΕ, καθώς και από εθνικούς παράγοντες όπως το οικονομικό πλαίσιο, το πολιτικό τοπίο, το νομικό και θεσμικό πλαίσιο, η εμπλοκή των ενδιαφερομένων και πρωτοβουλίες ανάπτυξης ικανοτήτων. Η κατανόηση και η αντιμετώπιση αυτών των παραγόντων είναι ουσιαστικής σημασίας για την επιτυχή υιοθέτηση και αποτελεσματική εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα.

Στην Ευρώπη, η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών μεταξύ των κρατών μελών. Η ΕΕ υιοθέτησε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) για τον ιδιωτικό τομέα, ενώ ενθαρρύνει την υιοθέτηση των IPSAS για τον δημόσιο τομέα. Η Ελλάδα, ως μέλος της ΕΕ, έχει αντιμετωπίσει προκλήσεις στην ευθυγράμμιση των λογιστικών πρακτικών του δημόσιου τομέα με τα διεθνή πρότυπα λόγω του οικονομικού και πολιτικού της πλαισίου (Terpalagul & Lin, 2015).

Στην Ελλάδα, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα ξεκίνησε στις αρχές της δεκαετίας του 2000. Το Υπουργείο Οικονομικών, σε συνεργασία με επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς, ανέπτυξε οδικό χάρτη για την

εφαρμογή των IPSAS. Η διαδικασία περιλάμβανε τη μετάφραση των IPSAS στα ελληνικά, προγράμματα κατάρτισης για λογιστές του δημόσιου τομέα και τη θέσπιση κανονιστικού πλαισίου για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης. Η υιοθέτηση των IPSAS στην Ελλάδα έχει στόχο να ενισχύσει την οικονομική πληροφόρηση, να αυξήσει τη διαφάνεια και να βελτιώσει την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα.

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες ακολούθησε παρόμοια πρότυπα, με παραλλαγές που βασίζονται σε εθνικά ρυθμιστικά πλαίσια και πολιτισμικούς παράγοντες. Ορισμένες χώρες έχουν εφαρμόσει πλήρως το IPSAS, ενώ άλλες έχουν υιοθετήσει τροποποιημένες εκδόσεις ή έχουν σημειώσει πρόοδο προς τη σύγκλιση με αυτά τα πρότυπα. Η διαδικασία εφαρμογής περιλάμβανε την έκδοση εθνικών λογιστικών κανονισμών, εκπαιδευτικών προγραμμάτων και τη δημιουργία μηχανισμών παρακολούθησης και επιβολής (Tepalagul & Lin, 2015).

Αυτή η ενότητα παρέχει μια ιστορική επισκόπηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα, υπογραμμίζοντας τη σημασία τους για την προώθηση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας και συγκρισιμότητας. Συζητά τα κίνητρα πίσω από την υιοθέτησή τους και τον ρόλο των διεθνών οργανισμών στην ανάπτυξή τους. Επιπλέον, διερευνά τη διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής αυτών των προτύπων στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες, δίνοντας έμφαση στις προκλήσεις και τα ρυθμιστικά πλαίσια που εμπλέκονται. Η κατανόηση του ιστορικού υπόβαθρου και της διαδικασίας υιοθέτησης είναι απαραίτητη για την αξιολόγηση του αντίκτυπου των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα και για τον εντοπισμό περιοχών προς βελτίωση στην Ελλάδα και σε ολόκληρη την Ευρώπη (Tepalagul & Lin, 2015).

## **Κεφάλαιο 4 - Ο Γόρδιος δεσμός της λογιστικής του δημόσιου τομέα και ο ρόλος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα**

### **4.1. Το διεθνές πλαίσιο: επικράτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση**

Οι ευρωπαϊκές χώρες, καθώς και άλλες χώρες παγκοσμίως, γνώρισαν πρόσφατα βαθιές αλλαγές στα λογιστικά τους συστήματα σε όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης. Αυτές οι μεταρρυθμίσεις έχουν στον πυρήνα τους την ανάγκη για υψηλής ποιότητας και συναφείς χρηματοοικονομικές πληροφορίες που θα χρησιμοποιηθούν τελικά για σκοπούς διαφάνειας και λογοδοσίας. Έχουν εμπνευστεί κυρίως από τον ιδιωτικό τομέα και ενσωματώνουν σχεδόν ομόφωνα την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ( Lapsley et al., 2009 ). Στην προσπάθειά τους να αναπτύξουν ένα ισχυρό πλαίσιο αναφοράς λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, αρκετές χώρες έχουν εξετάσει τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) ως σημείο αναφοράς προτύπων υψηλής ποιότητας που χαίρουν διεθνούς αποδοχής. Ακόμη και αν δεν υιοθετούσαν IPSAS, η ανάπτυξη προτύπων που μοιάζουν με IPSAS θα ανέβαζε αυτόματα την αντιληπτή καταλληλότητα και ποιότητα των εθνικών τους προτύπων. Από άλλη σκοπιά, καθώς το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB) δεν έχει επίσημη εξουσία να τα επιβάλει, η υιοθέτηση του IPSAS από τις τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις θα ήταν απολύτως εθελοντική. Ωστόσο, οι πρώιμες εθελοντικές υιοθεσίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν άλλες χώρες σε όλο τον κόσμο και, υπό αυτή την έννοια, το IPSAS χρησίμευσε ως σημαντικό κίνητρο για την εναρμόνιση των συστημάτων χρηματοοικονομικής λογιστικής στο δημόσιο τομέα ( Benito et al., 2007).

Ο ακαδημαϊκός κόσμος δραστηριοποιήθηκε στην αξιολόγηση των λογιστικών μεταρρυθμίσεων του δημόσιου τομέα. Εκτός από τους υποστηρικτές της μετάβασης στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, ορισμένοι μελετητές τονίζουν ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν θα ήταν απαραίτητα συνεπής με το κύριο χαρακτηριστικό των δημόσιων οντοτήτων ( Christiaens and Rommel, 2008 ; Mack and Ryan, 2006 ).



Ωστόσο, η κριτική κατά της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έχει πρόσφατα μειωθεί, αν και δεν έχει εξαφανιστεί, αν κρίνουμε από τον αριθμό των εγγράφων που εγείρουν αυτήν την ανησυχία. Το κύριο επίκεντρο της συζήτησης δεν τίθεται πλέον στο ερώτημα εάν η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ταιριάζει πράγματι στον δημόσιο τομέα, αλλά στην επιλογή του πιο κατάλληλου συνόλου προτύπων λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Σε αυτή τη νέα συζήτηση, τα IPSAS κατέχουν κυρίαρχη θέση.

Σε θεσμικό επίπεδο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και άλλοι διεθνείς και υπερεθνικοί οργανισμοί (όπως ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης [ΟΟΣΑ], ο Οργανισμός Βορειοατλαντικής Συνθήκης [NATO], τα Ηνωμένα Έθνη και η Ιντερπόλ) έχουν προωθήσει και υποστηρίξει την εκσυγχρονισμό της οικονομικής διαχείρισης και της λογοδοσίας τους. Επιπλέον, όλοι έχουν υιοθετήσει συστήματα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση που είναι συμβατά με τα IPSAS ( Bergmann, 2009; Grossi and Soverchia, 2011 ).

Η ανάγκη επίτευξης ευρείας συγκρισιμότητας σε διεθνές επίπεδο, σε συνδυασμό με την απαίτηση για κοινές δημοσιονομικές και οικονομικές πολιτικές, έχει δημιουργήσει ένα αίτημα για μια νέα λογοδοσία στις δημόσιες διοικήσεις, με στόχο την εναρμόνιση διαφορετικών λογιστικών μεθοδολογιών και συστημάτων προκειμένου να επιτευχθεί συγκρίσιμη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. . Για παράδειγμα, στην Ευρωπαϊκή Ένωση, κάτω από την πίεση της χρηματοπιστωτικής κρίσης, η ανάγκη για ένα κοινό σύνολο λογιστικών αρχών που είναι επιλέξιμες για την περαιτέρω υποστήριξη της δημοσιονομικής και δημοσιονομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των χωρών έχει δοθεί προτεραιότητα στην πολιτική ατζέντα της Επιτροπής. Ενώ υπάρχει μια συνεχής συζήτηση σχετικά με τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης του δημόσιου τομέα, σχετικά με τα αποτελέσματα, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά της, τα IPSAS ξεχωρίζουν ως πιθανή επιλογή εναρμόνισης είτε στην παρούσα μορφή τους είτε εν μέρει τροποποιημένα, σχηματίζοντας ένα ξεχωριστό σύνολο προτύπων για την ικανοποίηση συγκεκριμένων ανάγκες των.

Αυτή η τελευταία επιλογή προωθείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Παρόλο που η Eurostat αναγνωρίζει τον κεντρικό ρόλο των IPSAS στην πορεία προς την εναρμόνιση, έχει τεθεί η ανάγκη για την ανάπτυξη ενός συνόλου Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (EPSAS). Ωστόσο, ο δρόμος προς την

εναρμόνιση είναι μακρύς και δύσκολος, δεδομένου ότι, όπως έχει δείξει πρόσφατη έρευνα ( Brusca et al., 2015 ; Christiaens et al., 2015 ), η λογιστική του δημόσιου τομέα στην Ευρώπη είναι ένα πλουραλιστικό μωσαϊκό, όπου υπάρχουν διαφορετικά λογιστικά συστήματα όχι μόνο μεταξύ χωρών, αλλά και μερικές φορές μεταξύ διαφορετικών κυβερνητικών επιπέδων στην ίδια χώρα. Αυτό έχει θεωρηθεί συνέπεια του λογιστικού περιβάλλοντος, του νομικού συστήματος και των παραδόσεων ( Hopwood, 1990 , Lüder, 1992 , Otley, 1980 ).

Ωστόσο, στο δίλημμα IPSAS ή EPSAS, υπάρχουν επίσης εναλλακτικές προσεγγίσεις που υποστηρίζουν τη συνύπαρξη διαφορετικών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς ( Manes Rossi et al., 2016 ) που αξίζουν περαιτέρω προσοχή και πιθανώς εμπειρικές μελέτες για να δοκιμαστούν τα πραγματικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα τους . Ενώ η προετοιμασία της χρηματοοικονομικής αναφοράς βάσει IPSAS ή EPSAS θα μπορούσε να απαιτηθεί για την ικανοποίηση της ανάγκης για εναρμόνιση, κάθε χώρα, παράλληλα, θα μπορούσε να επιλέξει να διατηρήσει τις εθνικές της εκθέσεις και τα λογιστικά πρότυπα, εφόσον θεωρούνται χρήσιμα για τη διαμόρφωση πολιτικής και τη λήψη αποφάσεων. Αντίστοιχα, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών αρχών για την υποβολή εκθέσεων από την κυβέρνηση δεν χρειάζεται να αντικαταστήσει όλα τα υπάρχοντα λογιστικά εργαλεία που χρησιμοποιούνται επί του παρόντος για την υποβολή εκθέσεων ή για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Θα διατηρηθεί ο διαχωρισμός μεταξύ υποχρεωτικής αναφοράς βάσει του εναρμονισμένου συνόλου προτύπων και εναλλακτικών λογιστικών εκθέσεων που διατηρούν τα εθνικά χαρακτηριστικά και προτιμήσεις.

Οι Brusca και Martínez αναλύουν ποια είναι η τελευταία λέξη της τεχνολογίας και ποιοι παράγοντες επηρέασαν την υιοθέτηση του IPSAS, καθώς και τα κύρια πλεονεκτήματα που μπορεί να επιτύχει η εφαρμογή στην πράξη, εστιάζοντας στις απόψεις τόσο των χωρών της Αμερικής όσο και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έχουν εντοπιστεί ορισμένα ερεθίσματα για την απόφαση μιας εθνικής κυβέρνησης να υιοθετήσει τα IPSAS – καθώς και εμπόδια που απειλούν αυτήν την υιοθέτηση. Σύμφωνα με τους συγγραφείς, υπάρχουν διαφορές στον τρόπο με τον οποίο τα IPSAS αντιλαμβάνονται οι διάφορες χώρες. Ενώ τόσο οι χώρες που υιοθετούν όσο και οι χώρες που δεν τις υιοθετούν εκτιμούν το χαρακτηριστικό της συγκρισιμότητας ως το άμεσο όφελος που απορρέει από την εφαρμογή του IPSAS, πολλές αμερικανικές

χώρες, ιδιαίτερα οι χώρες της Λατινικής Αμερικής, θεωρούν το IPSAS ως εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό της κρατικής λογιστικής, ενώ οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν διαφορετικές απόψεις για ο ρόλος τους.

Η προσπάθεια εισαγωγής IPSAS στη Μάλτα παρέχει πολύτιμες πληροφορίες για τις συνθήκες που οδήγησαν στην εφαρμογή των προτύπων λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ο Jones και ο Caruana συζητούν την απόφαση της κεντρικής κυβέρνησης της Μάλτας να ξεκινήσει μια μεταρρύθμιση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από το 1999. Αρχικά, η μεταρρύθμιση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση προέβλεπε την ανάπτυξη και εφαρμογή ενός εξατομικευμένου συνόλου λογιστικών προτύπων που, ενώ αναπτύχθηκαν, ήταν δεν εφαρμόστηκε ποτέ. Το 2011, η κεντρική κυβέρνηση της Μάλτας αποφάσισε να υιοθετήσει το IPSAS. Αυτή η μελέτη προσπαθεί να εντοπίσει τους βασικούς παράγοντες που οδήγησαν σε αυτή την απόφαση. Οι Jones και Caruana καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι –σε αντίθεση με προηγούμενες μελέτες– η αξιοπιστία που παρέχεται από την υιοθέτηση διεθνώς αναγνωρισμένων και αποδεκτών προτύπων θεωρείται ως ο σημαντικότερος παράγοντας αυτής της απόφασης.

Επιπλέον, οι τεχνικές πτυχές του IPSAS συζητούνται στη συμβολή των Bergmann, Grossi, Rauskala και Fuchs στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι κεντρικές κυβερνήσεις. Οι συγγραφείς προσφέρουν μια επισκόπηση των προσεγγίσεων ενοποίησης στις χώρες του ΟΟΣΑ, συγκρίνοντας τις νομικές απαιτήσεις και τα πρότυπα για την ενοποίηση, καθώς και τα κριτήρια που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό των περιμέτρων της ενοποίησης, χρησιμοποιώντας το IPSAS ως σημείο αναφοράς. Η ανάγκη για πιο εναρμονισμένες λογιστικές πρακτικές αφορούσε επίσης τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου οι ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα απαιτούν προσεκτική εξέταση της έννοιας του ελέγχου. Η έρευνα επικεντρώνεται σε 13 κράτη μέλη του ΟΟΣΑ ακολουθώντας τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τα IPSAS ή συγκρίσιμα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα, αλλά προσφέρει επίσης μια επισκόπηση 10 άλλων χωρών του ΟΟΣΑ για την εξαγωγή της γενικής πρακτικής του ΟΟΣΑ. Παρουσιάζονται ενδιαφέρουσες πληροφορίες σχετικά με το εύρος της ενοποίησης, τις μεθόδους που υιοθετήθηκαν και τις περιμέτρους ενοποίησης στις χώρες που αναλύθηκαν.

Συζητείται επίσης η δυνατότητα ανάπτυξης ειδικών EPSAS με βάση την εμπειρία που έχει ήδη αποκτηθεί στην Ευρώπη.

Οι εμπειρίες που παρουσιάζονται υπογραμμίζουν ότι η υιοθέτηση των IPSAS γίνεται δεκτή σε εκείνα τα πλαίσια όπου η ανάγκη για αξιοπιστία είναι μεγαλύτερη (βλ. Jones and Caruana, αυτό το τεύχος): σε αυτές τις χώρες, η βούληση να τηρηθεί ένα καλά εδραιωμένο λογιστικό πλαίσιο ως μέσο της απόκτησης διεθνούς αποδοχής υπήρξε ο κύριος μοχλός για την υιοθέτηση των IPSAS. Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν πλαίσια όπου η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει μακρά παράδοση, αλλά η αυστηρή προσέγγιση που ακολουθεί το IPSASB στον καθορισμό των προτύπων του ( Fuertes, 2008 ) δημιουργεί δυσκολίες και αντίσταση στην εφαρμογή τους ( Oulasvirta, 2014 ).

Ένα άλλο εμπόδιο για την εισαγωγή ενός κοινού συνόλου προτύπων λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι η συνεκτίμηση που αφιερώνεται στον προϋπολογισμό: σε πολλές χώρες, πολιτικοί και διευθυντές θεωρούν τον προϋπολογισμό ως βάση για τη λήψη αποφάσεων και αυτό το εργαλείο συχνά προετοιμάζεται σύμφωνα με τα μετρητά ή τροποποιείται -ταμειακή βάση. Εκτός εάν οι πληροφορίες λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αποκτήσουν την ίδια σημασία στην πολιτική και στη λήψη αποφάσεων, η ιεράρχησή τους δεν είναι αυτονόητη.

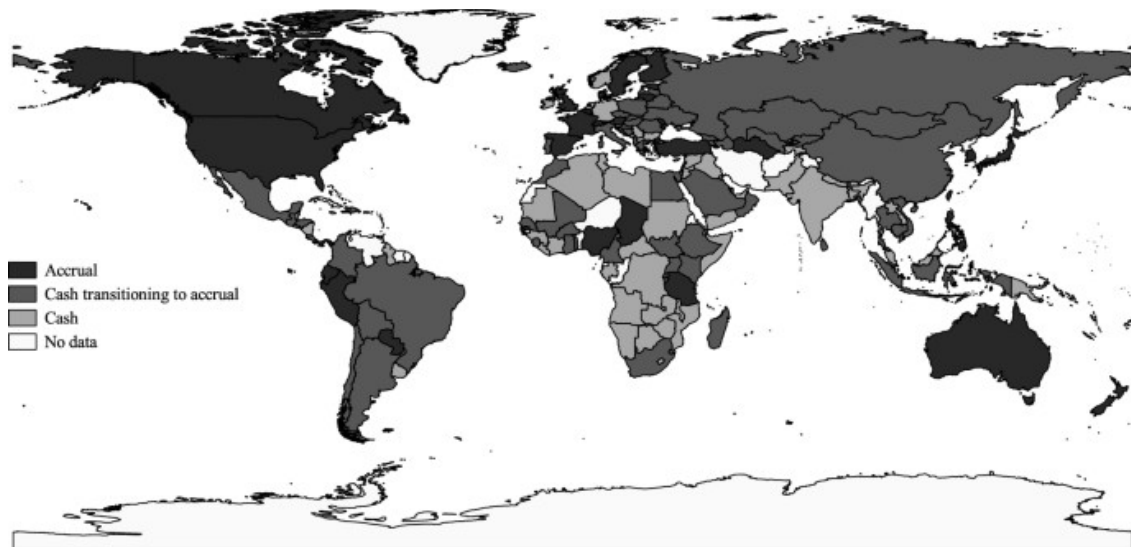
Η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση πρέπει να ξεπεράσει έναν μακρύ κατάλογο εμποδίων που σχετίζονται με το υψηλό κόστος εφαρμογής ενός διαφορετικού λογιστικού συστήματος, το κόστος εκπαίδευσης των δημοσίων υπαλλήλων στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, τις επενδύσεις σε κατάλληλες τεχνολογίες πληροφοριών και επικοινωνιών κ.λπ. . Δεν ξεκινούν όλες οι ευρωπαϊκές χώρες το ταξίδι από το ίδιο σημείο και οι απαιτήσεις χρόνου και πόρων είναι επομένως σημαντικά διαφορετικές.

Επιπλέον, ένας άλλος τομέας που αξίζει να διερευνηθεί αναφέρεται στις επιπτώσεις που προκαλούνται από τα μέτρα λιτότητας και τις περικοπές του προϋπολογισμού στις λογιστικές μεταρρυθμίσεις: ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να έχουν επιβραδύνει τις διαδικασίες μεταρρυθμίσεων που καταναλώνουν πόρους, σε άλλες μπορεί να έχουν επιταχυνθεί οι μεταρρυθμίσεις ως σημαίνει να ξεπεράσουμε την κρίση.

Τέλος, το γεγονός ότι η αλλαγή των λογιστικών προτύπων δεν είναι μόνο τεχνικό ζήτημα, αλλά και πολιτισμικό ζήτημα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη. Τα IPSAS ή EPSAS πρέπει να αντικαταστήσουν τα εθνικά πρότυπα ή υπάρχει δυνατότητα ευεργετικής συνύπαρξης; Αυτό θα άνοιγε μια νέα ερευνητική ατζέντα, παροτρύνοντας τους μελετητές να δοκιμάσουν εμπειρικά τις επιπτώσεις της συνύπαρξης δύο παράλληλων συστημάτων, το ένα εναρμονισμένο για να ευνοήσει την εναρμόνιση και την ολοκλήρωση –και κατά συνέπεια την ενοποίηση– και το άλλο υποστηρίζοντας τον ορισμό των εθνικών πολιτικών και λήψης αποφάσεων.

#### **4.2. Η επίδραση των λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα στους προϋπολογισμούς, την αποτελεσματικότητα και τη λογοδοσία**

Δύο διαφορετικά λογιστικά πρότυπα χρησιμοποιούνται για την υποβολή εκθέσεων στο δημόσιο τομέα: η παραδοσιακή λογιστική με βάση τα μετρητά και η επιχειρηματική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Οι καθαρές λογιστικές καταστάσεις μετρητών δεν αναφέρουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή αποσβέσεις. Αντιθέτως, οι λογιστικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση της επιχείρησης παρέχουν διαχρονικές δημοσιονομικές πληροφορίες συμπληρώνοντας τις πληροφορίες που βασίζονται σε μετρητά με πληροφορίες που βασίζονται σε πόρους. Διεθνείς οργανισμοί όπως ο ΟΟΣΑ, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), έχουν υποστηρίξει τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα, με σκοπό την ενίσχυση της δημοσιονομικής διαφάνειας, της αποτελεσματικότητας και της λογοδοσίας των υπευθύνων λήψης αποφάσεων. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προέτρεψε τα μέλη της ΕΕ και τα υποψήφια κράτη να υιοθετήσουν το επιχειρηματικό λογιστικό σύστημα στον δημόσιο τομέα τους. Όλο και περισσότερες χώρες σε όλο τον κόσμο έχουν αντικαταστήσει την παραδοσιακή ταμειακή λογιστική με την επιχειρηματική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Μέχρι το 2018, 119 από τις 200 περίπου εθνικές κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο χρησιμοποιούσαν κάποια μορφή πλήρους ή τροποποιημένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ή είχαν σχέδια για τη μετάβαση από τα ταμειακά σε μετρητά πρότυπα σε δεδουλευμένη βάση (Εικ. 1 ).



*Πηγή* : Deloitte ( 2015 ), PwC ( 2015 ), ΟΟΣΑ και IFAC ( 2017 ), IFAC και CIPFA ( 2018 ). *Σημειώσεις* : Ο χάρτης αναφέρει το τρέχον λογιστικό πρότυπο του δημόσιου τομέα (μετρητά ή δεδουλευμένο) σε επίπεδο εθνικής κυβέρνησης σε όλο τον κόσμο από το 2018. Ο χάρτης υποδεικνύει επίσης τις χώρες που βρίσκονται σε μετάβαση από την αναφορά σε μετρητά σε πλήρη αναφορά σε δεδουλευμένη βάση σύστημα ή έχουν σχέδια να το κάνουν τα επόμενα χρόνια

Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν παρέχεται δωρεάν. Το κύριο εμπόδιο για την υιοθέτηση της δημόσιας λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι το υψηλό κόστος υλοποίησης, που προκύπτει από ακριβές αποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Η Γαλλία, για παράδειγμα, δαπάνησε περίπου 1,7 δισεκατομμύρια δολάρια για τη μετάβαση από τη λογιστική που βασίζεται σε μετρητά σε δεδουλευμένη βάση (Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2013). Το κόστος υλοποίησης για τη Γερμανία εκτιμάται σε περίπου 3,5 δισεκατομμύρια δολάρια, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το μόνιμο υψηλότερο λειτουργικό κόστος (SAI 2017 Γερμανίας). Παραδόξως, υπήρξε λίγη έρευνα σχετικά με το εάν η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση βελτιώνει τα δημόσια οικονομικά. Οι έρευνες μεταξύ των κυβερνήσεων αποφέρουν υποκειμενικές εντυπώσεις (Kuhlmann et al. 2008 ; Andriani et al. 2010 ; Burth and Hilgers 2014 ; Moretti 2016 , μεταξύ άλλων). Οι Khan και Mayes ( 2009 ) συζητούν τεχνικές λεπτομέρειες. Οι Carlin ( 2005 ) και Christensen ( 2007 ) δεν αναφέρουν έρευνα σχετικά με τις επιπτώσεις της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση με βάση τα αντικειμενικά αποτελέσματα του προϋπολογισμού. Δύο πρόσφατες μελέτες εξετάζουν την επίδραση του δημόσιου λογιστικού συστήματος στα

αποτελέσματα της δημοσιονομικής πολιτικής στη Γερμανία. Ο Christofzik ( 2019 ) χρησιμοποιεί συγκεντρωτικά μεγέθη σε κρατικό επίπεδο και δεν διαπιστώνει ότι η αλλαγή λογιστικών προτύπων είχε επηρεάσει τα χρηματοοικονομικά υπόλοιπα. Τα ευρήματά της υποδηλώνουν ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση άλλαξε κάπως τη σύνθεση των εσόδων. Ο Raffer ( 2019 ) ερευνά δήμους στο γερμανικό ομοσπονδιακό κρατίδιο της Βάδης-Βυρτεμβέργης και διαπιστώνει ότι οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Σε αυτό το ομοσπονδιακό κράτος, όλοι οι δήμοι ήταν υποχρεωμένοι να αλλάξουν σε δεδουλευμένη λογιστική.

Εκτιμούμε την επίδραση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα στα δημοσιονομικά και πολιτικά αποτελέσματα σε μια χώρα υψηλού εισοδήματος. Επειδή τα ιδρύματα (προϋπολογισμού) είναι πιθανό να είναι ενδογενή (Aghion et al. 2004 ; Heinemann et al. 2018 ), εφαρμόζουμε την εκτίμηση διαφοράς στις διαφορές και μελέτες συμβάντων σε ένα οιονεί πειραματικό περιβάλλον σε τοπικό επίπεδο στη Γερμανία. Ορισμένες τοπικές κυβερνήσεις στο ομοσπονδιακό κρατίδιο της Βαυαρίας σταδιακά μεταπήδησαν στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση μεταξύ 2005 και 2012, αλλά ένας σημαντικός αριθμός τοπικών κυβερνήσεων διατήρησαν τη λογιστική που βασίζεται σε μετρητά, γεγονός που συνιστά μια ενδιαφέρουσα περίπτωση θεσμικού ανταγωνισμού σε κοινοτικό επίπεδο (Bernholz 2008 ). Διερευνούμε τον βαθμό στον οποίο ο προϋπολογισμός, η αποτελεσματικότητα και η λογοδοσία αλλάζουν στο πλαίσιο της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Τα αποτελέσματα δεν δείχνουν ότι οι κομητείες μετάβασης αναπτύσσονται διαφορετικά από τις κομητείες με λογιστική βάσει ταμειακών ροών ούτε πριν ούτε μετά την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Δεν βρίσκουμε καμία σημαντική επίδραση στις δαπάνες, το δημόσιο χρέος, την αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης, ούτε στη συμμετοχή των ψηφοφόρων, ακόμη και μετά από οκτώ και περισσότερα χρόνια μετά την εφαρμογή. Οι τοπικές κυβερνήσεις φαίνεται να πωλούν λιγότερα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αλλά περισσότερα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Οι αγροτικές κομητείες μειώνουν κάπως την εξωτερική ανάθεση μετά την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Τα λειτουργικά κόστη για τη διαχείριση της διοίκησης αυξάνονται σταθερά στο πλαίσιο της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ως εκ τούτου, τα ευρήματά μας δεν υποστηρίζουν προτάσεις διεθνών οργανισμών όπως ο ΟΟΣΑ, το ΔΝΤ ή η ΕΕ ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου

τομέα υπερέχει της λογιστικής που βασίζεται σε μετρητά. Επομένως, αμφισβητούμε την τυπική αξιολόγηση αναμενόμενου οφέλους-κόστους των λογιστικών προτύπων αλλαγής. Οι πολιτικοί δεν φαίνεται να εκμεταλλεύονται τις πληροφορίες που βασίζονται σε δεδουλευμένα και να προσαρμόζουν ανάλογα τη συμπεριφορά τους, τουλάχιστον όταν τα επίπεδα ανάπτυξης και διαφάνειας είναι ήδη υψηλά.

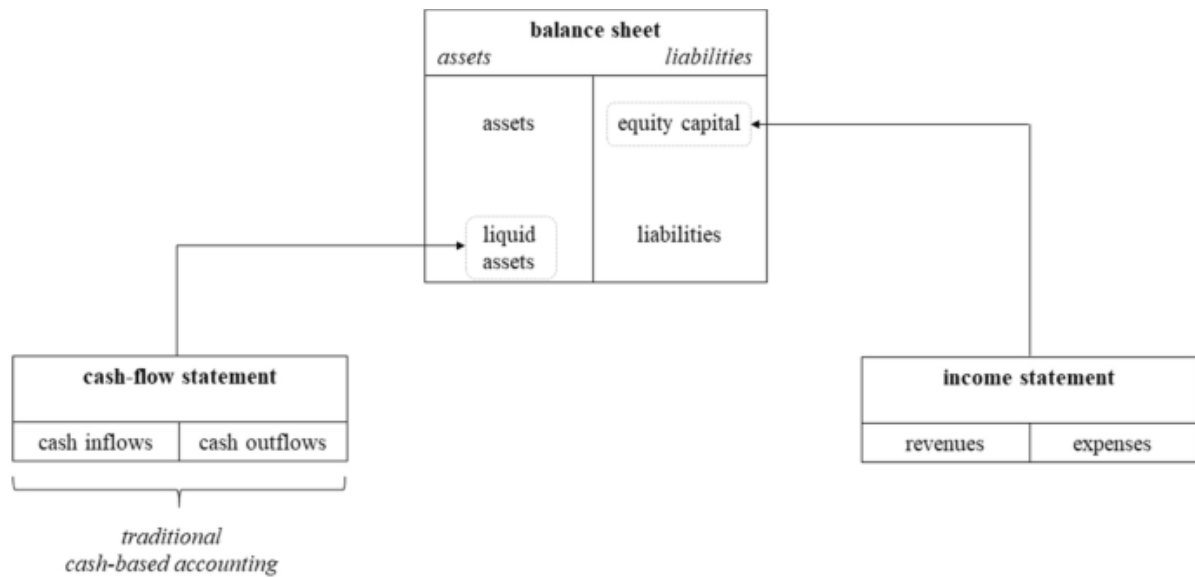
Η εργασία μας συμβάλλει στη συζήτηση των δημοσιονομικών κανόνων. Οι δημοσιονομικοί κανόνες σχεδιάζονται συνήθως για να περιορίσουν τις κρατικές δαπάνες και να ενισχύσουν τον βιώσιμο προϋπολογισμό. Εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι αυτό το είδος πολιτικού αυτοπεριορισμού λειτουργεί καλά.<sup>Υποσημείωση<sup>5</sup></sup> Μετά τις θεμελιώδεις συνεισφορές των Alt και Lowry ( 1994 ), Poterba ( 1996 ), Von Hagen and Harden ( 1995 ), Alesina and Perotti ( 1999 ) και Alesina et al. ( 1999 ), μελέτες παρακολούθησης έδειξαν ότι τα δημοσιονομικά ιδρύματα συμβάλλουν στα υγιή δημόσια οικονομικά. Για παράδειγμα, κανόνες ισοσκελισμένου προϋπολογισμού (Bohn and Inman 1996 , Asatryan et al. 2018 ), κανόνες μείωσης του ελλείμματος (Grembi et al. 2016 ), ελβετικού τύπου φρένα χρέους (Burret and Feld 2018 ), έλεγχοι και ισορροπίες στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού (Fabrizio and Mody 2006 ), η εποπτεία από τους δημοσιονομικούς επόπτες (Christofzik και Kessing 2018 ) ή η διαφάνεια του προϋπολογισμού (Benito and Bastida 2009 ) μειώνουν το χρέος και την πιθανότητα κρίσεων κρατικού χρέους. Οι Debrun et al. ( 2008 ), Krogstrup and Wälti ( 2008 ), Dabla-Norris et al. ( 2010 ), Blume and Voigt ( 2013 ), Dove ( 2016 ) και η μετα-παλίνδρομη από τους Heinemann et al. ( 2018 ) αναφέρουν πολύ παρόμοια αποτελέσματα. Προηγούμενες μελέτες επομένως ευνοούν τους δημοσιονομικούς κανόνες ως πολιτική κατά της μη βιώσιμης κατάρτισης προϋπολογισμού. Τα εμπειρικά ευρήματά μας, αντίθετα, υποδηλώνουν ότι δεν έχουν όλοι οι δημοσιονομικοί κανόνες και οι βελτιώσεις στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σαφή ευεργετική επίδραση στα δημοσιονομικά αποτελέσματα. Αυτό είναι σύμφωνο με τις θεωρητικές εργασίες των Halac και Yared ( 2014 ) και Landon and Smith ( 2017 ) που δείχνουν ότι οι ίδιοι δημοσιονομικοί κανόνες μπορεί κάλλιστα να παράγουν διαφορετικά αποτελέσματα και να διαφέρουν ουσιαστικά ως προς την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα. Συμπεραίνουμε ότι η βιβλιογραφία για τους δημοσιονομικούς κανόνες χρήζει επισήμανσης.



Η λογοτεχνία στη δημόσια επιλογή έχει μακρά παράδοση στη διερεύνηση των θεσμών και των νομικών συστημάτων που παρέχουν αποτελεσματικότητα και δημοκρατία (Bernholz 1993). Προηγούμενη έρευνα έχει δείξει ότι οι κυβερνήσεις μπορούν κάλλιστα να χρησιμοποιήσουν κόλπα «δημιουργικής λογιστικής» για να παρακάμψουν τους δημοσιονομικούς κανόνες (Von Hagen 1991 · Milesi-Ferretti 2004) και να μειώσουν τα δημοσιονομικά ελλείμματα ή το δημόσιο χρέος χωρίς να αλλάξουν την καθαρή θέση της κυβέρνησης (Easterly 1999). Ειδικότερα, η δημιουργική λογιστική αυξάνεται πριν από τις τακτικές εκλογές (Reischmann 2016), πριν μια χώρα ενταχθεί στην Ευρωπαϊκή Νομισματική Ένωση (ONE) (Dafflon and Rossi 1999 · Milesi-Ferretti and Moriyama 2006) και μετά την εισαγωγή του Ευρωπαϊκού Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης (SGP) για την κάλυψη των απαιτήσεων του δημοσιονομικού ισοζυγίου (Von Hagen and Wolff 2006 ; Buti et al. 2007 ; Beetsma et al. 2009 ; Alt et al. 2014). Η μελέτη μας είναι από τις πρώτες που δεν βλέπει τη λογιστική ως εξαρτημένη μεταβλητή αλλά ως μια επεξηγηματική μεταβλητή. Εξετάζουμε εάν η λογιστική επηρεάζει τον κρατικό προϋπολογισμό, την αποτελεσματικότητα και τη λογοδοσία. Συνεισφέρουμε στη βιβλιογραφία μελετώντας εάν και πώς τα ιδρύματα μπορούν να χαρτογραφήσουν κίνητρα για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων και να αποτρέψουν τη δημοσιονομική χειραγώγηση.

#### **4.3. Βασικά χαρακτηριστικά της λογιστικής που βασίζεται σε μετρητά και σε δεδουλευμένη βάση**

Τεχνικά, η παραδοσιακή λογιστική που βασίζεται σε μετρητά αποτελείται από μια κατάσταση ταμειακών ροών. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι πιο περίπλοκη και συμπληρώνει την προβολή που βασίζεται σε μετρητά με μια άποψη βάσει πόρων που αναφέρεται σε μια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σχετικά με τα έσοδα και τα έξοδα (βλ. Εικ. 2). Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση συνδέει το πλεόνασμα ή το έλλειμμα των καταστάσεων ταμειακών ροών και αποτελεσμάτων σε έναν ισολογισμό σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια. Όπως φαίνεται στο Σχ. 2, το υπόλοιπο των ταμειακών ροών επηρεάζει τα ρευστά περιουσιακά στοιχεία ή το επίπεδο χρέους στον ισολογισμό. Το υπόλοιπο εσόδων και εξόδων μαζί αναφέρει την πλήρη κατανάλωση πόρων στην περίοδο και επηρεάζει άμεσα τα ίδια κεφάλαια.



Πηγή: βλέπε Lueder (2001, σελ. 37). Σημειώσεις: Το σχήμα δείχνει ένα απλοποιημένο λογιστικό σύστημα τριών συστατικών

Εκτός από τα καθαρά στοιχεία, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση διαφέρει από τη λογιστική που βασίζεται σε μετρητά σε δύο κύριες διαστάσεις: (1) το χρονοδιάγραμμα των συναλλαγών και (2) τις πληροφορίες για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Πρώτον, η λογιστική που βασίζεται σε μετρητά καταγράφει τις συναλλαγές όταν λαμβάνονται ή καταβάλλονται μετρητά, αλλά όχι η κατανάλωση ήδη αγορασμένων πόρων. Αντίθετα, οι λογιστικές καταστάσεις αποτελεσμάτων σε δεδουλευμένη βάση καταγράφουν κάθε είδους κατανάλωση πόρων (έσοδα και έξοδα) σε πραγματικό χρόνο. Για παράδειγμα, η παραδοσιακή λογιστική που βασίζεται σε μετρητά αναφέρει το κόστος παραγωγής για τους δημόσιους δρόμους όταν καταβάλλονται μετρητά, αλλά δεν αντικατοπτρίζει άμεσα τις υποχρεώσεις και την επακόλουθη επιδείνωση, ενώ οι καταστάσεις αποτελεσμάτων στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αντικατοπτρίζουν επίσης την ετήσια απόσβεση. Δεύτερον, οι λογιστικοί ισολογισμοί σε δεδουλευμένη βάση λαμβάνουν υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Οι συμβατικές καταστάσεις που βασίζονται σε μετρητά δεν αναφέρουν κρατικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι αλλαγές στα έσοδα και τα έξοδα, για παράδειγμα που προκαλούνται από την απόσβεση περιουσιακών στοιχείων ή μελλοντικές συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις, επίσης δεν εμφανίζονται στα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα που βασίζονται σε μετρητά. Έτσι, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα δεν παρέχει μόνο πληροφορίες για την πλήρη κατανάλωση πόρων αλλά και για

τα ίδια κεφάλαια. Επιπλέον, οι εκθέσεις που βασίζονται σε δεδουλευμένα στοιχεία εμφανίζονται συχνά ως ενοποιημένες καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των βασικών διοικητικών αρχών και των δημοσίων επιχειρήσεων.

Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν είναι μια εντελώς νέα έννοια. Η εισαγωγή επιχειρηματικών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα ήταν ένα από τα κύρια ζητήματα που έθεσε το κίνημα της Νέας Δημόσιας Διοίκησης τη δεκαετία του 1980. Οι εθνικές κυβερνήσεις στην Αυστραλία, τον Καναδά, τις Ηνωμένες Πολιτείες και τη Νέα Ζηλανδία άρχισαν ήδη να υιοθετούν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα στη δεκαετία του 1990 ή γύρω στο τέλος της χιλιετίας. Μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ, το 82% των εθνικών κυβερνήσεων εφάρμοσαν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ή έχουν σχέδια να το κάνουν (ΟΟΣΑ και IFAC 2017). Παρόμοια ποσοστά υιοθέτησης ισχύουν και σε τοπικό επίπεδο: στο 75% όλων των χωρών του ΟΟΣΑ, οι τοπικές κυβερνήσεις χρησιμοποιούν πλήρη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Ένας αυξανόμενος αριθμός χωρών χαμηλού εισοδήματος σε όλο τον κόσμο ακολουθεί επίσης την τάση της αλλαγής των λογιστικών προτύπων και της εφαρμογής αναφορών σε δεδουλευμένη βάση ή σχεδιάζει να το κάνει στο μέλλον. Οι αλλαγές στα λογιστικά πρότυπα συνήθως συνοδεύονται από συζητήσεις σχετικά με τα υπέρ και τα κατά. συζητάμε τα κύρια επιχειρήματα στην επόμενη ενότητα. Μια σύνοψη των κύριων βασικών χαρακτηριστικών της λογιστικής που βασίζεται σε μετρητά και σε δεδουλευμένη βάση και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα παρουσιάζονται στον Πίνακα 1 .

**Πίνακας 1 Βασικά χαρακτηριστικά και πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της λογιστικής που βασίζεται σε μετρητά και σε δεδουλευμένη βάση**

<b>Βασικά χαρακτηριστικά της ταμειακής και ακριβούς λογιστικής</b>	
<b>Λογιστική που βασίζεται σε μετρητά</b>	<b>Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση</b>
Καταγράφει τις συναλλαγές όταν λαμβάνονται ή εξοφλούνται μετρητά	Καταγράφει τις συναλλαγές όταν πραγματοποιούνται
Οι πραγματικές συναλλαγές δεν καλύπτονται	Συμπληρώνει τις ταμειακές ροές με μια προβολή που βασίζεται σε πόρους (έσοδα και έξοδα)
Δεν αναφέρει ισολογισμούς συμπεριλαμβανομένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και αποσβέσεων	Καταγράφει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις
	Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις περιλαμβάνουν προϋπολογισμούς της κεντρικής διοίκησης και των δημοσίων επιχειρήσεων
<b>Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα</b>	
<b>Πλεονεκτήματα</b>	<b>Μειονεκτήματα</b>
Οι λογιστικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση παρέχουν περισσότερες πληροφορίες	Τα επιχειρηματικά λογιστικά πρότυπα δεν ταιριάζουν σε ένα πλαίσιο του δημόσιου τομέα
Η αυξημένη διαφάνεια αναμένεται να αντιστοιχιστεί σε βιώσιμο προϋπολογισμό, αποτελεσματικότητα και	Η αξιολόγηση των δημοσίων αγαθών για τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι χρονοβόρα και συχνά αυθαίρετη

<b>Βασικά χαρακτηριστικά της ταμειακής και ακριβούς λογιστικής</b>	
<b>Λογιστική που βασίζεται σε μετρητά</b>	<b>Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση</b>
λογοδοσία	εκτίμηση
	Σημαντικό κόστος εφαρμογής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση

## **2.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα**

Όλα τα επιχειρήματα που ευνοούν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα έναντι της λογιστικής που βασίζεται σε μετρητά (για μια επισκόπηση, βλέπε Carlin 2005 , Christensen 2007 ) καταλήγουν σε ένα βασικό επιχείρημα: τη διαφάνεια. Η αύξηση της διαφάνειας των πληροφοριών, η οποία είναι καίριας σημασίας για τις δημοκρατικές κοινωνίες (Bernholz 1993 ). Οι λογιστικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση περιλαμβάνουν καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων και ισολογισμούς, και ως εκ τούτου παρέχουν πιο ολοκληρωμένες πληροφορίες από τις καταστάσεις που αφορούν μόνο ταμειακά διαθέσιμα. Αυτό, με τη σειρά του, μπορεί να επιτρέψει και να εξουσιοδοτήσει τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων για πιο βιώσιμο προϋπολογισμό (δηλαδή, ισότητα μεταξύ των γενεών), να αυξήσει την αποτελεσματικότητα και να οδηγήσει σε λογοδοσία στις εκλογές. Το κύριο επιχείρημα κατά της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι ότι οι καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων και οι ισολογισμοί βασίζονται σε χρονοβόρες και συχνά αυθαίρετες εκτιμήσεις των αξιών των δημοσίων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία οι αγοραίες αξίες συνήθως δεν είναι διαθέσιμες. Έτσι, ενώ η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση μπορεί να παρέχει περισσότερες πληροφορίες, οι πληροφορίες μπορεί να μην είναι αξιόπιστες. Τώρα συζητάμε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα με περισσότερες λεπτομέρειες, ξεκινώντας από τα πιθανά οφέλη.

Οι λογιστικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση παρέχουν πολύ περισσότερες πληροφορίες από τις καταστάσεις που βασίζονται σε μετρητά, γεγονός που μπορεί να επιτρέψει πιο βιώσιμες αποφάσεις σχετικά με τον προϋπολογισμό. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αναφέρει πολυετείς ροές πόρων και αποκαλύπτει μελλοντικά οφέλη περιουσιακών στοιχείων και μη ταμειακά κόστη που κρύβονται στη συμβατική λογιστική του δημόσιου τομέα που βασίζεται σε μετρητά, κυρίως κόστη απόσβεσης. Οι ισολογισμοί της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση δείχνουν έτσι το σύνολο του διαχρονικού σχηματισμού και κατανάλωσης πόρων της κυβέρνησης και αντικατοπτρίζουν το εύρος και την ποιότητα του δημόσιου κεφαλαίου με μεγαλύτερη διαφάνεια. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αποκαλύπτει την κατανομή των δημόσιων πόρων με την πάροδο του χρόνου, η οποία μπορεί να οδηγήσει σε μεγαλύτερη δικαιοσύνη μεταξύ των γενεών και βιώσιμο προϋπολογισμό επειδή μειώνονται οι υποεπενδύσεις και οι υπερεπενδύσεις. Για παράδειγμα, η κατανάλωση δημόσιου αποθέματος κεφαλαίου λόγω πολύ μικρής επένδυσης σε δρόμους ή σχολεία είναι αόρατη στη λογιστική που βασίζεται σε μετρητά, αλλά κατ' αρχήν αντικατοπτρίζεται στις καταστάσεις λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αποφεύγει επίσης τις υπερεπενδύσεις, επειδή το κόστος παρακολούθησης και οι συνέπειες μεταξύ των γενεών των τρεχουσών αποφάσεων γίνονται πιο ορατές. Ένα άλλο όφελος σχετίζεται με την ιδιωτικοποίηση και την εξωτερική ανάθεση. Εάν οι δημόσιες διοικήσεις του πυρήνα χρησιμοποιούν τα ίδια λογιστικά πρότυπα με τις δημόσιες επιχειρήσεις, καθίστανται διαθέσιμες ολοκληρωμένες ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν το σύνολο των δημόσιων οντοτήτων. Ανέκδοτα στοιχεία αναφέρουν ότι τα κίνητρα για εξωτερική ανάθεση μειώνονται δραστικά επειδή οι δημόσιες επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται ως βασικοί προϋπολογισμοί και το αντίστροφο. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση μπορεί επομένως να εμποδίσει τους πολιτικούς να συμμετέχουν σε αδιαφανείς και δαπανηρές εκτός προϋπολογισμού δραστηριότητες για τη μείωση των ελλειμμάτων και του χρέους της βασικής διοίκησης, για παράδειγμα με την ανάθεση σε δημόσιες επιχειρήσεις.

Υποστηρίζεται ότι η αποδοτικότητα αυξάνεται βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Για παράδειγμα, οι πληροφορίες σε πραγματικό χρόνο για το κεφάλαιο και την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που παρέχονται βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση θα πρέπει να επιτρέπουν την αποτελεσματικότερη κατανομή των

δημοσίων πόρων. Οι προϋπολογισμοί που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση αποκαλύπτουν προτεραιότητες για τη συντήρηση των δρόμων ή των σχολείων, για παράδειγμα, οι οποίες μπορούν να διευκολύνουν τη στόχευση των δημοσίων επενδύσεων και να οδηγήσουν σε υψηλότερη ποιότητα των δημοσίων περιουσιακών στοιχείων. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση μπορεί επίσης να εμποδίσει τους δημόσιους φορείς λήψης αποφάσεων να πουλήσουν περιουσιακά στοιχεία κάτω από την αγοραία αξία. Οι πωλήσεις μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων όπως γη, κτίρια ή μηχανήματα μπορούν να μειώσουν τα ελλείμματα ή το δημόσιο χρέος κατά την τιμή πώλησης, ενώ η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αναφέρει επίσης τη μείωση της καθαρής θέσης κατά την αξία του περιουσιακού στοιχείου (βλ. Easterly 1999 ) (βλ. Πίνακα Α1 ).

Η διαφάνεια αυξάνει τη λογοδοσία των φορέων λήψης αποφάσεων του δημοσίου. Οι αξιόπιστες διαχρονικές δημοσιονομικές πληροφορίες ενισχύουν τις δυνατότητες και τις ευθύνες διαχείρισης. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση μπορεί επίσης να αποτρέψει τους πολιτικούς από τη χειραγώγηση του χρόνου («δημιουργική λογιστική») για τη χρηματοδότηση ή τη μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων, καθώς η κατανάλωση πόρων καταγράφεται όταν είναι ληξιπρόθεσμη ( *κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων* ), ενώ η λογιστική που βασίζεται σε μετρητά καταγράφει τις συναλλαγές μόνο όταν εισπράττονται ή πληρώνονται μετρητά έξω ( *κατάσταση ταμειακών ροών* ). Για παράδειγμα, οι συμβάσεις πώλησης και εκμίσθωσης μπορεί να μειώσουν τα δημοσιονομικά ελλείμματα βραχυπρόθεσμα, αλλά συχνά έχουν μικρή δημοσιονομική επίδραση και δεν αξίζουν τον κόπο σε μακροπρόθεσμη προοπτική. Η πρόσληψη δημοσίων υπαλλήλων δημιουργεί συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις που είναι μάλλον αδιαφανείς με την παραδοσιακή λογιστική που βασίζεται σε μετρητά, αλλά γίνονται διαφανείς στους ισολογισμούς των καταστάσεων σε δεδουλευμένη βάση. Τέλος, τα δημόσια οικονομικά γίνονται πιο συγκρίσιμα με τα οικονομικά του ιδιωτικού τομέα στο πλαίσιο της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Οι ψηφοφόροι μπορεί επομένως να ενημερωθούν καλύτερα και να ενδιαφέρονται περισσότερο για την πολιτική.

Υπάρχουν, ωστόσο, επιχειρήματα κατά της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα. Τα λογιστικά πρότυπα που έχουν αναπτυχθεί για επιχειρήσεις μπορεί κάλλιστα να είναι κατάλληλα για συναλλαγές που βασίζονται στην αγορά,

αλλά όχι σε πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Οι καταστάσεις κερδών και ζημιών, οι ισολογισμοί και άλλα εργαλεία λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έχουν σχεδιαστεί για οργανισμούς που επιδιώκουν κέρδη. Ο δημόσιος τομέας είναι μη κερδοσκοπικός και έχει καταρχήν στόχους κοινωνικής πρόνοιας. Προκύπτουν και τεχνικά προβλήματα. Η αποτίμηση των δημόσιων περιουσιακών στοιχείων είναι πρόκληση, επειδή τα αγαθά που παρέχονται δημόσια, όπως οι τοπικοί δημόσιοι δρόμοι, τα αστυνομικά τμήματα ή τα καταφύγια γυναικών δεν διατίθενται μέσω αγορών. Πρέπει να γίνουν υποθέσεις για την αποτίμηση μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων (π.χ. συντάξεις) ή περιουσιακών στοιχείων χωρίς τιμές αγοράς. Ο εντοπισμός αποδόσεων από επενδύσεις δημόσιας υποδομής ή κατανάλωσης είναι σχεδόν αδύνατος. Έτσι, σε ένα πλαίσιο του δημόσιου τομέα, η ακρίβεια της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση μπορεί να είναι ψευδής. Υπάρχουν προβλήματα μετάβασης, όπως ασυνεπείς και αντιφατικές δηλώσεις, χρονοβόρα αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, εσωτερική αντίσταση από τη διοίκηση και απαιτήσεις για νέα συστήματα πληροφορικής, εκπαίδευση προσωπικού και υπηρεσίες εξωτερικής υποστήριξης. Για τέτοιους λόγους, το κόστος υλοποίησης είναι σημαντικό. Ο ΟΟΣΑ και η IFAC (2017) εκτιμούν ότι η αλλαγή λογαριασμού κεντρικών κυβερνήσεων από ταμειακά σε δεδουλευμένα κοστίζει περίπου 0,05% του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ). Επιπλέον, το μόνιμο κόστος παρακολούθησης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση μπορεί να υποτιμηθεί (Carlin 2006).

Συνολικά, οι θεωρητικές προβλέψεις σχετικά με την επίδραση της αλλαγής των λογιστικών προτύπων στα δημοσιονομικά αποτελέσματα, την κυβερνητική αποτελεσματικότητα και τη λογοδοσία είναι διφορούμενες. Υπάρχουν λόγοι να πιστεύουμε ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση βελτιώνει την απόδοση του δημόσιου τομέα. Η αυξανόμενη διαφάνεια των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων φαίνεται το πιο σημαντικό επίτευγμα. Ωστόσο, επαγγελματίες και μελετητές αμφισβητούν εάν η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι κατάλληλη για τον δημόσιο τομέα, ο οποίος είναι μη κερδοσκοπικός. Επομένως, είναι εμπειρικό ζήτημα εάν η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι επωφελής.



## Κεφάλαιο 5 - Συγκριτική Ανάλυση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε Ελλάδα και Ευρώπη

### 5.1. Υιοθέτηση και Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

---

Αποψη	Περίληψη
Μετάφραση και Οδικός Χάρτης	Η Ελλάδα μετέφρασε τα IPSAS στα ελληνικά και ανέπτυξε έναν οδικό χάρτη για την εφαρμογή, περιγράφοντας βήματα και χρονοδιαγράμματα.
Οικονομική αναφορά	Η Ελλάδα μεταπήδησε από τη λογιστική που βασίζεται σε μετρητά στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, βελτιώνοντας την ποιότητα και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.  Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενισχύθηκαν, παρέχοντας πιο λεπτομερείς πληροφορίες.
Προκλήσεις	Οι προκλήσεις περιλαμβάνουν την ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων, τη δημιουργία ικανοτήτων, την αντιμετώπιση πολιτιστικών και θεσμικών φραγμών.
Ευκαιρίες	Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων παρέχει ευκαιρίες για βελτιωμένη λήψη αποφάσεων και συγκριτική αξιολόγηση.

---

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα έχει σημειώσει σημαντική πρόοδο τα τελευταία χρόνια. Η ελληνική κυβέρνηση έχει αναγνωρίσει τη σημασία της ευθυγράμμισης με τα παγκόσμια πρότυπα για την ενίσχυση της οικονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας. Αυτή η ενότητα εξετάζει τη διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής, εστιάζοντας στις προσπάθειες που καταβάλλονται για συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) και τις προκλήσεις που αντιμετωπίζονται (Τούδας, Γούλα, Μενεξιάδης, Μπουφούνου, & Γαρεφαλάκης, 2022).

Μετάφραση και Οδικός Χάρτης Εφαρμογής: Το ταξίδι προς την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα ξεκίνησε με τη μετάφραση των IPSAS στα ελληνικά. Αυτό το βήμα ήταν απαραίτητο για να διασφαλιστεί ότι τα πρότυπα είναι προσβάσιμα και κατανοητά από τους λογιστές του δημόσιου τομέα και τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η μετάφραση IPSAS διευκολύνει την εφαρμογή των προτύπων και διασφαλίζει συνεπή ερμηνεία σε όλο τον δημόσιο τομέα.

Εκτός από τη μετάφραση, η Ελλάδα ανέπτυξε έναν οδικό χάρτη για την εφαρμογή του IPSAS. Ο οδικός χάρτης παρείχε ένα στρατηγικό πλαίσιο και χρονοδιάγραμμα για την υιοθέτηση και την ενσωμάτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Περιέγραψε τα απαραίτητα βήματα, όπως προγράμματα κατάρτισης, πρωτοβουλίες ανάπτυξης ικανοτήτων και τη θέσπιση ρυθμιστικών πλαισίων για την υποστήριξη της διαδικασίας υλοποίησης (Ballas et al., 2019).

2) Πρακτικές Χρηματοοικονομικής Αναφοράς: Η Ελλάδα έχει καταβάλει σημαντικές προσπάθειες για να συμμορφωθεί με τις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς που ορίζονται από τα IPSAS. Μία από τις βασικές αλλαγές στην υιοθέτηση των IPSAS είναι η μετάβαση από τη λογιστική που βασίζεται σε ταμειακή βάση στις αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια πιο ακριβή αναπαράσταση της οικονομικής απόδοσης αναγνωρίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα όταν πραγματοποιούνται, παρά όταν εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά.

Με την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, η Ελλάδα έχει βελτιώσει την ποιότητα των οικονομικών της καταστάσεων στο δημόσιο τομέα. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες αναφέρονται πλέον σε συνολική βάση, συμπεριλαμβανομένων των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων. Αυτή η αλλαγή ενισχύει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα, δίνοντας τη δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους να λαμβάνουν πιο ενημερωμένες αποφάσεις.

Επιπλέον, η Ελλάδα έχει εφαρμόσει μέτρα για την ενίσχυση των απαιτήσεων γνωστοποίησης στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Αυτό περιλαμβάνει την παροχή πιο λεπτομερών πληροφοριών για σημαντικές λογιστικές πολιτικές, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη. Η αυξημένη

διαφάνεια στη χρηματοοικονομική αναφορά συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των φορέων του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα (Ballas et al., 2019).

3) Προκλήσεις και Τομείς Βελτίωσης: Παρά την πρόοδο που έχει σημειωθεί, η Ελλάδα αντιμετωπίζει αρκετές προκλήσεις στην υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Αυτές οι προκλήσεις πηγάζουν από διάφορους παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων πολιτιστικών, θεσμικών και τεχνικών φραγμών.

Μία από τις βασικές προκλήσεις είναι η ανάγκη ενίσχυσης των εσωτερικών ελέγχων στις οντότητες του δημόσιου τομέα. Οι ισχυροί εσωτερικοί έλεγχοι είναι απαραίτητοι για τη διασφάλιση της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της ακεραιότητας των οικονομικών πληροφοριών. Η Ελλάδα χρειάζεται να βελτιώσει το περιβάλλον ελέγχου της για να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο απάτης, λαθών και ανακρίβειων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Αυτό απαιτεί τη δημιουργία αποτελεσματικών δομών διακυβέρνησης, την εφαρμογή κατάλληλων διαδικασιών ελέγχου και τη διενέργεια τακτικών ελέγχων (Salomia & Caratas, 2019).

Η ανάπτυξη ικανοτήτων μεταξύ των λογιστών του δημόσιου τομέα είναι ένας άλλος τομέας που απαιτεί προσοχή. Η επαρκής κατάρτιση και τα προγράμματα επαγγελματικής ανάπτυξης είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί ότι οι λογιστές του δημόσιου τομέα διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για την αποτελεσματική εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η επένδυση στη συνεχή εκπαίδευση και ανάπτυξη δεξιοτήτων θα συμβάλει στην επιτυχή εφαρμογή και τη διαρκή συμμόρφωση με τα IPSAS.

Η αντιμετώπιση πολιτιστικών και θεσμικών εμποδίων είναι επίσης σημαντική για την αποτελεσματική υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα. Πολιτιστικοί παράγοντες, όπως η αντίσταση στην αλλαγή και η έλλειψη ενημέρωσης σχετικά με τα οφέλη της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, μπορούν να εμποδίσουν τη διαδικασία υιοθέτησης. Είναι σημαντικό να δημιουργηθεί ευαισθητοποίηση, να παρέχεται εκπαίδευση και να καλλιεργηθεί μια κουλτούρα διαφάνειας και λογοδοσίας για να ξεπεραστούν αυτά τα εμπόδια.

Θεσμικοί παράγοντες, συμπεριλαμβανομένης της ευθυγράμμισης των ρυθμιστικών πλαισίων και του συντονισμού μεταξύ των αρμόδιων αρχών, διαδραματίζουν επίσης ρόλο στην επιτυχή εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η Ελλάδα πρέπει να διασφαλίσει ότι υπάρχουν τα απαραίτητα ρυθμιστικά πλαίσια για την υποστήριξη της εφαρμογής του IPSAS. Αυτό περιλαμβάνει τη θέσπιση σαφών κατευθυντήριων γραμμών, την παρακολούθηση της συμμόρφωσης και την παροχή καθοδήγησης σε φορείς του δημόσιου τομέα.

4) Ευκαιρίες για βελτίωση: Ενώ υπάρχουν προκλήσεις, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα παρουσιάζει επίσης ευκαιρίες για βελτίωση. Με την ευθυγράμμιση με τα παγκόσμια πρότυπα, η Ελλάδα μπορεί να ενισχύσει τη χρηματοοικονομική της διαφάνεια και λογοδοσία, ενισχύοντας έτσι την εμπιστοσύνη του κοινού στη δημοσιονομική διαχείριση της κυβέρνησης.

Η υιοθέτηση των αρχών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια ευκαιρία βελτίωσης των διαδικασιών λήψης αποφάσεων στο δημόσιο τομέα. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα του δημοσιονομικού αντίκτυπου των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα, επιτρέποντας στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις με βάση αξιόπιστες και έγκαιρες οικονομικές πληροφορίες (Ballas et al., 2019).

Επιπλέον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων διευκολύνει τη συγκρισιμότητα και τη συγκριτική αξιολόγηση των οικονομικών επιδόσεων σε διάφορες οντότητες και χώρες του δημόσιου τομέα. Αυτό επιτρέπει στην Ελλάδα να αξιολογήσει τις πρακτικές της χρηματοοικονομικής διαχείρισης σε σχέση με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές και να εντοπίσει τομείς προς περαιτέρω βελτίωση.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα έχει σημειώσει σημαντική πρόοδο. Οι προσπάθειες συμμόρφωσης με τα IPSAS, συμπεριλαμβανομένης της υιοθέτησης αρχών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και βελτιωμένων πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς, έχουν ενισχύσει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, εξακολουθούν να υπάρχουν προκλήσεις, όπως η ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων, η ενίσχυση της ανάπτυξης ικανοτήτων και η αντιμετώπιση πολιτιστικών και θεσμικών φραγμών. Αντιμετωπίζοντας αυτές τις

προκλήσεις και αξιοποιώντας τις ευκαιρίες για βελτίωση, η Ελλάδα μπορεί να ενισχύσει περαιτέρω τη χρηματοοικονομική της διαφάνεια, τη λογοδοσία και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων στον δημόσιο τομέα (Ballas et al., 2019).

## 5.2. Συγκριτική Ανάλυση Υιοθέτησης και Εφαρμογής σε Ευρωπαϊκές Χώρες

Άποψη	Περίληψη
Οικονομική αναφορά	<p>Οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν σημειώσει πρόοδο όσον αφορά την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, βελτιώνοντας τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα.</p> <p>Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια συνολική εικόνα των οικονομικών επιδόσεων στο δημόσιο τομέα.</p>
Απαιτήσεις γνωστοποίησης	<p>Υπάρχουν διαφορές στις απαιτήσεις γνωστοποίησης, με ορισμένες χώρες να περιλαμβάνουν μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες στις αναφορές.</p> <p>Ορισμένες χώρες επικεντρώνονται κυρίως στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και δεν έχουν ακόμη ενσωματώσει μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις.</p>
Πρότυπα Μετρήσεων	<p>Τα πρότυπα επιμέτρησης ποικίλλουν με βάση τις εθνικές προτιμήσεις, με διαφορές στην προσέγγιση της εύλογης αξίας και του ιστορικού κόστους.</p> <p>Ορισμένες χώρες δίνουν έμφαση στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας για λόγους διαφάνειας, ενώ άλλες δίνουν προτεραιότητα στην επιμέτρηση του ιστορικού κόστους.</p> <p>Οι αρχές της ενοποίησης διαφέρουν, με διαφορές στο εύρος των Αρχές Ενοποίησης οντοτήτων και των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.</p>

Ορισμένες χώρες υιοθετούν ένα ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, ενώ άλλες εφαρμόζουν πιο περιοριστικά κριτήρια για την ενοποίηση.

Προσπάθειες  
Εναρμόνισης

Οι προσπάθειες εναρμόνισης της ΕΕ προωθούν τη σύγκλιση, τη συγκρισιμότητα και τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η εναρμόνιση απλοποιεί την υποβολή εκθέσεων για οντότητες που δραστηριοποιούνται σε πολλές χώρες.

---

Μια συγκριτική ανάλυση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες αποκαλύπτει τόσο ομοιότητες όσο και διαφορές στην υιοθέτηση και εφαρμογή τους. Ενώ η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) ενθαρρύνει την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS), το επίπεδο εφαρμογής ποικίλλει μεταξύ των κρατών μελών. Ορισμένες χώρες έχουν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS, ενώ άλλες έχουν αναπτύξει εθνικά λογιστικά πρότυπα που είναι ευθυγραμμισμένα με τα IPSAS. Αυτή η ενότητα εξετάζει τη συγκριτική ανάλυση υιοθέτησης και εφαρμογής, εστιάζοντας στις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς, στις απαιτήσεις γνωστοποίησης, στα πρότυπα μέτρησης και στις αρχές ενοποίησης (Ebrahim & De Villiers, 2019).

1) Πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς: Οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν σημειώσει σημαντική πρόοδο όσον αφορά την υιοθέτηση των αρχών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και τη βελτίωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στο δημόσιο τομέα. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια πιο ολοκληρωμένη και ακριβή αναπαράσταση της χρηματοοικονομικής απόδοσης αναγνωρίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα όταν πραγματοποιούνται, παρά όταν εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά.

Η υιοθέτηση των αρχών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ενισχύει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες. Επιτρέπει μια πιο ολοκληρωμένη αξιολόγηση της οικονομικής θέσης και της απόδοσης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, επιτρέποντας στους ενδιαφερόμενους να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις (Ebrahim & De Villiers, 2019).

2) Απαιτήσεις γνωστοποίησης: Ενώ οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν καταβάλει προσπάθειες να βελτιώσουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης, υπάρχουν διαφορές στην έκταση της γνωστοποίησης μεταξύ των χωρών. Ορισμένες χώρες έχουν εφαρμόσει ολοκληρωμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης που υπερβαίνουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένης της αναφοράς μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως οι περιβαλλοντικές και κοινωνικές επιπτώσεις. Αυτές οι χώρες αναγνωρίζουν τη σημασία της παροχής μιας ολιστικής εικόνας των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα και των επιπτώσεών τους στην κοινωνία.

Ωστόσο, άλλες χώρες έχουν επικεντρωθεί κυρίως στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και δεν έχουν ακόμη ενσωματώσει μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις στα πλαίσια αναφοράς τους. Αυτές οι διακυμάνσεις στις απαιτήσεις γνωστοποίησης μπορούν να επηρεάσουν το επίπεδο διαφάνειας και την ικανότητα αξιολόγησης του ευρύτερου αντίκτυπου των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα.

3) Πρότυπα μετρήσεων: Τα πρότυπα μετρήσεων σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες εμφανίζουν διακυμάνσεις με βάση τις εθνικές προτιμήσεις και τις ειδικές τομεακές απαιτήσεις. Ενώ το IPSAS παρέχει καθοδήγηση σχετικά με βάσεις επιμέτρησης όπως το ιστορικό κόστος, η εύλογη αξία και η παρούσα αξία, οι χώρες έχουν υιοθετήσει διαφορετικές προσεγγίσεις.

Ορισμένες χώρες έχουν υιοθετήσει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ως μέσο για να αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Αυτή η προσέγγιση επιτρέπει μεγαλύτερη διαφάνεια και παρέχει μια πιο ρεαλιστική αναπαράσταση της αξίας των πόρων του δημόσιου τομέα.

Ωστόσο, άλλες χώρες επέλεξαν τη μέτρηση του ιστορικού κόστους, θεωρώντας την πιο αξιόπιστη και συντηρητική προσέγγιση. Η μέτρηση του ιστορικού κόστους εστιάζει στο αρχικό κόστος απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και δεν λαμβάνει υπόψη μεταγενέστερες αλλαγές στην αγοραία αξία (Ebrahim & De Villiers, 2019).

4) Αρχές ενοποίησης: Οι αρχές ενοποίησης που εφαρμόζονται από τις ευρωπαϊκές χώρες παρουσιάζουν επίσης διαφορές. Η ενοποίηση περιλαμβάνει τη συγκέντρωση οικονομικών πληροφοριών από διάφορες οντότητες για την παρουσίαση μιας ενοποιημένης εικόνας της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων του δημόσιου τομέα στο σύνολό του.

Ορισμένες χώρες εφαρμόζουν ένα ευρύτερο πεδίο ενοποίησης, συμπεριλαμβανομένου ενός ευρύτερου φάσματος οντοτήτων και δραστηριοτήτων. Αυτό παρέχει μια ολοκληρωμένη εικόνα ολόκληρου του δημόσιου τομέα και διευκολύνει την ακριβέστερη αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης.

Από την άλλη πλευρά, ορισμένες χώρες εφαρμόζουν πιο περιοριστικά κριτήρια για την ενοποίηση, περιορίζοντας το πεδίο εφαρμογής σε ένα στενότερο σύνολο οντοτήτων και δραστηριοτήτων. Αυτή η προσέγγιση μπορεί να οδηγήσει σε μια λιγότερο ολοκληρωμένη εικόνα του δημόσιου τομέα και μπορεί να μην αποτυπώσει πλήρως τον οικονομικό αντίκτυπο όλων των σχετικών φορέων.

5) Προσπάθειες εναρμόνισης: Παρά τις διαφορές στην υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, υπάρχουν συνεχείς προσπάθειες για την εναρμόνιση των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες. Η ΕΕ διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην προώθηση της σύγκλισης ενθαρρύνοντας τα κράτη μέλη να ευθυγραμμίσουν τα λογιστικά τους πρότυπα με τα IPSAS.

Οι προσπάθειες εναρμόνισης αποσκοπούν στη διευκόλυνση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, στη βελτίωση της διαφάνειας και στη διευκόλυνση της ανάλυσης μεταξύ των χωρών. Η εναρμόνιση απλοποιεί επίσης τις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς για οντότητες που δραστηριοποιούνται σε πολλές χώρες, μειώνοντας το φόρτο της συμμόρφωσης με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα (Ebrahim & De Villiers, 2019).

Συμπερασματικά, η συγκριτική ανάλυση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα στις ευρωπαϊκές χώρες αποκαλύπτει τόσο ομοιότητες όσο και διαφορές στην υιοθέτηση και εφαρμογή τους. Ενώ έχουν γίνει προσπάθειες για την υιοθέτηση των αρχών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και τη βελτίωση των πρακτικών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, υπάρχουν διαφορές στις απαιτήσεις γνωστοποίησης, στα πρότυπα μέτρησης και στις αρχές ενοποίησης. Οι προσπάθειες εναρμόνισης από την ΕΕ και διεθνείς οργανισμούς όπως το IPSASB είναι ουσιαστικές για την προώθηση της σύγκλισης και τη διασφάλιση της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών.



### 5.3. Προκλήσεις και Στρατηγικές στη Διαδικασία Υιοθέτησης και Εφαρμογής

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα, τόσο στην Ελλάδα όσο και στις ευρωπαϊκές χώρες, αντιμετωπίζει κοινές προκλήσεις. Αυτές οι προκλήσεις περιλαμβάνουν την ανάγκη για προγράμματα ανάπτυξης ικανοτήτων και κατάρτισης, τη δημιουργία αποτελεσματικών μηχανισμών παρακολούθησης και επιβολής και την ευθυγράμμιση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων με τα διεθνή πρότυπα. Αυτή η ενότητα εξετάζει αυτές τις προκλήσεις και διερευνά τις στρατηγικές που χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπισή τους (Gomes & Rodrigues, 2020).

1) Προγράμματα δημιουργίας ικανοτήτων και κατάρτισης: Μία από τις βασικές προκλήσεις για την υιοθέτηση και την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η ανάγκη ενίσχυσης των δεξιοτήτων και των γνώσεων των λογιστών του δημόσιου τομέα. Η μετάβαση από την παραδοσιακή ταμειακή λογιστική στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση απαιτεί αλλαγή νοοτροπίας και ανάπτυξη νέων ικανοτήτων.

Για την αντιμετώπιση αυτής της πρόκλησης, έχουν εφαρμοστεί προγράμματα κατάρτισης και πρωτοβουλίες επαγγελματικής ανάπτυξης. Αυτά τα προγράμματα στοχεύουν να παρέχουν στους λογιστές του δημόσιου τομέα τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για να κατανοήσουν και να εφαρμόσουν αποτελεσματικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η εκπαίδευση μπορεί να περιλαμβάνει διάφορες προσεγγίσεις, συμπεριλαμβανομένων εργαστηρίων, σεμιναρίων, πλατφορμών ηλεκτρονικής μάθησης και επαγγελματικών προγραμμάτων πιστοποίησης (Gomes & Rodrigues, 2020).

Η συνεργασία μεταξύ κυβερνητικών φορέων, επαγγελματικών λογιστικών φορέων και διεθνών οργανισμών είναι ζωτικής σημασίας για το σχεδιασμό και την παροχή ολοκληρωμένων προγραμμάτων κατάρτισης. Αυτές οι συνεργασίες διασφαλίζουν την ευθυγράμμιση του εκπαιδευτικού περιεχομένου με τα διεθνή πρότυπα και προωθούν τη διάδοση των βέλτιστων πρακτικών στον τομέα της λογιστικής του δημόσιου τομέα.

2) Μηχανισμοί παρακολούθησης και επιβολής: Μια άλλη πρόκληση στη διαδικασία έγκρισης και εφαρμογής είναι η δημιουργία αποτελεσματικών μηχανισμών παρακολούθησης και επιβολής. Η συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα απαιτεί συνεπή και ακριβή εφαρμογή από φορείς του δημόσιου τομέα.

Για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης, οι ρυθμιστικοί φορείς και οι εποπτικές υπηρεσίες διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο. Αυτές οι οντότητες είναι υπεύθυνες για την παρακολούθηση των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς, τη διεξαγωγή ελέγχων και την επιβολή της συμμόρφωσης με τα λογιστικά πρότυπα. Μπορούν επίσης να παρέχουν καθοδήγηση και υποστήριξη σε οντότητες του δημόσιου τομέα στις προσπάθειές τους να εφαρμόσουν διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Επιπλέον, η συμμετοχή επαγγελματικών λογιστικών φορέων και ελεγκτικών γραφείων μπορεί να συμβάλει στη διαδικασία παρακολούθησης και επιβολής. Η τεχνογνωσία τους και η ανεξάρτητη επαλήθευση των οικονομικών καταστάσεων συμβάλλουν στη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της ακεραιότητας των οικονομικών πληροφοριών.

3) Ευθυγράμμιση των εθνικών κανονιστικών πλαισίων: Η ευθυγράμμιση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελεί σημαντική πρόκληση. Κάθε χώρα μπορεί να έχει το δικό της ρυθμιστικό πλαίσιο και λογιστικές πρακτικές που πρέπει να εναρμονιστούν με τα διεθνή πρότυπα.

Για την αντιμετώπιση αυτής της πρόκλησης, οι χώρες μπορούν να θεσπίσουν εθνικούς λογιστικούς κανονισμούς που να ενσωματώνουν τις απαιτήσεις των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτοί οι κανονισμοί παρέχουν καθοδήγηση και συγκεκριμένες οδηγίες για την εφαρμογή των λογιστικών αρχών και των απαιτήσεων γνωστοποίησης στο δημόσιο τομέα (Gomes & Rodrigues, 2020).

Η συμμετοχή των ρυθμιστικών φορέων και των οργανισμών θέσπισης προτύπων είναι ζωτικής σημασίας για την ανάπτυξη και την έκδοση εθνικών λογιστικών κανονισμών. Αυτές οι οντότητες μπορούν να συνεργαστούν με διεθνείς οργανισμούς, όπως το IPSASB, για να εξασφαλίσουν συνέπεια και ευθυγράμμιση με τα παγκόσμια πρότυπα.

Επιπλέον, η συνεχής αναθεώρηση και ενημέρωση των εθνικών λογιστικών κανονισμών είναι απαραίτητη για να συμβαδίζει με την εξελισσόμενη φύση των διεθνών λογιστικών προτύπων. Οι τακτικές ενημερώσεις συμβάλλουν στην αντιμετώπιση αναδυόμενων ζητημάτων και προωθούν τη συνεχή βελτίωση των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα αντιμετωπίζει προκλήσεις που είναι κοινές τόσο στην Ελλάδα όσο και στις ευρωπαϊκές χώρες. Τα προγράμματα ανάπτυξης ικανοτήτων και κατάρτισης, η δημιουργία μηχανισμών παρακολούθησης και επιβολής και η ευθυγράμμιση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων αποτελούν κρίσιμες στρατηγικές που χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση αυτών των προκλήσεων. Η συνεργασία μεταξύ κυβερνητικών φορέων, επαγγελματικών λογιστικών φορέων και διεθνών οργανισμών είναι απαραίτητη για την αντιμετώπιση αυτών των προκλήσεων και την προώθηση της επιτυχούς υιοθέτησης και εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα (Gomes & Rodrigues, 2020).

#### **5.4. Επιπτώσεις και οφέλη της υιοθέτησης και της εφαρμογής**

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες έχει σημαντικές επιπτώσεις και οφέλη. Αυτή η ενότητα διερευνά αυτές τις επιπτώσεις και τα οφέλη, εστιάζοντας στη δημοσιονομική διαφάνεια και λογοδοσία, τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών και την ενοποίηση οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

1) Χρηματοοικονομική διαφάνεια και λογοδοσία: Μία από τις βασικές συνέπειες της υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η ενίσχυση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν ένα τυποποιημένο πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά, διασφαλίζοντας ότι οι οικονομικές πληροφορίες είναι ακριβείς, πλήρεις και συγκρίσιμες.

Ακολουθώντας τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, οι οντότητες του δημόσιου τομέα υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις σχετικές οικονομικές πληροφορίες με διαφανή και συνεπή τρόπο. Αυτό προάγει την εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη μεταξύ των

ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων των πολιτών, των επενδυτών και των διεθνών οργανισμών. Επιτρέπει καλύτερη λήψη αποφάσεων, καθώς τα ενδιαφερόμενα μέρη μπορούν να βασίζονται σε αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες για να αξιολογήσουν την οικονομική υγεία και την απόδοση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα (Ebrahim & De Villiers, 2019). Επιπλέον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων ενθαρρύνει την καθιέρωση ισχυρών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και την εφαρμογή ορθών λογιστικών πρακτικών. Αυτό ενισχύει τη λογοδοσία εντός του δημόσιου τομέα, καθώς διασφαλίζει τη σωστή διαχείριση των πόρων και την ακριβή καταγραφή των χρηματοοικονομικών συναλλαγών.

2) Συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών: Μια άλλη σημαντική συνέπεια της υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η βελτίωση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των χωρών. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν μια κοινή γλώσσα για τη χρηματοοικονομική αναφορά, επιτρέποντας στους ενδιαφερόμενους να συγκρίνουν τις οικονομικές επιδόσεις των φορέων του δημόσιου τομέα τόσο εντός μιας χώρας όσο και διεθνώς.

Με την υιοθέτηση συνεπών προτύπων μέτρησης και παρουσίασης, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα διευκολύνουν τη διεθνή συγκριτική αξιολόγηση και ανάλυση. Αυτό επιτρέπει στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής, τους ερευνητές και τους επενδυτές να αξιολογούν την οικονομική απόδοση των φορέων του δημόσιου τομέα σε διαφορετικές δικαιοδοσίες. Υποστηρίζει τη λήψη αποφάσεων βάσει στοιχείων, καθώς οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής μπορούν να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα των προγραμμάτων και πολιτικών του δημόσιου τομέα συγκρίνοντας οικονομικά δεδομένα (Ebrahim & De Villiers, 2019). Επιπλέον, η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών επιτρέπει στις χώρες να προσελκύουν ξένες επενδύσεις και να συμμετέχουν στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές. Οι επενδυτές μπορούν να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις με βάση συγκρίσιμα οικονομικά δεδομένα, αυξάνοντας την ελκυστικότητα των φορέων του δημόσιου τομέα για επενδυτικές ευκαιρίες.

3) Ενσωμάτωση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα υποστηρίζει την ενοποίηση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Παραδοσιακά, η χρηματοοικονομική αναφορά έχει επικεντρωθεί

κυρίως σε νομισματικές πτυχές, όπως τα έσοδα, τα έξοδα και τα περιουσιακά στοιχεία. Ωστόσο, οι απαιτήσεις της κοινωνίας έχουν τονίσει τη σημασία της εξέτασης μη οικονομικών πτυχών, όπως οι περιβαλλοντικές και κοινωνικές επιπτώσεις.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αναφορά μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, επιτρέποντας στις οντότητες του δημόσιου τομέα να γνωστοποιούν την περιβαλλοντική, κοινωνική και διακυβέρνηση (ESG) τους απόδοση μαζί με τα οικονομικά δεδομένα. Αυτό προωθεί μια πιο ολοκληρωμένη αξιολόγηση των επιδόσεων και της βιωσιμότητας του δημόσιου τομέα.

Με την ενσωμάτωση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι ενδιαφερόμενοι αποκτούν καλύτερη κατανόηση των ευρύτερων επιπτώσεων των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Αυτό επιτρέπει τη λήψη πιο ενημερωμένων αποφάσεων, καθώς οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής μπορούν να αξιολογήσουν τις ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών στόχων (Ebrahim & De Villiers, 2019). Επιπλέον, η ενοποίηση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών ευθυγραμμίζεται με τους Στόχους Βιώσιμης Ανάπτυξης των Ηνωμένων Εθνών (SDGs) και υποστηρίζει τη συμβολή του δημόσιου τομέα στη βιώσιμη ανάπτυξη. Ενθαρρύνει τις οντότητες του δημόσιου τομέα να εξετάσουν τις μακροπρόθεσμες επιπτώσεις των ενεργειών τους και να υιοθετήσουν πιο βιώσιμες πρακτικές.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα έχει σημαντικές επιπτώσεις και οφέλη. Ενισχύουν τη χρηματοοικονομική διαφάνεια και λογοδοσία, βελτιώνουν τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και υποστηρίζουν την ενοποίηση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αυτές οι επιπτώσεις και τα οφέλη συμβάλλουν στην τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων, στην αυξημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων και στην προώθηση της βιώσιμης ανάπτυξης στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες.

Αυτή η ενότητα παρέχει μια συγκριτική ανάλυση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Υπογραμμίζει τις ομοιότητες και τις διαφορές στην υιοθέτηση και την εφαρμογή,

συμπεριλαμβανομένων των προκλήσεων που αντιμετωπίζονται και των στρατηγικών που εφαρμόζονται. Η ανάλυση καλύπτει βασικές πτυχές όπως πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς, απαιτήσεις γνωστοποίησης, πρότυπα μέτρησης και αρχές ενοποίησης. Παρά τις διαφορές μεταξύ των χωρών, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα συνέβαλε στην ενίσχυση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας, της συγκρισιμότητας και της λογοδοσίας. Η αντιμετώπιση των προκλήσεων και η ευθυγράμμιση των εθνικών πρακτικών με τα παγκόσμια πρότυπα θα ενισχύσουν περαιτέρω τα οφέλη αυτών των προτύπων για την Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες (Ebrahim & De Villiers, 2019).

## **Κεφάλαιο 6 - Επίδραση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη Χρηματοοικονομική Αναφορά**

### **6.1. Βελτιωμένη διαφάνεια και συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες έχει βελτιώσει σημαντικά τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αυτή η ενότητα διερευνά πώς η εφαρμογή αυτών των προτύπων έχει βελτιώσει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα, εστιάζοντας στην υιοθέτηση αρχών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, τυποποιημένα πλαίσια αναφοράς και τα οφέλη για τους ενδιαφερόμενους (Gomes & Rodrigues, 2020).

1) Υιοθέτηση αρχών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση: Ένα από τα βασικά στοιχεία των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η υιοθέτηση των αρχών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αναγνωρίζει οικονομικά γεγονότα και συναλλαγές όταν συμβαίνουν, παρά όταν εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά. Αυτή η μετάβαση από τη λογιστική με βάση ταμειακά διαθέσιμα στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει μια πιο ακριβή απεικόνιση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Με την υιοθέτηση των αρχών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, οι οντότητες του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες μπόρεσαν να αποκτήσουν μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των χρηματοοικονομικών τους δραστηριοτήτων. Αυτό περιλαμβάνει την αναγνώριση εσόδων όταν κερδίζονται και εξόδων όταν πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα από το πότε λαμβάνονται ή καταβάλλονται μετρητά. Αυτή η προσέγγιση παρέχει στους ενδιαφερόμενους μια πιο ακριβή αναπαράσταση της οικονομικής υγείας των οντοτήτων του δημόσιου τομέα και επιτρέπει την καλύτερη λήψη αποφάσεων (Gomes & Rodrigues, 2020).

2) Τυποποιημένα Πλαίσια Αναφοράς: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν τυποποιημένα πλαίσια αναφοράς που προάγουν τη συνέπεια και τη συγκρισιμότητα στη χρηματοοικονομική αναφορά. Αυτά τα πλαίσια περιλαμβάνουν κατευθυντήριες

γραμμές για την παρουσίαση, τη μέτρηση και τη γνωστοποίηση οικονομικών πληροφοριών. Ακολουθώντας αυτά τα πλαίσια, οι οντότητες του δημόσιου τομέα είναι σε θέση να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με κοινά πρότυπα και μορφές.

Η υιοθέτηση τυποποιημένων πλαισίων αναφοράς διασφαλίζει ότι οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με σαφή και κατανοητό τρόπο. Αυτό επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους φορείς, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των δανειστών και των πολιτών, να αναλύουν και να ερμηνεύουν εύκολα τις οικονομικές καταστάσεις. Διευκολύνει επίσης τη σύγκριση οικονομικών πληροφοριών μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων και δικαιοδοσιών. Επιπλέον, τα τυποποιημένα πλαίσια αναφοράς προωθούν τη συνέπεια στις λογιστικές πολιτικές και πρακτικές. Αυτή η συνέπεια δίνει τη δυνατότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη να κάνουν ουσιαστικές συγκρίσεις μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα, καθώς εφαρμόζουν τις ίδιες αρχές και τις ίδιες βάσεις μέτρησης. Ενισχύει την αξιοπιστία και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και υποστηρίζει τη λήψη αποφάσεων βάσει στοιχείων (Gomes & Rodrigues, 2020).

3) Οφέλη για τα ενδιαφερόμενα μέρη: Η βελτιωμένη διαφάνεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών έχει πολυάριθμα οφέλη για τους ενδιαφερόμενους στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Αυτά τα οφέλη περιλαμβάνουν:

α) Ενημερωμένη λήψη αποφάσεων: Τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως οι επενδυτές, οι δανειστές και οι κρατικοί φορείς, βασίζονται σε οικονομικές πληροφορίες για να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις. Η διαφάνεια που παρέχεται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιτρέπει σε αυτούς τους ενδιαφερόμενους φορείς να αξιολογούν με ακρίβεια την οικονομική υγεία και τις επιδόσεις των φορέων του δημόσιου τομέα. Τους βοηθά να αξιολογήσουν τους κινδύνους και τις αποδόσεις που σχετίζονται με τις επενδύσεις ή τις αποφάσεις χρηματοδότησης τους.

β) Λογοδοσία και Διακυβέρνηση: Η διαφανής χρηματοοικονομική αναφορά προωθεί τη λογοδοσία και τη χρηστή διακυβέρνηση στο δημόσιο τομέα. Επιτρέπει στους πολίτες να θεωρούν υπεύθυνες τις οντότητες του δημόσιου τομέα για τις οικονομικές τους επιδόσεις και τη χρήση των δημόσιων πόρων. Η διαθεσιμότητα αξιόπιστων



χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενισχύει την εμπιστοσύνη στις οντότητες του δημόσιου τομέα και στη διαχείρισή τους.

γ) Συγκρισιμότητα και συγκριτική αξιολόγηση: Η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών δίνει τη δυνατότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη να συγκρίνουν τις οικονομικές επιδόσεις των φορέων του δημόσιου τομέα. Οι επενδυτές και οι δανειστές μπορούν να συγκρίνουν οντότητες στον ίδιο τομέα ή σε διαφορετικές δικαιοδοσίες για να αξιολογήσουν τη σχετική τους απόδοση και να λάβουν επενδυτικές αποφάσεις. Διευκολύνει επίσης τις συγκρίσεις ομοτίμων και προωθεί τις βέλτιστες πρακτικές εντός του δημόσιου τομέα.

δ) Αποτελεσματικότητα στην κατανομή πόρων: Οι διαφανείς οικονομικές πληροφορίες βοηθούν τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής και τις κυβερνητικές υπηρεσίες να κατανέμουν αποτελεσματικά τους πόρους. Έχοντας μια σαφή κατανόηση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των φορέων του δημόσιου τομέα, οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής μπορούν να δώσουν προτεραιότητα στη χρηματοδότηση, να διαθέσουν πόρους όπου χρειάζονται περισσότερο και να αξιολογήσουν τον αντίκτυπο των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα.

ε) Οικονομική σταθερότητα και ανάπτυξη: Η διαφανής χρηματοοικονομική αναφορά συμβάλλει στην οικονομική σταθερότητα και ανάπτυξη. Προσελκύει επενδύσεις, τόσο σε εγχώριο όσο και σε διεθνές επίπεδο, παρέχοντας στους ενδιαφερόμενους αξιόπιστες και συγκρίσιμες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Αυτό, με τη σειρά του, τονώνει την οικονομική δραστηριότητα, δημιουργεί ευκαιρίες απασχόλησης και υποστηρίζει τη βιώσιμη ανάπτυξη (Gomes & Rodrigues, 2020).

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες έχει βελτιώσει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η υιοθέτηση των αρχών της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και των τυποποιημένων πλαισίων αναφοράς παρείχαν στους ενδιαφερόμενους μια σαφέστερη κατανόηση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Αυτή η ενισχυμένη διαφάνεια διευκολύνει την τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων, προωθεί τη λογοδοσία και τη χρηστή διακυβέρνηση και υποστηρίζει την οικονομική σταθερότητα και ανάπτυξη (Gomes & Rodrigues, 2020).

## **6.2. Αυξημένη αξιοπιστία και ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα έχει επιφέρει αυξημένη αξιοπιστία και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Αυτή η ενότητα διερευνά πώς η εφαρμογή αυτών των προτύπων έχει βελτιώσει την αξιοπιστία και την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, εστιάζοντας στη χρήση ισχυρών λογιστικών αρχών, βάσεων μέτρησης και στα οφέλη για τους ενδιαφερόμενους (Kim & Kim, 2017).

1) Ισχυρές λογιστικές αρχές: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν ένα σύνολο ισχυρών λογιστικών αρχών που καθοδηγούν την αναγνώριση, τη μέτρηση και την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών. Αυτές οι αρχές διασφαλίζουν τη συνέπεια και τη συγκρισιμότητα στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε διάφορες οντότητες του δημόσιου τομέα.

Υιοθετώντας αυτές τις λογιστικές αρχές, η Ελλάδα και οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν βελτιώσει την αξιοπιστία των οικονομικών τους καταστάσεων. Τα πρότυπα απαιτούν από τις οντότητες να τηρούν συγκεκριμένους κανόνες και οδηγίες κατά την καταγραφή συναλλαγών και γεγονότων, μειώνοντας την πιθανότητα υποκειμενικών κρίσεων ή προκαταλήψεων. Αυτή η συνέπεια ενισχύει την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών και μειώνει την πιθανότητα ανακρίβειας ή χειραγώγησης (Kim & Kim, 2017).

2) Βάσεις επιμέτρησης: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν επίσης καθοδήγηση σχετικά με τις κατάλληλες βάσεις μέτρησης για διαφορετικά χρηματοοικονομικά στοιχεία. Αυτές οι βάσεις μέτρησης, όπως το ιστορικό κόστος, η εύλογη αξία και η παρούσα αξία, διασφαλίζουν ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες καταγράφονται χρησιμοποιώντας αξιόπιστες και σχετικές αξίες.

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων είχε ως αποτέλεσμα τη χρήση καταλληλότερων βάσεων μέτρησης στο δημόσιο τομέα. Οι οντότητες εφαρμόζουν πλέον συνεπείς μεθόδους μέτρησης κατά την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων. Αυτή η συνέπεια ενισχύει τη συγκρισιμότητα των

χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ των οντοτήτων και επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να κάνουν ουσιαστικές συγκρίσεις.

Επιπλέον, η χρήση κατάλληλων βάσεων μέτρησης βελτιώνει τη συνάφεια των οικονομικών πληροφοριών. Για παράδειγμα, η χρήση επιμετρήσεων εύλογης αξίας για ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα παρέχει στους χρήστες πιο ενημερωμένες και βασισμένες στην αγορά πληροφορίες. Αυτό ενισχύει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να αξιολογήσουν την πραγματική οικονομική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του δημόσιου τομέα (Kim & Kim, 2017).

3) Απαιτήσεις γνωστοποιήσεων: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ορίζουν λεπτομερείς απαιτήσεις γνωστοποίησης που στοχεύουν να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικές και ολοκληρωμένες πληροφορίες. Αυτές οι απαιτήσεις διασφαλίζουν τη διαφάνεια και επιτρέπουν στους ενδιαφερόμενους να έχουν πλήρη κατανόηση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των φορέων του δημόσιου τομέα.

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων έχει οδηγήσει σε ενισχυμένες πρακτικές γνωστοποίησης στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Οι οντότητες οφείλουν πλέον να παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με σημαντικές λογιστικές πολιτικές, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη και άλλες σχετικές γνωστοποιήσεις. Αυτό το επίπεδο διαφάνειας επιτρέπει στα ενδιαφερόμενα μέρη να αξιολογούν τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που συνδέονται με τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες των φορέων του δημόσιου τομέα.

Επιπλέον, οι βελτιωμένες πρακτικές γνωστοποίησης διευκολύνουν την καλύτερη κατανόηση και ερμηνεία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι χρήστες μπορούν να έχουν πρόσβαση στις απαραίτητες πληροφορίες για την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων και την αξιολόγηση της επίδρασης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών στην οικονομική απόδοση και θέση της οντότητας. Αυτή η διαφάνεια αυξάνει την αξιοπιστία και τη χρησιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

4) Οφέλη για τα ενδιαφερόμενα μέρη: Η αυξημένη αξιοπιστία και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών έχει πολυάριθμα οφέλη για τους

ενδιαφερόμενους στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Αυτά τα οφέλη περιλαμβάνουν:

α) Ενημερωμένη λήψη αποφάσεων: Τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως οι επενδυτές, οι δανειστές και οι κρατικοί φορείς, βασίζονται σε αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες για τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων. Η βελτιωμένη αξιοπιστία και ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων επιτρέπει στα ενδιαφερόμενα μέρη να αξιολογούν με ακρίβεια την οικονομική υγεία, την απόδοση και τους κινδύνους που σχετίζονται με τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Αυτό, με τη σειρά του, διευκολύνει τις πιο ενημερωμένες επενδυτικές αποφάσεις, την κατανομή των πόρων και τη χάραξη πολιτικής.

β) Εμπιστοσύνη και εμπιστοσύνη: Οι αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες οικοδομούν εμπιστοσύνη και εμπιστοσύνη μεταξύ των ενδιαφερομένων. Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων ενισχύει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, καθώς συντάσσονται με βάση ισχυρές λογιστικές αρχές και βάσεις μέτρησης. Οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να έχουν μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στην ακρίβεια και τη διαφάνεια των αναφερόμενων οικονομικών πληροφοριών, γεγονός που ενισχύει τις σχέσεις μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα και των ενδιαφερομένων τους (Kim & Kim, 2017).

γ) Συγκρισιμότητα και συγκριτική αξιολόγηση: Η αυξημένη αξιοπιστία και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών υποστηρίζει τη συγκρισιμότητα και τη συγκριτική αξιολόγηση μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα. Οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές επιδόσεις και τη θέση διαφορετικών οντοτήτων στον ίδιο τομέα ή μεταξύ των δικαιοδοσιών. Αυτό επιτρέπει τη συγκριτική αξιολόγηση των βέλτιστων πρακτικών και διευκολύνει τον εντοπισμό περιοχών για βελτίωση ή κέρδη αποτελεσματικότητας.

δ) Λογοδοσία και εποπτεία: Οι αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες ενισχύουν τη λογοδοσία και την εποπτεία στον δημόσιο τομέα. Οι κυβερνητικές υπηρεσίες, οι ελεγκτές και άλλα όργανα εποπτείας μπορούν να βασίζονται σε ακριβείς οικονομικές καταστάσεις για να αξιολογήσουν τη συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς και εσωτερικούς ελέγχους. Αυτό προάγει τη χρηστή διακυβέρνηση, μειώνει τον κίνδυνο

οικονομικής κακοδιαχείρισης ή απάτης και διασφαλίζει τη λογοδοσία προς τους φορολογούμενους και τους πολίτες.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα είχε ως αποτέλεσμα την αυξημένη αξιοπιστία και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Μέσω της χρήσης ισχυρών λογιστικών αρχών, κατάλληλων βάσεων μέτρησης και λεπτομερών απαιτήσεων γνωστοποίησης, τα πρότυπα έχουν βελτιώσει την ακρίβεια, τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Αυτές οι βελτιώσεις ωφελούν τους ενδιαφερόμενους παρέχοντας τη δυνατότητα λήψης τεκμηριωμένων αποφάσεων, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη, διευκολύνοντας τη συγκρισιμότητα και τη συγκριτική αξιολόγηση και προάγοντας τη λογοδοσία και την εποπτεία. Η συνεχής δέσμευση για εφαρμογή και τήρηση των διεθνών λογιστικών προτύπων θα ενισχύσει περαιτέρω την αξιοπιστία και την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στον δημόσιο τομέα (Kim & Kim, 2017).

### **6.3. Επιπτώσεις για τις κυβερνητικές υπηρεσίες και τη λογοδοσία**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα έχει σημαντικές επιπτώσεις για τις κρατικές υπηρεσίες. Αυτά τα πρότυπα προάγουν μια κουλτούρα λογοδοσίας και φορολογικής ευθύνης θέτοντας σαφείς κατευθυντήριες γραμμές για πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς και διαχείρισης. Οι κυβερνήσεις οφείλουν να τηρούν αυτά τα πρότυπα, διασφαλίζοντας ότι οι οντότητες του δημόσιου τομέα είναι υπόλογοι για τις οικονομικές τους επιδόσεις και τη διαχείριση των δημοσίων πόρων. Αυτή η ενότητα διερευνά τις επιπτώσεις για τις κρατικές υπηρεσίες και τον ρόλο των διεθνών λογιστικών προτύπων στην ενίσχυση της λογοδοσίας (Tepalagul & Lin, 2015).

1) Ενισχυμένη χρηματοοικονομική παρακολούθηση και αξιολόγηση: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων δίνει τη δυνατότητα στις κρατικές υπηρεσίες να παρακολουθούν και να αξιολογούν την οικονομική απόδοση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα πιο αποτελεσματικά. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν ένα τυποποιημένο πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, διασφαλίζοντας τη συνέπεια, τη

συγκρισιμότητα και την ακρίβεια των οικονομικών πληροφοριών. Οι κρατικοί φορείς μπορούν να έχουν πρόσβαση σε αξιόπιστες και διαφανείς οικονομικές καταστάσεις, επιτρέποντάς τους να αξιολογούν την οικονομική υγεία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των φορέων του δημόσιου τομέα.

Έχοντας πρόσβαση σε ολοκληρωμένες οικονομικές πληροφορίες, οι κρατικές υπηρεσίες μπορούν να εντοπίσουν τομείς βελτίωσης και να καταναείμουν τους πόρους πιο αποτελεσματικά. Μπορούν να αξιολογήσουν την οικονομική βιωσιμότητα προγραμμάτων και έργων του δημόσιου τομέα, διασφαλίζοντας ότι διατίθενται πόροι σε πρωτοβουλίες που αποδίδουν τη μεγαλύτερη αξία και καλύπτουν τις ανάγκες των πολιτών. Επιπλέον, η ικανότητα σύγκρισης των οικονομικών επιδόσεων μεταξύ των οντοτήτων και με την πάροδο του χρόνου διευκολύνει τη συγκριτική αξιολόγηση και τον προσδιορισμό των βέλτιστων πρακτικών (Tepalagul & Lin, 2015).

2) Ενισχυμένη λογοδοσία και διαφάνεια: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας στον δημόσιο τομέα. Οι κυβερνήσεις υποχρεούνται να καταρτίζουν και να γνωστοποιούν οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με αυτά τα πρότυπα, παρέχοντας στους ενδιαφερόμενους ακριβείς και αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων προωθεί μια κουλτούρα λογοδοσίας στους κρατικούς φορείς. Καθιερώνει σαφείς προσδοκίες για πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς και διαχείρισης, διασφαλίζοντας ότι οι οντότητες του δημόσιου τομέα θεωρούνται υπεύθυνοι για τις οικονομικές τους επιδόσεις και τη χρήση των δημόσιων πόρων. Η διαθεσιμότητα αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών ενισχύει την ικανότητα της κυβέρνησης να επιδεικνύει διαφάνεια και υπευθυνότητα στους πολίτες, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη του κοινού (Tepalagul & Lin, 2015).

Επιπλέον, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ενθαρρύνουν τη γνωστοποίηση σχετικών και ουσιαστικών πληροφοριών πέρα από τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό περιλαμβάνει την αναφορά μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως περιβαλλοντικές και κοινωνικές επιπτώσεις, παρέχοντας μια πιο ολοκληρωμένη

εικόνα των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα και των επιπτώσεών τους στην κοινωνία. Αυτή η αυξημένη διαφάνεια επιτρέπει στα ενδιαφερόμενα μέρη να αξιολογούν τον ευρύτερο αντίκτυπο των φορέων του δημόσιου τομέα και τους καθιστά υπεύθυνους για τις κοινωνικές και περιβαλλοντικές τους ευθύνες.

3) Βελτιωμένη Διακυβέρνηση και Διαχείριση Κινδύνων: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων υποστηρίζει βελτιωμένες πρακτικές διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνου σε κρατικούς φορείς. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τους εσωτερικούς ελέγχους, την εκτίμηση κινδύνου και τη διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων. Με την τήρηση αυτών των κατευθυντήριων γραμμών, οι κρατικοί φορείς μπορούν να βελτιώσουν τα πλαίσια χρηματοοικονομικής διακυβέρνησής τους, να μετριάσουν τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και να βελτιώσουν την αξιοπιστία και την ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προωθούν επίσης την εστίαση στη διαχείριση κινδύνων και στον εντοπισμό πιθανών οικονομικών τρωτών σημείων. Οι κυβερνήσεις οφείλουν να αξιολογούν και να αποκαλύπτουν σημαντικούς κινδύνους και αβεβαιότητες, επιτρέποντας την τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων και προληπτικές στρατηγικές μετριασμού του κινδύνου. Αυτή η έμφαση στη διαχείριση κινδύνου συμβάλλει στη συνολική χρηματοοικονομική σταθερότητα και βιωσιμότητα των φορέων του δημόσιου τομέα (Tepalagul & Lin, 2015).

4) Συμμόρφωση και επιβολή: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων απαιτεί τη δημιουργία μηχανισμών συμμόρφωσης και επιβολής εντός των κρατικών υπηρεσιών. Αυτοί οι μηχανισμοί διασφαλίζουν ότι οι οντότητες του δημόσιου τομέα συμμορφώνονται με τα προβλεπόμενα λογιστικά πρότυπα και τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων. Η συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι κρίσιμη για τη διατήρηση της αξιοπιστίας και της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών.

Οι κρατικοί φορείς διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στην παρακολούθηση και την επιβολή της συμμόρφωσης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Αυτό περιλαμβάνει τη διενέργεια ελέγχων, επιθεωρήσεων και αναθεωρήσεων των οικονομικών καταστάσεων για τη διασφάλιση της ακρίβειας και της τήρησης των προτύπων. Αυτές οι δραστηριότητες συμμόρφωσης και επιβολής συμβάλλουν στη συνολική

αποτελεσματικότητα των λογιστικών προτύπων και προάγουν τη συνέπεια και τη συγκρισιμότητα στη χρηματοοικονομική αναφορά σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων έχει σημαντικές επιπτώσεις για τις κρατικές υπηρεσίες, ιδιαίτερα στην ενίσχυση της λογοδοσίας και της δημοσιονομικής ευθύνης. Αυτά τα πρότυπα επιτρέπουν στις κυβερνήσεις να παρακολουθούν και να αξιολογούν τις οικονομικές επιδόσεις των φορέων του δημόσιου τομέα, να κατανέμουν αποτελεσματικά τους πόρους και να αξιολογούν τον αντίκτυπο των δημόσιων πολιτικών και προγραμμάτων. Επιπλέον, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ενισχύουν τη λογοδοσία και τη διαφάνεια θέτοντας σαφείς κατευθυντήριες γραμμές για τη χρηματοοικονομική αναφορά, προωθώντας μια κουλτούρα ευθύνης και εμπιστοσύνης. Υποστηρίζουν επίσης βελτιωμένες πρακτικές διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνου και διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τα προβλεπόμενα λογιστικά πρότυπα μέσω της δημιουργίας μηχανισμών συμμόρφωσης και επιβολής. Με την τήρηση των διεθνών λογιστικών προτύπων, οι κρατικοί φορείς μπορούν να ενισχύσουν τις δυνατότητες χρηματοοικονομικής παρακολούθησης και αξιολόγησης, να ενισχύσουν τη λογοδοσία και να ενισχύσουν την εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη του κοινού (Tepalagul & Lin, 2015).

#### **6.4. Οφέλη για επενδυτές, πιστωτές και πολίτες**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα παρέχει πολυάριθμα οφέλη για τους επενδυτές, τους πιστωτές και τους πολίτες. Οι επενδυτές και οι πιστωτές βασίζονται σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες για να αξιολογήσουν την πιστοληπτική ικανότητα και το επενδυτικό δυναμικό των φορέων του δημόσιου τομέα. Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων ενισχύει τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, επιτρέποντας στους επενδυτές και τους πιστωτές να λαμβάνουν πιο ενημερωμένες αποφάσεις (Janušauskaitė, 2018).

Οι πολίτες, ως οι τελικοί δικαιούχοι των δημόσιων υπηρεσιών, επωφελούνται και από την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτά τα πρότυπα προάγουν την αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων, διασφαλίζοντας ότι οι



πολίτες λαμβάνουν αξία για τα χρήματα. Οι διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες επιτρέπουν στους πολίτες να ζητούν από τις κυβερνητικές υπηρεσίες υπεύθυνες για τις αποφάσεις τους σχετικά με την οικονομική διαχείριση και τις δαπάνες (Janušauskaitė, 2018).

## **6.5. Προκλήσεις και Συνεχής Βελτίωση**

Ενώ η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα έχει επιφέρει σημαντικές βελτιώσεις στη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και τη λογοδοσία, δεν είναι χωρίς προκλήσεις. Η εφαρμογή αυτών των προτύπων απαιτεί την υπέρβαση διαφόρων εμποδίων και τη συνεχή προσπάθεια για βελτίωση. Αυτή η ενότητα συζητά τις προκλήσεις που αντιμετωπίζονται κατά την υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και τονίζει την ανάγκη για συνεχή βελτίωση (Kim & Kim, 2017).

1) Ανάπτυξη Ικανοτήτων και Ικανότητα: Μία από τις βασικές προκλήσεις για την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η ανάγκη οικοδόμησης της ικανότητας και των ικανοτήτων των λογιστών του δημόσιου τομέα. Η μετάβαση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και η εφαρμογή πολύπλοκων προτύπων μέτρησης απαιτούν στέρεη κατανόηση των λογιστικών αρχών και πρακτικών. Οι κυβερνήσεις πρέπει να επενδύσουν σε προγράμματα κατάρτισης και πρωτοβουλίες επαγγελματικής ανάπτυξης για να ενισχύσουν τις δεξιότητες και τις γνώσεις των λογιστών του δημόσιου τομέα. Αυτό περιλαμβάνει την παροχή ευκαιριών στους λογιστές να αποκτήσουν πρακτική εμπειρία και να ενημερώνονται με τα εξελισσόμενα λογιστικά πρότυπα.

Η συνεχής βελτίωση στη δημιουργία ικανοτήτων είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί ότι οι λογιστές του δημόσιου τομέα διαθέτουν την απαραίτητη τεχνογνωσία για την αποτελεσματική εφαρμογή και συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Οι κυβερνήσεις μπορούν να συνεργαστούν με επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς και εκπαιδευτικά ιδρύματα για την ανάπτυξη εξειδικευμένων προγραμμάτων κατάρτισης και πιστοποιήσεων προσαρμοσμένων στις ανάγκες του δημόσιου τομέα. Οι τακτικές αξιολογήσεις απόδοσης και οι αξιολογήσεις ικανοτήτων

μπορούν επίσης να βοηθήσουν στον εντοπισμό περιοχών προς βελτίωση και στην παροχή στοχευμένων ευκαιριών εκπαίδευσης (Kim & Kim, 2017).

2) Πολιτιστικά και θεσμικά εμπόδια: Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων ενδέχεται να αντιμετωπίσει πολιτιστικούς και θεσμικούς φραγμούς σε ορισμένες χώρες. Διαφορετικά πολιτισμικά πλαίσια, διοικητικές δομές και οργανωτικές κουλτούρες μπορούν να επηρεάσουν την αποδοχή και την εφαρμογή αυτών των προτύπων. Η αντίσταση στην αλλαγή, η έλλειψη συνειδητοποίησης και η γραφειοκρατική αδράνεια μπορεί να δημιουργήσουν σημαντικές προκλήσεις.

Για να αντιμετωπιστούν αυτά τα εμπόδια, είναι απαραίτητο να δεσμευτούν οι ενδιαφερόμενοι σε όλα τα επίπεδα, συμπεριλαμβανομένων των κρατικών αξιωματούχων, των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα και των πολιτών. Οι εκστρατείες ευαισθητοποίησης και οι στρατηγικές επικοινωνίας μπορούν να βοηθήσουν στην οικοδόμηση υποστήριξης για την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων, επισημαίνοντας τα οφέλη και αντιμετωπίζοντας εσφαλμένες αντιλήψεις. Οι κυβερνήσεις μπορούν επίσης να ενθαρρύνουν την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών και εμπειριών μεταξύ των χωρών για να επιδείξουν επιτυχημένες εφαρμογές και να καταδείξουν τον θετικό αντίκτυπο αυτών των προτύπων (Kim & Kim, 2017).

3) Συμμόρφωση και επιβολή: Η διασφάλιση της συνεχούς συμμόρφωσης με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι μια άλλη πρόκληση στη διαδικασία υιοθέτησης. Οι κυβερνήσεις πρέπει να δημιουργήσουν ισχυρούς μηχανισμούς παρακολούθησης και επιβολής για να διασφαλίσουν ότι οι οντότητες του δημόσιου τομέα συμμορφώνονται με τα προβλεπόμενα λογιστικά πρότυπα. Αυτό απαιτεί την ανάπτυξη ρυθμιστικών πλαισίων, τη σύσταση φορέων εποπτείας και την εφαρμογή διαδικασιών ελέγχου και αναθεώρησης.

Είναι απαραίτητη η συνεχής βελτίωση των μηχανισμών συμμόρφωσης και επιβολής για την αντιμετώπιση αναδυόμενων ζητημάτων και τη διατήρηση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι κυβερνήσεις μπορούν να ενισχύσουν τα ρυθμιστικά τους πλαίσια ενσωματώνοντας διδάγματα από τις εμπειρίες εφαρμογής και τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές. Οι τακτικοί έλεγχοι, οι επιθεωρήσεις και οι αναθεωρήσεις των οικονομικών καταστάσεων μπορούν να βοηθήσουν στον εντοπισμό περιοχών μη συμμόρφωσης και να ενθαρρύνουν τις οντότητες του

δημόσιου τομέα να πληρούν τα προβλεπόμενα πρότυπα. Η συνεργασία με διεθνείς οργανισμούς, όπως το International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) και η International Federation of Accountants (IFAC), μπορεί να παρέχει καθοδήγηση και υποστήριξη για την ενίσχυση των προσπαθειών συμμόρφωσης και επιβολής (Kim & Kim, 2017).

4) Ευθυγράμμιση με τα εξελισσόμενα πρότυπα: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα υπόκεινται σε συνεχή ανάπτυξη και ενημέρωση για να συμβαδίζουν με τις μεταβαλλόμενες επιχειρηματικές πρακτικές και τις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι κυβερνήσεις που υιοθετούν αυτά τα πρότυπα πρέπει να διασφαλίζουν τη συνεχή ευθυγράμμιση με τις πιο πρόσφατες εκδόσεις και τροποποιήσεις. Αυτό απαιτεί τακτική αναθεώρηση και ενημέρωση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων για την ενσωμάτωση αλλαγών στα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Για την αντιμετώπιση αυτής της πρόκλησης, οι κυβερνήσεις μπορούν να δημιουργήσουν μηχανισμούς για την παρακολούθηση και την αξιολόγηση των ενημερώσεων στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Μπορούν να συνεργαστούν με διεθνείς οργανισμούς, επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς και σχετικά ενδιαφερόμενα μέρη για να ενημερώνονται για τις τελευταίες εξελίξεις. Οι τακτικές αναθεωρήσεις των εθνικών κανονιστικών πλαισίων μπορούν να βοηθήσουν στον εντοπισμό περιοχών όπου απαιτούνται ενημερώσεις, διασφαλίζοντας ότι τα υιοθετούμενα πρότυπα παραμένουν σχετικά και αποτελεσματικά.

Συμπέρασμα: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων είχε θετικό αντίκτυπο στις πρακτικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Έχει βελτιώσει τη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, προς όφελος των ενδιαφερομένων, όπως οι κρατικοί φορείς, οι επενδυτές, οι πιστωτές και οι πολίτες. Ενώ υπάρχουν προκλήσεις, οι συνεχείς προσπάθειες βελτίωσης είναι ζωτικής σημασίας για να εξασφαλιστεί η συνεχής ευθυγράμμιση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να μεγιστοποιηθούν τα οφέλη της οικονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα (Kim & Kim, 2017).

## **Κεφάλαιο 7 - Επιδράσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη Δημόσια Διοίκηση**

### **7.1. Επιπτώσεις στη διαδικασία προϋπολογισμού**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Αυτά τα πρότυπα έχουν εισαγάγει μια προσέγγιση βασισμένη στην απόδοση στον προϋπολογισμό, δίνοντας έμφαση στην επίτευξη αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων παρά στην απλή κατανομή κεφαλαίων με βάση τα ιστορικά πρότυπα δαπανών. Αυτή η ενότητα διερευνά τον αντίκτυπο των διεθνών λογιστικών προτύπων στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού και επισημαίνει τα οφέλη που συνδέονται με αυτή τη στροφή (Μπούκα & Κορδόση, 2018).

1) Προϋπολογισμός βάσει απόδοσης: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προωθούν την υιοθέτηση πρακτικών προϋπολογισμού βάσει απόδοσης στο δημόσιο τομέα. Ο προϋπολογισμός με βάση τις επιδόσεις εστιάζει στον καθορισμό σαφών στόχων, στη δημιουργία δεικτών απόδοσης και στη σύνδεση της κατανομής των πόρων με την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Ενθαρρύνει μια πιο στρατηγική και προσανατολισμένη στα αποτελέσματα προσέγγιση στον προϋπολογισμό, επιτρέποντας στις οντότητες του δημόσιου τομέα να ευθυγραμμίσουν τους πόρους τους με τις προτεραιότητες και τους στόχους τους.

Σύμφωνα με αυτήν την προσέγγιση, οι φορείς του δημόσιου τομέα υποχρεούνται να ορίζουν μετρήσιμους στόχους και αποτελέσματα για κάθε πρόγραμμα ή δραστηριότητα. Στη συνέχεια, οι προϋπολογισμοί αναπτύσσονται με βάση το εκτιμώμενο κόστος που απαιτείται για την επίτευξη αυτών των αποτελεσμάτων. Αυτή η μετάβαση από τον προϋπολογισμό βάσει εισροών στον προϋπολογισμό με βάση τα αποτελέσματα συμβάλλει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της κατανομής των πόρων διασφαλίζοντας ότι τα κονδύλια κατευθύνονται προς προγράμματα και δραστηριότητες που συμβάλλουν στα επιθυμητά αποτελέσματα.

2) Αποδοτικότητα και Αποτελεσματικότητα: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού προάγει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα στην κατανομή των δημοσίων πόρων. Εστιάζοντας στις επιδόσεις και τα αποτελέσματα, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να προσδιορίσουν τομείς όπου οι πόροι μπορούν να κατανεμηθούν πιο αποτελεσματικά για την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Αυτό τους δίνει τη δυνατότητα να δίνουν προτεραιότητα σε προγράμματα και δραστηριότητες που έχουν υψηλότερο αντίκτυπο και αξία για τα χρήματα.

Ο προϋπολογισμός με βάση τις επιδόσεις ενθαρρύνει τη διεξοδική επανεξέταση των υφιστάμενων προγραμμάτων και υπηρεσιών για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα ενθαρρύνονται να αξιολογούν τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν σε σχέση με τους πόρους που δαπανήθηκαν. Αυτή η διαδικασία αξιολόγησης επιτρέπει τον εντοπισμό προγραμμάτων με χαμηλή απόδοση ή τομείς όπου θα μπορούσαν να ανακατανεμηθούν πόροι για να επιτευχθούν καλύτερα αποτελέσματα (Μπούκα & Κορδόση, 2018).

3) Λογοδοσία και Διαφάνεια: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού ενισχύει τη λογοδοσία και τη διαφάνεια στον δημόσιο τομέα. Συνδέοντας την κατανομή των πόρων με τα επιθυμητά αποτελέσματα, οι φορείς του δημόσιου τομέα καλούνται να αιτιολογήσουν τις προτάσεις προϋπολογισμού τους με βάση τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Αυτό προάγει μεγαλύτερη λογοδοσία για τη χρήση των δημοσίων πόρων και διασφαλίζει ότι οι πόροι κατανέμονται με βάση σαφείς στόχους και δείκτες απόδοσης.

Ο προϋπολογισμός με βάση τις επιδόσεις βελτιώνει επίσης τη διαφάνεια παρέχοντας σαφείς και μετρήσιμους στόχους για κάθε πρόγραμμα ή δραστηριότητα. Επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους φορείς, συμπεριλαμβανομένων των πολιτών, των φορέων χάραξης πολιτικής και των εποπτικών φορέων, να αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των δημοσίων δαπανών και να ζητούν από τις οντότητες του δημόσιου τομέα να λογοδοτούν για την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Αυτή η διαφάνεια βοηθά στην οικοδόμηση της εμπιστοσύνης και της εμπιστοσύνης του κοινού στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού και

ενισχύει την καλύτερη κατανόηση του τρόπου με τον οποίο κατανέμονται και χρησιμοποιούνται οι δημόσιοι πόροι (Μπούκα & Κορδόση, 2018).

4) Αξιολόγηση και Συνεχής Βελτίωση: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ενθαρρύνουν τις οντότητες του δημόσιου τομέα να καθιερώσουν μηχανισμούς παρακολούθησης και αξιολόγησης για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας προγραμμάτων και δραστηριοτήτων. Αυτή η διαδικασία αξιολόγησης παρέχει πολύτιμη ανατροφοδότηση σχετικά με την απόδοση και τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν, επιτρέποντας τη συνεχή βελτίωση στις αποφάσεις κατανομής πόρων.

Μέσω της υιοθέτησης του προϋπολογισμού βάσει απόδοσης, οι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να εντοπίσουν τομείς προς βελτίωση και να λάβουν τεκμηριωμένες αποφάσεις για την ανακατανομή των πόρων για την επίτευξη καλύτερων αποτελεσμάτων. Η διαδικασία αξιολόγησης βοηθά στον εντοπισμό επιτυχημένων στρατηγικών και βέλτιστων πρακτικών που μπορούν να αναπαραχθούν σε προγράμματα ή να μοιραστούν μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα, οδηγώντας σε αυξημένη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα στη χρήση των δημόσιων πόρων.

Συμπερασματικά, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού είχε σημαντικό αντίκτυπο στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Η στροφή προς τον προϋπολογισμό με βάση τις επιδόσεις προάγει την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα, τη λογοδοσία και τη διαφάνεια στην κατανομή των δημόσιων πόρων. Ενθαρρύνει την εστίαση στα αποτελέσματα και τα αποτελέσματα, οδηγώντας σε βελτιωμένες αποφάσεις κατανομής πόρων και καλύτερη σχέση ποιότητας/τιμής. Η διαδικασία αξιολόγησης που διευκολύνεται από αυτά τα πρότυπα επιτρέπει τη συνεχή βελτίωση και μάθηση, διασφαλίζοντας ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα προσπαθούν για αριστεία στην επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων (Μπούκα & Κορδόση, 2018).

## **7.2. Επιρροή στη Μέτρηση Απόδοσης**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα είχε σημαντική επίδραση στις πρακτικές μέτρησης της απόδοσης. Με την ευθυγράμμιση με τα

τυποποιημένα πλαίσια λογιστικής και αναφοράς, οι οντότητες του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες έχουν βελτιώσει την ικανότητά τους να παρακολουθούν και να μετρούν την απόδοση σε σχέση με προκαθορισμένους στόχους και σημεία αναφοράς. Αυτή η ενότητα διερευνά τον αντίκτυπο των διεθνών λογιστικών προτύπων στη μέτρηση της απόδοσης και επισημαίνει τα οφέλη που σχετίζονται με αυτήν την ευθυγράμμιση (Toudas, 2018).

1) Τυποποιημένη μέτρηση απόδοσης: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν ένα τυποποιημένο πλαίσιο για τη μέτρηση και την αναφορά της απόδοσης στο δημόσιο τομέα. Με την υιοθέτηση αυτών των προτύπων, οι οντότητες του δημόσιου τομέα απαιτείται να θεσπίζουν σαφείς δείκτες απόδοσης, να θέτουν στόχους και να παρακολουθούν την πρόοδο προς την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Αυτή η τυποποιημένη προσέγγιση ενισχύει τη συγκρισιμότητα και τη συνέπεια στη μέτρηση της απόδοσης σε διαφορετικές οντότητες και δικαιοδοσίες.

Η τυποποιημένη μέτρηση απόδοσης δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες του δημόσιου τομέα να αξιολογήσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητά τους στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και στην επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Παρέχει μια δομημένη και αντικειμενική βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης, επιτρέποντας τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων και την κατανομή των πόρων. Αυτή η συνέπεια στη μέτρηση της απόδοσης διευκολύνει επίσης τη συγκριτική αξιολόγηση και επιτρέπει τον εντοπισμό βέλτιστων πρακτικών και περιοχών προς βελτίωση (Toudas, 2018).

2) Αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στη μέτρηση της απόδοσης προωθεί την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας στο δημόσιο τομέα. Αυτά τα πρότυπα απαιτούν από τις οντότητες του δημόσιου τομέα να αξιολογούν τις εισροές, τις εκροές και τα αποτελέσματα των προγραμμάτων και των δραστηριοτήτων τους. Μετρώντας τις εισροές (πόρους), τις εκροές (παραδοτέα) και τα αποτελέσματα (επίπτωση), οι οντότητες μπορούν να αξιολογήσουν πόσο αποτελεσματικά χρησιμοποιούνται οι πόροι για την παραγωγή των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Η μέτρηση της απόδοσης που βασίζεται σε διεθνή λογιστικά πρότυπα δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες του δημόσιου τομέα να εντοπίζουν τομείς

αναποτελεσματικότητας και να λαμβάνουν διορθωτικά μέτρα. Βοηθά στην αξιολόγηση της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας των προγραμμάτων, στον καθορισμό του εάν τα επιθυμητά αποτελέσματα επιτυγχάνονται εντός των διατιθέμενων πόρων. Αυτή η αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας υποστηρίζει την τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων και την κατανομή πόρων, διασφαλίζοντας ότι τα δημόσια κονδύλια χρησιμοποιούνται με τον πιο αποτελεσματικό και αποτελεσματικό τρόπο (Toudas, 2018).

3) Συγκριτική αξιολόγηση και συγκριτική ανάλυση: Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων για τη μέτρηση της απόδοσης διευκολύνει τη συγκριτική αξιολόγηση και τη συγκριτική ανάλυση στο δημόσιο τομέα. Με τυποποιημένους δείκτες απόδοσης και πλαίσια μέτρησης, οι οντότητες μπορούν να συγκρίνουν την απόδοσή τους με βιομηχανικά πρότυπα, βέλτιστες πρακτικές ή παρόμοιες οντότητες εντός και μεταξύ των δικαιοδοσιών.

Η συγκριτική αξιολόγηση επιτρέπει στις οντότητες του δημόσιου τομέα να αξιολογούν την απόδοσή τους σε σχέση με άλλες, να εντοπίζουν τομείς προς βελτίωση και να μαθαίνουν από επιτυχημένες πρακτικές. Επιτρέπει στις οντότητες να θέτουν ρεαλιστικούς στόχους, να εντοπίζουν κενά απόδοσης και να εφαρμόζουν στρατηγικές για να γεφυρώσουν αυτά τα κενά. Η συγκριτική ανάλυση παρέχει επίσης πολύτιμες γνώσεις για την αποτελεσματικότητα των πολιτικών και των προγραμμάτων, βοηθώντας τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να λαμβάνουν αποφάσεις βασισμένες σε στοιχεία και να κατανέμουν τους πόρους στρατηγικά (Toudas, 2018).

4) Λήψη αποφάσεων με βάση τεκμήρια: Η μέτρηση της απόδοσης που ευθυγραμμίζεται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προάγει τη λήψη αποφάσεων βάσει τεκμηρίων στο δημόσιο τομέα. Συλλέγοντας και αναλύοντας αξιόπιστα δεδομένα απόδοσης, οι οντότητες μπορούν να δημιουργήσουν πληροφορίες που ενημερώνουν την ανάπτυξη πολιτικής, την κατανομή πόρων και την αξιολόγηση του προγράμματος. Η μέτρηση της απόδοσης δίνει τη δυνατότητα στις οντότητες να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα των υφιστάμενων πολιτικών και προγραμμάτων και να πραγματοποιήσουν ενημερωμένες προσαρμογές ή ανακατανομές όπως απαιτείται.



Η τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων ενισχύει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του δημόσιου τομέα διασφαλίζοντας ότι διατίθενται πόροι σε προγράμματα και δραστηριότητες με αποδεδειγμένο ιστορικό επίτευξης επιθυμητών αποτελεσμάτων. Βοηθά τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να κατανοήσουν τον αντίκτυπο των αποφάσεών τους και να κάνουν τεκμηριωμένες επιλογές με βάση αντικειμενικά δεδομένα απόδοσης. Αυτό οδηγεί σε πιο στοχευμένη και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων και βελτιωμένα αποτελέσματα για τους πολίτες (Τούδας, 2018).

### **7.3. Αντίκτυπος στις Διαδικασίες Λήψης Αποφάσεων**

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων είχε σημαντικό αντίκτυπο στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων στον δημόσιο τομέα. Αυτά τα πρότυπα παρέχουν ένα τυποποιημένο πλαίσιο για χρηματοοικονομικές πληροφορίες, επιτρέποντας πιο ενημερωμένη και βασισμένη σε στοιχεία λήψη αποφάσεων. Οι υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων μπορούν να βασιστούν σε αξιόπιστα και συγκρίσιμα οικονομικά δεδομένα για να αξιολογήσουν την οικονομική υγεία, τη βιωσιμότητα και την απόδοση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα (Ballas et al., 2019).

Επιπλέον, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προάγουν τη διαφάνεια και τη λογοδοσία στη λήψη αποφάσεων. Απαιτώντας τη γνωστοποίηση οικονομικών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων, εξόδων και περιουσιακών στοιχείων, αυτά τα πρότυπα παρέχουν στους λήπτες αποφάσεων μια ολοκληρωμένη εικόνα των οικονομικών επιπτώσεων των αποφάσεών τους. Αυτό προάγει την υπεύθυνη λήψη αποφάσεων, καθώς οι υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων γνωρίζουν τις οικονομικές συνέπειες και τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιλογές τους (Ballas et al., 2019).

### **7.4. Προκλήσεις και Ευκαιρίες Εφαρμογής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη Δημόσια Διοίκηση**

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στις πρακτικές δημόσιας διοίκησης παρουσιάζει προκλήσεις και ευκαιρίες. Μία από τις κύριες προκλήσεις είναι η ανάγκη για προγράμματα ανάπτυξης ικανοτήτων και κατάρτισης για να διασφαλιστεί ότι οι διευθυντές και το προσωπικό του δημόσιου τομέα διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για την αποτελεσματική εφαρμογή αυτών των προτύπων. Το πολιτιστικό και θεσμικό πλαίσιο κάθε χώρας μπορεί επίσης να δημιουργήσει προκλήσεις από την άποψη της αλλαγής νοοτροπίας και οργανωτικής κουλτούρας (Toudas, 2018). Επιπλέον, η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων απαιτεί συντονισμό μεταξύ διαφόρων κρατικών υπηρεσιών, τμημάτων και οντοτήτων. Απαιτεί τη δημιουργία αποτελεσματικών δομών διακυβέρνησης, μηχανισμών παρακολούθησης και διαδικασιών επιβολής για να διασφαλιστεί η συμμόρφωση και η συνέπεια στις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς και διαχείρισης.

Παρά αυτές τις προκλήσεις, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων προσφέρει ευκαιρίες για βελτιωμένη δημόσια διαχείριση. Επιτρέπει καλύτερη οικονομική διαχείριση, διαφάνεια και λογοδοσία. Ενισχύει την ικανότητα αξιολόγησης της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των προγραμμάτων και υπηρεσιών του δημόσιου τομέα. Προωθεί επίσης την ενοποίηση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, επιτρέποντας μια πιο ολιστική αξιολόγηση της απόδοσης και του αντίκτυπου του δημόσιου τομέα (Τούδας, 2018).

## **7.5. Συνεχής Βελτίωση και Προσαρμογή**

Η συνεχής βελτίωση και προσαρμογή είναι ουσιαστικής σημασίας για την υλοποίηση των πλήρους πλεονεκτημάτων των διεθνών λογιστικών προτύπων στη δημόσια διοίκηση. Αυτό περιλαμβάνει συνεχή προγράμματα κατάρτισης και επαγγελματικής ανάπτυξης για διευθυντικά στελέχη και προσωπικό του δημόσιου τομέα για να βελτιώσουν την κατανόηση και την εφαρμογή αυτών των προτύπων. Απαιτεί επίσης τακτική αναθεώρηση και ενημέρωση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων ώστε να ευθυγραμμίζονται με τα εξελισσόμενα διεθνή πρότυπα και βέλτιστες πρακτικές (Μπούκα & Κορδόση, 2018). Επιπλέον, η συνεργασία και η ανταλλαγή γνώσεων μεταξύ χωρών και διεθνών οργανισμών διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στη

διευκόλυνση της ανταλλαγής εμπειριών, διδαγμάτων και καινοτόμων προσεγγίσεων για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στη δημόσια διοίκηση. Αυτή η συλλογική προσέγγιση δίνει τη δυνατότητα στις χώρες να μάθουν η μία από τις επιτυχίες και τις προκλήσεις της άλλης, καλλιεργώντας μια κουλτούρα συνεχούς βελτίωσης και προσαρμογής.

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα είχε σημαντικές επιπτώσεις στις πρακτικές δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Έχει επηρεάσει τη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού, τη μέτρηση της απόδοσης και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, προωθώντας την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και τη λογοδοσία. Παρά τις προκλήσεις, απαιτούνται συνεχείς προσπάθειες βελτίωσης και συνεργασία για τη μεγιστοποίηση των οφελών των διεθνών λογιστικών προτύπων στη δημόσια διοίκηση και την επίτευξη θετικών αποτελεσμάτων στον δημόσιο τομέα (Μπούκα & Κορδόση, 2018).

## **Κεφάλαιο 8 - Προκλήσεις και Μελλοντικές Κατευθύνσεις**

### **8.1. Προκλήσεις στην Υιοθέτηση και Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα παρουσιάζει αρκετές προκλήσεις στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Αυτές οι προκλήσεις μπορεί να προκύψουν από διάφορους παράγοντες, όπως η οικοδόμηση ικανοτήτων, οι πολιτισμικές διαφορές και οι πολιτικές επιρροές (Barton & Karim, 2019).

#### **Ανάπτυξη ικανοτήτων**

Μία από τις κύριες προκλήσεις είναι η ανάγκη δημιουργίας ικανοτήτων μεταξύ των λογιστών και των επαγγελματιών του δημόσιου τομέα. Η επιτυχής υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων απαιτεί από άτομα με τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και τεχνογνωσία να εφαρμόζουν αποτελεσματικά αυτά τα πρότυπα. Ωστόσο, ενδέχεται να υπάρχει έλλειψη εκπαιδευμένων επαγγελματιών σε ορισμένες χώρες, γεγονός που μπορεί να εμποδίσει τη σωστή εφαρμογή των προτύπων.

Η αντιμετώπιση αυτής της πρόκλησης απαιτεί επενδύσεις σε προγράμματα κατάρτισης, πρωτοβουλίες επαγγελματικής ανάπτυξης και πλατφόρμες ανταλλαγής γνώσεων. Οι κυβερνήσεις και τα σχετικά ενδιαφερόμενα μέρη θα πρέπει να παρέχουν ευκαιρίες στους λογιστές του δημόσιου τομέα να βελτιώσουν την κατανόησή τους και την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η συνεργασία με επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς και διεθνείς οργανισμούς μπορεί επίσης να διευκολύνει τις προσπάθειες ανάπτυξης ικανοτήτων (Barton & Karim, 2019).

#### **Πολιτισμικές διαφορές**

Οι πολιτισμικές διαφορές μπορούν να δημιουργήσουν προκλήσεις στην υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Διαφορετικές χώρες έχουν διαφορετικά πολιτιστικά πλαίσια, τα οποία μπορεί να επηρεάσουν τη στάση απέναντι στην οικονομική αναφορά, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία. Πολιτιστικοί παράγοντες, όπως

η προτίμηση για διακριτικότητα ή διαφορετικές αντιλήψεις για τη γνωστοποίηση, μπορούν να επηρεάσουν την επιτυχή ευθυγράμμιση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Η υπέρβαση αυτών των προκλήσεων απαιτεί ευαισθητοποίηση και κατανόηση των πλεονεκτημάτων της διαφανούς χρηματοοικονομικής αναφοράς και της σημασίας των διεθνών λογιστικών προτύπων. Τα προγράμματα εκπαίδευσης και κατάρτισης θα πρέπει να αντιμετωπίζουν πολιτιστικούς προβληματισμούς και να προωθούν μια κουλτούρα διαφάνειας και λογοδοσίας στις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς (Barton & Karim, 2019).

### Πολιτικοί Παράγοντες

Πολιτικοί παράγοντες μπορούν επίσης να επηρεάσουν την υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα. Η πολιτική βούληση, η δέσμευση και η σταθερότητα είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχή ευθυγράμμιση με αυτά τα πρότυπα. Ωστόσο, οι πολιτικές προτεραιότητες και οι αλλαγές στην ηγεσία μπορούν να επηρεάσουν το επίπεδο υποστήριξης και πόρων που διατίθενται στη διαδικασία υλοποίησης.

Για τον μετριασμό αυτών των προκλήσεων, είναι απαραίτητο να δημιουργηθούν ισχυρές δομές διακυβέρνησης που να διασφαλίζουν τη συνέχεια και τη συνέπεια στην υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτές οι δομές θα πρέπει να περιλαμβάνουν πολλούς ενδιαφερόμενους, συμπεριλαμβανομένων κυβερνητικών αξιωματούχων, υπευθύνων χάραξης πολιτικής, επαγγελματικών λογιστικών φορέων και διεθνών οργανισμών. Οι διαφανείς και χωρίς αποκλεισμούς διαδικασίες λήψης αποφάσεων μπορούν να βοηθήσουν στη διατήρηση της δυναμικής και της δέσμευσης, ανεξάρτητα από τις πολιτικές αλλαγές (Barton & Karim, 2019).

## **8.2. Μελλοντικές Επιπτώσεις και Στρατηγικές**

Για την αντιμετώπιση των προκλήσεων που εντοπίστηκαν, μπορούν να ακολουθηθούν διάφορες μελλοντικές κατευθύνσεις και στρατηγικές για τη διευκόλυνση της υιοθέτησης και εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα (Adhikari & Agrawal, 2019).

## Ενίσχυση των προσπαθειών οικοδόμησης ικανοτήτων

Η συνεχής επένδυση στην ανάπτυξη ικανοτήτων είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί ότι οι λογιστές και οι επαγγελματίες του δημόσιου τομέα διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για την αποτελεσματική εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτό περιλαμβάνει την παροχή ολοκληρωμένων προγραμμάτων κατάρτισης, ευκαιριών επαγγελματικής ανάπτυξης και προγραμμάτων πιστοποίησης. Οι συνεργασίες μεταξύ κυβερνήσεων, επαγγελματικών λογιστικών φορέων και εκπαιδευτικών ιδρυμάτων μπορούν να συμβάλουν στην ανάπτυξη ενός ειδικευμένου εργατικού δυναμικού ικανού να εφαρμόσει αυτά τα πρότυπα.

## Προώθηση της διεθνούς συνεργασίας και της ανταλλαγής γνώσεων

Η διεθνής συνεργασία και η ανταλλαγή γνώσεων διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην αντιμετώπιση των προκλήσεων και στην ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών. Οι χώρες θα πρέπει να συμμετέχουν σε τακτικές ανταλλαγές, συνέδρια και εργαστήρια για να διδαχθούν η μία από τις εμπειρίες της άλλης και να αποκτήσουν γνώσεις σχετικά με επιτυχημένες στρατηγικές εφαρμογής. Διεθνείς οργανισμοί, όπως η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB), μπορούν να διευκολύνουν αυτές τις συνεργασίες και να παρέχουν καθοδήγηση και υποστήριξη στις χώρες για την υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (Adhikari & Agrawal, 2019).

## Ευθυγράμμιση των Εθνικών Ρυθμιστικών Πλαισίων

Για να διασφαλιστεί η αποτελεσματική υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, τα εθνικά ρυθμιστικά πλαίσια πρέπει να ευθυγραμμιστούν με αυτά τα πρότυπα. Οι κυβερνήσεις θα πρέπει να επανεξετάζουν και να ενημερώνουν τακτικά τους κανονισμούς τους ώστε να αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η συνεργασία μεταξύ κυβερνήσεων και φορέων θέσπισης προτύπων μπορεί να βοηθήσει στην αντιμετώπιση τυχόν κενών ή ασυνεπειών στους εθνικούς κανονισμούς και να διασφαλίσει την ευθυγράμμιση με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές.

## Συμμετοχή των ενδιαφερομένων και ευαισθητοποίηση

Η συμμετοχή των ενδιαφερομένων και η ευαισθητοποίηση σχετικά με τα οφέλη των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι απαραίτητη για την επιτυχή εφαρμογή. Οι κυβερνήσεις θα πρέπει να κοινοποιήσουν τη σημασία της διαφανούς χρηματοοικονομικής αναφοράς, της λογοδοσίας και του θετικού αντίκτυπου των διεθνών λογιστικών προτύπων στη διαχείριση του δημόσιου τομέα. Αυτό περιλαμβάνει τη συνεργασία με φορείς χάραξης πολιτικής, οντότητες του δημόσιου τομέα, επαγγελματικούς λογιστικούς φορείς και το ευρύ κοινό για την προώθηση της κατανόησης και της υποστήριξης για τη διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής (Adhikari & Agrawal, 2019).

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες αντιμετωπίζει διάφορες προκλήσεις που σχετίζονται με την ανάπτυξη ικανοτήτων, τις πολιτισμικές διαφορές και τους πολιτικούς παράγοντες. Ωστόσο, με την ενίσχυση των προσπάθειών δημιουργίας ικανοτήτων, την προώθηση της διεθνούς συνεργασίας, την ευθυγράμμιση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων και τη συμμετοχή των ενδιαφερομένων, αυτές οι προκλήσεις μπορούν να ξεπεραστούν. Με μια στρατηγική και συνεργατική προσέγγιση, η επιτυχής υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων μπορεί να συμβάλει στην ενίσχυση της οικονομικής διαφάνειας, της λογοδοσίας και των πρακτικών δημόσιας διαχείρισης (Adhikari & Agrawal, 2019).

## Συμπεράσματα

Η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα είχε σημαντικό αντίκτυπο στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, τη δημόσια διαχείριση και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων στην Ελλάδα και τις ευρωπαϊκές χώρες. Μέσω αυτής της μελέτης, διερευνήσαμε τη σημασία, τις προκλήσεις και τις μελλοντικές κατευθύνσεις που σχετίζονται με αυτά τα πρότυπα, παρέχοντας πολύτιμες γνώσεις για τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής, τις ρυθμιστικές αρχές και τους επαγγελματίες του τομέα. Έχουν προκύψει αρκετά βασικά ευρήματα σχετικά με την επίδραση των διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και την Ευρώπη. Πρώτον, η υιοθέτηση αυτών των προτύπων οδήγησε σε βελτιωμένη χρηματοοικονομική διαφάνεια, συγκρισιμότητα και αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Διευκόλυνε την ευθυγράμμιση των πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς με τις παγκόσμιες βέλτιστες πρακτικές, ενισχύοντας την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα.

Δεύτερον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων έχει προωθήσει τη λογοδοσία και τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων στον δημόσιο τομέα. Παρέχοντας τυποποιημένα πλαίσια για τη χρηματοοικονομική αναφορά, αυτά τα πρότυπα έχουν δώσει τη δυνατότητα στους ενδιαφερόμενους να αξιολογήσουν την οικονομική υγεία, τη βιωσιμότητα και την απόδοση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Οι υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων μπορούν να βασίζονται σε αξιόπιστα και συγκρίσιμα οικονομικά δεδομένα για να αξιολογήσουν τις οικονομικές συνέπειες και τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιλογές τους.

Επιπλέον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων έχει επηρεάσει τις πρακτικές δημόσιας διαχείρισης, ιδιαίτερα στους τομείς του προϋπολογισμού, της μέτρησης της απόδοσης και της λήψης αποφάσεων. Ο προϋπολογισμός με βάση τις επιδόσεις έχει γίνει πιο διαδεδομένος, εστιάζοντας στην επίτευξη αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων αντί να βασίζεται σε ιστορικά πρότυπα δαπανών. Τα συστήματα μέτρησης της απόδοσης ευθυγραμμισμένα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν διευκολύνει την αξιολόγηση της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Επιπλέον, η διαφάνεια και η λογοδοσία



που προωθούνται από αυτά τα πρότυπα έχουν επηρεάσει την υπεύθυνη λήψη αποφάσεων στον δημόσιο τομέα.

Η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα έχει αποφέρει αρκετά οφέλη. Έχει βελτιώσει τη χρηματοοικονομική διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία, τα οποία με τη σειρά τους ενισχύουν την εμπιστοσύνη στις οικονομικές καταστάσεις του δημόσιου τομέα. Τα τυποποιημένα πλαίσια επέτρεψαν τη λήψη πιο ενημερωμένων αποφάσεων, οδηγώντας σε καλύτερη κατανομή πόρων και βελτιωμένα αποτελέσματα απόδοσης. Επιπλέον, η υιοθέτηση αυτών των προτύπων διευκόλυνε τη διεθνή συγκρισιμότητα, επιτρέποντας τη συγκριτική αξιολόγηση και την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών μεταξύ των χωρών.

Ωστόσο, η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα θέτει επίσης προκλήσεις. Η ανάπτυξη ικανοτήτων είναι ζωτικής σημασίας για να διασφαλιστεί ότι οι λογιστές και οι επαγγελματίες του δημόσιου τομέα διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για την αποτελεσματική εφαρμογή αυτών των προτύπων. Οι πολιτιστικές διαφορές μπορούν να επηρεάσουν τη στάση απέναντι στη χρηματοοικονομική αναφορά και τη διαφάνεια, απαιτώντας πρωτοβουλίες ευαισθητοποίησης και εκπαίδευσης για να καλλιεργηθεί μια κουλτούρα λογοδοσίας. Επιπλέον, πολιτικοί παράγοντες όπως οι αλλαγές στην ηγεσία και οι προτεραιότητες μπορούν να επηρεάσουν το επίπεδο υποστήριξης και πόρων που διατίθενται στη διαδικασία υλοποίησης.

## Προτάσεις

Για να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις που εντοπίστηκαν και να βελτιωθεί περαιτέρω η υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στον δημόσιο τομέα, μπορούν να γίνουν διάφορες συστάσεις:

Πρώτον, είναι απαραίτητο να συνεχιστούν οι επενδύσεις στη δημιουργία ικανοτήτων για την ενίσχυση των γνώσεων και των δεξιοτήτων των λογιστών και των επαγγελματιών του δημόσιου τομέα. Τα προγράμματα κατάρτισης, οι πρωτοβουλίες επαγγελματικής ανάπτυξης και οι συνεργασίες με λογιστικούς φορείς μπορούν να συμβάλουν στη δημιουργία ενός ειδικευμένου εργατικού δυναμικού ικανού να εφαρμόζει αποτελεσματικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Δεύτερον, η προώθηση της διεθνούς συνεργασίας και της ανταλλαγής γνώσεων είναι ζωτικής σημασίας. Οι τακτικές ανταλλαγές, συνέδρια και εργαστήρια παρέχουν ευκαιρίες στις χώρες να μάθουν η μία από τις εμπειρίες της άλλης και να αποκτήσουν γνώσεις για επιτυχημένες στρατηγικές εφαρμογής. Η συνεργασία με διεθνείς οργανισμούς μπορεί να παρέχει καθοδήγηση και υποστήριξη στην υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

Επίσης, είναι απαραίτητη η ευθυγράμμιση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Οι κυβερνήσεις θα πρέπει να επανεξετάζουν και να ενημερώνουν τακτικά τους κανονισμούς τους ώστε να αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές σε αυτά τα πρότυπα. Η συνεργασία με φορείς καθορισμού προτύπων μπορεί να βοηθήσει στην αντιμετώπιση τυχόν κενών ή ασυνεπειών και να διασφαλίσει την ευθυγράμμιση με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές.

Τέλος, η συμμετοχή των ενδιαφερομένων και η ευαισθητοποίηση είναι το κλειδί για την απόκτηση υποστήριξης και την προώθηση μιας κουλτούρας διαφάνειας και λογοδοσίας. Οι κυβερνήσεις θα πρέπει να κοινοποιούν τα οφέλη της διαφανούς χρηματοοικονομικής αναφοράς και τη σημασία των διεθνών λογιστικών προτύπων στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής, στις οντότητες του δημόσιου τομέα και στο ευρύ κοινό.



## **Βιβλιογραφία**

Adhikari, P., & Agrawal, N. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting Quality: Evidence from Nepal. *Managerial Auditing Journal*, 34, 837-860.

Ballas, P., Garefalakis, A., Lemonakis, C., & Balla, V. (2019). Quality of Financial Reporting under IFRS and Corporate Governance Influence: Evidence from the Greek Banking sector during Crisis. *Journal of Governance & Regulation*, 8, 8-20.

Barton, A., & Karim, R. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on Transparency and Accountability in the Public Sector: A Systematic Review. *Financial Accountability & Management*, 35, 187-211.

Biondi, Y., & Zallone, L. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Public Sector Budgeting: A Comparative Study. *Public Money & Management*, 39, 20-30.

Bouka, E., & Kordosi, M. (2018). The Effect of International Public Sector Accounting Standards on the Quality of Financial Reporting in the Greek Public Sector. *International Journal of Public Administration*, 41, 1043-1055.

Bouka, E., & Manes-Rossi, F. (2020). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on the Quality of Financial Reporting: Evidence from the Italian Public Sector. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32, 342-362.

Carmichael, D. R., Whittington, O. R., Graham, L. M., & Collins, D. W. (2018). A Comparative Study of International Public Sector Accounting Standards. *Journal of International Accounting Research*, 17, 1-22.

Christiaens, J., Manes-Rossi, F., & Scagnelli, S. D. (2016). The Impact of IPSAS on the Accountability of European Local Governments: An Empirical Analysis. *Financial Accountability & Management*, 32, 3-30.

Cuganesan, S., Guthrie, J., & Ward, L. (2018). The Influence of International Accounting Standards on Public Sector Financial Reporting Practices in Fiji. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, 262-288.

Ebrahim, A., & De Villiers, C. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting Quality in South Africa. *Journal of Public Administration and Development Alternatives*, 2, 32-50.

Ebrahim, A., & Ramiah, V. (2019). The Impact of International Financial Reporting Standards on the Public Sector Accounting in a Developing Country. *Accounting Research Journal*, 32, 331-350.

Garefalakis, A., & Dimitras, A. (2016). The Contribution of Management Commentary Index (Ma.Co.I) in Annual Banking Reports (ABR) and the Chronicle of the Great Greek Crisis. *Theoretical Economics Letters*, 6, 1060-1087.

Gendron, Y., & Cooper, D. (2017). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on the Public Sector in Canada. *Canadian Public Administration*, 60, 219-239.

Gomes, L. P., & Rodrigues, L. L. (2020). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Public Sector Financial Reporting Quality: Evidence from Portugal. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10, 189-210.

IFAC (2020). *The Impact of IPSAS: A Global Survey of National Governments*. International Federation of Accountants.

Janušauskaitė, D. (2018). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting Quality in the Public Sector. *Journal of Business Economics and Management*, 19, 875-894.

Kasim, N. M., Mohd Ghazali, N. A., & Ismail, S. (2020). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Accountability and Governance in Malaysian Public Sector. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 28, 35-54.

Kim, K. H., & Yoon, Y. (2019). The Effect of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting Quality in the Public Sector. *Sustainability*, 11, Article No. 4982.

Kim, S., & Kim, S. (2017). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Statements and Performance Measurement in Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 504-519.

Knechel, W. R., & Salterio, S. E. (2016). *Auditing: Assurance and Risk* (4th ed.). Routledge.

Kotak, M. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting Quality in the Public Sector: Evidence from Kenya. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9, 250-267.

Lantto, A. M. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Statements in the Public Sector. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 467-490.

Li, C., & Moumen, N. (2020). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting Quality: Evidence from the Public Sector in China. *Accounting Research Journal*, 33, 438-454.

Moura, A. G., & Rodrigues, L. L. (2016). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Accounting Practices of Local Governments. *Public Money & Management*, 36, 131-138.

OECD (2019). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*. Organisation for Economic Co-Operation and Development.

Parker, L. D., & Guthrie, J. (2018). The Impact of International Public Sector Accounting Standards in Australasia: A Research Note. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14, 243-255.

Salomia, A., & Carataş, A. (2019). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Financial Performance Indicators: An Empirical Analysis in Romanian Public Institutions. *Sustainability*, 11, Article No. 2811.

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). The Impact of International Public Sector Accounting Standards on Accounting Quality of Public Sector Entities in New Zealand. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, 290-311.

Toudas, K. (2018). The International Standards on Auditing as a Convergence Parameter between US GAAP and IFRS. *Corporate Board Role Duties and Composition*, 14, 15-22.

Toudas, K., Goula, A., Menexiadis, M., Boufounou, P., & Garefalakis, A. (2022). Cash Flow Analysis Based on International Accounting Standards (IAS): A Critical Evaluation. *Theoretical Economics Letters*, 12, 1362-1377.