



Πανεπιστήμιο Πειραιώς
Σχολή Οικονομικών, Επιχειρηματικών και
Διεθνών Σπουδών
Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης
ΜΠΣ Εφαρμοσμένη Δημόσια Οικονομική και
Πολιτική

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντοτήτων δημόσιου τομέα Εισαγωγή

Σταμάτιος Δρίτσας, Δρ.Ν., Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Πειραιάς, 2025

Copyright © [Σταμάτιος Σ. Δρίτσας, 2025]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, από τον οποιοδήποτε εκτός του συγγραφέας αυτής Σταματίου Σ. Δρίτσα και για οποιοδήποτε σκοπό. Μόνος ιδιοκτήτης της παρούσας εργασίας είναι ο συγγραφέας αυτής Σταμάτιος Σ. Δρίτσας, ο οποίος διατηρεί και τα πνευματικά δικαιώματα, καθώς και κάθε άλλο δικαίωμα αυτής.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Πανεπιστημίου Πειραιά.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το π.δ. 54/2018 αποτελεί την μετάπτωση του μέχρι σήμερα λογιστικού πλαισίου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, το οποίο έχει ως κύριο άξονα τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, σε ένα νέο αγγλοσαξονικού τύπου μοντέλο λογιστικής.

Το νέο αυτό λογιστικό πλαίσιο, ένα αποτελεί ένα πλαίσιο Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών Αρχών (General Accepted Accounting Principles – GAAP) και κατατάσσεται στα «πλαίσια αρχών» («principles based»), σε αντίθεση με το προηγούμενο, το οποίο αποτελούσε ένα «πλαίσιο κανόνων» («rules based»). Το νέο λογιστικό πλαίσιο βασίζεται σημαντικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) και ευθυγραμμίζεται σημαντικά με τις απαιτήσεις της διεθνούς λογιστικής για την παρουσίαση ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα, αποτελούν ένα ολοκληρωμένο και τεχνικά άρτιο πλαίσιο λογιστικής πολιτικής και αρχών, σχετικά με τη λογιστική του δημόσιου τομέα ενός κράτους. Τα πρότυπα αυτά συντάσσονται και δημοσιεύονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, το οποίο έχει συσταθεί και λειτουργεί αποκλειστικά για το σκοπό αυτό.

Το λογιστικό πλαίσιο των IPSAS αποσκοπεί στην υποστήριξη των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τις ανάγκες που διαμορφώνονται από τις εθνικές, νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις της κεντρικής κυβέρνησης και των λοιπών οργανισμών του δημόσιου τομέα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η συνοπτική καταγραφή του λογιστικού πλαισίου για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, όπως αυτό διαμορφώνεται από το π.δ. 54/2018 και των οδηγιών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα, τα οποία εκδίδονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών.

Η παρούσα περιλαμβάνει έξι ενότητες. Οι τρεις πρώτες ενότητες είναι εισαγωγικής φύσεως και αποσκοπούν σε πρώτη εισαγωγική προσέγγιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αναφορές και σε μία συνοπτική παρουσίαση του δικαίου της λογιστικής στην Ελλάδα με έμφαση στις απαιτήσεις του π.δ. 54/2018, συμπεριλαμβανομένου και του λογιστικού πλαισίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠΔΤ) του Δημόσιου Τομέα. Στις ενότητες αυτές εξηγούνται συνοπτικά οι βασικές αρχές και η σκοπιμότητα εφαρμογής τους από τις οντότητες του δημόσιου τομέα και καταγράφεται το θεωρητικό πλαίσιο των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού.

Οι επόμενες δύο ενότητες εστιάζουν σε συγκεκριμένα ΔΛΠΔΤ, με σκοπό να παρουσιασθεί το βασικό πλαίσιο σύνταξης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας του δημόσιου τομέα. Στην πέμπτη ενότητα παρουσιάζεται η λογιστική της ταμειακής βάσης σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ και στην τελευταία ενότητα παρουσιάζεται το βασικό πλαίσιο των λογιστικών αρχών του π.δ. 54/2018 σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα στοιχεία της καθαρής θέσης.

Η εργασία αυτή αφιερώνεται στην ιερή μνήμη των γονέων μου.

Σταμάτης Δρίτσας

Δρ.Ν., Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής

Πειραιάς, Μάρτιος, 2024

(C) stdritsas

ΠΙΝΑΚΕΣ

<u>Πίνακας</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Σελίδα</u>
1	Περιπτώσεις διαφορών μεταξύ ΔΛΠΔΤ και ΔΠΧΑ	39
2	ΔΛΠΔΤ εν ισχύ το 2020	56
3	ΔΛΠΔΤ σχετικά με ΟΚΓΣ	73
4	Υπόδειγμα Κατάστασης Οικονομικής Θέσης	78
5	Υπόδειγμα Κατάστασης Οικονομικής Επίδοσης	80
6	Υπόδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων	81
7	Ενδεικτικές πηγές λειτουργικών δραστηριοτήτων	84
8	Ενδεικτικές πηγές επενδυτικών δραστηριοτήτων	86
9	Ενδεικτικές πηγές χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων	87
10	Κατάσταση ταμειακών ροών – άμεση μέθοδος	88
11	Κατάσταση ταμειακών ροών – έμμεση μέθοδος	89
12	Παράδειγμα προσέγγισης με πρόσθετη στήλη	119
13	Παράδειγμα «Κατάστασης Συγκριτικών Στοιχείων»	121

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

<u>Διάγραμμα</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Σελίδα</u>
Σχήμα 1	Συνοπτική παρουσίαση των οδηγιών του ΔΛΠΔΤ 3	91
Σχήμα 2	Προτεραιοποίηση έγκυρης καθοδήγησης	95
Σχήμα 3	Χειρισμός αλλαγής λογιστικής πολιτικής	97
Σχήμα 4	Σχετική περίοδος ΔΛΠΔΤ 14	108
Σχήμα 5	Παραδείγματα ΔΛΠΔΤ 14	110

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	2
ΠΙΝΑΚΕΣ.....	5
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ	6
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	7
ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ	9
ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ	10
ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	12
1.1 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	12
1.2 ΔΙΚΑΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	16
1.3 ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 54/2018	17
1.3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	19
1.4 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠΔΤ	21
1.5 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΚΑΙ Η ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ	23
1.6 ΓΙΑΤΙ ΤΑ ΔΛΠΔΤ ΕΙΝΑΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ	24
1.7 ΚΡΑΤΗ, ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ Η ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ 2018.....	25
ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΧΑΓΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	27
2.1 Το ΠΛΑΙΣΙΟ.....	27
2.2 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΧΑΓΣ	28
2.3 ΑΝΑΓΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	29
2.4 ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΧΑΓΣ	30
2.5 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ.....	31
2.6 ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ.....	33
ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΣΥΝΟΨΗ ΤΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΤΩΝ ΔΛΠΔΤ	35
3.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΛΠΔΤ ΚΑΙ ΔΛΠ / ΔΠΧΑ	35
3.2 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΛΑΙΣΙΩΝ	38
3.3 ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	55
3.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	56
3.5 ΔΛΠΔΤ ΕΝ ΙΣΧΥ ΤΟ 2020.....	56
3.6 ΔΛΠΔΤ 2015 - 2017	61
3.8 ΔΛΠΔΤ 2018 – 2022	62
3.9 ΒΑΣΕΙΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠΔΤ	63

ΕΝΟΤΗΤΑ 4: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	73
4.1 ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	73
4.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	74
4.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	83
4.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ	91
4.5 ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	100
4.6 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΩΝ	105
4.7 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	107
4.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ	113
4.9 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΡΑΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ	116
ΕΝΟΤΗΤΑ 5: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	124
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠΔΤ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	124
5.2 Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	125
5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	125
ΕΝΟΤΗΤΑ 6: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 54/2018	135
6.1 ΈΣΟΔΑ	135
6.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΑΠΑΝΩΝ	150
6.3 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ, ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	164
6.4 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	176
6.5 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	183
6.6 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	187
6.7 ΛΟΙΠΕΣ ΡΟΕΣ	187
6.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	188
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	189
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	191
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1	192
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2	200
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3	210
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4	213
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 5	218

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

1. **Αποαναγνώριση (derecognition):** αφορά στο πότε ένα στοιχείο, και κυρίως τα στοιχεία της κατάστασης της οικονομικής θέσης, παύει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού (PriceWaterHouseCoopers, 2011).
2. **Αρχική αναγνώριση (initial recognition):** αφορά στο πότε αναγνωρίζεται λογιστικά, ή διαφορετικά καταγράφεται, για πρώτη φορά ένα περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση, έσοδο, έξοδο, ή στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού (PriceWaterHouseCoopers, 2011).
3. **Γνωστοποιήσεις (disclosures):** είναι η παροχή πληροφοριών (ποσοτικών και ποιοτικών) στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού μίας οντότητας του δημόσιου τομέα, οι οποίες απαιτούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ και συνοδεύουν, αναλύουν ή επεξηγούν τις βασικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις επιμέρους καταστάσεις που αποτελούν ένα πλήρες σετ οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.
4. **Επιμέτρηση (measurement):** είναι η αποτύπωση της αξίας των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων σε κάθε περίοδο αναφοράς. Στην εφαρμοσμένη λογιστική πρακτική αναφέρεται και ως «αποτίμηση». Διαχωρίζεται σε: α) επιμέτρηση στην αρχική αναγνώριση που αφορά στο ποσό (αξία) το οποίο θα πρέπει να αποδοθεί σε ένα στοιχείο που καταγράφεται για πρώτη φορά και β) μεταγενέστερη επιμέτρηση που αφορά στο ποσό με το οποίο θα πρέπει να παρουσιάζεται στο στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, μετά την αρχική του αναγνώριση (PriceWaterHouseCoopers, 2011).
5. **Επιχείρηση (business):** μία ολοκληρωμένη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων, που καθοδηγούνται και διοικούνται για το σκοπό της παροχής μίας απόδοσης στους επενδυτές ή χαμηλών εξόδων ή άλλων οικονομικών ωφελειών άμεσα και αναλογικά στους κατόχους ασφαλιστηρίων ή συμμετέχοντες.
6. **Ημερομηνία αναφοράς (reporting date):** ορίζεται η τελευταία της περιόδου αναφοράς στην οποία αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις.
7. **Λογιστικό υπόλοιπο¹ (carrying amount):** το ποσό κατά το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
8. **Πιθανό (probable):** περισσότερο πιθανό από το όχι.

Σημειώσεις

1. Πέραν των ορισμών που αναφέρονται στην παρούσα ενότητα, ειδικοί εννοιολογικοί προσδιορισμοί δίνονται και ανά ΔΛΠΔΤ στη συνέχεια, όπου αυτό κρίθηκε απαραίτητο.
2. Περαιτέρω, χρήσιμοι είναι και οι ορισμοί του Παραρτήματος 6 του π.δ. 54/2018.

¹Η διαφορετικά «Λογιστική αξία»

ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

Ελληνικά

1. ΑΕΠ: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
2. ΔΕΚΟ: Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
3. ΔΝΤ: Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
4. ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
5. ΔΛΠΔΤ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
6. ΔΠΧΑ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
7. ΔΧΟ: Δημόσιοι Χρηματοπιστωτικοί Οργανισμοί
8. ΔΜΧΟ: Δημόσιοι Μη Χρηματοπιστωτικοί Οργανισμοί
9. ΕΔΔΠΧΠ: Επιτροπή Διερμηνειών ΔΠΧΠ
10. ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση
11. ΕΣΟΛ: Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών
12. ΜΕΔ: Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
13. ΝΠΔΔ: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
14. ΟΚΑ: Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης
15. ΟΚΓΣ: Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού
16. ΟΚΕΔ: Οντότητες Κρατικής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας
17. ΟΤΑ: Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
18. Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα
19. ΠΟΕ: Προτεινόμενη Οδηγία Εφαρμογής
20. ΣΔΟΛ: Συμβούλιο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών
21. ΣΔΛΠ: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
22. ΣΔΛΠΔΤ: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα
23. ΤΓΚ: Τομέας Γενικής Κυβέρνησης
24. ΧΑΓΣ: Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού

Αγγλικά

1. EU: European Union
2. GBE: Government Business Enterprise
3. GDB: Gross Domestic Product
4. GFS: Government Finance Statistics
5. GGS: General Government Sector
6. GPFR: General Purpose Financial Reposting
7. GPFS: General Purpose Financial Statements
8. IAS: International Accounting Standards
9. IASB: International Accounting Standards Board
10. IFAC: International Federation of Accountants
11. IFRS: International Financial Reporting Standards
12. IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee
13. IMF: International Monetary Fund
14. IPSAS: International Public Sector Accounting Standards
15. IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board
16. PFC: Public Finance Corporation
17. PNFC: Public Non Finance Corporation
18. RPG: Recommended Practice Guideline
19. SIC: Standing Interpretations Committee

ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών (ή οικονομικών καταστάσεων) έρχεται να δώσει λύση στο πρόβλημα της ασύμμετρης πληροφόρησης, η οποία παράγεται από τις οντότητες του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα, οι οποίες αποσκοπούν στην παροχή ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ήδη εξηγήθηκε ότι, ο κύριος σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι η ενημέρωση των ενδιαφερομένων για την χρηματοοικονομική κατάσταση μίας οντότητας αναφοράς, κατά την ημερομηνία ισολογισμού, για μία περίοδο αναφοράς. Ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις υπηρετούν την οικονομική δραστηριότητα, ως μία εισροή δεδομένων στις οικονομικές αποφάσεις των ενδιαφερομένων για τις επιχειρήσεις.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με την καθαρή περιουσία της, τις χρηματοοικονομικές της επιδόσεις (δηλαδή τα αποτελέσματά της) και της χρηματοροές της (ή διαφορετικά τις ταμειακές της ροές). Αυτές οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι οποίες είναι αμιγώς ιστορικές, μπορεί να είναι περισσότερο κατάλληλες για τη λήψη ορισμένων οικονομικών αποφάσεων, ενώ για άλλες ίσως όχι. Ενδεικτική είναι η περίπτωση των εποπτικών αρχών μίας εθνικής δικαιοδοσίας, οι οποίες ενδεχομένως να χρειάζεται να συγκρίνουν τις πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις και με άλλες πληροφορίες προκειμένου να είναι σε θέση να καταλήξουν σε ορισμένες αποφάσεις σχετικά με μία οντότητα. Περαιτέρω, ο φορολογικός ή ο δημοσιονομικός έλεγχος από τους κρατικούς εποπτικούς φορείς μπορεί να μην υποστηρίζεται σε επαρκή βαθμό από οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί βάσει των γενικά αποδεκτών αρχών της λογιστικής, και οι οποίες διαφοροποιούνται από τις λογιστικές αρχές φορολογικού προσδιορισμού ή τη λογιστική ταμειακής βάσης.

Περαιτέρω, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού μπορεί να είναι περισσότερο συμβατές με τις ανάγκες ορισμένων ενδιαφερομένων, σε σύγκριση με τις ανάγκες κάποιων άλλων. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού περιλαμβάνουν, σύμφωνα με το Αγγλοσαξονικό μοντέλο, τέσσερις (4) καταστάσεις με τη μορφή πινάκων: α) την κατάσταση της χρηματοοικονομικής θέσης ή διαφορετικά «ισολογισμός», β) την κατάσταση της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή «αποτελέσματα χρήσης», γ) την κατάσταση των ταμειακών ροών και δ) την κατάσταση των μεταβολών της καθαρής θέσης και συμπληρώνονται από ένα επεξηγηματικό κείμενο γνωστοποιήσεων με τη μορφή σημειώσεων (προσάρτημα) το οποίο περιλαμβάνει επεξηγήσεις και αναλύσεις επί των πληροφοριών των πινάκων. Συνολικά δηλαδή, ως «πλήρεις», θεωρούνται οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν και τα πέντε (5) επιμέρους έγγραφα (τέσσερις πίνακες και ένα κείμενο γνωστοποιήσεων και επεξηγήσεων).

Οι ενδιαφερόμενοι για πληροφορίες σχετικά με μία οντότητα ως εξωτερικοί αποδέκτες αναφέρονται στη βιβλιογραφία και τη διεθνή λογιστική πρακτική ως «χρήστες» ή «σκοπούμενοι χρήστες». Ως «χρήστες» των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού ορίζονται συνήθως οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι, κυρίως μη εμπλεκόμενοι στη διοίκηση της οντότητας, οι οποίοι είναι οι αποδέκτες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές και ενδιαφέρονται για την ιστορική χρηματοοικονομική πληροφόρηση της επιχείρησης. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει υποχρεωτικά, ότι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι και εμπλεκόμενοι στη διοίκηση ή εργαζόμενοι της επιχείρησης. Ο κύριος λόγος του ενδιαφέροντος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού για αυτές σχετίζεται με την ανάγκη λήψης οικονομικών αποφάσεων σχετικά με την οντότητα, χωρίς όμως να αποκλείονται και άλλοι λόγοι π.χ. δημοσιογραφικοί ή εκπαιδευτικοί. Είναι προφανές, ότι το ενδιαφέρον και η μελέτη της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διαφέρει ανά ομάδα χρηστών αλλά και ανάλογα με τους στόχους, που επιδιώκεται να επιτευχθούν μέσω αυτής.

Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατηγοριοποιούνται σε ομάδες ανάλογα με τη φύση των αναγκών τους σε χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τους λόγους για τους οποίους χρειάζονται τις πληροφορίες αυτές. Η πρώτη και κυριότερη ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι οι επενδυτές (μέτοχοι / ιδιοκτήτες), οι οποίοι σε τακτική χρονική βάση ενδιαφέρονται να γνωρίζουν για την αποδοτικότητα της διοίκησης, όπως αυτή εκφράζεται στα αποτελέσματα μίας περιόδου ή έτους, αλλά και για την περιουσιακή διάρθρωση της οντότητας, στην οποία έχουν επενδύσει. Και οι δύο αυτές κατηγορίες πληροφοριών έχουν αναπόφευκτα σημαντικότητα επίπτωση στην αξία των μετοχών τους.

Δεύτερη σημαντική ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτή των δανειστών της οντότητας. Στην ομάδα αυτή ανήκουν κυρίως οι δανείστριες τράπεζες, που ενδιαφέρονται για την αποπληρωμή και την ασφάλεια των δανείων που έχουν χορηγήσει στην οντότητα. Στην ομάδα αυτή ανήκουν επίσης και οι προμηθευτές και λοιποί πιστωτές της οντότητας, που ενδιαφέρονται για την τύχη των πιστώσεων που παρέχουν, και σίγουρα και για τον χρόνο αποπληρωμής των οφειλών της οντότητας προς αυτούς.

Τρίτη σημαντική ομάδα αποτελούν οι αναλυτές που παρακολουθούν θεμελιωδώς την οντότητα προκειμένου να ενημερώσουν τους επενδυτές στο πλαίσιο της λειτουργίας των χρηματιστηρίων ή ακόμη στο πλαίσιο σύναψης μία συγκεκριμένης συναλλαγής (π.χ. εξαγοράς ή συγχώνευσης).

Μία άλλη, διόλου ευκαταφρόνητη ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν οι εργαζόμενοι και τα στελέχη της οντότητας, των οποίων η εργασιακή τύχη και οι αμοιβές συνδέονται απολύτως με την πορεία της όπως αυτή αποτυπώνεται στις οικονομικές της καταστάσεις. Σημαντικοί επίσης χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι και οι πελάτες της οντότητας, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για

τη δυνατότητά της να συνεχίσει να λειτουργεί ομαλά, ειδικά στις περιπτώσεις μακροχρόνιων επιχειρηματικών σχέσεων.

Τέλος, σημαντική ομάδα χρηστών αποτελεί το κράτος και οι εποπτικές αρχές, είτε από πλευράς συλλογής φορολογικών εσόδων και λοιπών εισφορών, είτε λόγω της κρατικής εποπτείας που ασκείται σε συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων (χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες, αθλητικές εταιρείες κ.λπ.), είτε ακόμη για τη μελέτη του κοινωνικού έργου που επιτελούν οι οντότητες ως κοινωνικές μονάδες.

Παρά το γεγονός ότι, όπως προαναφέρθηκε, οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού ικανοποιούν σε μεγαλύτερο βαθμό τις ανάγκες ορισμένων κατηγοριών χρηστών από κάποιες άλλες, υπάρχουν ανάγκες οι οποίες είναι κοινές για όλες τις κατηγορίες των ενδιαφερομένων.

Πρώτη κατηγορία πληροφοριών που θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως πληροφορίες κοινού ενδιαφέροντος για όλες τις ομάδες των χρηστών είναι αυτές που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική κατάσταση της οντότητας και παρουσιάζουν τη δυνατότητά της να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της σε ένα βραχυπρόθεσμο αλλά και μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν το στίγμα της ρευστότητας και της φερεγγυότητας της οντότητας.

Μία δεύτερη κατηγορία κοινού ενδιαφέροντος αποτελούν οι πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις της οντότητας, οι οποίες αφορούν στο πόσο επιτυχής είναι η επιχειρηματική δραστηριότητά της, δίνοντας μία εικόνα για την κερδοφορία της και τη δυνατότητα της ανακτησιμότητας των περιουσιακών της στοιχείων (αναδεικνύοντας δηλαδή εάν η οντότητα είναι επικερδής και αποτελεσματική).

Η τρίτη κατηγορία πληροφοριών που θα μπορούσε να ειπωθεί ότι ενδιαφέρουν κατά κόρον και σε σημαντικό βαθμό τους ιδιοκτήτες και τους ενδεχόμενους επενδυτές είναι αυτές που σχετίζονται με τις επενδύσεις. Οι πληροφορίες αυτές καταδεικνύουν εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα είναι συναφής με τις επενδύσεις σε περιουσιακά στοιχεία ή εάν οι αποδόσεις της οντότητας θα ήταν υψηλότερες σε περίπτωση που οι πόροι με τους οποίους έχει χρηματοδοτηθεί η δραστηριότητα της οντότητας θα έπρεπε να έχουν τοποθετηθεί σε άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που συντάσσονται από τις διοικήσεις των οντοτήτων συμβάλουν σημαντικά στην προσπάθεια του περιορισμού του προβλήματος της ασύμμετρης πληροφόρησης, αναπόφευκτα και οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που περιέχουν και μέσω αυτών κοινοποιούνται στους χρήστες και λήπτες των αποφάσεων, έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον από οικονομικής όσο και από νομικής άποψης. Δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να υποτιμάται το γεγονός ότι οι κεφαλαιαγορές είναι συστήματα αγορών που λειτουργούν σε ιδιαίτερα αυστηρό νομικό και κανονιστικό πλαίσιο και υψηλό βαθμό εποπτείας.

Συνεπώς, οι πληροφορίες που διακινούνται στο πλαίσιο της λειτουργίας τους και επηρεάζουν σημαντικά τις αποφάσεις των συμμετεχόντων σε αυτές, είναι σκόπιμο να αποτελούν περιοχή ιδιαίτερου νομικού ενδιαφέροντος. Συνεπακόλουθα, και οι τεχνικές σύνταξης και παρουσίασης των πληροφοριών (και φυσικά και οι διαδικασίες δημοσιοποίησής τους) φαίνεται ότι χρειάζεται να λαμβάνουν ένα νομικό τύπο προκειμένου να προστατεύεται το δημόσιο συμφέρον με κάθε τρόπο και από κάθε άποψη.

Συμπερασματικά, γίνεται αντιληπτό ότι ο ρόλος της λογιστικής στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και στην ενημέρωση των ενδιαφερομένων σε διεθνές επίπεδο είναι θεμελιώδης. Ωστόσο, το λογιστικό πλαίσιο και τα πρότυπα, που υιοθετούνται και εφαρμόζονται από τις διοικήσεις των οντοτήτων για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στις παγκοσμιοποιημένες κεφαλαιαγορές, δεν είναι παντού και πάντα τα ίδια (βλ. σχετ. στη συνέχεια). Οι διαφορές στις πληροφορίες που παρέχονται ανάλογα με τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες που έχουν εφαρμοστεί για τη σύνταξη και την παρουσίασή τους ενδέχεται να είναι σημαντικές, ανά περίπτωση πληροφοριών και πλαισίου.

Επεκτείνοντας την ανωτέρω διαπίστωση, πέρα από τις κεφαλαιαγορές και σε επίπεδο εθνικών δικαιοδοσιών, δηλαδή σε επίπεδο χωρών (ή ομοσπονδιών), είναι σαφές ότι και στις περιπτώσεις αυτές η λογιστική διαδραματίζει καίριο ρόλο στην ενημέρωση των ενδιαφερομένων (π.χ. κρατικοί φορείς, πιστωτικά ιδρύματα, εποπτικές αρχές, αλλά και εργαζόμενοι, πολίτες και επενδυτές) αφού οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων εντός μίας δικαιοδοσίας επηρεάζονται σημαντικά στις αποφάσεις τους από τις πληροφορίες που δημοσιοποιούνται από τις διάφορες οντότητες μέσω αυτών.

Αναπόφευκτα και σε στενό εθνικό επίπεδο, διαφορετικές μορφές παρουσίασης των πληροφοριών για τα ίδια οικονομικά γεγονότα, περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετικές αποφάσεις, επιφέροντας διαφορετικά αποτελέσματα για τις εθνικές οικονομίες και τις κοινωνίες των χωρών (ή των ομοσπονδιών). Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική κατευθύνεται από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα και αρχές και ως εθνικό δίκαιο έχει πλέον πεδίο εφαρμογής με ιδιαίτερη σημασία για την οικονομία και την κοινωνία.²

² Σ. Δρίτσας, (2023). «Το Λογιστικό Δίκαιο στην Ελλάδα: Μελέτη των επιπτώσεων του Ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στη Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση». Διδακτορική Διατριβή, Νομική Σχολή, ΕΚΠΑ, Αθήνα.

1.2 ΔΙΚΑΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Μετά την 1/1/2023, στην Ελλάδα, το νομικό πλαίσιο σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης (νοούνται ως «οντότητες Δημόσιου Τομέα») διαμορφώνεται πλέον από:

1. Το π.δ. 54/2018
2. Το ν. 4772/2021
3. Το ν. 4701/2020
4. Απόφαση Αριθμ. 2/30886/ΔΛΓΚ της 13/07/2020
5. Απόφαση Αριθμ. . 2/ 30888 /ΔΛΓΚ της 13/07/2020

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του π.δ. 54/2018, οι διατάξεις του εφαρμόζονται από τις οντότητες της Κεντρική Διοίκηση από την 01.01.2019 εξαιρουμένων των εξής:

- α Τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 για το κοινό σχέδιο λογαριασμών, μόνο όσον αφορά στη λειτουργική ταξινόμηση,
- β τις διατάξεις του άρθρου 10 σχετικά με τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών χρηματοοικονομικών αναφορών,
- γ τις διατάξεις των παρ. 2.4 και 2.5 του κεφαλαίου Γ σχετικά με τα ενσώματα πάγια, τα άυλα και τα αποθέματα του Παραρτήματος 5 και
- δ του κεφαλαίου ΣΤ σχετικά με τις προβλέψεις του Παραρτήματος 5.

Οι εξαιρούμενες διατάξεις των περιπτώσεων α, β, γ, δ και ε ανωτέρω εφαρμόζονται πλήρως από 01.01.2023 το αργότερο και σε ημερομηνία που θα εκδοθεί με την έκδοση σχετικού π.δ.. Οι λοιπές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του π.δ. 54/2018 υποχρεούνται να θέσουν σε πλήρη εφαρμογή τις διατάξεις του μέχρι τη 01.01.2023 το αργότερο και σε ημερομηνία που θα οριστεί με την έκδοση του αντίστοιχου π.δ.. Περαιτέρω, από την 01.01.2019, με το π.δ. 54/2018 καταργείται πλήρως το π.δ. 15/2011 και τα π.δ. 80/1997, 205/1998, 146/2003 και 315/1999, παραμένουν σε ισχύ μέχρι την 31/12/2022.

Με το άρθρο 123 του ν. 4964/2022, «Παράταση έναρξης εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) στις Οντότητες Γενικής Κυβέρνησης εκτός Κεντρικής Διοίκησης – Τροποποίηση του άρθρου 15 του π.δ. 54/2018», με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης της Διεύθυνσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, καθορίζονται οι λογιστικές πολιτικές, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, που εφαρμόζονται κατά τη μεταβατική περίοδο από 1.1.2019 και μέχρι την πλήρη εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης.

Ωστόσο, στο ίδιο άρθρο προβλέπεται ότι, οι λοιπές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του π.δ, 54/2018 υποχρεούνται να θέσουν σε πλήρη εφαρμογή τις διατάξεις του παρόντος από 1.1.2025. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου δύναται να παρασχεθεί σε οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης (εκτός της Κεντρικής Διοίκησης), η δυνατότητα συμμετοχής σε πιλοτικό πρόγραμμα αναδιατύπωσης (restatement) των χρηματοοικονομικών τους αναφορών, βάσει του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης. Επίσης δύναται να παρασχεθεί σε οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης (εκτός της Κεντρικής Διοίκησης), η δυνατότητα να συμμετάσχουν σε πιλοτικό πρόγραμμα εφαρμογής σε τρέχουσα βάση (day-to-day operation), του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης.».

Το π.δ. 15/2011 (Α' 30) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», παραμένει σε ισχύ μέχρι την 31.12.2018. Τα π.δ. 80/1997 (Α' 68) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης», 205/1998 (Α' 163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών

Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», 146/2003 (Α' 122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων

Μονάδων Υγείας» και 315/1999 (Α' 302) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)» για τους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β' βαθμού, παραμένουν σε ισχύ μέχρι τις 31.12.2024.»

1.3 ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 54/2018

Γενική Κυβέρνηση

Σύμφωνα με το Μητρώο της ΕΛΣΤΑΤ η Γενική Κυβέρνηση περιλαμβάνει: α) την Κεντρική Κυβέρνηση, β) τους ΟΤΑ Α Βαθμού και τους ΟΚΑ. Η Κεντρική Κυβέρνηση περιλαμβάνει: α) την Κεντρική Διοίκηση, β) τα ΝΠΔΔ και γ) τα ΝΠΙΔ τα οποία ανήκουν σε οντότητες του Δημόσιου Τομέα.

Χρηματοοικονομικές αναφορές

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του π.δ. 54/2018, οι χρηματοοικονομικές αναφορές συμπεριλαμβάνουν:

- α. Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- β. Την κατάσταση δημοσιονομικής αναφοράς
- γ. Την κατάσταση προϋπολογισμού/απολογισμού και την σύγκριση του απολογισμού με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 9 του π.δ. 54/2018, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α. Την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης
- β. Την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης
- γ. Την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
- δ. Την κατάσταση ταμειακών ροών
- ε. Τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα).

Υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το άρθρο 9 του π.δ. 54/2028 παρουσιάζονται στο Παράρτημα 4 της παρούσης.

Δημοσιονομική αναφορά

Στο άρθρο 11 του π.δ. 54/2018 προβλέπεται ότι, η δημοσιονομική αναφορά εμφανίζει τα οικονομικά μεγέθη της οντότητας του Δημόσιου Τομέα σύμφωνα με τη μεθοδολογία του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA) και σε αυτήν παρουσιάζονται:

- α. Το πλεόνασμα / έλλειμμα της περιόδου αναφοράς (έσοδα, έξοδα, καθαρές αποκτήσεις παγίων στοιχείων, τιμαλφών και αποθεμάτων) και
- β. την καθαρή χρηματοδότηση της περιόδου που περιλαμβάνει τις καθαρές αποκτήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Για την κατάρτιση της δημοσιονομικής αναφοράς εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου χωρίς να λαμβάνονται υπόψη: (i) οι «Λοιπές οικονομικές ροές» (ομάδα 7), (ii) οι αποσβέσεις, (iii) οι προβλέψεις για παροχές και πρόστιμα με αναλυτικοβάθμιο 97 (όχι της ομάδας 6).

Υπόδειγμα της δημοσιονομικής αναφοράς σύμφωνα με το άρθρο 11 του π.δ. 54/2028 παρουσιάζονται στο Παράρτημα 5 της παρούσης.

Προϋπολογισμός

Η περιγραφή των κονδυλίων εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού περιλαμβάνεται στο άρθρο 12 και στο παράρτημα 4 του π.δ. 54/2018. Σύμφωνα με το άρθρο 12 του π.δ. 54/2018, η προκύπτουσα διαφορά των προβλεπόμενων στο οικονομικό έτος αναφοράς του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων, συμπεριλαμβανομένων και των εσόδων από την πώληση παγίων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων από την αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων και τιμαλφών διαμορφώνει το προβλεπόμενο ετήσιο αποτέλεσμα του προϋπολογισμού.

Στο άρθρο 12 του π.δ. 54/2018 προβλέπεται η σύνταξη αναλυτικού προϋπολογισμού για κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης και τους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης.

Στο ίδιο άρθρο περιλαμβάνονται ειδικές διατάξεις σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού.

Υποδείγματα της κατάστασης προϋπολογισμού / απολογισμού παρουσιάζεται στο Παράρτημα 5 της παρούσης.

Σύνταξη, έλεγχος και δημοσίευση χρηματοοικονομικών αναφορών

Σύμφωνα με το άρθρο 14 του π.δ. 54/2018, οι οντότητες που είναι υπόχρεες στην εφαρμογή του συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους αναφορές σε ετήσια βάση. Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών ολοκληρώνεται μέχρι την 30.06 του επόμενου ημερολογιακού έτους από εκείνο που αφορούν.

Οι εγκεκριμένες από το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, ετήσιες χρηματοοικονομικές αναφορές, εκτός εκείνων της Κεντρικής Διοίκησης, ελέγχονται εντός τριών μηνών από την ημερομηνία έγκρισής τους. Οι εγκεκριμένες χρηματοοικονομικές αναφορές, εκτός εκείνων της κεντρικής διοίκησης συνοδευόμενες από την έκθεση ελέγχου των ελεγκτών υποβάλλονται στον Υπουργό Οικονομικών και δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της ελεγχόμενης οντότητας εντός 10 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης ελέγχου και παραμένουν αναρτημένες για πέντε τουλάχιστον έτη.

Οι χρηματοοικονομικές αναφορές της κεντρικής διοίκησης, σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται από το άρθρο 167 του ν. 4270/2014, όπως ισχύει. Οι αναφορές αυτές ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και εκδίδεται έκθεση ελέγχου (Διαδήλωση). Οι εγκεκριμένες και ελεγμένες χρηματοοικονομικές αναφορές της κεντρικής διοίκησης δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών εντός 10 ημερών από την παραλαβή της έκθεσης ελέγχου (Διαδήλωσης) από τον Υπουργό Οικονομικών όπου παραμένουν για πέντε τουλάχιστον έτη.

1.3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards ή «IPSAS», στο εξής «ΔΛΠΔΤ») αποτελούν ένα λογιστικό πλαίσιο αποτελούμενο από 39³ συνολικά πρότυπα λογιστικής και κατάρτισης αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ή στο εξής απλώς «αναφορές»), τα οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board ή IPSASB, για τους σκοπούς του παρόντος και «Συμβούλιο») της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants ή στο εξής «IFAC»).

3. International Federation of Accountants (IFAC), (2016). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2016 Edition”, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAB).

Τα ΔΛΠΔΤ αποτελούν ένα πλαίσιο λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία επιδιώκουν να ενισχύσουν τη διαφάνεια και την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών (intended users) επί των αναφορών της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα και αντιπροσωπεύουν βέλτιστες λογιστικές πρακτικές για τις κεντρικές κυβερνήσεις αλλά και τις λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα. Η παραγωγή και η δημοσίευση των ΔΛΠΔΤ είναι αποτέλεσμα μίας ανεξάρτητης και δυναμικής διαδικασίας, η οποία υποστηρίζεται από κυβερνήσεις χωρών, διεθνείς επαγγελματικές οργανώσεις και ινστιτούτα λογιστών, καθώς και λοιπούς διεθνείς επαγγελματικούς και ακαδημαϊκούς φορείς.

Τα ΔΛΠΔΤ αποσκοπούν στην κάλυψη των αναγκών των εθνικών και των ομοσπονδιακών κεντρικών κυβερνήσεων, καθώς και των οργανισμών του ευρύτερου δημόσιου τομέα για τη λογιστική απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών τους και την κατάρτιση αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (historical information reporting). Η συμμόρφωση με τα πρότυπα αυτά εξασφαλίζει ότι οι αναφορές ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα απεικονίζουν ακριβοδίκαια («true and fair») τη χρηματοοικονομική θέση των οντοτήτων αυτών κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Το Συμβούλιο, ως ο αποκλειστικός φορέας, υπεύθυνος για την έκδοση και δημοσίευση των ΔΛΠΔΤ, προσεγγίζει τις ανάγκες αυτές με την έκδοση, τη δημοσίευση και την προώθηση οδηγιών βέλτιστης λογιστικής πρακτικής και ταυτόχρονα υποστηρίζει την ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των λογιστών και των στελεχών που απασχολούνται στον δημόσιο τομέα ή τα χρησιμοποιούν στην εργασία τους για οποιοδήποτε λόγο.

Τα ΔΛΠΔΤ υιοθετούν το μοντέλο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards ή «IAS» ή «ΔΛΠ») και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards ή «IFRS» ή «ΔΠΧΑ»), τα οποία εκδίδονται με ευθύνη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή «ΣΔΛΠ» (International Accounting Standards Board ή «IASB») και βασίζονται σημαντικά στις λογιστικές αρχές των προτύπων αυτών. Ο λόγος για τον οποίο επιδιώκεται σημαντική σύγκλιση μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ είναι η επίτευξη όσον τον δυνατόν μεγαλύτερης συγκρισιμότητας μεταξύ των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα και ειδικά στις περιπτώσεις του λογιστικού χειρισμού και της λογιστικοποίησης κοινών λογιστικών γεγονότων. Ωστόσο, μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων διαπιστώνονται αρκετές διαφορές (βλέπε αναλυτικότερα στη συνέχεια).

Το Συμβούλιο έχει την άποψη ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ, σε συνδυασμό με τη σχετική γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις για την πλήρη συμμόρφωση με αυτά, ενισχύουν την ποιότητα των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Στην κατεύθυνση αυτή ενθαρρύνεται με κάθε τρόπο η εναρμόνιση του συγκεκριμένου λογιστικού πλαισίου με τις κανονιστικές και νομικές απαιτήσεις για τη σύνταξη αναφορών ιστορικής

χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις οντότητες στο δημόσιο τομέα της κάθε χώρας.

Σε κάθε περίπτωση, αναγνωρίζεται ότι οι κυβερνήσεις των κρατών και οι εθνικοί φορείς παραγωγής λογιστικών προτύπων, έχουν την εξουσία να υιοθετήσουν οποιοδήποτε εθνικό λογιστικό πλαίσιο επιθυμούν για τη σύνταξη των αναφορών των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ανάλογα με τις ανάγκες τους και τις κανονιστικές και νομικές απαιτήσεις της κάθε χώρας. Είναι αυτονόητο ότι, ούτε το Συμβούλιο, ούτε το επίσημο λογιστικό επάγγελμα διεθνώς μπορούν να επιβάλλουν μεμονωμένα την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ ή τη συμμόρφωση του κανονιστικού και νομικού πλαισίου μίας χώρας με αυτό. Είναι προφανές ότι η επιτυχία του Συμβουλίου εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του λογιστικού πλαισίου των ΔΛΠΔΤ από ένα σύνολο ομάδων ενδιαφερομένων, οι οποίοι δραστηριοποιούνται εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων τους σε κάθε χώρα.

Η επίσημη γλώσσα δημοσίευσης των ΔΛΠΔΤ είναι η Αγγλική. Τα μέλη της IFAC εξουσιοδοτούνται να μεταφράζουν τα πρότυπα με δική τους δαπάνη, στη γλώσσα που επιβάλλεται από το νομικό πλαίσιο σύνταξης των αναφορών τους, εφόσον όμως έχουν λάβει προηγουμένως την επίσημη έγκριση του οργανισμού.

1.4 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠΔΤ

Ο σκοπός και η αρμοδιότητα των ΔΛΠΔΤ αναφέρονται με λεπτομέρεια στο κεφάλαιο «Πρόλογος στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα» (Preface to International Public Sector Accounting Standards) του Εγχειριδίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα, έκδοση 2016 (Handbook of International Public Sector Accounting Standards, 2016 edition).

Τα ΔΛΠΔΤ αποσκοπούν στη διαμόρφωση ενός λογιστικού πλαισίου σύνταξης Οικονομικών Καταστάσεων Γενικού Σκοπού (General Purpose Financial Statements ή «GPFS»). Το Πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ καλύπτει όλα τα θέματα σχετικά με την αναγνώριση, τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και την παρουσίαση των συναλλαγών και όλων εν γένει των λογιστικών γεγονότων, καθώς και των οικονομικών μεγεθών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα πλήρες σετ Οικονομικών Καταστάσεων Γενικού σκοπού (στο εξής και «ΟΚΓΣ») των οντοτήτων του δημόσιου τομέα (public sector entities). Οι οντότητες του δημόσιου τομέα αφορούν στη γενική κυβέρνηση (ή την ομοσπονδιακή κυβέρνηση), στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (π.χ. δήμοι) και στους λοιπούς οργανισμούς του δημόσιου τομέα με οποιοδήποτε νομικό τύπο, ανάλογα με τις προβλέψεις του νομικού και κανονιστικού πλαισίου της κάθε χώρας (για την περίπτωση της Ελλάδας βλ. αναλυτικότερα την παράγραφο 2.6 κατωτέρω).

Οι ΟΚΓΣ αποτελούν αναφορές ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι οποίες συντάσσονται για τους σκοπούμενους χρήστες που δεν έχουν τη δυνατότητα της άμεσης πρόσβασης σε τέτοιου είδους πληροφορίες προκειμένου να καλύψουν συγκεκριμένες ανάγκες λήψεως αποφάσεων. Οι ΟΚΓΣ εντάσσονται στο ευρύτερο πλαίσιο των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού (General Purpose

Financial Reporting ή «GPFR»). Σύμφωνα με το Συμβούλιο, οι Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού (στο εξής και «ΧΑΓΣ») αποτελούν το κύριο συστατικό της υποστήριξης και ενίσχυσης της διαφάνειας των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της γενικής κυβέρνησης και των λοιπών οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Οι ΧΑΓΣ εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές⁴ (Financial Reports) και η σύνταξή τους αποσκοπεί στην κάλυψη του συνόλου των αναγκών των σκοπούμενων χρηστών, οι οποίοι δεν έχουν τη δυνατότητα να απαιτήσουν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων που να προσαρμόζονται απολύτως στις ανάγκες τους για πληροφόρηση⁵.

Το Πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ δεν περιλαμβάνει οδηγίες σχετικά με τις ΧΑΓΣ οι οποίες δεν είναι ΟΚΓΣ. Οι οδηγίες που αφορούν σε ΧΑΓΣ που δεν είναι ΟΚΓΣ επί του παρόντος εκδίδονται ως ξεχωριστό επικουρικό πλαίσιο το οποίο αναφέρεται ως «Προτεινόμενες Οδηγίες Εφαρμογής» ή «ΠΟΕ» (Recommended Practice Guidelines ή RPGs).

Στις οντότητες του δημόσιου τομέα δεν συμπεριλαμβάνονται οι «Οντότητες Κρατικής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» (Government Business Enterprise ή «GBE»)⁶. Οι «Οντότητες Κρατικής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» (στο εξής και «ΟΚΕΔ») αντιπροσωπεύουν οντότητες του ιδιωτικού τομέα και σύμφωνα με τους T. Müller T. και M. Berger (2012) είναι οντότητες οι οποίες: α) έχουν την εξουσία να συνάπτουν συμβάσεις στο όνομά τους, β) έχουν τη χρηματοοικονομική και λειτουργική εξουσία να διεκπεραιώνουν επιχειρηματικές δραστηριότητες, γ) πωλούν προϊόντα και υπηρεσίες στο πλαίσιο του σκοπού της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους σε τρίτες οντότητες, με κέρδος ή πλήρη κάλυψη του κόστους τους, δ) δεν υπόκειται σε μία διαρκή εξάρτηση κρατικής χρηματοδότησης προκειμένου να διασφαλίζουν την αρχή της βιωσιμότητας και ε) ελέγχονται από μία οντότητα του δημόσιου τομέα.

Οι T. Müller T. και M. Berger (2012) υποστηρίζουν επίσης ότι τα χαρακτηριστικά αυτά προσδιορίζουν ότι οι ΟΚΕΔ λειτουργούν βάσει οικονομικών κριτηρίων βιωσιμότητας, καλύπτοντας τουλάχιστον το σύνολο των δαπανών τους (δεν είναι ζημιογόνες) ή επιδιώκοντας την κερδοφορία.

Τυπικά, οι ΟΚΕΔ ελέγχονται ή αποτελούν ιδιοκτησία του κράτους ή της κυβέρνησης. Οι ΟΚΕΔ υιοθετούν για τη σύνταξη των ΧΑΓΣ τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ τα οποία εκδίδονται από το IASB.

⁴ Λοιπές χρηματοοικονομικές πληροφορίες ιστορικής φύσεως παρελθόντων περιόδων ή ακόμη και της τρέχουσας περιόδου, μελλοντικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες, καθώς επίσης και μη χρηματοοικονομικές (ποιοτικές) πληροφορίες, σχετικές με την επίτευξη χρηματοοικονομικών στόχων ή υπηρεσιών ή πληροφορίες σχετικές με αναμενόμενες ενέργειες που αφορούν στην κάλυψη χρηματοδοτικών αναγκών εντός της περιόδου αναφοράς.

⁵ Παράγραφος 1.4, «Εννοιολογικό Πλαίσιο για Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού Οντοτήτων του Δημόσιου Τομέα, Κεφάλαιο 1: Ο ρόλος και η εξουσία του Εννοιολογικού Πλαισίου, Εγχειρίδιο ΔΛΠΔΤ 2016 (IFAC, 2016)

⁶ Παράγραφος 10, «Πρόλογος στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα», Εγχειρίδιο ΔΛΠΔΤ 2016 (IFAC, 2016)

1.5 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΚΑΙ Η ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ

Προκειμένου να υποστηρίξει το σύνολο των αναγκών της λογιστικής του δημόσιου τομέα, το πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ περιλαμβάνει πρότυπα λογιστικής «ταμειακής βάσης» (cash basis accounting) και πρότυπα λογιστικής «βάσει της αρχής του δεδουλευμένου» (accrual accounting). Συγκεκριμένα το πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ περιλαμβάνει ένα πρότυπο «ταμειακής βάσης» και 38⁷ πρότυπα λογιστικής «βάσει της αρχής του δεδουλευμένου».

Το πρότυπο λογιστικής «ταμειακής βάσης» αφορά σε οδηγίες σχετικά με την απεικόνιση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, καθώς και την εμφάνιση της λογιστικής απεικόνισης των σχετικών λογιστικών υπολοίπων στις αναφορές της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οντοτήτων του δημόσιου τομέα, όταν ακολουθείται η λογιστική «ταμειακής βάσης». Τα 38 πρότυπα λογιστικής «βάσει της αρχής του δεδουλευμένου» εστιάζουν σε οδηγίες σχετικά με το έσοδα, τις δαπάνες, τα περιουσιακά στοιχεία (ή στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις και την καθαρή περιουσία (καθαρή θέση ή ίδια κεφάλαια), χωρίς να περιορίζονται στις ταμειακές συναλλαγές.

Σε αρκετές περιπτώσεις τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αποτελούν σημείο εκκίνησης για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ. Το Συμβούλιο υιοθετεί τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ υπό την προϋπόθεση ότι ο δημόσιος τομέας της χώρας εφαρμογής έχει συγκεκριμένες ανάγκες για τη σύνταξη αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Στις περιπτώσεις αυτές το Συμβούλιο διατηρεί το λογιστικό χειρισμό και το πρωτότυπο κείμενο των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Σε κάθε περίπτωση το πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ περιλαμβάνει και πρότυπα τα οποία αναφέρονται σε ειδικές συναλλαγές ή ανάγκες του δημόσιου τομέα για τις οποίες δεν υπάρχουν αντίστοιχες πρόνοιες στα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Είναι προφανές ότι τα πρότυπα αυτά περιέχουν οδηγίες και απαιτήσεις οι οποίες δεν καλύπτονται, ή καλύπτονται σε περιορισμένο βαθμό, από τα ισχύοντα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ (T. Müller και M. Berger, 2012).

Το πρότυπο λογιστικής «ταμειακής βάσης» ενθαρρύνει την οικειοθελή γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου, παρά το γεγονός ότι οι κύριες λογιστικές αρχές σύνταξης μίας αναφοράς ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορεί να είναι ταμειακής βάσης. Στην περίπτωση κατά την οποία μία οντότητα επιθυμεί τη μετάβαση από την εφαρμογή ενός λογιστικού πλαισίου ταμειακής βάσης σε ένα λογιστικό πλαίσιο το οποίο βασίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου, δίνεται η δυνατότητα να εμπεριέχονται στις αναφορές της μεταβατικής περιόδου συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Στην περίπτωση αυτή η φύση και

⁷ Το ΔΛΠΔΤ 15 έχει αποσυρθεί και αντικατασταθεί πλήρως από τα πρότυπα ΔΛΠΔΤ 28, ΔΛΠΔΤ 29 και ΔΛΠΔΤ 30, τα οποία ισχύουν από 01.01.2013. Από την 1^η Ιανουαρίου 2017 τα ΔΛΠΔΤ 6, 7 και 8 αντικαθίστανται από τα νέα ΔΛΠΔΤ 34, 35, 36 και 37.

ο χώρος αναφοράς τις γνωστοποίησης στις οικονομικές καταστάσεις θα εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά της πληροφορίας, καθώς και από το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο συντάσσεται η αναφορά και τυχόν περιορισμών ή υποχρεώσεων απορρέουν από αυτό.

1.6 ΓΙΑΤΙ ΤΑ ΔΛΠΔΤ ΕΙΝΑΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ

Η πρόσφατη χρηματοπιστωτική κρίση ανέδειξε την ανάγκη κατάρτισης, από τις κυβερνήσεις των κρατών παγκοσμίως, βελτιωμένων χρηματοοικονομικών αναφορών αλλά και την ανάγκη βελτιώσεων στη διοίκηση των πόρων του δημόσιου τομέα.

Οι διαρκείς συνέπειες της χρηματοπιστωτικής κρίσης έχουν επαναπροσδιορίσει και εντατικοποιήσει τις ανάγκες αυτές. Επιπλέον, οι πολίτες των κρατών παγκοσμίως έχουν επηρεαστεί από τις αποφάσεις των κυβερνήσεων των κρατών τους σχετικά με τη χρηματοοικονομική διοίκηση του δημόσιου τομέα τους.

Οι από κάθε άποψη ισχυρές και διαφανείς χρηματοοικονομικές αναφορές διαμορφώνουν την προσδοκία της βελτίωσης της διαδικασίας λήψης αποφάσεων στο δημόσιο τομέα και αυξάνουν το βαθμό ευθύνης των κυβερνώντων ως προς τις επιπτώσεις των αποφάσεων αυτών.

Η αποτυχία των κυβερνήσεων να διαχειριστούν τα χρηματοοικονομικά τους στο παρελθόν επέφερε δραματικές επιπτώσεις, οι οποίες εκτείνονταν ακόμη και στην απαξίωση των δημοκρατικών θεσμών, την κοινωνική αναταραχή αλλά και την αποτυχία των κυβερνήσεων να είναι συνεπείς ως προς τις δεσμεύσεις τους, όχι μόνο στο παρόν αλλά και στο μέλλον. Είναι γεγονός ότι οι κίνδυνοι υφίστανται ακόμη και είναι εμφανείς.

Από το 1997 μέχρι το 2016 το Συμβούλιο έχει συντάξει και δημοσίευσε 38 πρότυπα λογιστικής βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Μέχρι και τον Ιανουάριο του 2020 τα πρότυπα αυτά ενισχύθηκαν και έφθασαν τα 42. Επιπλέον, έχει συνταχθεί και βρίσκεται σε ισχύ ένα πρότυπο ταμειακής βάσης, για τα κράτη εκείνα που κινούνται προς την εφαρμογή λογιστικής βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, τα κράτη που συντάσσουν και δημοσιεύουν χρηματοοικονομικές αναφορές ταμειακής βάσης δεν λογιστικοποιούν και δεν παρουσιάζουν στις αναφορές τους σημαντικές υποχρεώσεις, όπως υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών προγραμμάτων και υποχρεώσεις για την ανάπτυξη υποδομών.

Συνεπακόλουθα το Συμβούλιο ενθαρρύνει με κάθε τρόπο τις οντότητες του δημόσιου τομέα στην υιοθέτηση της λογιστικής βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, εφόσον η λογιστική αυτή έχει ως αποτέλεσμα την βελτίωση της χρηματοοικονομικής διοίκησης και αυξάνει τη διαφάνεια στη λογοδοσία, καταλήγοντας με τον τρόπο σε μία περιεκτική και ακριβή εικόνα της χρηματοοικονομικής καθαρής περιουσίας. Πολλές κυβερνήσεις

κρατών, δικαιοδοσίες και διεθνείς οργανισμοί έχουν εφαρμόζουν ήδη τα ΔΛΠΔΤ και πολλές βρίσκονται ήδη σε διαδικασία αποδοχής⁸.

1.7 ΚΡΑΤΗ, ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ Η ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ 2018

Τα σημαντικότερα κράτη τα οποία έχουν ήδη υιοθετήσει ή βρίσκονται σε διαδικασία εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ, μέχρι το 2018 είναι⁹:

- 1 Αυστραλία
- 2 Βραζιλία
- 3 Χιλή
- 4 Κίνα
- 5 Κολομβία
- 6 Γαλλία
- 7 Ινδονησία
- 8 Ιαπωνία
- 9 Κένυα
- 10 Λιθουανία
- 11 Νέα Ζηλανδία
- 12 Νιγηρία
- 13 Μαρόκο
- 14 Παναμάς
- 15 Περού
- 16 Πορτογαλία
- 17 Ισπανία
- 18 Ρωσία
- 19 Ελβετία
- 20 Τανζανία
- 21 Βιετνάμ

Οι υπερεθνικοί οργανισμοί, οι οποίοι μέχρι και το 2018 έχουν αποφασίσει να εφαρμόσουν τα ΔΛΠΔΤ, γεγονός το οποίο καταδεικνύει επίσης τη σημασία τους για τη διεθνή οικονομική κοινότητα είναι¹⁰:

⁸ International Public Sector Accounting Standards Board, (2016), "Fact Sheet"

⁹ Müller T., and M. Berger, (2018). "IPSAS Explained. A summary of International Public Sector Accounting Standards, Third Edition", EY.

¹⁰ Müller T., and M. Berger, (2018). "IPSAS Explained. A summary of International Public Sector Accounting Standards, Third Edition", EY.

- 1 Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (European Council)
- 2 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (European Commission)
- 3 Η Ευρωπαϊκή Διαστημική Υπηρεσία (European Space Agency – ESA)
- 4 Ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Εκμετάλλευσης Μετεωρολογικών Δορυφόρων (European Organization for the Exploitation of Meteorological Satellites – Eumetsat)
- 5 Ο Οργανισμός οικονομικής συνεργασίας και ανάπτυξης (Organization for economic co – operation and development – OECD)
- 6 Η Βορειοατλαντική Συμμαχία (North Atlantic Treaty Organization – NATO)
- 7 Σύστημα Ηνωμένων Εθνών συμπεριλαμβανομένων και ινστιτούτων όπως η UNESCO, UNICEF, WFP κ.α.

Οι T. Müller και M. Berger, (2018) σημειώνουν ότι, αντίθετα από τους υπερεθνικούς οργανισμούς, οι οποίοι εφαρμόζουν συχνά τα ΔΛΠΔΤ άμεσα, τα εθνικά κράτη διαθέτουν χρηματοοικονομική και νομοθετική εξουσία και συχνά τείνουν να χρησιμοποιούν την εξουσία αυτή προκειμένου να διαμορφώνουν ένα δίκαιο λογιστικής το οποίο, όσον αφορά ειδικά στις οντότητες του δημόσιου τομέα, τείνει να συμμορφώνεται με το συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο, από το να το υιοθετούν άμεσα.

Οι ίδιοι διατυπώνουν την άποψη ότι η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ διασφαλίζει τη συγκριτική και τυποποιημένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση επί των οικονομικών μεγεθών και της οικονομικής κατάστασης του δημόσιου τομέα και των οντοτήτων που ανήκουν σε αυτό και τη δικαιοδοσία του.

Δεδομένου ότι τα ΔΛΠΔΤ προέρχονται από τα ΔΠΧΑ έχουν τη δυνατότητα να διαμορφώνουν μία λογιστική βάση η οποία έχει καθιερωθεί και εφαρμόζεται στον ιδιωτικό τομέα με επιτυχία κατά τις πρόσφατες δεκαετίες.

Αυτή η κοινή βάση λογιστικής, εξασφαλίζει την κοινή λογιστική αντιμετώπιση θεμάτων τα οποία είναι συναφή στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα και ταυτόχρονα επιτρέπει αποκλίσεις στις περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται η εφαρμογή συγκεκριμένων νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα..

Λόγω του ότι τα ΔΛΠΔΤ είναι προσανατολισμένα στην υποστήριξη των αναγκών της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, παρέχουν τόσο στην εκτελεστική όσο και στη νομοθετική εξουσία, μία καλύτερη βάση για την λήψη αποφάσεων σχετικά με τον καταμερισμό των πόρων. Η αρχή του δεδουλευμένου λαμβάνει υπόψη τους δείκτες της λειτουργικής αποδοτικότητας, όπως οι προβλέψεις και οι αποσβέσεις των πάγιων και άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό καθιστά τα ΔΛΠΔΤ μία κατάλληλη βάση για την άσκηση δημόσιας διοίκησης βασισμένη στην επάρκεια και την αποτελεσματικότητα. Συνεπώς, η αρχή του δεδουλευμένου μπορεί να προαγάγει δράσεις, οι οποίες καθοδηγούνται από την αρχή της διαγενεακής κοινωνικής δικαιοσύνης και συνεισφέρει στη βιώσιμη ανάπτυξη.

ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΧΑΓΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

2.1 ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Το «Θεωρητικό Πλαίσιο των ΧΑΓΣ των Οντοτήτων του Δημόσιου Τομέα» («Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities ή Conceptual Framework» ή στο εξής και «Θεωρητικό Πλαίσιο») καθιερώνει και προσδιορίζει ρητά τις έννοιες οι οποίες θα πρέπει να εφαρμόζονται κατά την ανάπτυξη των ΔΛΠΔΤ καθώς και των ΠΟΕ, οι οποίες είναι εφαρμοστέες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Η ανάπτυξη των ΔΛΠΔΤ αποσκοπεί στην εφαρμογή τους μεταξύ χωρών και νομικών πλαισίων με διαφορετικά πολιτικά συστήματα, διαφορετικούς τύπους διακυβέρνησης και διαφορετικές οργανωτικές και διοικητικές δομές ως προς την προσφορά υπηρεσιών προς τους πολίτες. Τα ΔΛΠΔΤ αναγνωρίζουν αυτές τις διαφοροποιήσεις στη διακυβέρνηση, καθώς και τις κοινωνικές διαφορές και τις διαφορές φιλοσοφίας και κουλτούρας και τις διαφορές στους μηχανισμούς παροχής υπηρεσιών, μεταξύ των χωρών οι οποίες μπορεί να αποφασίσουν να εφαρμόσουν τον συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο. Με την ανάπτυξη του θεωρητικού πλαισίου επιδιώκεται από το Συμβούλιο τα ΔΛΠΔΤ να ανταποκριθούν στις διαφοροποιήσεις αυτές και να καλύψουν τις ανάγκες που διαμορφώνονται από αυτή την πολυμορφία.

Το Θεωρητικό Πλαίσιο υιοθετεί τη λογιστική της αρχής του δεδουλευμένου. Σύμφωνα με αυτή τη λογιστική αρχή οι συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν τακτοποιούνται ταμειακά. Συνεπώς, οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα λογιστικοποιούνται και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν.

Οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου ενημερώνουν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών σχετικά με συναλλαγές που έχουν λάβει χώρα σε παρελθούσες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων και των πληρωμών και εισπράξεων κατά την περίοδο αναφοράς, των υποχρεώσεων οι οποίες πρόκειται να τακτοποιηθούν ταμειακά ή θυσιάζοντας άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας στο μέλλον, τις πηγές χρηματοδότησης της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και μεταβολές στις υποχρεώσεις αυτές και στις πηγές χρηματοδότησης κατά την περίοδο αναφοράς.

Ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τις συναλλαγές και τα

λοιπά γεγονότα τα οποία έχουν λάβει χώρα στο παρελθόν¹¹, τα οποία είναι περισσότερο χρήσιμα στους χρήστες στο πλαίσιο των διαδικασιών απολογισμού, καθώς και ως εισροές πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων, από τις πληροφορίες οι οποίες παρέχονται σε ταμειακή βάση ή βάσει άλλων τύπων λογιστικής χρηματοοικονομικών αναφορών.

2.2 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΧΑΓΣ

Κύριος στόχος των ΧΑΓΣ των οντοτήτων του δημοσίου τομέα είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οντότητα, οι οποίες θα είναι χρήσιμες στους ενδιαφερόμενους στο πλαίσιο υλοποίησης της διαδικασίας απολογισμού και λήψεως αποφάσεων. Οι στόχοι των ΧΑΓΣ των οντοτήτων του δημοσίου τομέα προσδιορίζονται και από τις ανάγκες για πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων χρηστών.

Οι «κύριοι χρήστες» (primary users) των Χρηματοοικονομικών Αναφορών Γενικού Σκοπού των οντοτήτων του δημόσιου τομέα είναι: α) οι αποδέκτες των υπηρεσιών του κράτους και β) οι πάροχοι πόρων προς το δημόσιο τομέα. Κοινό χαρακτηριστικό και των δύο ομάδων είναι ότι οι χρήστες που ανήκουν σε αυτές δεν έχουν την εξουσία ή την αρμοδιότητα να απαιτήσουν από τους φορείς του δημοσίου τομέα να τους γνωστοποιήσουν τις πληροφορίες που χρειάζονται είτε στο πλαίσιο του ενδιαφέροντος τους για τον απολογισμό της διοίκησης των οργανισμών αυτών και της διαχείρισης από αυτούς των πόρων του δημοσίου τομέα, είτε προκειμένου να λάβουν αποφάσεις για οποιοδήποτε λόγο αυτό απαιτείται.

Οι φορείς του δημόσιου τομέα που είναι υπεύθυνοι ως προς τη γνωστοποίηση του απολογισμού της διοίκησης και της διαχείρισης των δημόσιων πόρων είναι η γενική κυβέρνηση και οι λοιποί φορείς του δημόσιου τομέα, οι οποίοι ενεργούν με οποιοδήποτε νομικό τύπο επιβάλλεται να έχουν, σύμφωνα με το νομικό και κανονιστικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν.

Άλλοι ενδιαφερόμενοι για τις ΧΑΓΣ είναι τα νομοθετικά σώματα και οι οργανισμοί και τα μέλη του κοινοβουλίου ή των συναφών φορέων που ακούν δημόσια διοίκηση ή έλεγχο επί αυτής. Οι χρήστες αυτοί χρησιμοποιούν διαρκώς και εντατικά τις πληροφορίες που περιέχονται στις χρηματοοικονομικές αναφορές όταν ενεργούν ως εκπρόσωποι των ληπτών των υπηρεσιών του κράτους και των παρόχων των πόρων.

Συνεπώς, σύμφωνα με το Θεωρητικό Πλαίσιο των ΧΑΓΣ¹² οι ενδιαφερόμενοι χρήστες των αναφορών αυτών είναι οι αποδέκτες των υπηρεσιών του κράτους και οι πάροχοι πόρων προς το δημόσιο τομέα (πολίτες με υπηκοότητα, ή απλοί κάτοικοι της χώρας

¹¹ Έτσι δικαιολογείται και διεθνής προσδιορισμός των οικονομικών καταστάσεων ως «αναφορές ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης».

¹² Παράγραφοι 2.3 – 2.6, «Εννοιολογικό Πλαίσιο για Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού Οντοτήτων του Δημόσιου Τομέα, Κεφάλαιο 2: Στόχοι και χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού», Εγχειρίδιο ΔΛΠΔΤ 2016 (IFAC, 2016).

που απλώς καταβάλουν φόρους ή δέχονται υπηρεσίες και οφέλη, πολυμερείς ή διμερείς οργανισμοί επιχορηγήσεων, δανειστές, διεθνείς χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί κ.α.) και οι εκπρόσωποι τους. Επίσης, οι ΧΑΓΣ παρέχουν πληροφορίες και ανταποκρίνονται στις ανάγκες και άλλων ενδιαφερομένων πέραν εκείνων που χαρακτηρίστηκαν ως κύριοι ενδιαφερόμενοι και για λοιπούς σκοπούς, όπως κυβερνητικοί στατιστικοί και λοιποί αναλυτές, μέσα μαζικής ενημέρωσης, χρηματοοικονομικοί σύμβουλοι κ.λπ.

Επιπλέον, οι πληροφορίες οι οποίες περιέχονται στις ΧΑΓΣ ενδέχεται να ενδιαφέρουν και τους κρατικούς ή κυβερνητικούς φορείς οι οποίοι έχουν άμεση πρόσβαση σε πληροφορίες των οντοτήτων του δημόσιου τομέα οι οποίες τους παρέχονται ανάλογα με τις ανάγκες τους (π.χ. ανεξάρτητες επιτροπές και αρχές, στην Ελλάδα το Ελεγκτικό Συνέδριο κ.λπ.). Ωστόσο, οι χρήστες αυτοί αν και χρησιμοποιούν τις πληροφορίες αυτές εκτενώς, δεν ορίζονται ως «κύριοι χρήστες» και ως εκ τούτου οι ΧΑΓΣ δεν σχεδιάζονται με σκοπό να καλύψουν τις δικές τους ανάγκες.

2.3 ΑΝΑΓΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

Οι ανάγκες πληροφόρησης των κύριων χρηστών των ΧΑΓΣ εστιάζονται στις εξής θεματικές ενότητες:

- Την αποδοτικότητα της οντότητας του δημόσιου τομέα εντός της περιόδου αναφοράς (επίτευξη στόχων, διαχείριση δημόσιων πόρων, συμμόρφωση με κανονιστικές και λοιπές υποχρεώσεις).
- Τη ρευστότητα και την κεφαλαιακή επάρκεια της οντότητας του δημόσιου τομέα.
- Τη βιωσιμότητα της οντότητας του δημόσιου τομέα ως προς την παροχή των υπηρεσιών και των λοιπών λειτουργιών της σε ένα μακροχρόνιο διάστημα, καθώς και τις τυχόν μεταβολές ως αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της οντότητας εντός της περιόδου αναφοράς.
- Την ικανότητα της οντότητας του δημόσιου τομέα να προσαρμόζεται στις αλλαγές του περιβάλλοντος (γεωγραφικές, γεωπολιτικές, εθνικές και διεθνείς οικονομικές συγκυρίες και συνθήκες).
- Τις επιπτώσεις των αποφάσεων που έχουν ληφθεί και των ενεργειών που έχουν αναληφθεί εντός της περιόδου αναφοράς, τις διαθέσιμες πηγές χρηματοδότησης για την υποστήριξη των προβλεπόμενων παρεχόμενων στο μέλλον υπηρεσιών και στόχων που έχουν τεθεί καθώς και τα ποσά και τις πηγές ανάκτησης των δαπανών που είναι απαραίτητα για την κάλυψη αυτών των μελλοντικών ενεργειών (οι πληροφορίες αυτές ενδιαφέρουν κυρίως τους λήπτες των κρατικών υπηρεσιών).
- Τη χρηματοδότηση των τρεχουσών λειτουργιών της οντότητας με κεφάλαια τα οποία έχουν εξευρεθεί εντός της τρέχουσας περιόδου και προέρχονται από την καταβολή φόρων ή μέσω δανεισμού ή από άλλη πηγή.
- Το ενδεχόμενο να χρειαστούν στο μέλλον πρόσθετες (ή λιγότερες) πηγές και τις πιθανές αυτές πηγές των χρηματοδοτήσεων (οι πληροφορίες αυτές ενδιαφέρουν κυρίως τους παρόχους των πόρων).

2.4 ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΧΑΓΣ

Χρηματοοικονομική (Οικονομική) Θέση Οντότητας: Οι πληροφορίες που περιέχονται στις ΧΑΓΣ σχετικά με την οικονομική θέση της οντότητας του δημόσιου τομέα δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες να γνωρίζουν τους κατεχόμενους πόρους και τις σχετικές με αυτούς απαιτήσεις, κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι πληροφορίες αυτές είναι χρήσιμες προκειμένου να γίνεται κατανοητός ο βαθμός της ευθύνης της διοίκησης αναφορικά με τη θεματοφυλακή και τη διαχείριση των πόστων της οντότητας.. Επίσης, γίνεται κατανοητή η έκταση στην οποία οι πόροι αυτοί είναι διαθέσιμοι προκειμένου να χρηματοδοτηθούν δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών στο μέλλον, καθώς και εάν είναι εφικτό να πραγματοποιηθούν αλλαγές κατά την περίοδο αναφοράς τόσο στην ποσότητα και στη σύνθεση των πόρων όσο και αναφορικά με απαιτήσεις επί αυτών.

Τέλος, οι πληροφορίες των ΧΑΓΣ για την οικονομική θέση της οντότητας του δημόσιου τομέα δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να γνωρίζουν τα ποσά και τις χρονικές περιόδους κατά τις οποίες η οντότητα χρειάζεται πόρους σε μελλοντικές περιόδους.

Χρηματοοικονομική (Οικονομική) Επίδοση: Οι πληροφορίες που σχετίζονται με την οικονομική επίδοση της γενικής κυβέρνησης ή οποιασδήποτε άλλης οντότητας του δημόσιου τομέα, δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες των ΧΑΓΣ να αξιολογήσουν το κατά πόσο έχουν αποκτηθεί πόροι με οικονομική προσέγγιση και έχουν χρησιμοποιηθεί αποδοτικά και αποτελεσματικά προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι παροχής υπηρεσιών. Επιπλέον, πληροφορίες σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών, τα ποσά και τους πόρους ανάκτησης των δαπανών κατά την περίοδο αναφοράς, βοηθούν τους ενδιαφερόμενους χρήστες να κατανοήσουν εάν οι λειτουργικές δαπάνες έχουν ανακτηθεί από φόρους, τέλη, εισφορές, χρεώσεις των ληπτών και μεταφορές ή έχουν χρηματοδοτηθεί μέσω της αύξησης του χρέους της οντότητας.

Χρηματοοικονομικές (Ταμειακές) ροές: Οι παρεχόμενες πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές της γενικής κυβέρνησης και των λοιπών οντοτήτων του δημόσιου τομέα, δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες των αναφορών αυτών να διαμορφώσουν μία άποψη για τη ρευστότητα και την κεφαλαιακή επάρκεια της οντότητας του δημόσιου τομέα. Με τις πληροφορίες αυτές δίνεται η δυνατότητα να γίνει κατανοητό πώς η οντότητα αύξησε την ταμειακή της θέση και με ποιον τρόπο χρησιμοποίησε τα χρηματικά της διαθέσιμα κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των εισροών μέσω δανεισμού και των εκροών για την αποπληρωμή δανείων, καθώς και των ροών οι οποίες σχετίζονται με την απόκτηση ή την πώληση περιουσιακών στοιχείων και εξοπλισμού. Επίσης, γνωστοποιούνται οι εισροές από εισπράξεις φόρων και αποδόσεις επενδύσεων, καθώς και οι μεταφορές χρηματικών διαθεσίμων προς ή από άλλες κυβερνήσεις και διεθνείς ή εθνικούς οργανισμούς, χρηματοπιστωτικούς ή άλλους. Με τις πληροφορίες αυτές δίνεται επίσης η δυνατότητα να γίνει αντιληπτό κατά πόσο η οντότητα του δημόσιου τομέα συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις

ταμειακής τακτοποίησης που έχει αναλάβει, ενώ μπορεί να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με ταμειακές εισροές που απαιτούνται προκειμένου να υποστηριχθούν οι μελλοντικές δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών.

Χρηματοοικονομικές ή μη πληροφορίες: Εκτός από τις πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας του δημόσιου τομέα, οι οποίες τυπικά γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, οι ΧΑΓΣ μπορούν να παρέχουν χρηματοοικονομικές, αλλά και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες, με τις οποίες επαυξάνεται και συμπληρώνεται η πληροφόρηση που δίνεται από τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και πληροφοριών αναφορικά με τη συμμόρφωση της οντότητας του δημόσιου τομέα με τον κρατικό προϋπολογισμό ή άλλες εγκεκριμένες αναφορές διαχείρισης των λειτουργιών της, δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών και επίτευξη στόχων εντός της περιόδου αναφοράς, προσδοκίες σχετικά με την παροχή υπηρεσιών και συναφείς δραστηριότητες σε μελλοντικές περιόδους, καθώς και μακροπρόθεσμες επιπτώσεις αποφάσεων και δράσεων που έχουν αναληφθεί κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που μπορεί να έχουν επιπτώσεις σε προσδοκίες για μελλοντικές περιόδους. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να περιλαμβάνονται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή ακόμη και σε ξεχωριστές αναφορές οι οποίες περιλαμβάνονται στις ΧΑΓΣ.

2.5 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Όπως έχει προαναφερθεί, ο κύριος σκοπός σύνταξης των ΧΑΓΣ είναι η παροχή πληροφοριών οι οποίες είναι χρήσιμες για τους χρήστες στο πλαίσιο της διαδικασίας του απολογισμού και της λήψης αποφάσεων. Οι χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες αναφορικά με οικονομικά και άλλα φαινόμενα και συνθήκες. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών που παρουσιάζονται στις ΧΑΓΣ είναι αυτά που κάνουν τις πληροφορίες αυτές χρήσιμες στους χρήστες και υποστηρίζουν την επίτευξη των στόχων για τους οποίους συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού.

Τα χαρακτηριστικά ποιότητας των πληροφοριών που παρουσιάζονται στις ΧΑΓΣ του δημόσιου τομέα είναι α) η σχετικότητα, β) η ακριβοδίκαιη παρουσίαση, γ) η κατανόηση, δ) η επικαιρότητα, ε) η συγκρισιμότητα και στ) η επαληθευσιμότητα.

Η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στη σύνταξη των ΧΑΓΣ, ενισχύει τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά ποιότητας των αναφορών και επιφέρει σημαντικές θετικές επιπτώσεις στη διαδικασία ενημέρωσης των ενδιαφερόμενων (σκοπούμενων) χρηστών των αναφορών αυτών. Ειδικότερα, οι ωφέλειες από την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ αφορούν στην ενίσχυση της ποιότητας των αναφορών και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές, στη διασφάλιση της διαφάνειας των αναφορών, στην επίτευξη συνέπειας ως

προς την εφαρμογή λογιστικών αρχών, στην εν γένει ενίσχυση της αξιοπιστίας των αναφορών και στην ενίσχυση της διαδικασίας διακυβέρνησης.

Πάντως, υπάρχουν και σημαντικοί περιορισμοί ως προς τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού και στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε αυτές. Οι περιορισμοί αυτοί αφορούν α) στη σημαντικότητα, β) στη σχέση κόστους ωφέλειας και γ) στην επίτευξη ισορροπίας μεταξύ των ποιοτικών χαρακτηριστικών τα οποία αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά εφαρμόζονται σε όλες τις χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις ΧΑΓΣ και οι οποίες αφορούν σε ιστορικά και προοπτικά (μελλοντικά) δεδομένα, καθώς και σε επεξηγηματικές πληροφορίες. Ωστόσο, η έκταση στην οποία μπορούν να επιτευχθεί η ποιότητα των πληροφοριών των ΧΑΓΣ διαφέρει ανά περίπτωση, ανάλογα με τον βαθμό αβεβαιότητας και υποκειμενικότητας που εμπεριέχεται σε αυτές.

Η σύνταξη ΧΑΓΣ σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ δίνει τη δυνατότητα στους σκοπούμενους χρήστες των αναφορών αυτών να συγκρίνουν τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε αυτές τόσο διαχρονικά, όσο και σε σχέση με αναφορές άλλων ομοειδών οντοτήτων του δημόσιου τομέα, σε οποιαδήποτε χώρα, εφόσον βεβαίως οι αναφορές αυτές έχουν συνταχθεί με το ίδιο λογιστικό πλαίσιο.

Οι απαιτήσεις του πλαισίου των ΔΛΠΔΤ σχετικά με τις γνωστοποιήσεις και το βαθμό λεπτομέρειας και ανάλυσης των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις αναφορές που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με αυτό, ενισχύουν σημαντικά τη διαφάνεια όσον αφορά στην απεικόνιση των συναλλαγών και των υπολοίπων των λογαριασμών της περιόδου αναφοράς. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες και οι σχετικές με αυτές γνωστοποιήσεις και επεξηγήσεις, οι οποίες απαιτούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, επιτρέπουν στους ενδιαφερόμενους να κατανοήσουν σε βάθος την επίδοση της υποκείμενης σε αναφορά οντότητας του δημόσιου τομέα, καθώς και τη σύνθεση των στοιχείων του ενεργητικού της και τις υποχρεώσεις της, παρέχοντας έτσι τη μέγιστη δυνατή κατανόηση για τη σύνθεση της καθαρής οικονομικής κατάστασης της οντότητας. Οι απαιτήσεις των ΔΛΠΔΤ σχετικά με τις γνωστοποιήσεις και το βαθμό λεπτομέρειας των ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, αποτελούν από κάθε άποψη ειδικές προδιαγραφές διαφάνειας σχετικά με τη γνωστοποίηση των συναλλαγών και την απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών της οντότητας του δημόσιου τομέα. Η επίτευξη της μέγιστης δυνατής διαφάνειας στη σύνταξη των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης συνεπακόλουθα ενισχύει την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών στις αναφορές αυτές και βελτιώνει τη διαδικασία λήψεως των σχετικών με αυτές αποφάσεων αλλά και τον έλεγχο από τους πολίτες και τους διεθνείς οργανισμούς.

Περαιτέρω, η σύνταξη αναφορών, σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, εξασφαλίζει τη συνέπεια της διαχρονικής χρήσης των λογιστικών αρχών και πολιτικής του πλαισίου αυτού, ενισχύοντας περαιτέρω την ποιότητα της παρεχόμενης ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της διαδικασίας λήψεως αποφάσεων.

Η αξιοπιστία των ΧΑΓΣ επιτυγχάνεται τόσο μέσω της αυστηρότητας και της συνέπειας με την οποία εφαρμόζεται το πλαίσιο ως προς τη σύνταξη των αναφορών, όσο και μέσω των ελέγχων των αναφορών από ανεξάρτητους ελεγκτικούς φορείς. Η λογιστική τυποποίηση στη σύνταξη των αναφορών σε συνδυασμό με τη τυποποίηση του πλαισίου των προτύπων ελέγχου που εφαρμόζεται για την παροχή διασφάλισης (assurance) επί αυτών, εξασφαλίζει ένα υψηλότατο επίπεδο ποιότητας χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες υπό αυτές τις προϋποθέσεις διαμορφώνουν μία αξιόπιστη βάση λήψεως οικονομικών αποφάσεων σχετικά με τα οικονομικά μεγέθη της γενικής κυβέρνησης και των λοιπών οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Τέλος, η σύνταξη ΧΑΓΣ σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ απαιτούν ένα είναι αποτελεσματικό σύστημα διακυβέρνησης, το οποίο θα πρέπει να περιλαμβάνει επαρκείς διαδικασίες υποστήριξης της εφαρμογής των απαιτούμενων λογιστικών πρακτικών και αρχών στο δημόσιο τομέα.

Είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι, η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ δεν μπορεί να επιφέρει τα προσδοκώμενα αποτελέσματα εάν δεν υιοθετηθούν και συγκεκριμένες δομικές αλλαγές διακυβέρνησης στο δημόσιο τομέα, προκειμένου να αναπτυχθούν ή να ενισχυθούν οι διαδικασίες υποστήριξης της σύνταξης και δημοσίευσης των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των υποκείμενων στις αναφορές αυτές οντοτήτων. Ενδεικτικά μπορούν να αναφερθούν: α) αλλαγές σχετικά με την υιοθέτηση του πλαισίου των ΔΛΠΔΤ από τη Γενική Κυβέρνηση, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και τους λοιπούς οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα που υποχρεούνται σε σύνταξη αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (π.χ. στην περίπτωση της Ελλάδας οι δήμοι), β) η ανάπτυξη σχετικής τεχνογνωσίας από την ανεξάρτητη αρχή ελέγχου των αναφορών που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ (στην περίπτωση της Ελλάδας την κύρια ευθύνη των ελέγχων αυτών την έχει το Ελεγκτικό Συνέδριο) και γ) η ανάπτυξη νομοθετικών ρυθμίσεων σχετικά με την υποχρεωτική εφαρμογή του πλαισίου, ο ορισμός των υπευθύνων για τη σύνταξη των αναφορών αλλά και τον έλεγχό τους.

2.6 ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Ως «οντότητα αναφοράς του δημόσιου τομέα» ορίζονται η γενική κυβέρνηση και οι λοιποί οργανισμοί, οι αρχές, τα προγράμματα, οι προσδιορισμένες περιοχές ή οι δράσεις, που συντάσσουν και δημοσιεύουν ΧΑΓΣ. Μία οντότητα αναφοράς μπορεί να αποτελείται από δύο ή περισσότερες μεμονωμένες οντότητες, η οποία συντάσσει ΧΑΓΣ ως μία ενιαία μονάδα. Στην περίπτωση αυτή η οντότητα αναφοράς αναφέρεται ως «όμιλος αναφοράς» (group reporting entity).

Τα κύρια χαρακτηριστικά μίας οντότητας του δημόσιου τομέα είναι: α) ότι η αύξηση των πόρων της οντότητας προέρχεται από τα συστατικά της στοιχεία μέσω της χρήσης πόρων για την ανάληψη δραστηριοτήτων προς όφελος των συστατικών αυτών στοιχείων και β) υπάρχουν λήπτες των υπηρεσιών ή πάροχοι των υπηρεσιών που

εξαρτώνται από τις ΧΑΓΣ της οντότητας στο πλαίσιο μίας διαδικασίας απολογισμού ή λήψεως αποφάσεων.

Ειδικά για την Ελλάδα ορίζεται ρητά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4270/2014 (το οποίο ενσωματώνει στην Ελληνική νομοθεσία τα αντίστοιχα άρθρα 2 και 6 (2) της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ), ότι ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τη γενική κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά την έννοια των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 1 του ν. 3429/2005. Περαιτέρω η γενική κυβέρνηση περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, αποκαλούμενα υποτομείς. Αυτοί, σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ) είναι, ο υποτομέας της Γενικής Κυβέρνησης, ο υποτομέας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και ο υποτομέας των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ). Οι φορείς εκτός κεντρικής διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης (διαφορετικά και «λοιποί φορείς της γενικής κυβέρνησης»), προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

Ο υποτομέας της Γενικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει την κεντρική διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη γενική κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ. Ο υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (α) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (β) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ. Τέλος, ο υποτομέας ΟΚΑ περιλαμβάνει ασφαλιστικά ταμεία, οργανισμούς απασχόλησης και οργανισμούς παροχής υπηρεσιών υγείας.

Η κεντρική διοίκηση (ή δημόσιο ή κράτος) περιλαμβάνει την προεδρία της δημοκρατίας, τα υπουργεία και τις αποκεντρωμένες διοικήσεις, καθώς και τις ανεξάρτητες αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα¹³. Συνήθως, οι φορείς της γενικής κυβέρνησης και οι υποδιαίρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του κρατικού προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

¹³ Στην Ελλάδα, για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής

ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΣΥΝΟΨΗ ΤΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΤΩΝ ΔΛΠΔΤ

3.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΛΠΔΤ ΚΑΙ ΔΛΠ / ΔΠΧΑ¹⁴

Όπως ήδη αναφέρθηκε, υπάρχει μία στενή σχέση μεταξύ του λογιστικού πλαισίου των ΔΛΠΔΤ με αυτό των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Σύμφωνα με σχετική δημοσίευση της Ernst & Young (2013), η σχέση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι τα ΔΛΠΔΤ στηρίζονται σε σημαντικό βαθμό στις βασικές αρχές που διέπουν το λογιστικό πλαίσιο των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Στη συγκεκριμένη δημοσίευση εξηγείται ότι η λογική της κατάρτισης των ΔΛΠΔΤ ως παράγωγο των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ σχετίζεται με την ανάγκη επίτευξης υψηλότερου βαθμού συγκρισιμότητας μεταξύ των αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που συντάσσονται από τις οντότητες του ιδιωτικού τομέα με τις αντίστοιχες αναφορές των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ειδικά όταν απεικονίζονται συναφείς τύποι συναλλαγών.

Ωστόσο, τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ έχουν αναπτυχθεί προκειμένου να εξυπηρετήσουν κυρίως τις ανάγκες σύνταξης αναφορών ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ενώ τα ΔΛΠΔΤ αποσκοπούν στην υποστήριξη αναφορών οντοτήτων του δημόσιου τομέα, οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες προκειμένου να επιτευχθεί και να ενισχυθεί η κοινωνική ευημερία των πολιτών μίας χώρας.

Η δημοσίευση της Ernst & Young (2013) καταγράφει τρεις κύριες πηγές διαφορών μεταξύ των δύο πλαισίων. Αυτές είναι: α) οι αλλαγές στα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ που αντανakλούν τις διαφορές μεταξύ του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα και οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στα ΔΛΠΔΤ εν τη γενέσει τους, β) διαφορές που εντοπίζονται στα θεματικά πεδία τα οποία καλύπτονται από τα δύο λογιστικά πλαίσια δεδομένων των διαφορών σε συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών και γ) χρονικές διαφορές ή διαφορές που δημιουργούνται κατά την τροποποίηση προτύπων του ενός ή του άλλου λογιστικού πλαισίου. Στη δημοσίευση της Ernst & Young (2013) καταγράφονται 10 βασικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Αυτές είναι:

Ενδεχόμενη παροχή υπηρεσίας στο πλαίσιο των κριτηρίων αναγνώρισης

Αρκετά στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις των οντοτήτων του δημόσιου τομέα έχουν αποκτηθεί ή έχουν προκύψει ως αποτέλεσμα της αποστολής παροχής υπηρεσιών της οντότητας. Τα ΔΛΠΔΤ εισάγουν στους ορισμούς των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων των εσόδων και των εξόδων, την έννοια «της ενδεχόμενης παροχής» («service potential»). Στο Πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ, ως «ενδεχόμενη παροχή» ορίζεται η δυναμικότητα ενός στοιχείου ενεργητικού ως προς την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών σύμφωνα με τους στόχους της οντότητας, χωρίς υποχρεωτικά να παράγει ταμειακές εισροές. Η ενδεχόμενη παροχή αποτελεί επίσης ένα συμπληρωματικό κριτήριο αναγνώρισης για τη λογιστικοποίηση στοιχείων τα οποία δεν προκύπτουν

¹⁴ Δημοσίευση ERNST & YOUNG, 2013

μέσα από την εισροή ή την εκροή οικονομικών ωφελειών, όταν δεν υπάρχει συμμετοχή του στοιχείου στην ικανότητα της οντότητας να προσφέρει τις υπηρεσίες της ή δεν επιφέρει μείωση αυτής της ικανότητας.

Συναλλαγές ανταλλαγής και μη ανταλλακτικές συναλλαγές

Μη ανταλλακτικές συναλλαγές είναι οι συναλλαγές εκείνες κατά τις οποίες, μία οντότητα λαμβάνει αξία από μία άλλη οντότητα χωρίς όμως να δίνει άμεσα ένα αντάλλαγμα περίπου ίσης αξίας, ή αντίθετα, προσφέρει αξία σε μία άλλη οντότητα χωρίς να λαμβάνει άμεσα ένα περίπου ίσης αξίας αντάλλαγμα. Στον δημόσιο τομέα οι μη ανταλλακτικές συναλλαγές είναι και οι πλέον διαδεδομένες. Το Πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ παρέχει αρχές με οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των μη ανταλλακτικών συναλλαγών. Τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ δεν περιέχουν αντίστοιχες οδηγίες σχετικά με τις συναλλαγές αυτές.

Αναγνώριση κρατικών επιχορηγήσεων

Τα ΔΛΠΔΤ εξετάζουν εάν υφίστανται αξιώσεις επί του εσόδου το οποίο προέρχεται από κρατικές επιχορηγήσεις, ακόμη και εάν υπάρχουν περιορισμοί σχετικά με την ανάλωση των κεφαλαίων αυτών. Επίσης, εξετάζουν εάν μία συμβατική ή άλλη υποχρέωση πληροί τα κριτήρια λογιστικοποίησης της ως στοιχείο του παθητικού (υποχρέωση) στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας του δημόσιου τομέα. Ο διαχωρισμός αυτός, μεταξύ των περιορισμών και των κριτηρίων, είναι θεμελιώδης ως προς την αναγνώριση εσόδου από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Συνεπακόλουθα, σε γενικές γραμμές, σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται πλήρως ως εισόδημα πρωτύτερα σε σχέση με τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.

Φόρος εισοδήματος

Τα ΔΛΠΔΤ προϋποθέτουν ότι γενικά οι οντότητες που δραστηριοποιούνται στον δημόσιο τομέα εξαιρούνται από τη φορολογία εισοδήματος και συνεπώς το Πλαίσιο αυτό δεν καλύπτει τη λογιστική των φόρων. Στη μάλλον σπάνια περίπτωση κατά την οποία μία οντότητα του δημόσιου τομέα συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ και ταυτόχρονα έχει και την υποχρέωση της απόδοσης φόρου εισοδήματος, θα πρέπει να γίνεται αναφορά στις οδηγίες των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και συγκεκριμένα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 12¹⁵.

Ενοποίηση και συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες

Με τη δημοσίευση του ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις»¹⁶, ΔΠΧΑ 11 «Από Κοινού Συμφωνίες»¹⁷ και του ΔΠΧΑ 12 «Γνωστοποιήσεις συμμετοχών σε άλλες οντότητες»¹⁸, διαπιστώνονται σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και

¹⁵ IAS 12, “Income Taxes”

¹⁶ IFRS 10 “Consolidated Financial Statements”

¹⁷ IFRS 11 “Joint Arrangements”

¹⁸ IFRS 12 “Disclosures of Interests in Other Entities”

ΔΠΧΑ. Τα ΔΛΠΔΤ παραμένουν προσκολλημένα στις οδηγίες των παλαιότερων προτύπων ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»¹⁹, ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις»²⁰ και ΔΛΠ 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες»²¹. Η κύρια διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων, η οποία προκύπτει από την εισαγωγή του ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12 σχετίζεται με την προσέγγιση της έννοιας του «ελέγχου» («control») για σκοπούς ενοποίησης. Ωστόσο, οι διαφορές αυτές περιορίστηκαν σημαντικά μετά από την έκδοση των ΔΛΠΔΤ 34, 35, 36, 37 και 38, τα οποία αντικατέστησαν τα προηγούμενα ΔΛΠΔΤ 6,7 και 8. Επιπλέον, σημαντική σύγκλιση μεταξύ των δύο πλαισίων επιτυγχάνεται μετά την έκδοση του ΔΛΠΔΤ 40 «Συνενώσεις δημόσιου τομέα», με το οποίο επέρχεται σημαντική σύγκλιση με το ΔΠΧΑ 3²².

Χρηματοοικονομικά μέσα, κατηγοριοποίηση και επιμέτρηση

Με τη δημοσίευση και την εφαρμογή των οδηγιών του ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα»²³ αλλάζει η κατά ΔΛΠ / ΔΠΧΑ κατηγοριοποίηση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων και το ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση»²⁴ αντικαθίσταται πλήρως από την 1^η Ιανουαρίου 2015. Με το προηγούμενο του ΔΠΧΑ 9 πλαίσιο, η αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ ήταν συναφής. Μετά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων και σε αυτή την περίπτωση είναι σημαντικές.

Αναφορές προϋπολογισμών έναντι πραγματοποιθέντων

Λόγω της αυξανόμενης σημασίας που δίνεται πλέον στο δημόσιο τομέα σε θέματα όπως αυτό της διαχείρισης, της παροχής της υπηρεσίας και της διοίκησης και παρακολούθησης του κρατικού προϋπολογισμού, τα ΔΛΠΔΤ εισάγουν πρόνοιες σχετικά με τις γνωστοποιήσεις συγκριτικών στοιχείων μεταξύ της πραγματοποιθείσας οικονομικής επίδοσης της οντότητας και του εγκεκριμένου κρατικού προϋπολογισμού, στις περιπτώσεις που ο κρατικός προϋπολογισμός γνωστοποιείται δημόσια. Είναι αυτονόητο ότι τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ δεν περιλαμβάνουν σχετικές οδηγίες.

Απομείωση μονάδων μη δημιουργίας ταμειακών ροών

Στο πλαίσιο της αναγνώρισης των στοιχείων του ενεργητικού και αμιγώς βάσει της ενδεχόμενης υπηρεσίας τους (σε αντιδιαστολή με τα οικονομικά οφέλη), τα ΔΛΠΔΤ καλύπτουν επίσης το θέμα της απομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές. Τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ υποθέτουν ότι όλα τα στοιχεία του

¹⁹ IAS 27 “Consolidated and Separate Financial Statements”

²⁰ IAS 28 “Investments in Associates”

²¹ IAS 31 “Interests in Joint Ventures”

²² IFRS 3, “Business combinations”

²³ IFRS 9 “Financial Instruments”

²⁴ IAS 39 “Financial Instruments: Recognition and Measurement”

ενεργητικού δημιουργούν ταμειακές ροές. Αντίθετα τα ΔΛΠΔΤ θεωρούν ότι η πλειοψηφία των στοιχείων του ενεργητικού των οντοτήτων του δημόσιου τομέα είναι πιθανότητα μονάδες που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές. Το ΔΛΠΔΤ 21 «Απομείωση Μονάδων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές» παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με το θέμα αυτό.

Διαγραφή εννοιών του ιδιωτικού τομέα

Τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ περιέχουν αρχές σχετικά με διάφορα οικονομικά φαινόμενα τα οποία δεν σχετίζονται και δεν αφορούν τον δημόσιο τομέα. Ενδεικτικό παράδειγμα είναι η λογιστική παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και οι γνωστοποιήσεις των κερδών ανά μετοχή. Τα ΔΛΠΔΤ εξαιρούν αυτές τις αρχές και τις σχετικές οδηγίες και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορεί να έχουν εφαρμογή σε οντότητες του δημόσιου τομέα δίνουν αναφορές στα σχετικά ΔΛΠ / ΔΠΧΑ .

Αύξηση αποκλίσεων μεταξύ του εννοιολογικού πλαισίου των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ. Το Συμβούλιο βρίσκεται σε μία διαρκή διαδικασία ανάπτυξης προτύπων τα οποία να αφορούν αποκλειστικά και να είναι περισσότερο συμβατά με το δημόσιο τομέα. Είναι προφανές, ότι λόγω των επερχόμενων εξελίξεων από αυτή τη διαδικασία, ενδέχεται να διαμορφωθούν και περαιτέρω σημαντικές διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων.

3.2 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΛΑΙΣΙΩΝ

Τα θέματα τα οποία καλύπτονται από τα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αναλύονται στον Πίνακα 1 που ακολουθεί, ο οποίος παρουσιάζεται στη δημοσίευση της Ernst & Young (2018). Στον συγκεκριμένο πίνακα, καταγράφεται σε ποιες περιπτώσεις δεν εντοπίζονται διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων και δίνεται και μία συνοπτική εικόνα του βαθμού στον οποίο οι λογιστικές αρχές και οι απαιτήσεις των ΔΛΠΔΤ και των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ, ανά περίπτωση θέματος, είναι κοινές μεταξύ τους.

Οι πληροφορίες και οι συγκρίσεις που περιλαμβάνονται στον Πίνακα 1 αφορούν σε ΔΛΠΔΤ και ΔΛΠ / ΔΠΧΑ τα οποία ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2013, χωρίς να έχουν ληφθεί υπόψη τα νέα ΔΛΠΔΤ τα οποία έχουν ημερομηνία εφαρμογής από την 1^η Ιανουαρίου 2017 και μετά. Στο πλαίσιο της παρουσίασης του Πίνακα 1, ως νέα ΔΠΧΑ θεωρούνται το ΔΠΧΑ 9, το ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΠΧΑ 13. Όσον αφορά στα ΔΛΠΔΤ, ως νέα πρότυπα νοούνται τα ΔΛΠΔΤ 33, ΔΛΠΔΤ 34, ΔΛΠΔΤ 35, ΔΛΠΔΤ 36, ΔΛΠΔΤ 37 και ΔΛΠΔΤ 38.

Οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων, όπως παρουσιάζονται και στον Πίνακα 1 αφορούν στη παρουσίαση πληροφοριών του κρατικού προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις (ΔΛΠΔΤ 24) και οι γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης (ΔΛΠΔΤ 22) είναι πρότυπα της λογιστικής του δημόσιου τομέα τα οποία λόγω της φύσεως των οδηγιών τους και του πεδίου εφαρμογής δεν σχετίζονται με αντίστοιχα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ, εφόσον δεν υπάρχουν αντίστοιχες ανάγκες στον ιδιωτικό τομέα.

Περαιτέρω, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού που κατέχονται προς πώληση, οι διακοπείσες δραστηριότητες (ΔΠΧΑ 5) και η λογιστική των αποζημιώσεων του προσωπικού (ΔΛΠ 19) δεν καλύπτονται από το Πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ στο δημόσιο τομέα (το ΔΛΠΔΤ 25 δεν παρέχει σχετικές οδηγίες).

Επίσης, δεν υπάρχει ΔΛΠΔΤ σχετικά με τη σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, εφόσον μέχρι στιγμής φαίνεται ότι δεν προκύπτει η ανάγκη αυτή στον δημόσιο τομέα.

Ιδιαιτερότητες παρουσιάζει και η απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές (ΔΛΠΔΤ 21), θέμα για το οποίο δεν υπάρχει αντιστοίχιση με σχετικό ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και τα έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (ΔΛΠΔΤ 23), για τα οποία διαπιστώνονται σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των δύο πλαισίων. Επιπλέον, τα ΔΛΠΔΤ δεν παρέχουν οδηγίες σχετικά με τους φόρους εισοδήματος, την έρευνα και αξιολόγηση του ορυκτού πλούτου, τις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και σε επίπεδο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τις συνενώσεις οντοτήτων (επιχειρήσεων). Τέλος, αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να σημειωθεί ότι, τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αντιμετωπίζουν τις επιχορηγήσεις αυτές καθ' αυτές εφόσον δεν εξετάζουν το ευρύτερο πλαίσιο των μη ανταλλακτικών συναλλαγών.

Πίνακας 1: Περιπτώσεις διαφορών μεταξύ ΔΛΠΔΤ και ΔΠΧΑ

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων				
Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	Ναι ΔΛΠΔΤ 1	Ναι ΔΛΠ 1	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Καταστάσεις ταμειακών ροών	Ναι ΔΛΠΔΤ 2	Ναι ΔΛΠ 7	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη	Ναι IPSAS 3	Ναι IAS 8	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα
Παρουσίαση πληροφοριών του κρατικού προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις	Ναι ΔΛΠΔΤ 24	Όχι	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία του που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες	Όχι	Ναι ΔΠΧΑ 5	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Λογιστική προγραμμάτων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία	Ναι ΔΛΠΔΤ 39	Ναι ΔΛΠ 19	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας, οδηγιών για τα προγράμματα παροχών του δημόσιου τομέα και εφαρμογής επιτοκίου	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας και οδηγιών για τα προγράμματα παροχών του δημόσιου τομέα και εφαρμογής επιτοκίου
Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση	Όχι	Ναι ΔΛΠ 34	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο
Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	Ναι ΔΛΠΔΤ 4	Ναι ΔΛΠ 21	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Έσοδα και έξοδα				
Έσοδα	Ναι ΔΛΠΔΤ 9	Ναι ΔΛΠ 18 ΔΠΧΑ 15	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Σημαντικ
Συμβάσεις κατασκευής έργων	Ναι ΔΛΠΔΤ 11	Ναι ΔΛΠ 11	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα
Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές	Ναι ΔΛΠΔΤ 23	Όχι	Σημαντικές διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Σημαντικές διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Φόροι εισοδήματος	Όχι	Ναι ΔΛΠ 12	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο
Μισθώσεις	Ναι ΔΛΠΔΤ 13 ΔΛΠΔΤ 43	Ναι ΔΛΠ 17 ΔΠΧΑ 16	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μικρές διαφορές
Κόστη δανεισμού	Ναι ΔΛΠΔΤ 5	Ναι ΔΛΠ 23	Σημαντικές διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Σημαντικές διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Συμφωνίες για παραχώρηση δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Εκχωρητής	Ναι ΔΛΠΔΤ 32	ΝΑΙ ΕΔΔΠΧΑ 12 ΜΕΔ 29	Διαφορές στην ορολογία, το ΔΛΠΔΤ 32 εφαρμόζεται στον εκχωρητή το ΕΔΔΠΧΑ στον διαχειριστή	Διαφορές στην ορολογία, το ΔΛΠΔΤ 32 εφαρμόζεται στον εκχωρητή το ΕΔΔΠΧΑ στον διαχειριστή

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Μη χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού				
Αποθέματα	Ναι ΔΛΠΔΤ 12	Ναι ΔΛΠ 2	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Ενσώματες ακινητοποιήσεις και επενδύσεις σε ακίνητα	Ναι ΔΛΠΔΤ 17 και ΔΛΠΔΤ 16	Ναι ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 40	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	Ναι ΔΛΠ 31	Ναι ΔΛΠ 38 ΜΕΔ 32	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Γεωργία	Ναι ΔΛΠΔΤ 27	Ναι ΔΛΠ 41	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Απομείωση μονάδων που δημιουργούν ταμειακές ροές	Ναι ΔΛΠΔΤ 26	Ναι ΔΛΠ 36	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές	Ναι ΔΛΠΔΤ 21	Όχι ΔΛΠ 36	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Το ΔΛΠ 36 συναφές πρότυπο εφόσον η απομείωση αυτή δεν έχει εφαρμογή στον ιδιωτικό τομέα

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτού πόρων	Όχι	Ναι ΔΠΧΑ 6	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο
Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις				
Παροχές σε εργαζομένους	Ναι ΔΛΠΔΤ 39	Ναι ΔΛΠ 19	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Σημαντικές διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	Ναι ΔΛΠΔΤ 19	Ναι ΔΛΠ 37	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Χρηματοοικονομικές αναφορές Ομίλου				
Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις	Ναι ΔΛΠΔΤ 34 ΔΛΠΔΤ 35	Ναι ΔΛΠ 27 ΔΠΧΑ 10	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις, υπεραξία	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις, υπεραξία
Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες	Ναι ΔΛΠΔΤ 36	Ναι ΔΛΠ 28	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Συμμετοχές σε κοινοπραξίες	Ναι ΔΛΠΔΤ 37	Ναι ΔΠΧΑ 11	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Περιπτώσεις διαφορών μεταξύ ΔΛΠΔΤ και ΔΠΧΑ

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Γνωστοποιήσεις συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις	Ναι ΔΛΠΔΤ 38	Ναι ΔΠΧΑ 12	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις	Μέτριες διαφορές σε κατηγ/ση, αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστ/σεις
Συνενώσεις δημόσιου τομέα	Ναι ΔΛΠΔΤ 40	Ναι ΔΠΧΑ 3	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Μετά την εφαρμογή του ΔΛΠΔΤ 40 παρουσιάζονται διαφορές με το ΔΠΧΑ 3, οι οποίες αφορούν σε διαφορετικές συνενώσεις
Χρηματοοικονομικά μέσα				
Παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων	Ναι ΔΛΠΔΤ 41	Ναι ΔΠΧΑ 9 ΕΔΔΠΧΑ 16	Μέτριες διαφορές σε οδηγίες για συγκεκριμένες περιπτώσεις μέσων, ορολογία, διαχωρισμός εσόδων και εισοδήματος	Μέτριες διαφορές σε πρόσθετες οδηγίες, ορολογία, διαχωρισμός εσόδων εισοδήματος

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση	ΔΛΠΔΤ 39	ΔΠΧΑ 9 ΕΔΔΠΧΑ 16	Μέτριες διαφορές σε οδηγίες για συγκεκριμένες περιπτώσεις μέσων, ορολογία, διαχωρισμός εσόδων και εισοδήματος	Μέτριες διαφορές σε οδηγίες για συγκεκριμένες περιπτώσεις μέσων, ορολογία, διαχωρισμός εσόδων και εισοδήματος
Γνωστοποιήσεις σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα	Ναι ΔΛΠΔΤ 30	Ναι ΔΠΧΑ 7	Μέτριες διαφορές σε ορολογία και απαιτήσεις για δάνεια ευνοϊκών όρων	Μέτριες διαφορές σε ορολογία και απαιτήσεις για δάνεια ευνοϊκών όρων
Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Όχι	Ναι ΔΠΧΑ 2	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Ασφαλιστήρια συμβόλαια	Όχι	Ναι ΔΠΧΑ 4	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται άλλο σχετικό πλαίσιο
Επιμέτρηση στην εύλογη αξία				
Επιμέτρηση στην εύλογη αξία	Όχι	Ναι ΔΠΧΑ 13	Δεν υπάρχει σχετικό ΔΛΠΔΤ, το Πλαίσιο ορίζει την τρέχουσα αξία, διαφορές στην εφαρμογή σε επιμέρους στοιχεία	Δεν υπάρχει σχετικό ΔΛΠΔΤ, το Πλαίσιο ορίζει την τρέχουσα αξία, διαφορές στην εφαρμογή σε επιμέρους στοιχεία
Κοινωνικές παροχές	Ναι ΔΛΠΔΤ 42	Όχι	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο για τον ιδιωτικό τομέα	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο για τον ιδιωτικό τομέα

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Πρότυπα σχετικά με πρόσθετες γνωστοποιήσεις				
Λειτουργικοί τομείς	Ναι ΔΛΠΔΤ 18	Ναι ΔΠΧΑ 8	Σημαντικές διαφορές σε γνωστ/σεις, δεν απαιτείται η γνωστ/ση αποτελέσματος ανά τομέα	Σημαντικές διαφορές σε γνωστ/σεις, δεν απαιτείται η γνωστ/ση αποτελέσματος ανά τομέα
Συνδεδεμένα μέρη	Ναι ΔΛΠΔΤ 20	Ναι ΔΛΠ 24	Σημαντικές διαφορές σε ορολογία και γνωστ/σεις	Σημαντικές διαφορές σε ορολογία και γνωστ/σεις
Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης	Ναι ΔΛΠΔΤ 22	Όχι	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	ΔΛΠΔΤ	ΔΛΠ ΔΠΧΑ		
Κέρδη ανά μετοχή	Όχι	Ναι ΔΛΠ 33	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο και συνεπώς απαιτείται σε άλλο σχετικό πλαίσιο	Δεν υπάρχει συναφές πρότυπο
Προσαρμογές επί των οικονομικών καταστάσεων				
Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς	Ναι ΔΛΠΔΤ 14	Ναι ΔΛΠ 10	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα, διαφορετική προσέγγιση ως προς την επιμέτρηση όταν η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα, διαφορετική προσέγγιση ως προς την επιμέτρηση όταν η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 1: Συνέχεια

ΘΕΜΑ	ΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ		Πριν την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ	Μετά την εφαρμογή των νέων ΔΠΧΑ
	Ναι ΔΛΠΔΤ 33	Ναι ΔΠΧΑ 1		
Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ βάσει της αρχής του δεδουλευμένου			Διαφορές ως προς την ορολογία, τη δομή και τις απαιτήσεις	Διαφορές ως προς την ορολογία, τη δομή και τις απαιτήσεις
Χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληθωριστικών οικονομιών	Ναι ΔΛΠΔΤ 10	Ναι ΔΛΠ 29	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα	Μικρές διαφορές, λόγω ορολογίας ή ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα
Χρηματοοικονομικές αναφορές σε ταμειακή βάση	Ναι	Όχι	Δεν υπάρχει εφαρμογή στον ιδιωτικό τομέα	Δεν υπάρχει εφαρμογή στον ιδιωτικό τομέα

(Πηγές: Müller T., M. Berger, 2013 και IPSASB Meeting September 2020, Agenda item A.3)

3.3 ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Όπως ήδη αναφέρθηκε η επικρατούσα τάση για το Συμβούλιο είναι η ανάπτυξη προτύπων, τα οποία θα υιοθετούν πλήρως τη «λογιστική βάσει δεδουλευμένου», χρησιμοποιώντας ως σημείο αναφοράς τα σχετικά ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Μέχρι στιγμής φαίνεται ότι η σύνταξη νέων ΔΛΠΔΤ περιορίζεται στις περιπτώσεις εκείνες που οι ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα διαμορφώνουν ανάγκες για ειδικούς λογιστικούς χειρισμούς, για τους οποίους δεν υπάρχουν αντίστοιχες πρόνοιες στον ιδιωτικό τομέα και ειδικά στα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Με την προσέγγιση αυτή, σε όσες περιπτώσεις γίνεται αντιληπτό ότι τα υφιστάμενα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ καλύπτουν επαρκώς ένα θέμα του δημόσιου τομέα, διατηρείται ο λογιστικός χειρισμός που προτείνεται από τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και υιοθετείται και το πρωτότυπο κείμενο του προτύπου.

Όπως φαίνεται και στον Πίνακα 1 ανωτέρω, περιπτώσεις για τις οποίες δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι οδηγίες των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ, υφιστάμενων ή μελλοντικών νέων, είναι κυρίως οι μη ανταλλακτικές συναλλαγές όσον αφορά στους φόρους και τις μεταβιβάσεις, οι χρηματοοικονομικές στατιστικές πληροφορίες της γενικής κυβέρνησης, οι πληροφορίες που σχετίζονται με το δημόσιο προϋπολογισμό και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές (Müller T., M. Berger, 2012). Περαιτέρω, το πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ δίνει τη δυνατότητα οι οντότητες του δημόσιου τομέα να υιοθετήσουν τη λογιστική της ταμειακής βάσης. Για το σκοπό αυτό έχει εκδοθεί και βρίσκεται εν ισχύ ένα μόνο πρότυπο (βλέπε Πίνακα 2 στη συνέχεια).

Το συγκεκριμένο πρότυπο προτείνει στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημόσιου τομέα που υιοθετούν τη λογιστική της ταμειακής βάσης να περιλαμβάνουν και γνωστοποιήσεις αναφορικά με συγκεκριμένα κονδύλια βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Αυτό, μπορεί να ισχύσει ειδικά στις περιπτώσεις μετάβασης από τη λογιστική ταμειακής βάσης σε λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Το γενικό Πλαίσιο των ΔΛΠΔΤ περιλαμβάνει και ειδικές μεταβατικές οδηγίες για συγκεκριμένα πρότυπα. Έτσι, από τη στιγμή που μία οντότητα αποφασίσει να συντάξει οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής του δεδουλευμένου σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, οι μεταβατικές οδηγίες ορίζονται από την ημερομηνίες που ισχύουν για τη μετάβαση. Μετά τη λήξη των μεταβατικών οδηγιών, η οντότητα του δημόσιου τομέα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πλήρως την αρχή του δεδουλευμένου και να συντάξει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ από κάθε άποψη.

3.4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται στο πλαίσιο εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου είναι: α) Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, β) Κατάσταση Οικονομικής Επίδοσης, γ) Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και δ) Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με λογιστική ταμειακής βάσης είναι η Κατάσταση Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών. Και στις δύο περιπτώσεις οι ως άνω οικονομικές καταστάσεις συνοδεύονται από σημειώσεις σχετικά με τις λογιστικές αρχές και επεξηγήσεις.

3.5 ΔΛΠΔΤ ΕΝ ΙΣΧΥ ΤΟ 2020

Τα ΔΛΠΔΤ τα οποία είχαν εκδοθεί και ισχύουν μέχρι και το 2020, καθώς και τα σχετικά με αυτά ΔΛΠ / ΔΠΧΑ παρουσιάζονται στον Πίνακα 2 που ακολουθεί:

Πίνακας 2: ΔΛΠΔΤ εν ισχύ το 2020

ΔΛΠΔΤ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΔΛΠ / ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων	ΔΛΠ 1
ΔΛΠΔΤ 2	Καταστάσεις ταμειακών ροών	ΔΛΠ 7
ΔΛΠΔΤ 3	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη	ΔΛΠ 8
ΔΛΠΔΤ 4	Επιδράσεις μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος	ΔΛΠ 21
ΔΛΠΔΤ 5	Κόστη Δανεισμού	ΔΛΠ 23
ΔΛΠΔΤ 6	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις (αντικαταστάθηκε από τα ΔΛΠΔΤ 34 έως 38)	ΔΛΠ 27
ΔΛΠΔΤ 7	Επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες (αντικαταστάθηκε από τα ΔΛΠΔΤ 34 έως 38)	ΔΛΠ 28
ΔΛΠΔΤ 8	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες (αντικαταστάθηκε από τα ΔΛΠΔΤ 34 έως 38)	ΔΛΠ 31
ΔΛΠΔΤ 9	Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές	ΔΛΠ 18, ΔΠΧΑ 15
ΔΛΠΔΤ 10	Χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληθωριστικών οικονομιών	ΔΛΠ 29

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 2: Συνέχεια

ΔΛΠΔΤ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΔΛΠ / ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 11	Συμβάσεις κατασκευής έργων	ΔΛΠ 11, ΔΠΧΑ 15
ΔΛΠΔΤ 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
ΔΛΠΔΤ 13	Μισθώσεις	ΔΛΠ 17, ΔΠΧΑ 16
ΔΛΠΔΤ 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς	ΔΛΠ 10
ΔΛΠΔΤ 15	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση	ΔΛΠ 32, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 9
ΔΛΠΔΤ 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	ΔΛΠ 40
ΔΛΠΔΤ 17	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	ΔΛΠ 16
ΔΛΠΔΤ 18	Λειτουργικοί τομείς	ΔΛΠ 14 ΔΠΧΑ 8
ΔΛΠΔΤ 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	ΔΛΠ 37
ΔΛΠΔΤ 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	ΔΛΠ 24
ΔΛΠΔΤ 21	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών	Δεν υπάρχει άμεσο συναφές ΔΛΠ / ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 22	Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 2: Συνέχεια

ΔΛΠΔΤ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΔΛΠ / ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (Φόροι και Μεταβιβάσεις)	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 24	Παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών σχετικά με τον Κρατικό Προϋπολογισμό	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 25	Παροχές στους εργαζομένους (αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠΔΤ 39)	ΔΛΠ 19
ΔΛΠΔΤ 26	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών	ΔΛΠ 36
ΔΛΠΔΤ 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
ΔΛΠΔΤ 28	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32 / ΔΠΧΑ 9
ΔΛΠΔΤ 29	Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση	ΔΠΧΑ 9
ΔΛΠΔΤ 30	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΠΧΑ 7
ΔΛΠΔΤ 31	Άυλα περιουσιακά στοιχεία	ΔΛΠ 38 ΜΕΔ - 32

(Σε συνέχεια)

Πίνακας 2: Συνέχεια

ΔΛΠΔΤ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΔΛΠ /ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 32	Συμβάσεις παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: εκχωρητής	ΕΔΔΠΧΑ 12 ΜΕΔ - 29
ΔΛΠΔΤ 33	Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ με βάση την αρχή του δεδουλευμένου	ΔΠΧΑ 1
ΔΛΠΔΤ 34	Ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις	ΔΛΠ 27
ΔΛΠΔΤ 35	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	ΔΠΧΑ 10
ΔΛΠΔΤ 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες	ΔΠΧΑ 11
ΔΛΠΔΤ 37	Από κοινού συμφωνίες	ΔΠΧΑ 11
ΔΛΠΔΤ 38	Γνωστοποιήσεις συμμετοχών σε άλλες οντότητες	ΔΠΧΑ 12
ΔΛΠΔΤ 39	Παροχές σε εργαζομένους (αντικατέστησε το ΔΛΠΔΤ 25)	ΔΛΠ 19
ΔΛΠΔΤ 40	Συνενώσεις Δημόσιου Τομέα	ΔΠΧΑ 3
ΔΛΠΔΤ 41	Χρηματοοικονομικά Μέσα	ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 9, ΔΛΠ 32
ΔΛΠΔΤ 42	Κοινωνικές Παροχές	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 43	Μισθώσεις	ΔΠΧ 16
ΔΛΠΔΤ	Ταμειακής Βάσης	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ

(Πηγή: IFAC, 2018)

3.6 ΔΛΠΔΤ 2015 - 2017

Στο εγχειρίδιο του 2015 περιλαμβάνονται έξι νέα πρότυπα και εκδόθηκαν σημαντικές τροποποιήσεις επί του ΔΛΠΔΤ 1 και άλλων προτύπων.

Τα νέα πρότυπα που περιλαμβάνονται στο εγχειρίδιο του 2015, τα σχετικά ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και οι ημερομηνίες έναρξης της εφαρμογής τους είναι:

1. ΔΛΠΔΤ 33, «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα», σχετίζεται με το ΔΠΧΑ 1 και έχει ημερομηνία εφαρμογής την 1^η Ιανουαρίου 2017,
2. ΔΛΠΔΤ 34, «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις», σχετίζεται με το ΔΛΠ 27 και έχει ημερομηνία εφαρμογής την 1^η Ιανουαρίου 2017,
3. ΔΛΠΔΤ 35, «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», σχετίζεται με το ΔΠΧΑ 10 και έχει ημερομηνία εφαρμογής την 1^η Ιανουαρίου 2017,
4. ΔΛΠΔΤ 36, «Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες», σχετίζεται με το ΔΛΠ 28 και έχει ημερομηνία εφαρμογής την 1^η Ιανουαρίου 2017,
5. ΔΛΠΔΤ 37, «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο», σχετίζεται με το ΔΠΧΑ 11 και έχει ημερομηνία εφαρμογής την 1^η Ιανουαρίου 2017 και
6. ΔΛΠΔΤ 38, «Γνωστοποιήσεις Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες», σχετίζεται με το ΔΠΧΑ 12 και έχει ημερομηνία εφαρμογής την 1^η Ιανουαρίου 2017.

Τα νέα ΔΛΠΔΤ 34 και 35 αντικαθιστούν πλήρως το μέχρι την 31/12/2016 ισχύον ΔΛΠΔΤ 6. Περαιτέρω, το νέο ΔΛΠΔΤ 36 αντικαθιστά πλήρως το ΔΛΠΔΤ 7 και το νέο ΔΛΠΔΤ 37 αντικαθιστά πλήρως το ΔΛΠΔΤ 8 από την 1/1/2017. Τα νέα πρότυπα τα οποία τροποποιήθηκαν εντός του 2015 είναι τα ΔΛΠΔΤ 1, ΔΛΠΔΤ 17, ΔΛΠΔΤ 17, ΔΛΠΔΤ 28 και το ΔΛΠΔΤ 31. Εντός του 2016 δεν έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο νέα πρότυπα. Ωστόσο, έχουν ενσωματωθεί λεκτικές αλλαγές σε έναν σημαντικό αριθμό προτύπων οι οποίες στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας δεν κρίνεται ότι είναι σημαντικές να αναφερθούν.

Τον Δεκέμβριο του 2016 το Συμβούλιο ενέκρινε το ΔΛΠΔΤ 40, «Επιχειρηματικές συνενώσεις δημόσιου τομέα», το οποίο τελικά δημοσιεύθηκε τον Ιανουάριο του 2017. Το συγκεκριμένο πρότυπο βασίζεται στις οδηγίες του ΔΠΧΑ 3, «Συνενώσεις επιχειρήσεων», έχει ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2019 και μετά και συμπληρώνει το μέχρι τότε υφιστάμενο πλαίσιο της λογιστικής για τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τον Σεπτέμβριο του 2017 το Συμβούλιο ενέκρινε το ΔΛΠΔΤ «Χρηματοοικονομικές Αναφορές σύμφωνα με τη Λογιστική της Ταμειακής Βάσης», το οποίο τροποποιεί το ΔΛΠΔΤ Ταμειακής Βάσης το οποίο είχε εκδοθεί για πρώτη φορά το 2003 και είχε ήδη τροποποιηθεί άλλες δύο φορές το 2006 και το 2007. Το τροποποιημένο πρότυπο λογιστικής ταμειακής βάσης θα ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2019.

3.8 ΔΛΠΔΤ 2018 – 2022

Στο εγχειρίδιο του 2018 το αναμορφωμένο πρότυπο «ΔΛΠΔΤ Ταμειακής Βάσης – Χρηματοοικονομικές Αναφορές βάσει της Λογιστικής Ταμειακής Βάσης», το οποίο έχει ημερομηνία πρώτης εφαρμογής την 1/1/2019. Την ίδια χρονιά το ΔΛΠΔΤ 25 «Παροχές στους εργαζομένους» καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε πλήρως από το ΔΛΠΔΤ 39 «Παροχές στους εργαζόμενους».

Στο εγχειρίδιο του 2019, περιλαμβάνονται το νέο πρότυπο ΔΛΠΔΤ 41 «Χρηματοοικονομικά μέσα» και έχουν ενσωματωθεί τροποποιήσεις για: α) το ΔΛΠΔΤ 36 «Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες», β) το ΔΛΠΔΤ 41 «Χρηματοοικονομικά μέσα» και γ) ΔΛΠΔΤ 42, «Κοινωνικές παροχές». Ημερομηνία πρώτης εφαρμογής του ΔΛΠΔΤ 41 και των τροποποιήσεών του στο ΔΛΠΔΤ 36 είναι η 1^η Ιανουαρίου 2022. Επίσης, περιλαμβάνονται τροποποιήσεις για τα: α) ΔΛΠΔΤ 10 «Χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληθωριστικών οικονομιών», β) ΔΛΠΔΤ 22 «Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης», γ) ΔΛΠΔΤ 24 «Παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών σχετικά με τον Κρατικό Προϋπολογισμό», δ) ΔΛΠΔΤ 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα», ε) ΔΛΠΔΤ 17 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», στ) ΔΛΠΔΤ 31 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία», ζ) ΔΛΠΔΤ 33 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ με βάση την αρχή του δεδουλευμένου» και ΔΛΠΔΤ 34 «Ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις».

Στο εγχειρίδιο του 2020 έχουν περιληφθεί τροποποιήσεις για το ΔΛΠΔΤ 19 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία» και το ΔΛΠΔΤ 42 Κοινωνικές Παροχές». Επίσης, στο τρέχον εγχειρίδιο έχουν ενσωματωθεί οι εγκεκριμένες τροποποιήσεις για τα: α) ΔΛΠΔΤ 5 «Κόστη Δανεισμού», ΔΛΠΔΤ 13 «Χρηματοδοτικές μισθώσεις», ΔΛΠΔΤ 21 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών», ΔΛΠΔΤ 26 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών», ΔΛΠΔΤ 30 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις», ΔΛΠΔΤ 33 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ με βάση την αρχή του δεδουλευμένου» και ΔΛΠΔΤ 40 «Συνενώσεις Δημόσιου Τομέα».

Στο εγχειρίδιο του 2022 έχουν τροποποιηθεί τα: ΔΛΠΔΤ 17 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», ΔΛΠΔΤ 19 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία», ΔΛΠΔΤ 22 «Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης», ΔΛΠΔΤ 29 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση», ΔΛΠΔΤ 30 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις», ΔΛΠΔΤ 33 «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα», ΔΛΠΔΤ 39 «Παροχές σε εργαζομένους» και ΔΛΠΔΤ 41 «Χρηματοοικονομικά Μέσα». Στο εγχειρίδιο του 2022 έχει προστεθεί και το ΔΛΠΔΤ 43 «Μισθώσεις».

3.9 ΒΑΣΕΙΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠΔΤ

Όταν μία οντότητα του δημόσιου τομέα αποφασίζει ότι μία συναλλαγή, ένα οικονομικό γεγονός ή ένα οικονομικό φαινόμενο αποτελεί λογιστικό γεγονός και ως εκ τούτου πρέπει να λογιστικοποιηθεί ή διαφορά να «αναγνωριστεί αρχικά», το επόμενο βήμα είναι να προσδιοριστεί η νομισματική αξία των στοιχείων στα οποία θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό απαιτεί την επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης, η οποία θα εξασφαλίζει ότι η αναγνώριση του στοιχείου θα παρουσιάζεται ακριβοδίκαια και ειδικότερα με επαρκή συνάφεια δηλαδή θα αντανακλά το λογιστικό γεγονός (αρχή της συνάφειας) και πιστά (αρχή της πιστής απεικόνισης) στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

Ταυτόχρονα, η οντότητα ενδέχεται να αντιμετωπίσει περιορισμούς ως προς την αρχική αναγνώριση ενός λογιστικού γεγονότος στις οικονομικές καταστάσεις, είτε λόγω του περιορισμού των πόρων, είτε λόγω άλλων παραγόντων, που μπορεί να οδηγούν σε αβεβαιότητα ως προς επιμέτρηση των ποσών τα οποία πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Όπως αναφέρεται και στο Πλαίσιο, ο αντικειμενικός στόχος των ΔΛΠΔΤ είναι να προσδιορίσει τις έννοιες εκείνες, οι οποίες θα οδηγήσουν το Συμβούλιο και τους υπεύθυνους για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων να επιλέξουν εκείνες τις βάσεις επιμέτρησης, οι οποίες θα αντανακλούν ακριβοδίκαια στο μέγιστο βαθμό το κόστος των υπηρεσιών, την λειτουργική και χρηματοοικονομική ικανότητα της οντότητας με τρόπο ο οποίος θα είναι χρήσιμος για τη λογοδοσία της αλλά τη διαδικασία λήψεως αποφάσεων.

Στο Πλαίσιο διευκρινίζεται επίσης ότι σε εννοιολογικό επίπεδο, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί μία μόνο βάση επιμέτρησης, η οποία θα μπορεί να ανταποκρίνεται στους σκοπούς επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Ως εκ τούτου, από το Πλαίσιο δεν προτείνεται μία και μόνο βάση επιμέτρησης ή ακόμη ένας συνδυασμός βάσεων.

Οι βάσεις επιμέτρησης μπορεί να προκύπτουν είτε στις αξίες της αρχικής αναγνώρισης (εισαγωγής) είτε της διαγραφής (εξαγωγή) των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Ειδικότερα, για τα περιουσιακά στοιχεία, οι αξίες εισαγωγής αντανακλούν το κόστος απόκτησης. Το ιστορικό κόστος και το κόστος αντικατάστασης αποτελούν ενδεικτικά παραδείγματα των αξιών εισαγωγής. Οι αξίες εξαγωγής αντανακλούν τις οικονομικές ωφέλειες από την πώληση ή από την χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου. Οι υποχρεώσεις μπορούν επίσης να ταξινομηθούν ως με όρους αξιών εισαγωγής ή εξαγωγής. Οι αξίες εισαγωγής αφορούν στις συναλλαγές με τις οποίες αναλαμβάνεται μία υποχρέωση, ή το λαμβανόμενο ποσό το οποίο αποδέχεται μία οντότητα για να υποτεθεί ότι αποδέχεται μία υποχρέωση. Οι αξίες εξόδου αντανακλούν το ποσό το οποίο απαιτείται προκειμένου να τακτοποιηθεί μία υποχρέωση, ή το ποσό το οποίο απαιτείται προκειμένου να απαλλαγεί μία οντότητα από μία υποχρέωση.

Οι βάσεις επιμέτρησης πρέπει να είναι συγκεκριμένες για μία οντότητα και να αντανakλούν τους οικονομικούς και υφιστάμενους περιορισμούς, οι οποίοι επηρεάζουν την πιθανή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και την τακτοποίηση μίας υποχρέωσης από μία συγκεκριμένη οντότητα. Οι οικονομικές ευκαιρίες που δεν παρέχονται σε άλλες οντότητες καθώς και οι κίνδυνοι που δεν έχουν αντιμετωπιστεί από άλλες οντότητες θα μπορούσαν να αντανakλώνται στις επιμετρήσεις που είναι συγκεκριμένες για μία συγκεκριμένη οντότητα. Μη συγκεκριμένες επιμετρήσεις για μία οντότητα αντανakλούν γενικές ευκαιρίες της αγοράς και κινδύνους. Στο Πλαίσιο διευκρινίζεται ότι η απόφαση για το εάν θα χρησιμοποιηθεί μία συγκεκριμένη επιμέτρηση για μία οντότητα ή μία μη συγκεκριμένη επιμέτρηση λαμβάνεται βάσει του αντικειμενικού σκοπού της επιμέτρησης και ποιοτικά χαρακτηριστικά.

Διάφοροι τύποι επιμετρήσεων μπορούν να ταξινομηθούν ανάλογα με το εάν είναι ορατοί σε μία ανοικτή, ενεργή και κανονική αγορά. Επιμετρήσεις οι οποίες είναι ορατές σε μία αγορά ενδέχεται να είναι περισσότερο κατανοητές και επαληθεύσιμες από εκείνες που δεν είναι ορατές. Επίσης μπορεί να είναι περισσότερο πιστά αντιπροσωπευτικές των φαινομένων που επιμετρούν.

Στο Πλαίσιο διευκρινίζεται ότι όταν δεν εφαρμόζονται οι ταμειακές ροές για μία εκτεταμένη περίοδο, το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση πρέπει να μειωθεί προκειμένου να αντανakλά της αξία του κατά την ημερομηνία αναφοράς²⁵.

Οι κύριες βάσεις επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, τόσο για την αναγνώριση όσο και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση περιλαμβάνουν το ιστορικό κόστος, την τρέχουσα / εύλογη αξία, την αξία αγοράς, το κόστος αντικατάστασης και την αξία χρήσης. Οι βάσεις επιμέτρησης των ΔΛΠΔΤ περιλαμβάνονται στην πλειονότητα των σχετικών ΔΛΠΔΤ και αναφέρονται σε αυτά. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση του ΔΛΠΔΤ 12, η περίπτωση του ανακτήσιμου ποσού υπηρεσίας των ΔΛΠΤ 17, 21 και 26 και η αξία σε χρήση των ΔΛΠΔΤ 21 και 26).

Ως προς την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων το Πλαίσιο προβλέπει τις μεθόδους που παρουσιάζονται συνοπτικά στη συνέχεια (T. Müller και M. Berger, 2018):

Ιστορικό Κόστος

Σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ²⁶, ως «κόστος» ορίζεται το ποσό των μετρητών ή των ισοδύναμων με μετρητά (cash ή cash equivalents), τα οποία πληρώνονται ή η εύλογη αξία οποιασδήποτε καταβληθείσας αποζημίωσης, προκειμένου να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, κατά τη στιγμή της απόκτησης αυτού του στοιχείου ή της κατασκευής του. Συνεπώς, το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, περιλαμβάνει το σύνολο των αποζημιώσεων που έχουν καταβληθεί στο πλαίσιο της ανταλλαγής του, το οποίο είναι υποκείμενο επιμέτρησης και οι οποίες είναι μετρητά ή ισοδύναμα μετρητών

²⁵ Müller T., and M. Berger, (2018). "IPSAS Explained. A summary of International Public Sector Accounting Standards, Third Edition", EY.

²⁶ ΔΛΠΔΤ 16, παρ. 7

τα οποία έχουν πληρωθεί για την απόκτησή του ή για αντισταθμιστικές συναλλαγές (π.χ. η εύλογη αξία των αποζημιώσεων κατά την ημερομηνία της απόκτησης).

Τα ΔΛΠΔΤ χρησιμοποιούν τη γενική έννοια του «κόστους», αντί να διακρίνουν το κόστος απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου από το κόστος κατασκευής τους²⁷. Έτσι, σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ (αλλά και τα ΔΠΧΑ) το κόστος απόκτησης (ή κόστος αγοράς) αποτελεί μία θεμελιώδη βάση επιμέτρησης για όλα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτά μία οντότητα του δημόσιου τομέα²⁸. Περαιτέρω, κόστος κατασκευής ή μετατροπής αποτελεί τη βάση επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται ολικά ή μερικώς από την ίδια την οντότητα του δημόσιου τομέα. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι τα ιδιοκατασκευασμένα κτίρια και τα κτίρια που χρησιμοποιούνται για ίδια χρήση, τα εργοστάσια και ο εξοπλισμός, τα οποία θα πρέπει να κατηγοριοποιούνται στη κατάσταση οικονομικής θέσης ως «εργασία υπό εξέλιξη» και ολοκληρωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται βάσει των ίδιων αρχών που εφαρμόζονται και για το αγορασμένο περιουσιακό στοιχείο²⁹. Υπογραμμίζεται ότι, εάν μία οντότητα δημόσιου τομέα παράγει συναφή αγαθά προς πώληση στο πλαίσιο της άσκησης της συνήθους επιχειρηματικής της δραστηριότητας, ή προκειμένου να υποστηρίξει τη διοίκηση των λειτουργιών της, το κόστος του περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος πωληθέντων³⁰. Είναι προφανές ότι οποιαδήποτε εσωτερικά πλεονάσματα διαγράφονται προκειμένου να προσδιορισθεί το κόστος αυτό. Παρομοίως, το κόστος τυχών ασυνήθιστων ποσών σχετικά με φθορές, εργασία, ή άλλες πηγές που εμπεριέχονται στην ιδιοκατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνονται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου.

Τα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΠΧΑ δεν απαιτούν τον διαχωρισμό μεταξύ της παραγωγής των ενσώματων ακινητοποιήσεων (κτιρίων, εργοστασίων και εξοπλισμού) από τη μετατροπή των αποθεμάτων. Αυτό εκλαμβάνεται έτσι δεδομένου ότι το κόστος παραγωγής των κτιρίων, των εργοστασίων και του εξοπλισμού, πραγματοποιείται προκειμένου τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία να καθίστανται ικανά και διαθέσιμα προς χρήση, θα πρέπει να προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο με αυτόν του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κόστος των ιδιοπαραχθέντων κτιρίων, εργοστασίων και εξοπλισμού θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη κατασκευής (το θεωρητικό πλαίσιο προσέγγισης του κόστους μετατροπής των αποθεμάτων δίνεται από το ΔΛΠΔΤ 12).

Συγκρίνοντας τη μέθοδο του (ιστορικού) κόστους με τις άλλες μεθόδους επιμέτρησης, μπορεί να ειπωθεί ότι η πρώτη χαρακτηρίζεται από ένα υψηλό βαθμό επαληθευσιμότητας. Αυτό οφείλεται στην απλότητα της προσέγγισης και το γεγονός

²⁷ ΔΛΠΔΤ 12, 16 και 17

²⁸ ΔΛΠΔΤ 12, παρ 18, ΔΛΠΔΤ 16, παρ 26 και ΔΛΠΔΤ 17, παρ. 26

²⁹ ΔΛΠΔΤ 17, παρ.36

³⁰ ΔΛΠΔΤ 12

ότι οι σχετικές πληροφορίες μπορούν να συνταχθούν με μεγαλύτερη ταχύτητα, συγκριτικά με τις άλλες βάσεις επιμέτρησης. Στο πλαίσιο αυτό, φαίνεται ότι η χρήση του ιστορικού κόστους ως βάσης επιμέτρησης συμβάλλει στον περιορισμό του χρόνου και το κόστος προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, με τη χρήση του ιστορικού κόστους επιτυγχάνεται ένας υψηλός βαθμός κατανόησης των πληροφοριών δεδομένου ότι βασίζεται αποκλειστικά σε συναλλαγές τις οποίες έχει πραγματικά συνάψει η οντότητα του δημόσιου τομέα (T. Müller και M. Berger, 2012).

Περαιτέρω, διατυπώνεται και η άποψη ότι το ιστορικό κόστος αποτελεί μία ευρέως διαδεδομένη βάση επιμέτρησης, στο πλαίσιο σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών και ως εκ τούτου είναι ιδιαίτερα οικεία στους υπεύθυνους για τη σύνταξη και στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Δεδομένου ότι το ιστορικό κόστος λογιστικοποιείται κατά τη στιγμή απόκτησης ή παραγωγής των περιουσιακών στοιχείων είναι συχνά αντικειμενικό και απλό στην εφαρμογή του (T. Müller και M. Berger, 2012).

Ωστόσο, οι οντότητες του δημόσιου τομέα συχνά πραγματοποιούν συναλλαγές επί περιουσιακών στοιχείων, τα οποία συνεισφέρονται ή παρέχονται με όρους επιδοτήσεων, ή ανταλλάσσονται με άλλα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Στις περιπτώσεις αυτές, το ιστορικό κόστος ενδέχεται να μην αντανακλά με ακρίβεια τις αξίες των αποκτηθέντων στοιχείων, δεδομένου ότι οι αξίες αυτές έχουν μεταβληθεί στην πορεία του χρόνου. Αντίστοιχες επιφυλάξεις εγείρονται σχετικά με τις υποχρεώσεις, εφόσον και αυτές δεν προκύπτουν πάντα από συναλλαγές ή γεγονότα τα οποία μπορούν να προσδιορίσουν με ακρίβεια το ποσό της υποχρέωσης (T. Müller και M. Berger, 2012).

Το ιστορικό κόστος είναι αξία εισαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και είναι συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης του ιστορικού κόστους είναι ο εξοπλισμός γραφείου και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Τρέχουσα αξία – εύλογη αξία

Στο Πλαίσιο υπογραμμίζεται ότι οι επιμετρήσεις σε τρέχουσες αξίες αντανακλούν τις συνθήκες του οικονομικού περιβάλλοντος, οι οποίες επικρατούν κατά την ημερομηνία αναφοράς. Το Συμβούλιο εσκεμμένα αποφεύγει να χρησιμοποιήσει τον όρο «εύλογη αξία», όπως αυτός χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ ως μία αξία εξαγωγής η οποία ταυτίζεται με καθαρή τιμή πώλησης στο ΔΠΧΑ 13. Επί του θέματος, το Συμβούλιο έχει την άποψη ότι δεδομένης του επικρατέστερου στόχου της παροχής υπηρεσιών, η πώληση των περιουσιακών στοιχείων δεν ταξινομείται στις κύριες κατηγορίες συναλλαγών των οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Ως «εύλογη αξία» μπορεί να ορισθεί το ποσό στο οποίο μπορεί να ανταλλαχθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονισθεί μία υποχρέωση, μεταξύ δύο μερών τα οποία ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στο πλαίσιο μίας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση. Η εύλογη αξία αποτελεί και την κύρια βάση επιμέτρησης στις περιπτώσεις επανεκτίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μετά την αρχική τους αναγνώριση. Το θέμα της

επιμέτρησης των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων αντιμετωπίζεται από μία σειρά ΔΛΠΔΤ³¹.

Πάντως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι έχει ιδιαίτερη σημασία στο δημόσιο τομέα εάν ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει αποκτηθεί στο πλαίσιο μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης³². Περαιτέρω, όταν η εύλογη αξία χρησιμοποιείται ως αξία αναφοράς προκειμένου να πραγματοποιηθούν συγκρίσεις με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους, τότε η μελέτη της εύλογης αξίας είναι σημαντική στο πλαίσιο εκτέλεσης του ελέγχου απομείωσης³³ (T. Müller και M. Berger, 2012).

Αντίθετα με το ιστορικό κόστος, η εύλογη αξία αντιπροσωπεύει μία προσέγγιση επιμέτρησης σε αξίες αγοράς και οι αξίες αυτές μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «αξίες πώλησης» (exit values). Στην περίπτωση κατά την οποία η εύλογη αξία δεν μπορεί να προκύψει από την άμεση παρατήρηση, τότε εκτιμάται βάσει αναφοράς σε υποθετικές αγορές και από τους συμμετέχοντες στις αγορές αυτές. Σε αρκετές περιπτώσεις, όταν η εύλογη αξία προκύπτει βάσει αναφορών σε υποθετικές αγορές, η αξία αυτή είναι ενδεχομένως δύσκολο να γίνει κατανοητή. Στην αντίθετη περίπτωση κατά την οποία η εύλογη αξία μπορεί να προκύψει βάσει άμεσης παρατήρησης, τότε μπορεί εύκολα να γίνει κατανοητή. Λόγω των αρκετών ενδεχόμενων αναφορών σε υποθετικές αγορές, οι εύλογες αξίες χαρακτηρίζονται από ένα μεγαλύτερο βαθμό υποκειμενικότητας, από αυτόν του ιστορικού κόστους.

Στην περίπτωση των μη ανταλλακτικών συναλλαγών, οι εύλογες αξίες αντιπροσωπεύουν με μεγαλύτερη ακρίβεια την αξία την οποία τελικά αποκτά η οντότητα του δημόσιου τομέα από τη συναλλαγή αυτή (T. Müller και M. Berger, 2012).

Αξία αγοράς

Η εφαρμογή της μεθόδου των αξιών αγοράς επιτρέπει τον προσδιορισμό της απόδοσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, οι οντότητες του δημόσιου τομέα συνήθως δεν εκτελούν δραστηριότητες με σκοπό την αποκόμιση κερδών και οι συναλλαγές που συνήθως συνάπτουν είναι μη ανταλλακτικές ή εκτελούνται με όρους επιδοτήσεων και παροχών. Συνεπακόλουθα, ενδέχεται η σχέση με τιμές αγοράς να είναι περιορισμένη, εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως τα χρεόγραφα, τους χρεωστικούς τίτλους και τα νομίσματα, στα οποία οι τιμές διαπραγματεύσεώς είναι διαπραγματεύσιμα και οι τιμές τους είναι δημόσια διαθέσιμες.

Η αξία αγοράς σε ενεργή και ομαλή αγορά είναι αξία εισαγωγής και εξαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και δεν είναι συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης της αξίας αγοράς είναι οι επενδύσεις σε χρεόγραφα, χρεωστικούς τίτλους.

³¹ Ενδεικτικά μπορούν να αναφερθούν τα ΔΛΠΔΤ 4, 9, 12, 13, 15, 16, 17, 21, 26, 27, 29, 31 και 32.

³² ΔΛΠΔΤ 17 παρ. 27

³³ ΔΛΠΔΤ 26, παρ.20

Η αξία αγοράς σε μη ενεργή αγορά είναι αξία εξαγωγής, το εάν προσδιορίζεται σε αγορά εξαρτάται από την τεχνική επιμέτρησης και του προσδιορισμού της αξίας. Το εάν είναι ή όχι συγκεκριμένη για μία οντότητα εξαρτάται επίσης από την τεχνική επιμέτρησης. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης της αξίας αγοράς είναι οι επενδύσεις σε χρηματοοικονομικά μέσα όπως τα παράγωγα.

Κόστος αντικατάστασης

Το Πλαίσιο αναφέρει ότι το κόστος αντικατάστασης ενός περιουσιακού στοιχείου με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών (δυννητικής παροχής υπηρεσίας), το οποίο είναι διαφορετικό από το «κόστος αναπαραγωγής», είναι το κόστος της απόκτησης ενός πανομοιότυπου περιουσιακού στοιχείου.

Ωστόσο, σε αρκετές περιπτώσεις ή περισσότερο οικονομικά σχετική αντικατάσταση μίας δυννητικής παροχής υπηρεσίας, μπορεί να γίνει μέσω της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου το οποίο είναι συναφές με το προηγούμενο και ελέγχεται από την οντότητα. Στην περίπτωση αυτή το κόστος αντικατάστασης εφαρμόζεται βάσει του εναλλακτικού περιουσιακού στοιχείου, υπό την προϋπόθεση ότι αυτό παρέχει την ίδια δυννητική υπηρεσία, αλλά όχι φθηνότερα. Συνεπώς, για σκοπούς σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών, είναι αναγκαίο να αντανakλάται η διαφορά στη δυννητική παροχή μίας υπηρεσίας μεταξύ της αξίας του υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου και αυτής του περιουσιακού στοιχείου από το οποίο μπορεί να αντικατασταθεί.

Η κατάλληλη δυννητική παροχή υπηρεσίας είναι εκείνη που η οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να παράγει, με την χρήση ειδικών και έχοντας υπόψη το ύψος της παρακράτησης της απαραίτητης δυναμικότητας σε πόρους, προκειμένου να μπορεί να ανταποκριθεί στις ανάγκες.

Επί της αρχής, το κόστος αντικατάστασης παρέχει μία χρήσιμη μέθοδο επιμέτρησης των διαθέσιμων πόρων που είναι απαραίτητοι για την παροχή υπηρεσιών σε μελλοντικές περιόδους, καθώς επικεντρώνεται στην τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων και τη δυννητική παροχή υπηρεσιών από την οντότητα.

Το κόστος αντικατάστασης είναι αξία εισαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και είναι μέθοδος συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου βάσει του κόστους αντικατάστασης είναι τα περιουσιακά στοιχεία υποδομής και τα αποθέματα τα οποία διανέμονται χωρίς κόστος.

Καθαρή τιμή πώλησης

Η καθαρή τιμή πώλησης ορίζεται ως « το ποσό, το οποίο η οντότητα μπορεί να αποκτήσει από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, αφού αφαιρεθούν τα έξοδα της πώλησης».

Η καθαρή τιμή πώλησης είναι διαφορετική από την αξία αγοράς καθώς η πρώτη δεν απαιτεί την ύπαρξη μίας, ανοικτής, ενεργής, ομαλής αγοράς διαπραγμάτευσης ή την εκτίμηση μίας τιμής διαπραγμάτευσης στην αγορά αυτή ενώ λαμβάνει υπόψη και τα έξοδα της πώλησης.

Συνεπώς, η μέθοδος αυτή είναι συγκεκριμένη για την κάθε οντότητα και λαμβάνει υπόψη και τους περιορισμούς για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου. Η ενδεχόμενη χρησιμότητα της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων με τη μέθοδο της καθαρής τιμής πώλησης αφορά στην παραδοχή ότι ένα περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να αξίζει λιγότερο από το ποσό το οποίο θα μπορούσε να λάβει η οντότητα από την πώλησή του.

Ωστόσο, δεν εκλαμβάνεται ως κατάλληλη ως βάση επιμέτρησης στην περίπτωση κατά την οποία είναι ικανή να χρησιμοποιήσει τις δικές της πηγές περισσότερο αποδοτικά απασχολώντας τα περιουσιακά της στοιχεία με διαφορετικό τρόπο.

Η καθαρή αξία πώλησης είναι αξία εξαγωγής, δεν προσδιορίζεται σε αγορά και είναι μέθοδος συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου βάσει του κόστους αντικατάστασης είναι τα περιουσιακά στοιχεία υποδομής και κατά την εκτίμηση απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων.

Αξία χρήσης

Η αξία αυτή ορίζεται ως «η παρούσα αξία για μία οντότητα της δυνητικής παροχής υπηρεσίας των περιουσιακών της στοιχείων ή η ικανότητά της να παράγει οικονομικές ωφέλειες εφόσον συνεχίσει να χρησιμοποιείται και από το καθαρό ποσό το οποίο η οντότητα θα λάβει από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του».

Η παρούσα αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελείται από τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές, οι οποίες αναμένεται να παραχθούν από το στοιχείο αυτό στο πλαίσιο της συνήθους λειτουργίας του. Αντίστοιχα, η παρούσα αξία μίας υποχρέωσης αποτελείται από τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές, οι οποίες απαιτείται να πληρωθούν προκειμένου να διακανονισθεί η υποχρέωση, στο πλαίσιο της συνήθους λειτουργίας της οντότητας του δημόσιου τομέα (T. Müller και M. Berger, 2012).

Η αξία χρήσης αποτελεί και αυτή μία συγκεκριμένη για την οντότητα μέθοδο, η οποία αντανakλά το ποσό το οποίο μπορεί να προκύψει από ένα περιουσιακό στοιχείο μέσω της λειτουργίας του και τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η αξία η οποία θα προκύψει από ένα περιουσιακό στοιχείο λόγω της χρήσης του είναι συνήθως μεγαλύτερη από την αξία αντικατάστασης του και την αξία του εκφρασμένη στο ιστορικό του κόστος.

Στις περιπτώσεις αυτές, η επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου στην αξία χρήσης του είναι λιγότερο χρήσιμη, εφόσον εξ' ορισμού, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να διασφαλίσει ισόποση δυνητική παροχή υπηρεσίας εκφρασμένη στο κόστος αντικατάστασης.

Η αξία χρήσης δεν αποτελεί επίσης κατάλληλη μέθοδος επιμέτρησης στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η καθαρή τιμή πώλησης είναι υψηλότερη από την αξία χρήσης, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές η πιο αποτελεσματική χρήση του περιουσιακού στοιχείου από πλευράς πόρων είναι να πωληθεί, παρά να διατηρηθεί η χρήση του.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η αξία χρήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί μία κατάλληλη βάση επιμέτρησης όταν αυτή είναι χαμηλότερη από το κόστος αντικατάστασης αλλά υψηλότερη την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του. Υπό αυτές τις

συνθήκες, η αξία χρήσης αντιπροσωπεύει την αξία του περιουσιακού στοιχείου για την οντότητα.

Υπογραμμίζεται ότι η αξία χρήσης αποτελεί την κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης για διάφορες περιπτώσεις απομειώσεων. Αυτό γιατί χρησιμοποιείται κατά τον προσδιορισμό του «ανακτήσιμου ποσού» ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας ομάδας περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή οι οντότητες του δημόσιου τομέα έχουν στην κατοχή τους περιουσιακά στοιχεία τα οποία παράγουν υπηρεσίες προς την κοινωνία και όχι επιχειρηματικές αποδόσεις, τα περιουσιακά αυτά στοιχεία χαρακτηρίζονται στα ΔΛΠΔΤ ως «περιουσιακά στοιχεία μη δημιουργίας ταμειακών ροών». Δεδομένου του ότι η αξία χρήσης των «περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών» προέρχεται συνήθως από τις αναμενόμενες ταμειακές ροές η χρήση της μεθόδου αυτής σε περιουσιακά στοιχεία που δεν παράγουν ταμειακές ροές μπορεί να είναι δύσκολη και ακόμη θα μπορούσε να χαρακτηριστεί και ως ακατάλληλη. Έτσι, στις περιπτώσεις αυτές η χρήση της μεθόδου του κόστους αντικατάστασης είναι αναγκαία για σκοπούς σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών.

Ως προς την επιμέτρηση των υποχρεώσεων το Πλαίσιο προβλέπει τις μεθόδους που παρουσιάζονται συνοπτικά στη συνέχεια (T. Müller και M. Berger, 2018):

Ιστορικό κόστος

Τα πλεονεκτήματα και οι αδυναμίες της εφαρμογής της μεθόδου του ιστορικού κόστους ως μεθόδου επιμέτρησης για τις υποχρεώσεις είναι συναφή με τα προαναφερθέντα σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου στα περιουσιακά στοιχεία.

Ειδικότερα, μπορεί να αναφερθεί ότι η μέθοδος αυτή είναι κατάλληλη για την επιμέτρηση των υποχρεώσεων όταν η τακτοποίηση τους πρόκειται να γίνει με συγκεκριμένους καθορισμένους όρους. Η μέθοδος αυτή δεν κρίνεται ως κατάλληλη για υποχρεώσεις οι οποίες δεν προκύπτουν από συναλλαγές, όπως οι υποχρεώσεις καταβληθούν αποζημιώσεις για ζημιές. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υποχρεώσεις προκύπτουν από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Συχνά δεν είναι εύκολο να εφαρμοστεί η μέθοδος του ιστορικού κόστους σε υποχρεώσεις, οι οποίες ποικίλουν σε ποσά, όπως οι υποχρεώσεις για καταβολές παροχών σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Το ιστορικό κόστος είναι αξία εισαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και είναι συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης του ιστορικού κόστους είναι οι εμπορικές υποχρεώσεις.

Κόστος τακτοποίησης

Το κόστος αυτό αφορά στο κόστος το οποίο θα έχει μία οντότητα για την τακτοποίηση οφειλών που αντανakλώνται σε υποχρεώσεις, υπό την προϋπόθεση ότι η τακτοποίηση αυτή θα γίνει με το λιγότερο δαπανηρό τρόπο.

Όταν η τακτοποίηση μίας υποχρέωσης απαιτεί την εκτέλεση εργασιών, το κόστος των εργασιών αυτών είναι αυτό που θα προκύψει ως υποχρέωση για την οντότητα. Οι εργασίες αυτές μπορεί να εκτελεστούν από την ίδια την οντότητα ή από ένα

συμβασιούχο τρίτο μέρος. Ωστόσο, τα κόστη των συμβάσεων με ένα τρίτο μέρος θεωρούνται ως σχετικά μόνο όταν η πρόσληψη του μέρους αυτού αποτελεί το λιγότερο δαπανηρό τρόπο για την εκπλήρωση της υποχρέωσης.

Εάν οι εργασίες εκτελεστούν από την οντότητα την ίδια, το κόστος τακτοποίησης δεν περιλαμβάνει κανένα πλεόνασμα, γιατί το ποσό αυτό της τακτοποίησης δεν αντιπροσωπεύει τη χρησιμοποίηση των πόρων της οντότητας. Εάν το κόστος της τακτοποίησης βασίζεται στο κόστος της απασχόλησης ενός συμβασιούχου, το ποσό αυτό θα περιλαμβάνει σιωπηρά και το κέρδος το οποίο απαιτείται από τον συμβασιούχο, αφού το ποσό που θα χρεωθεί από αυτόν θα απαιτηθεί να καλυφθεί από τους πόρους της οντότητας. Η προσέγγιση αυτή είναι συναφής με ότι ακολουθείται στα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία έγινε αναφορά ανωτέρω, όταν το κόστος αντικατάστασης περιλαμβάνει και το κέρδος του προμηθευτή, αλλά δεν περιλαμβάνει κανένα κέρδος όταν η αντικατάσταση διενεργείται μέσω της ιδιοκατασκευής του περιουσιακού στοιχείου.

Το κόστος τακτοποίησης είναι γενικά σχετικό και εφαρμόζεται για την επιμέτρηση των υποχρεώσεων. Μία εξαίρεση που θα μπορούσε να αναφερθεί αφορά στην περίπτωση κατά την οποία μία οντότητα μπορεί να απεμπλακεί από μία υποχρέωση με ένα ποσό χαμηλότερο από αυτό που απαιτείται για την τακτοποίηση. Στην περίπτωση αυτή το κόστος απεμπλοκής είναι περισσότερο κατάλληλο ως βάση επιμέτρησης από το κόστος τακτοποίησης, όπως θα συνέβαινε για ένα περιουσιακό στοιχείο για το οποίο η καθαρή τιμή πώλησης είναι περισσότερο σχετική όταν αυτή είναι υψηλότερη από την αξία χρήσης του.

Ως κόστος τακτοποίησης νοείται η αξία εισαγωγής, δεν προσδιορίζεται σε αγορά και είναι συγκεκριμένο για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης του κόστους τακτοποίησης είναι οι τα κόστη αποκατάστασης.

Αξία αγοράς

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της μεθόδου της αγοράς για την επιμέτρηση των υποχρεώσεων είναι συναφή με τα προαναφερθέντα για τα περιουσιακά στοιχεία. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται όταν μίαν υποχρέωση είναι υποκείμενη σε επιτοκιακές μεταβολές, μεταβολές δεικτών και λοιπές μεταβολές, σε μία ανοικτή, ενεργή και ομαλή αγορά.

Ωστόσο, όταν η δυνατότητα μεταφοράς μίας υποχρέωσης είναι περιορισμένη και οι όροι μίας τέτοιας μεταφοράς δεν είναι ξεκάθαροι, η εφαρμογή της μεθόδου αυτής παρουσιάζει αδυναμίες. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για τις περιπτώσεις των υποχρεώσεων που δημιουργούνται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές.

Η αξία αγοράς σε ενεργή και ομαλή αγορά είναι αξία εισαγωγής και εξαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και δεν είναι συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης της αξίας αγοράς είναι οι επενδύσεις σε παράγωγα.

Η αξία αγοράς σε μη ενεργή αγορά είναι αξία εξαγωγής, το εάν προσδιορίζεται σε αγορά εξαρτάται από την τεχνική επιμέτρησης και του προσδιορισμού της αξίας. Το εάν είναι ή όχι συγκεκριμένη για μία οντότητα εξαρτάται επίσης από την τεχνική

επιμέτρησης. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης της αξίας αγοράς είναι τα χρηματοοικονομικά μέσα όπως τα παράγωγα.

Κόστος απεμπλοκής

Το κόστος απεμπλοκής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις υποχρεώσεων που θα μπορούσαν ενταχθούν στο θεωρητικό πλαίσιο της καθαρής τιμής πώλησης, όταν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία.

Το κόστος απεμπλοκής αφορά στο ποσό μίας άμεσης εξόδου από μία υποχρέωση. Το κόστος απεμπλοκής είναι το ποσό το οποίο θα αποδεχτεί ο πιστωτής για την τακτοποίηση της οφειλής, ή θα χρεώσει ένα τρίτο μέρος προκειμένου να αποδεχτεί τη μεταφορά της υποχρέωσης από τον οφειλέτη. Όταν υπάρχουν περισσότερα από ένας τρόποι διασφάλισης της απεμπλοκής από την υποχρέωση, ως κόστος απεμπλοκής λαμβάνεται το χαμηλότερο ποσό.

Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να τεκμηριώνεται η τιμή στην οποία μία υποχρέωση μπορεί να μεταφερθεί, τέτοιες είναι οι υποχρεώσεις για συνταξιοδοτικά προγράμματα. Η μεταφορά μίας υποχρέωσης μπορεί να διαχωριστεί από τη σύναψη μίας συμφωνίας με ένα τρίτο μέρος, το οποίο θα αναλάβει να τακτοποιήσει την υποχρέωση της οντότητας ή θα αναλάβει όλα τα κόστη τα οποία θα προκύπτουν από την υποχρέωση.

Για να διενεργηθεί η μεταφορά μίας υποχρέωσης είναι απαραίτητο όλες οι απαιτήσεις των πιστωτών έναντι της οντότητας να διαγραφούν ουσιαστικά. Εάν αυτό δεν συμβεί, τότε παραμένει υποχρέωση της οντότητας. Το κόστος απεμπλοκής είναι αξία εξαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και είναι συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης του κόστους απεμπλοκής είναι η τακτοποίηση των υποχρεώσεων για αξιώσεις.

Τιμή ανάληψης

Τιμή ανάληψης είναι ο όρος ο οποίος χρησιμοποιείται στην περίπτωση των υποχρεώσεων αντίστοιχα με τον όρο «κόστος αντικατάστασης» για τα περιουσιακά στοιχεία.

Ακριβώς όπως το κόστος αντικατάστασης, αντιπροσωπεύει το ποσό το οποίο είναι διατεθειμένη να πληρώσει, ως εύλογο, προκειμένου να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Έτσι και η τιμή ανάληψης, είναι το ποσό το οποίο, ως υπόθεση, η οντότητα επιθυμεί να αποδεχτεί ως εύλογο, προκειμένου να ανταλλάξει μίας υφιστάμενης υποχρέωσης. Οι ανταλλακτικές συναλλαγές, οι οποίες εκτελούνται με την αρχή των «ίσων όρων» (“arms – length transaction”) μπορούν να τεκμηριώνουν την τιμή ανάληψης, όσον αφορά στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων. Αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση των μη ανταλλακτικών συναλλαγών.

Στην περίπτωση κατά τη οποία μία οντότητα του δημόσιου τομέα εκτελεί μία δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος, τότε αναλαμβάνει μία υποχρέωση μόνο εφόσον το ποσό το οποίο πληρώνεται για την ανάληψη της υποχρέωσης είναι υψηλότερο από το κόστος της τακτοποίησης ή της απεμπλοκής. Ένα πλεόνασμα ή έλλειμμα αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, κατά την περίοδο εντός της οποίας λαμβάνει χώρα η τακτοποίηση ή η απεμπλοκή και αφορά στη διαφορά μεταξύ του

εσόδου που προκύπτει από την ικανοποίηση της υποχρέωσης και το κόστος της τακτοποίησης.

Η τιμή ανάληψης είναι αξία εισαγωγής, προσδιορίζεται σε αγορά και είναι συγκεκριμένη για μία οντότητα. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου επιμέτρησης σε τιμή ανάληψης είναι οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

4.1 ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα ΔΛΠΔΤ τα οποία διαμορφώνουν το πλαίσιο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και τα αντίστοιχα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ είναι τα εξής:

(c) stdritsas

Πίνακας 3: ΔΛΠΔΤ σχετικά με οικονομικές καταστάσεις

ΔΛΠΔΤ	ΤΙΤΛΟΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΔΛΠ /ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων	ΔΛΠ 1
ΔΛΠΔΤ 2	Καταστάσεις ταμειακών ροών	ΔΛΠ 7
ΔΛΠΔΤ 3	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη	ΔΛΠ 8
ΔΛΠΔΤ 4	Επιδράσεις μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος	ΔΛΠ 21
ΔΛΠΔΤ 10	Χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληθωριστικών οικονομιών	ΔΛΠ 29
ΔΛΠΔΤ 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς	ΔΛΠ 10
ΔΛΠΔΤ 22	Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ
ΔΛΠΔΤ 24	Παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών σχετικά με τον Προϋπολογισμό	Δεν υπάρχει συναφές ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ

4.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σκοπός

Το πλαίσιο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων δίνεται από το ΔΛΠΔΤ 1. Βάσει των οδηγιών του συγκεκριμένου προτύπου υιοθετείται πλήρως η αρχή του δεδουλευμένου και διαμορφώνονται οι βασικές απαιτήσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας του δημόσιου τομέα από χρήση σε χρήση, αλλά και σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες άλλων οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Το ΔΛΠΔΤ 1 δίνει οδηγίες σχετικά με το ελάχιστο περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων, την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση συγκεκριμένων συναλλαγών και λοιπών λογιστικών γεγονότων, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται σε αυτές.

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 1, σχετικά με το περιεχόμενο και τη φύση των κονδυλίων που απαιτείται να περιλαμβάνονται στις επιμέρους οικονομικές καταστάσεις (βλέπε αναλυτικά στη συνέχεια) ενός πλήρους σετ οικονομικών καταστάσεων, αλλά και των βασικών αρχών του πλαισίου, κρίνεται σκόπιμο να προσδιορισθούν εννοιολογικά η λογιστική βάση σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, τα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων και οι οντότητες του δημοσίου τομέα, οι οποίες ενδέχεται να είναι υπόχρεες στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.

Πέραν των ορισμών οι οποίοι αναφέρονται στο Γλωσσάριο του παρόντος, το ΔΛΠΔΤ 1 στην παράγραφο 7, προσεγγίζει εννοιολογικά τα εξής:

- ✚ **Ανέφικτο (impracticable):** η εφαρμογή μίας απαίτησης όταν η οντότητα δεν είναι σε θέση να την εφαρμόσει αφού έχει καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια να το πετύχει.
- ✚ **Βάση δεδουλευμένου (accrued basis):** είναι η βάση της λογιστικής σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται χρηματικά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα. Συνεπώς, οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις την περίοδο κατά την οποία έλαβαν χώρα.
- ✚ **Δημόσια Επιχείρηση ή Οργανισμός (government business enterprise):** ορίζεται μία οντότητα η οποία έχει τα εξής χαρακτηριστικά: α) έχει την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της, β) της έχει ανατεθεί η χρηματοοικονομική και λειτουργική εξουσία να εκτελεί τις δραστηριότητές της, γ) πουλάει αγαθά και υπηρεσίες στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής της δραστηριότητας σε άλλες οντότητες δημιουργώντας κέρδη ή ανακτώντας κόστη, δ) δεν εξαρτάται από τη συνεχή χρηματοδότηση προκειμένου να έχει τη δυνατότητα της συνέχισης της δραστηριότητας και ε) ελέγχεται από μία οντότητα του δημόσιου τομέα.
- ✚ **Διανομή σε ιδιοκτήτες (distributions to owners):** είναι οι μελλοντικές ωφέλειες ή εξυπηρετήσεις οι οποίες διανέμονται από την οντότητα του δημόσιου τομέα σε όλους ή μερικούς ιδιοκτήτες, είτε ως επιστροφή της απόδοσης της επένδυσης είτε ως επιστροφής της επένδυσης.
- ✚ **Έσοδα (revenues):** είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών ή ενδεχόμενων υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, όταν οι εισροές αυτές προέρχονται από αυξήσεις των περιουσιακών στοιχείων και της καθαρής περιουσίας και δεν αφορούν σε εισφορές των ιδιοκτητών.
- ✚ **Έξοδα (expenses):** είναι η μείωση των οικονομικών ωφελειών ή ενδεχόμενης υπηρεσίας, εντός της περιόδου αναφοράς, με τη μορφή εκροών ή ανάλωσης περιουσιακών στοιχείων ή αύξησης υποχρεώσεων, τα οποία καταλήγουν σε

μείωση της Καθαρής Θέσης και δεν αποτελούν οποιασδήποτε μορφής διανομή στους ιδιοκτήτες.

- ✚ **Καθαρή περιουσία / θέση (net assets / equity):** ορίζεται το οικονομικό συμφέρον επί του υπολοίπου που μένει από τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας του δημόσιου τομέα, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις.
- ✚ **Οικονομική οντότητα (economic entity):** είναι ένας όμιλος οντοτήτων του δημόσιου τομέα το οποίο αποτελείται από μία ελέγχουσα οντότητα και από μία ή περισσότερες άλλες ελεγχόμενες οντότητες.
- ✚ **Ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις (material omissions):** ορίζονται τα λάθη ή οι παραλείψεις εφόσον ατομικά ή αθροιστικά μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις ή τις εκτιμήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες λαμβάνονται επί τη βάση αυτών. Η σημαντικότητα εξαρτάται από τη φύση και το μέγεθος του σφάλματος ή της παράλειψης και εξετάζονται υπό το πρίσμα των υφιστάμενων συνθηκών.
- ✚ **Περιουσιακά στοιχεία (assets):** είναι πηγές οι οποίες ελέγχονται από την οντότητα του δημόσιου τομέα ως αποτέλεσμα παλαιότερων γεγονότων και από τα οποία προκύπτουν μελλοντικές ωφέλειες ή αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα του δημόσιου τομέα εξυπηρετήσεις.
- ✚ **Εισφορές ιδιοκτητών (contributions from owners):** είναι οι μελλοντικές ωφέλειες ή εξυπηρετήσεις, οι οποίες συνεισφέρονται από τρίτους εκτός οντότητας του δημοσίου τομέα, διαφορετικές από αυτές οι οποίες καταλήγουν σε υποχρεώσεις και διαμορφώνουν χρηματοοικονομικό ενδιαφέρον επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της.
- ✚ **Σημειώσεις (notes):** περιέχουν πληροφορίες που είναι επιπρόσθετες αυτών που παρουσιάζονται στις καταστάσεις της οικονομικής θέσης, οικονομικής επίδοσης, των μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και των ταμειακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν επεξηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των κονδυλίων τα οποία περιλαμβάνονται στις προαναφερθείσες καταστάσεις, καθώς και πληροφορίες που δεν μπορούν να συμπεριληφθούν σε αυτές.
- ✚ **Υποχρεώσεις (liabilities):** είναι οι παρούσες υποχρεώσεις μίας οντότητας, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα, τα οποία αναμένεται να καταλήξουν για την οντότητα σε μία εκροή πόρων που περιέχουν οικονομικές ωφέλειες ή εξυπηρετήσεις.

Περιεχόμενα των οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με την παράγραφο 21 του ΔΛΠΔΤ 1, ένα πλήρες σετ οικονομικών περιλαμβάνει:

1. Την Κατάσταση Οικονομικής Θέσης
2. Την Κατάσταση Οικονομικής Επίδοσης
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Τη σύγκριση μεταξύ του εγκεκριμένου προϋπολογισμού της γενικής κυβέρνησης (κρατικός προϋπολογισμός) και των κονδυλίων που έχουν προκύψει από πραγματοποιημένες συναλλαγές, είτε ως ξεχωριστές (ατομικές) οικονομικές

καταστάσεις, είτε ως συμπληρωματική στήλη στην κατάσταση του κρατικού προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις³⁴

6. Σημειώσεις, οι οποίες αφορούν σε σύνοψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και επεξηγηματικές σημειώσεις.
7. Συγκριτικές πληροφορίες σχετικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως προσδιορίζονται στις παραγράφους 53 και 53^A του προτύπου.

Οι περιγραφές των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων μπορεί να διαφέρουν ανάλογα και με τις κανονιστικές υποχρεώσεις της οντότητας του δημόσιου τομέα που τις συντάσσει. Έτσι, η Κατάσταση της Οικονομικής Θέσης μπορεί να αναφέρεται και ως Ισολογισμός ή Κατάσταση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων, η κατάσταση Οικονομικής επίδοσης μπορεί να αναφέρεται ως Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή Κατάσταση Εσόδων – Εξόδων.

Αρχή της Συνέχισης της Δραστηριότητας

Στο πλαίσιο της υιοθέτησης συγκεκριμένων αρχών για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, είναι ιδιαίτερα σημαντική η αναφορά της παραγράφου 38 του ΔΛΠΔΤ 1, σχετικά με την εφαρμογή της «Αρχής της Συνέχισης της Δραστηριότητας» (ή «Αρχή της Βιωσιμότητας»).

Συγκεκριμένα, στην παράγραφο αυτή αναφέρεται ότι κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από την οντότητα του δημόσιου τομέα, θα πρέπει να διενεργείται, από εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη σύνταξή τους, μία εκτίμηση σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας αυτής να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και μετά την ημερομηνία αναφοράς. Οι οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση της ρευστοποίησης της καθαρής περιουσίας της οντότητας ή της παύσης των εργασιών της, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση.

Στην περίπτωση κατά την οποία οι υπεύθυνοι για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, κατά την εκτέλεση της διαδικασίας της εκτίμησης της βιωσιμότητας της οντότητας, αντιλαμβάνονται ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με γεγονότα ή συνθήκες, οι οποίες ενδέχεται να θέσουν σε σημαντική αμφισβήτηση την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αυτές οι συνθήκες αβεβαιότητας θα πρέπει να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Εάν οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας, αυτό το γεγονός θα πρέπει επίσης να γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, όπως επίσης και η βάση σύμφωνα με την οποία συντάχθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι λόγοι σύμφωνα με τους οποίους εκτιμάται ότι η οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα της συνέχισης της

³⁴ Μόνο για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο εγκεκριμένος Προϋπολογισμός της Γενικής Κυβέρνησης (Κρατικός Προϋπολογισμός) δημοσιεύεται στο κοινό

δραστηριότητας. Συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την αρχή της παραγράφου 38 του ΔΛΠΔΤ 1 δίνονται στις παραγράφους 39 έως και 41 του ίδιου προτύπου και αφορούν στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται συνήθως με βάση την αρχή της βιωσιμότητας και προκειμένου να υποστηριχθεί η αρχή αυτή θα πρέπει η εκτίμηση που θα γίνεται να λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τη μελλοντική δραστηριότητα της οντότητας η οποία θα πρέπει να εκτείνεται για τουλάχιστον (αλλά όχι περιοριστικά) 12 μήνες από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, οδηγίες δίνονται σχετικά με την προσέγγιση της εκτίμησης της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και με τον προσδιορισμό της καταλληλότητας της εκτίμησης ειδικά στην περίπτωση των μονωμένων οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Περίοδος αναφοράς

Σύμφωνα με την παράγραφο 66 του ΔΛΠΔΤ 1, οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού θα πρέπει να συντάσσονται τουλάχιστον ετησίως. Στην περίπτωση κατά την οποία η ημερομηνία αναφοράς αλλάζει και η αλλαγή αυτή έχει ως αποτέλεσμα να συνταχθούν οικονομικές καταστάσεις μεγαλύτερης ή μικρότερης του έτους περιόδου, η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να γνωστοποιήσει την περίοδο την οποία καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, θα πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο καλύπτεται μεγαλύτερη ή μικρότερη του έτους περίοδος, καθώς και το γεγονός ότι τα συγκριτικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις επιμέρους οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απολύτως συγκρίσιμα με τα στοιχεία της περιόδου αναφοράς.

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης

Σύμφωνα με τις ελάχιστες απαιτήσεις του ΔΛΠΔΤ 1 η κατάσταση οικονομικής θέσης θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:

Πίνακας 4: Υπόδειγμα Κατάστασης Οικονομικής Θέσης

1. Υποδομές, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός
2. Γήπεδα και Κτίρια
3. Άυλα στοιχεία
4. Χρηματοοικονομικά στοιχεία (εκτός των περιπτώσεων 5,7,8 και 10)
5. Επενδύσεις αναγνωριζόμενες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
6. Αποθέματα
7. Ανακτήσεις από μη ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και μεταβιβάσεις)
8. Απαιτήσεις από ανταλλακτικές συναλλαγές
9. Χρηματικά διαθέσιμα και χρηματικά ισοδύναμα
10. Πληρωτέοι φόροι και μεταβιβάσεις
11. Υποχρεώσεις λόγω συναλλακτικών συναλλαγών
12. Προβλέψεις
13. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (εκτός των περιπτώσεων 11,12 και 14)
14. Δικαιώματα μειοψηφίας (μη ελέγχουσα συμμετοχή)
15. Καθαρή θέση και ίδια κεφάλαια των ιδιοκτητών της ελέγχουσας οντότητας

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 1, παρ. 88)

Εκτός από τις αναφερθείσες στον ανωτέρω πίνακα επικεφαλίδες κονδυλίων, στην κατάσταση οικονομικής θέσης θα πρέπει να περιλαμβάνονται και άλλες επικεφαλίδες ή αναλυτικοί υπολογαριασμοί, εάν κρίνεται ότι αυτό απαιτείται για την καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας του δημόσιου τομέα.

Οι περιπτώσεις 1 έως και 9 κατηγοριοποιούνται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως «Περιουσιακά Στοιχεία» (ανάλογα με τη φύση τους, σε κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα) και οι περιπτώσεις 10 έως και 14 ως «Υποχρεώσεις» (ανάλογα με τη φύση τους, σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες).

Στην παράγραφο 71 του ΔΛΠΔΤ εξηγείται ότι, για κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση, τα οποία, ανά γραμμή της κατάστασης οικονομικής θέσης, περιέχουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν ή να διακανονισθούν: α) εντός περιόδου η οποία δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες και β) ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν ή να διακανονισθούν εντός περιόδου η οποία υπερβαίνει τους 12 μήνες μετά την περίοδο αναφοράς. Στη δεύτερη περίπτωση, θα πρέπει να γνωστοποιείται το ποσό το οποίο αναμένεται ανακτηθεί ή να διακανονισθεί εντός της περιόδου που υπερβαίνει τους 12 μήνες.

Στην παράγραφο 76 του ΔΛΠΔΤ ορίζεται ότι ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στην κατάσταση της οικονομικής θέσης ως «κυκλοφορούν», βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων. Αυτά είναι: α) το στοιχείο αυτό αναμένεται να αποκτηθεί ή κατέχεται με σκοπό την πώληση ή την ανάλωση εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της οντότητας του δημόσιου τομέα, β) αρχικά το στοιχείο κρατείται με σκοπό τη διαπραγμάτευσή του, γ) αναμένεται να αποκτηθεί εντός 12 μηνών μετά από την ημερομηνία αναφοράς και δ) είναι χρηματικό διαθέσιμο ή ταμειακό ισοδύναμο (όπως αυτό ορίζεται από το ΔΛΠΔΤ 2), εκτός εάν υφίστανται επί αυτού περιορισμοί ως προς την ανταλλαγή του ή ως προς τη χρησιμοποίησή του για τον διακανονισμό υποχρέωσης, για μία περίοδο 12 μηνών μετά την ημερομηνία αναφοράς. Σημειώνεται ότι σε όλες τις άλλες περιόδους το στοιχείο αυτό καταχωρείται στην κατάσταση της οικονομικής θέσης ως «μη κυκλοφορούν».

Αντίστοιχα η παράγραφος 80 του ΔΛΠΔΤ 1 διαμορφώνει τις προδιαγραφές των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων. Ειδικότερα το πρότυπο ορίζει ότι για να ταξινομηθεί μία υποχρέωση στις «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις» θα πρέπει: α) να αναμένεται να διακανονισθεί εντός της κανονικού κύκλου λειτουργίας της οντότητας του δημόσιου τομέα, β) αρχικά η υποχρέωση κρατείται με σκοπό τη διαπραγμάτευσή της, γ) βάσει ληκτότητας αναμένεται να διακανονισθεί εντός 12 μηνών μετά από την ημερομηνία αναφοράς και δ) η οντότητα του δημόσιου τομέα δεν διατηρεί το ανεπιφύλακτο δικαίωμα να αναβάλει την υποχρέωση για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία αναφοράς. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση η υποχρέωση ταξινομείται ως «μακροπρόθεσμη υποχρέωση».

Σύμφωνα με την παράγραφο 95 του ΔΛΠΔΤ 1, όταν η οντότητα δεν έχει μετοχικό κεφάλαιο πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά την καθαρή της θέση, είτε στην κατάσταση της οικονομικής θέσης, είτε στις σημειώσεις παρουσιάζοντας: α) τη συνολική συνεισφορά κεφαλαίου κατά την ημερομηνία αναφοράς που έχει προέλθει από εισφορές των ιδιοκτητών μείον τις όποιες διανομές σε αυτούς, β) το σωρευμένο πλεόνασμα ή έλλειμμα, γ) αποθεματικά και δ) δικαιώματα μειοψηφίας (μη ελέγχουσες συμμετοχές).

Οι παράγραφοι 148Α – 148Δ του ΔΛΠΔΤ 1 παρέχουν συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την καταχώρηση του κεφαλαίου στην Κατάσταση της Οικονομικής Θέσης μίας οντότητας του δημόσιου τομέα. Σύμφωνα με τις απαιτήσεις που περιέχονται στις συγκεκριμένες παραγράφους η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες προκειμένου να γίνεται κατανοητό ποια στοιχεία της καθαρής θέσης εμφανίζονται ως κεφάλαιο και πώς αυτό το διαχειρίζεται η οντότητα. Επίσης, πρέπει να δίνονται πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές της καθαρής θέσης σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο και εάν υπάρχουν συγκεκριμένες νομικές, κανονιστικές ή άλλες προδιαγραφές σχετικά με την αναγνώριση και τη διαχείριση του κεφαλαίου και πώς αυτές επιτυγχάνονται.

Κατάσταση Οικονομικής Επίδοσης

Σύμφωνα με τις ελάχιστες απαιτήσεις του ΔΛΠΔΤ 1 η κατάσταση οικονομικής επίδοσης θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:

Πίνακας 5: Υπόδειγμα Κατάστασης Οικονομικής Επίδοσης

1. Έσοδα
2. Χρηματοοικονομικά έξοδα
3. Διάθεση πλεονάσματος ή ελλείμματος συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών, με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
4. Κέρδη ή ζημίες προ φόρων, αναγνωρισμένο ως μείωση των περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό υποχρεώσεων που αναλογούν σε διακοπτόμενες δραστηριότητες
5. Πλεόνασμα ή έλλειμμα

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 1, παρ. 102)

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 103 του ΔΛΠΔΤ 1 στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης θα πρέπει να παρουσιάζεται (αναλύεται) και μέρος του πλεονάσματος ή ελλείμματος της περιόδου που αναλογεί στους ιδιοκτήτες της οντότητας του δημόσιου, καθώς και το μέρος του πλεονάσματος ή ελλείμματος της περιόδου που αναλογεί στις μη ελέγχουσες συμμετοχές (δικαιώματα της μειοψηφίας). Και στην περίπτωση της κατάστασης οικονομικής επίδοσης ισχύει ότι αναφέρθηκε προηγουμένως σχετικά με την ανάγκη προσθήκης επικεφαλίδων και αναλύσεων υπολογαριασμών, όταν αυτό κρίνεται αναγκαίο για την καλύτερη κατανόηση της επίδοσης της οντότητας του δημόσιου τομέα εντός της περιόδου αναφοράς.

Οι παράγραφοι 108 και 109, του ΔΛΠΔΤ 1 απαιτούν να γνωστοποιούνται είτε στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης είτε στις Σημειώσεις, αναλύσεις των συνολικών εσόδων και εξόδων, κατηγοριοποιούμενες ανάλογα με τη φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας του δημόσιου τομέα. Ειδικά όσον αφορά στα έξοδα, το πρότυπο ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση της περαιτέρω ανάλυσης των εξόδων στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης. Σύμφωνα με τις παραγράφους 111, 112 και 113 του ΔΛΠΔΤ 1, η ανάλυση των εξόδων μπορεί να γίνει με δύο τρόπους.

Η πρώτη μορφή ανάλυσης βασίζεται στη μέθοδο της φύσης των εξόδων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα έξοδα παρουσιάζονται στην κατάσταση της οικονομικής επίδοσης αθροιζόμενα ανά κατηγορία σύμφωνα με τη φύση τους. Η δεύτερη μορφή ανάλυσης βασίζεται στη μέθοδο της λειτουργίας των εξόδων.

Στην περίπτωση αυτή η κατηγοριοποίηση γίνεται βάσει του προγράμματος ή του σκοπού για τον οποίο έχουν πραγματοποιηθεί τα έξοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση της οικονομικής επίδοσης. Σημειώνεται ότι, όταν επιλέγεται η δεύτερη μορφή ανάλυσης απαιτείται να γνωστοποιούνται και συμπληρωματικές πληροφορίες

σχετικά με τις αποσβέσεις των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων, καθώς και τα έξοδα μισθοδοσίας και λοιπών παροχών προς τους εργαζομένους.

Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Σύμφωνα με τις ελάχιστες απαιτήσεις του ΔΛΠΔΤ 1 η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:

Πίνακας 6: Υπόδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

1. Πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου
2. Τα έσοδα και τα έξοδα της περιόδου, τα οποία απαιτείται από άλλα ΔΛΠΔΤ να γνωστοποιούνται κατ' ευθείαν στην Καθαρή Θέση και το σύνολό τους
3. Το σύνολο των εσόδων και εξόδων της περιόδου (υπολογισμένα ως άθροισμα των 1 και 2 ανωτέρω), παρουσιάζοντας ξεχωριστά το μέρος που αναλογεί στους ιδιοκτήτες της οντότητας από το μέρος που αναλογεί στις μη ελέγχουσες συμμετοχές (δικαιώματα μειοψηφίας)
4. Για κάθε συστατικό της Καθαρής Θέσης το οποίο γνωστοποιείται ξεχωριστά, παρουσιάζονται οι επιπτώσεις των αλλαγών σε λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών, οι οποίες αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 3

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 1, παρ. 118)

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 119 του ΔΛΠΔΤ 1 στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων ή εναλλακτικά στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να περιλαμβάνονται και α) τα ποσά των συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες, παρουσιάζοντας ξεχωριστά τις διανομές σε αυτούς, β) το υπόλοιπο των σωρευμένων πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων στην αρχή και το τέλος της περιόδου κατά την ημερομηνία αναφοράς και γ) στο βαθμό κατά τον οποίο τα συστατικά της καθαρής θέσης γνωστοποιούνται ξεχωριστά, τη συμφωνία μεταξύ της σωρευτικής αξίας κάθε συστατικού της καθαρής θέσης στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, οι οποίες θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά ανά μεταβολή.

Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μία βάση αξιολόγησης σχετικά με την ικανότητα της οντότητας του δημόσιου τομέα να παράγει ταμειακές εισροές, καθώς και των αναγκών της και τη χρησιμοποίηση των ταμειακών διαθεσίμων της εντός της περιόδου αναφοράς.

Οι τεχνικές προδιαγραφές της κατάστασης ταμειακών ροών και το πλαίσιο των λογιστικών αρχών σύνταξης διαμορφώνονται από το ΔΛΠΔΤ 2 και συνοψίζονται στη συνέχεια.

Υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων συμπεριλαμβάνεται στο Παράρτημα 1.

4.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σκοπός

Σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 2, σκοπός της κατάστασης ταμειακών ροών είναι ο προσδιορισμός των πηγών προέλευσης των ταμειακών εισροών, τα στοιχεία εκείνα που αφορούν σε ταμειακές εκροές ως αναλώσεις μετρητών κατά την περίοδο αναφοράς και τέλος το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Στην παράγραφο 1 του ΔΛΠΔΤ 2 καταγράφεται η απαίτηση της σύνταξης κατάστασης ταμειακών ροών, εφόσον η οντότητα του δημόσιου τομέα συντάσσει ΟΚΓΣ υιοθετώντας τη λογιστική βάση της «αρχής του δεδουλευμένου». Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, για κάθε περίοδο η οποία καλύπτεται από τις καταστάσεις αυτές. Σημειώνεται ότι το ΔΛΠΔΤ 2 εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα, οι οποίες δεν είναι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί (με την έννοια που προσδίδεται στην παράγραφο 4.3 ανωτέρω).

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 2, σχετικά με το περιεχόμενο και τη φύση των κονδυλίων που απαιτείται να περιλαμβάνονται στις καταστάσεις των ταμειακών ροών είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής³⁵:

- ✚ **Έλεγχος (control):** είναι η εξουσία διακυβέρνησης των οικονομικών και λειτουργικών πολιτικών μίας άλλης οντότητας προκειμένου να αποκτηθούν οικονομικές ωφέλειες από τις δραστηριότητές της.
- ✚ **Επενδυτικές δραστηριότητες (investing activities):** είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών επενδύσεων οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.
- ✚ **Ημερομηνία αναφοράς (reporting date):** ορίζεται η ημερομηνία της τελευταίας ημέρας της περιόδου αναφοράς στην οποία αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- ✚ **Λειτουργικές δραστηριότητες (operating activities):** είναι οι δραστηριότητες της οντότητας οι οποίες δεν αποτελούν χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες.
- ✚ **Ταμειακές ροές (cash flows):** είναι εισροές και εκροές ταμειακών διαθεσίμων και χρηματικών ισοδυνάμων.
- ✚ **Ταμειακά διαθέσιμα (cash)**³⁶: είναι τα μετρητά στο ταμείο και καταθέσεις όψεως οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα.

³⁵ Οι ορισμοί περιέχονται στο πρωτότυπο κείμενο της IFAC (2014), Παράγραφος 8, ΔΛΠΔΤ 2.

³⁶ Ο ορισμός περιέχεται στο πρωτότυπο κείμενο της IFAC (2014), Παράγραφος 8, ΔΛΠΔΤ 2. Η απόδοση στα Ελληνικά βασίστηκε στους αντίστοιχους ορισμούς που περιλαμβάνονται στο εγχειρίδιο της PriceWaterHouseCoopers (2011).

- ✚ **Ταμειακά ισοδύναμα (cash equivalents)**³⁷: είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε μη σημαντικό κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- ✚ **Χρηματοδοτικές δραστηριότητες (financial activities)**: αφορούν σε λειτουργίες οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα μεταβολές επί του μεγέθους και της σύνθεσης του συνεισφερόμενου κεφαλαίου και των δανείων της οντότητας.

Παρουσίαση

Η κατάσταση των ταμειακών ροών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων και παρουσιάζει τις μεταβολές των χρηματικών διαθεσίμων και των χρηματικών ισοδυνάμων κατά την περίοδο αναφοράς, αναλυόμενες σε τρεις δραστηριότητες: α) τις λειτουργικές, β) τις επενδυτικές και γ) τις χρηματοδοτικές. Σύμφωνα με τον ορισμό ο οποίος δίνεται στην παράγραφο 18 του ΔΛΠΔΤ 2 η κατάσταση των ταμειακών ροών θα πρέπει να αναφέρει τις ταμειακές ροές της περιόδου, ταξινομούμενες σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές. Η οντότητα καλείται να παρουσιάζει τις ταμειακές της ροές οι οποίες προέρχονται από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές της δραστηριότητες με τρόπο συμβατό ως προς τις συνολικές δραστηριότητές της.

Η ταξινόμηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από τις τρεις κατηγορίες δραστηριοτήτων θα πρέπει να επιτρέπει στους χρήστες να κατανοήσουν την επίδραση των δραστηριοτήτων αυτών στην οικονομική θέση της οντότητας του δημόσιου τομέα, καθώς και το πώς διαμορφώθηκε το υπόλοιπο των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Επίσης, η πληροφόρηση που δίνεται από τις ταμειακές ροές, χρειάζεται να εμφανίζει μία σαφή εικόνα για το πώς συνδέονται μεταξύ τους οι τρεις δραστηριότητες που παράγουν θετικές ή αρνητικές ταμειακές ροές.

Λειτουργικές δραστηριότητες

Το ποσό των καθαρών ταμειακών ροών το οποίο προκύπτει από τις λειτουργικές δραστηριότητες είναι θεμελιώδης δείκτης για τον βαθμό χρηματοδότησης της οντότητας από: α) την είσπραξη των φόρων (άμεσα και έμμεσα) ή β) από τους αποδέκτες των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχονται από την οντότητα.

Το ποσό των καθαρών ταμειακών ροών που παράγεται από τις λειτουργικές δραστηριότητες, αποτελεί επίσης μία σημαντική ένδειξη για την ικανότητα της οντότητας να αποπληρώσει τις υποχρεώσεις της, να πληρώσει μερίσματα ή ένα συναφές προϊόν διανομής στον ιδιοκτήτη αλλά και να υλοποιήσει το πρόγραμμα επενδύσεών της, χωρίς να απαιτείται η χρήση εξωτερικών πηγών δανεισμού.

³⁷ Ο ορισμός περιέχεται στο πρωτότυπο κείμενο της IFAC (2014), Παράγραφος 8, ΔΛΠΔΤ 2. Η απόδοση στα Ελληνικά βασίστηκε στους αντίστοιχους ορισμούς που περιλαμβάνονται στο εγχειρίδιο της PriceWaterHouseCoopers (2011).

Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται κυρίως από τις κύριες πηγές παραγωγής ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας του δημόσιου τομέα. Στην παράγραφο 22 του ΔΛΠΔΤ 2 ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής:

Πίνακας 7: Ενδεικτικές πηγές λειτουργικών δραστηριοτήτων

1. Ταμειακές εισπράξεις από φόρους, εισφορές και πρόστιμα
2. Ταμειακές εισπράξεις από χρεώσεις αγαθών και υπηρεσιών παρεχόμενες από την οντότητα
3. Ταμειακές εισπράξεις από επιχορηγήσεις ή μεταβιβάσεις και λοιπές πιστώσεις ή άλλους προϋπολογισμένους πόρους που διενεργούνται από τη γενική κυβέρνηση ή τους λοιπούς φορείς του δημόσιου τομέα
4. Ταμειακές εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και λοιπά έσοδα
5. Ταμειακές πληρωμές σε λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους (εκτός δανείων)
6. Ταμειακές πληρωμές σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
7. Ταμειακές πληρωμές στους εργαζομένους
8. Ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές προερχόμενες από ασφαλιστική οντότητα σχετικά με ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, προσόδους και λοιπές παροχές
9. Ταμειακές πληρωμές εθνικών φόρων ακίνητης περιουσίας ή φόρων εισοδήματος (όπου αυτό ισχύει) σχετικά με τις λειτουργικές δραστηριότητες
10. Ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές από συμβόλαια τα οποία κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς
11. Ταμειακές εισπράξεις ή πληρωμές από διακοπείσες δραστηριότητες
12. Ταμειακές εισπράξεις ή πληρωμές σχετικά με επίδικες υποθέσεις

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 2, παρ. 22)

Η παράγραφος 27 του ΔΛΠΔΤ 2 δίνει τη δυνατότητα οι καταστάσεις των ταμειακών ροών να συντάσσονται και να παρουσιάζονται με δύο διαφορετικές μεθόδους, την άμεση και την έμμεση. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο οι σημαντικότερες κατηγορίες συναλλαγών των ακαθάριστων ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών γνωστοποιούνται στην κατάσταση ταμειακών ροών. Στην περίπτωση της εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου, το πλεόνασμα ή το έλλειμμα αναμορφώνεται με την επίδραση των μη ταμειακής φύσης συναλλαγών ή των αναβαλλόμενων και μεταβατικών προηγούμενων ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, καθώς και ποσών εσόδων ή εξόδων τα οποία σχετίζονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Σε κάθε περίπτωση, το ΔΛΠΔΤ 2 στην παράγραφο 28, προτρέπει τις διοικήσεις των οντοτήτων να υιοθετούν τη σύνταξη των καταστάσεων των ταμειακών ροών με την άμεση μέθοδο. Σημειώνεται ότι η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες οι οποίες αφενός μπορούν να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών και αφετέρου δεν γνωστοποιούνται με την έμμεση μέθοδο.

Εφόσον υιοθετείται η άμεση μέθοδος, στην παράγραφο 29 του προτύπου, ενθαρρύνεται η γνωστοποίηση της συμφωνίας του πλεονάσματος ή του ελλείμματος των ταμειακών διαθεσίμων και των ισοδυνάμων με τις καθαρές ταμειακές ροές που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες. Η συμφωνία αυτή μπορεί να γνωστοποιείται είτε ως μέρος της κατάστασης των ταμειακών ροών είτε διακεκριμένα στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο οι πληροφορίες σχετικά με τις σημαντικότερες κατηγορίες των ακαθάριστων ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών μπορεί να προέλθει από: α) τα λογιστικά αρχεία της οντότητας και β) με την αναμόρφωση των λειτουργικών εσόδων και εξόδων (με χρεωστικούς και πιστωτικούς τόκους και λοιπές πιστώσεις ή χρεώσεις και έξοδα) και των λοιπών κονδυλίων της κατάστασης οικονομικής επίδοσης σχετικά με τις μεταβολές των αποθεμάτων, των λειτουργικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων της περιόδου, των λοιπών μη ταμιακών κονδυλίων ή συναλλαγών και των λοιπών κονδυλίων ή συναλλαγών για τα οποία οι ταμειακές επιπτώσεις αποτελούν επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ροές.

Με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου, οι καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες αναμορφώνονται με το ταμειακό πλεόνασμα ή το έλλειμμα από τις συνήθεις δραστηριότητες λόγω των επιπτώσεων: α) των μεταβολών των αποθεμάτων και των λειτουργικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, β) τα μη ταμειακά κονδύλια και τις συναλλαγές όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) από συναλλαγματικές διαφορές, τα μη διανεμόμενα πλεονάσματα των συγγενών οντοτήτων, τα δικαιώματα μειοψηφίας κ.λ.π. και γ) τα λοιπά κονδύλια και τις συναλλαγές που αφορούν σε επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Επενδυτικές δραστηριότητες

Σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΛΠΔΤ 2 η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να παρουσιάζει ξεχωριστά τις σημαντικές συναλλαγές των ακαθάριστων ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες (εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι ταμειακές ροές αναφέρονται ως καθαρές). Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες αφορούν κυρίως σε ταμειακές πληρωμές για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή μελλοντικών υπηρεσιών της οντότητας.

Ενδεικτικές επενδυτικές δραστηριότητες παρουσιάζονται στον Πίνακα 8 που ακολουθεί:

Πίνακας 8: Ενδεικτικές πηγές επενδυτικών δραστηριοτήτων

1. Ταμειακές πληρωμές για την απόκτηση υποδομών, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, ασώματων και λοιπών ακινητοποιήσεων μακροπρόθεσμου χαρακτήρα. Σε αυτές περιλαμβάνονται και οι επενδύσεις κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευής ακινητοποιήσεων.
2. Ταμειακές εισπράξεις από τη διάθεση υποδομών, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, ασώματων και λοιπών ακινητοποιήσεων μακροπρόθεσμου χαρακτήρα.
3. Ταμειακές πληρωμές για την απόκτηση μετοχικών ή χρηματοδοτικών μέσων τρίτων οντοτήτων, καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (εκτός των πληρωμών για τα μέσα αυτά οι οποίες αναγνωρίζονται ως ταμειακά ισοδύναμα και αυτά τα οποία κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς)
4. Ταμειακές εισπράξεις από πωλήσεις μετοχικών ή χρηματοδοτικών μέσων τρίτων οντοτήτων, και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (εκτός των εισπράξεων από τα μέσα αυτά, οι οποίες αναγνωρίζονται ως ταμειακά ισοδύναμα και αυτά τα οποία κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς)
5. Ταμειακές προκαταβολές και δάνεια προς άλλες οντότητες (εκτός των προκαταβολών και δανείων που παρέχονται από χρηματοπιστωτικό οργανισμό)
6. Ταμειακές εισπράξεις από προκαταβολές και δάνεια προς άλλες οντότητες (εκτός εκείνων που αφορούν σε προκαταβολές και δάνεια που παρέχονται από χρηματοπιστωτικό οργανισμό)
7. Ταμειακές πληρωμές για προθεσμιακές συμβάσεις συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, συμβάσεις ανταλλαγής και δικαιώματα, εκτός εκείνων τα οποία κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς.
8. Ταμειακές εισπράξεις από προθεσμιακές συμβάσεις, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, συμβάσεις ανταλλαγής και δικαιώματα, εκτός εκείνων τα οποία κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς.

(Πηγή: Müller T., M. Berger, 2012)

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

Στην κατηγορία αυτή ταξινομούνται οι ταμειακές εισροές και εκροές οι οποίες αφορούν σε χρηματοδοτήσεις οποιασδήποτε μορφής της οντότητας του δημόσιου τομέα, είτε από τους ιδιοκτήτες είτε από τρίτους και οι ταμειακές εκροές αποπληρωμής των χρηματοδοτήσεων αυτών.

Ενδεικτικές επενδυτικές δραστηριότητες παρουσιάζονται στον Πίνακα 9 που ακολουθεί:

Πίνακας 9: Ενδεικτικές πηγές χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων

1. Ταμειακές εισροές από την έκδοση ομολογιών, γραμματίων, δανείων, υποθηκών και λοιπών χρεωστικών τίτλων και πιστώσεων μακροπρόθεσμου ή βραχυπρόθεσμου χαρακτήρα.
2. Ταμειακές αποπληρωμές των δανείων και πιστώσεων.
3. Ταμειακές αποπληρωμές δόσεων χρηματοδοτικών μισθώσεων

(Πηγή: Müller T., M. Berger, 2012)

Ειδικές περιπτώσεις

Οι ταμειακές ροές που σχετίζονται με συναλλαγές σε συνάλλαγμα λογιστικοποιούνται στην αξία του νομίσματος αναφοράς, με την εφαρμογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας κατά την ημερομηνία στην οποία παράγεται η ταμειακή ροή.

Οι ταμειακές ροές που αφορούν σε εισπρακτέα και πληρωτέα μερίσματα και τόκους αναγνωρίζονται ξεχωριστά και ταξινομούνται ως ροές λειτουργικών δραστηριοτήτων, επενδυτικών δραστηριοτήτων ή χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων, με μία συνεπή προσέγγιση μεταξύ διαδοχικών περιόδων αναφοράς, εκτός εάν είναι δυνατό να επιμερισθούν σε συγκεκριμένες επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από φορολογία, αναγνωρίζονται ως καθαρές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, εκτός εάν είναι δυνατό να επιμερισθούν σε συγκεκριμένες επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Το σωρευμένο ποσό των ταμειακών ροών που προκύπτει από τις αποκτήσεις και πωλήσεις των ελεγχόμενων οντοτήτων ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, παρουσιάζονται ξεχωριστά και ταξινομούνται ως ταμειακές ροές σχετικές με επενδυτικές δραστηριότητες. Το πρότυπο προβλέπει περαιτέρω γνωστοποιήσεις επί αυτών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, η παράγραφος 56 του ΔΛΠΔΤ περιέχει απαιτήσεις σχετικά με τη γνωστοποίηση των συστατικών κονδυλίων των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων, καθώς και την παρουσίαση της συμφωνίας μεταξύ των ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση των ταμειακών ροών με τα αντίστοιχα ποσά τα οποία περιλαμβάνονται στην κατάσταση της οικονομικής θέσης.

Ενδεικτικές παρουσιάσεις

Στον Πίνακα 10 που ακολουθεί παρουσιάζεται ένα παράδειγμα δομής και περιεχομένων κατάστασης ταμειακών ροών με την άμεση μέθοδο.

Πίνακας 10: Κατάσταση ταμειακών ροών – άμεση μέθοδος

	(σε εκατομμύρια Ευρώ)	2011	2010
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
<i>Εισπράξεις</i>			
Φορολογία		150	100
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		250	200
Επιχορηγήσεις		40	30
Τόκοι εισπρακτέοι		20	10
Λοιπές εισπράξεις		10	10
		470	350
<i>Πληρωμές</i>			
Κόστος μισθοδοσίας		(90)	(80)
Συντάξεις		(60)	(50)
Προμηθευτές		(40)	(40)
Τόκοι πληρωτέοι		(10)	(10)
		(200)	(180)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		<u>270</u>	<u>170</u>
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων		(30)	(60)
Εισπράξεις από την πώληση ενσώματων ακινητοποιήσεων		10	20
Εισπράξεις από την πώληση επενδύσεων		20	10
Απόκτηση μετοχικών τίτλων σε συνάλλαγμα		(20)	(10)
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		<u>(20)</u>	<u>(40)</u>
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις από δανεισμό		80	0
Αποπληρωμή δανεισμού		(10)	(20)
Διανομή μερισμάτων στη γενική κυβέρνηση		(30)	(10)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		<u>40</u>	<u>(30)</u>
Καθαρά αύξηση / (μείωση) σε ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα			
		290	100
Χρηματικά διαθέσιμα και χρηματικά ισοδύναμα στην αρχή του έτους αναφοράς		400	300
Χρηματικά διαθέσιμα και χρηματικά ισοδύναμα στο τέλος του έτους αναφοράς		<u>690</u>	<u>400</u>

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 2, Βάση συμπερασμάτων)

Στον Πίνακα 11 που ακολουθεί παρουσιάζεται ένα παράδειγμα δομής και περιεχομένων κατάστασης ταμειακών ροών με την έμμεση μέθοδο.

Πίνακας 11: Κατάσταση ταμειακών ροών – έμμεση μέθοδος

	(σε εκατομμύρια Ευρώ)	2011	2010
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Πλεόνασμα / (έλλειμμα)		210	80
Μη ταμειακές κινήσεις:			
Αποσβέσεις		40	50
Αύξηση προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις		10	20
Αύξηση υποχρεώσεων σε προμηθευτές και λοιπούς πιστωτές		10	30
Αύξηση δανείων		10	20
Αύξηση προβλέψεων παροχών στους εργαζομένους		20	20
(Κέρδη) / Ζημίες από πώληση ενσώματων ακινητοποιήσεων		0	(10)
(Κέρδη) / Ζημίες από πώληση επενδύσεων		10	0
Αύξηση σε λοιπά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού		(10)	(20)
Αύξηση επενδύσεων λόγω αποτίμησης		0	(10)
Αυξήσεις απαιτήσεων		(30)	(10)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		<u>270</u>	<u>170</u>
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων		(30)	(60)
Εισπράξεις από την πώληση ενσώματων ακινητοποιήσεων		10	20
Εισπράξεις από την πώληση επενδύσεων		20	10
Απόκτηση μετοχικών τίτλων σε συνάλλαγμα		(20)	(10)
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		<u>(20)</u>	<u>(40)</u>
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις από δανεισμό		80	0
Αποπληρωμή δανεισμού		(10)	(20)
Διανομή μερισμάτων στη γενική κυβέρνηση		(30)	(10)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		<u>40</u>	<u>(30)</u>
Καθαρά αύξηση / (μείωση) σε ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα		290	100
Χρηματικά διαθέσιμα και χρηματικά ισοδύναμα στην αρχή του έτους αναφοράς		400	300
Χρηματικά διαθέσιμα και χρηματικά ισοδύναμα στο τέλος του έτους αναφοράς		<u>690</u>	<u>400</u>

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 2, Βάση συμπερασμάτων)

4.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

Το ΔΛΠΔΤ 3 περιλαμβάνει οδηγίες σχετικά με την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, τη λογιστική των μεταβολών των λογιστικών εκτιμήσεων και τον λογιστικό χειρισμό των λαθών προηγούμενων περιόδων.

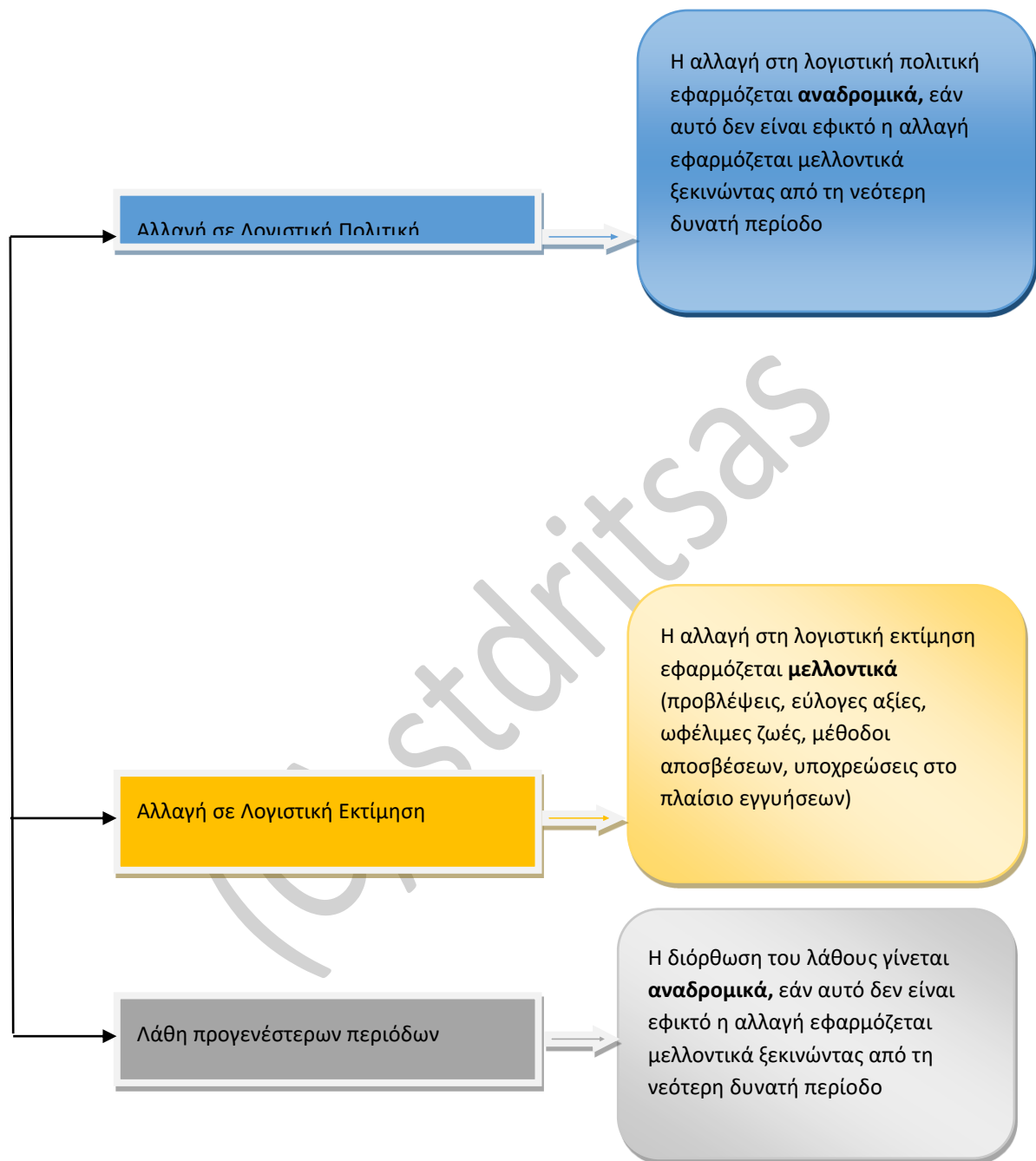
Σκοπός

Το ΔΛΠΔΤ 3 διαμορφώνει το πλαίσιο σχετικά με τη διαδικασία της επιλογής και εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών και της μεταβολής των λογιστικών εκτιμήσεων. Επιπλέον, διαμορφώνει το πλαίσιο των λογιστικών χειρισμών και γνωστοποιήσεων των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, τις αλλαγές επί των λογιστικών εκτιμήσεων και της διόρθωσης των λαθών προηγούμενων περιόδων αναφοράς.

Το ΔΛΠΔΤ 3 θέτει τις προτεραιότητες, οι οποίες θα πρέπει να εξεταστούν από τη διοίκηση στην περίπτωση απουσίας ενός προτύπου το οποίο εφαρμόζεται ειδικά για μία περίπτωση λογιστικοποίησης (αρχικής αναγνώρισης ή μεταγενέστερης επιμέτρησης) ενός κονδυλίου ή μίας συναλλαγής. Το πρότυπο αποσκοπεί στην ενίσχυση της αξιοπιστίας και σχετικότητας των ΟΚΓΣ μίας οντότητας του δημόσιου τομέα, καθώς και της διαχρονικής συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Η συνοπτική απεικόνιση των οδηγιών του προτύπου σχετικά με τις ενέργειες εφαρμογής που θα πρέπει να ακολουθούνται ανά περίπτωση παρουσιάζονται στο Σχήμα 1 που ακολουθεί:

Σχήμα 1: Συνοπτική παρουσίαση των οδηγιών του ΔΛΠΔΤ 3



(Πηγή: PriceWaterHouseCoopers, 2011)

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 3, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής³⁸:

-  **Αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση (a change in accounting estimate):** είναι η αναμόρφωση του λογιστικού υπολοίπου ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης ή το ποσό μίας περιοδικής ανάλωσης ενός περιουσιακού στοιχείου (δαπάνη), η οποία προκύπτει από την επανεκτίμηση των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων που σχετίζονται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Οι μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή δεδομένα οι οποίες δεν ήταν γνωστές ή διαθέσιμες τον χρόνο που έγιναν οι σχετικές εκτιμήσεις και ως εκ τούτου δεν αποτελούν αναδρομικές διορθώσεις από τα λάθη.
-  **Αναδρομική αναμόρφωση (retrospective restatement):** αφορά στη διόρθωση της αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης ποσών, κονδυλίων ή στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως να μην είχε πραγματοποιηθεί ποτέ.
-  **Αναδρομική εφαρμογή (retrospective application):** η αναδρομική εφαρμογή μίας λογιστικής πολιτικής ή η αναδρομική διόρθωση ενός λάθους προβλέπεται εφόσον η νέα λογιστική πολιτική εφαρμόζεται επί των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων ως να εφαρμοζόταν πάντα και όσον αφορά στην αναγνώριση και γνωστοποίηση των διορθωμένων ποσών πραγματοποιείται σαν να μην είχε πραγματοποιηθεί ποτέ το λάθος.
-  **Ανέφικτη εφαρμογή ή διόρθωση (impracticable):** αφορά σε απαιτήσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα του δημόσιου τομέα δεν μπορεί να εφαρμόσει παρότι έχει καταβάλει κάθε σχετική εύλογη προσπάθεια. Ως ανέφικτη αξιολογείται η αναδρομική εφαρμογή μίας μεταβολής σε λογιστική πολιτική ή η αναδρομική διόρθωση ενός λάθους εφόσον συντρέχουν τα εξής: α) οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής στις προηγούμενες περιόδους δεν μπορούν να προσδιοριστούν, β) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική αναμόρφωση των σχετικών κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις απαιτούν παραδοχές σχετικά με την ενδεχόμενη πρόθεση της διοίκησης κατά τις προηγούμενες περιόδους, γ) η αναδρομική εφαρμογή ή ο αναδρομικός λογιστικός χειρισμός απαιτεί σημαντικές εκτιμήσεις ποσών και είναι ανέφικτο να διαπιστωθεί αντικειμενικά η πληροφόρηση σχετικά με εκτιμήσεις για το τι ίσχυε στην εκάστοτε περίοδο και ταυτόχρονα δεν είναι δυνατό να εντοπιστεί ποιες από τις πληροφορίες αυτές που αφορούσαν στις συνθήκες μίας προηγούμενης περιόδου ήταν διαθέσιμες κατά την εν λόγω περίοδο και να διακριθούν από λοιπές μεταγενέστερες πληροφορίες.
-  **Λάθη προηγούμενων περιόδων (prior period errors):** αφορούν σε παραλείψεις ή ανακρίβειες στις ΟΚΓΣ της οντότητας του δημόσιου τομέα, οι οποίες έχουν λάβει χώρα σε μία ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους αναφοράς και αποτελούν προϊόν παράλειψης χρήσης ή ακατάλληλης χρησιμοποίησης αξιόπιστων

³⁸ Οι ορισμοί περιλαμβάνονται στην παράγραφο 7 του ΔΛΠΔΤ 3

πληροφοριών που ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν εγκριθεί προς έκδοση ή θα μπορούσαν εύλογα να είχαν ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων. Τα λάθη αυτά μπορεί να είναι αριθμητικά σφάλματα, λανθασμένη εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, παράλειψη ή λανθασμένη ερμηνεία γεγονότων ή πληροφοριών και απάτη.

✚ **Λογιστικές πολιτικές (accounting policies):** είναι οι αρχές, οι βάσεις, οι παραδοχές, οι κανόνες και οι πρακτικές που εφαρμόζονται από την οντότητα του δημόσιου τομέα στο πλαίσιο της σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

✚ **Μελλοντική εφαρμογή (prospective application):** η εφαρμογή της μεταβολής μίας λογιστικής πολιτικής μελλοντικά ή η μελλοντική αναγνώριση μίας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση προβλέπεται στην περίπτωση κατά την οποία η νέα πολιτική εφαρμόζεται επί των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, από την ημερομηνία της υιοθέτησης της νέας πολιτικής και μετά και όσον αφορά στη μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης, η αναγνώριση της επίδρασής της γίνεται στην τρέχουσα και στις μελλοντικές περιόδους, οι οποίες επηρεάζονται από τη μεταβολή.

Γενικές οδηγίες³⁹

Τα ΔΛΠΔΤ αναφέρονται ρητά σε συναλλαγές, λοιπά γεγονότα και συνθήκες, για τα οποία οι σχετικές εφαρμοστέες λογιστικές πολιτικές προσδιορίζονται με την εφαρμογή ενός προτύπου, εξετάζοντας κάθε σχετική Οδηγία Εφαρμογής (Implementation Guidance) και έχει εκδοθεί από το Συμβούλιο για το συγκεκριμένο πρότυπο.

Στην περίπτωση απουσίας ενός ΔΛΠΔΤ, σχετικό με μία συναλλαγή, γεγονός ή συνθήκη, το πλαίσιο απαιτεί από τη διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα την εξάσκηση επαγγελματικής κρίσης, προκειμένου να υιοθετηθεί και να εφαρμοστεί μία λογιστική πολιτική, ώστε να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις της γνωστοποιήσεις σχετικές με τις ανάγκες λήψεως αποφάσεων των σκοπούμενων χρηστών και επίσης οι οικονομικές καταστάσεις να είναι αξιόπιστες ως προς την ακριβοδίκαιη απεικόνιση της οικονομικής θέσης, της οικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών της οντότητας του δημόσιου τομέα και να βεβαιώνεται ότι: α) αυτές αντανakλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και των συνθηκών και όχι απλώς τη νομική υπόστασή τους, β) είναι αντικειμενικές και απαλλαγμένες από κάθε μορφής πιέσεις, γ) εφαρμόζεται η αρχή της συντηρητικότητας και δ) είναι πλήρεις από κάθε άποψη.

Εφόσον διαπιστώνεται η απουσία ενός ΔΛΠΔΤ, το οποίο να είναι σχετικό με την εφαρμογή λογιστικής πολιτικής επί μίας συναλλαγής, ενός γεγονότος ή συνθήκης, το ΔΛΠΔΤ 3 αναφέρεται στην προτεραιοποίηση της έγκυρης καθοδήγησης και εξηγεί ότι η διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα θα πρέπει να έχει προσδιορίσει τις

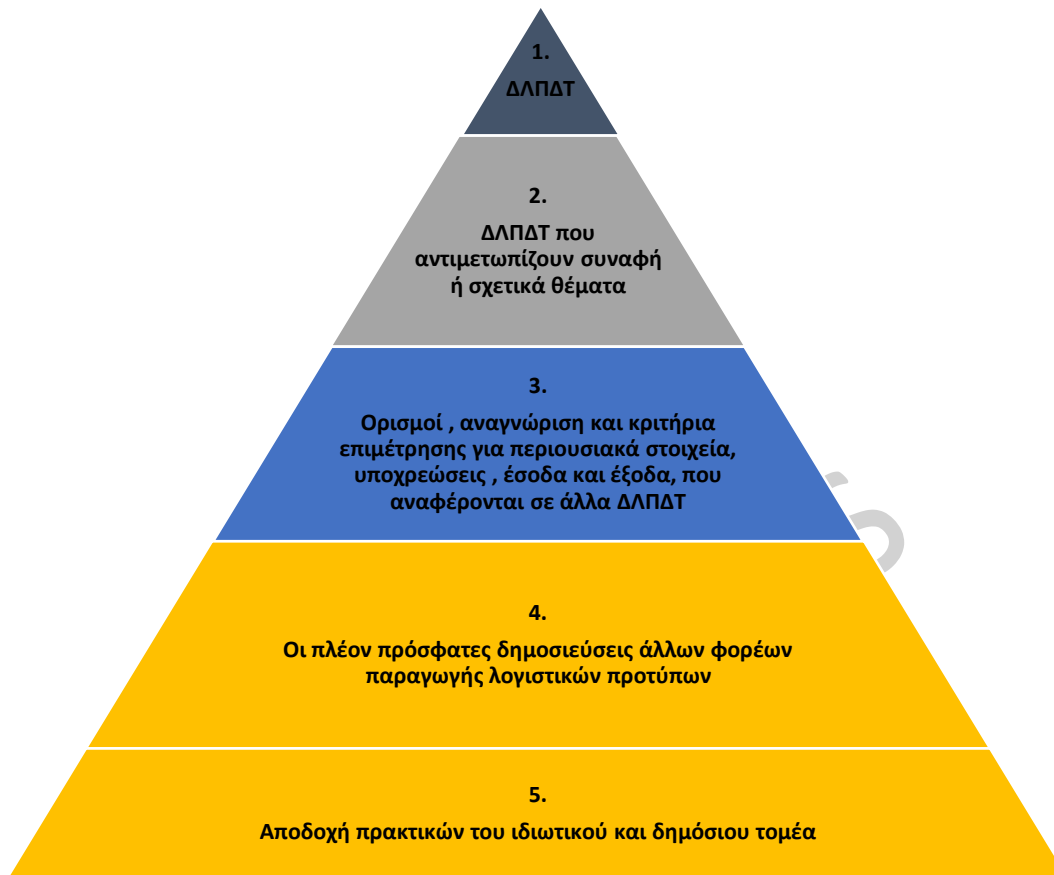
³⁹ Ελεύθερη μετάφραση των Müller T., M. Berger, (2012)

σχετικές λογιστικές πολιτικές, αναφερόμενη στις πηγές οι οποίες ακολουθούν, με τη σειρά που παρουσιάζονται στη συνέχεια:

- ✓ Πρωτίστως, θα συμβουλευθεί τις απαιτήσεις και τις οδηγίες των ΔΛΠΔΤ που εφαρμόζονται επί συναφών και σχετικών θεμάτων.
- ✓ Δευτερευόντως, η διοίκηση θα αναφερθεί σε ορισμούς, αναγνώριση και κριτήρια μέτρησης σχετικά με περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα τα οποία περιγράφονται στα ΔΛΠΔΤ.
- ✓ Τέλος, η διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα μπορεί επίσης να συμβουλευθεί πρόσφατες δημοσιεύσεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί από άλλους φορείς παραγωγής επαγγελματικών προτύπων λογιστικής, εγνωσμένου κύρους επαγγελματίες του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα, οι οποίοι δεν θα αντιμετωπίζουν καμίας μορφής σύγκρουση συμφερόντων με τις πηγές αυτές. Σε αυτές τις πηγές περιλαμβάνονται οι δημοσιεύσεις που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), καθώς και όλες τις δημοσιεύσεις της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC) και της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (SIC).

Στη συνέχεια δίνεται μία διαγραμματική συνοπτική απεικόνιση της προτεραιοποίησης έγκυρης καθοδήγησης σχετικά με τα βήματα τα οποία απαιτείται να ακολουθεί η διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα ως προς την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών:

Σχήμα 2: Προτεραιοποίηση έγκυρης καθοδήγησης



(Πηγή: Müller T., M. Berger, 2012)

Η αρχή της συνέπειας

Σύμφωνα με την παράγραφο 16 του ΔΛΠΔΤ η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές βάσει των οποίων συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με συνέπεια στις συναφείς συναλλαγές, τα λοιπά γεγονότα ή τις συνθήκες, εκτός εάν τα ΔΛΠΔΤ απαιτούν ρητά ή επιτρέπουν την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία κρίνεται ότι είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές.

Στην περίπτωση κατά την οποία ένα ΔΛΠΔΤ απαιτεί ή επιτρέπει τέτοιου είδους κατηγοριοποίηση, θα πρέπει να επιλεγεί και να εφαρμοστεί μία κατάλληλη λογιστική πολιτική, η οποία θα είναι συνεπής για κάθε κατηγορία.

Αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές

Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές μπορούν να γίνουν μόνο όταν αυτό προβλέπεται από τα ΔΛΠΔΤ ή όταν, κατά την άποψη της διοίκησης της οντότητας του δημόσιου τομέα, με τις αλλαγές αυτές επιδιώκεται μία περισσότερο αξιόπιστη και σχετική παρουσίαση της πληροφόρησης που περιέχεται στις οικονομικές καταστάσεις, αναφορικά με τις επιπτώσεις των συναλλαγών, λοιπών γεγονότων ή συνθηκών επί της οικονομικής

θέσης, της οικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών της οντότητας του δημόσιου τομέα.

Οι οδηγίες των παραγράφων 19 και 20 του ΔΛΠΔΤ 3 καλύπτουν την αλλαγή από μία βάση λογιστικής σε μία άλλη όπως η μετάβαση από την εφαρμογή λογιστικής σε ταμειακή βάση σε λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, τις αλλαγές σχετικά με λογιστικούς χειρισμούς, καθώς και την αναγνώριση ή την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της ίδιας λογιστικής βάσης. Συγκεκριμένα, οποιαδήποτε αλλαγή στο λογιστικό χειρισμό, την αναγνώριση, ή την επιμέτρηση μίας συναλλαγής, ενός γεγονότος ή μίας συνθήκης εντός της λογιστικής βάσης, αφορά αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Αντίθετα σύμφωνα με την παράγραφο 21, δεν αποτελεί αλλαγή λογιστικής πολιτικής: α) η εφαρμογή μίας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, λοιπά γεγονότα ή συνθήκες, που επί της ουσίας διαφέρουν από εκείνα που έχουν λάβει χώρα σε προηγούμενες περιόδους και β) η εφαρμογή μίας νέας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, λοιπά γεγονότα ή συνθήκες οι οποίες δεν έχουν προκύψει στο παρελθόν ή ήταν ασήμαντες.

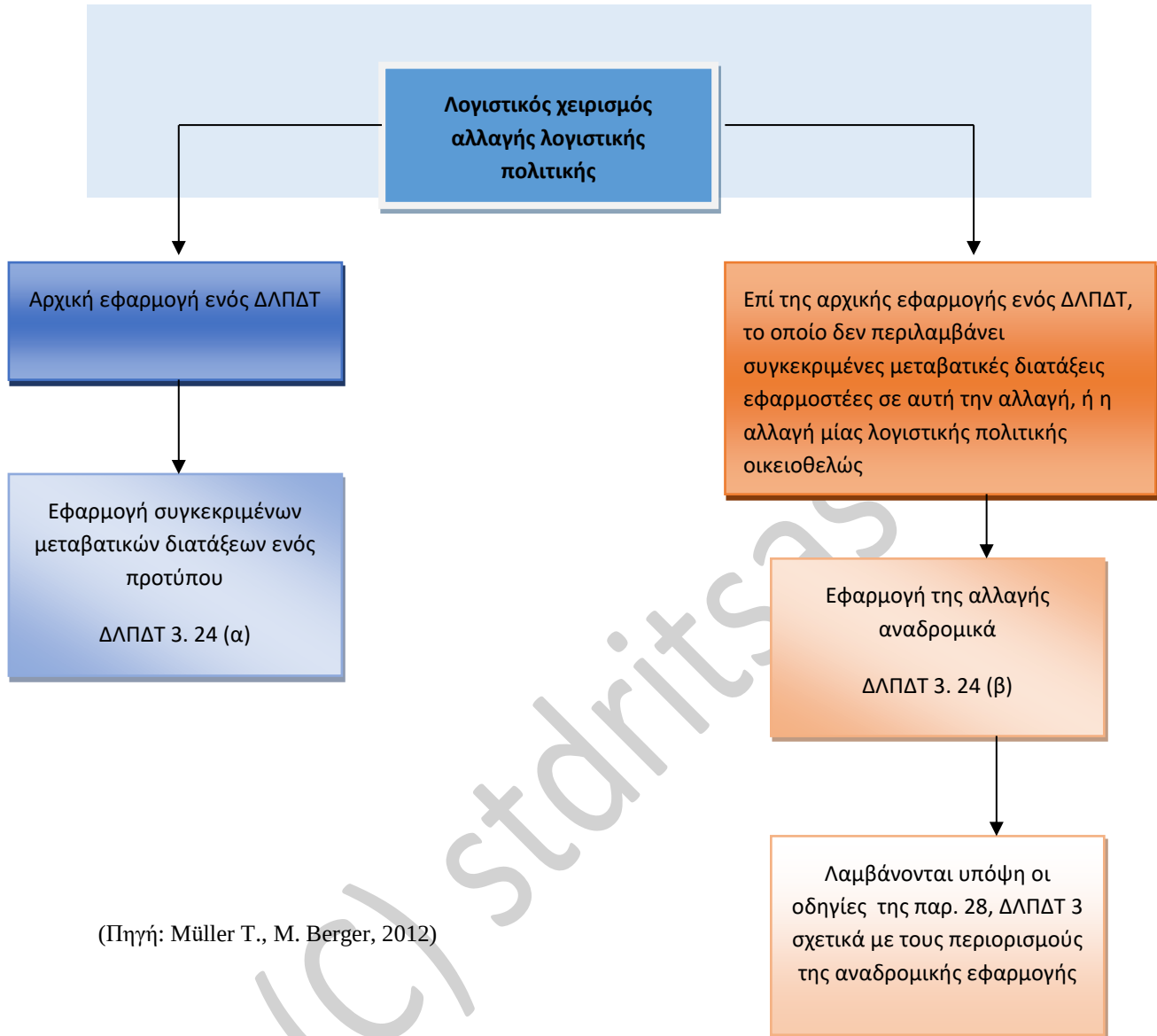
Σύμφωνα με την παράγραφο 24 του ΔΛΠΔΤ 3 μία οντότητα του δημόσιου τομέα εφαρμόζει αλλαγή λογιστικής πολιτικής αναδρομικά όταν α) η αλλαγή αυτή προκύπτει από την αρχική εφαρμογή (initial application) ενός ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με συγκεκριμένες πρόνοιες μεταβατικής εφαρμογής (εφόσον υπάρχουν) του προτύπου και β) όταν αλλάζει τη λογιστική πολιτική η οποία αφορά στην αρχική εφαρμογή ενός ΔΛΠΔΤ το οποίο δεν περιέχει συγκεκριμένες πρόνοιες μεταβατικής εφαρμογής σχετικά με την εφαρμογή αυτή, ή αλλάζει οικειοθελώς μία λογιστική πολιτική.

Στην παράγραφο 28 του προτύπου δίνονται οδηγίες σχετικά με τους περιορισμούς της αναδρομικής εφαρμογής στην περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα διαπιστώνει συνθήκες ανέφικτης εφαρμογής.

Στην περίπτωση της ανέφικτης αναδρομικής εφαρμογής η παράγραφος 29 του προτύπου ορίζει ότι νέα λογιστική πολιτική εφαρμόζεται επί των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων κατά την αρχή της παλαιότερης περιόδου για την οποία η νέα λογιστική πολιτική είναι εφαρμόσιμη και μπορεί να είναι και η τρέχουσα περίοδος. Επιπλέον, θα πρέπει να αναμορφωθούν σχετικά τα υπόλοιπα έναρξης κάθε κονδυλίου της καθαρής θέσης που επηρεάζεται από την αλλαγή πολιτικής, κατά την περίοδο αυτή.

Τέλος, στην παράγραφο 30 του ΔΛΠΔΤ 3 αναφέρεται ότι εφόσον είναι ανέφικτο να προσδιορισθεί η σωρευμένη επίπτωση στην αρχή της τρέχουσας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται η νέα πολιτική σε όλες τις προηγούμενες περιόδους, η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να αναμορφώσει όλες τις συγκριτικές πληροφορίες εφαρμόζοντας τη νέα λογιστική πολιτική προοπτικά (μελλοντικά) από την παλαιότερη ημερομηνία εφαρμογής.

Ο λογιστικός χειρισμός της αλλαγής μίας λογιστικής πολιτικής παρουσιάζεται διαγραμματικά στο σχήμα που ακολουθεί:

Σχήμα 3: Χειρισμός αλλαγής λογιστικής πολιτικής

(Πηγή: Müller T., M. Berger, 2012)

Παραδείγματα αλλαγής λογιστικής πολιτικής που μπορούν να αναφερθούν είναι η αλλαγή του τρόπου μερισμού των εξόδων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (π.χ. έξοδα διοίκησης και κόστος παροχής υπηρεσιών), η αλλαγή της μεθόδου επιμέτρησης των αποθεμάτων (π.χ. από μέσο σταθμικό κόστος σε FIFO) και η αλλαγή της μεθόδου επιμέτρησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων (π.χ. από το ιστορικό κόστος σε εύλογη αξία).

Γνωστοποιήσεις

Το ΔΛΠΔΤ 3 περιλαμβάνει στις παραγράφους 33 – 36, εκτεταμένες υποχρεώσεις για τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιέχονται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Οι γνωστοποιήσεις του ΔΛΠΔΤ 3 αφορούν στις περιπτώσεις:

1. Κατά τις οποίες η αρχική αναγνώριση ενός ΔΛΠΔΤ α) έχει επίπτωση στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς και κάθε προηγούμενη περίοδο, β) θα μπορούσε να έχει τέτοια επίδραση ωστόσο είναι ανέφικτο να προσδιορισθεί το ποσό της αναμόρφωσης ή γ) θα μπορούσε να έχει επίπτωση σε μελλοντικές περιόδους (παράγραφος 33, ΔΛΠΔΤ 3)
2. Της οικειοθελούς υιοθέτησης αλλαγής λογιστικής πολιτικής, η οποία α) έχει επίπτωση στην τρέχουσα περίοδο ή σε κάθε άλλη περίοδο, β) θα μπορούσε να έχει τέτοια επίπτωση στην περίοδο αυτή εκτός εάν είναι ανέφικτο να προσδιορισθεί το ποσό της αναμόρφωσης και γ) θα μπορούσε να έχει επίπτωση σε μελλοντικές περιόδους (παράγραφος 34, ΔΛΠΔΤ 3)
3. Της μη εφαρμογής ενός νέου ΔΛΠΔΤ το οποίο έχει εκδοθεί αλλά δεν βρίσκεται ακόμη σε ισχύ (παράγραφος 35, ΔΛΠΔΤ 3).

Για τις ανωτέρω περιπτώσεις γνωστοποιούνται όλες οι πληροφορίες οι οποίες θα δώσουν στο χρήστη των οικονομικών καταστάσεων τι ακριβώς έχει αποφασίσει και εφαρμόζει η διοίκηση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, τα σχετικά ΔΛΠΔΤ και (εφόσον υπάρχουν) τις μεταβατικές διατάξεις, τη φύση της αλλαγής και τις επιπτώσεις αναδρομικά ή μελλοντικά, στην περίπτωση της ανέφικτης εφαρμογής τους λόγους και τις συνθήκες που δεν επιτρέπουν την εφαρμογή της αναδρομικής εφαρμογής, τα ποσά των αναμορφώσεων των κονδυλίων της τρέχουσας περιόδου και των συγκριτικών στοιχείων και στην περίπτωση της οικειοθελούς αλλαγής πολιτικής εκτός από τα ανωτέρω και τους λόγους για τους οποίους αποφασίστηκε η αλλαγή της λογιστικής πολιτικής.

Αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων

Σύμφωνα με την παράγραφο 41 του ΔΛΠΔΤ 3 οι επιπτώσεις των αλλαγών των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται προοπτικά, μέσω του πλεονάσματος ή ελλείμματος, α) στην περίοδο της αλλαγής, εάν οι επιπτώσεις της αλλαγής επηρεάζουν μόνο την περίοδο αυτή και β) στην περίοδο της αλλαγής και τις μελλοντικές περιόδους, εφόσον η αλλαγή επηρεάζει και την περίοδο αναφοράς και τις μελλοντικές περιόδους.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 42 του προτύπου εξηγείται ότι, στο βαθμό που η αλλαγή μίας λογιστικής εκτίμησης συνεπάγεται τροποποιήσεις στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με μεταβολές σε περιουσιακά στοιχεία και σε υποχρεώσεις ή αφορά σε ένα στοιχείο της καθαρής θέσης, η αλλαγή αυτή αναγνωρίζεται με την αναμόρφωση της λογιστικής αξίας του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή του στοιχείου της καθαρής θέσης εντός της περιόδου της αλλαγής.

Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να είναι οι εκτιμήσεις σχετικά με τους επισφαλείς πελάτες, την απαξίωση των αποθεμάτων, την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, την ωφέλιμη ζωή ή των τρόπο ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων και τις δεσμεύσεις από εγγυήσεις.

Διόρθωση λαθών

Σύμφωνα με την παράγραφο 48 του ΔΛΠΔΤ 3, απαιτείται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα να διορθώνουν τα σημαντικά λάθη των προηγούμενων περιόδων αναδρομικά, εντός του πρώτου πλήρους σετ οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται και δημοσιεύονται αμέσως μετά τον εντοπισμό τους. Η διόρθωση σημαντικών λαθών προηγούμενων περιόδων γίνεται με: α) την αναμόρφωση των συγκριτικών στοιχείων των προηγούμενων περιόδων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις κατά τις περιόδους που έλαβαν χώρα τα λάθη ή β) την αναμόρφωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και στοιχείων καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο η οποία περιλαμβάνεται σε αυτές, εάν το λάθος έλαβε χώρα πριν την παλαιότερη παρουσίαση στοιχείων προηγούμενων περιόδων, τα οποία εμφανίζονται στις παρούσες οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τις παραγράφους 48 – 53 του προτύπου, εξαίρεση από τον κανόνα των απαιτήσεων για τη διόρθωση των λαθών, μπορεί να γίνει αποδεκτή, όταν είναι ανέφικτο να προσδιορισθούν οι επιπτώσεις ανά περίοδο ή οι σωρευμένες επιπτώσεις του λάθους.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 54 του ΔΛΠΔΤ 3 περιλαμβάνονται οδηγίες σχετικά με τις γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων και αφορούν στην περιγραφή της φύσης του λάθους των προηγούμενων χρήσεων, το ποσό διόρθωσης και το αντίστοιχο κονδύλι το οποίο επηρεάζεται για κάθε εμφανιζόμενη περίοδο, το ποσό αναμόρφωσης των υπολοίπων έναρξης και τέλος, στην περίπτωση ανέφικτης εφαρμογής αναμόρφωσης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι συνθήκες που διαμορφώνουν το ανέφικτο της αναμόρφωσης καθώς και το πώς και το πότε διορθώθηκε το λάθος στις οικονομικές καταστάσεις.

4.5 ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Οδηγίες σχετικά με τη λογιστική των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος, περιλαμβάνονται στο ΔΛΠΔΤ 4.

Σκοπός

Το ΔΛΠΔΤ 4 εξηγεί ότι για τις οντότητες του δημόσιου τομέα υπάρχουν δύο μέθοδοι σύναψης επιχειρηματικών σχέσεων σε διεθνές επίπεδο. Οι σχέσεις αυτές μπορεί να λαμβάνουν τον τύπο των συναλλαγών σε συνάλλαγμα, με έναν επιχειρηματικό συνεταίρο ή την εκμετάλλευση επιχειρηματικών ή διοικητικών λειτουργιών στο εξωτερικό. Επιπλέον, από το πρότυπο δίνεται η δυνατότητα σε μία οντότητα του δημόσιου τομέα να παρουσιάζουν τις ΟΚΓΣ σε συνάλλαγμα.

Το πρότυπο παρέχει γενικές οδηγίες αναφορικά με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες οι οποίες θα πρέπει να χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη των ΟΚΓΣ και τη λογιστικοποίηση σε αυτές των οικονομικών επιπτώσεων των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

Σκοπός του ΔΛΠΔΤ 4 είναι η διαμόρφωση του πλαισίου παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας του δημόσιου τομέα, των συναλλαγών της σε συνάλλαγμα, των λειτουργιών της στο εξωτερικό, καθώς και της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων στο νόμισμα αναφοράς. Επιπλέον, σημειώνεται ότι το ΔΛΠΔΤ 4 εφαρμόζεται κατά τη μετατροπή της οικονομικής θέσης και επίδοσης της εκμετάλλευσης της οντότητας του δημόσιου τομέα στο εξωτερικό, η οποία περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε όλες τις περιπτώσεις, ήτοι της πλήρους ενοποίησης, της αναλογικής ενοποίησης και της ενοποίησης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (παράγραφος 3, ΔΛΠΔΤ 4).

Στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠΔΤ 4 δεν εντάσσονται οι συναλλαγές και τα κονδύλια τα οποία καλύπτονται από το ΔΛΠΔΤ 29, «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση». Επιπλέον, το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στο πλαίσιο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων από τις κρατικές εταιρείες.

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 4, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής⁴⁰:

- ✚ **Εκμετάλλευση στο εξωτερικό (foreign operation):** αφορά σε μία ελεγχόμενη οντότητα ή συγγενή ή κοινοπραξία ή υποκατάστημα της οντότητας του δημόσιου τομέα που συντάσσει ΟΚΓΣ, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε χώρες διαφορετικές από εκείνη στην οποία δραστηριοποιείται η οντότητα του δημόσιου τομέα.
- ✚ **Ισοτιμία κλεισίματος (closing rate):** αφορά στη συναλλαγματική ισοτιμία spot κατά την ημερομηνία αναφοράς.
- ✚ **Λειτουργικό νόμισμα (functional currency):** αφορά στο νόμισμα στο οποίο συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού.
- ✚ **Νόμισμα παρουσίασης (presentation currency):** αφορά στο νόμισμα στο οποίο συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- ✚ **Συναλλαγματική διαφορά (exchange difference):** ορίζεται ως η διαφορά η οποία προκύπτει από τη μετατροπή με διαφορετικές ισοτιμίες ενός σταθερού αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

Η έννοια του λειτουργικού νομίσματος

Στην παράγραφο 11 του ΔΛΠΔΤ 4 σημειώνεται ότι το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα του δημόσιου τομέα είναι κατ' αρχήν το περιβάλλον στο οποίο παράγει και αναλώνει ταμειακά διαθέσιμα. Το πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες του δημόσιου να εξετάζουν συγκεκριμένους παράγοντες ως προς τον προσδιορισμό του λειτουργικού νομίσματος (όπως αυτό ορίζεται ανωτέρω). Συγκεκριμένα, αρχικά θα πρέπει το λειτουργικό νόμισμα να είναι το νόμισμα: α) στο οποίο τα έσοδα προκύπτουν από φόρους, επιχορηγήσεις και πρόστιμα, β) το οποίο επηρεάζει κυρίως τις τιμές των πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών και γ) είναι της χώρας της οποίας οι κανονιστικές αρχές και οι αρχές του ανταγωνισμού προσδιορίζουν κυρίως τις τιμές πωλήσεων των

⁴⁰ Οι ορισμοί περιλαμβάνονται στην παράγραφο 10 του ΔΛΠΔΤ 4

αγαθών και υπηρεσιών. Επιπλέον, ως δεύτερος κύριος προσδιοριστικός παράγοντας του λειτουργικού νομίσματος είναι η δυνατότητά του να επηρεάζει την εργασία, τις πρώτες και βοηθητικές ύλες και τα λοιπά υλικά καθώς και τα λοιπά κόστη παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών.

Εκτός από τους κύριους παράγοντες που προαναφέρθηκαν, θα πρέπει να εξετάζονται και δύο άλλοι παράγοντες οι οποίοι υποστηρίζουν τον προσδιορισμό του λειτουργικού νομίσματος. Οι παράγοντες αυτοί αφορούν στο νόμισμα στο οποίο λαμβάνονται οι χρηματοδοτήσεις της οντότητας του δημόσιου τομέα και το νόμισμα των εισπράξεων.

Το λειτουργικό νόμισμα θα πρέπει να αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις συνθήκες, που είναι σχετικές με τη δραστηριότητα της οντότητας του δημόσιου τομέα. Εφόσον, το λειτουργικό νόμισμα έχει προσδιορισθεί, αυτό μπορεί να αλλάξει μόνο στην περίπτωση κατά την οποία έχουν αλλάξει οι υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή οι συνθήκες.

Η παράγραφος 13 του ΔΛΠΔΤ 4, εισάγει πρόσθετους παράγοντες σχετικά με τον προσδιορισμό του λειτουργικού νομίσματος και σε ποιες περιπτώσεις το λειτουργικό νόμισμα της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό ταυτίζεται με αυτό της οντότητας αναφοράς. Συγκεκριμένα η ταύτιση του λειτουργικού νομίσματος εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μπορεί να ισχύει:

- α) Στην περίπτωση κατά την οποία οι δραστηριότητες μίας εκμετάλλευσης του εξωτερικού αποτελούν προέκταση αυτών της οντότητας αναφοράς και δεν εκτελούνται με ένα σημαντικό βαθμό αυτονομίας.
- β) Όταν οι συναλλαγές με την οντότητα αναφοράς αντιπροσωπεύουν μία υψηλή ή χαμηλή αναλογία των δραστηριοτήτων της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.
- γ) Όταν οι ταμειακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επηρεάζουν άμεσα τις ταμειακές ροές της οντότητας αναφοράς και είναι άμεσα διαθέσιμες ως εμβάσματα.
- δ) Εάν οι ταμειακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό είναι επαρκείς ως προς την εξυπηρέτηση του χρέους της οντότητας αναφοράς, χωρίς να απαιτούνται πόροι από αυτήν.

Εάν το λειτουργικό νόμισμα είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, θα πρέπει να εφαρμόζονται οι οδηγίες και απαιτήσεις του ΔΛΠΔΤ 10 «Χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληθωριστικών οικονομιών».

Νομισματικά στοιχεία

Το θεμελιώδες κριτήριο προσδιορισμού των νομισματικών στοιχείων (monetary items) είναι το δικαίωμα της λήψεως (ή υποχρέωση της παράδοσης) να είναι σταθερό ή προσδιορίσιμο ποσό μονάδων εκφρασμένο σε νομισματικές αξίες. Η παράγραφος 17 του ΔΛΠΔΤ 4 αναφέρει ενδεικτικά παραδείγματα όπως τις πληρωτέες σε ταμειακά διαθέσιμα υποχρεώσεις της κοινωνικής πολιτικής, τις προβλέψεις οι οποίες είναι πληρωτέες σε μετρητά, τα μερίσματα ή τα συναφή προϊόντα διανομής κερδών πληρωτέα σε μετρητά, τα οποία αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις της οντότητας του δημόσιου τομέα.

Αντίστροφα, το θεμελιώδες κριτήριο του προσδιορισμού ενός μη νομισματικού στοιχείου (non-monetary item) αφορά στην απουσία του δικαιώματος της λήψεως (ή της υποχρέωσης της παράδοσης) ενός σταθερού ή προσδιορίσιμου ποσού νομισμάτων. Ενδεικτικά παραδείγματα για την περίπτωση αυτή είναι οι προπληρωμές για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών, η υπεραξία, οι ασώματες και ενσώματες ακινητοποιήσεις, καθώς και οι προβλέψεις οι οποίες τακτοποιούνται με την παράδοση μη νομισματικών στοιχείων.

Λογιστική για συναλλαγές σε συνάλλαγμα

Είναι μάλλον σύνηθες οι οντότητες του δημόσιου τομέα να συνάπτουν περιορισμένες συναλλαγές σε συνάλλαγμα στο εξωτερικό και να διενεργούν περιορισμένης κλίμακας επιχειρηματικές δραστηριότητες και διοικητικές λειτουργίες.

Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ατομικών ή ενοποιημένων, η διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα θα πρέπει να αποφασίζει, εφόσον διενεργούνται συναλλαγές σε συνάλλαγμα, για το λειτουργικό νόμισμα που θα χρησιμοποιηθεί.

Κατά την αρχική αναγνώριση, οι συναλλαγές σε συνάλλαγμα αναγνωρίζονται στο λειτουργικό νόμισμα με τη μετατροπή του ποσού σε ξένο χρησιμοποιώντας την ισοτιμία spot, μεταξύ του λειτουργικού και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία σύναψης της συναλλαγής (παράγραφος 24, ΔΛΠΔΤ 4).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 27 του ΔΛΠΔΤ 4, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς πρέπει:

- α) Τα νομισματικά στοιχεία να μετατρέπονται με τη χρήση της ισοτιμίας κλεισίματος.
- β) Τα μη νομισματικά στοιχεία τα οποία επιμετρούνται με όρους ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα να μετατρέπονται με τη χρήση της συναλλαγματικής τους ισοτιμίας κατά την ημερομηνία σύναψης της συναλλαγής.
- γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία τα οποία επιμετρούνται σε εύλογες αξίες σε ξένο νόμισμα να μετατρέπονται με τη χρήση συναλλαγματικών αξιών οι οποίες ισχύουν κατά τις ημερομηνίες προσδιορισμού των εύλογων αξιών.

Συναλλαγματικές διαφορές

Συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν από την τακτοποίηση των νομισματικών στοιχείων και επί της μετατροπής των συναλλαγματικών στοιχείων σε ισοτιμίες οι οποίες είναι διαφορετικές από εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν κατά την αρχική αναγνώριση και έχουν λογιστικοποιηθεί στο πλεόνασμα ή στο έλλειμμα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 35 του ΔΛΠΔΤ 4, οι συναλλαγματικές ισοτιμίες που προκύπτουν από ένα νομισματικό στοιχείο, το οποίο διαμορφώνει ένα μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας του δημόσιου τομέα σε εκμετάλλευση του εξωτερικού (επιχειρηματική ή διοικητική), αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά συστατικά της καθαρής θέσης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

Αντίστροφα, όταν αναγνωρίζονται ζημίες ή κέρδη επί ενός μη νομισματικού στοιχείου ως πλεόνασμα ή έλλειμμα, οι συναλλαγματικές διαφορές αυτού του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Στην παράγραφο 37 του προτύπου εξηγείται ότι, κατά τη διάθεση ή τη διαγραφή μίας επένδυσης στην καθαρή της αξία, οι σχετικές με αυτή λογιστικοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Περαιτέρω, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν επίσης τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των δραστηριοτήτων της οντότητας στο εξωτερικό. Στην περίπτωση αυτή οι συναλλαγματικές διαφορές θα πρέπει να αναγνωρίζονται αρχικά ως ξεχωριστό συστατικό της καθαρής θέσης και στη συνέχεια θα αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα με τη διάθεση ή τη διαγραφή της επένδυσης.

Αλλαγή του λειτουργικού νομίσματος

Όταν η διοίκηση της οντότητας του δημόσιου τομέα αποφασίζει την αλλαγή του λειτουργικού νομίσματος, οι διαδικασίες μετατροπής θα πρέπει να εφαρμόζονται αναδρομικά από την ημερομηνία μετατροπής (παράγραφος 40, ΔΛΠΔΤ 4).

Μετατροπή σε νόμισμα παρουσίασης

Στις παραγράφους 43 – 49 του ΔΛΠΔΤ 4 δίνονται οδηγίες σχετικά με τη χρήση ενός νομίσματος παρουσίασης το οποίο δεν είναι το λειτουργικό νόμισμα. Συγκεκριμένα, το ΔΛΠΔΤ 4 επιτρέπει στις οντότητες αναφοράς του δημόσιου τομέα τη δυνατότητα επιλογής του νομίσματος (ή των νομισμάτων) παρουσίασης. Επιπρόσθετα, η οικονομική θέση και οικονομική επίδοση κάθε ατομικής οντότητας εντός οντότητας αναφοράς, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης θα πρέπει να μετατρέπεται στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας (παράγραφος 43, ΔΛΠΔΤ 4). Στην παράγραφο 44 του προτύπου δίνονται ειδικές οδηγίες για τις διαδικασίες μετατροπής όταν το λειτουργικό νόμισμα δεν είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές: α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις (και τα συγκριτικά στοιχεία αυτών) της κατάστασης οικονομικής θέσης μετατρέπονται βάσει της συναλλαγματικής ισοτιμίας κλεισίματος κατά την ημερομηνία σύνταξης της κατάστασης οικονομικής θέσης, β) τα έσοδα και τα έξοδα της κατάστασης οικονομικής επίδοσης θα πρέπει να μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τις ημερομηνίες σύναψης των συναλλαγών και γ) όλες οι συναλλαγματικές διαφορές θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σε ξεχωριστά συστατικά της καθαρής θέσης.

Το ΔΛΠΔΤ 4 παρέχει ειδικές οδηγίες στην παράγραφο 48 για τις περιπτώσεις που το λειτουργικό νόμισμα είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Στην περίπτωση αυτή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα και τα στοιχεία της καθαρής θέσης (και τα συγκριτικά τους στοιχεία) θα πρέπει να μετατρέπονται με τη συναλλαγματική τους ισοτιμία που ισχύει κατά την ημερομηνία των πλέον πρόσφατων οικονομικών καταστάσεων.

4.6 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΩΝ

Οδηγίες σχετικά με χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληθωριστικών οικονομιών, περιλαμβάνονται στο ΔΛΠΔΤ 10.

Σκοπός

Σκοπός του ΔΛΠΔΤ 10 είναι η διαμόρφωση πλαισίου σχετικά με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων του δημόσιου τομέα των οποίων το λειτουργικό νόμισμα είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας.

Στις χρηματοοικονομικές αναφορές των υπερπληθωριστικών οικονομιών, η αναφορά των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων χωρίς τη μετατροπή τους δεν είναι χρήσιμη. Η απώλεια της αγοραστικής δύναμης του νομίσματος είναι τέτοιου βαθμού, ώστε καθίσταται παραπλανητική κάθε σύγκριση ποσών συναλλαγών και λοιπών γεγονότων τα οποία έχουν λάβει χώρα σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, ακόμη και στην ίδια περίοδο αναφοράς.

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 10, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής⁴¹:

✚ **Λογιστική υπόλοιπο⁴² περιουσιακού στοιχείου (carrying amount of an asset):** είναι η αξία στην οποία αναγνωρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης, αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις και οποιαδήποτε ζημία απομείωσης.

✚ **Λογιστική υπόλοιπο⁴³ υποχρέωσης (carrying amount of a liability):** είναι η αξία στην οποία αναγνωρίζεται μία υποχρέωση στην κατάσταση της οικονομικής θέσης.

Εφαρμογή

Οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 10 αφορούν τις βασικές οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας του δημόσιου τομέα της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής λογιστικής.

Το ΔΛΠΔΤ 10 δεν καθιερώνει ένα απόλυτο ρυθμό αύξησης τιμών, στον οποίο γίνεται αποδεκτό ότι υπάρχει υπερπληθωρισμός. Το πότε γίνεται αναγκαίο να αναμορφωθούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, είναι καθαρά θέμα επαγγελματικής κρίσης.

⁴¹ Οι ορισμοί περιλαμβάνονται στην παράγραφο 7 του ΔΛΠΔΤ 10

⁴² Ή διαφορετικά «Λογιστική αξία»

⁴³ Ή διαφορετικά «Λογιστική αξία»

Στην παράγραφο 5 του ΔΛΠΔΤ αναφέρονται τα κριτήρια σύμφωνα τα οποία προσδιορίζεται μία υπερπληθωριστική οικονομία και είναι τα εξής:

- α) Ο πληθυσμός της χώρας προτιμά τη διακράτηση του πλούτου σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά διακράτησης του εθνικού νομίσματος επενδύονται άμεσα σε αγοραστική δύναμη.
- β) Ο πληθυσμός αφορά σε νομισματικά ποσά, όχι σε όρους εθνικού νομίσματος αλλά σε όρους ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές των αγαθών και υπηρεσιών μπορούν να επιμετρούνται στο νόμισμα αυτό.
- γ) Οι πωλήσεις και οι αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές οι οποίες αντισταθμίζουν την προσδοκώμενη απώλεια της αγοραστικής δύναμης εντός της περιόδου πίστωσης, ακόμη και όταν αυτή είναι βραχεία.
- δ) Τα επιτόκια, οι μισθοί και οι τιμές συνδέονται με ένα δείκτη τιμών.
- ε) Το σωρευτικό ποσοστό του πληθωρισμού για μία περίοδο τριών χρόνων προσεγγίζει ή ξεπερνά το 100%

Αναγνώριση

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας του δημόσιου τομέα, οι οποίες παρουσιάζονται σε ένα νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας θα πρέπει να αναφέρονται σε όρους επιμέτρησης τρέχουσας μονάδας κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Τα συγκριτικά στοιχεία της προηγούμενης περιόδου, τα οποία απαιτούνται να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 1, καθώς και κάθε πληροφορία σχετική με προηγούμενες περιόδους θα πρέπει να αναφέρονται σε όρους επιμέτρησης της τρέχουσας μονάδας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα επί της καθαρής νομισματικής θέσης θα πρέπει να περιλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της περιόδου και να αναφέρεται ξεχωριστά στην κατάσταση της οικονομικής επίδοσης.

Για την αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 10 απαιτείται η εφαρμογή συγκεκριμένων διαδικασιών καθώς και εξάσκηση επαγγελματικής κρίσης. Η συνεπής εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και επαγγελματικής κρίσεως από περίοδο σε περίοδο είναι περισσότερο σημαντική από την ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Όταν μία οικονομία σταματά να βρίσκεται σε καθεστώς υπερπληθωριστικής οικονομίας τότε και η οντότητα του δημόσιου τομέα διακόπτει τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τις οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 10. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται να εκφράζει τα ποσά τα οποία χειρίζεται στις οικονομικές της καταστάσεις σε τρέχουσες μονάδες επιμέτρησης κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου, ως βάση για τις λογιστικές αξίες των κονδυλίων αυτών σε μεταγενέστερες περιόδους.

4.7 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Οδηγίες σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των γεγονότων τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς, περιλαμβάνονται στο ΔΛΠΔΤ 14.

Σκοπός

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του προτύπου, σκοπός του ΔΛΠΔΤ 14 είναι να προσδιορίσει:

- α) Πότε μία οντότητα του δημόσιου τομέα απαιτείται να αναμορφώσει τις οικονομικές της καταστάσεις προκειμένου να λογιστικοποιηθούν γεγονότα τα οποία έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία αναφοράς.
- β) Τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να συμπεριλάβει μία οντότητα του δημόσιου τομέα στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την ημερομηνία εγκρίσεώς τους, καθώς και αναφορικά με τα γεγονότα τα οποία έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Περαιτέρω, απαιτείται από την οντότητα του δημόσιου τομέα, να μην εφαρμόζει την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας κατά τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων, εφόσον μεταγενέστερα της ημερομηνίας αναφοράς διαπιστώνονται γεγονότα τα οποία δίδουν ενδείξεις ότι η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι κατάλληλη (παράγραφος 2, ΔΛΠΔΤ 14).

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 14, είναι σημαντικό να προσδιορισθεί εννοιολογικά το εξής⁴⁴:

 **Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς (events after the reporting date):** ορίζονται τα γεγονότα εκείνα τα οποία προκύπτουν μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις προς δημοσίευση (τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι ευνοϊκά ή όχι για την οντότητα του δημόσιου τομέα). Τα γεγονότα αυτά μπορούν να διακριθούν σε δύο τύπους: α) σε εκείνα τα οποία μπορούν να παρέχουν τεκμηρίωση για την ύπαρξη συνθηκών κατά την ημερομηνία αναφοράς (διορθωτικά γεγονότα) και β) εκείνα τα οποία προσδιορίζουν συνθήκες οι οποίες προέκυψαν μετά από την ημερομηνία αναφοράς (μη διορθωτικά γεγονότα - για τον ορισμό της ημερομηνίας αναφοράς βλέπε σχετικά στο Γλωσσάριο)

Εγκριση των οικονομικών καταστάσεων

Προκειμένου να προσδιορισθεί ποια είναι τα γεγονότα εκείνα που ικανοποιούν τις συνθήκες του ορισμού τους ως γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς, είναι απαραίτητο να προσδιορισθεί και η ημερομηνία αναφοράς και η ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται προς δημοσίευση.

⁴⁴ Οι ορισμοί περιλαμβάνονται στην παράγραφο 5 του ΔΛΠΔΤ14

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΛΠΔΤ 14 η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία έχει ληφθεί η έγκριση από το πρόσωπο ή το όργανο ή το σώμα που έχει την εξουσία της ολοκλήρωσης των οικονομικών καταστάσεων προς δημοσίευση. Το σώμα αυτό μπορεί να είναι το κοινοβούλιο ή το συμβούλιο (δημοτικό κ.α.). Στην παράγραφο 8 του ΔΛΠΔΤ 14 αναφέρεται ότι η ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων προς δημοσίευση θα προσδιορίζεται στο πλαίσιο της συγκεκριμένης αρμοδιότητας του οργάνου ή του σώματος. Η έκθεση ελέγχου η οποία ανά περίπτωση θα συνοδεύει τις οικονομικές καταστάσεις θα εκδίδεται επί τη βάση των οικονομικών καταστάσεων αυτών.

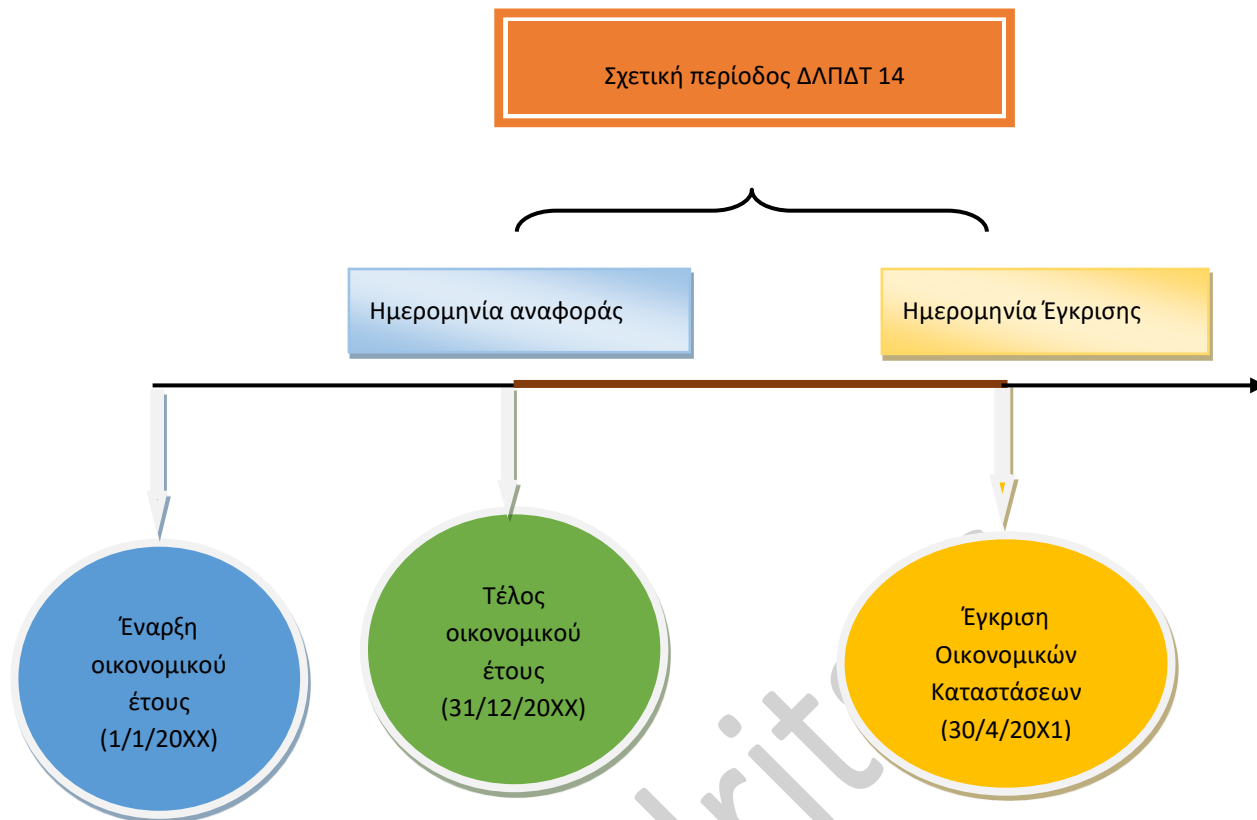
Αναγνώριση και επιμέτρηση

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ΔΛΠΔΤ 14, κατά την περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων προς δημοσίευση, οι εκλεγμένοι κυβερνητικοί αξιωματούχοι ενδέχεται να ανακοινώσουν τις προθέσεις τους αναφορικά με διάφορα θέματα.

Η απόφαση για το εάν οι ανακοινώσεις της κυβέρνησης απαιτούν λογιστική αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις ως διορθωτικά γεγονότα εξαρτάται: α) από το εάν απαιτείται περισσότερη τεκμηρίωση σχετικά με τις συνθήκες που υφίστανται κατά την ημερομηνία αναφοράς ή β) υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση και πληρούνται οι προϋποθέσεις της διόρθωσης των οικονομικών καταστάσεων. Στις περισσότερες περιπτώσεις οι ανακοινώσεις των προθέσεων της κυβέρνησης δεν οδηγούν στη λογιστική αναγνώριση διορθωτικών γεγονότων. Αντίθετα, οι ανακοινώσεις αυτές πληρούν τις προδιαγραφές για πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ως μη διορθωτικά γεγονότα.

Στο σχήμα που ακολουθεί απεικονίζεται η κατάτμηση των περιόδων σύνταξης και έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων και εμφανίζεται διαγραμματικά η περίοδος την οποία αφορούν οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 14:

Σχήμα 4: Σχετική περίοδος ΔΛΠΔΤ 1



(Πηγή: Müller T., M. Berger, 2012)

Λογιστικός χειρισμός γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠΔΤ 14 η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να αναμορφώνει (διορθώνει) τις οικονομικές της καταστάσεις προκειμένου να αντανακλώνται σε αυτές και τα διορθωτικά γεγονότα που έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Ενδεικτικό παράδειγμα τέτοιας αναμόρφωσης είναι η τακτοποίηση μετά την ημερομηνία αναφοράς μίας επίδικης υπόθεσης, η οποία επιβεβαιώνει ότι η οντότητα του δημόσιου τομέα έχει μία παρούσα υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Στην περίπτωση αυτή η διοίκηση της οντότητας οφείλει να αναμορφώσει (διορθώσει) τη σχετική πρόβλεψη η οποία είχε σχηματιστεί σύμφωνα με τις οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 19, «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία» και να σχηματίσει νέα πρόβλεψη.

Επιπρόσθετα, μία άλλη περίπτωση διορθωτικού γεγονότος το οποίο έχει συμβεί μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι η λήψη πληροφοριών, μετά την ημερομηνία αναφοράς οι οποίες δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο της οντότητας του δημόσιου τομέα έχει απομειωθεί κατά την ημερομηνία αναφοράς, ή ότι το ποσό το οποίο έχει αναγνωρισθεί προηγουμένως ως ζημία απομείωσης για το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα πρέπει να διορθωθεί.

Αυτό συμβαίνει γιατί π.χ. η πτώχευση ενός χρεώστη μετά την ημερομηνία αναφοράς συνήθως επιβεβαιώνει ότι η ζημία επισφάλειας της απαίτησης ήδη υπάρχει κατά την ημερομηνία αναφοράς και η οντότητα θα πρέπει να αναμορφώσει το λογιστικό υπόλοιπο του κονδυλίου των απαιτήσεων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του ΔΛΠΔΤ 14 μία οντότητα του δημόσιου τομέα δεν διορθώνει τα κονδύλια τα οποία έχουν καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να αντανakλώνται οι επιπτώσεις των μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Μία τέτοια ενδεικτική περίπτωση είναι αυτή της μείωσης της εύλογης αξίας ενός οικοπέδου της οντότητας του δημόσιου τομέα, μεταγενέστερα της ημερομηνίας αναφοράς και πριν την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, όταν η επιμέτρηση του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου για την εμφάνισή του στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται στην εύλογη αξία (ΔΛΠΔΤ 17, παράγραφος 44). Η μεταβολή αυτή δεν οδηγεί σε διόρθωση της εύλογης αξίας του οικοπέδου κατά την ημερομηνία αναφοράς, δεδομένου ότι δεν σχετίζεται με συνθήκες οι οποίες ίσχυαν κατά την ημερομηνία αναφοράς αλλά με συνθήκες οι οποίες ισχύουν μετά από αυτή.

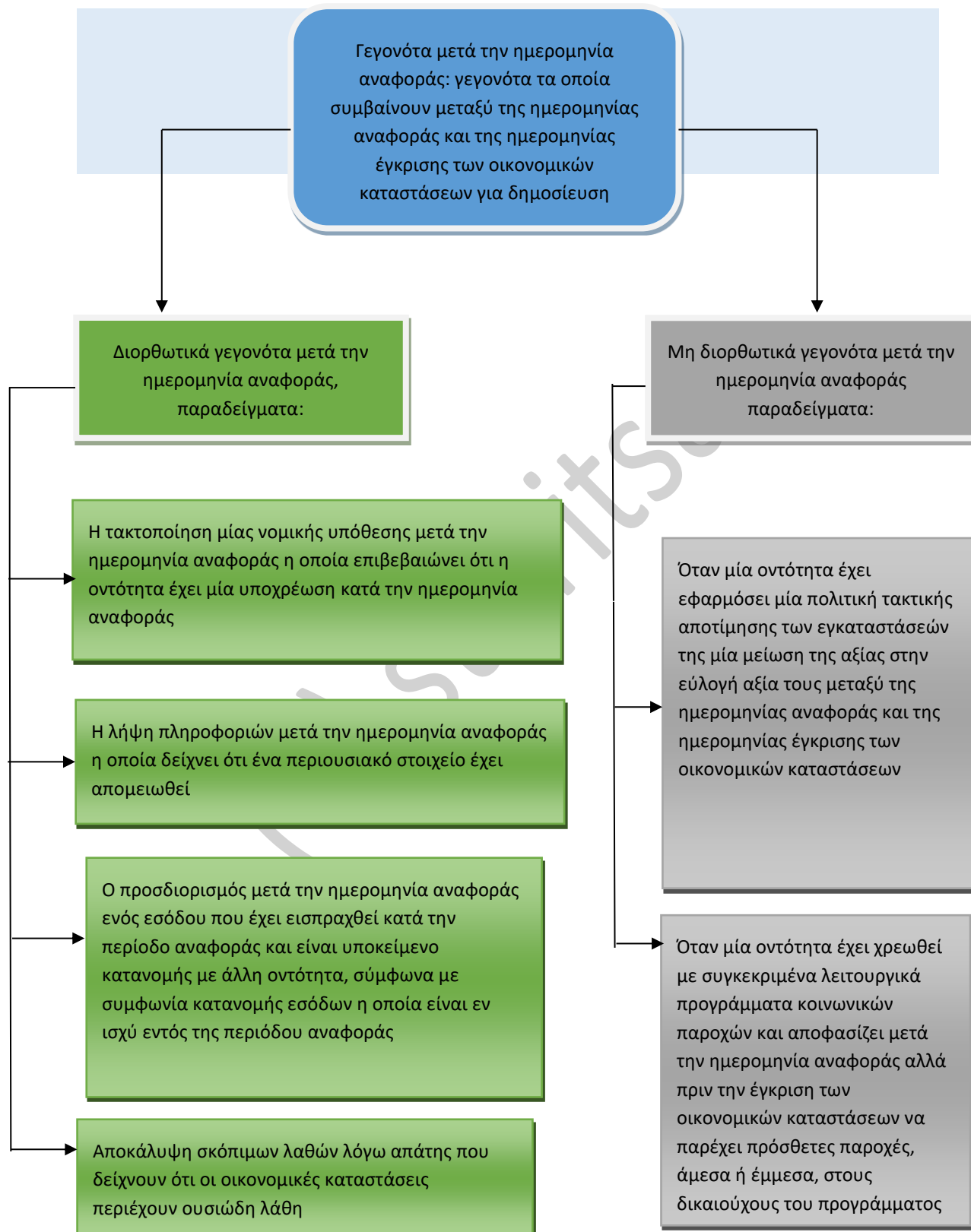
Στις γνωστοποιήσεις, οι οποίες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, για κάθε ουσιώδη κατηγορία μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς, θα πρέπει να αναφέρονται: α) η φύση του γεγονότος και β) μία εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσης ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

Σύμφωνα με τη ρητή αναφορά της παραγράφου 14 του ΔΛΠΔΤ 14, εάν η οντότητα του δημόσιου τομέα διανέμει μερίσματα ή συναφή στοιχεία μετά την ημερομηνία αναφοράς δεν αναγνωρίζει την υποχρέωση αυτή στις υπό έγκριση οικονομικές της καταστάσεις κατά την ημερομηνία αναφοράς, δεδομένου ότι δεν υφίσταται τέτοια υποχρέωση κατά την ημερομηνία αυτή. Η διανομή μερισμάτων προς τους ιδιοκτήτες της οντότητας του δημόσιου τομέα δεν περιλαμβάνει την περίπτωση της μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

Επίσης, εάν μετά από την ημερομηνία αναφοράς λάβει χώρα αναδιοργάνωση της οντότητας του δημόσιου τομέα, η αναδιοργάνωση αυτή θα πρέπει να γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις ως μη διορθωτικό γεγονός και οι γνωστοποιήσεις που θα συμπεριληφθούν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις και οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 14. Περαιτέρω οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση προβλέψεων σχετικά με την αναδιοργάνωση περιλαμβάνονται στο ΔΛΠΔΤ 19. Το γεγονός από μόνο του ότι η αναδιοργάνωση της οντότητας περιλαμβάνει την παύση των δραστηριοτήτων ενός συστατικού της, δεν αποτελεί στοιχείο αμφισβήτησης της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, στην περίπτωση κατά την οποία η αναδιοργάνωση της οντότητας του δημόσιου τομέα ανακοινωθεί μετά την ημερομηνία αναφοράς, και σημαίνει ότι η οντότητα δεν βρίσκεται σε συνέχιση δραστηριότητας τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της, όπως εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να αλλάξουν. Στη σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζονται

ενδεικτικά παραδείγματα διορθωτικών και μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς:

Σχήμα 5: Παραδείγματα ΔΛΠΔΤ 14



(Πηγή: Παραδείγματα παρ. 11 & 13, ΔΛΠΔΤ 14 και Müller T., M. Berger, 2012)

Συνέχιση της δραστηριότητας

Σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ΔΛΠΔΤ 14, ο προσδιορισμός για το εάν η εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας είναι κατάλληλη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία αναφοράς απαιτείται να διενεργείται από κάθε οντότητα του δημόσιου τομέα, υποκείμενη για τη σύνταξη τους.

Ωστόσο, στην ίδια παράγραφο επισημαίνεται ότι, ειδικά στο δημόσιο τομέα, η εκτίμηση της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας ενδέχεται να είναι περισσότερο σχετική με τις ατομικές οντότητες παρά τη γενική κυβέρνηση ως σύνολο. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι είναι πιθανό η γενική κυβέρνηση να αποφασίσει να μεταφέρει τις δραστηριότητές μίας οντότητας σε μία άλλη οντότητα. Η απόφαση αυτή θα επιδράσει στη βιωσιμότητα και την εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας της οποίας μεταφέρονται οι δραστηριότητες και φυσικά της λογιστικής παρουσίασης των περιουσιακών της στοιχείων και των υποχρεώσεων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΛΠΔΤ 14, μία οντότητα του δημόσιου τομέα δεν μπορεί να συντάξει τις οικονομικές καταστάσεις της βάσει της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας, εφόσον εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με την ευθύνη της σύνταξής τους ή το υπεύθυνο όργανο διακυβέρνησης διαπιστώσουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας αναφοράς είτε ότι υπάρχει πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας, είτε παύσης της λειτουργίας της, ή δεν υπάρχει καμία ρεαλιστική λύση εναλλακτική αυτών των ενεργειών.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 20 του προτύπου αναφέρεται ότι στην περίπτωση των οντοτήτων, οι οποίες χρηματοδοτούνται σε σημαντικό βαθμό βάσει του κρατικού προϋπολογισμού, τα θέματα που σχετίζονται με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γενικά προκύπτουν μόνο εφόσον η γενική κυβέρνηση ανακοινώσει την πρόθεσή της να διακόψει τη χρηματοδότηση της συγκεκριμένης οντότητας του δημόσιου τομέα.

Εφόσον κριθεί ότι η εκτίμηση της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας δεν κρίνεται πλέον ως κατάλληλη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας του δημόσιου τομέα, το ΔΛΠΔΤ 14 στην παράγραφο 22 απαιτεί αυτό να αντανakλάται στις οικονομικές καταστάσεις. Για τον προσδιορισμό του εάν απαιτείται αλλαγή στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων ή θα πρέπει να αναγνωρισθούν πρόσθετες υποχρεώσεις στις οικονομικές καταστάσεις απαιτείται η εξάσκηση επαγγελματικής κρίσης. Εάν η εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη ενδέχεται να προκύψουν επιπτώσεις στον χρόνο ωρίμανσης της αποπληρωμής των υποχρεώσεων, καθώς και την ταξινόμησή τους.

Λοιπές υποχρεώσεις γνωστοποίησης

Η παράγραφος 26 του ΔΛΠΔΤ 14 αναφέρει ότι μία οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί προς δημοσίευση, καθώς και το ποιος τις έχει εγκρίνει. Εάν υπάρχει κάποιο άλλο όργανο ή σώμα το οποίο έχει την εξουσιοδότηση να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις,

μετά από την έκδοση και δημοσίευσή τους, η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

4.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

Οδηγίες σχετικά με τις γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης (ΤΓΚ), περιλαμβάνονται στο ΔΛΠΔΤ 22.

Σκοπός

Σκοπός του ΔΛΠΔΤ 22 είναι η διαμόρφωση ενός πλαισίου απαιτήσεων, σχετικά με τις γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όταν οι κυβερνήσεις επιλέγουν να παρουσιάζουν πληροφορίες αναφορικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης (general government sector ή GCS).

Οι γνωστοποιήσεις κατάλληλων πληροφοριών σχετικά με τον ΤΓΚ αποσκοπούν στην ενίσχυση της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών αναφορών και επιτρέπουν την καλύτερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ των δραστηριοτήτων της αγοράς και των δραστηριοτήτων εκτός αγοράς του δημόσιου τομέα, καθώς και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και της στατιστικής βάσης των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Το ΔΛΠΔΤ 22 εφαρμόζεται μόνο από τις οντότητες του δημόσιου τομέα οι οποίες συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και επιλέγουν να γνωστοποιήσουν πληροφορίες σχετικά με τη γενική κυβέρνηση.

Συνδυαστικά με το ΔΛΠΔΤ 22 θα πρέπει να εξετάζονται και τα ΔΛΠΔΤ 3, «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη», ΔΛΠΔΤ 18, «Λειτουργικοί Τομείς» και ΔΛΠΔΤ 24, «Παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών σχετικά με τον Προϋπολογισμό».

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 22, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής⁴⁵:

 **Δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί (Government Business Enterprises ή GBEs):** περιλαμβάνουν επιχειρήσεις εμπορικής φύσεως, όπως επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί, στην ουσία δεν διαφέρουν από τις οντότητες οι οποίες δραστηριοποιούνται σε συναφείς κλάδους στον ιδιωτικό τομέα. Οι εταιρείες αυτές γενικά δραστηριοποιούνται με σκοπό τη δημιουργία κερδών, αν και ορισμένες από αυτές μπορεί να έχουν περιορισμένες υποχρεώσεις παροχής κοινωφελών υπηρεσιών σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται να παρέχουν αγαθά και υπηρεσίες σε ορισμένα φυσικά πρόσωπα και οργανισμούς ενός κοινωνικού συνόλου, είτε

⁴⁵ Οι ορισμοί περιλαμβάνονται στις παραγράφους 15 και 16 του ΔΛΠΔΤ 22

δωρεάν είτε σε σημαντικά μειωμένες τιμές (βλέπε επίσης ορισμό στην παράγραφο 4.3 ανωτέρω).

 **Τομέας Γενικής Κυβέρνησης (General Government Sector):** αποτελείται από όλους τους οργανισμούς της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στη στατιστική βάση της λογιστικής.

Στατιστική βάση χρηματοοικονομικών αναφορών

Στην παράγραφο 9 του ΔΛΠΔΤ 22 εξηγείται ότι οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ, και εκείνες οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τη στατιστική βάση διαφέρουν.

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ είναι να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και να επιδείξουν την αξιοπιστία της οντότητας αναφορικά με τους πόρους που τους έχουν δοθεί και διαχειρίζονται.

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τη στατιστική βάση χρηματοοικονομικών αναφορών είναι να παρέχουν πληροφορίες κατάλληλες για την ανάλυση και αξιολόγηση της οικονομικής πολιτικής που εφαρμόζεται και ειδικότερα για την επίδοση της γενικής κυβέρνησης και του ευρύτερου δημόσιου τομέα κάθε χώρας. Επιπρόσθετα, αν και οι στατιστικές βάσεις των χρηματοοικονομικών αναφορών μπορούν να εξηγηθούν και να περιγραφούν με λογιστικούς όρους, ενδέχεται να διαφέρουν σημαντικά από το υποκείμενο λογιστικό σύστημα υποστήριξης από το οποίο παράγονται τα περισσότερα στατιστικά δεδομένα σχετικά με την άσκηση της οικονομικής πολιτικής της γενικής κυβέρνησης.

Σημειώνεται ότι ενώ οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ συντάσσονται σε ενοποιημένη μορφή, ενοποιώντας ολικά μόνο τις οντότητες οι οποίες ελέγχονται με δεσπίζουσα επιρροή, οι πρόνοιες αυτές δεν εφαρμόζονται στις χρηματοοικονομικές αναφορές που συντάσσονται με στατιστική βάση. Συνεπώς, διαπιστώνεται μία σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο πλαισίων όσον αφορά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Ωστόσο, τα ΔΛΠΔΤ και οι στατιστικές βάσεις χρηματοοικονομικών αναφορών έχουν αρκετές ομοιότητες σχετικά με τον χειρισμό των συναλλαγών και των γεγονότων που καταγράφουν και παρουσιάζουν.

Λογιστικές πολιτικές

Σύμφωνα με τις παραγράφους 23, 24, 25 και 26 του ΔΛΠΔΤ 22, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης θα πρέπει να γνωστοποιείται με συνέπεια ως προς τις λογιστικές πολιτικές, οι οποίες εφαρμόζονται για τη σύνταξη και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της κυβέρνησης.

Ωστόσο, ο τομέας της γενικής κυβέρνησης δεν υιοθετεί τις οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 6, «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις», σχετικά με τους χρηματοπιστωτικούς και μη χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς του δημόσιου τομέα (Δημόσιοι Χρηματοπιστωτικοί Οργανισμοί, ή ΔΧΟ, και Δημόσιοι Μη

Χρηματοπιστωτικοί Οργανισμοί, ή ΔΜΧΟ). Σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 22, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μίας κυβέρνησης, η οποία επιλέγει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με το τομέα της γενικής κυβέρνησης, θα πρέπει να αναλύονται προκειμένου να παρουσιάζουν τον τομέα της γενικής κυβέρνησης ενιαία σε ένα τομέα της κυβέρνησης ως οντότητας αναφοράς.

Επιπρόσθετα, ο τομέας της γενικής κυβέρνησης θα πρέπει να αναγνωρίζει τις επενδύσεις στον τομέα των χρηματοπιστωτικών και μη χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων του δημοσίου (ΔΧΟ και ΔΜΧΟ), ως ένα περιουσιακό στοιχείο και θα πρέπει να το λογιστικοποιεί στο λογιστικό υπόλοιπο της καθαρής περιουσίας / θέσης (ιδίων κεφαλαίων) των επενδυόμενων οντοτήτων.

Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με την παράγραφο 35 του ΔΛΠΔΤ 22, οι γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης θα πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α. Τα περιουσιακά στοιχεία των σημαντικότερων κατηγοριών που παρουσιάζονται ξεχωριστά εμφανίζοντας τις επενδύσεις σε λοιπούς τομείς
- β. Υποχρεώσεις ανά σημαντική κατηγορία
- γ. Καθαρή περιουσία / θέση
- δ. Συνολική ανατίμηση, αυξήσεις και μειώσεις και λοιπά στοιχεία εσόδων και εξόδων τα οποία αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση
- ε. Έσοδα ανά σημαντική κατηγορία
- στ. Έξοδα ανά σημαντική κατηγορία
- ζ. Πλεόνασμα ή έλλειμμα (σφραγισμένο και περιόδου)
- η. Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες ανά σημαντική κατηγορία
- θ. Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες ανά σημαντική κατηγορία
- ι. Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες ανά σημαντική κατηγορία

Ο τρόπος με τον οποίο παρουσιάζονται οι γνωστοποιήσεις του τομέα της γενικής κυβέρνησης δεν θα πρέπει να είναι περισσότερο διακριτός σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης που θα έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ.

Σύμφωνα με τη παράγραφο 40 του ΔΛΠΔΤ 22 οι οντότητες οι οποίες συντάσσουν γνωστοποιήσεις του τομέα της γενικής κυβέρνησης θα πρέπει να γνωστοποιούν επίσης τις σημαντικά ελεγχόμενες οντότητες, οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο δημόσιο τομέα. Το πρότυπο απαιτεί επίσης γνωστοποιήσεις επί μεταβολών στις οντότητες αυτές από περίοδο σε περίοδο, συνοδευόμενες από επεξηγήσεις των αιτιών στην περίπτωση κατά την οποία μία τέτοια οντότητα δεν συμπεριλαμβάνεται πλέον στον τομέα της γενικής κυβέρνησης.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 43 του προτύπου οι γνωστοποιήσεις του τομέα της γενικής κυβέρνησης θα πρέπει να αντιπαραβάλλονται με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το ποσό των αναμορφώσεων σε κάθε αντίστοιχο στοιχείο αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Υπόδειγμα γνωστοποιήσεων της παραγράφου 35 του ΔΛΠΔΤ 22 συμπεριλαμβάνεται στο Παράρτημα 2.

4.9 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΡΑΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ

Το ΔΛΠΔΤ 24 περιλαμβάνει οδηγίες σχετικά με την παρουσίαση πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με τον κρατικό προϋπολογισμό.

Σκοπός

Το ΔΛΠΔΤ 24 εισάγει τη συμφωνία μεταξύ των κονδυλίων του κρατικού προϋπολογισμού και των πραγματοποιημένων ποσών, τα οποία τελικά προέκυψαν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις από την εκτέλεση του προϋπολογισμού αυτού. Το πρότυπο εφαρμόζεται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα, οι οποίες είτε είναι υποχρεωμένες, είτε επιλέγουν να δημοσιοποιούν τον εγκεκριμένο κρατικό προϋπολογισμό, για την εκτέλεση του οποίου λογοδοτούν δημόσια.

Επίσης, το ΔΛΠΔΤ 24 περιλαμβάνει υποχρεώσεις σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για την επεξήγηση των αιτιών σημαντικών διαφορών μεταξύ του κρατικού προϋπολογισμού και των αντίστοιχων ποσών, τα οποία έχουν προκύψει από την εκτέλεσή του. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου αποτελεί την επιβεβαίωση ότι οι οντότητες του δημόσιου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας τους (ως προς την αναφορά απολογισμού εκτέλεσης του εγκεκριμένου κρατικού προϋπολογισμού) και ταυτόχρονα, μέσω της επίδειξης της συμμόρφωσης με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό, ενισχύεται η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων (όταν συντάσσονται με την ίδια λογιστική βάση) και τέλος δίδεται και μία σαφής εικόνα της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της γενικής κυβέρνησης στην επίτευξη των στόχων του κρατικού προϋπολογισμού.

Το ΔΛΠΔΤ 24 εφαρμόζεται στις οντότητες του δημόσιου τομέα, οι οποίες επιλέγουν ή υποχρεούνται να δημοσιοποιούν τον εγκεκριμένο κρατικό προϋπολογισμό τους.

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 24, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής:

- ✚ **Βάση κρατικού προϋπολογισμού (budgetary basis):** σημαίνει τη λογιστική βάσει δεδουλευμένου ή την ταμειακή βάση σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού, η οποία έχει εγκριθεί από ένα κανονιστικό ή νομικό όργανο.
- ✚ **Εγκεκριμένος κρατικός προϋπολογισμός (approved budget):** αφορά στην αρχή (εξουσία) εγκρίσεως δαπανών, η οποία προκύπτει βάσει νόμου, πιστώσεις λογαριασμών, κυβερνητικά διατάγματα και λοιπές αποφάσεις, σχετικά με τα αναμενόμενα έσοδα και τις εισπράξεις εντός της περιόδου που καλύπτεται από τον κρατικό προϋπολογισμό.
- ✚ **Ετήσιος κρατικός προϋπολογισμός (annual budget):** ορίζεται ο κρατικός προϋπολογισμός ο οποίος έχει εγκριθεί για ένα χρόνο. Ο κρατικός προϋπολογισμός δεν περιλαμβάνει δημοσιοποιημένες προοπτικές εκτιμήσεις ή προβλέψεις για περιόδους πέραν αυτής που καλύπτει ο προϋπολογισμός.
- ✚ **Λογιστική βάση (accounting basis):** είναι η λογιστική βάσει δεδουλευμένου ή η λογιστική ταμειακής βάσεως, όπως προβλέπεται στα αντίστοιχα ΔΛΠΔΤ και για τις δύο.
- ✚ **Πολυετής κρατικός προϋπολογισμός (multi year budget):** ορίζεται ο κρατικός προϋπολογισμός, ο οποίος καλύπτει πέραν του ενός έτους. Ο προϋπολογισμός αυτός δεν περιλαμβάνει δημοσιοποιημένες προοπτικές εκτιμήσεις ή προβλέψεις για περιόδους πέραν της περιόδου που καλύπτει ο εγκεκριμένος κρατικός προϋπολογισμός.
- ✚ **Πρωτότυπος κρατικός προϋπολογισμός (original budget):** είναι ο αρχικά εγκεκριμένος προϋπολογισμός, ο οποίος αναφέρεται στην τακτική περίοδο προϋπολογισμού.
- ✚ **Συγκριτικά ποσά (comparable amounts):** εννοούνται τα πραγματοποιημένα κονδύλια τα οποία εμφανίζονται στην ίδια βάση λογιστικής, στην ίδια βάση ταξινόμησης, για τις ίδιες οντότητες και για την ίδια περίοδο με τον εγκεκριμένο κρατικό προϋπολογισμό.
- ✚ **Τελικός κρατικός προϋπολογισμός (final budget):** είναι ο πρωτότυπος κρατικός προϋπολογισμός, ο οποίος έχει αναμορφωθεί ως προς τα αποθεματικά του, τα μεταφερόμενα ποσά, τις μεταβιβάσεις, τις κατανομές, τις συμπληρωματικές πιστώσεις και ως προς τις λοιπές νομικά και κανονιστικά εγκεκριμένες αναμορφώσεις, οι οποίες αφορούν στην περίοδο που καλύπτεται από τον κρατικό προϋπολογισμό.
- ✚ **Χορήγηση πίστωσης (appropriation):** αφορά στην πίστωση η οποία χορηγείται από ένα κανονιστικό σώμα σχετικά με τον καταμερισμό κονδυλίων, για σκοπούς που αποφασίζονται από μία κανονιστική, νομική ή συναφή εξουσία.

Σημειώνεται ότι οι ως άνω έννοιες είναι αυτές που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 7 του ΔΛΠΔΤ 24 και σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να μην είναι απολύτως συναφείς με τις αντίστοιχες που ισχύουν στην Ελλάδα, τόσο σε εννοιολογικό επίπεδο όσο και επί της ουσίας.

Παρουσίαση της συμφωνίας μεταξύ του κρατικού προϋπολογισμού και των πραγματοποιηθέντων κονδυλίων

Σύμφωνα με την παράγραφο 14 του ΔΛΠΔΤ 24, μία οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να συντάσσει και να παρουσιάζει μία συμφωνία μεταξύ των κονδυλίων του κρατικού προϋπολογισμού, για την εκτέλεση του οποίου είναι δημόσια υπόλογη, και των πραγματοποιηθέντων κονδυλίων. Η παρουσίαση αυτή θα πρέπει να γίνεται είτε σε ξεχωριστές πρόσθετες οικονομικές καταστάσεις (οι οποίες θα αναφέρονται ως «Σύγκριση προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων κονδυλίων»), είτε με τη μορφή επιπρόσθετων στηλών στις οικονομικές της καταστάσεις κατά την τρέχουσα χρήση που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ. Στην ίδια παράγραφο αναφέρεται ότι, η σύγκριση των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων κονδυλίων θα πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά για κάθε επίπεδο νομικής ή κανονιστικής εποπτείας ως εξής:

- α. Ο πρωτότυπος και τελικός κρατικός προϋπολογισμός
- β. Τα πραγματικά κονδύλια σε μία βάση σύγκρισης
- γ. Σε όρους γνωστοποιήσεων, μία επεξήγηση των σημαντικών διαφορών μεταξύ του κρατικού προϋπολογισμού επί του οποίου η οντότητα είναι δημοσίως υπόλογη και των πραγματοποιημένων κονδυλίων, εκτός εάν αυτές οι επεξηγήσεις συμπεριλαμβάνονται σε λοιπά έγγραφα τα οποία εκδίδονται σε συνδυασμό με τις οικονομικές καταστάσεις και θα περιλαμβάνεται μία αντιπαραβολή στα έγγραφα αυτά στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Αλλαγές από τον πρωτότυπο στον τελικό προϋπολογισμό

Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του ΔΛΠΔΤ 24, όταν υφίστανται τροποποιήσεις του πρωτότυπου προϋπολογισμού, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα ανακατανομές εντός αυτού ή λόγω άλλων παραγόντων, η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει α) να τις γνωστοποιεί στις οικονομικές καταστάσεις και β) να περιλαμβάνει αντιπαραβολή σε μία αναφορά, η οποία θα έχει συνταχθεί προηγουμένως, ή ταυτόχρονα ή σε συνδυασμό με τις οικονομικές καταστάσεις μεταξύ της αναφοράς αυτής και των σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων.

Βάση σύγκρισης

Σε γενικές γραμμές το πρότυπο προβλέπει ότι όλες οι συγκρίσεις μεταξύ του κρατικού προϋπολογισμού και των πραγματοποιηθέντων κονδυλίων θα πρέπει να εμφανίζονται σε μία βάση σύγκρισης με τον προϋπολογισμό (παράγραφος 31, ΔΛΠΔΤ 24). Η μορφή παρουσίασης που προτείνεται από το ΔΛΠΔΤ 24 αφορά σε σύγκριση μεταξύ των προϋπολογισθέντων και των πραγματοποιηθέντων κονδυλίων σε πρόσθετες στήλες του προϋπολογισμού, οι οποίες θα περιλαμβάνονται στις αρχικές οικονομικές καταστάσεις. Η παρουσίαση αυτή όμως επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο κρατικός

προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί με συγκρίσιμες (συμβατές) βάσεις.

Είναι προφανές ότι, εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και ο κρατικός προϋπολογισμός έχει συνταχθεί σε ταμειακή βάση, δεν είναι σκόπιμο να διενεργηθεί και να παρουσιασθεί οποιασδήποτε μορφής σύγκριση με τη μορφή πρόσθετων στηλών στις οικονομικές καταστάσεις. Αντίθετα, εάν οι οικονομικές καταστάσεις και ο κρατικός προϋπολογισμός έχουν συνταχθεί με την αρχή του δεδουλευμένου, τότε μπορούν να προστεθούν πρόσθετες στήλες στις υφιστάμενες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες θα έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ. Οι πρόσθετες στήλες θα προσδιορίζουν τα πρωτότυπα και τα τελικά κονδύλια και εφόσον η οντότητα το επιλέγει και τις διαφορές μεταξύ των προϋπολογισθέντων και των πραγματοποιηθέντων ποσών.

Στη συνέχεια παρατίθεται ενδεικτικό παράδειγμα εφαρμογής της προσέγγισης της πρόσθετης στήλης για την παρουσίαση των πληροφοριών του κρατικού προϋπολογισμού.

Πίνακας 12: Παράδειγμα προσέγγισης με πρόσθετη στήλη

Πραγματικά 2011	(Ποσά σε νομισματικές μονάδες)	Πραγματικά 2012	Τελικός Πρ/μός 2012	Αρχικός Πρ/μός 2012	Διαφορά Αρχικού Πρ/μού και Πραγματικών
Έσοδα					
2.000	Φόροι	2.300	2.300	2.500	(200)
800	Αμοιβές, πρόστιμα και άδειες	900	900	800	100
1.200	Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές	1.100	1.000	1.200	(100)
50	Μεταβιβάσεις από άλλες κυβερνήσεις	0	0	20	(20)
50	Λοιπά έσοδα	40	20	20	20
<u>4.100</u>	Σύνολο εσόδων	<u>4.340</u>	<u>4.220</u>	<u>4.540</u>	<u>(200)</u>
Έξοδα					
(1.800)	Μισθοί, και λοιπές παροχές στο προσωπικό	(2.000)	(2.000)	(1.900)	(100)
(500)	Επιχορηγήσεις και λοιπές πληρωμές μεταβιβάσεων	(400)	(400)	(400)	0
(700)	Αναλώσεις και χρησ/νες προμήθειες	(700)	(600)	(500)	(200)
(100)	Αποσβέσεις	(100)	(100)	(100)	0
(200)	Λοιπά έξοδα	(200)	(100)	(100)	(100)
(300)	Χρημ/κά έξοδα	(300)	(300)	(300)	0
<u>(3.600)</u>	Σύνολο εξόδων	<u>(3.700)</u>	<u>(3.500)</u>	<u>(3.300)</u>	<u>(400)</u>
50	Μερίδιο πλεονάσματος συγγενών εταιρειών	50	50	50	0
<u>550</u>	Πλεόνασμα / (έλλειμμα) περιόδου	<u>690</u>	<u>770</u>	<u>1.290</u>	<u>(600)</u>

(Πηγή: Παράδειγμα ΔΛΠΔΤ 24)

Σημειώνεται ότι η τελευταία στήλη του ανωτέρω πίνακα, στην οποία παρουσιάζεται η διαφορά μεταξύ του αρχικού προϋπολογισμού και των πραγματοποιημένων κονδυλίων δεν απαιτείται βάσει των προδιαγραφών που τίθενται από το πρότυπο. Ωστόσο, εφόσον η αναφορά της διαφοράς μεταξύ των πραγματοποιημένων ποσών και του αρχικού (ή τελικού) προϋπολογισμού, κρίνεται ότι θα πρέπει να γνωστοποιείται με ακρίβεια, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται.

Σύμφωνα με την παράγραφο 23 του ΔΛΠΔΤ 24, όταν ο κρατικός προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με συγκρίσιμες βάσεις, η οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να συντάσσει μία ξεχωριστή κατάσταση σύγκρισης των προϋπολογισμένων και πραγματοποιημένων κονδυλίων. Στις περιπτώσεις αυτές, και προκειμένου οι χρήστες να μην θεωρούν εσφαλμένα ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν συνταχθεί με την ίδια βάση, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρουν ξεκάθαρα ότι οι λογιστικές βάσεις απεικόνισης των πραγματοποιημένων και των προϋπολογισμένων ποσών είναι διαφορετικές.

Στη συνέχεια παρατίθεται ενδεικτικό παράδειγμα σύνταξης ξεχωριστής κατάστασης σύγκρισης μεταξύ των προϋπολογισμένων και των πραγματοποιημένων ποσών για την παρουσίαση των πληροφοριών του κρατικού προϋπολογισμού.

Πίνακας 13: Παράδειγμα «Κατάστασης Συγκριτικών Στοιχείων»

Σημείωση: Η βάση σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού και των οικονομικών καταστάσεων είναι διαφορετική. Η Κατάσταση Συγκριτικών Προϋπολογιστικών και Πραγματοποιημένων Στοιχείων έχει συνταχθεί βάσει του κρατικού προϋπολογισμού.

(Ποσά σε νομισματικές μονάδες)	Προϋπολογισμένα ποσά		Πραγματοποιημένα ποσά σε βάση σύγκρισης	Διαφορά Τελικού Πρ/μού και Πραγματικών
	Αρχικός Πρ/μός	Τελικός Πρ/μός		
Εισπράξεις				
Φόροι	2.300	2.300	2.200	(100)
Συμφωνίες παροχής βοήθειας	900	900	800	(100)
Πρόσοδοι: Δανεισμός	1.100	1.000	1.100	100
Πρόσοδοι: Πωλήσεις ενσώματων ακινήτων/σεων	0	0	20	20
Λοιπές εισπράξεις	40	20	20	0
Σύνολο εισπράξεων	<u>4.340</u>	<u>4.220</u>	<u>4.140</u>	<u>(80)</u>
Πληρωμές				
Υγείας	(2.000)	(2.000)	(2.100)	(100)
Εκπαίδευση	(400)	(400)	(400)	0
Δημόσια τάξη και ασφάλεια	(700)	(600)	(600)	0
Κοινωνικές παροχές	(200)	(100)	(100)	0
Άμυνα	(300)	(300)	(300)	0
Στέγαση και παροχές κοινωνικής ωφέλειας	(40)	(50)	(70)	(20)
Ψυχαγωγία, Πολιτισμός και υγεία	(100)	(110)	(120)	(10)
Οικονομικές υποθέσεις	(60)	(80)	(90)	(10)
Λοιπά	<u>(20)</u>	<u>(30)</u>	<u>(40)</u>	<u>(10)</u>
Σύνολο πληρωμών	<u>(3.820)</u>	<u>(3.670)</u>	<u>(3.820)</u>	<u>(150)</u>
Πλεόνασμα / (έλλειμμα) περιόδου	<u>520</u>	<u>550</u>	<u>320</u>	<u>(230)</u>

(Πηγή: Παράδειγμα ΔΑΠΔΤ 24)

Και σε αυτή την περίπτωση, η τελευταία στήλη του ανωτέρω πίνακα, στην οποία παρουσιάζεται η διαφορά μεταξύ του τελικού προϋπολογισμού και των πραγματοποιημένων κονδυλίων δεν απαιτείται βάσει των προδιαγραφών που τίθενται από το πρότυπο. Ωστόσο, εφόσον η αναφορά της διαφοράς μεταξύ των πραγματοποιημένων ποσών και του τελικού (ή αρχικού) προϋπολογισμού, κρίνεται ότι θα πρέπει να γνωστοποιείται με ακρίβεια, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται.

Απαιτήσεις γνωστοποιήσεων

Σχετικά με την παράγραφο 29 του ΔΛΠΔΤ 24, μία οντότητα του δημόσιου τομέα οφείλει να εξηγήει στις οικονομικές της καταστάσεις, εάν οι όποιες μεταβολές έχουν προκύψει μεταξύ του αρχικού και του τελικού σχεδίου του κρατικού προϋπολογισμού, οφείλονται σε ανακατανομή εντός του προϋπολογισμού ή σε άλλους λόγους. Η επεξήγηση αυτή μπορεί να περιλαμβάνεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ή σε μία ξεχωριστή αναφορά ή οποία θα έχει εκδοθεί προηγουμένως, ή την ίδια χρονική στιγμή, ή σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις. Στη δεύτερη περίπτωση, θα πρέπει να περιλαμβάνεται η αντιπαραβολή μεταξύ της έκθεσης και των σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων.

Γνωστοποιήσεις βάσης προϋπολογισμού, περιόδου και σκοπού

Στην παράγραφο 39 του προτύπου διατυπώνεται η ρητή υποχρέωση για μία οντότητα του δημόσιου τομέα, να εξηγήει τη βάση και ταξινόμηση, η οποία εφαρμόζεται για τη σύνταξη του εγκεκριμένου κρατικού προϋπολογισμού. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παραγράφους 43 και 45, μία οντότητα του δημόσιου τομέα θα πρέπει να γνωστοποιεί στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων την περίοδο για την οποία συντάσσεται ο κρατικός προϋπολογισμός και τις οντότητες οι οποίες περιλαμβάνονται σε αυτόν.

Αντιπαραβολή

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις και ο κρατικός προϋπολογισμός δεν έχουν συνταχθεί με συγκρίσιμη βάση, σύμφωνα με την παράγραφο 47 του ΔΛΠΔΤ 24, απαιτείται τα πραγματοποιημένα κονδύλια, τα οποία παρουσιάζονται σε συγκριτική βάση με αυτά του κρατικού προϋπολογισμού, να αντιπαραβάλλονται με τα αντίστοιχα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαφορές που προκύπτουν από την αντιπαραβολή, θα πρέπει να εξηγούνται.

Εάν για τη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού έχει εφαρμοσθεί η αρχή του δεδουλευμένου, η αντιπαραβολή θα πρέπει να διενεργείται επί των συνολικών εσόδων και εξόδων και των καθαρών ταμειακών ροών από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Σε αντίθετη περίπτωση, εάν για τη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού έχει εφαρμοστεί αρχή διαφορετική από αυτήν του δεδουλευμένου, η αντιπαραβολή θα πρέπει να διενεργείται επί των καθαρών ταμειακών ροών από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Όσον αφορά στη λογιστική βάση, οι διαφορές μπορεί να οφείλονται στις διαφορετικές περιόδους που έχει συνταχθεί ο κρατικός προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις και σε διαφορές των οντοτήτων οι οποίες περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Η αντιπαραβολή θα πρέπει να παρουσιάζεται είτε στην κατάσταση συγκριτικών προϋπολογιστικών και πραγματοποιημένων κονδυλίων ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

ΕΝΟΤΗΤΑ 5: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠΔΤ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα συντάσσει ΔΛΠΔΤ σε ταμειακή βάση και βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Η υιοθέτηση και η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ από τις κυβερνήσεις των κρατών αναμένεται να ενισχύσει την ποιότητα και τη συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία παρέχεται μέσω αναφορών από τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Σε κάθε περίπτωση, το Συμβούλιο αντιλαμβάνεται και αναγνωρίζει το δικαίωμα των κυβερνήσεων και των εθνικών φορέων παραγωγής λογιστικών αρχών και προτύπων να εκδίδουν οδηγίες και πρότυπα επί χρηματοοικονομικών αναφορών σε εθνικό επίπεδο και εντός της δικαιοδοσίας τους.

Το Συμβούλιο δίδει ιδιαίτερη προσοχή στο πρότυπο λογιστικής ταμειακής βάσης, το οποίο θεωρείται ότι αποτελεί ένα σημαντικό βήμα για τη βελτίωση της συνέπειας και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών αναφορών, όταν αυτές συντάσσονται επί ταμειακής βάσης. Η υιοθέτηση και η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου ενθαρρύνεται.

Στην περίπτωση εφαρμογής του προτύπου της λογιστικής ταμειακής βάσης, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιγράφουν ότι συμμορφώνονται με τα ΔΛΠΔΤ, μόνο εφόσον συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις του Μέρους 1 του συγκεκριμένου προτύπου.

Ωστόσο, το Συμβούλιο ενθαρρύνει και προσπαθεί να κατευθύνει τις κυβερνήσεις των κρατών ως προς την εναρμόνιση με τα ΔΛΠΔΤ τα οποία περιέχουν οδηγίες και αφορούν στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Το ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης» εκδόθηκε για πρώτη φορά το 2003 και αναθεωρήθηκε το 2006, με πρόσθετες απαιτήσεις και οδηγίες προς την ενθάρρυνση της παρουσίασης των πληροφοριών του προϋπολογισμού και με εξωτερική υποστήριξη το 2007.

Το 2017 εκδόθηκε ένα αναθεωρημένο ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης». Στόχοι της τελευταίας αναθεώρησης ήταν:

- α Η αφαίρεση εμποδίων στην εφαρμογή του ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης», τα οποία παρουσιάζονταν στις μέχρι τότε απαιτήσεις του προτύπου και αφορούσαν την ενοποίηση, την εξωτερική υποστήριξη και τις πληρωμές σε τρίτα μέρη. Συγκεκριμένα, αναμορφώθηκαν οι απαιτήσεις του πρώτου μέρους του προτύπου για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι απαιτήσεις σχετικά με τη γνωστοποίηση αναφορικά με την εξωτερική υποστήριξη καθώς και αναφορικά με τις πληρωμές σε τρίτα μέρη ως οδηγίες ενθάρρυνσης του δεύτερου μέρους του προτύπου.

- β Η επιβεβαίωση ότι οι απαιτήσεις και οι οδηγίες ενθάρρυνσης του προτύπου δεν αντικρούουν εκείνες των αντίστοιχων ΔΛΠΔΤ, εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διαφορές είναι κατάλληλες ως προς την εφαρμογή της λογιστικής βάσης και
- γ Η διευκρίνιση ότι ο ρόλος του ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης» αποσκοπεί, στο πλαίσιο πάντα της διαμόρφωσης της συνολικής στρατηγικής του Συμβουλίου για την εφαρμογή του συνόλου των ΔΛΠΔΤ, στο να αποτελέσει πρωταρχικά ένα βήμα στη διαδικασία της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, παρά να είναι ένα τελικό πρότυπο εφαρμογής αυτό καθ' αυτό.

5.2 Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Το συγκεκριμένο πρότυπο αποτελείται από δύο μέρη:

- A. Το Μέρος 1 είναι υποχρεωτικό. Στο πρώτο μέρος καθορίζονται οι απαιτήσεις οι οποίες εφαρμόζονται σε όλες τις οντότητες που συντάσσουν Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού, σύμφωνα με τη λογιστική της ταμειακής βάσης. Συγκεκριμένα, στο Μέρος 1 ορίζεται η λογιστική της ταμειακής βάσης, καθορίζονται οι απαιτήσεις σχετικά με τις γνωστοποιήσεις και οι επεξηγηματικές σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις και επίσης καλύπτεται ένας αριθμός θεμάτων αναφοράς. Με τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου πρέπει να συμμορφώνονται οι οντότητες που επιθυμούν να συντάσσουν χρηματοοικονομικές αναφορές σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης».

Όλες οι οντότητες του δημόσιου τομέα, οι οποίες συντάσσουν και παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη λογιστική της ταμειακής βάσης πρέπει να εφαρμόζουν το συγκεκριμένο πρότυπο, με μόνη εξαίρεση τις Δημόσιες Επιχειρήσεις ή Οργανισμούς (βλ. ορισμό κατωτέρω). Όταν μία οντότητα συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του Μέρους 1 του προτύπου πρέπει αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές της καταστάσεις.
- B. Το Μέρος 2 του προτύπου δεν είναι υποχρεωτικό. Στο μέρος αυτό, το πρότυπο περιλαμβάνει πρόσθετες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις, τις οποίες μία οντότητα του δημόσιου τομέα, ενθαρρύνεται να υιοθετεί προκειμένου να ενισχύεται η ευθύνη της λογοδοσίας και η διαφάνεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και υποστηρίζεται η μετάβαση στην λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου στο πλαίσιο της πλήρους εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ.

5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Στόχος

Σύμφωνα με το πρότυπο, είναι υποχρεωτικό να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές εισπράξεις, τις ταμειακές πληρωμές και τα υπόλοιπα των ταμειακών διαθεσίμων μίας οντότητας, για σκοπούς λογοδοσίας. Επίσης, πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να

παράγει επαρκή ταμειακά διαθέσιμα στο μέλλον καθώς και σχετικά με τις ενδεχόμενες πηγές χρήσεως των ταμειακών διαθεσίμων. Κατά τη διενέργεια της εκτίμησης των αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων και τη βιωσιμότητα των δραστηριοτήτων της οντότητας, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων καλούνται να κατανοήσουν το χρόνο και τη βεβαιότητα των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών.

Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις και τις συστάσεις του συγκεκριμένου προτύπου διασφαλίζει την περιεκτική πληροφόρηση και τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς επί των ταμειακών εισπράξεων, των πληρωμών και των υπολοίπων των ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας. Επιπλέον, ενισχύει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων της ίδιας της οντότητας προηγούμενων περιόδων, αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων που επίσης εφαρμόζουν τη λογιστική της ταμειακής βάσης.

Ρόλος του ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης»

Το Συμβούλιο έχει την άποψη ότι ο αντικειμενικός σκοπός των χρηματοοικονομικών αναφορών εξυπηρετείται καλύτερα με την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Συνεπακόλουθα, το Συμβούλιο ενθαρρύνει τις κυβερνήσεις των κρατών καθώς και τις λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα να παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές τους αναφορές σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και να συμμορφώνονται με αυτά.

Ωστόσο, το Συμβούλιο αντιλαμβάνεται ότι για ορισμένες δικαιοδοσίες, μία διαδικασία μετάβασης θα είναι απαραίτητη προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Το ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης» έχει συνταχθεί ως ένα ενδιάμεσο στάδιο, προκειμένου να υποβοηθήσει την μετάβαση προς τη λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ τα οποία υιοθετούν την αρχή του δεδουλευμένου. Έτσι, το ΔΛΠΔΤ δεν εκλαμβάνεται από μόνο του ως ένα τελικό πρότυπο εφαρμογής.

Οι οδηγίες ενθάρρυνσης στο δεύτερο μέρος του συγκεκριμένου προτύπου αποσκοπούν στην υποβοήθηση της μετάβασης της οντότητας στην εφαρμογή της λογιστικής βάσει της αρχής του δεδουλευμένου στο πλαίσιο της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών της αναφορών και στη υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Σε κάθε περίπτωση η διαδικασία και η μεθοδολογία μετάβασης στη λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου θα αντανakλά τις τρέχουσες συνθήκες της δικαιοδοσίας και συνεπακόλουθα μπορεί να διαφέρει από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία. Το Συμβούλιο δεν καθορίζει ότι πρέπει να εφαρμόζεται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα μία συγκεκριμένη διαδικασία καθώς και ότι πρέπει από αυτές να εφαρμόζεται το ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης» ως υποχρεωτικό πρώτο μέρος στη διαδικασία μετάβασης.

Σκοπός των απαιτήσεων

Τα ΔΛΠΔΤ έχουν σχεδιαστεί προκειμένου να εφαρμόζονται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα⁴⁶, οι οποίες πληρούν τις εξής προϋποθέσεις: α) έχουν τη ευθύνη της παροχής υπηρεσιών προς με σκοπό την ωφέλεια του δημοσίου και της ανακατανομής του εισοδήματος και του πλούτου, β) χρηματοδοτούν κυρίως τις δραστηριότητές τους, άμεσα ή έμμεσα, μέσω εσόδων φορολογίας και / ή από τις μεταφορές άλλων επιπέδων της κυβέρνησης, κοινωνικών συνεισφορών, χρέους ή αμοιβών και γ) δεν έχουν ως κύριο στόχο τη δημιουργία κέρδους.

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα, οι οποίες συντάσσουν και παρουσιάζουν χρηματοοικονομικές αναφορές (οικονομικές καταστάσεις) σύμφωνα με τη λογιστική της ταμειακής βάσης, όπως ορίζονται από το συγκεκριμένο πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζουν τις διατάξεις (απαιτήσεις) του Μέρους 1 του Προτύπου αυτού στην παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται ισότιμα στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας του δημόσιου τομέα σε ατομικό επίπεδο, καθώς και στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας η οποία αποτελεί ελέγχουσα οντότητα και σε μία ή περισσότερες ελέγχουσες οντότητες. Το πρότυπο απαιτεί την κατάρτιση μίας κατάστασης ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, στην οποία αναγνωρίζονται τα χρηματικά διαθέσιμα τα οποία ελέγχονται από την οντότητα αναφοράς, καθώς και των γνωστοποιήσεων επί των λογιστικών πολιτικών και των επεξηγηματικών σημειώσεων.

Η οντότητα του δημόσιου τομέα, της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με το Μέρος 1 του συγκεκριμένου προτύπου, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Δεν πρέπει να αναφέρεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με το πρότυπο αυτό, παρά μόνο εάν αυτό ισχύει για όλες τις διατάξεις του.

Σχετικά ΔΛΠ /ΔΠΧΑ

Το ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης έχει εκδοθεί από το Συμβούλιο και αφορά αποκλειστικά και μόνο στις οντότητες του δημόσιου τομέα. Ως εκ τούτου δεν συνδέεται και δεν υπάρχει σχετικό ΔΠΧΑ ή ΔΛΠ.

Ορισμοί

Προκειμένου να είναι κατανοητές οι οδηγίες του ΔΛΠΔΤ 8, είναι σημαντικό να προσδιορισθούν εννοιολογικά τα εξής⁴⁷:

 **Ταμειακή βάση (cash basis)**, εννοείται η βάση της λογιστικής σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζονται συναλλαγές και άλλα λογιστικά γεγονότα όταν εισπράττονται ή πληρώνονται ταμειακά διαθέσιμα (ορισμός που δίδεται από το ΔΛΠΔΤ 2 είναι συναφής).

⁴⁶ Par. 1.8. “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”

⁴⁷ Οι ορισμοί περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1.3.1 του ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης»

- ✚ **Ταμειακά διαθέσιμα (cash)**, για τους σκοπούς του συγκεκριμένου προτύπου περιλαμβάνουν τα μετρητά, τις καταθέσεις όψεως και τα ταμειακά ισοδύναμα (ορισμός που δίδεται από το ΔΛΠΔΤ 2 είναι διαφορετικός).
- ✚ **Ταμειακά ισοδύναμα (cash equivalents)**, είναι βραχυπρόθεσμου χαρακτήρα και υψηλού βαθμού ρευστοποίησης επενδύσεις οι οποίες είναι άμεσα ρευστοποιήσιμες σε γνωστά ποσά ταμειακών διαθεσίμων και εμπεριέχουν χαμηλό επίπεδο κινδύνου μεταβολής της αξίας τους.
- ✚ **Ταμειακές ροές (cash flows)**, περιλαμβάνουν τις εισροές και τις εκροές των ταμειακών διαθεσίμων.
- ✚ **Ταμειακές εισπράξεις (cash receipts)**, νοούνται οι εισροές των ταμειακών διαθεσίμων.
- ✚ **Ταμειακές πληρωμές (cash payments)**, νοούνται οι εκροές των ταμειακών διαθεσίμων.
- ✚ **Ταμειακός έλεγχος ή έλεγχος ταμειακών διαθεσίμων (control of cash)**, υφίσταται όταν η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ή διαφορετικά να λάβει ωφέλειες από ταμειακά διαθέσιμα στο πλαίσιο επιδίωξης των στόχων της και έχει τη δυνατότητα να εξαιρέσει ή να ρυθμίσει την πρόσβαση λοιπών τρίτων στις ωφέλειες αυτές.
- ✚ **Δημόσια Επιχείρηση ή Οργανισμός (government business enterprise)**: ορίζεται μία οντότητα η οποία έχει τα εξής χαρακτηριστικά: α) έχει την εξουσία να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της, β) της έχει ανατεθεί η χρηματοοικονομική και λειτουργική εξουσία να εκτελεί τις δραστηριότητές της, γ) πουλάει αγαθά και υπηρεσίες στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής της δραστηριότητας σε άλλες οντότητες δημιουργώντας κέρδη ή ανακτώντας κόστη, δ) δεν εξαρτάται από τη συνεχή χρηματοδότηση προκειμένου να έχει τη δυνατότητα της συνέχισης της δραστηριότητας και ε) ελέγχεται από μία οντότητα του δημόσιου τομέα.

Οικονομικές Καταστάσεις

Η λογιστική της ταμειακής βάσης αναγνωρίζει συναλλαγές και λογιστικά γεγονότα μόνο όταν η οντότητα εισπράττει ή πληρώνει ταμειακά διαθέσιμα (συμπεριλαμβανομένων και των ταμειακών ισοδύναμων).

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τη λογιστική της ταμειακής βάσης, παρέχουν πληροφορίες στους χρήστες σχετικά με τις πηγές συλλογής των ταμειακών διαθεσίμων εντός της περιόδου. Περαιτέρω, οι οικονομικές καταστάσεις αυτές παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τους σκοπούς για τους οποίους έχουν χρησιμοποιηθεί ταμειακά διαθέσιμα κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η επιμέτρηση στις συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις εστιάζει στα υπόλοιπα των ταμειακών διαθεσίμων (συμπεριλαμβανομένων και των ταμειακών ισοδύναμων) και στις μεταβολές τους.

Έλεγχος ταμειακών διαθεσίμων

Ο έλεγχος επί των ταμειακών διαθεσίμων υφίσταται όταν η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ταμειακά διαθέσιμα προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της, ή διαφορετικά να λάβει ωφέλειες και να εξαιρεί ή να ρυθμίζει την πρόσβαση των λοιπών τρίτων στις ωφέλειες αυτές. Τα χρηματικά διαθέσιμα που εισπράττονται από την

οντότητα, ή προορίζονται για αυτήν, ή χορηγούνται σε αυτή, τα οποία η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει για τη χρηματοδότηση των λειτουργικών της σκοπών, να αποκτήσει κεφαλαιουχικά περιουσιακά στοιχεία ή να αποπληρώσει το χρέος της, είναι χρηματικά διαθέσιμα τα οποία ελέγχονται από την οντότητα⁴⁸.

Ποσά τα οποία έχουν κατατεθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς μίας οντότητας του δημόσιου τομέα, ελέγχονται από την οντότητα αυτή. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα ποσά τα οποία μία οντότητα της κυβέρνησης: α) εισπράττει για λογαριασμό της κυβέρνησης ή άλλης οντότητας κατατίθενται σε δικό της τραπεζικό λογαριασμό, πριν τη μεταφορά τους στα ενοποιημένα έσοδα ή σε άλλο γενικό λογαριασμό της της κυβέρνησης και β) πρόκειται να μεταφερθούν σε τρίτα μέρη για λογαριασμό της κυβέρνησης είναι αρχικά κατατεθειμένα στο δικό της τραπεζικό λογαριασμό πριν τη μεταφορά τους στο δικαιούχο τους.

Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα θα διατηρεί τον έλεγχο των χρηματικών διαθεσίμων αυτών, μόνο για την περίοδο εντός της οποίας αυτά παραμένουν στον τραπεζικό της λογαριασμό, πριν από τη μεταφορά τους στα ενοποιημένα έσοδα ή στον τραπεζικό λογαριασμό της άλλης κυβέρνησης, ή προς τα τρίτα μέρη. Στην παράγραφο 1.4.9 του προτύπου απαιτείται η γνωστοποίηση των χρηματικών διαθεσίμων, τα οποία κρατούνται από μία οντότητα του δημόσιου τομέα, κατά την ημερομηνία αναφοράς, και υπόκεινται σε εξωτερικούς περιορισμούς. Συμπληρωματικές οδηγίες, σχετικά με τα χρηματικά διαθέσιμα τα οποία διακρατούνται από μία οντότητα του δημόσιου τομέα για λογαριασμό τρίτων, περιλαμβάνονται στις παραγράφους 2.1.6. έως 2.1.13 του δεύτερου μέρους του προτύπου⁴⁹.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1.2.10 του προτύπου, οι κυβερνήσεις και οι λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα ενδέχεται να ελέγχουν έναν μεγάλο αριθμό οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων και κυβερνητικών μονάδων, πρακτορείων καθώς και οντότητες με εμπορικές δραστηριότητες και λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να καταρτίζονται σε ατομική βάση οντότητας, ή σε επίπεδο ελέγχουσας οντότητας μαζί με ορισμένες ή όλες τις ελεγχόμενες οντότητες. Το συγκεκριμένο πρότυπο ενθαρρύνει αλλά δεν απαιτεί οι ελέγχουσες οντότητες να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες θα περιλαμβάνουν την ελέγχουσα και όλες τις ελεγχόμενες από αυτή οντότητες, με εξαιρέσεις σε συγκεκριμένα καθορισμένες περιπτώσεις.

⁴⁸ Παράγραφος 1.2.6, ΔΛΠΔΤ Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁴⁹ Παράγραφος 1.2.7, ΔΛΠΔΤ Λογιστική Ταμειακής Βάσης

Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το πρότυπο,⁵⁰ ένα πλήρες σετ οικονομικών καταστάσεων αποτελείται από:

- α. Την κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών η οποία αναγνωρίζει όλες τις ταμειακές εισπράξεις και τις ταμειακές πληρωμές που ελέγχονται από την οντότητα και προσδιορίζει ξεχωριστά πληρωμές που έχουν καταβληθεί από τρίτα μέρη για λογαριασμό της οντότητας⁵¹.
- β. Τις λογιστικές αρχές και τις επεξηγηματικές σημειώσεις.
- γ. Τη σύγκριση των προϋπολογισμένων και πραγματικών κονδυλίων της, είτε σαν πρόσθετες ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις, είτε ως μία στήλη προϋπολογισμού στην κατάσταση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών⁵². Η σύγκριση αυτή πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις όταν μία οντότητα δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της,

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μία οντότητα του δημόσιου τομέα επιλέγει να γνωστοποιήσει πληροφορίες, οι οποίες έχουν συνταχθεί σε διαφορετική βάση από τη λογιστική ταμειακής βάσης του υπό συζήτηση ΔΛΠΔΤ, ή απαιτείται για κάποιο άλλο λόγο σύμφωνα με το σημείο (γ) ανωτέρω (παρ. 1.3.4 (γ) του προτύπου), οι πληροφορίες αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Δομή της κατάστασης των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών

Σύμφωνα με το πρότυπο,⁵³ η κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών πρέπει να απεικονίζει για την περίοδο αναφοράς τα εξής:

- α. Συνολικές ταμειακές εισπράξεις της οντότητας, οι οποίες εμφανίζουν ξεχωριστά υποκατηγορίες των συνολικών ταμειακών εισπράξεων, χρησιμοποιώντας μία βάση ταξινόμησης που κρίνεται κατάλληλη για τις λειτουργίες της οντότητας.
- β. Συνολικές ταμειακές πληρωμές της οντότητας, οι οποίες εμφανίζουν ξεχωριστά υποκατηγορίες των συνολικών πληρωμών, χρησιμοποιώντας μία βάση ταξινόμησης που κρίνεται κατάλληλη για τις λειτουργίες της οντότητας.
- γ. Τα υπόλοιπα έναρξης και τέλους χρήσεως των ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας.

Οι συνολικές ταμειακές εισπράξεις και οι συνολικές ταμειακές πληρωμές, καθώς και οι ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές της κάθε υποκατηγορίας των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών πρέπει να αναφέρεται σε «μικτή» βάση. Οι ταμειακές εισπράξεις και οι ταμειακές πληρωμές μπορούν να αναφέρονται σε «καθαρή» βάση όταν:

⁵⁰ Παράγραφος 1.3.4, ΔΛΠΔΤ Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵¹ Παράγραφος 1.3.24, ΔΛΠΔΤ Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵² Παράγραφος 1.9.8, ΔΛΠΔΤ Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵³ Παράγραφος 1.3.12, ΔΛΠΔΤ Λογιστική Ταμειακής Βάσης

- α. Προκύπτουν από συναλλαγές τις οποίες διαχειρίζεται η οντότητα για λογαριασμό τρίτων και οι οποίες αναγνωρίζονται στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, ή
- β. Αφορούν σε στοιχεία τα οποία ανακυκλώνονται γρήγορα, τα ποσά είναι μεγάλα και οι περίοδοι ωρίμανσης είναι βραχυχρόνιες⁵⁴.

Τα στοιχεία ανά γραμμή, οι επικεφαλίδες και τα υποσύνολα θα παρουσιάζονται στην κατάσταση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, όταν μία τέτοια παρουσίαση είναι απαραίτητη προκειμένου να παρουσιαστούν ακριβοδίκαια οι ταμειακές εισπράξεις, οι ταμειακές πληρωμές και τα ταμειακά υπόλοιπα της οντότητας⁵⁵.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1.3.17 του προτύπου η ταξινόμηση σε υποκατηγορίες (ή τάξεις) των συνολικών ταμειακών εισπράξεων και των πληρωμών, οι οποίες θα πρέπει να γνωστοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 1.3.12 και 1.3.14 είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Οι συνολικές ταμειακές εισπράξεις μπορούν να ταξινομηθούν προκειμένου, ενδεικτικά, να προσδιορίζουν ξεχωριστά τις ταμειακές εισπράξεις από φορολογία ή απόκτηση επιχορηγήσεων και δωρεών, δανεισμό, εισπράξεις από τη διάθεση γης, κτιριακών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και άλλες συνεχείς παροχές υπηρεσιών και εμπορικές δραστηριότητες. Οι συνολικές ταμειακές πληρωμές μπορούν να ταξινομηθούν προκειμένου, ενδεικτικά, να προσδιορίζουν ξεχωριστά τις ταμειακές πληρωμές για συνεχείς παροχές υπηρεσιών συμπεριλαμβανομένων μεταφορές σε συστατικούς φορείς ή σε λοιπές κυβερνήσεις ή οντότητες, προγράμματα αποπληρωμής δανεισμού, απόκτηση γης, κτιριακών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και λοιπές εμπορικές δραστηριότητες. Ωστόσο, δίνεται και η δυνατότητα εναλλακτικών παρουσιάσεων, εφόσον είναι δυνατόν. Για παράδειγμα, οι συνολικές ταμειακές εισπράξεις μπορούν να υποκατηγοριοποιηθούν βάσει της αναφοράς τους στην πηγή προέλευσής τους και οι ταμειακές πληρωμές μπορούν να ταξινομηθούν είτε βάσει της φύσης των καταβολών τους, είτε της λειτουργίας τους, είτε του προγράμματος εντός της οντότητας, όπως αυτό κρίνεται κατάλληλο.

Αναφορά σε «συμψηφισμένη βάση»

Σε αρκετές περιπτώσεις, εντός της περιόδου αναφοράς, οι κυβερνήσεις ή μονάδες κυβερνήσεων, διαχειρίζονται συναλλαγές ή διαφορετικά ενεργούν για λογαριασμό ως πράκτορες για λογαριασμό άλλων⁵⁶. Αυτές οι διαχειριστικές συναλλαγές και οι συναλλαγές πρακτόρευσης για λογαριασμό τρίτων, μπορεί να περιλαμβάνουν, την είσπραξη εσόδων, ή μεταφορά κεφαλαίων στους πραγματικούς τελικούς δικαιούχους, ή τη θεματοφυλακή χρηματικών διαθεσίμων για λογαριασμό τρίτων.

Η αναγνώριση των συναλλαγών αυτών σε «μικτή βάση» μπορεί να υπονομεύουν την ικανότητα των οικονομικών καταστάσεων ορισμένων κυβερνήσεων ή οντοτήτων τους να επικοινωνήσουν τις πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές, οι οποίες προκύπτουν πραγματικά από τις ίδιες συναλλαγές της οντότητας.

⁵⁴ Παράγραφος 1.3.13, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵⁵ Παράγραφος 1.3.14, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵⁶ Παράγραφος 1.3.21 – 1.3.24, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

Συνεπακόλουθα, το πρότυπο επιτρέπει οι ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές να συμψηφίζονται και να αναφέρονται σε «συμψηφισμένη βάση» στις οικονομικές καταστάσεις των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, υπό τις συνθήκες της παραγράφου 1.3.13 του προτύπου για την οποία έγινε αναφορά προηγουμένως.

Γνωστοποιήσεις σημειώσεων

Σύμφωνα με το πρότυπο⁵⁷, οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας που εφαρμόζει την ταμειακή βάση της λογιστικής πρέπει:

- α. Να παρουσιάζουν πληροφορίες σχετικά με τη βάση σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που έχουν επιλεγεί και εφαρμοστεί επί συγκεκριμένων συναλλαγών και λοιπών γεγονότων.
- β. Να παρέχουν επιπρόσθετες πληροφορίες που δεν εμφανίζονται στον κύριο κορμό των οικονομικών καταστάσεων, αλλά κρίνεται ως υποχρεωτική για τη ακριβοδίκαιη παρουσίαση των ταμειακών εισπράξεων και των πληρωμών και των υπολοίπων των ταμειακών διαθεσίμων.

Οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρουσιάζονται με ένα συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο στον κύριο κορμό της κατάστασης των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών (face of the statement), καθώς και των άλλων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναφέρεται σε κάθε σχετική πληροφορία στις σημειώσεις⁵⁸.

Επιλογή και γνωστοποίηση των Λογιστικών Πολιτικών

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν πληροφορίες οι οποίες είναι: α) κατανοητές, β) σχετικές για τη λήψη αποφάσεων και την αξιοπιστία που απαιτούν οι χρήστες, γ) απεικονίζονται πιστά σε ταμειακή βάση εισπράξεων και πληρωμών καθώς και ταμειακών υπολοίπων της οντότητας και της λοιπής πληροφόρησης που γνωστοποιείται μέσω αυτών και θα είναι: i) πλήρης, ii) ουδέτερη (αντικειμενική) και iii) απαλλαγμένη από ουσιώδη σφάλματα, δ) συγκρισιμότητα, ε) επικαιροποιημένες (έγκαιρη πληροφόρηση) και στ) επαληθεύσιμες⁵⁹.

Στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνεται σημείωση σχετικά με κάθε λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και είναι απαραίτητη για την επαρκή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένου και του βαθμού στον οποίο η οντότητα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τις προβλέψεις του συγκεκριμένου προτύπου. Σε κάθε περίπτωση, η μη κατάλληλη εφαρμογή μίας προβλεπόμενης από τα ΔΛΠΔΤ λογιστικής πολιτικής δεν επιτρέπεται έστω και εάν αυτή γνωστοποιείται στο προσάρτημα και τις σημειώσεις⁶⁰.

⁵⁷ Παράγραφος 1.3.25, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵⁸ Παράγραφος 1.3.26, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁵⁹ Παράγραφος 1.3.27, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁶⁰ Παράγραφος 1.3.29 και 1.3.30, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

Βασικές γνωστοποιήσεις

Το πρότυπο προβλέπει ότι οι Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως⁶¹. Στην περίπτωση κατά την οποία η ημερομηνία αναφοράς μεταβάλλεται και οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για περίοδο διαφορετική του ενός έτους, αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

Επίσης σύμφωνα με το πρότυπο, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εκδίδονται εντός έξι μηνών από την ημερομηνία αναφοράς. Ωστόσο, το Συμβούλιο ενθαρρύνει τις οντότητες η περίοδος αυτή να μην ξεπερνά τους τρεις μήνες⁶².

Περαιτέρω, μία οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί την ημερομηνία κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις προς δημοσίευση, καθώς και το ποιος έχει δώσει την έγκριση αυτή. Επίσης, απαιτείται να γνωστοποιούνται πληροφορίες σχετικά με την οντότητα αναφοράς, τους περιορισμούς επί ταμειακών υπολοίπων και την πρόσβαση σε πιστοδοτήσεις και συγκριτικές πληροφορίες⁶³.

Λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών σε συνάλλαγμα και των συναλλαγματικών υπολοίπων

Οι ταμειακές εισπράξεις και οι ταμειακές πληρωμές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να λογιστικοποιούνται στο νόμισμα της οντότητας αναφοράς. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, εφαρμόζεται η συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος αναφοράς και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία που έλαβαν χώρα οι εισπράξεις και οι πληρωμές. Αντίθετα, τα υπόλοιπα των ταμειακών διαθεσίμων που διακρατούνται σε ξένο νόμισμα πρέπει να αναφέρονται στη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος.

Οι ταμειακές εισπράξεις και οι ταμειακές πληρωμές μίας ελεγχόμενης οντότητας του εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στις συναλλαγματικές ισοτιμίες μεταξύ του νομίσματος αναφοράς και των ξένων νομισμάτων κατά τις ημερομηνίες των εισπράξεων και των πληρωμών.

Μία οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που περιλαμβάνονται ως ποσά συμφωνίας μεταξύ των υπολοίπων έναρξης και λήξης της περιόδου⁶⁴.

Παρουσίαση πληροφοριών προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις

Μία οντότητα η οποία δημοσιεύει τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της πρέπει να παρουσιάζει μία σύγκριση μεταξύ των προϋπολογισθέντων ποσών για τα οποία οφείλεται δημόσια λογοδοσία και των προϋπολογισθέντων ποσών. Αυτό μπορεί να γίνει είτε με τη χρήση μίας ξεχωριστής οικονομικής κατάστασης, είτε με την προσθήκη

⁶¹ Παράγραφος 1.4.1, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁶² Παράγραφος 1.4.4, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁶³ Παράγραφος 1.4.5 – 1.4.20, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

⁶⁴ Παράγραφος 1.6.2 – 1.6.8, ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

επιπρόσθετων στηλών προϋπολογισμού στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών η οποία έχει συνταχθεί σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο.

Μία οντότητα πρέπει να παρουσιάζει μία σύγκριση των προϋπολογισθέντων μεγεθών και των πραγματικών ως επιπρόσθετες στήλες στην κατάσταση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός έχουν συνταχθεί σε τέτοια βάση ώστε να είναι συγκρίσιμες ως καταστάσεις. Σε διαφορετικά περίπτωση απαιτείται η γνωστοποίηση μίας συμφωνίας των δύο καταστάσεων.

Το πρότυπο στην παράγραφο 1.9.8 απαιτεί η σύγκριση μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών να παρουσιάζει ξεχωριστά για κάθε επίπεδο κανονιστικής ή νομικής εποπτείας: α) τα τελικά εγκεκριμένα ποσά του προϋπολογισμού και β) τα πραγματοποιημένα ποσά σε μία συγκρίσιμη βάση. Επιπλέον, μία οντότητα πρέπει να παρουσιάζει με τη μορφή σημείωσης γνωστοποιήσεων στις οικονομικές της καταστάσεις, επεξηγήσεις επί των σημαντικών διαφορών μεταξύ των του προϋπολογισμού για τον οποίο απαιτείται δημόσια λογοδοσία και των πραγματικών ποσών, εκτός εάν οι επεξηγήσεις αυτές έχουν δημοσιευθεί σε άλλα δημόσια έγγραφα σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, στη σημείωση γνωστοποίησης πρέπει να δίνονται αναφορές στα έγγραφα αυτά⁶⁵.

Σχετικά με το Μέρος 2

Το δεύτερο μέρος του προτύπου δεν είναι υποχρεωτικό και αποσκοπεί στην υποβοήθηση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα στο πλαίσιο της μετάπτωσης από τη λογιστική της ταμειακής βάσης στη λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου με την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ.

Για το σκοπό αυτό, στο δεύτερο μέρος του προτύπου περιλαμβάνονται οδηγίες για την ενθάρρυνση συμπληρωματικών γνωστοποιήσεων ως προς τις αναφορές με τη λογιστική ταμειακής βάσης. Σε κάθε περίπτωση το μέρος αυτό του προτύπου πρέπει να διαβάζεται μαζί με το πρώτο μέρος, το οποίο θέτει και τις υποχρεωτικές απαιτήσεις του ΔΛΠΔΤ «Λογιστική Ταμειακής Βάσης».

Οι οδηγίες του προτύπου περιλαμβάνουν αναφορές: α) στις μελλοντικές ωφέλειες από την παροχή δυνητικών υπηρεσιών, β) στην εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και στις περιπτώσεις που κρίνεται απαραίτητο τις σημαντικές αβεβαιότητες, γ) την εισπράξεις εσόδων, δ) τις «pass through» ταμειακές ροές, τις ε) τις μεταφορές πληρωμών, και στ) ειδικές γνωστοποιήσεις σχετικά με τη φύση και το ποσό κάθε σημαντικού κονδυλίου, στον κύριο κορμό της κατάστασης ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, είτε στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, τις συναλλαγές με τρίτα μέρη.

⁶⁵ Παράγραφος 1.7.1 – 1.7.46 ΔΛΠΔΤ σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης

Επιπλέον στο Μέρος 2 περιλαμβάνονται οδηγίες σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τις χρηματοοικονομικές αναφορές σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.

Υπόδειγμα κατάστασης ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών συμπεριλαμβάνεται στο Παράρτημα 3.

ΕΝΟΤΗΤΑ 6: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 54/2018.

6.1 ΈΣΟΔΑ

Φόροι (Taxes): Οι φόροι είναι υποχρεωτικά μη ανταποδοτικά ποσά που εισπράττουν οντότητες της γενικής κυβέρνησης από τους υπόχρεους φορείς, βάσει νόμων ή και κανονισμών που καθιερώνονται για να παρέχουν έσοδα στην γενική κυβέρνηση. Οι φόροι ταξινομούνται κυρίως αναφορικά με τη βάση επί της οποίας επιβάλλονται. Κανονικά, η επιβολή ενός φόρου για συγκεκριμένη χρήση δεν επηρεάζει την ταξινόμησή του. Οι φόροι δεν περιλαμβάνουν πρόστιμα ή άλλες ποινές που επιβάλλονται για παραβάσεις νόμου. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στην κατηγορία του υποχρεωτικού σχεδίου λογαριασμών «Πρόστιμα, ποινές και καταλογισμοί» (Λογαριασμός 1.5.6).

Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (Taxes on goods and services): Αφορούν φόρους που είναι πληρωτέοι ανά μονάδα συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή ανταλλάσσεται, εξαιρουμένων των φόρων και δασμών επί εισαγωγών (Λογαριασμός 1.1.2). Ο φόρος μπορεί να είναι ένα συγκεκριμένο ποσό χρημάτων ανά μονάδα ποσότητας ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας ή μπορεί να υπολογίζεται ως ένα συγκεκριμένο ποσοστό της τιμής ανά μονάδα ή της αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται ή ανταλλάσσονται. Τέτοιοι φόροι (που προσδιορίζονται επί ενός προϊόντος), περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία ανεξάρτητα από το ποιος τους καταβάλλει.

Φόροι προστιθέμενης αξίας (Value added taxes): Οι φόροι τύπου προστιθέμενης αξίας είναι φόροι επί αγαθών ή υπηρεσιών που εισπράττονται σε στάδια από τις επιχειρήσεις και τελικά χρεώνονται στο σύνολό τους στον τελικό αγοραστή. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται, ο φόρος προστιθέμενης αξίας που εισπράττεται από την γενική κυβέρνηση και εφαρμόζεται στα εγχώρια και εισαγόμενα προϊόντα, καθώς επίσης και άλλοι εκπιπτόμενοι φόροι που εφαρμόζονται με παρόμοιους κανόνες με αυτούς του φόρου προστιθέμενης αξίας. Το κοινό χαρακτηριστικό των φόρων προστιθέμενης αξίας είναι ότι οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να πληρώνουν στην γενική κυβέρνηση μόνο τη διαφορά μεταξύ του ΦΠΑ των πωλήσεών τους και του ΦΠΑ των δαπανών τους.

Ειδικοί φόροι κατανάλωσης (Excise duties): Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται ως ειδικοί ανά μονάδα προϊόντος φόροι επί προκαθορισμένου και

περιορισμένου εύρους προϊόντων (πέραν εκείνων που περιλαμβάνονται στους φόρους και δασμούς επί εισαγωγών (Λογαριασμός 1.1.2). Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης συνήθως επιβάλλονται σε πολυτελή ή μη βασικά αγαθά, σε αλκοολούχα ποτά, στον καπνό, σε ενεργειακά προϊόντα και συναφή αγαθά και υπολογίζονται με διαφοροποιημένους ανά κατηγορία προϊόντος συντελεστές. Μπορεί να επιβάλλονται σε οποιοδήποτε στάδιο παραγωγής ή διανομής και συνήθως υπολογίζονται ως μια συγκεκριμένη χρέωση ανά μονάδα βάσει χαρακτηριστικών αναφοράς που αφορούν αξίες, βάρος, ισχύ ή ποσότητα του προϊόντος. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται ειδικοί φόροι επί εξατομικευμένων προϊόντων όπως τα προϊόντα καπνού, τα αλκοολούχα ποτά, τα καύσιμα των οχημάτων και τα έλαια των υδρογονανθράκων. Εάν ένας φόρος που συλλέγεται κυρίως επί εισαγομένων αγαθών, επίσης εφαρμόζεται ή θα μπορούσε να εφαρμοστεί με τον ίδιο νόμο σε συγκρίσιμα εγχώρια παραγόμενα αγαθά, το έσοδο από αυτό το φόρο ταξινομείται ως ειδικός φόρος κατανάλωσης και όχι ως δασμός εισαγωγών. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται έστω και εάν δεν υπάρχει συγκρίσιμη εγχώρια παραγωγή ή δεν υπάρχει πιθανότητα τέτοιας παραγωγής. Φόροι επί της χρήσης υπηρεσιών κοινής ωφέλειας όπως το νερό, ο ηλεκτρισμός, το αέριο και η ενέργεια, θεωρούνται ως ειδικοί φόροι κατανάλωσης και όχι ως φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Φόροι με μορφή χαρτοσήμου (Stamp taxes): Αφορά διάφορους φόρους που ονομάζονται φόροι χαρτοσήμου, ανεξάρτητα του εάν εισπράττονται με τη μορφή χαρτοσήμου (κινητού επισήματος).

Φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών (Taxes on financial and capital transactions): Φόροι πληρωτέοι κατά την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικών και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένου του ξένου συναλλάγματος. Οι φόροι αυτοί καθίστανται πληρωτέοι όταν αλλάζει η κυριότητα ακινήτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν αυτό είναι αποτέλεσμα μεταφοράς κεφαλαίου (κυρίως κληρονομιών και δωρεών), οπότε καταγράφονται ως «Φόροι κεφαλαίου» (Λογαριασμός 1.1.6).

Φόροι ταξινόμησης οχημάτων (Car registration taxes): Φόροι πληρωτέοι κατά την πρώτη κυκλοφορία οχημάτων στη χώρα.

Λοιποί φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών (Other taxes on specific services): Φόροι που επιβάλλονται επί συγκεκριμένων υπηρεσιών, όπως διασκέδαση, εισιτήρια του θεάτρου και κινηματογράφου, λαχεία και τυχερά παιχνίδια (εκτός όσων υπολογίζονται επί κερδών λαχείων και τυχερών παιχνιδιών), ασφάλιστρα, ξενοδοχεία ή διαμονή, υπηρεσίες στέγασης, εστιατόρια, μεταφορές, επικοινωνία, διαφήμιση κ.λπ.

Λοιποί φόροι επί αγαθών (Other taxes on goods): Φόροι που επιβάλλονται επί των γενικών πωλήσεων ή του κύκλου εργασιών, εκτός του φόρου τύπου προστιθέμενης αξίας, φόροι επί της εξαγωγής προϊόντων και οποιοσδήποτε άλλος φόρος επί αγαθών που δεν περιλαμβάνεται στις παραπάνω κατηγορίες.

Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών (Taxes and duties on imports): Οι φόροι και δασμοί επί εισαγωγών περιλαμβάνουν υποχρεωτικές πληρωμές επιβαλλόμενες από τη γενική κυβέρνηση επί εισαγομένων αγαθών, εξαιρουμένων των φόρων τύπου προστιθέμενης αξίας, με σκοπό να επιτραπεί η ελεύθερη κυκλοφορία τους στην οικονομική επικράτεια καθώς και επί υπηρεσιών που παρέχονται σε μόνιμους κατοίκους από κατοίκους αλλοδαπής.

Δασμοί (Import duties). Αφορά δασμούς τελωνείων, ή άλλες χρεώσεις επί εισαγωγών, πληρωτέες αναφορικά με δασμολόγια αγαθών (ανά κατηγορία αγαθού), όταν τα αγαθά εισέρχονται στην οικονομική επικράτεια της χώρας στην οποία θα χρησιμοποιηθούν.

Εισφορές επί εισαγόμενων γεωργικών προϊόντων (Levies on imported agricultural products): Αφορά φόρους επί εισαγομένων γεωργικών προϊόντων, όπως αυτοί καθορίζονται από ειδικούς κανονισμούς.

Λοιποί φόροι επί εισαγωγών (Other import taxes): Περιλαμβάνει άλλους φόρους επί εισαγομένων αγαθών και υπηρεσιών όπως: α) χρηματικά ποσά αποζημίωσης επί εισαγωγών, β) φόροι επί γενικών πωλήσεων πληρωτέοι επί εισα-γωγών αγαθών και υπηρεσιών και γ) φόροι επί ειδικών υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις αλλοδαπής προς κατοίκους εντός της οικονομικής επικράτειας.

Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας (Recurrent taxes on immovable property): Φόροι που επιβάλλονται τακτικά επί της χρήσης ή της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας η οποία περιλαμβάνει γη, κτίρια και άλλες κατασκευές. Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται επί των ιδιοκτητών, των ενοικιαστών ή και των δύο. Το ποσό των φόρων συνήθως είναι ποσοστό της εκτιμώμενης αξίας της περιουσίας που βασίζεται σε υποθετικό εισόδημα ενοικίου, τιμή πώλησης, κεφαλαιοποιημένη απόδοση, ή άλλα χαρακτηριστικά, όπως το μέγεθος και η τοποθεσία. Αντίθετα με τους τακτικούς φόρους επί του καθαρού πλούτου, υποχρεώσεις που σχετίζονται με την περιουσία, συνήθως δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό αυτών των φόρων.

Τακτικοί φόροι επί της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας (Recurrent taxes on immovable property ownership): Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας που επιβάλλονται αποκλειστικώς στους ιδιοκτήτες της περιουσίας.

Λοιποί τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας (Other recurrent taxes on immovable property): Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας που επιβάλλονται : (α) επί της χρήσης ακίνητης περιουσίας, ή (β) τόσο στην χρήση όσο και στην ιδιοκτησία, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των δύο.

Λοιποί φόροι επί της παραγωγής (Other taxes on production): Όλοι οι φόροι που βαρύνουν τις επιχειρήσεις ως αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας, ανεξάρτητα από την ποσότητα ή την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται ή πωλούνται, εξαιρουμένων των φόρων που υπολογίζονται επί της ακίνητης περιουσίας. Οι λοιποί φόροι επί της παραγωγής μπορεί να πληρώνονται επί παγίων περιουσιακών

στοιχείων ή εργασίας που απασχολείται στην παραγωγική διαδικασία ή επί ορισμένων δραστηριοτήτων ή συναλλαγών.

Επιχειρηματικές και επαγγελματικές άδειες (Business and professional licences):

Είναι ποσά πληρωτέα από επιχειρήσεις για άδειες που παρέχονται αυτομάτως με την πληρωμή των οφειλόμενων ποσών. Στην περίπτωση που η γενική κυβέρνηση χρησιμοποιεί τις άδειες για να ασκεί κάποια κατάλληλη ρυθμιστική λειτουργία, για παράδειγμα, όταν διεξάγει ελέγχους επί της καταλληλότητας ή της ασφάλειας των εμπορικών καταστημάτων, επί της αξιοπιστίας ή της ασφάλειας του εγκατεστημένου εξοπλισμού, επί της επαγγελματικής επάρκειας του απασχολούμενου προσωπικού, ή επί της ποιότητας ή των προτύπων των αγαθών ή των υπηρεσιών που παράγονται, ως προϋπόθεση για την χορήγηση τέτοιας άδειας, το έσοδο αντιμετωπίζεται ως πώληση υπηρεσιών, εκτός εάν τα ποσά που χρεώνονται για τις άδειες είναι δυσανάλογα μεγάλα σε σχέση με το κόστος των διεξαγόμενων ελέγχων.

Φόροι επί χρήσης παγίων περιουσιακών στοιχείων (Taxes on the use of fixed assets):

Αφορά φόρους για τη χρήση οχημάτων, μηχανημάτων, εξοπλισμού, κ.λπ. για σκοπούς παραγωγής, ανεξάρτητα εάν τα στοιχεία αυτά είναι ιδιόκτητα ή ενοικιαζόμενα. Σε περιπτώσεις που ένας απλός φόρος επιβάλλεται τόσο στα οχήματα επιχειρηματικού σκοπού όσο και στα οχήματα μη επιχειρηματικού σκοπού, το συνολικό ποσό αναγνωρίζεται σε αυτή την κατηγορία, εάν το μεγαλύτερο μέρος του εσόδου αφορά τα οχήματα επιχειρηματικού σκοπού. Οι φόροι επί χρήσης ακινήτων δεν περιλαμβάνονται σε αυτήν την κατηγορία του υποχρεωτικού σχεδίου λογαριασμών αλλά ως «Λοιποί τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας» (Λογαριασμός 1.1.3.09).

Φόροι επί ρύπανσης (Taxes on pollution):

Οι φόροι επί της ρύπανσης που προκύπτει από δραστηριότητες παραγωγής. Αφορούν φόρους που επιβάλλονται επί της εκπομπής ή της απόρριψης στο περιβάλλον δηλητηριωδών αερίων, υγρών ή άλλων επιβλαβών ουσιών. Δεν περιλαμβάνουν πληρωμές που γίνονται για τη συλλογή και διάθεση αποβλήτων ή δηλητηριωδών ουσιών από δημόσιες αρχές, οι οποίες αναγνωρίζονται ως πωλήσεις υπηρεσιών.

Φόροι επί μισθοδοσίας και προσωπικού (Taxes on payroll and workforce):

Αφορούν φόρους πληρωτέους από τις επιχειρήσεις είτε ως αναλογία των μισθών και των ημερομισθίων είτε ως σταθερό ποσό ανά απασχολούμενο πρόσωπο.

Φόροι επί διεθνών συναλλαγών (Taxes on international transactions):

Είναι φόροι επί διεθνών συναλλαγών, όπως ταξιδιών στο εξωτερικό, εμβασμάτων στο εξωτερικό, ή παρόμοιων συναλλαγών με κατοίκους αλλοδαπής για σκοπούς παραγωγής.

Διάφοροι άλλοι φόροι επί παραγωγής (Other taxes on production):

Όλοι οι άλλοι φόροι επί παραγωγής που δεν αναφέρονται στις προαναφερθείσες κατηγορίες και είναι ανεξάρτητοι της ποσότητας ή της αξίας των παραγόμενων αγαθών και υπηρεσιών.

Φόρος εισοδήματος (Income tax):

Αφορά φόρους επί εισοδημάτων, κερδών και κεφαλαιακών κερδών. Επιβάλλονται επί πραγματικών ή τεκμαρτών εισοδημάτων φυσικών προσώπων, νοικοκυριών, επιχειρήσεων ή νομικών προσώπων μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Συμπεριλαμβάνουν φόρους που επιβάλλονται για κατοχή ακίνητης περιουσίας, όταν αυτή η κατοχή χρησιμοποιείται ως βάση για την εκτίμηση του εισοδήματος των ιδιοκτητών.

Φόρος εισοδήματος πληρωτέος από φυσικά πρόσωπα (Income tax payable by individuals): Φόροι επί εισοδήματος φυσικών προσώπων ή νοικοκυριών, παραδείγματα των οποίων είναι εισόδημα από απασχόληση, περιουσία, άσκηση επιχείρησης, συντάξεις κ.λπ., περιλαμβανομένων των φόρων που παρακρατούνται από τους εργοδότες και πληρώνονται για λογαριασμό των εργαζομένων. Οι φόροι επί εισοδήματος ιδιοκτητών μη μετοχικών εταιρειών περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία.

Φόρος εισοδήματος πληρωτέος από εταιρείες (Income tax payable by corporations): Φόροι επί εισοδήματος ή κερδών εταιρειών.

Φόροι επί κερδών διακράτησης (Taxes on holding gains): Αφορά φόρους επί κεφαλαιακών κερδών (συμπεριλαμβανομένων των διανομών κεφαλαιακών κερδών από επενδυτικά κεφάλαια), προσώπων ή εταιρειών που καθίστανται πληρωτέα κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, ανεξάρτητα των περιόδων στις οποίες τα κέρδη πραγματοποιήθηκαν.

Φόροι επί κερδών από λαχεία και τυχερά παιγνίδια (Taxes on winnings from lotteries or gambling): Αφορά φόρους πληρωτέους επί εισπρακτέων ποσών από τους νικητές. Δεν περιλαμβάνει φόρους επί του κύκλου εργασιών των παραγωγών που οργανώνουν τυχερά παίγνια ή λαχεία, οι οποίοι αναγνωρίζονται ως φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών.

Φόρος εισοδήματος κατοίκων αλλοδαπής (Income tax of non residents): Φόρος που επιβάλλεται στο εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα αλλοδαπών φυσικών προσώπων.

Φόρος εισοδήματος ειδικών κατηγοριών (Income tax of special categories): Φόρος που επιβάλλεται επί εισοδημάτων που εμπίπτουν σε ειδικά οριζόμενη κατηγορία.

Φόροι κεφαλαίου (Capital taxes): Αφορούν φόρους που επιβάλλονται σε μη τακτά και όχι συχνά διαστήματα επί αξιών περιουσιακών στοιχείων ή καθαρής περιουσίας που κατέχονται από φορολογούμενους, ή επί αξιών περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται μεταξύ φορολογούμενων ως αποτέλεσμα κληροδοτημάτων, δωρεών μεταξύ προσώπων ή παρόμοιων μεταβιβάσεων. Οι φόροι επί κεφαλαιακών κερδών δεν αναγνωρίζονται ως φόροι κεφαλαίου, αλλά ως τρέχοντες φόροι εισοδήματος «φόροι επί κερδών διακράτησης» (Λογαριασμός 1.1.5.03). Οι φόροι επί πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως «φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών» (Λογαριασμός 1.1.1.05).

Φόροι κληρονομιών, γονικών παροχών και δωρεών (Estate, inheritance, and gift taxes): Αφορά φόρους κληρονομιών, φόρους μεταβιβάσεων από γονικές παροχές και φόρους δωρεών μεταξύ προσώπων, οι οποίοι επιβάλλονται επί του κεφαλαίου των δικαιούχων.

Έκτακτοι φόροι κεφαλαίου (Capital levies): Ποσά φόρων επί αξιών περιουσιακών στοιχείων ή καθαρής περιουσίας που κατέχονται από νοικοκυριά ή επιχειρήσεις, επιβαλλόμενα σε μη τακτά και όχι συχνά χρονικά διαστήματα. Οι φόροι κεφαλαίου αναγνωρίζονται ως έκτακτοι τόσο από τους υπόχρεους όσο και από την κυβέρνηση. Περιλαμβάνουν φόρους επί καθαρού πλούτου για την αντιμετώπιση επειγουσών δαπανών ή για να επηρεάσουν την αναδιανομή του πλούτου, φόρους επί της περιουσίας, όπως οι φόροι βελτίωσης, που αφορούν φόρους επί της αύξησης της αξίας αγροτικής γης λόγω παρεχόμενων από κυβερνητικές μονάδες αδειών για ανάπτυξη της γης για εμπορικούς ή οικιστικούς σκοπούς, φόρους επί αναπροσαρμογής κεφαλαίου και κάθε άλλο έκτακτο φόρο επί συγκεκριμένων στοιχείων περιουσίας.

Λοιποί τρέχοντες φόροι (Other current taxes): Αφορά όλους τους άλλους φόρους που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένη κατηγορία, όπως οι φόροι που είναι πληρωτέοι επί της ιδιοκτησίας ή της χρήσης περιουσιακών στοιχείων, εκτός της ακίνητης περιουσίας ή περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, φόρους επί δαπανών, πληρωμές από νοικοκυριά για άδειες κ.λπ.

Φόροι οχημάτων (Motor vehicle taxes): Αφορά φόρους ιδιοκτησίας ή χρήσης μη επαγγελματικών οχημάτων, σκαφών ή αεροσκαφών. Στην περίπτωση που ένας ενιαίος φόρος επιβάλλεται σε οχήματα τόσο επαγγελματικής όσο και μη επαγγελματικής χρήσης, τότε το συνολικό ποσό καταγράφεται σε αυτή την κατηγορία εφόσον το μεγαλύτερο μέρος του εσόδου προέρχεται από μη επαγγελματικά οχήματα.

Τρέχοντες φόροι επί κινητής περιουσίας (Current taxes on movable property): Αφορά τρέχοντες φόρους επί ιδιοκτησίας ή χρήσης μη επιχειρηματικών περιουσιακών στοιχείων (εκτός γης και κτιρίων), όπως για παράδειγμα επί κοσμημάτων. Περιλαμβάνει επίσης κάθε τρέχοντα φόρο που βασίζεται επί της καθαρής περιουσίας των νοικοκυριών.

Γενικές και ειδικές άδειες νοικοκυριών (Licences and permits for households): Αφορά πληρωμές από νοικοκυριά για μη επαγγελματικές άδειες δραστηριοτήτων αναψυχής όπως κυνηγιού, σκοποβολής, αλιείας κ.λπ., καθώς και για μη επαγγελματικές άδειες κατοχής ή χρήσης αγαθών (πλην οχημάτων και ακίνητης περιουσίας).

Κατά κεφαλή φόροι (Poll taxes): Φόροι που επιβάλλονται κατά φυσικό πρόσωπο, ή κατά νοικοκυριό, ανεξάρτητα του εισοδήματος ή του πλούτου.

Φόροι επί δαπανών (Expenditure taxes): Φόροι που πληρώνονται επί των συνολικών δαπανών των προσώπων ή των νοικοκυριών.

Φόροι επί διεθνών συναλλαγών (Taxes on international transactions): Φόροι συναλλαγών όπως ταξιδιών στο εξωτερικό, εμβασμάτων από/προς το εξωτερικό,

επενδύσεων στο εξωτερικό κ.λπ., εκτός από τις περιπτώσεις των επαγγελματικών συναλλαγών (που καταγράφονται στον Λογαριασμό 1.1.4.05) και των φόρων και δασμών επί εισαγωγών (που καταγράφονται στον Λογαριασμό 1.1.2).

Διάφοροι άλλοι τρέχοντες φόροι (Other current taxes): Διάφοροι άλλοι τρέχοντες φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε συγκεκριμένη κατηγορία.

Κοινωνικές εισφορές (Social contributions): Οι κοινωνικές εισφορές είναι έσοδα που εισπράττουν τα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, και που συνδέονται με την προσδοκία μελλοντικών πληρωμών για κοινωνικές παροχές. Τα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης είναι σχήματα μέσω των οποίων οι συμμετέχοντες υποχρεώνονται (κυρίως από τον νόμο) να εξασφαλιστούν έναντι συγκεκριμένων κινδύνων (Ο πλήρης κατάλογος των κινδύνων αυτών αναφέρεται στην περιγραφή του λογαριασμού 2.2 των Δαπανών). Μέσω των σχημάτων αυτών, οι εργαζόμενοι και οι εργοδότες (για λογαριασμό των εργαζομένων τους) πληρώνουν κοινωνικές εισφορές για να εξασφαλίσουν το δικαίωμα για τρέχουσες και μελλοντικές κοινωνικές παροχές προς τους εργαζόμενους και προς τα συνδεδεμένα με αυτούς μέλη της οικογένειας.

Οι κοινωνικές εισφορές ταξινομούνται είτε ως εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είτε ως λοιπές κοινωνικές εισφορές, ανάλογα με τον τύπο του σχήματος που τις εισπράττει:

Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (social security contributions): Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είναι έσοδα εισπρακτέα από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, που καλύπτουν όλον τον πληθυσμό ή μεγάλο μέρος αυτού, και που οργανώνονται και λειτουργούν από κυβερνητικές οντότητες, επ' ωφελεία των συνεισφερόντων στο σχήμα. Αυτές οι εισφορές ταξινομούνται βάσει της πηγής της εισφοράς, που μπορεί να είναι εργοδότες (Λογαριασμός 1.2.1.01), εργαζόμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.2), αυτοαπασχολούμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.03), αγρότες (Λογαριασμός 1.2.1.04), άνεργοι (Λογαριασμός 1.2.1.05), κ.λπ.

Λοιπές κοινωνικές εισφορές (other social contributions): Αφορούν κοινωνικές εισφορές, που εισπράττονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που λειτουργούν από εργοδότες για λογαριασμό των εργαζομένων τους. Αυτές οι εισφορές ταξινομούνται βάσει της πηγής της εισφοράς, που μπορεί να είναι εργαζόμενοι (Λογαριασμός 1.2.2.01) ή εργοδότες (Λογαριασμός 1.2.2.2).

Μεταβιβάσεις (Transfers): Η μεταβίβαση είναι έσοδο από συναλλαγή κατά την οποία μια οντότητα της γενικής κυβέρνησης λαμβάνει αγαθό, υπηρεσία, ή περιουσιακό στοιχείο από άλλη οντότητα χωρίς να δίδει σε αυτή κάποιο αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο ως άμεσο αντάλλαγμα. Αυτό το είδος συναλλαγής αναφέρεται επίσης ως μη ανταποδοτική συναλλαγή, «συναλλαγή κατά την οποία λαμβάνεται κάτι χωρίς αντάλλαγμα». Μεταβιβάσεις μπορεί επίσης να προκύπτουν όταν η αξία που παρέχεται ως αντάλλαγμα για ένα στοιχείο δεν είναι οικονομικά σημαντική ή είναι πολύ χαμηλότερη της αξίας του.

Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις (Current domestic transfers). Περιλαμβάνουν μεταβιβάσεις από εγχώριους φορείς, που πραγματοποιούνται σε τακτά χρονικά

διαστήματα ή προορίζονται να καλύψουν τρέχουσες δαπάνες του λήπτη της μεταβίβασης εκτός μεταβιβάσεων για επενδύσεις και άλλων κεφαλαιακών μεταβιβάσεων. Οι μεταβιβάσεις αυτές αναλύονται περαιτέρω σε:

- ✓ Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση.
- ✓ Μεταβιβάσεις από Νοσοκομεία.
- ✓ Μεταβιβάσεις από Υ.ΠΕ- Π.Ε.Δ.Υ
- ✓ Μεταβιβάσεις από ΟΤΑ (Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης).
- ✓ Μεταβιβάσεις από ΟΚΑ (Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης).
- ✓ Μεταβιβάσεις από λοιπά νομικά πρόσωπα.
- ✓ Λοιπές μεταβιβάσεις

Τρέχουσες μεταβιβάσεις από οργανισμούς και κράτη-μέλη της Ε.Ε. (Current transfers from institutions and member states of the E.U.): Περιλαμβάνει όλες τις μεταβιβάσεις που είναι εισπρακτέες σε μετρητά ή σε είδος από κυβερνήσεις ή οργανισμούς της Ε.Ε, εκτός επιχορηγήσεις για επενδύσεις (Λογαριασμός 1.3.5) και λοιπών κεφαλαιακών μεταβιβάσεων (Λογαριασμός 1.3.9). Η κατηγορία περιλαμβάνει περιπτώσεις, όπως εισπράξεις σε χρήμα που προορίζονται να χρηματοδοτήσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού, εισπράξεις σε είδος (π.χ. δωρεές σε τρόφιμα, στρατιωτικό εξοπλισμό, πρώτες βοήθειες μετά από φυσικές καταστροφές με τη μορφή τροφίμων, ρουχισμού φαρμάκων κ.λπ.) ή εισπράξεις που προορίζονται να καλύψουν τρέχοντα έξοδα. Η κατηγορία περιλαμβάνει επίσης επιχορηγήσεις από οργανισμούς της Ε.Ε. που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα.

Οι μεταβιβάσεις αυτές αναλύονται περαιτέρω σε:

- ✓ Τρέχουσες μεταβιβάσεις από τα Κοινοτικά Ταμεία.
- ✓ Τρέχουσες μεταβιβάσεις από τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Τρέχουσες μεταβιβάσεις από φορείς του εξωτερικού (Current Transfers from foreign entities): Περιλαμβάνονται οι τρέχουσες μεταβιβάσεις, όπως περιγράφονται στην προηγούμενη κατηγορία του Λογαριασμού 1.3.2, όπου ο αντισυμβαλλόμενος είναι φορέας από χώρα εκτός Ε.Ε.

Οι μεταβιβάσεις αυτές αναλύονται περαιτέρω σε:

- ✓ Τρέχουσες μεταβιβάσεις από Διεθνείς Οργανισμούς.
- ✓ Τρέχουσες μεταβιβάσεις από λοιπούς φορείς του εξωτερικού

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (Investment grants): Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων αφορούν κεφαλαιακές επιχορηγήσεις σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους απόκτησης παγίων περιουσιακών στοιχείων τους. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμού μεταφορών, μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο εφάπαξ πληρωμές σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν σχηματισμό κεφαλαίου (πάγια στοιχεία) εντός της ίδιας περιόδου, όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με

σχηματισμό κεφαλαίου (πάγια στοιχεία) που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου. Επιχορηγήσεις που λαμβάνονται από την οντότητα για κάλυψη δαπανών τόκων που σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων εξαιρούνται από τις επιχορηγήσεις επενδύσεων και αναγνωρίζονται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις. Παρόλα αυτά, όταν μια επιχορήγηση εξυπηρετεί το διπλό σκοπό, δηλαδή της χρηματοδότησης της πληρωμής του συμβατικού χρέους και της πληρωμής τόκου του δανεισθέντος κεφαλαίου και δεν είναι δυνατό να γίνει διαχωρισμός αυτών των δύο στοιχείων, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται για λογιστικούς σκοπούς ως μεταβίβαση για επενδύσεις. Επιχορηγήσεις που προορίζονται για διάφορους μη καθορισμένους σκοπούς αναγνωρίζονται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις έστω και εάν μέρος αυτών χρησιμοποιείται για την κάλυψη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει:

- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από κεντρική διοίκηση.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από νοσοκομεία.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από ΟΤΑ.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από ΟΚΑ.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από λοιπά νομικά πρόσωπα.
- ✓ Λοιπές επιχορηγήσεις επενδύσεων.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από κοινοτικά ταμεία.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από διεθνείς οργανισμούς.
- ✓ Επιχορηγήσεις επενδύσεων από λοιπούς φορείς του εξωτερικού

Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (Other capital transfers): Αφορούν μεταβιβάσεις άλλες εκτός των επιχορηγήσεων επενδύσεων, στις οποίες η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου, άλλου εκτός ταμιακών διαθεσίμων ή αποθεμάτων, μεταβιβάζεται από ένα μέρος σε ένα άλλο, ή που υποχρεώνει το ένα ή και τα δύο μέρη να αποκτήσουν ή διαθέσουν ένα περιουσιακό στοιχείο, άλλο εκτός από ταμιακά διαθέσιμα ή αποθέματα, ή όπου μια υποχρέωση χαρίζεται από έναν πιστωτή. Μια κεφαλαιακή μεταβίβαση καταλήγει σε ανάλογη μεταβολή της θέσης στα περιουσιακά στοιχεία, του ενός ή και των δύο μερών της συναλλαγής. Οι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις συνήθως είναι ποσά μεγάλου ύψους και όχι συχνές, χωρίς το ύψος του ποσού ή η συχνότητα καταβολής να καθορίζουν το χαρακτηρισμό της μεταβίβασης.

Οι λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις περιλαμβάνουν, ενδεικτικά, τις κάτωθι συναλλαγές: (α) εισπράξεις που προορίζονται να καλύψουν τα κόστη αγαθών που καταστράφηκαν ή υπέστησαν ζημίες από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λ.π.), (β) μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου τομέα που προορίζονται να καλύψουν ζημίες που έχουν σωρευθεί για αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημίες από αιτίες εκτός ελέγχου της οντότητας, (γ) κληροδοτήματα, σημαντικά δώρα και δωρεές, περιλαμβανομένων κληροδοτημάτων ή μεγάλων δωρεών σε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, (δ) πληρωμές για καταπτώσεις εγγυήσεων που απαλλάσσουν τον οφειλέτη από τις δεσμεύσεις του, (ε) το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή διαγραφής χρέους με συμφωνία μεταξύ οντοτήτων. Τέτοιες διαγραφές με αμοιβαία συμφωνία αντιμετωπίζονται ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις από τον πιστωτή

προς τον χρεώστη και είναι ίσες με την αξία του ανεξόφλητου υπολοίπου του χρέους κατά το χρόνο της ακύρωσης. Ομοίως, το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή ανάληψης χρέους και άλλες παρόμοιες συναλλαγές (όπως η αναδιάρθρωση χρέους όπου μέρος του χρέους διαγράφεται ή μεταβιβάζεται) είναι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις,

(στ) έκτακτες πληρωμές σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης που γίνονται από εργοδότες, περιλαμβανομένων των φορέων γενικής κυβέρνησης, ή από την γενική κυβέρνηση, ως μέρος της κοινωνικής λειτουργίας της, στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξήσουν τα αναλογιστικά αποθεματικά αυτών των φορέων, (ζ) ασφαλιστικοί διακανονισμοί λόγω καταστροφής: μετά την καταστροφή, η συνολική αξία των ζημιών που σχετίζονται με την καταστροφή βάσει πληροφοριών του ασφαλιστικού κλάδου, αναγνωρίζεται ως κεφαλαιακή μεταβίβαση από τις ασφαλιστικές εταιρείες στους κατόχους των ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

Περιλαμβάνει:

- ✓ Έσοδα από επιστροφές καταπτώσεων εγγυήσεων.
- ✓ Έσοδα από αναλήψεις χρεών.
- ✓ Έσοδα από κεφαλαιουχικές ενισχύσεις.
- ✓ Έσοδα από δωρεές.
- ✓ Έσοδα από αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων και
- ✓ Έσοδα από λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις.

Πωλήσεις (Sales): Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, όπως περιγράφονται αναλυτικά στις παρακάτω κατηγορίες:

Πωλήσεις Αγαθών - Παροχή υπηρεσιών (Sales of goods - Sales of services): Αφορά πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από οργανισμούς που λειτουργούν με όρους αγοράς ή περιστασιακές πωλήσεις από οργανισμούς που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς. Οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως έσοδα χωρίς έκπτωση των εξόδων που αναλαμβάνονται για να τα δημιουργήσουν. Είναι πολύ πιθανό για τις οντότητες του τομέα της γενικής κυβέρνησης να πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι μικρότερες από το κόστος παραγωγής, που υπολογίζεται ως το άθροισμα των αμοιβών των εργαζομένων, της χρήσης αγαθών και υπηρεσιών, της ανάλωσης του παγίου κεφαλαίου και των φόρων - εκτός των επιχορηγήσεων - επί της παραγωγής. Γενικά, ως παραγωγοί που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς, οι περισσότερες οντότητες της γενικής κυβέρνησης διανέμουν το προϊόν τους χωρίς χρέωση, ή σε τιμές που δεν είναι οικονομικά σημαντικές. Αυτές οι τιμές καλύπτουν κάποια από τα κόστη ή μπορεί να απαλείφουν κάποιο από το πλεόνασμα ζήτησης που θα υπήρχε διαφορετικά.

Αντίθετα, οι εταιρείες πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι οικονομικά σημαντικές. Στις κατηγορίες αυτές περιλαμβάνονται περιπτώσεις όπως:

- ✓ Πωλήσεις αγαθών.
- ✓ Παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.
- ✓ Παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης.
- ✓ Παροχή δικαστικών υπηρεσιών.

- ✓ Παροχή υπηρεσιών ελέγχου.
- ✓ Παροχή υπηρεσιών ύδρευσης, άρδευσης και αποχέτευσης.
- ✓ Παροχή υπηρεσιών από τα προξενεία
- ✓ Λοιπές παρεχόμενες υπηρεσίες

Μισθώματα (Rentals). Αφορούν έσοδα βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει σε άλλη οντότητα. Περιλαμβάνουν τις κατωτέρω περιπτώσεις:

- ✓ Μισθώματα κτιρίων και υποδομών.
- ✓ Μισθώματα μηχανολογικού εξοπλισμού.
- ✓ Μισθώματα οχημάτων.
- ✓ Μισθώματα οπλικών συστημάτων.
- ✓ Άδειες χρήσης πνευματικών δικαιωμάτων και
- ✓ Λοιπά μισθώματα.

Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει το εισόδημα από ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους και ενοίκια άλλων φυσικών πόρων, όπως του ραδιοφάσματος. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στον Λογαριασμό 1.5.3 «Ενοίκια φυσικών πόρων».

Προμήθειες (Commissions): Αφορούν έσοδα από αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας. Περιλαμβάνουν τις κατωτέρω περιπτώσεις:

- ✓ Προμήθειες σε εισπράξεις-πληρωμές υπέρ τρίτων.
- ✓ Προμήθειες για παροχή εγγυήσεων, εκτός τραπεζών.
- ✓ Προμήθειες από σχήματα στήριξης τραπεζών.
- ✓ Διοικητικές αμοιβές (Administrative fees). Χρεώσεις που καλύπτουν διοικητικά έξοδα, κυρίως μέσω παραβόλων.

Ιδιοπαραγωγή παγίων (Self constructed fixed assets): Περιλαμβάνει τεκμαρτά έσοδα από την μεταφορά δαπανών στο κόστος ενσωμάτων παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Λοιπές πωλήσεις (Other sales): Άλλες πωλήσεις μη κατονομαζόμενες ειδικά και

Λοιπά τρέχοντα έσοδα (Other current revenue): Αφορά λοιπές περιπτώσεις εσόδων όπως εισόδημα από περιουσία λόγω αποζημίωσης ιδιοκτητών χρηματοοικο-νομικών περιουσιακών στοιχείων και φυσικών πόρων για την διάθεση αυτών σε άλλες οντότητες καθώς και έσοδα από πρόστιμα ή λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής.

Τόκοι (Interest): Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματο-οικονομικού περιουσιακού στοιχείου για την διάθεσή του σε άλλη οντότητα. Έχει εφαρμογή στα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

- ✓ Τόκοι από καταθέσεις και
- ✓ Τόκοι από χρεωστικούς τίτλους και
- ✓ Τόκοι από δάνεια και
- ✓ Λοιποί τόκοι

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν τόκους είναι απαιτήσεις πιστωτών επί χρεωστών.

Διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών (Distributed income of corporations): Αφορά εισπραττόμενα μερίσματα. Τα μερίσματα είναι διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες τους. Η κατηγορία περιλαμβάνει: (α) μετοχές που εκδίδονται στους μετόχους για πληρωμή μερίσματος του οικονομικού έτους. Η διανομή δωρεάν μετοχών, που σχετίζεται με την μεταφορά στο μετοχικό κεφάλαιο αποθεματικών και αδιανεμήτων κερδών, δεν αποτελεί «διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών» και (β) εισόδημα που καταβάλλεται στη γενική κυβέρνηση από δημόσιες επιχειρήσεις, οι οποίες θεωρούνται ανεξάρτητες νομικές οντότητες που δεν έχουν συσταθεί ως εταιρείες.

Το διανεμόμενο εισόδημα εταιριών αναλύεται περαιτέρω ως εξής:

- ✓ Διανεμόμενο εισόδημα μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο.
- ✓ Διανεμόμενο εισόδημα μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο και
- ✓ Διανεμόμενο εισόδημα λοιπών συμμετοχών.

Ενοίκια φυσικών πόρων (Rents): Αφορά εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων, για την διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. Οι βασικές περιπτώσεις είναι:

- ✓ Ενοίκια πόρων υπεδάφους.
- ✓ Ενοίκια γης και
- ✓ Ενοίκια άλλων φυσικών πόρων.

Αντίθετα με τα μισθώματα (Λογαριασμός 1.4.3) που είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν σε άλλη οντότητα, τα ενοίκια είναι πληρωμές που γίνονται βάσει σύμβασης για πρόσβαση σε φυσικό πόρο.

Διανεμόμενο εισόδημα επενδυτικών κεφαλαίων (Distributed income of investment funds): Περιλαμβάνει εισοδήματα από επενδύσεις σε κεφάλαια συλλογικών επενδύσεων, περιλαμβανομένων των αμοιβαίων κεφαλαίων και των επενδύσεων χαρτοφυλακίου. Αφορά τα κατωτέρω ξεχωριστά συστατικά: (α) μερίσματα κεφαλαίων συλλογικών επενδύσεων, (β) μεταφερόμενα κέρδη κεφαλαίων συλλογικών επενδύσεων. Τα μερίσματα αναγνωρίζονται όπως τα μερίσματα των ιδιωτικών

εταιρειών. Τα μεταφερόμενα κέρδη αναγνωρίζονται ως έσοδα από διανομή κερδών και ταυτόχρονα ως ισόποση επανεπένδυση στο επενδυτικό κεφάλαιο.

Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί (Fines, penalties and forfeitures): Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί, είναι υποχρεωτικές πληρωμές άλλων οντοτήτων που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές.

Οι βασικές περιπτώσεις είναι:

- ✓ Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
- ✓ Τελωνειακά πρόστιμα και προσαυξήσεις
- ✓ Ασφαλιστικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
- ✓ Καταλογισμοί και
- ✓ Λοιπά πρόστιμα

Λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής (Other subsidies on production): Οι λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής αφορούν ποσά που λαμβάνουν οι οντότητες ως συνέπεια της ενασχόλησής τους με την παραγωγή. Στις επιδοτήσεις εντάσσονται μόνο τα ποσά που λαμβάνονται από την γενική κυβέρνηση και εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς οι οποίοι εφαρμόζονται τόσο σε ιδιώτες όσο και σε δημόσιους παραγωγούς.

Γενικές αρχές που διέπουν τα έσοδα

Αναγνώριση εσόδων

Τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν: (α) είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας, βάσει της παραδοχής του δουλευμένου και, (β) Η αξία των μελλοντικών οφελών μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Ειδικότερα, ανά κατηγορία εσόδων έχουν εφαρμογή τα κατωτέρω: (α) οι φόροι αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει της αρχής του δουλευμένου. Όταν τα έσοδα από φόρους δεν αναγνωρίζονται, επειδή υπάρχει αβεβαιότητα στην είσπραξη, η αναγνώριση γίνεται στις περιόδους που αίρεται η εν λόγω αβεβαιότητα, φόροι που προεισπράττονται αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις και μεταφέρονται στα έσοδα στις περιόδους που αφορούν, (β) οι κοινωνικές εισφορές αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που προσδιορίζεται η υποχρέωση καταβολής, όταν τα έσοδα από κοινωνικές εισφορές δεν αναγνωρίζονται επειδή υπάρχει αβεβαιότητα στην είσπραξη, η αναγνώριση γίνεται στις περιόδους που αίρεται η εν λόγω αβεβαιότητα, κοινωνικές εισφορές που προεισπράττονται, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις και μεταφέρονται στα έσοδα στις περιόδους που αφορούν, (γ) οι μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που η οντότητα έχει αποδεδειγμένα συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που τις διέπουν (συνήθως, θεωρείται ότι εκπληρούνται οι όροι αναγνώρισης όταν εκδίδεται η διοικητική πράξη που προβλέπει την καταβολή τους, η αναγνώριση των μεταβιβάσεων στα έσοδα μπορεί να γίνεται είτε σταδιακά είτε συνολικά, ανάλογα με το πώς εκπληρώνονται οι σχετικοί όροι που τις διέπουν, ποσά καταχωρημένων μεταβιβάσεων για τα οποία δεν συντρέχουν κατά την ημερομηνία των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους ως έσοδα, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις), (δ) τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται κατά το χρόνο στον οποίο: (i) έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους, (ii) τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή, (ε) η παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζεται ως έσοδο βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, εφόσον το στάδιο ολοκλήρωσης των υπηρεσιών μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, (στ) τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων και τη χρήση της σταθερής μεθόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου, (ζ) οι προμήθειες αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει της αρχής του δουλευμένου στα πλαίσια των σχετικών συμβατικών όρων, (η) οι διοικητικές αμοιβές αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει της αρχής του δεουλευμένου στα πλαίσια των σχετικών συμβατικών όρων ή της νομοθεσίας, (θ) οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εάν η εφαρμογή της (της σταθερής μεθόδου) δεν έχει ουσιώδη επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, (ι) το διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών αναγνωρίζεται ως έσοδο του λήπτη κατά το χρόνο που εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο της διανεμούσας οντότητας, (κ) τα ενδίκια φυσικών πόρων αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων και με τη χρήση της σταθερής μεθόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου, (λ) το εισόδημα από άλλες επενδύσεις που αφορά μερίσματα αναγνωρίζεται βάσει της αρχής του «Διανεμόμενου Εισοδήματος Εταιρειών», (μ) τα πρόστιμα και οι ποινές αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που προσδιορίζεται η σχετική υποχρέωση, (ν) οι λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που η οντότητα έχει αποδεδειγμένα συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που τις διέπουν. Συνήθως, θεωρείται ότι εκπληρούνται οι όροι αναγνώρισης όταν εκδίδεται η διοικητική πράξη που προβλέπει την καταβολή τους. Η μεταφορά των επιδοτήσεων στα έσοδα μπορεί να γίνεται είτε σταδιακά είτε συνολικά, ανάλογα με το πώς εκπληρώνονται οι σχετικοί όροι που τις διέπουν. Ποσά αναγνωρισμένων επιδοτήσεων για τα οποία δεν συντρέχουν κατά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους ως έσοδα, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις.

Αξία αναγνώρισης εσόδων

Τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές ανταλλαγής, επιμετρούνται στην εύλογη αξία του ληφθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές (πράξεις) που δεν αφορούν ανταλλαγή, επιμετρούνται στην εύλογη αξία του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Ενημέρωση λογαριασμών

Τα έσοδα καταχωρούνται στους σχετικούς λογαριασμούς του υποχρεωτικού σχεδίου λογαριασμών του Παραρτήματος 1 του π.δ. 54/2018, με βάση το χρόνο που αναφέρεται στα σχετικά λογιστικά στοιχεία.

Κατά την καταχώριση των εσόδων ενημερώνεται λογαριασμός ή λογαριασμοί απαίτησης και λογαριασμός ή λογαριασμοί εσόδου, του προβλεπόμενου σχεδίου λογαριασμών.

Τα έσοδα και οι απαιτήσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώρισή τους μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών αναφορών, με την ισοτιμία των νομισμάτων της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Η ενημέρωση των λογαριασμών ολοκληρώνεται με τις προσαρμογές της παραγράφου 2.4 του Παραρτήματος 5 του π.δ. 54/2018, οι οποίες παρουσιάζονται στη συνέχεια. Η εν λόγω διαδικασία διενεργείται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Λογιστικές προσαρμογές κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών (παρ. 2.4)

1. Όταν συντρέχει περίπτωση, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών τουλάχιστον, διενεργούνται οι εξής προσαρμογές:
2. Τα καταχωρημένα ποσά εσόδων προσαρμόζονται με ισόποση προσαρμογή των αντίστοιχων απαιτήσεων, λογαριασμοί 1..90/4..90, ώστε τα έσοδα που θα παραμένουν στους σχετικούς λογαριασμούς να απεικονίζουν τα ποσά της περιόδου αναφοράς που είναι δουλεμένα και σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Τα σχετικά ποσά της προσαρμογής μπορεί να προκύπτουν είτε με στατιστικές μεθόδους βάσει δεδομένων του παρελθόντος, είτε βάσει των ποσών που έχουν εισπραχθεί, ή πληροφοριών που καθίστανται διαθέσιμες, μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
3. Ποσά που δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογιστικό σύστημα κατά τη διάρκεια της περιόδου, είναι όμως έσοδα αυτής βάσει της αρχής του δουλεμένου, αναγνωρίζονται στην περίοδο με τη χρήση των λογαριασμών 1.90/4.90. Το υπόλοιπο του λογαριασμού των απαιτήσεων από δουλεμένα έσοδα (4.90), προσαρμόζεται στο τέλος κάθε περιόδου, με αντιμεταβαλλόμενο τον λογαριασμό 1.90, ώστε το υπόλοιπο του σε κάθε ημερομηνία αναφοράς να παρουσιάζει το ποσό των μη καταχωρημένων, αλλά δουλεμένων εσόδων της περιόδου.
4. Ποσά που έχουν καταχωρηθεί ως έσοδα στη διάρκεια της περιόδου, τα οποία δεν πληρούν τον ορισμό των εσόδων, όπως για παράδειγμα οι λογιστικοποιημένες κατά τη διάρκεια της περιόδου προκαταβολές φόρου επόμενης περιόδου, μειώνονται μέσω του λογαριασμού 1.91 με μεταφορά τους στο λογαριασμό προκαταβολές εσόδων/έσοδα επομένων περιόδων (Λογαριασμός 5.9.1). Το υπόλοιπο του λογαριασμού έσοδα επομένων περιόδων (υποχρέωση), προσαρμόζεται στο τέλος

κάθε περιόδου, με αντιμεταβαλλόμενο τον λογαριασμό 1.91, ώστε το υπόλοιπό του σε κάθε ημερομηνία αναφοράς να παρουσιάζει το ποσό των εσόδων επομένων περιόδων (υποχρέωσης).

6.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΑΠΑΝΩΝ

Παροχές σε εργαζομένους (Compensation of employees): Αφορούν το σύνολο των παροχών (αποδοχών των εργαζομένων), σε χρήμα ή σε είδος, που καταβάλλονται από τους εργοδότες στους εργαζόμενους, ως αντάλλαγμα για την εργασία που παρασχέθηκε από αυτούς κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Μικτές αποδοχές (Gross wages): Οι μικτές αποδοχές περιλαμβάνουν: (α) τακτικές αποδοχές, (β) πρόσθετες αποδοχές, (γ) αποδοχές σε είδος.

Οι παροχές (αποδοχές) μπορεί να εκφράζονται είτε σε χρήμα είτε σε είδος.

Οι τακτικές και πρόσθετες παροχές σε χρήμα συμπεριλαμβάνουν τις κοινωνικές εισφορές, τους φόρους εισοδήματος και άλλες πληρωμές που γίνονται από τους εργοδότες κατευθείαν σε ασφαλιστικά σχήματα, φορολογικές αρχές, κ.λπ., για λογαριασμό των εργαζομένων.

Οι παροχές σε είδος αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, ή άλλες μη ταμιακές παροχές, που δίνονται χωρίς χρέωση ή σε μειωμένες τιμές από τους εργοδότες. Οι παροχές αυτές μπορεί να χρησιμοποιούνται από τους εργαζομένους κατά τη διακριτική τους ευχέρεια, για την ικανοποίηση των αναγκών τους ή των αναγκών άλλων μελών του νοικοκυριού τους. Οι παροχές σε αγαθά και υπηρεσίες, επιμετρούνται σε τιμές κόστους εάν παράγονται από τον εργοδότη, και σε αγοραίες τιμές, εάν αποκτώνται από την αγορά. Αυτή η αξία μειώνεται κατά το ποσό που πληρώνεται από τους εργαζόμενους όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες δίνονται με μειωμένες τιμές και όχι δωρεάν.

Οι παροχές σε εργαζομένους σε χρήμα περιλαμβάνουν τα κατωτέρω είδη αποζημίωσης: (α) βασικά ημερομίσθια και μισθούς πληρωτέα σε τακτικά διαστήματα, (β) πρόσθετες πληρωμές όπως πληρωμές για υπερωρία, νυκτερινή εργασία, εργασία Σαββατοκύριακου, δυσάρεστες ή επικίνδυνες καταστάσεις, (γ) επιδόματα κόστους διαβίωσης, τοπικά επιδόματα και επιδόματα εκπατισμού, (δ) επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές συνδεδεμένες με τη συνολική απόδοση που γίνονται βάσει σχημάτων κινήτρων, επιδόματα βάσει παραγωγικότητας ή κερδών, επιδόματα Χριστουγέννων και νέου έτους, πληρωμές 13ου και 14ου μηνός, γνωστές ως ετήσιες συμπληρωματικές πληρωμές, (ε) επιδόματα για μεταφορά προς και από την εργασία, εξαιρουμένων των επιδομάτων ή αποζημιώσεων των εργαζομένων για ταξίδια, μετακόμιση και ψυχαγωγία που αναλαμβάνουν στα πλαίσια των καθηκόντων τους, (στ) πληρωμές διακοπών για υποχρεωτική ή ετήσια άδεια, (ζ) πληρωμές από τους εργοδότες στους εργαζομένους τους βάσει αποταμιευτικών σχημάτων, (η) έκτακτες πληρωμές σε εργαζόμενους που φεύγουν από την οντότητα, οι οποίες δεν συνδέονται με συλλογική σύμβαση, (θ) στεγαστικά επιδόματα που πληρώνονται σε χρήμα από τους εργοδότες στους εργαζομένους τους.

Παραδείγματα παροχών σε είδος είναι: (α) γεύματα και ποτά, εξαιρουμένων ειδικών γευμάτων ή ποτών που επιβάλλονται από εξαιρετικές συνθήκες. Μειώσεις τιμών από δωρεάν ή επιδοτούμενες καντίνες, ή με κουπόνια γευμάτων, περιλαμβάνονται στα ημερομίσθια και μισθούς σε είδος, (β) παροχή κατοικιών ή υπηρεσιών διαμονής, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από όλα τα μέλη του νοικοκυριού του εργαζόμενου, (γ) στολές ή άλλοι τύποι ειδικού ρουχισμού που οι εργαζόμενοι επιλέγουν να φορούν συχνά έξω από τον εργασιακό χώρο αλλά και κατά την εργασία, (δ) υπηρεσίες οχημάτων ή άλλων διαρκών αγαθών που παρέχονται για προσωπική χρήση των εργαζομένων, (ε) υπηρεσίες ή αγαθά που παράγονται ως προϊόντα από την παραγωγική διαδικασία του εργοδότη, όπως σιδηροδρομικά ή αεροπορικά ταξίδια χωρίς χρέωση για τους εργαζόμενους, (στ) παροχή άθλησης, εγκαταστάσεων αναψυχής ή διακοπών για εργαζομένους και τις οικογένειές τους, (ζ) μεταφορά προς και από την εργασία, εκτός εάν η μεταφορά πραγματοποιείται σε χρόνο επιλογής του εργοδότη, καθώς και στάθμευση αυτοκινήτου, που διαφορετικά θα πληρωνόταν από τον εργαζόμενο, (η) φροντίδα για τα παιδιά των εργαζομένων, (θ) πληρωμές προς όφελος των εργαζομένων, που γίνονται από εργοδότες σε συμβούλια εργαζομένων ή παρόμοια σώματα, (ι) δάνεια σε εργαζόμενους με μειωμένα επιτόκια. Η αξία αυτής της παροχής εκτιμάται ως το ποσό που ο εργαζόμενος έπρεπε να πληρώσει εάν το επιτόκιο ήταν το ισχύον στην αγορά, μείον το ποσό του τόκου που πληρώθηκε πραγματικά.

Οι παροχές σε εργαζομένους δεν περιλαμβάνουν τα κατωτέρω: (α) έξοδα από τους εργοδότες αναγκαία για την παραγωγική τους διαδικασία (παραδείγματα είναι τα εξής: επιδόματα ή αποζημιώσεις σε εργαζομένους για ταξίδια, έξοδα μετακίνησης και αναψυχής που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των καθηκόντων τους, έξοδα για παροχή φιλοξενίας στο χώρο εργασίας, ιατρικές εξετάσεις που απαιτούνται λόγω της φύσης της εργασίας και προμήθεια ενδυμάτων εργασίας που φοριούνται στην εργασία, υπηρεσίες διαμονής στο χώρο της εργασίας, που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από το νοικοκυριό του εργαζόμενου, για παράδειγμα καμπίνες, κοιτώνες, ξενώνες εργαζομένων και παραπήγματα, ειδικά γεύματα ή ποτά που επιβάλλονται από ειδικές συνθήκες εργασίας, επιδόματα που πληρώνονται σε εργαζόμενους για την αγορά εργαλείων, εξοπλισμού ή ειδικού ρουχισμού που χρειάζεται για την εργασία τους, ή το τμήμα εκείνο των ημερομισθίων ή των μισθών, το οποίο βάσει των συμβάσεων απασχόλησής τους, οι εργαζόμενοι υποχρεώνονται να αφιερώνουν σε τέτοιες αγορές), (β) κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα ή σε είδος (Λογαριασμοί 2.2.3 και 2.2.4).

Εργοδοτικές εισφορές (Employers' social contributions): Οι εργοδοτικές εισφορές αφορούν κοινωνικές εισφορές που πληρώνονται από τους εργοδότες σε σχήματα κοινωνικής ασφάλισης για εξασφάλιση κοινωνικών παροχών στους εργαζομένους τους.

Κοινωνικές παροχές (Social benefits): Αφορούν μεταβιβάσεις σε νοικοκυριά, σε είδος ή σε χρήμα, που έχουν ως σκοπό την ανακούφισή τους από το χρηματοοικονομικό βάρος κινδύνων ή αναγκών, οι οποίες γίνονται μέσω συλλογικά οργανωμένων σχημάτων, ή εκτός τέτοιων σχημάτων, από οντότητες της γενικής κυβέρνησης και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Οι εν λόγω μεταβιβάσεις

συμπεριλαμβάνουν πληρωμές από τη γενική κυβέρνηση σε παραγωγούς οι οποίοι εν συνεχεία παρέχουν εξατομικευμένες υπηρεσίες σε νοικοκυριά στα πλαίσια κοινωνικού κινδύνου ή αναγκών.

Οι κίνδυνοι ή οι ανάγκες που μπορεί να δικαιολογήσουν κοινωνικές παροχές περιλαμβάνουν: (α) ασθένεια, (β) αναπηρία, ανικανότητα, (γ) εργατικό ατύχημα ή ασθένεια, (δ) γήρας, (ε) ζώντα προστατευόμενα μέλη (στ) μητρότητα (ζ) οικογένεια, (η) προώθηση απασχόλησης, (θ) ανεργία, (ι) στέγαση, (κ) εκπαίδευση, (λ) γενική ανέχεια-ένδεια.

Στην περίπτωση στέγασης, πληρωμές που γίνονται από δημόσιες αρχές σε ενοικιαστές προκειμένου να μειώσουν το ενοίκιό τους, είναι κοινωνικές παροχές, με εξαίρεση τις ειδικές παροχές που πληρώνονται από δημόσιες αρχές με την ιδιότητά τους ως εργοδότες.

Οι κοινωνικές παροχές περιλαμβάνουν: (α) τρέχουσες και εφάπαξ μεταβιβάσεις από σχήματα που λαμβάνουν εισφορές, καλύπτουν το σύνολο της κοινωνίας ή μεγάλους τομείς της και επιβάλλονται και ελέγχονται από μονάδες της γενικής κυβέρνησης (ταμεία κοινωνικής ασφάλισης), (β) τρέχουσες και εφάπαξ μεταβιβάσεις από σχήματα που οργανώνονται από δημόσιες αρχές με την ιδιότητά τους ως εργοδότες για λογαριασμό των εργαζομένων τους, πρώην εργαζομένων τους ή εξαρτώμενων μελών (άλλα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση). Οι εισφορές μπορεί να δίδονται από τους εργαζόμενους και/ή τους εργοδότες, καθώς επίσης και από αυτοαπασχολούμενα πρόσωπα, (γ) τρέχουσες μεταβιβάσεις από κυβερνητικές μονάδες και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς που δεν εξαρτώνται από προηγούμενες πληρωμές εισφορών και οι οποίες γενικά συνδέονται με εκτίμηση του διαθέσιμου εισοδήματος. Τέτοιες μεταβιβάσεις ταξινομούνται ως κοινωνική πρόνοια.

Προκειμένου μια εξατομικευμένη ασφάλιση να αντιμετωπισθεί ως τμήμα του σχήματος κοινωνικής ασφάλισης, τα ενδεχόμενα ή οι περιστάσεις έναντι των οποίων οι συμμετέχοντες είναι ασφαλισμένοι πρέπει να ανταποκρίνονται στους ανωτέρω κινδύνους ή ανάγκες και επιπρόσθετα, πρέπει να ικανοποιούνται μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες συνθήκες: (α) η συμμετοχή στο σχήμα είναι υποχρεωτική είτε από νόμο είτε βάσει των όρων και προϋποθέσεων απασχόλησης εργαζομένου ή ομάδας εργαζομένων, (β) το σχήμα είναι συλλογικό και λειτουργεί προς όφελος καθορισμένης ομάδας εργαζομένων, υπαλλήλων, αυτοαπασχολούμενων, ή μη απασχολούμενων, της συμμετοχής περιοριζόμενης στα μέλη αυτής της ομάδας, (γ) ο εργοδότης εισφέρει στο σχήμα για λογαριασμό του εργαζομένου, είτε ο εργαζόμενος συνεισφέρει είτε όχι.

Παροχές κοινωνικής ασφάλισης σε χρήμα (Social security benefits in cash): Αφορούν παροχές κοινωνικής ασφάλισης που πληρώνονται σε χρήμα προς νοικοκυριά από ταμεία κοινωνικής ασφάλισης.

Παροχές κοινωνικές ασφάλισης σε είδος (Social security benefits in kind): Τυπικά περιλαμβάνουν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται από την αγορά για λογαριασμό νοικοκυριών και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις κόστους αγαθών και

υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά σύμφωνα με τους κανόνες του σχήματος. Τυπικές περιπτώσεις τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών είναι ιατρικές ή οδοντιατρικές θεραπείες, χειρουργικές επεμβάσεις, διαμονή σε νοσοκομείο, γυαλιά και φακοί επαφής όρασης, φαρμακευτικά προϊόντα, φροντίδα στο σπίτι και παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες.

Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα (Employment-related social benefits in cash): Αφορούν παροχές που πληρώνονται από εργοδότες στα πλαίσια άλλων σχημάτων κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση. Οι παροχές άλλων σχημάτων κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση είναι κοινωνικές παροχές σε χρήμα που πληρώνονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που διοικούνται κατευθείαν από τους εργοδότες, για τους συνεισφέροντες στα σχήματα, τα εξαρτώμενα μέλη τους και τα επιζώντα προστατευόμενα μέλη τους.

Στις κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα, τυπικά περιλαμβάνονται: (α) τακτικές πληρωμές κανονικών ή μειωμένων ημερομισθίων κατά τη διάρκεια περιόδων απουσίας από την εργασία ως αποτέλεσμα ασθένειας, ατυχήματος, μητρότητας κ.λπ., (β) πληρωμή επιδομάτων οικογένειας, εκπαίδευσης ή άλλων επιδομάτων αναφορικά με εξαρτώμενα μέλη, (γ) πληρωμή συντάξεων σε πρώην εργαζομένους ή σε επιζώντα προστατευόμενα μέλη αυτών, πληρωμή αποζημιώσεων απόλυσης σε εργαζομένους ή τους επιζώντες τους σε περίπτωση πλεονάζοντος προσωπικού, ανικανότητας, θανάτου από ατύχημα κ.λπ., εφόσον συνδέονται με συλλογικές συμβάσεις, (δ) γενικές υπηρεσίες περίθαλψης που δεν συνδέονται με την εργασία των εργαζομένων και (ε) ανάρρωση και γηροκομεία.

Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε είδος (Employment-related social benefits in kind): Περιλαμβάνουν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται από την αγορά για λογαριασμό των νοικοκυριών και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις του κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά βάσει των κανόνων του σχήματος κοινωνικής ασφάλισης που διοικείται κατευθείαν από τον εργοδότη. Τυπικές περιπτώσεις τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών είναι ιατρικές και οδοντιατρικές θεραπείες, χειρουργικές επεμβάσεις, παραμονή σε νοσοκομείο, γυαλιά και φακοί επαφής όρασης, φαρμακευτικά προϊόντα, φροντίδα στο σπίτι και παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες.

Παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε χρήμα (Social assistance benefits in cash): Αφορούν τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται σε νοικοκυριά από δημόσιες οντότητες ή μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, για την εκπλήρωση των ίδιων αναγκών που καλύπτουν οι παροχές κοινωνικής ασφάλισης, αλλά οι οποίες δεν γίνονται από σχήμα κοινωνικής ασφάλισης που απαιτεί συμμετοχή συνήθως με τη μορφή κοινωνικών εισφορών. Συνεπώς, αυτές δεν περιλαμβάνουν το σύνολο των παροχών που πληρώνονται από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε χρήμα, μπορεί να πληρώνονται στις κάτωθι περιπτώσεις: (α) δεν υπάρχουν σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που καλύπτουν τις εν λόγω περιπτώσεις, (β) ακόμα και αν υφίστανται σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, τα εν λόγω νοικοκυριά δεν συμμετέχουν και δεν είναι επιλέξιμα για παροχές κοινωνικής ασφάλισης, (γ) οι παροχές

κοινωνικής ασφάλισης θεωρούνται ότι είναι ανεπαρκείς για την κάλυψη των εν λόγω αναγκών, οπότε οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας πληρώνονται επιπρόσθετα, (δ) η καταβολή γίνεται ως ζήτημα γενικής κοινωνικής πολιτικής.

Τέτοιες παροχές δεν περιλαμβάνουν τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται για κάλυψη γεγονότων ή περιστάσεων που συνήθως δεν καλύπτονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης (π.χ. μεταβιβάσεις που γίνονται για κάλυψη φυσικών καταστροφών, που καταγράφονται ως λοιπές τρέχουσες μεταβιβάσεις ή ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις).

Παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε είδος (Social assistance benefits in kind):

Αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται με αγορά για λογαριασμό νοικοκυριών, καθώς και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά στα πλαίσια πολιτικής κοινωνικής πρόνοιας.

Μεταβιβάσεις (Transfers): Αφορούν συναλλαγές κατά τις οποίες οντότητα της γενικής κυβέρνησης παρέχει αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο σε άλλη οντότητα, χωρίς να λάβει από αυτή οποιοδήποτε αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο, ως άμεσο αντάλλαγμα. Αυτό το είδος συναλλαγής είναι επίσης αναφερόμενο ως χωρίς ανταπόδοση, συναλλαγή «κάτι για τίποτα». Μεταβιβάσεις μπορεί επίσης να προκύπτουν όταν το ποσό που παρέχεται ως αντάλλαγμα για ένα στοιχείο δεν είναι οικονομικά σημαντικό ή είναι πολύ μικρότερο από την αξία του.

Οι μεταβιβάσεις σε είδος αφορούν σε αγαθό ή υπηρεσία που παρέχεται χωρίς χρέωση ή την αλλαγή ιδιοκτησίας υπάρχοντος μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου χωρίς να ληφθεί οποιαδήποτε ανάλογη αξία ως αντάλλαγμα. Αγαθά και υπηρεσίες που παρέχονται χωρίς χρέωση, ταξινομούνται ως τρέχουσες επιχορηγήσεις. Μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται χωρίς χρέωση ταξινομούνται ως επιχορηγήσεις επενδύσεων. Οι μεταβιβάσεις σε είδος επιμετρώνται σε τρέχουσες αγοραίες τιμές. Εάν δεν είναι διαθέσιμες αγοραίες τιμές, η αξία περιλαμβάνει μόνο τα κόστη που αναλήφθηκαν για την παροχή των πόρων ή τα ποσά τα οποία θα λαμβάνονταν εάν οι πόροι πωλούνταν, όποιο από τα δύο είναι διαθέσιμο. Κεφαλαιακή μεταβίβαση σε είδος αφορά αναγκαστικά την μεταβολή της ιδιοκτησίας ενός αγαθού που προηγουμένως καταχωρείτο από τον δωρητή ως μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, δωρητής και αποδέκτης μπορεί να αντιμετωπίζουν την αξία του μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εντελώς διαφορετικά. Για να διατηρείται η συνέπεια, στην καταγραφή των συναλλαγών, πρέπει να χρησιμοποιείται η επιμέτρηση από την πλευρά του δωρητή.

Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις (Current domestic transfers): Μεταβιβάσεις σε εγχώριες οντότητες, όπως άλλες οντότητες της γενικής κυβέρνησης, δημόσιες εταιρείες, εγχώρια ιδρύματα, ιδιωτικές οντότητες και νοικοκυριά, που καταβάλλονται σε συχνά χρονικά διαστήματα ή που προορίζονται να καλύπτουν τρέχουσες δαπάνες του αποδέκτη.

Τρέχουσες μεταβιβάσεις προς οργανισμούς και μέλη της Ε.Ε. (Current Transfers to institutions and member states of EU): Τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται από τη γενική κυβέρνηση κάθε κράτους - μέλους σε οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και σε άλλα κράτη-μέλη.

Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφεται ο τρίτος ίδιος πόρος της Ε.Ε. που βασίζεται στον ΦΠΑ και ο τέταρτος ίδιος πόρος της Ε.Ε. που βασίζεται στο Ακαθάριστο Εγχώριο Εισόδημα, που είναι εισφορές στον προϋπολογισμό οργανισμών της Ένωσης. Το ποσό της συνεισφοράς κάθε κράτους - μέλους βασίζεται στα επίπεδα της δικής του βάσης ΦΠΑ και Ακαθάριστου Εγχώριου Εισοδήματος.

Η τίτλος αυτός καλύπτει επίσης διάφορες μη φορολογικές συνεισφορές της γενικής κυβέρνησης σε οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τρέχουσες μεταβιβάσεις σε φορείς του εξωτερικού (Current transfers to foreign entities): Περιλαμβάνουν όλες τις μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος μεταξύ της γενικής κυβέρνησης και κυβερνήσεων ή διεθνών οργανισμών στον υπόλοιπο κόσμο (πλην Ε.Ε.), εκτός επιχορηγήσεων επενδύσεων και άλλων κεφαλαιακών μεταβιβάσεων.

Η κατηγορία περιλαμβάνει: (α) τις συνεισφορές της γενικής κυβέρνησης σε διεθνείς οργανισμούς (εξαιρουμένων φόρων που πληρώνονται από τη γενική κυβέρνηση σε υπερεθνικούς οργανισμούς των οποίων είναι μέλος), (β) τρέχουσες μεταβιβάσεις μεταξύ κρατών, είτε σε χρήμα (π.χ. πληρωμές που αποσκοπούν να χρηματοδοτήσουν ελλείμματα προϋπολογισμού ξένων χωρών ή υπερπόντιων εδαφών) είτε σε είδος (π.χ. δώρα ή φαγητό, στρατιωτικό εξοπλισμό, επείγουσα βοήθεια μετά από φυσικές καταστροφές με τη μορφή φαγητού, ρουχισμού, φαρμάκων κ.λπ.), (γ) μισθούς και ημερομίσθια που πληρώνονται από την γενική κυβέρνηση σε συμβούλους ή ειδικούς για τεχνική βοήθεια που διατίθενται σε αναπτυσσόμενες χώρες, (δ) μεταβιβάσεις από τη γενική κυβέρνηση σε διεθνείς οργανισμούς που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα, δεδομένου ότι οι μονάδες διεθνών οργανισμών δεν αντιμετωπίζονται ως κάτοικοι των χωρών στις οποίες είναι εγκατεστημένες.

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (Investment grants): Αφορούν κεφαλαιακές μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος που πληρώνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους που αναλήφθηκε από οντότητα για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμός μεταφορών, μηχανολογικός και άλλος εξοπλισμός. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο πληρωμές εφάπαξ συνολικών ποσών σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν το σχηματισμό κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με το σχηματισμό κεφαλαίου που έγινε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου.

Επιχορηγήσεις που λήφθηκαν από οντότητα για την κάλυψη δαπάνης τόκου που συνδέεται με απόκτηση περιουσιακού στοιχείου εξαιρούνται από τις επιχορηγήσεις επενδύσεων και καταχωρούνται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις. Παρόλα αυτά, όταν η επιχορήγηση εξυπηρετεί διπλό σκοπό, δηλαδή της χρηματοδότησης της πληρωμής του συμβατικού χρέους και της πληρωμής του τόκου στο δανεισθέν κεφάλαιο, και δεν είναι δυνατό να διαχωριστούν αυτά τα δύο συστατικά, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται στους λογαριασμούς ως επιχορήγηση επενδύσεων. Μεταβιβάσεις που προορίζονται για διάφορους απροσδιόριστους σκοπούς καταχωρούνται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις ακόμα και εάν μερικώς χρησιμοποιούνται για την κάλυψη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (Other capital transfers): Αφορούν μεταβιβάσεις, άλλες εκτός επιχορηγήσεων επενδύσεων, στις οποίες η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου (εκτός μετρητών ή αποθεμάτων), αλλάζει από ένα μέρος σε άλλο, ή η οποία δεσμεύει ένα ή δύο μέρη για την απόκτηση ή την διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου (εκτός μετρητών ή αποθεμάτων), ή όπου μια υποχρέωση, χαρίζεται από τον πιστωτή. Μια κεφαλαιακή μεταβίβαση καταλήγει σε σημαντική μεταβολή των περιουσιακών στοιχείων του ενός ή και των δύο μερών της συναλλαγής. Οι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις τυπικά είναι μεγάλες και μη συχνές, χωρίς όμως αυτό να είναι απαραίτητο για την ταξινόμηση μιας μεταβίβασης ως κεφαλαιακής.

Οι λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται σε αυτές, τις κατωτέρω συναλλαγές: (α) πληρωμές που προορίζονται να καλύψουν τα κόστη αγαθών που καταστράφηκαν ή υπέστησαν ζημιές από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λπ.), (β) μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου που προορίζονται να καλύψουν ζημιές που σωρεύτηκαν επί αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημιές από αιτίες εκτός ελέγχου της οντότητας, (γ) κληροδοτήματα, μεγάλα δώρα και δωρεές, περιλαμβανομένων κληροδοτημάτων ή μεγάλων δώρων σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Παραδείγματα δώρων σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι δώρα σε πανεπιστήμια για την κάλυψη του κόστους ανέγερσης νέων φοιτητικών εστιών, βιβλιοθηκών, εργαστηρίων, κ.λπ., (δ) πληρωμές για καταπτώσεις εγγυήσεων οι οποίες απαλλάσσουν υπερήμερους οφειλέτες από τις δεσμεύσεις τους, (ε) το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή ακύρωσης χρεών με συμφωνία μεταξύ οντοτήτων. Τέτοιες ακυρώσεις με αμοιβαία συμφωνία αντιμετωπίζονται ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις από τον πιστωτή στον χρεώστη ίσης αξίας με το ανεξόφλητο χρέος κατά το χρόνο της ακύρωσης. Ομοίως, το ποσό που προκύπτει από τη συναλλαγή ανάληψης χρέους και άλλων παρόμοιων συναλλαγών (όπως η αναδιάρθρωση χρέους όπου μέρος χρέους διαγράφεται ή μεταβιβάζεται), εντάσσεται στις λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, (στ) έκτακτες πληρωμές σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης που γίνονται από εργοδότες (περιλαμβανομένης της γενικής κυβέρνησης), ή από την κυβέρνηση (ως μέρος της κοινωνικής λειτουργίας της) στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξάνουν τα αναλογιστικά αποθέματα αυτών των οργανισμών.

Αγορές αγαθών και υπηρεσιών (Purchases of goods and services): Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών αφορούν εισροές που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία, εξαιρουμένων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η ανάλωση των οποίων, καταχωρείται ως ανάλωση παγίου κεφαλαίου, μέσω των αποσβέσεων. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες είτε μετασχηματίζονται είτε αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία και περιλαμβάνουν: (α) αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ως εισροές στην παραγωγή, για παράδειγμα αγορές, προ-ώθηση, λογιστικές υπηρεσίες, επεξεργασία δεδομένων, μεταφορές, αποθήκευση, συντήρηση, ασφάλεια κ.λπ., (β) ενοίκια παγίων περιουσιακών στοιχείων, π.χ. λειτουργικές μισθώσεις μηχανημάτων, οχημάτων και λογισμικού, (γ) στοιχεία που δεν αντιμετωπίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγιο ενεργητικό), όπως: φθηνά εργαλεία που χρησιμοποιούνται στις κοινές λειτουργίες, όπως μικρά εργαλεία χειρός, και μικρές συσκευές όπως υπολογιστές τσέπης. Όλες οι δαπάνες για τέτοια διαρκή αγαθά καταχωρούνται ως αγορές αγαθών και υπηρεσιών, η συνήθης συντήρηση και επισκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, υπηρεσίες εκπαίδευσης προσωπικού, έρευνα αγοράς και παρόμοιες δραστηριότητες, που αγοράζονται από εξωτερικό προμηθευτή, δαπάνες εργαζομένων, που αποζημιώνονται από τον εργοδότη, για στοιχεία αναγκαία για την παραγωγή του εργοδότη, όπως συμβατικές δεσμεύσεις για αγορά για ίδιο λογαριασμό εργαλείων ή ενδυμάτων ασφαλείας, (δ) δαπάνες εργοδοτών για δικό τους όφελος καθώς επίσης και για όφελος των εργαζομένων τους, επειδή είναι αναγκαία στην παραγωγή. Παραδείγματα είναι η αποζημίωση εργαζομένων για έξοδα ταξιδιών, αποχωρισμού, μετακίνησης και διασκέδασης, που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των καθηκόντων τους, οι δαπάνες για παροχή διευκολύνσεων στο χώρο εργασίας, ιατρικές εξετάσεις που απαιτούνται λόγω της φύσης της εργασίας και προμήθεια ρουχισμού που φοριέται στην εργασία, οι υπηρεσίες διαμονής στο χώρο εργασίας που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τα νοικοκυριά των εργαζομένων, για παράδειγμα καμπίνες, κοιτώνες, ξενώνες εργαζομένων και παραπήγματα, τα ειδικά γεύματα ή ποτά που επιβάλλονται από ειδικές εργασιακές συνθήκες, τα επιδόματα που πληρώνονται στους εργαζομένους για την αγορά εργαλείων, εξοπλισμού ή ειδικού ρουχισμού που χρειάζεται για την εργασία τους, ή εκείνο το τμήμα των ημερομισθίων ή του μισθού τους το οποίο βάσει συμβάσεων απασχόλησης, οι εργαζόμενοι απαιτείται να αφιερώνουν σε τέτοιες αγορές.

Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών δεν περιλαμβάνουν: (α) στοιχεία που αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, όπως για παράδειγμα είναι τα τιμαλφή, οι μεταλλευτικές έρευνες, οι σημαντικές βελτιώσεις πέραν αυτών που απαιτούνται για διατήρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων σε καλή κατάσταση λειτουργίας, όπως ανακαίνιση, ανακατασκευή ή μεγέθυνση, η άμεση αγορά λογισμικού, ή παραγωγή για ίδιο λογαριασμό και ο οπλισμός και εξοπλισμός χρήσης του, (β) δαπάνη από εργοδότες που αντιμετωπίζεται ως ημερομίσθια και μισθοί σε είδος, (γ) πληρωμές για άδειες χρήσης φυσικών πόρων (π.χ. γης) που αντιμετωπίζονται ως ενοίκια.

Αγορές αγαθών (purchases of goods): Η κατηγορία περιλαμβάνει τις αγορές διαφόρων υλικών και αναλωσίμων, όπως φαρμακευτικά υλικά, υλικά καθαριότητας, καύσιμα, κ.λπ.

Αμοιβές για υπηρεσίες (Purchases of services): Η κατηγορία περιλαμβάνει πληρωμές για την λήψη υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες μεταφοράς, επικοινωνίες, ενέργεια κ.λπ.

Προμήθειες (Commissions): Πληρωμές για αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας.

Μισθώματα (Rentals): Τα μισθώματα είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για χρήση παγίου στοιχείου που ανήκει σε άλλη μονάδα. Περιλαμβάνουν τις κατωτέρω περιπτώσεις:

Μισθώματα κτιρίων και υποδομών.

- ✓ Μισθώματα μηχανολογικού εξοπλισμού.
- ✓ Μισθώματα οχημάτων.
- ✓ Μισθώματα οπλικών συστημάτων.
- ✓ Άδειες χρήσης πνευματικών δικαιωμάτων και
- ✓ Λοιπά μισθώματα.

Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων, όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, κ.λπ. Οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται ως «Ενοίκια φυσικών πόρων» (Λογαριασμός 2.7.3)

Επιδότησεις (Subsidies): Αφορούν τρέχουσες χωρίς ανταπόδοση πληρωμές τις οποίες η γενική κυβέρνηση κάνει προς εγχώριους παραγωγούς.

Παραδείγματα σκοπών για τους οποίους δίδονται επιδοτήσεις είναι οι (α) ο επηρεασμός των επιπέδων παραγωγής, (β) ο επηρεασμός των τιμών των προϊόντων, ή (γ) ο επηρεασμός της αποζημίωσης των συντελεστών παραγωγής.

Οι παραγωγοί που εντάσσονται στη γενική κυβέρνηση μπορούν να λάβουν επιδοτήσεις μόνο εάν οι πληρωμές εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς που εφαρμόζονται τόσο στους δημόσιους όσο και στους ιδιώτες παραγωγούς.

Επιδότησεις προϊόντων και υπηρεσιών (Subsidies on products and services): Επιδοτήσεις επί προϊόντων είναι επιδοτήσεις που πληρώνονται ανά μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή εισάγεται. Τα ποσά επιδοτήσεων επί προϊόντων μπορούν να εξατομικεύονται με τους κατωτέρω τρόπους: (α) συγκεκριμένο ποσό χρημάτων ανά μονάδα ποσότητας αγαθού ή υπηρεσίας, (β) συγκεκριμένο ποσοστό της τιμής ανά μονάδα, (γ) η διαφορά μεταξύ συγκεκριμένης τιμής στόχου και της αγοραίας τιμής που πληρώνεται από τον αγοραστή.

Η επιδότηση προϊόντος συνήθως είναι πληρωτέα όταν το αγαθό παράγεται, πωλείται ή εισάγεται, αλλά μπορεί επίσης να είναι πληρωτέα σε άλλες περιστάσεις, όπως όταν το αγαθό μεταβιβάζεται, ενοικιάζεται, διανέμεται ή χρησιμοποιείται για ίδια κατανάλωση ή για σχηματισμό ιδίου κεφαλαίου.

Επιδοτήσεις στην παραγωγή (Subsidies on production): Οι επιδοτήσεις στην παραγωγή αφορούν επιδοτήσεις, εκτός επιδοτήσεων προϊόντων, τις οποίες οι εγχώριοι παραγωγοί μπορεί να λάβουν ως αποτέλεσμα της εμπλοκής τους στην παραγωγή.

Οι επιδοτήσεις παραγωγής περιλαμβάνουν τα ακόλουθα παραδείγματα: (α) επιδοτήσεις μισθοδοσίας ή προσωπικού, όπως επιδοτήσεις που πληρώνονται επί της συνολικής μισθοδοσίας ή του συνολικού προσωπικού, για παράδειγμα επιδοτήσεις που πληρώνονται για ιδιαίτερους τύπους προσώπων όπως φυσικά μειονεκτούντα άτομα που είναι άνεργα για μεγάλες περιόδους ή επί του κόστους σχημάτων εκπαίδευσης που οργανώνονται ή χρηματοδοτούνται από επιχειρήσεις, (β) επιδοτήσεις για μείωση ρύπανσης: αφορούν τρέχουσες επιδοτήσεις που προορίζονται να καλύψουν μέρος ή το σύνολο του κόστους πρόσθετων διαδικασιών που αναλαμβάνονται για τη μείωση ή εξάλειψη της απόρριψης ρύπων στο περιβάλλον, (γ) επιχορηγήσεις για μείωση του κόστους από τόκους που δίδονται σε εγχώριους παραγωγούς, ακόμα και εάν προορίζονται να ενθαρρύνουν το σχηματισμό κεφαλαίου. Όταν η επιχορήγηση υπηρετεί το διπλό σκοπό της χρηματοδότησης τόσο της πληρωμής του χρέους όσο και της πληρωμής των τόκων επί αυτού και δεν είναι δυνατό να γίνει διαχωρισμός μεταξύ των δύο αυτών συστατικών, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται ως επιχορήγηση επενδύσεων. Επιχορηγήσεις για ανακούφιση από τους τόκους σχεδιασμένες να ελαφρύνουν τα λειτουργικά κόστη των παραγωγών. Καταγράφονται ως επιδοτήσεις προς τους παραγωγούς που επωφελούνται από αυτές, ακόμα και εάν η διαφορά στους τόκους πληρώνεται κατευθείαν από την γενική κυβέρνηση στο πιστωτικό ίδρυμα που έδωσε το δάνειο.

Δεν αντιμετωπίζονται ως επιδοτήσεις οι περιπτώσεις: (α) τρέχουσες μεταβιβάσεις από τη γενική κυβέρνηση σε νοικοκυριά με την ιδιότητά τους ως καταναλωτές, οι οποίες αντιμετωπίζονται είτε ως κοινωνικές παροχές είτε ως διάφορες τρέχουσες μεταβιβάσεις, (β) τρέχουσες μεταβιβάσεις μεταξύ διαφορετικών μερών της γενικής κυβέρνησης με την ιδιότητά τους ως παραγωγών, εκτός εάν αυτές οι πληρωμές εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς που εφαρμόζονται τόσο στους δημόσιους όσο και στους ιδιώτες παραγωγούς, (γ) επιχορηγήσεις επενδύσεων, (δ) έκτακτες πληρωμές σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξήσουν τα αναλογιστικά αποθέματα αυτών των οργανισμών, τέτοιες πληρωμές καταχωρούνται ως λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, (ε) μεταβιβάσεις που γίνονται από τη γενική κυβέρνηση σε μη χρηματοοικονομικές εταιρείες με σκοπό να καλύψουν σωρευμένες ζημιές αρκετών ετών, ή έκτακτες ζημιές που οφείλονται σε παράγοντες εκτός ελέγχου της επιχείρησης, οι οποίες καταχωρούνται ως άλλες κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, (στ) ακύρωση χρέους που παραγωγοί οφείλουν στην γενική κυβέρνηση (που προκύπτουν, για παράδειγμα, από δάνεια προκαταβλητέα από φορέα της γενικής κυβέρνησης σε μη χρηματοοικονομική

επιχείρηση η οποία έχει σωρεύσει εμπορικές ζημίες για αρκετά έτη), τέτοιες συναλλαγές αντιμετωπίζονται ως λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, (ζ) πληρωμές που γίνονται από τη γενική κυβέρνηση για φθορές κεφαλαιουχικών αγαθών ως αποτέλεσμα εθνικής καταστροφής ή άλλων εκτάκτων γεγονότων, αυτές καταχωρούνται ως λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, (η) μετοχές και άλλοι τίτλοι καθαρής θέσης σε εταιρείες που αγοράζονται από τη γενική κυβέρνηση, (θ) πληρωμές που γίνονται από τη γενική κυβέρνηση σε παραγωγούς της αγοράς για κάλυψη του συνόλου ή μέρους αγαθών και υπηρεσιών που αυτοί οι παραγωγοί αγοράς παρέχουν κατευθείαν και εξατομικευμένα σε νοικοκυριά στα πλαίσια κοινωνικών κινδύνων ή αναγκών. Οι πληρωμές αυτές αντιμετωπίζονται ως κοινωνικές παροχές.

Τόκοι (Interest): Τόκοι προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (α) καταθέσεις, (β) χρεωστικοί τίτλοι, (γ) δάνεια, (δ) λοιπές υποχρεώσεις,

Εισόδημα από κατοχή και κατανομές ειδικών τραβηχτικών δικαιωμάτων και από μη κατανεμηθέντες λογαριασμούς χρυσού, αντιμετωπίζεται ως τόκος. Πληρωμή που προκύπτει από οποιοδήποτε είδος συμβολαίου ανταλλαγής (swap) καταχωρείται ως συναλλαγή σε χρηματοοικονομικά παράγωγα και όχι ως τόκος.

Λοιπές δαπάνες: Οι λοιπές δαπάνες περιλαμβάνουν τους φόρους, τις διανομές κερδών, τα ενοίκια φυσικών πόρων και τα πρόστιμα.

Φόροι (Taxes): Αφορά πληρωτέους φόρους από οντότητες της γενικής κυβέρνησης.

Διανομές κερδών (Distributed income): Περιλαμβάνει διανομή κερδών (μερίσματα ή με οποιαδήποτε άλλη μορφή).

Ενοίκια φυσικών πόρων (Rents): Περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, αμοιβές για την χρήση του ραδιοφάσματος, κ.λπ.

Πρόστιμα (Fines and penalties): Είναι υποχρεωτικές πληρωμές σε άλλες οντότητες που επιβάλλονται από δικαστήρια, λοιπές κρατικές αρχές, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή λοιπούς διεθνείς οργανισμούς

Αποσβέσεις (Depreciation): Αφορά τις αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Πιστώσεις υπό κατανομή (Unallocated amounts): Αφορά πιστώσεις που κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς.

Γενικές αρχές που διέπουν τις δαπάνες

Αναγνώριση δαπανών

Οι δαπάνες που προκύπτουν από συναλλαγές ανταλλαγής αναγνωρίζονται όταν: (α) το όφελος που ενσωματώνεται σε αυτές εισρέει στην οντότητα και (β) το κόστος κτήσης τους μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Οι δαπάνες που προκύπτουν από συναλλαγές (πράξεις) που δεν αφορούν ανταλλαγή αναγνωρίζονται όταν: (α) η οντότητα δεσμεύεται για την παροχή τους και (β) η αξία τους μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Αξία αναγνώρισης δαπανών

Οι δαπάνες που προέρχονται από συναλλαγές ανταλλαγής, επιμετρώνται στην εύλογη αξία του δοθέντος ή πληρωτέου ανταλλάγματος.

Οι δαπάνες που προέρχονται από συναλλαγές (πράξεις) που δεν αφορούν ανταλλαγή, επιμετρώνται στην εύλογη αξία της αναγνωριζόμενης υποχρέωσης.

Ενημέρωση λογαριασμών

Οι δαπάνες και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις κατχωρούνται στους σχετικούς λογαριασμούς με βάση το χρόνο έκδοσης ή λήψης των λογιστικών στοιχείων (παραστατικών), που κατά τεκμήριο δηλώνουν την πραγματοποίησή τους, το κόστος τους, την αποδοχή τους από την οντότητα και την ανάληψη των προκύπτοντων από αυτά δεσμεύσεων.

Κατά την καταχώριση των δαπανών ενημερώνεται λογαριασμός ή λογαριασμοί δαπανών και λογαριασμός ή λογαριασμοί υποχρεώσεων ή και προβλέψεων, του σχεδίου λογαριασμών.

Οι δαπάνες και οι υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώρισή τους μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών αναφορών, με την ισοτιμία των νομισμάτων της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Η ενημέρωση των λογαριασμών ολοκληρώνεται με τις προσαρμογές της παραγράφου Η εν λόγω διαδικασία διενεργείται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Αναγνώριση των δαπανών ως εξόδων

Ως έξοδα αναγνωρίζονται οι δαπάνες που αφορούν εκροή οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας που καταλήγει σε μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/καθαρής θέσης. Συνεπώς, οι αναγνωρισμένες δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου που αναλήφθηκαν, εκτός αν η αξία τους αφορά περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα και πάγια που αναγνωρίζονται ως τέτοια στον ισολογισμό.

Για την αναγνώριση των δαπανών ως εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων και με την επιφύλαξη της αναγνώρισής τους ως περιουσιακά στοιχεία, έχουν εφαρμογή τα εξής: (α) οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβανομένων των εργοδοτικών εισφορών, αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο εντός της οποίας παρέχεται η εργασία, παροχές που αφορούν επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές που δίδονται κατά περίπτωση, αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτει δέσμευση προς πληρωμή, (β) οι κοινωνικές παροχές αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτει δέσμευση προς πληρωμή. Εάν το δικαίωμα λήψης των εν λόγω παροχών από τους δικαιούχους, θεμελιώνεται με βάση την πάροδο του χρόνου, π.χ. σε μηνιαία βάση, η αναγνώριση των κοινωνικών παροχών ως έξοδα γίνεται με το κριτήριο αυτό, (γ) οι μεταβιβάσεις, οι επιχορηγήσεις και οι επιδοτήσεις, αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτει δέσμευση για την παροχή τους και η λήπτρια οντότητα έχει συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που διέπουν τη λήψη τους, (δ) οι αγορές αγαθών αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από την οντότητα και αναλαμβάνονται από αυτή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους, η αξία των αγορών περιλαμβάνει το κόστος αγοράς μειωμένο με τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες μειώσεις, και προσανυξάνεται με το ποσό των τυχόν μη ανακτώμενων φόρων που επιβαρύνουν την αξία τους, τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς χρηματοοικονομικών αναφορών, γίνεται απογραφή και αποτίμηση των μη αναλωθέντων αγαθών, και το σχετικό κόστος κτήσης εμφανίζεται στο κονδύλι του ισολογισμού «Αποθέματα», αξία αγαθών που αναλώνεται κατά τη διάρκεια της περιόδου για ιδιοκατασκευή προϊόντων και παγίων στοιχείων περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσης αυτών, η αξία των δαπανών που απομένει μετά την αφαίρεση της αξίας των αποθεμάτων του ισολογισμού και της αξίας που αναλώθηκε για ιδιοκατασκευή προϊόντων και παγίων στοιχείων, που επίσης αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό, αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου, (ε) οι αγορές υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν οι υπηρεσίες γίνονται αποδεκτές από την οντότητα και αναλαμβάνονται από αυτή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με τη λήψη τους, δεδομένου ότι συνήθως η παροχή υπηρεσιών αφορά την εκτέλεση συγκεκριμένης εργασίας σε συγκεκριμένο χρόνο, οι αγορές υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως δαπάνη, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, η αξία των αγορών υπηρεσιών περιλαμβάνει το κόστος αγοράς μειωμένο με τυχόν εκπτώσεις επιστροφές ή άλλες μειώσεις και προσανυξάνεται με το ποσό των τυχόν μη ανακτώμενων φόρων που επιβαρύνουν την αξία τους, η αξία υπηρεσιών που αναλώνεται για ιδιοκατασκευή προϊόντων και παγίων στοιχείων περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσης αυτών, η αξία των δαπανών που απομένει μετά την αφαίρεση της αξίας που αναλώθηκε για ιδιοκατασκευή προϊόντων και παγίων στοιχείων, που επίσης αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό, αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου, (στ) οι προμήθειες αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων, (ζ) τα μισθώματα και ενοίκια αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων, με τη χρήση της σταθερής μεθόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο

αντιπροσωπευτική της ανάλωσης του μελλοντικού οικονομικού οφέλους ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, (η) οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αν η σταθερή μέθοδος δεν έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, (θ) οι φόροι αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τον χρόνο που προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους. Φόροι που βεβαιώνονται μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών και αφορούν περιόδους μέχρι την ημερομηνία αναφοράς αυτών (κλειόμενη περίοδος), αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, (ι) τα διανεμόμενα κέρδη εταιρειών και επιχειρήσεων αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά το χρόνο που η διανομή εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο της οντότητας, για λογιστικούς σκοπούς, το εν λόγω ποσό, αναγνωρίζεται, στον ίδιο χρόνο, σε μείωση της καθαρής θέσης της οντότητας που πραγματοποιεί τη διανομή και όχι ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων, (κ) τα πρόστιμα αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά το χρόνο που προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους.

Λογιστικές Προσαρμογές

Όταν συντρέχει περίπτωση, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών τουλάχιστον, διενεργούνται οι εξής προσαρμογές:

1. Οι λογαριασμοί των δαπανών προσαρμόζονται, με ισόποση προσαρμογή των αντίστοιχων υποχρεώσεων, λογαριασμοί 2...90/5.8..90. Με τον τρόπο αυτό οι λογαριασμοί των δαπανών απεικονίζουν τα δουλεμένα ποσά δαπανών/υποχρεώσεων, που έχουν προκύψει μέχρι την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η προηγούμενη προσαρμογή αφορά κυρίως δαπάνες (αγαθά και υπηρεσίες) που έχουν παραδοθεί στην οντότητα και έχουν γίνει αποδεκτές από αυτή, αλλά για διάφορους λόγους (π.χ. μη λήψη των προβλεπόμενων παραστατικών), δεν έχουν καταχωρηθεί στους σχετικούς λογαριασμούς.
2. Οι λογαριασμοί των δαπανών μπορούν να προσαρμόζονται με την αξία προβλέψεων που αφορούν μελλοντική πληρωμή υποχρεώσεων. Η εν λόγω διαδικασία παρακολουθείται μέσω των λογαριασμών 2.. .97/6.2. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών γίνεται προσαρμογή του υπολοίπου των προβλέψεων (Λογαριασμός 6.2), ώστε τα σωρευμένα ποσά τους να εμφανίζουν τα απαιτούμενα δουλεμένα ποσά.
3. Η αξία της δαπάνης αγοράς αποθεμάτων που κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς παραμένει ως απόθεμα (δεν έχει αναλωθεί), μεταφέρεται μέσω των λογαριασμών 2.91 στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αποθεμάτων (ομάδα λογαριασμών 3). Για το σκοπό αυτό ισχύει η ισότητα: η αξία αποθεμάτων έναρξης περιόδου πλέον/μείον την προσαρμογή της αξίας τους, μέσω του λογαριασμού 2.91, ισούται με την αξία των αποθεμάτων τέλους περιόδου.
4. Η αξία των δαπανών που κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς αναλώθηκε για ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων (ενσωμάτων και άυλων), μεταφέρεται στους κατά περίπτωση λογαριασμούς 3.1.7 «Πάγια υπό κατασκευή» με πίστωση του λογαριασμού 1.4.8 «Ιδιοπαραγωγή παγίων» έσοδο.

6.3 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ, ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Πάγια περιουσιακά στοιχεία (Fixed assets): Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι τόσο η φυσική διάρκεια ζωής του, όσο η δυνατότητα να χρησιμοποιείται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα.

Κτίρια και συναφείς υποδομές (Buildings and structures): Τα κτίρια και συναφείς υποδομές περιλαμβάνουν τις βελτιώσεις γης, τις κατοικίες, τα κτίρια εκτός κατοικιών, τους δρόμους, τις υποδομές των μεταφορών και τις λοιπές υποδομές. Η αξία των κτιρίων και συναφών υποδομών περιλαμβάνει τα κόστη καθαρισμού και προετοιμασίας της τοποθεσίας και την αξία όλων των εξαρτημάτων, των εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που είναι αναπόσπαστα μέρη των εν λόγω στοιχείων.

Βελτιώσεις γης (Land improvements): Είναι το αποτέλεσμα ενεργειών που οδηγούν σε σημαντικές βελτιώσεις στην ποσότητα, ποιότητα, η παραγωγικότητα της γης, ή που αποτρέπουν την υποβάθμισή της. Δραστηριότητες όπως τα εγχειοβελτιωτικά, ο καθαρισμός της γης και η δημιουργία πηγαδιών και γεωτρήσεων που είναι αναπόσπαστο τμήμα της γης θεωρούνται βελτιώσεις γης.

Κυματοθραύστες, αναχώματα, φράγματα, και μεγάλα αρδευτικά συστήματα που κατασκευάζονται επί της γης, αλλά δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της, τα οποία συχνά επηρεάζουν τη γη που ανήκει σε πολλούς ιδιοκτήτες και συνήθως κατασκευάζονται από την κυβέρνηση, ταξινομούνται ως «Λοιπές υποδομές» (Λογαριασμός 3.1.1.09).

Οι βελτιώσεις γης αντιπροσωπεύουν μια κατηγορία παγίων περιουσιακών στοιχείων διακριτή από το φυσικό περιουσιακό στοιχείο της γης (Λογαριασμός 3.1.5.01), όπως υπήρχε πριν τη βελτίωση. Η γη άνευ βελτιώσεων παραμένει ως φυσικό περιουσιακό στοιχείο και ως τέτοιο υπόκειται σε κέρδη και ζημίες διακράτησης (μεταβολές της αξίας της), ξεχωριστά από τις μεταβολές των τιμών που επηρεάζουν τις βελτιώσεις. Σε περιπτώσεις που δεν είναι δυνατό να διαχωρισθεί η αξία της γης πριν τις βελτιώσεις από την αξία της με τις βελτιώσεις, το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζεται στη κατηγορία που αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της αξίας.

Κατοικίες (Dwellings): Οι κατοικίες είναι κτίρια, ή συγκεκριμένα τμήματα κτιρίων, που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ή κυρίως ως κατοικίες, περιλαμβανομένων τυχόν συναφών κατασκευών, όπως χώρων στάθμευσης, καθώς και όλων των εγκαταστάσεων που συνήθως αποτελούν μέρος των κατοικιών. Επίσης περιλαμβάνουν πλωτές κατοικίες, αυτοκινούμενα τροχόσπιτα και τροχόσπιτα που χρησιμοποιούνται ως κύριες κατοικίες καθώς και δημόσια μνημεία που χαρακτηρίζονται κυρίως ως κατοικίες. Οι κατοικίες που αποκτώνται από την κυβέρνηση για το στρατιωτικό προσωπικό περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία, επειδή χρησιμοποιούνται με τον ίδιο τρόπο όπως οι κατοικίες που αποκτώνται από πολίτες.

Λοιπά κτίρια (Buildings other than dwellings): Περιλαμβάνουν ολόκληρα κτίρια ή μέρη κτιρίων που δεν ορίζονται ως κατοικίες. Περιλαμβάνουν επίσης τα εξαρτήματα, τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των κτιριακών εγκαταστάσεων. Για τα νέα κτίρια, περιλαμβάνεται το κόστος καθαρισμού και προετοιμασίας της γης. Παραδείγματα τύπων κτιρίων που περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία είναι τα γραφεία, τα σχολεία, τα νοσοκομεία, τα κτίρια για δημόσια αναψυχή, οι αποθήκες και τα βιομηχανικά κτίρια, τα εμπορικά κτίρια, τα ξενοδοχεία και τα εστιατόρια. Περιλαμβάνονται επίσης τα δημόσια μνημεία που δεν χαρακτηρίζονται ως κατοικίες. Οι φυλακές, τα σχολεία και τα νοσοκομεία θεωρούνται κτίρια εκτός κατοικιών, παρά το γεγονός ότι μπορεί να φιλοξενούν άτομα. Τα κτίρια που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς συμπεριλαμβάνονται, στο βαθμό που η οικονομική τους ζωή είναι μεγαλύτερη του έτους.

Υποδομές μεταφορών (Transportation infrastructure): Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει όλες τις υποδομές που σχετίζονται με τις επίγειες, θαλάσσιες και αεροπορικές συγκοινωνίες. Τυπικά παραδείγματα είναι, οι αυτοκινητόδρομοι, οι οδοί, οι δρόμοι, οι γέφυρες, οι υπερυψωμένοι αυτοκινητόδρομοι, οι σήραγγες, οι σιδηροδρομικές γραμμές, οι υπόγειοι σιδηρόδρομοι, τα πλωτά κανάλια, τα λιμάνια και τα αεροδρόμια.

Λοιπές υποδομές (Other structures): Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει όλες τις κατασκευές εκτός των κτιρίων, συμπεριλαμβάνοντας το κόστος καθαρισμού και προετοιμασίας της γης. Τα δημόσια μνημεία περιλαμβάνονται, εφόσον δεν είναι δυνατός ο χαρακτηρισμός τους ως κατοικιών ή κτιρίων εκτός κατοικιών. Επίσης, περιλαμβάνεται η κατασκευή κυματοθραυστών, αναχωμάτων, αντιπλημμυρικών φραγμάτων, κ.λπ. που προορίζονται για τη βελτίωση της ποιότητας και της ποσότητας της γης που γειτνιάζει με αυτά. Περιλαμβάνονται επίσης οι υποδομές που είναι αναγκαίες για την υδατοκαλλιέργεια, όπως ψαριών και οστρακοειδών. Περαιτέρω παραδείγματα είναι, οι αγωγοί, τα φράγματα και τα άλλα έργα ύδρευσης, οι δίοδοι, οι σήραγγες και άλλες κατασκευές που σχετίζονται με την εξόρυξη ορυκτών και ενεργειακών πόρων, τα τηλεπικοινωνιακά δίκτυα, τα δίκτυα μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, οι αγωγοί μεγάλων αποστάσεων, οι τοπικοί αγωγοί και τα καλώδια, οι εξωτερικές εγκαταστάσεις αθλητισμού και αναψυχής, και οι κατασκευές που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς, στο βαθμό που χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση σε παραγωγικές διαδικασίες πέραν του ενός έτους.

Μηχανήματα και εξοπλισμός (Machinery and equipment): Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα μηχανήματα και εργαλεία, τον μεταφορικό εξοπλισμό, τον εξοπλισμό πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών, τα έπιπλα και τα μηχανήματα και τον εξοπλισμό που δεν εντάσσονται σε άλλη κατηγορία. Μηχανήματα και εξοπλισμός που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή άλλης υποδομής περιλαμβάνονται στην αξία του κτιρίου ή της υποδομής και όχι στα μηχανήματα και τον εξοπλισμό. Φθηνά εργαλεία που αποκτώνται με σχετικά σταθερό ρυθμό, όπως τα εργαλεία χειρός, δεν θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία, εκτός εάν αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος του συνόλου των μηχανημάτων και του εξοπλισμού. Μηχανήματα και εξοπλισμός που

αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς, εκτός από τα οπλικά συστήματα, ταξινομούνται επίσης στην κατηγορία αυτή. Τα οπλικά συστήματα αποτελούν ξεχωριστή κατηγορία (3.1.3).

Μηχανήματα και εργαλεία (Machinery and tools): Η κατηγορία περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία, όπως τα γενικού και ειδικού σκοπού μηχανήματα, γραφειακό και λογιστικό εξοπλισμό, ηλεκτρικά μηχανήματα, ιατρικές συσκευές, όργανα ακριβείας και οπτικά όργανα, μουσικά όργανα, κ.λπ. Παρόμοια στοιχεία που δεν προορίζονται για χρήση στην παραγωγή αλλά κατέχονται κυρίως ως αποθέματα αξίας (π.χ. αντίκες) ταξινομούνται ως «τιμαλφή» (Λογαριασμός 3.3.2). Επίσης, εξαιρούνται από την εν λόγω κατηγορία τα φθηνά διαρκή αγαθά όπως μικρά/χειρός εργαλεία που εντάσσονται στις «αγορές αγαθών» (Λογαριασμός 2.4.1).

Μεταφορικά μέσα (Transport Equipment): Περιλαμβάνουν τον εξοπλισμό για τη μετακίνηση ανθρώπων και αντικειμένων, συμπεριλαμβανομένων των μηχανοκίνητων οχημάτων, των ρυμουλκούμενων και ημιρυμουλκούμενων, των πλοίων, των σιδηροδρομικών αμαξών και του τροχαίου υλικού, των αεροσκαφών, των μοτοσικλετών και των ποδηλάτων.

Εξοπλισμός πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών (Information Technology and Telecommunications Equipment): Ο εξοπλισμός πληροφορικής, υπολογιστών και τηλεπικοινωνιών περιλαμβάνει συσκευές που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά συστήματα ελέγχου, καθώς και τα ηλεκτρονικά εξαρτήματα που αποτελούν μέρος αυτών των συσκευών. Παραδείγματα είναι τα προϊόντα που αποτελούν μέρος των υπολογιστικών μηχανημάτων και τα μέρη και τα εξαρτήματα αυτών, οι τηλεοπτικοί και ραδιοφωνικοί πομποί, οι τηλεοράσεις, τα βίντεο, οι ψηφιακές φωτογραφικές μηχανές, και οι τηλεφωνικές συσκευές. Στην πράξη, αυτό σημαίνει ότι ο εξοπλισμός πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών, αφορά ως επί το πλείστον τους υπολογιστές και τον τηλεπικοινωνιακό εξοπλισμό.

Έπιπλα (Furniture): Η κατηγορία περιλαμβάνει έπιπλα γραφείου, καρέκλες, κρεβάτια, ράφια και παρόμοια περιουσιακά στοιχεία.

Λοιπά μηχανήματα και εξοπλισμός (Other Machinery and equipment): Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία εξοπλισμού που δεν ταξινομούνται σε κάποια από τις προαναφερόμενες κατηγορίες.

Οπλικά συστήματα (Weapons systems): Τα οπλικά συστήματα περιλαμβάνουν εξειδικευμένα οχήματα και εξοπλισμό, όπως πολεμικά πλοία, υποβρύχια, στρατιωτικά αεροσκάφη, τανκς, φορείς πυραύλων, εκτοξευτήρες, κ.λπ. Τα οπλικά συστήματα αντιμετωπίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται σε συνεχή βάση για την παροχή υπηρεσιών άμυνας, ακόμη και εάν η χρήση τους σε καιρό ειρήνης, απλώς εξασφαλίζει αποτροπή. Ως εκ τούτου, η ταξινόμηση ως πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να βασίζεται στα ίδια κριτήρια όπως και των λοιπών παγίων περιουσιακών στοιχείων που παράγονται για χρήση σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα περισσότερα όπλα μιας χρήσης, όπως

πυρομαχικά, πύραυλοι, ρουκέτες, βόμβες, κ.λπ., αντιμετωπίζονται ως αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού (Λογαριασμός 3.2.5). Ωστόσο, ορισμένα είδη μιας χρήσης, όπως ορισμένοι τύποι βαλλιστικών πυραύλων με ιδιαίτερα καταστροφική ικανότητα, που μπορεί να παρέχουν συνεχή υπηρεσία αποτροπής κατά των εχθρών, πληρούν τα γενικά κριτήρια ταξινόμησης ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας (Intellectual property products): Τα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας είναι αποτέλεσμα έρευνας, ανάπτυξης, διερεύνησης ή καινοτομίας, που οδηγούν σε γνώση την οποία οι ερευνητές μπορούν να εμπορεύονται ή να χρησιμοποιούν για δικό τους όφελος στην παραγωγή, δεδομένου ότι η χρήση της γνώσης περιορίζεται μέσω νομικών ή άλλων μέσων προστασίας. Η γνώση αυτή μπορεί να συνεπάγεται ένα αυτόντο προϊόν ή να ενσωματώνεται σε άλλο προϊόν. Στη δεύτερη περίπτωση το προϊόν που ενσωματώνει τη γνώση έχει αυξημένη αξία σε σχέση με ένα παρόμοιο προϊόν χωρίς την ενσωματωμένη γνώση. Η γνώση παραμένει ένα περιουσιακό στοιχείο, εφόσον η χρήση της μπορεί να δημιουργήσει κάποια μορφή μονοπωλιακών κερδών για τον ιδιοκτήτη της. Όταν αυτή δεν προστατεύεται πλέον ή ξεπεραστεί από μεταγενέστερες εξελίξεις, παύει να είναι περιουσιακό στοιχείο.

Έρευνα και ανάπτυξη (Research and development): Η έρευνα και ανάπτυξη (Ε και Α) αποτελείται από τις δαπάνες για την πραγματοποίηση δημιουργικού έργου, σε συστηματική βάση, με στόχο την αύξηση του επιπέδου της γνώσης, συμπεριλαμβανομένης της γνώσης σε πεδία όπως ο άνθρωπος, η κουλτούρα και η κοινωνία. Κατά κανόνα, η έρευνα και ανάπτυξη που δεν παρέχει οικονομικά οφέλη στον κάτοχό της, δεν αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο και θα πρέπει να καταγράφεται ως τρέχουσα δαπάνη. Εκτός από τις περιπτώσεις όπου η Ε και Α έχει κάποια τιμή που διαμορφώνεται σε οργανωμένη αγορά (π.χ. χρηματιστηριακή), η αξία της υπολογίζεται σε τιμές κόστους (σύνολο δαπανών που πραγματοποιήθηκαν). Για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέσω σύμβασης έργου, η Ε και Α αποτιμάται στην συμβατική τιμή.

Έρευνες ορυκτών πόρων (Mineral exploration and evaluation): Η εξερεύνηση και εκτίμηση ορυκτών αποθεμάτων περιλαμβάνει την αξία των δαπανών για έρευνα πετρελαίου, φυσικού αερίου και μη πετρελαϊκών αποθεμάτων καθώς και για την μετέπειτα αξιολόγηση των ανακαλύψεων. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται από την εξερεύνηση επηρεάζουν τις δραστηριότητες παραγωγής όσων τις αποκτήσουν, επί σειρά ετών. Η εξερεύνηση και η εκτίμηση ορυκτών αποθεμάτων πρέπει να επιμετρούνται είτε με βάση τα ποσά που καταβάλλονται στο πλαίσιο συμβάσεων που ανατίθενται σε άλλες θεσμικές οντότητες για το σκοπό αυτό, είτε με βάση τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για ίδιο λογαριασμό.

Λογισμικό υπολογιστών και βάσεις δεδομένων (Computer software and databases): Το λογισμικό των υπολογιστών και οι βάσεις δεδομένων περιλαμβάνουν προγράμματα υπολογιστών, περιγραφές προ-γραμμάτων, και υποστηρικτικό λογισμικό υλικό για τα συστήματα και τις εφαρμογές που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερα του ενός έτη. Το λογισμικό μπορεί να αγοραστεί από άλλες οντότητες ή να αναπτυχθεί για ίδιο λογαριασμό και μπορεί να προορίζεται για ιδιόχρηση ή για

πώληση μέσω αντιγράφων. Οι βάσεις δεδομένων αποτελούνται από αρχεία δεδομένων που οργανώνονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιτρέπουν την αποτελεσματική πρόσβαση και τη χρήση των δεδομένων.

Λοιπά προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας (Other intellectual property products):

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα πρωτότυπα προϊόντων πνευματικής ιδιοκτησίας, όπως ψυχαγωγία, λογοτεχνία, ηχογραφήσεις, χειρόγραφα, ταινίες κ.λπ. Περιλαμβάνονται επίσης άλλα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας που αφορούν νέες πληροφορίες και εξειδικευμένες γνώσεις που δεν ταξινομούνται αλλού, η χρήση των οποίων περιορίζεται στις οντότητες που έχουν θεμελιώσει δικαιώματα ιδιοκτησίας επί των πληροφοριών ή σε άλλες οντότητες που έχουν λάβει άδεια από τους ιδιοκτήτες.

Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία (Non-produced assets): Τα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από: (α) ενσώματα, φυσικά περιουσιακά στοιχεία (φυσικοί πόροι), επί των οποίων επιβάλλονται δικαιώματα ιδιοκτησίας, και (β) άυλα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία, που είναι δημιουργήματα της κοινωνίας. Οι φυσικοί πόροι περιλαμβάνουν κυρίως γη, ορυκτά και ενεργειακούς πόρους, υδάτινους πόρους, και άλλα φυσικά στοιχεία ενεργητικού, όπως τα δάση, το ηλεκτρομαγνητικό φάσμα κ.λπ..

Έδαφος (Γη) (Land): Η γη αποτελείται από την επιφάνεια του εδάφους, συμπεριλαμβανομένου του καλυμμένου εδάφους και των σχετικών επιφανειακών υδάτων, επί των οποίων δύνανται να επιβληθούν δικαιώματα ιδιοκτησίας από τα οποία μπορεί να προκύψουν οικονομικά οφέλη για τους ιδιοκτήτες τους, μέσω κατοχής ή χρήσης. Τα σχετικά επιφανειακά ύδατα περιλαμβάνουν τυχόν ταμιευτήρες, λίμνες, ποτάμια, και άλλα εσωτερικά ύδατα επί των οποίων μπορούν να ασκηθούν δικαιώματα ιδιοκτησίας και ως εκ τούτου, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων. Ωστόσο, υδάτινες μάζες από τις οποίες το νερό αντλείται τακτικά έναντι πληρωμής, για χρήση στην παραγωγή (συμπεριλαμβανομένης της άρδευσης) δεν συμπεριλαμβάνονται στο νερό που σχετίζεται με τη γη, αλλά στους υδάτινους πόρους.

Η γη δεν περιλαμβάνει: (α) κτίρια και άλλες συναφείς υποδομές, που έχουν κατασκευαστεί πάνω στη γη ή μέσα σε αυτή, όπως δρόμοι, κτίρια γραφείων, και σήραγγες, (β) βελτιώσεις γης, (γ) συστατικά που καλλιεργούνται, όπως αμπελώνες, οπωρώνες και λοιπές φυτείες δέντρων, (δ) ζώα και συγκομιδή, (ε) υπέδαφος, (στ) μη καλλιεργούμενους βιολογικούς πόρους, και (ζ) υδάτινους πόρους κάτω από το έδαφος.

Κάθε δαπάνη για βελτίωση γης καταγράφεται ως πάγιο, ξεχωριστά από τη γη, ως βελτιώσεις γης. Εάν η αξία της γης δεν μπορεί να διαχωριστεί από εκείνη των κτιρίων ή άλλων υποδομών που βρίσκονται σε αυτή, τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται στην κατηγορία του περιουσιακού στοιχείου που έχει τη μεγαλύτερη αξία. Ομοίως, εάν η αξία των βελτιώσεων γης (που περιλαμβάνουν τον καθαρισμό, την προετοιμασία για την ανέγερση των κτιρίων ή τη φύτευση των καλλιεργειών, και το κόστος της μεταβίβασης ιδιοκτησίας) δεν μπορεί να διαχωριστεί από την αξία της γης στη φυσική της κατάσταση, η αξία της γης μπορεί να ταξινομηθεί στη μία ή την άλλη

κατηγορία, ανάλογα με το ποια θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της αξίας.

Ορυκτά και ενεργειακά αποθέματα (Mineral and energy reserves): Περιλαμβάνει αποθέματα ορυκτών κοιτασμάτων που βρίσκονται πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της γης, που είναι οικονομικά εκμεταλλεύσιμα δεδομένης της τρέχουσας τεχνολογίας και των σχετικών τιμών. Τα δικαιώματα ιδιοκτησίας επί των ορυκτών και ενεργειακών πόρων είναι συνήθως διαχωρίσιμα από εκείνα της ίδιας της γης. Τα αποθέματα μπορεί να βρίσκονται πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της γης, συμπεριλαμβανομένων των αποθεμάτων κάτω από τη θάλασσα, αλλά πρέπει να είναι οικονομικά εκμεταλλεύσιμα. Οι ορυκτοί και ενεργειακοί πόροι είναι γνωστά αποθέματα πετρελαίου, φυσικού αερίου, άνθρακα, μεταλλευμάτων (συμπεριλαμβανομένων των σιδηρούχων, μη σιδηρούχων και πολύτιμων μεταλλευμάτων), και μη μεταλλικών ορυκτών αποθεμάτων (συμπεριλαμβανομένων λατομείων πέτρας, πηλού και άμμου, αποθεμάτων χημικών και λιπασμάτων, αποθεμάτων άλατος, χαλαζία και γύψου, φυσικής πέτρας, ασφάλτου, πίσσας, και τύρφης). Φρεάτια ορυχείων, πηγάδια, και άλλες εγκαταστάσεις εξόρυξης στο υπέδαφος, είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία που εντάσσονται στις λοιπές υποδομές (3119) και όχι στα περιουσιακά στοιχεία υπεδάφους.

Μη καλλιεργούμενοι βιολογικοί πόροι (Non-cultivated biological resources): Περιλαμβάνει ζώα, πουλιά, ψάρια και μονοετή ή πολυετή φυτά επί των οποίων υπάρχουν δικαιώματα ιδιοκτησίας αλλά για τα οποία η φυσική αύξηση ή η αναγέννηση δεν είναι υπό τον άμεσο έλεγχο, την ευθύνη και τη διαχείριση οποιονδήποτε θεσμικών οντοτήτων. Παραδείγματα είναι τα παρθένα δάση και η αλιεία, που είναι εμπορικά εκμεταλλεύσιμα. Μόνο οι πόροι που έχουν οικονομική αξία η οποία δεν περιλαμβάνεται στην αξία της σχετικής γης, περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία.

Υδάτινοι πόροι (Water resources). Περιλαμβάνει επιφανειακούς και υπόγειους υδάτινους πόρους, δηλαδή υδάτινες μάζες από τις οποίες το νερό αντλείται τακτικά έναντι πληρωμής για χρήση στην παραγωγή (συμπεριλαμβανομένης της άρδευσης).

Ηλεκτρομαγνητικό φάσμα (Radio spectrum): Περιλαμβάνει το εύρος των ραδιοσυχνοτήτων που χρησιμοποιούνται για την μετάδοση ήχου, δεδομένων, και εικόνας.

Λοιποί φυσικοί πόροι (Other natural resources): Περιλαμβάνει οποιαδήποτε άλλα ενσώματα, φυσικά περιουσιακά στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στις προαναφερθείσες κατηγορίες.

Μη παραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία (Intangible non-produced assets): Είναι δημιουργήματα της κοινωνίας που τεκμηριώνονται από νομικές ή λογιστικές ενέργειες. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία δίνουν την ευχέρεια στους ιδιοκτήτες τους να συμμετάσχουν σε ορισμένες ειδικές δραστηριότητες ή να παράγουν συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες αποκλείοντας άλλες οντότητες από αυτά εάν δεν έχουν άδεια από τον ιδιοκτήτη. Οι ιδιοκτήτες των περιουσιακών στοιχείων μπορεί να είναι σε θέση να κερδίσουν μονοπωλιακά κέρδη περιορίζοντας τη χρήση τους για τον εαυτό τους. Τα μη

παραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε δύο τύπους: (α) συμβάσεις, μισθώσεις και άδειες και (β) υπεραξία και μάρκετινγκ περιουσιακών στοιχείων.

Λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία (Other fixed assets). Περιλαμβάνει άλλες ειδικές κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν ταξινομούνται αλλού. Αφορά κυρίως περιπτώσεις που, εάν και αναμένεται να είναι μικρής αξίας για τη γενική κυβέρνηση, είναι ξεχωριστές βάσει των διεθνών προτύπων και πρέπει να καταγράφονται ξεχωριστά για λόγους συγκρισιμότητας.

Καλλιεργούμενοι βιολογικοί πόροι (Cultivated biological resources). Καλύπτει ζωικούς πόρους, δένδρα, καλλιέργειες και φυτικούς πόρους συνεχούς παραγωγής προϊόντων, των οποίων η φυσική ανάπτυξη και αναγέννηση είναι υπό τον άμεσο έλεγχο, την ευθύνη και τη διαχείριση θεσμικών οντοτήτων.

Αποθέματα (Inventories). Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα αγαθά που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο, και διακρατούνται για μεταπώληση ή ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία σε μελλοντικές περιόδους.

Τα αποθέματα αποτελούνται από: (α) προϊόντα στην κατοχή των οντοτήτων που τα παρήγαγαν, τα οποία δεν έχουν ακόμα επεξεργαστεί, πωληθεί, παραδοθεί σε άλλες οντότητες ή γενικότερα αναλωθεί με κάποιον άλλο τρόπο, (β) αγαθά που αποκτήθηκαν με σκοπό την ανάλωσή τους στην παραγωγική διαδικασία ή την μεταπώληση χωρίς επιπλέον επεξεργασία και (γ) στρατηγικά αποθέματα που είναι αγαθά που φυλάσσονται για περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης, αγαθά που διακρατούνται από θεσμικούς ρυθμιστές κάποιων αγορών και άλλα αγαθά με ιδιαίτερη εθνική σπουδαιότητα όπως στρατιωτικά αποθέματα, καύσιμα ή τρόφιμα.

Τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορεύματα, προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, υλικά και εφόδια και αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού.

Εμπορεύματα (Goods for resale). Εμπορεύματα είναι τα αγαθά που αποκτώνται με σκοπό τη μεταπώληση ή τη μεταβίβαση σε άλλες οντότητες χωρίς περαιτέρω επεξεργασία. Τα αγαθά προς μεταπώληση μπορεί να μεταφέρονται, να αποθηκεύονται, να ταξινομούνται, να διαλέγονται, να πλένονται, ή να συσκευάζονται από τους ιδιοκτήτες τους για να τα παρουσιάσουν προς μεταπώληση με τρόπους που είναι ελκυστικοί για τους πελάτες ή τους δικαιούχους τους, αλλά δεν μετασχηματίζονται με άλλο τρόπο. Τα αγαθά που αποκτώνται από την κυβέρνηση για διανομή ως κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος, αλλά δεν έχουν ακόμη παραδοθεί, περιλαμβάνονται επίσης στα εμπορεύματα.

Προϊόντα (Finished goods): Τα προϊόντα περιλαμβάνουν αγαθά που είναι αποτέλεσμα διαδικασίας παραγωγής, εξακολουθούν να κατέχονται από τον παραγωγό τους, και δεν αναμένεται να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία από τον παραγωγό πριν τα διαθέσει σε άλλες οντότητες. Προϊόντα μπορεί να κρατούνται μόνο από τις οντότητες που τα παράγουν. Οι οντότητες της γενικής κυβέρνησης θα έχουν προϊόντα μόνον εφόσον παράγουν αγαθά για πώληση ή μεταβίβαση σε άλλες οντότητες.

Παραγωγή σε εξέλιξη (Work-in-progress): Η παραγωγή σε εξέλιξη περιλαμβάνει αγαθά και υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη επαρκώς επεξεργασθεί για να είναι σε κατάσταση στην οποία κατά κανόνα διατίθενται σε άλλες θεσμικές οντότητες. Οι οντότητες της γενικής κυβέρνησης που παράγουν κυρίως μη εμπορεύσιμες υπηρεσίες πιθανότατα να έχουν ελάχιστη ή καμία παραγωγή σε εξέλιξη, καθώς η παραγωγή των περισσότερων τέτοιων υπηρεσιών ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα ή συνεχώς. Η παραγωγή σε εξέλιξη πρέπει να καταγράφεται για κάθε παραγωγή που δεν έχει ολοκληρωθεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η παραγωγή σε εξέλιξη μπορεί να λάβει μια ευρεία ποικιλία διαφορετικών μορφών, που κυμαίνονται από τις καλλιέργειες ως την ανάπτυξη προγραμμάτων υπολογιστών. Αν και η παραγωγή σε εξέλιξη είναι προϊόν που δεν έχει φτάσει την κατάσταση στην οποία κατά κανόνα διατίθενται σε άλλους, η ιδιοκτησία της μπορεί να είναι μεταβιβάσιμη.

Υλικά και εφόδια (Materials and supplies): Τα υλικά και εφόδια περιλαμβάνουν όλα τα αγαθά που κρατούνται με την πρόθεση να χρησιμοποιηθούν ως εισροές στη διαδικασία παραγωγής. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να κρατούν μια ποικιλία αγαθών, όπως εφοδίων γραφείου, καυσίμων και τροφίμων του προσωπικού.

Αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού (Military inventories): Τα αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού περιλαμβάνουν στοιχεία μιας χρήσης, όπως πύραυλοι, ρουκέτες, βόμβες κ.λπ., που εκτοξεύονται από όπλα ή οπλικά συστήματα. Τα οπλικά συστήματα εντάσσονται στα πάγια στοιχεία, ενώ τα στοιχεία μιας χρήσης εντάσσονται στα αποθέματα. Ωστόσο, κάποιοι τύποι πυραύλων μεγάλης καταστροφικής ικανότητας μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγια στοιχεία.

Τιμαλφή (Valuables): Τιμαλφή είναι παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας που δεν χρησιμοποιούνται κυρίως για σκοπούς παραγωγής ή κατανάλωσης, αλλά τηρούνται ως αποθέματα αξίας για μεγάλη χρονική περίοδο. Αναμένεται αύξηση, ή τουλάχιστον όχι μείωση, της πραγματικής αξίας τους και υπό κανονικές συνθήκες δεν υποβαθμίζονται με την πάροδο του χρόνου.

Πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμοι λίθοι (Precious metals and stones). Περιλαμβάνει μη νομισματικό χρυσό και άλλους πολύτιμους λίθους και μέταλλα, που δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως υλικά και εφόδια στις διαδικασίες παραγωγής.

Αντίκες και λοιπά αντικείμενα τέχνης (Antiques and other art objects): Περιλαμβάνει έργα ζωγραφικής, γλυπτά και άλλα αντικείμενα που αναγνωρίζονται ως έργα τέχνης ή αντίκες που κρατούνται κυρίως ως αποθέματα αξίας στην πάροδο του χρόνου.

Λοιπά τιμαλφή (Other valuables): Περιλαμβάνει κοσμήματα μεγάλης αξίας κατασκευασμένα από πολύτιμους λίθους και μέταλλα, συλλογές, και διάφορα παρόμοια αντικείμενα.

Γενικές αρχές που διέπουν τα ενσώματα πάγια, τα άυλα πάγια και τα αποθέματα

Αναγνώριση ενσωμάτων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων

Το κόστος των ενσωμάτων και των άυλων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν: (α) είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που συνδέονται με αυτά θα εισρεύσουν στην οντότητα, και (β) το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Τα ενσώματα και τα άυλα πάγια μπορεί να αποκτώνται μέσω αγοράς, χρηματοδοτικής μίσθωσης, ιδιοπαραγωγής, μεταβίβασης από άλλες οντότητες ή συμβάσεων παραχώρησης.

Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα πάγια στοιχεία (ιδιοπαραγωγής) δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, αλλά βαρύνουν ως έξοδα τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται οι σχετικές δαπάνες. Κατ' εξαίρεση, οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία αν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων.

Η αναγνώριση των αποθεμάτων καθορίζεται στην ενότητα των δαπανών ανωτέρω.

Αξία αρχικής αναγνώρισης ενσωμάτων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων

Τα ενσώματα πάγια και τα άυλα πάγια αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.

Ενσώματα πάγια και άυλα πάγια που αποκτώνται από άλλες οντότητες με συναλλαγές (πράξεις) που δεν αφορούν ανταλλαγή, αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους.

Το αρχικό κόστος κτήσης επιβαρύνεται με την αξία της πρόβλεψης που απαιτείται για το κόστος αποσυναμολόγησης και απομάκρυνσης των στοιχείων καθώς και αποκατάστασης του χώρου όπου βρίσκονται, όταν η δέσμευση αυτή αναλαμβάνεται από την οντότητα κατά την αρχική απόκτησή τους ή και μεταγενέστερα.

Ενσώματα πάγια και άυλα πάγια που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώρισή τους μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την ισοτιμία των νομισμάτων της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Ενημέρωση λογαριασμών

Τα ενσώματα και τα άυλα πάγια καθώς και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις, καταχωρούνται στους σχετικούς λογαριασμούς με βάση το χρόνο έκδοσης ή λήψης των προβλεπόμενων λογιστικών στοιχείων (παραστατικών), που κατά τεκμήριο δηλώνουν την πραγματοποίηση της απόκτησης, την αξία, την αποδοχή από την οντότητα και την ανάληψη της προκύπτουσας δέσμευσης.

Κατά την καταχώριση των ενσωμάτων και άυλων παγίων ενημερώνεται λογαριασμός ή λογαριασμοί των οικείων στοιχείων και λογαριασμός ή λογαριασμοί υποχρεώσεων, προβλέψεων ή λοιπών οικονομικών ροών, του σχεδίου λογαριασμών. Τα ενσώματα πάγια και τα άυλα πάγια που αποκτώνται από μεταβιβάσεις μεταφέρονται στους

προβλεπόμενους λογαριασμούς από τις αντίστοιχες απαιτήσεις της ομάδας λογαριασμών 4.

Για σκοπούς παρακολούθησης των ενσώματων και των άυλων παγίων τηρείται σχετικό μητρώο, τα αναλυτικά δεδομένα του οποίου συμφωνούν με τους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια είτε παραμένουν σε λειτουργία είτε όχι.

Τα ενσώματα και άυλα πάγια διαγράφονται κατά την πώληση ή κατά την με οποιοδήποτε τρόπο διάθεσή τους που καταλήγει στην απώλεια ελέγχου επί αυτών. Κατά τη διαγραφή τους μηδενίζεται η λογιστική αξία τους, περιλαμβανομένων των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων αν υπάρχουν, με χρέωση των απαιτήσεων και αναγνώριση του προκύπτοντος κέρδους ή ζημίας στο λογαριασμό (Λογαριασμός 7.1) των αποτελεσμάτων. Ενσώματα πάγια που δίδονται άνευ ανταλλάγματος διαγράφονται με μείωση της υποχρέωσης που έχει προκύψει από την αναγνώριση της δαπάνης για την χορήγησή τους.

Η καταχώριση των αποθεμάτων στους οικείους λογαριασμούς γίνεται μέσω την ομάδας λογαριασμών 2 «Δαπάνες» από την οποία τα μη αναλωθέντα αποθέματα κατά τη διάρκεια της περιόδου (αποθέματα τέλους), μεταφέρονται στην ομάδα λογαριασμών 3 και εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Η ενημέρωση των λογαριασμών ολοκληρώνεται με τις προσαρμογές της παραγράφου 2.5. Η εν λόγω διαδικασία διενεργείται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων

1. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών τα ενσώματα πάγια τα άυλα πάγια και τα αποθέματα επιμετρούνται ως εξής:
2. Τα ενσώματα πάγια εκτός των επενδυτικών ακινήτων, επιμετρούνται είτε: (α) στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις (εάν είναι αποσβέσιμα) και απομειώσεις, είτε (β) στην εύλογη αξία μείον σωρευμένες αποσβέσεις. '
3. Όταν τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται σε εύλογες αξίες: (α) κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά πάγιο, ως διαφορά απευθείας στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν, (β) ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά πάγιο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει, (γ) το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στο κονδύλι «πλεονάσματα/ελλείμματα εις νέο», στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει

καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή κατά την με οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η διαφορά, (δ) η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του, (ε) η εύλογη αξία προσδιορίζεται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής, (στ) τα ενσώματα πάγια που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση εφόσον έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

4. Τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται είτε: (α) στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις, εάν είναι αποσβέσιμα και απομειώσεις, είτε (β) στην εύλογη αξία.
5. Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους: (α) οι διαφορές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου που προκύπτουν, (β) η εύλογη αξία προσδιορίζεται ετησίως, (γ) η εύλογη αξία προσδιορίζεται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής, (δ) όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
6. Τα άυλα πάγια επιμετρούνται είτε: (α) στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις, είτε (β) στην εύλογη αξία μείον σωρευμένες αποσβέσεις, εφόσον η εύλογη αξία μπορεί να προσδιορισθεί αξιόπιστα.
7. Όταν τα άυλα πάγια επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους έχουν εφαρμογή οι αντίστοιχες προβλέψεις των ενσωμάτων παγίων, εξαιρουμένων των ρυθμίσεων για τα επενδυτικά ακίνητα.
8. Τα άυλα πάγια που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν υπόκειται σε απόσβεση. Τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται υποχρεωτικά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
9. Τα αποθέματα, επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Ωστόσο, τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχοντος κόστους αντικατάστασής τους, εάν κατέχονται για: (α) διάθεση χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος ή (β) ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία αγαθών που πρόκειται να διανεμηθούν χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος.
10. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει: (α) το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν

λόγω στοιχείο και (β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

9. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων τέλους περιόδου προσδιορίζεται: (α) είτε με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO), (β) είτε με οποιαδήποτε αποδεκτή εκδοχή της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου, (γ) είτε με άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.
10. Για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος επιμέτρησης, ενώ για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, μπορεί να δικαιολογούνται διαφορετικές μέθοδοι επιμέτρησης.
11. Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.
12. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.
13. Ενσώματα πάγια, άυλα πάγια και αποθέματα που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως εξής: (α) όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης, με την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης, (β) όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται σε εύλογες αξίες, με την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας προσδιορισμού των εύλογων αξιών.

Λογιστικές προσαρμογές κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών

Όταν συντρέχει περίπτωση, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών τουλάχιστον, διενεργούνται οι εξής προσαρμογές:

1. Αναγνωρίζονται τα ενσώματα πάγια και τα άυλα πάγια που δεν έχουν καταχωρηθεί στους σχετικούς λογαριασμούς, αλλά πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, μέσω των λογαριασμών 3..90/5.8..90. Με την τυπική παραλαβή των εν λόγω στοιχείων και τη λήψη των απαιτούμενων παραστατικών, γίνεται καταχώρησή τους στους κατά περίπτωση προβλεπόμενους λογαριασμούς. Οι λογαριασμοί 3.90/5.8..90 σε κάθε ημερομηνία σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών προσαρμόζονται ώστε να εκφράζουν τα νέα δεδομένα.
2. Αναγνωρίζονται τυχόν προβλέψεις που πρέπει να επιβαρύνουν το κόστος των στοιχείων μέσω των λογαριασμών 3.97/6.3. Τα ποσά των λογαριασμών των προβλέψεων 6.3, σε κάθε ημερομηνία σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται με επηρεασμό του πλεονάσματος/ελλείμματος στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου, ώστε να εκφράζουν τα απαιτούμενα δουλευμένα ποσά.
3. Αναγνωρίζονται τυχόν απομειώσεις μέσω των λογαριασμών 3.94. Οι εν λόγω λογαριασμοί έχουν ως αντιμεταβαλλόμενο τον αποτελεσματικό λογαριασμό 7.6. Το υπόλοιπο των λογαριασμών, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς

χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκφράζει το σωρευμένο ποσό των απομειώσεων.

4. Αναγνωρίζονται οι αποσβέσεις της περιόδου μέσω των λογαριασμών 3.96. Οι εν λόγω λογαριασμοί έχουν ως αντιμεταβαλλόμενο τον λογαριασμό των αποτελεσμάτων 2.8. Ο εν λόγω λογαριασμός αυξάνεται με επιβάρυνση του λογαριασμού αποτελεσμάτων 2.8, με τα ποσά των αποσβέσεων που προκύπτουν από τα μητρώα των σχετικών στοιχείων. Ο λογαριασμός 3.96 μειώνεται με τα ποσά των σωρευμένων αποσβέσεων των παγίων που διατέθηκαν στην περίοδο.
5. Αναγνωρίζονται οι διαφορές εύλογης αξίας μέσω των λογαριασμών 3.92 και 3.93 για τα ενσώματα πάγια και τα άυλα πάγια που επιμετρώνται σε εύλογες αξίες. Οι εν λόγω λογαριασμοί έχουν ως αντιμεταβαλλόμενους είτε τον λογαριασμό καθαρής θέσης 8.2, είτε τον λογαριασμό αποτελεσμάτων 7.2 κατά περίπτωση. Το υπόλοιπό τους προσαρμόζεται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς που προβλέπεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία βάσει των αρχών που διέπουν τα σχετικά στοιχεία, ώστε να εκφράζουν τα νέα δεδομένα.

6.4 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (Special drawing rights - SDR): Τα ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα είναι διεθνή περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούνται από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και κατανέμονται στα κράτη-μέλη του για ενίσχυση των ήδη υπάρχοντων περιουσιακών στοιχείων τους. Ο λογαριασμός αφορά μόνο την Κεντρική Διοίκηση.

Μετρητά και καταθέσεις (Cash and deposits): Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα χρηματικά διαθέσιμα που βρίσκονται σε κυκλοφορία και σε καταθέσεις, σε εθνικό νόμισμα και σε ξένα νομίσματα.

Ταμιακά διαθέσιμα (Cash): Τα χρηματικά διαθέσιμα αφορούν χαρτονομίσματα και κέρματα που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας. Ο λογαριασμός δεν περιλαμβάνει: (α) χαρτονομίσματα και κέρματα που δεν ευρίσκονται σε κυκλοφορία, όπως για παράδειγμα το απόθεμα της κεντρικής τράπεζας σε δικά της χαρτονομίσματα ή τα χαρτονομίσματα που αποτελούν απόθεμα έκτακτης ανάγκης, και (β) αναμνηστικά νομίσματα που δεν χρησιμοποιούνται συνήθως για τη διενέργεια συναλλαγών. Τα στοιχεία αυτά ταξινομούνται ως τιμαλφή.

Καταθέσεις (Deposits): Οι καταθέσεις είναι αξιώσεις, αντικατοπτριζόμενες από στοιχεία κατάθεσης των ιδρυμάτων που δέχονται καταθέσεις (συμπεριλαμβανομένης της κεντρικής τράπεζας) και σε ορισμένες περιπτώσεις, της γενικής κυβέρνησης ή άλλων θεσμικών μονάδων. Μια κατάθεση είναι συνήθως τυποποιημένη σύμβαση, ανοικτή στο ευρύ κοινό, που επιτρέπει την τοποθέτηση μεταβλητού ποσού χρημάτων. Οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να κατέχουν ποικιλία καταθέσεων ως περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων καταθέσεων σε ξένα νομίσματα. Επίσης, κυβερνητικές οντότητες μπορεί να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις με την μορφή των καταθέσεων.

Οι καταθέσεις διακρίνονται σε μεταβιβάσιμες (Λογαριασμός 4.2.2) και σε άλλες καταθέσεις (Λογαριασμός 4.2.3).

Οι μεταβιβάσιμες καταθέσεις περιλαμβάνουν όλες τις καταθέσεις που είναι: (α) ανταλλάξιμες με μετρητά (χωρίς ποινή ή περιορισμό) στο άρτιο κατά τη ζήτηση, και (β) άμεσα χρησιμοποιήσιμες για πληρωμές σε τρίτα μέρη με επιταγή, μετρητά, τραπεζική εντολή μεταφοράς, άμεση χρέωση/πίστωση, ή άλλες διευκολύνσεις άμεσης πληρωμής.

Οι άλλες καταθέσεις περιλαμβάνουν όλες τις άλλες χρηματοοικονομικές αξιώσεις, εκτός των μεταβιβάσιμων καταθέσεων, και αντιπροσωπεύονται από στοιχεία κατάθεσης.

Παραδείγματα λοιπών καταθέσεων είναι: (α) οι προθεσμιακές καταθέσεις που δεν είναι άμεσα διαθέσιμες, αλλά καθίστανται διαθέσιμες μετά από συμφωνημένη προθεσμία λήξης, η διαθεσιμότητά τους υπόκειται σε συγκεκριμένη χρονική προθεσμία ή είναι εξοφλητέες εφόσον τηρηθεί μια προειδοποιητική προθεσμία ανάληψης. Επίσης, οι προθεσμιακές καταθέσεις περιλαμβάνουν καταθέσεις στην κεντρική τράπεζα τις οποίες διατηρούν εταιρείες που δέχονται καταθέσεις με τη μορφή υποχρεωτικών αποθεμάτων, στον βαθμό που οι καταθέτες δεν μπορούν να τις ρευστοποιήσουν χωρίς υποχρέωση προειδοποίησης ή χωρίς περιορισμό, (β) πιστοποιητικά ταμειευτηρίου ή μη διαπραγματεύσιμα πιστοποιητικά καταθέσεων προθεσμίας, (γ) λογαριασμοί περιθωρίου (margin accounts) που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά παράγωγα.

Επιταγές εισπρακτέες/πληρωτέες (Checks receivable/payable).

Χρεωστικοί τίτλοι (Debt securities): Οι χρεωστικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που λειτουργούν ως στοιχεία χρέους. Οι χρεωστικοί τίτλοι έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: (α) ημερομηνία έκδοσης που είναι η ημερομηνία στην οποία ο τίτλος εκδίδεται, (β) τιμή έκδοσης στην οποία οι επενδυτές αγοράζουν τους τίτλους όταν εκδίδονται για πρώτη φορά, (γ) ημερομηνία εξαγοράς ή ημερομηνία λήξεως κατά την οποία οφείλεται η τελευταία συμβατικά προγραμματισμένη αποπληρωμή κεφαλαίου, (δ) τιμή εξαγοράς ή ονομαστική αξία, που είναι το ποσό που πληρώνεται από τον εκδότη στον κάτοχο κατά τη λήξη, (ε) αρχική διάρκεια που είναι η περίοδος από την ημερομηνία έκδοσης μέχρι την τελική συμβατικά προγραμματισμένη πληρωμή, (στ) υπολειπόμενη διάρκεια που είναι η περίοδος, από την ημερομηνία αναφοράς μέχρι την τελική συμβατικά προγραμματισμένη πληρωμή, (ζ) τοκομερίδιο (κουπόνι απόδοσης) που ο εκδότης πληρώνει στους κατόχους των χρεωστικών τίτλων, το τοκομερίδιο μπορεί να είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ζωής του χρεωστικού τίτλου ή να μεταβάλλεται με τον πληθωρισμό, τα επιτόκια ή τις τιμές περιουσιακών στοιχείων, οι χρεωστικοί τίτλοι μηδενικού κουπονιού δεν προσφέρουν τοκομερίδιο, (η) ημερομηνίες κουπονιού, κατά τις οποίες ο εκδότης πληρώνει το κουπόνι στους κατόχους των τίτλων, (θ) τιμή έκδοσης, τιμή εξαγοράς, και απόδοση του κουπονιού που μπορεί να καθορίζονται (ή να διακανονίζονται) είτε στο εθνικό

νόμισμα είτε σε ξένα νομίσματα, (ι) πιστωτική αξιολόγηση, η οποία εκτιμά την πιστοληπτική διαβάθμιση του συγκεκριμένου χρεωστικού τίτλου. Οι κατηγορίες αξιολόγησης καθορίζονται από αναγνωρισμένους φορείς.

Η ημερομηνία λήξης μπορεί να συμπίπτει με την μετατροπή του χρεωστικού τίτλου σε μετοχή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μετατρεψιμότητα σημαίνει ότι ο κάτοχος μπορεί να ανταλλάξει έναν χρεωστικό τίτλο με κοινές μετοχές του εκδότη, ή με μετοχές εταιρείας άλλης εκτός του εκδότη. Οι διηνεκείς τίτλοι που δεν έχουν καθορισμένη ημερομηνία λήξης ταξινομούνται επίσης ως χρεωστικοί τίτλοι.

Οι χρεωστικοί τίτλοι αναλύονται περαιτέρω βάσει της αρχικής διάρκειας σε βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους. Βραχυπρόθεσμοι είναι αυτοί με αρχική διάρκεια μικρότερη ή ίση του ενός έτους.

Δάνεια (Loans). Τα δάνεια δημιουργούνται όταν πιστωτές δανείζουν κεφάλαια σε χρεώστες. Τα δάνεια έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: (α) οι όροι που τα διέπουν είναι, είτε τυποποιημένοι από τον χρηματοοικονομικό οργανισμό που τα χορηγεί, είτε συμφωνούνται από τον δανειστή και τον δανειζόμενο απευθείας ή μέσω μεσίτη, (β) η πρωτοβουλία για τη λήψη δανείου συνήθως αναλαμβάνεται από τον δανειζόμενο και (γ) το δάνειο είναι ανέκκλητο χρέος προς τον πιστωτή, φέρει επιτόκιο και πρέπει να εξοφληθεί στην λήξη.

Τα ιδρύματα που δέχονται καταθέσεις συνήθως τις καταγράφουν ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από καταθέσεις και όχι ως δάνεια. Η κατηγορία των δανείων περιλαμβάνει επίσης υπεραναλήψεις επί λογαριασμών μεταβιβάσιμων καταθέσεων. Το ποσό της υπερανάληψης δεν αντιμετωπίζεται ως αρνητική μεταβιβάσιμη κατάθεση. Από πλευράς λήξεως τα δάνεια διαχωρίζονται σε βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα. Βραχυπρόθεσμα είναι αυτά που λήγουν σε διάστημα μικρότερο ή ίσο του ενός έτους.

Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων (Equity and investment fund shares): Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ενσωματώνουν δικαίωμα επί της υπολειμματικής αξίας μιας οντότητας, αφού ικανοποιηθούν όλα τα άλλα δικαιώματα. Η κυριότητα τίτλων συμμετοχής σε νομικές οντότητες τεκμηριώνεται συνήθως από μετοχές, πιστοποιητικά κατάθεσης, συμμετοχές ή παρόμοια έγγραφα.

Εισηγμένες μετοχές (Listed shares). Είναι συμμετοχικοί τίτλοι εγγεγραμμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά. Χρηματιστηριακή αγορά μπορεί να είναι μια αναγνωρισμένη αγορά ή οποιουδήποτε άλλου τύπου δευτερογενής αγορά. Η ύπαρξη δημοσιευμένων τιμών για εισηγμένες μετοχές σε χρηματιστηριακή αγορά, σημαίνει ότι συνήθως είναι άμεσα διαθέσιμες τρέχουσες αγοραίες τιμές.

Μη εισηγμένες μετοχές (Unlisted shares). Είναι συμμετοχικοί τίτλοι που δεν είναι εγγεγραμμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά και περιλαμβάνουν μετοχές που εκδίδονται από μη εισηγμένες εταιρείες. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει: (α) μετοχές κεφαλαίου (capital shares). Δίδουν στους κατόχους τους την ιδιότητα των συνιδιοκτητών, το δικαίωμα στη διανομή των συνολικών διανεμομένων κερδών και αναλογική

συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία στην περίπτωση ρευστοποίησης (λύσης) της εταιρείας, (β) μετοχές επικαρπίας (redeemed shares). Το κεφάλαιο έχει εξοφληθεί, αλλά οι μετοχές κρατούνται από τους κατόχους τους, που εξακολουθούν να είναι συνιδιοκτήτες της εταιρείας και να δικαιούνται συμμετοχή στα κέρδη που απομένουν όταν καταβληθούν τα μερίσματα του υπόλοιπου εγγεγραμμένου κεφαλαίου, καθώς και συμμετοχή σε όσα πλεονάσματα τυχόν απομείνουν κατά την εκκαθάριση, (γ) μετοχές μερίσματος (dividend shares), ονομάζονται επίσης ιδρυτικοί τίτλοι και μετοχές συμμετοχής στα κέρδη, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος του εγγεγραμμένου κεφαλαίου. Οι μετοχές μερίσματος δεν καθιστούν τους κατόχους τους συνιδιοκτήτες της εταιρείας και επομένως, οι κάτοχοι δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής στην εξόφληση του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, δικαίωμα στην απόδοση του κεφαλαίου αυτού, δικαίωμα ψήφου κατά τις συνελεύσεις των μετόχων κ.λπ. Ωστόσο, δίνουν στους κατόχους το δικαίωμα να λάβουν ένα ποσοστό από όσα κέρδη εναπομείνουν μετά την καταβολή των μερισμάτων του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, καθώς και κλάσμα από όσα πλεονάσματα απομένουν κατά την εκκαθάριση, (δ) συμμετοχικές προνομιούχες μετοχές (participating preference shares). Δίνουν το δικαίωμα στους κατόχους τους να συμμετάσχουν στη διανομή της υπολειμματικής αξίας κατά την εκκαθάριση μιας εταιρείας. Οι κάτοχοι έχουν επίσης το δικαίωμα να συμμετάσχουν ή να λάβουν πρόσθετα μερίσματα που υπερβαίνουν το σταθερό ποσοστό μερίσματος. Τα πρόσθετα μερίσματα πληρώνονται συνήθως κατ' αναλογία προς τα συνήθη μερίσματα που δηλώνονται. Σε περίπτωση εκκαθάρισης, οι κάτοχοι συμμετοχικών προνομιούχων μετοχών έχουν δικαίωμα να λάβουν μερίδιο επί των υπόλοιπων, τυχόν, κερδών, που λαμβάνουν οι κάτοχοι κοινών μετοχών, και τους επιστρέφονται όσα πλήρωσαν για τις μετοχές τους.

Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (Other equity): Περιλαμβάνουν όλους τους άλλους τύπους τίτλων συμμετοχών εκτός των εισηγμένων μετοχών (Λογαριασμός 4.5.1) και των μη εισηγμένων μετοχών (Λογαριασμός 4.5.2). Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει: (α) όλες τις μορφές συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρειών που δεν είναι μετοχές όπως τη συμμετοχή στο κεφάλαιο συνεταιρισμών που δημιουργείται από την εγγραφή των συνεταιρών με απεριόριστη ευθύνη, τη συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των οποίων οι ιδιοκτήτες είναι συνεταίροι και όχι μέτοχοι, το κεφάλαιο που επενδύεται σε κοινές ή περιορισμένης ευθύνης κοινοπραξίες που αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες, το κεφάλαιο που επενδύεται σε κοινωνίες αστικού δικαίου που αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες, (β) επενδύσεις από τη γενική κυβέρνηση στο κεφάλαιο δημοσίων επιχειρήσεων των οποίων το κεφάλαιο δεν διαιρείται σε μετοχές και οι οποίες βάσει ειδικής νομοθεσίας αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες, (γ) επενδύσεις από τη γενική κυβέρνηση στο κεφάλαιο της κεντρικής τράπεζας, (δ) κυβερνητικές επενδύσεις στο κεφάλαιο διεθνών και υπερεθνικών οργανισμών, έστω και εάν αυτοί συ- στήνονται νομικά ως εταιρείες με μετοχικό κεφάλαιο (π.χ. Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων).

Τίτλοι επενδυτικών κεφαλαίων (Investment fund shares): Είναι μετοχές επενδυτικού κεφαλαίου εάν το κεφάλαιο έχει εταιρική μορφή. Τα επενδυτικά κεφάλαια είναι οντότητες συλλογικών επενδύσεων μέσω των οποίων οι επενδυτές

συγκεντρώνουν κεφάλαια για επενδύσεις σε χρηματοοικονομικά ή/και μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Απαιτήσεις (Receivables): Οι απαιτήσεις είναι το δικαίωμα λήψεως ταμιακών διαθεσίμων ή άλλων περι-ουσιακών στοιχείων. Κατ' ελάχιστο αναλύονται σε:

- ✓ Απαιτήσεις από φόρους (Λογαριασμός 4.8.1).
- ✓ Απαιτήσεις από κοινωνικές εισφορές (Λογαριασμός 4.8.2).
- ✓ Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις (Λογαριασμός 4.8.3).
- ✓ Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (Λογαριασμός 4.8.4).
- ✓ Απαιτήσεις από τόκους (Λογαριασμός 4.8.5).
- ✓ Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα (Λογαριασμός 4.8.6).
- ✓ Απαιτήσεις από πωλήσεις τιμαλφών (Λογαριασμός 4.8.7)
- ✓ Απαιτήσεις από πωλήσεις παγίων (Λογαριασμός 4.8.7)
- ✓ Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων (Λογαριασμός 4.8.9).

Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις (Prepayments and other receivables): Οι προκαταβολές αφορούν την παράδοση ταμιακών διαθεσίμων έναντι των οποίων αναμένεται η λήψη αγαθών ή υπηρεσιών. Οι λοιπές απαιτήσεις αφορούν απαιτήσεις εκτός αυτών που αναφέρονται στον Λογαριασμό 4.8, όπως για παρά-δειγμα απαιτήσεις από εισπράξεις που διενεργούν άλλες οντότητες για λογαριασμό της οντότητας που καταρτίζει καταστάσεις.

Γενικές αρχές που διέπουν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Αναγνώριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Τα χρηματοοικονομικά και συναφή περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Αξία αρχικής αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία τους.

Τα κόστη συναλλαγής των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται: (α) στις δαπάνες δηλαδή επιβαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα κατά την περίοδο που πραγματοποιούνται, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, (β) σε αύξηση του κόστους κτήσης τους, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης.

Οι χρεωστικοί τίτλοι που αποκτώνται σε τιμή υπό ή υπέρ το άρτιο, αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, με τρόπο που να παρακολουθείται η αξία του υπό ή υπέρ το άρτιο, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα.

Τα χρηματοοικονομικά και συναφή περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική τους αναγνώριση μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την ισοτιμία των νομισμάτων της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Ενημέρωση λογαριασμών

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στην ομάδα λογαριασμών 4 του σχεδίου λογαριασμών. Στην ίδια ομάδα εντάσσονται επίσης και οι προκαταβολές διότι είναι πιο συναφείς με τα χρηματοοικονομικά, παρά με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία γίνεται ως εξής: (α) τα στοιχεία που αποκτώνται από την αγορά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης, η οποία τακτοποιείται με την εξόφληση, (β) οι απαιτήσεις που προέρχονται από έσοδα ή πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων όπως ενσώματα και άυλα πάγια, καταχωρούνται βάσει των προβλέψεων των οικείων κεφαλαίων, (γ) κατά την διάθεση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαγράφεται η λογιστική αξία τους με αναγνώριση απαίτησης για το ληφθέν ή ληπτέο αντάλλαγμα και του σχετικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας), αν προκύπτει, στην ομάδα λογαριασμών 7, (δ) κατά τη χορήγηση προκαταβολών ενημερώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί με πίστωση των υποχρεώσεων και ταυτόχρονη χρέωση των υποχρεώσεων και μείωση των ταμιακών διαθεσίμων. Με τη λήψη των αγαθών ή υπηρεσιών, αναγνωρίζονται οι σχετικές δαπάνες με μείωση των προκαταβολών.

Η ενημέρωση των λογαριασμών ολοκληρώνεται με τις λογιστικές προσαρμογές (παράγραφος 2.5 του π.δ. 54/2018), οι οποίες αναφέρονται στη συνέχεια. Η εν λόγω διαδικασία διενεργείται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Σε κάθε ημερομηνία σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται ως εξής:

1. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές ή άλλες χρηματαγορές και η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με αποδεκτές μεθόδους επιμέτρησης, επιμετρούνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης. Ειδικότερα: (α) οι απαιτήσεις τα δάνεια επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης είτε με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο, εάν η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (από τη σταθερή μέθοδο) δεν είναι σημαντική. Οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (ομάδα λογαριασμών 1), (β) τα λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης. Τυχόν ζημίες απομείωσης

αναγνωρίζονται ως ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.6).

2. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές ή άλλες χρηματαγορές, ή η εύλογη αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με τεχνικές επιμέτρησης, επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους. Οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.2).
3. Οι προκαταβολές επιμετρώνται στα ονομαστικά τους ποσά που εκκρεμούν (δεν έχουν διακανονισθεί) κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών. Κατά το μέρος που τα εν λόγω ποσά δεν είναι ανακτήσιμα, λογίζονται ζημίες απομείωσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.6).
4. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως εξής: (α) τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία μετατρέπονται με την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.3), (β) τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης, μετατρέπονται με την συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της απόκτησης και (γ) τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται σε εύλογες αξίες, μετατρέπονται με την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας προσδιορισμού των εύλογων αξιών.

Οι συμμετοχές σε θυγατρικές οντότητες, συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες, επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης.

Λογιστικές προσαρμογές

1. Όταν συντρέχει περίπτωση, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών τουλάχιστον, διενεργούνται οι εξής προσαρμογές:
2. Λογίζονται οι δουλευμένοι τόκοι των έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μέσω των λογαριασμών 4..90, ο οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενους τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων 1.90. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών, το υπόλοιπο των απαιτήσεων από δουλευμένους τόκους των υποκείμενων μέσων προσαρμόζεται με αντίστοιχη κίνηση των λογαριασμών των αποτελεσμάτων ώστε το υπόλοιπό τους να εμφανίζει το ποσό των δουλευμένων τόκων (τόκοι που αναλογούν στην περίοδο αλλά δεν έχουν εισπραχθεί) μέχρι την ημερομηνία αναφοράς. Η εν λόγω προσαρμογή αφορά όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι έντοκα ή τεκμαίρεται ότι είναι έντοκα, ανεξάρτητα του εάν επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία.
3. Λογίζονται οι τυχόν απομειώσεις των στοιχείων που επιμετρώνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης, μέσω των λογαριασμών 4.94, οι οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενους τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων 7.6. Σε κάθε

ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υπόλοιπο των λογαριασμών 4.94 προσαρμόζεται με αντίστοιχη κίνηση των λογαριασμών των αποτελεσμάτων, ώστε το υπόλοιπό τους να εμφανίζει τα ποσά της σωρευτικής απομείωσης των στοιχείων, δηλαδή τα συνολικά ποσά που εκτιμάται ότι δεν είναι ανακτήσιμα.

4. Λογίζονται οι διαφορές εύλογης αξίας των στοιχείων που επιμετρώνται σε εύλογες αξίες, μέσω των λογαριασμών 4.92, οι οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενους τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων 7.2. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα των εν λόγω διαφορών εύλογης αξίας 4.92, προσαρμόζονται με κίνηση των λογαριασμών των αποτελεσμάτων 7.2, ώστε τα υπόλοιπα των λογαριασμών των υποκείμενων στοιχείων, περιλαμβανομένων των διαφορών εύλογης αξίας, να απεικονίζουν την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
5. Λογίζονται οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές, μέσω των λογαριασμών 4.95, οι οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενους τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων 7.3. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υπόλοιπο των εν λόγω λογαριασμών 4.95 προσαρμόζεται με κίνηση των λογαριασμών των αποτελεσμάτων 7.3, ώστε τα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών των στοιχείων να εμφανίζουν την αξία τους στο λειτουργικό νόμισμα, με την συναλλαγματική ισοτιμία που επικρατεί κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6.5 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Ισχύουν οι αντίστοιχοι ορισμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, λαμβανομένων υπόψη και των εξής:

1. Τα ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα είναι έντοκες υποχρεώσεις της λήπτριας οντότητας.
2. Οι καταθέσεις αφορούν έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που δέχονται αποταμιεύσεις, όπως τα πιστωτικά ιδρύματα.
3. Οι χρεωστικοί τίτλοι είναι έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που τους εκδίδουν ή τους αναλαμβάνουν με οποιοδήποτε τρόπο.
4. Τα δάνεια είναι έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που τα αναλαμβάνουν.
5. Τα παράγωγα είναι υποχρεώσεις όταν η επιμέτρησή τους στην εύλογη αξία είναι αρνητική (ζημία), για την συμβληθείσα οντότητα.
6. Οι λοιπές υποχρεώσεις συνήθως αφορούν διάφορα πληρωτέα ποσά.

Χρηματοοικονομικά παράγωγα (Financial derivatives): Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα είναι χρηματοοικονομικά μέσα που συνδέονται με ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή δείκτη ή εμπόρευμα, μέσω του οποίου είναι δυνατή η αγοραπωλησία συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών κινδύνων αυτόνομα σε χρηματοοικονομικές αγορές. Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα πληρούν τους ακόλουθους όρους: (α) συνδέονται με συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό ή μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή δείκτη,

(β) είναι διαπραγματεύσιμα ή μπορούν να αντισταθμισθούν στην αγορά, (γ) δεν έχει προκαταβληθεί αρχικό κεφάλαιο που πρέ-πει να επιστραφεί.

Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα χρησιμοποιούνται για διάφορους σκοπούς, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κινδύνου, της αντιστάθμισης κινδύνου και της κερδοσκοπίας. Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα δίνουν τη δυνατότητα στα μέρη να διαπραγματευτούν συγκεκριμένους χρηματοοικονομικούς κινδύνους, όπως τον κίνδυνο του επιτοκίου, τον νομισματικό κίνδυνο, τον κίνδυνο συμμετοχικών τίτλων και τιμών εμπορευμάτων και τον πιστωτικό κίνδυνο, με άλλες οντότητες, που επιθυμούν να αναλάβουν τους κινδύνους αυτούς, συνήθως χωρίς να γίνεται αγοραπωλησία πρωτογενούς περιουσιακού στοιχείου. Έτσι τα χρηματοοικονομικά παράγωγα αναφέρονται ως δευτερογενή περιουσιακά στοιχεία.

Η αξία ενός χρηματοοικονομικού παραγώγου καθορίζεται από την τιμή του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου: την τιμή αναφοράς. Η τιμή αναφοράς μπορεί να συνδέεται με ένα χρηματοοικονομικό ή μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, με επιτόκιο, με συναλλαγματική ισοτιμία, με άλλο παράγωγο ή με τη διαφορά μεταξύ δύο τιμών. Το παράγωγο συμβόλαιο μπορεί να αναφέρεται επίσης σε δείκτη, σε καλάθι τιμών ή σε άλλα στοιχεία, όπως η αγοραπωλησία εκπομπών ρύπων ή οι καιρικές συνθήκες.

Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα συνήθως απαιτούν περιθώρια (margins). Τα περιθώρια είναι εγγυήσεις με μετρητά ή καταθέσεις που καλύπτουν πραγματικές ή πιθανές δεσμεύσεις που θα προκύψουν. Η απαιτούμενη πρόβλεψη για περιθώριο αντικατοπτρίζει την ανησυχία της αγοράς για τον κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου, ειδικά στις αγορές των μελλοντικών συμβολαίων και των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Σε αγορά παραγώγων (χρηματιστήριο), η αγορά από μόνη της, μπορεί να ενεργεί ως αντισυμβαλλόμενος σε κάθε σύμβαση παραγώγων.

Συμβάσεις ανταλλαγής (Swap contracts): Είναι συμβάσεις βάσει των οποίων δύο μέρη συμφωνούν να ανταλλάξουν σε βάθος χρόνου και βάσει προκαθορισμένων όρων, ροές πληρωμών επί ενός συμφωνημένου θεωρητικού ποσού κεφαλαίου. Οι πιο συνήθεις τύποι είναι οι ανταλλαγές επιτοκίων, οι ανταλλαγές συναλλαγματικών ισοτιμιών και οι ανταλλαγές νομισμάτων.

Προθεσμιακά συμβόλαια (Forward contracts): Είναι συμβάσεις βάσει των οποίων δύο μέρη συμφωνούν να ανταλλάξουν μια συγκεκριμένη ποσότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε συγκεκριμένη τιμή (την τιμή εξάσκησης) και σε συγκεκριμένη ημερομηνία.

Δικαιώματα προαίρεσης (Options contracts): Στις συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης ο αγοραστής αποκτά από τον πωλητή το δικαίωμα να πωλήσει ή να αγοράσει, εξαρτωμένου από το εάν το δικαίωμα προαίρεσης αφορά αγορά ή πώληση, ένα συγκεκριμένο υποκείμενο στοιχείο με συγκεκριμένη τιμή εξάσκησης και σε καθορισμένη ημερομηνία ή πριν από καθορισμένη ημερομηνία.

Γενικές αρχές που διέπουν τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Αναγνώριση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Αξία αρχικής αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στην εύλογη αξία τους.

Τα κόστη συναλλαγής για την ανάληψη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται: (α) στις δαπάνες δηλαδή επιβαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα κατά την περίοδο που πραγματοποιούνται αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, (β) σε μείωση του κόστους κτήσης τους, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εκδίδονται σε τιμή υπό ή υπέρ το άρτιο, αναγνωρίζονται με τρόπο που να παρακολουθείται η αξία του υπό ή υπέρ το άρτιο, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα.

Οι χρηματοοικονομικές και συναφείς υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώρισή τους μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την ισοτιμία των νομισμάτων της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Ενημέρωση λογαριασμών

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις παρακολουθούνται στην ομάδα 5 του σχεδίου λογαριασμών. Στην ίδια ομάδα εντάσσονται επίσης οι ληφθείσες προκαταβολές (έσοδα επομένων περιόδων), οι ληφθείσες εγγυήσεις (προς επιστροφή) και οι πάσης φύσεως άλλες υποχρεώσεις.

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις γίνεται ως εξής: (α) οι υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με τη λήψη μετρητών, όπως δάνεια και χρεωστικοί τίτλοι εκδόσεως της οντότητας, καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με αντίστοιχη αύξηση των ταμιακών διαθεσίμων, (β) οι υποχρεώσεις που προέρχονται από δαπάνες και αποκτήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται βάσει των προβλέψεων των οικείων κεφαλαίων, (γ) κατά την εξόφληση της αξίας των υποχρεώσεων μειώνεται η λογιστική αξία τους με αντίστοιχη μείωση των περιουσιακών στοιχείων που παραδίδονται (συνήθως ταμιακά διαθέσιμα), (δ) οι ληφθείσες προκαταβολές (έσοδα επομένων περιόδων), καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με χρέωση απαίτησης και στη συνέχεια μείωση της απαίτησης και αύξηση των ταμιακών διαθεσίμων. Οι ληφθείσες προκαταβολές μεταφέρονται στα έσοδα βάσει της αρχής του δουλευμένου.

Η ενημέρωση των λογαριασμών, ολοκληρώνεται με τις προσαρμογές της παραγράφου των λογιστικών προσαρμογών (παράγραφος 2.5 του π.δ. 54/2018), οι οποίες αναφέρονται στη συνέχεια. Οι εν λόγω προσαρμογές διενεργούνται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (Subsequent measurement of financial liabilities)

Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούνται ως εξής:

1. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εκτός των παραγώγων, επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, είτε με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο, εάν η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (από τη σταθερή μέθοδο) δεν είναι σημαντική. Οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (ομάδα λογαριασμών 2).
2. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις από παράγωγα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους. Οι προκύπτουσες διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη και ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.2).
3. Τα έσοδα επομένων περιόδων (ληφθείσες προκαταβολές), επιμετρούνται στα ονομαστικά τους ποσά που δεν έχουν καταστεί δουλευμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
4. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως εξής: (α) οι νομισματικές υποχρεώσεις, με την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται ως κέρδη και ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.3), (β) οι μη νομισματικές υποχρεώσεις που επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης, με την συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της ανάληψης/ απόκτησης, (γ) οι μη νομισματικές υποχρεώσεις που επιμετρούνται σε εύλογες αξίες, μετατρέπονται με την συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας προσδιορισμού των εύλογων αξιών.

Λογιστικές προσαρμογές

1. Όταν συντρέχει περίπτωση, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών τουλάχιστον, διενεργούνται οι εξής προσαρμογές:
2. Λογίζονται οι δουλευμένοι τόκοι μέσω των λογαριασμών των αποτελεσμάτων 2...90, οι οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενους τους λογαριασμούς 5.90. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών, το υπόλοιπο των υποχρεώσεων από δουλευμένους τόκους των υποκείμενων υποχρεώσεων προσαρμόζεται με αντίστοιχη κίνηση των λογαριασμών των αποτελεσμάτων, ώστε το υπόλοιπό τους να εμφανίζει το ποσό των δουλευμένων τόκων (τόκοι που αναλογούν στην περίοδο αλλά δεν έχουν πληρωθεί) μέχρι την ημερομηνία αναφοράς. Η εν λόγω προσαρμογή αφορά όλες τις χρηματοοικονομικές

υποχρεώσεις οι οποίες είναι έντοκες ή τεκμαίρεται ότι είναι έντοκες, ανεξάρτητα του εάν επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία.

3. Λογίζονται οι διαφορές εύλογης αξίας μέσω των λογαριασμών υποχρεώσεων 5.92, οι οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενο τον λογαριασμό αποτελεσμάτων 7.2. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υπόλοιπο των εν λόγω διαφορών εύλογης αξίας προσαρμόζεται με κίνηση του λογαριασμού αποτελεσμάτων 7.2, ώστε η λογιστική αξία των υποκείμενων στοιχείων, να απεικονίζει την εύλογη αξία τους, κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών.

4. Λογίζονται οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές, μέσω των λογαριασμών 5.95, οι οποίοι έχουν ως αντιμεταβαλλόμενο τον λογαριασμό αποτελεσμάτων 7.3.

Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το υπόλοιπο των εν λόγω λογαριασμών 5.95 προσαρμόζεται με κίνηση του λογαριασμού αποτελεσμάτων 7.3, ώστε τα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών των υποχρεώσεων να εμφανίζουν την αξία τους στο λειτουργικό νόμισμα, με την συναλλαγματική ισοτιμία που επικρατεί κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών.

6.6 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Γενικές αρχές που διέπουν τις προβλέψεις

Οι προβλέψεις καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με αύξηση/μείωση της αξίας των σχετικών λογαριασμών (κυρίως δαπανών και ενσωμάτων παγίων) και διαγράφονται κατά την εκπνοή της δέσμευσης που ενσωματώνουν (εξόφλησή τους), είτε σταδιακά, είτε εφάπαξ κατά περίπτωση.

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα, στα ποσά που προκύπτουν με βάση την βέλτιστη εκτίμηση.

6.7 ΛΟΙΠΕΣ ΡΟΕΣ

Οι λογαριασμοί των λοιπών ροών περιλαμβάνουν:

1. Τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
2. Τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από επιμέτρηση στην εύλογη αξία, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
3. Τα κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν τόσο από συναλλαγές όσο και από την επιμέτρηση, νομισματικών στοιχείων.
4. Τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από την οικονομική εμφάνιση / εξαφάνιση περιουσιακών στοιχείων.
5. Τις ζημίες που προκύπτουν από καταστροφικά φαινόμενα.
6. Τις λοιπές ζημίες απομείωσης, εκτός των περιπτώσεων της οικονομικής εξαφάνισης και των ζημιών από καταστροφικά φαινόμενα.
7. Τα κέρδη από μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις.

8. Τις λοιπές ροές, δηλαδή κέρδη και ζημίες που δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια από τις προαναφερμένες κατηγορίες.

6.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Γενικές αρχές που διέπουν τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης

Ο λογαριασμός του κεφαλαίου χρησιμοποιείται μόνο στην περίπτωση που η οντότητα έχει κεφάλαιο το οποίο κατατίθεται από τους ιδιοκτήτες της.

Ο λογαριασμός των αποθεματικών εύλογης αξίας χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των θετικών δια-φορών (κερδών) που προκύπτουν από επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ενσωμάτων παγίων (εκτός των επενδυτικών ακινήτων) και των αύλων παγίων, όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους. Στο λογαριασμό του σωρευμένου πλεονάσματος/ ελλείμματος, αναγνωρίζεται το συνολικό έλλειμμα/πλεόνασμα της οντότητας που περιλαμβάνει το σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα μέχρι την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης λογιστικής περιόδου, πλέον το πλεόνασμα/έλλειμμα της τρέχουσας λογιστικής περιόδου.

Στο λογαριασμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας αναγνωρίζεται το μερίδιο της καθαρής θέσης οντοτήτων που διευθύνονται από την καταρτίζουσα χρηματοοικονομικές αναφορές, αλλά κατέχονται από άλλες εκτός της γενικής κυβέρνησης, οντότητες. Ο εν λόγω λογαριασμός εμφανίζεται μόνο όταν συντάσσονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

1. Δρίτσας, Σ. (2023). «Το Λογιστικό Δίκαιο στην Ελλάδα: Μελέτη των επιπτώσεων του Ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στη Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση». Διδακτορική Διατριβή, Νομική Σχολή, ΕΚΠΑ, Αθήνα.
2. Δρίτσας, Σ., (2019). «Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις. Η ανάγνωση, οι αριθμοί και οι σημειώσεις», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
3. Δρίτσας, Σ. (2015). «Λογιστική Δημόσιου Τομέα: Η λογιστική της αναδιάρθρωσης του δημόσιου χρέους σύμφωνα με τα ΔΛΠ Δημόσιου Τομέα (IPSAS)», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 10, 885-891.
4. Κόντος, Γ., (2015). «Χρηματοοικονομική Λογιστική, Σύμφωνα με τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα.
5. Περάκης Ε., Γ. Σωτηρόπουλος, Χ. Λιβαδά και Σ. Δρίτσας, (2017). «Το Δίκαιο της Λογιστικής», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
6. Ξένος, Χ. & Μ. Χ. Ξένου, (2013). «Διαρκής Κωδικοποίηση, Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών», ΣΟΛ CROWE HORWATH.
7. Olivares - Caminal, R., I. Kokkoris and K. Papadakis, (2010). «Τι σημαίνει Αναδιάρθρωση Δημόσιου Χρέους», Article, www.capital.gr
8. PriceWaterHouseCoopers, (2011). «IFRS Manual, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», PriceWaterHouseCoopers Business Solutions ΑΕ.

Ξενογλώσση

1. Chan, L.J., (2009). “International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues”, *Harmonization of Government Accounting and the Role of ΔΑΠΔΤ*, pp.19-33.
2. Ernst & Young, (2013). “A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS”, EYG no AU1506, EYGM Limited (April).
3. International Federation of Accountants (IFAC), (2014). “International Financial Reporting Standards, Consolidated without early application, Blue Book, 2015 Edition”, *International Accounting Standards Board (IASB)*.
4. International Federation of Accountants (IFAC), (2014). “International Financial Reporting Standards, Red Book, 2015 Edition”, *International Accounting Standards Board (IASB)*.
5. International Federation of Accountants (IFAC), (2014). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2014 Edition”, *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAB)*.
6. International Federation of Accountants (IFAC), (2015). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition”, *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAB)*.
7. International Federation of Accountants (IFAC), (2016). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2016 Edition”, *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAB)*.
8. International Federation of Accountants (IFAC), (2016). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2020 Edition”, *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAB)*.
9. International Public Sector Accounting Standards Board, (2016), “*Fact Sheet*”.
10. International Monetary Fund (IMF). (2012), “Sovereign Debts Restructurings 1950-2010: Literature Survey, Data and Stylized Facts”, IMF Working Paper by U. S. Das, M. G. Papaioannou and C. Trebesch, Monetary and Capital Markets Department, WP/12/203.
11. International Federation of Accountants. (2015), “Accounting for Sovereign Debt Restructuring under ΔΑΠΔΤ”, Staff Questions and Answers (Q & A), International Public Sector Accounting Standards Board (May).
12. Müller T. and M. Berger, (2012). “IPSAS Explained. A summary of International Public Sector Accounting Standards, Second Edition”, Ernst & Young.
13. Müller T., and M. Berger, (2018). “IPSAS Explained. A summary of International Public Sector Accounting Standards, Third Edition”, EY.

Άλλες πηγές

1. International Federation of Accountants, “International Public Sector Accounting Standards, Accrual IPSASS issued as at January 31, 2018”, 2020.
2. IPSASB Work Program thru 2023, June 2020.
3. IPSASB Meeting, September 2020.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

(C) starditsas

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΔΛΠΔΤ 1 & 2)

Οντότητα Δημόσιου Τομέα - Κατάσταση Οικονομικής Θέσης

31 Δεκεμβρίου 2012

(σε εκ ευρώ)

	2012	2011
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενεργητικό		
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα	5,500	5,000
Απαιτήσεις	12,000	10,000
Αποθέματα	250	200
Προκαταβολές	1,600	1,500
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία	2,900	2,700
	22,250	19,400
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Απαιτήσεις	1,600	1,000
Επενδύσεις σε συγγενείς	2,700	2,700
Επενδύσεις σε λοιπούς τομείς	1,300	1,300
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	700	800
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	4,600	4,500
Ασώματες ακινητοποιήσεις	50	50
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	3,000	3,000
	13,950	13,350
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>36,200</u>	<u>32,750</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Λογαριασμοί πληρωτέοι	3,100	5,000
Βραχυπρόθεσμος δανεισμός	6,000	5,500
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	1,100	1,100
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	5,500	1,300
Παροχές στο προσωπικό	2,600	2,000
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	4,800	5,000
	23,100	19,900

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Λογαριασμοί πληρωτέοι	500	1,000
Μακροπρόθεσμος δανεισμός	10,000	9,000
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	1,000	1,000
Παροχές στο προσωπικό	50	50
Λοιπές υποχρεώσεις	200	100
	11,750	11,150

ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

34,850 **31,050**

ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

1,350 **1,700**

ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ / ΘΕΣΗ

Κεφάλαιο εισφερόμενο από λοιπές οντότητες	7,000	7,000
Αποθεματικά	794	700
Σωρευμένο πλεόνασμα / (έλλειμμα)	(6,523)	(6,100)
Δικαιώματα Μειοψηφίας	79	100

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ / ΘΕΣΗΣ

1,350 **1,700**

Οντότητα Δημόσιου Τομέα - Κατάσταση Οικονομικής Επίδοσης
31 Δεκεμβρίου 2012
(σε εκ. ευρώ)

	2012	2011
ΕΣΟΔΑ		
Φορολογικά έσοδα	33,000	30,000
Αμοιβές, πρόστιμα, προσαυξήσεις	15,500	15,000
Έσοδα από άλλους τομείς	2,000	1,000
Μεταβιβάσεις από άλλες κυβερνήσεις	600	500
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	4,000	3,000
Σύνολο εσόδων	55,100	49,500
ΕΞΟΔΑ		
Δημόσιες υπηρεσίες	5,000	4,800
Άμυνα	5,100	5,000
Ασφάλεια και Δημόσια Τάξη	7,500	7,000
Οικονομικές υποθέσεις	3,050	2,000
Προστασία περιβάλλοντος	1,600	1,500
Φιλοξενία και κοινωνικές παροχές	2,400	2,500
Δημόσια υγεία	8,800	8,100
Ψυχαγωγία, πολιτισμός και θρησκεία	2,100	2,000
Δημόσια παιδεία	8,000	7,000
Κοινωνική ασφάλιση	12,150	10,100
Σύνολο εξόδων	55,700	50,000
Μερίδιο επί του πλεονάσματος / (ελλείμματος) συγγενών οντοτήτων	150	100
Πλεόνασμα / (έλλειμμα) περιόδου	<u>(450)</u>	<u>(400)</u>
Πλεόνασμα / (έλλειμμα) που αναλογεί:		
Ιδιοκτήτες της ελέγχουσας οντότητας	(423)	(375)
Δικαιώματα μειοψηφίας	(27)	(25)
	<u>(450)</u>	<u>(400)</u>

Οντότητα Δημόσιου Τομέα - Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

31 Δεκεμβρίου 2012

(Υπόδειγμα Ταξινόμησης Εξόδων ανά δραστηριότητα)

(σε εκ. ευρώ)

	<u>Αναλογία των ιδιοκτητών της ελέγχουσας οντότητας</u>				Δικ Μψφ	Σύνολο Καθαρής περιουσίας / θέσης
	Εισφερόμενο Κεφάλαιο	Διαφορές αν/γής	Διαφορές μετ/πής	Σωρευμένο Πλεόνασμα /(Ελλειμμα)		
Υπόλοιπο 31.12.2010	7,000	500	100	(5,725)	120	1,995
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής ακινήτων	-	100	-	-	5	105
Έλλειμμα αναπροσαρμογής ακινήτων	-	-	-	-	-	-
Συναλλαγματικές διαφορές	-	-	-	-	-	-
Καθαρά αποτελέσματα μη αναγνωρισμένα στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης	-	100	-	-	5	105
Καθαρό Πλεόνασμα / (Ελλειμμα) περιόδου	-	-	-	(375)	(25)	(400)
Υπόλοιπο 31.12.2011	7,000	600	100	(6,100)	100	1,700
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής ακινήτων	-	210	-	-	13	223
Έλλειμμα αναπροσαρμογής ακινήτων	-	(160)	-	-	(10)	(170)
Συναλλαγματικές διαφορές	-	-	44	-	3	47
Καθαρά αποτελέσματα μη αναγνωρισμένα στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης	-	50	44	-	6	100

Καθαρό
Πλεόνασμα /
(Έλλειμμα)
περιόδου

Υπόλοιπο
31.12.2012

-	-	-	(423)	(27)	(450)
<u>7.000</u>	<u>650</u>	<u>144</u>	<u>(6.523)</u>	<u>79</u>	<u>1.350</u>

(C) stdritsas

Οντότητα Δημόσιου Τομέα - Κατάσταση Ταμειακών Ροών

31 Δεκεμβρίου 2012

(Υπόδειγμα άμεσης μεθόδου)

(σε εκ. ευρώ)

	2012	2011
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις:		
Φορολογικά έσοδα	30,900	29,550
Πωλήσεις υπηρεσιών και προϊόντων	7,500	6,000
Επιχορηγήσεις	-	-
Τόκοι εισπραχθέντες	20	20
Μερίσματα από λοιπούς τομείς προς τη κυβέρνηση	80	130
Λοιπές εισπράξεις	2,000	2,000
	40,500	37,700
Πληρωμές:		
Δαπάνες μισθοδοσίας	(31,000)	(30,000)
Αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(6,000)	(5,000)
Προμηθευτές	(3,000)	(2,500)
Τόκοι πληρωθέντες	(480)	(400)
Μερίσματα σε λοιπούς τομείς	(70)	(50)
Λοιπές πληρωμές	(550)	(600)
	(41,100)	(38,550)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	(600)	(850)
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αγορές ενσώματων ακινητοποιήσεων	(500)	(200)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων	-	300
Εισπράξεις από λοιπές επενδύσεις	100	300
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(400)	100
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από δάνεια	2,500	2,050
Αποπληρωμή δανείων	(1,000)	(1,000)

Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

1,500 1,050

Καθαρή αύξηση / (μείωση) χρηματικών διαθεσίμων ισοδυνάμων

500 300

Χρηματικά διαθέσιμα κα ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου

5,000 4,700

Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου

5,500 5,000

Τα ανωτέρω υποδείγματα αφορούν σε οικονομικές καταστάσεις οντότητας του δημόσιου τομέα (η οποία δεν είναι χρηματοπιστωτικός οργανισμός) και βασίζονται στα σχετικά υποδείγματα που περιλαμβάνονται στην ενότητα Βάση Συμπερασμάτων των ΔΛΠΔΤ 1 και 2 (International Federation of Accountants. (2016). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”, Volume 1, International Public Sector Accounting Standards Board).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

(C) starditsas

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ (ΔΛΠΔΤ 22)

Το συγκεκριμένο υπόδειγμα αφορά σε απόσπασμα των γνωστοποιήσεων επί των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί από τη Γενική Κυβέρνηση και βασίζεται στο σχετικό υπόδειγμα το οποίο περιλαμβάνεται στην ενότητα Βάση Συμπερασμάτων του ΔΛΠΔΤ 22 (International Federation of Accountants. (2014). “Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements”, Volume 1, International Public Sector Accounting Standards Board).

Το συγκεκριμένο απόσπασμα συνοδεύει τις οδηγίες του προτύπου αλλά δεν αποτελεί μέρος αυτού. Συνεπώς, παρατίθεται στις συγκεκριμένες σημειώσεις με μόνο σκοπό να υποβοηθήσει την κατανόηση του θέματος και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί υποχρεωτική εφαρμογή περιεχομένου.

Υπόδειγμα Δομής Οικονομικών Καταστάσεων

Γενική Κυβέρνηση Α – Απόσπασμα από τις Οικονομικές Καταστάσεις

Απόσπασμα των σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων

Σημείωση: Γνωστοποιήσεις του Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης (ΤΓΚ)⁶⁶.

Οι γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στη συνέχεια αφορούν στον τομέα της γενικής κυβέρνησης (ΤΓΚ). Οι γνωστοποιήσεις αυτές αντικατοπτρίζουν τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός από εκείνες τις απαιτήσεις ενοποίησης οι οποίες διαφοροποιούνται αναφορικά με τους Δημόσιους Χρηματοπιστωτικούς Οργανισμούς (ΔΧΟ)⁶⁷ και τους Δημόσιους Μη Χρηματοπιστωτικούς Οργανισμούς (ΔΜΧΟ)⁶⁸.

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠΔΤ 22, Γνωστοποιήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης, οι ΔΧΟ και ΔΜΧΟ δεν περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αλλά αναγνωρίζονται ως επενδύσεις του Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης.

Οι επενδύσεις σε ΔΧΟ και ΔΜΧΟ εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως μεμονωμένα κονδύλια και επιμετρούνται στη καθαρή λογιστική τους αξία.

Ο Τομέας της Γενικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει το σύνολο των υπουργείων και τις λοιπές οντότητες που ελέγχονται από τη γενική κυβέρνηση και οι οποίες αρχικά δραστηριοποιούνται σε δραστηριότητες εκτός αγοράς.

⁶⁶ General Government Sector (GGS)

⁶⁷ Public Financial Corporations (PFCs)

⁶⁸ Public Non-Financial Corporations (PNFCs)

Τα υπουργεία και οι οντότητες που ελέγχονται από τη γενική κυβέρνηση στις 31.12.2012 αναφέρονται στον πίνακα που ακολουθεί:

(Παρατίθεται πίνακας με ανάλυση ανά κατηγορία (υπουργεία και επιμέρους κατηγορίες λοιπών οντοτήτων ελεγχόμενων από τη γενική κυβέρνηση)).

(c) stdritsas

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης του Τομέα Γενικής Κυβέρνησης Α
31 Δεκεμβρίου 2012
(σε εκ. ευρώ)

	ΤΓΚ		ΔΧΟ και ΔΜΧΟ		ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ		ΣΥΝΟΛΟ	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ								
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία								
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα	5,000	5,500	1,400	1,500	-	-	6,400	7,000
Απαιτήσεις	10,000	12,000	1,300	1,400	(300)	(400)	11,000	13,000
Αποθέματα	200	250	300	350	-	-	500	600
Προκαταβολές	1,500	1,600	500	800	(500)	(400)	1,500	2,000
Επενδύσεις	100	100	200	300	-	-	300	400
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	2,600	2,800	1,000	1,100	(400)	(800)	3,200	3,100
	19,400	22,250	4,700	5,450	(1,200)	(1,600)	22,900	26,100
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία								
Απαιτήσεις	1,000	1,600	500	400	(200)	(100)	1,300	1,900
Επενδύσεις	2,700	2,700	300	300	-	-	3,000	3,000
Επενδύσεις σε λοιπούς τομείς	1,300	1,300	-	-	(1,300)	(1,300)	-	-
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	800	700	100	200	(100)	(200)	800	700
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	4,500	4,600	1,000	1,100	-	-	5,500	5,700
Ασώματες ακινητοποιήσεις	50	50	10	10	-	-	60	60
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	3,000	3,000	1,000	1,100	-	-	4,000	4,000
	13,350	13,950	2,910	3,110	(1,600)	(1,600)	14,660	15,460
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>32,750</u>	<u>36,200</u>	<u>7,610</u>	<u>8,560</u>	<u>(2,800)</u>	<u>(3,200)</u>	<u>37,560</u>	<u>41,560</u>

(Σε συνέχεια)

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης του Τομέα Γενικής Κυβέρνησης Α
31 Δεκεμβρίου 2012
(σε εκ. ευρώ)
(συνέχεια)

	ΤΓΚ		ΔΧΟ και ΔΜΧΟ		ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ		ΣΥΝΟΛΟ	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ								
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις								
Λογαριασμοί πληρωτέοι	5,000	3,100	1,500	1,400	(300)	(400)	6,200	4,100
Βραχυπρόθεσμος δανεισμός	5,500	6,000	2,600	3,800	-	-	8,100	9,800
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	1,100	1,100	150	150	(50)	(50)	1,200	1,200
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	1,300	5,500	50	100	-	-	1,350	5,600
Παροχές στο προσωπικό	2,000	2,600	100	120	-	-	2,100	2,720
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	5,000	4,800	250	130	(900)	(1,200)	4,350	3,730
	19,900	23,100	4,650	5,700	(1,250)	(1,650)	23,300	27,150
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις								
Λογαριασμοί πληρωτέοι	1,000	500	400	500	(100)	(200)	1,300	800
Μακροπρόθεσμος Δανεισμός	9,000	10,000	2,100	2,200	(150)	(50)	10,950	12,150
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	1,000	1,000	100	100	-	-	1,100	1,100
Παροχές στο προσωπικό	50	50	10	10	-	-	60	60
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	100	200	50	40	-	-	150	240
	11,150	11,750	2,660	2,850	(250)	(250)	13,560	14,350
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	<u>31,050</u>	<u>34,850</u>	<u>7,310</u>	<u>8,550</u>	<u>(1,500)</u>	<u>(1,900)</u>	<u>36,860</u>	<u>41,500</u>
ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	<u>1,700</u>	<u>1,350</u>	<u>300</u>	<u>10</u>	<u>(1,300)</u>	<u>(1,300)</u>	<u>700</u>	<u>60</u>

ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ / ΘΕΣΗ								
Αποθεματικά	7,700	7,800	1,000	1,100	(1,000)	(1,000)	7,700	7,900
Σωρευμένο πλεόνασμα / (έλλειμμα)	(6,000)	(6,450)	(700)	(1,090)	(300)	(300)	(7,000)	(7,840)
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ / ΘΕΣΗΣ	<u>1,700</u>	<u>1,350</u>	<u>300</u>	<u>10</u>	<u>(1,300)</u>	<u>(1,300)</u>	<u>700</u>	<u>60</u>

(C) stdritsas

Κατάσταση Οικονομικής Επίδοσης του Τομέα Γενικής Κυβέρνησης Α
31 Δεκεμβρίου 2012
(Υπόδειγμα Ταξινόμησης Εξόδων ανά Δραστηριότητα)
(σε εκ. ευρώ)

	ΤΓΚ		ΛΧΟ και ΔΜΧΟ		ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ		ΣΥΝΟΛΟ	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
ΕΣΟΔΑ								
Φορολογικά έσοδα	30,000	33,000	-	-	-	-	30,000	33,000
Αμοιβές, πρόστιμα, προσαυξήσεις	15,000	15,500	8,000	8,500	(3,000)	(3,500)	20,000	20,500
Έσοδα από άλλους τομείς	1,000	2,000	3,000	3,000	(4,000)	(5,000)	-	-
Μεταβιβάσεις από άλλες κυβερνήσεις	500	600	-	-	-	-	500	600
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	3,000	4,000	4,000	5,000	(5,000)	(6,000)	2,000	3,000
Σύνολο εσόδων	49,500	55,100	15,000	16,500	(12,000)	(14,500)	52,500	57,100
ΕΞΟΔΑ								
Δημόσιες υπηρεσίες	4,800	5,000	-	-	-	-	4,800	5,000
Άμυνα	5,000	5,100	-	-	-	-	5,000	5,100
Ασφάλεια και Δημόσια Τάξη	7,000	7,500	2,500	2,500	(1,500)	(1,000)	8,000	7,000
Οικονομικές υποθέσεις	2,000	3,050	-	-	-	-	2,000	3,050
Προστασία περιβάλλοντος	1,500	1,600	500	500	(500)	(500)	1,500	1,600
Φιλοξενία και κοινωνικές παροχές	2,500	2,400	1,000	1,000	(1,000)	(1,500)	2,500	1,900
Δημόσια υγεία	8,100	8,800	1,300	1,600	-	-	9,400	10,400
Ψυχαγωγία, πολιτισμός και θρησκεία	2,000	2,100	1,000	1,000	(1,000)	(1,100)	2,000	2,000
Δημόσια παιδεία	7,000	8,000	4,000	3,790	(4,000)	(3,900)	7,000	7,890
Κοινωνική ασφάλιση	10,000	12,000	5,000	6,500	(4,000)	(4,500)	11,000	14,000
Σύνολο εξόδων	49,900	55,550	15,300	16,890	(12,000)	(14,500)	53,100	57,940
Πλεόνασμα / (έλλειμμα) περιόδου	(400)	(450)	(300)	(390)	-	-	(700)	(840)

Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων του Τομέα Γενικής Κυβέρνησης Α

31 Δεκεμβρίου 2012

(σε εκ. ευρώ)

	ΤΓΚ			ΔΧΟ & ΔΜΧΟ	Διαγραφές	Σύνολο
	Διαφορές αναπροσαρμογής	Διαφορές μετατροπής	Σωρευμένο Πλεόνασμα /(Ελλειμμα)			
Υπόλοιπο 31.12.2010	6,750	850	(5,600)	500	(1,300)	1,200
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής ακινήτων	500	-	-	100	-	600
Έλλειμμα αναπροσαρμογής ακινήτων	(250)	-	-	-	-	(250)
Συναλλαγματικές διαφορές	-	(150)	-	-	-	(150)
Καθαρά αποτελέσματα μη αναγνωρισμένα στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης	250	(150)		100	-	200
Καθαρό Πλεόνασμα / (Ελλειμμα) περιόδου	-	-	(400)	(300)	-	(700)
Υπόλοιπο 31.12.2011	7,000	700	(6,000)	300	(1,300)	700
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής ακινήτων	250	-	-	-	-	250
Έλλειμμα αναπροσαρμογής ακινήτων	(100)	-	-	-	-	(100)
Συναλλαγματικές διαφορές	-	50	-	-	-	50
Καθαρά αποτελέσματα μη αναγνωρισμένα στην κατάσταση οικονομικής επίδοσης	150	50	-	-	-	200
Καθαρό Πλεόνασμα / (Ελλειμμα) περιόδου	-	-	(450)	(390)	-	(840)
Υπόλοιπο 31.12.2012	<u>7,150</u>	<u>750</u>	<u>(6,450)</u>	<u>10</u>	<u>(1,300)</u>	<u>60</u>

Κατάσταση Ταμειακών Ροών του Τομέα Γενικής Κυβέρνησης Α
31 Δεκεμβρίου 2012
(σε εκ. ευρώ)

	ΤΓΚ		ΔΧΟ και ΔΜΧΟ		ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ		ΣΥΝΟΛΟ	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες								
Εισπράξεις:								
Φορολογικά έσοδα	29,550	31,400	-	-	-	-	29,550	31,400
Πωλήσεις υπηρεσιών και προϊόντων	6,000	7,500	6,900	7,400	(2,980)	(3,830)	9,920	11,070
Επιχορηγήσεις	-	-	2,700	2,650	(2,000)	(2,650)	700	-
Τόκοι εισπραχθέντες	20	20	-	-	(20)	(20)	-	-
Μερίσματα από λοιπούς τομείς προς τη κυβέρνηση	130	80	50	50	(50)	(50)	130	80
Λοιπές εισπράξεις	2,000	2,000	50	50	(1,250)	(700)	800	1,350
	37,700	41,000	9,700	10,150	(6,300)	(7,250)	41,100	43,900
Πληρωμές:								
Δαπάνες μισθοδοσίας	(30,000)	(31,000)	(8,700)	(9,000)	5,000	6,000	(33,700)	(34,000)
Αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(5,000)	(6,000)	(2,000)	(2,000)	1,000	1,000	(6,000)	(7,000)
Προμηθευτές	(2,500)	(3,000)	(50)	(100)	50	50	(2,500)	(3,050)
Τόκοι πληρωθέντες	(400)	(480)	(20)	(20)	20	20	(400)	(480)
Μερίσματα σε λοιπούς τομείς	(50)	(70)	-	-	-	-	(50)	(70)
Λοιπές πληρωμές	(600)	(1,000)	(80)	(180)	230	180	(450)	(1,000)
	(38,550)	(41,550)	(10,850)	(11,300)	6,300	7,250	(43,100)	(45,600)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	(850)	(550)	(1,150)	(1,150)	-	-	(2,000)	(1,700)

(Σε συνέχεια)

Κατάσταση Ταμειακών Ροών του Τομέα Γενικής Κυβέρνησης Α
31 Δεκεμβρίου 2012
(σε εκ. ευρώ)

(συνέχεια)

	ΤΓΚ		ΛΧΟ και ΔΜΧΟ		ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ		ΣΥΝΟΛΟ	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες								
Αγορές ενσώματων ακινητοποιήσεων	(200)	(800)	(100)	(250)	-	-	(300)	(1,050)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων	300	250	50	100	-	-	350	350
Εισπράξεις από λοιπές επενδύσεις	300	600	50	100	-	-	350	700
Αγορές τίτλων σε ξένο νόμισμα	(300)	(500)	(100)	(100)	-	-	(400)	(600)
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	100	(450)	(100)	(150)	-	-	-	(600)
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες								
Εισπράξεις από δάνεια	2,050	2,500	1,450	1,550	50	100	3,450	4,150
Αποπληρωμή δανείων	(1,000)	(1,000)	(150)	(150)	(50)	(100)	(1,100)	(1,250)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	1,050	1,500	1,300	1,400	-	-	2,350	2,900
Καθαρή αύξηση / (μείωση) χρηματικών διαθεσίμων ισοδυνάμων	300	500	50	100	-	-	350	600
Χρηματικά διαθέσιμα κα ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	4,700	5,000	1,350	1,400	-	-	6,050	6,400
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	<u>5,000</u>	<u>5,500</u>	<u>1,400</u>	<u>1,500</u>	-	-	<u>6,400</u>	<u>7,000</u>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

(C) starditsas

Καταστάσεις Γενικής Κυβέρνησης Α
Κατάσταση Ταμειακών Εισπράξεων και Πληρωμών
Για την χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2012
(σε εκ. ευρώ)

Σ	2012	2011
	Εισπράξεις / (πληρωμές) ελεγχόμενες από την οντότητα	Εισπράξεις / (πληρωμές) ελεγχόμενες από την οντότητα
ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ		
Φορολογία		
Φόροι εισοδήματος	150,000	130,000
ΦΠΑ	200,000	170,000
Φόροι Ακινήτων	80,000	100,000
Λοιποί Φόροι	20,000	10,000
	450,000	410,000
Εξωτερική βοήθεια	10	
Πολυμερείς οργανισμοί	15,000	7,000
Διμερείς οργανισμοί	5,000	3,000
	20,000	10,000
Λοιπές επιχορηγήσεις και βοήθεια	5,000	5,000
Λοιπός δανεισμός		
Εισπράξεις από δάνεια	3	5,000
	20,000	
Εισπράξεις Κεφαλαίου		
Εισπράξεις από διάθεση περιουσίας	5,000	1,000
Εμπορικές δρας/τητες		
Εισπράξεις από εμπορικές δρας/τητες	10,000	10,000
Λοιπές εισπράξεις	4	1,000
	2,000	
Σύνολο εισπράξεων	<u>512,000</u>	<u>442,000</u>

(Σε συνέχεια)

(συνέχεια)

Σ		2012	2011
		Εισπράξεις / (πληρωμές) ελεγχόμενες από την οντότητα	Εισπράξεις / (πληρωμές) ελεγχόμενες από την οντότητα
ΠΛΗΡΩΜΕΣ			
Λειτουργίες			
Μισθοί και αμοιβές		(200,000)	(182,000)
Προμήθειες και αναλώσιμα		(135,000)	(120,000)
		(335,000)	(302,000)
Μεταφορές			
Επιχορηγήσεις		(10,000)	(5,000)
Λοιπές μεταφερόμενες πληρωμές		(5,000)	(3,000)
		(15,000)	(8,000)
Κεφαλαιακές δαπάνες			
Αγορές μηχανολογικού εξοπλισμού		(80,000)	50,000
Αγορές χρημ/ων μέσων		(20,000)	20,000
		(100,000)	(70,000)
Αποπληρωμή τοκοχ/σίων			
Αποπληρωμή δανείων		(30,000)	30,000
Αποπληρωμή τόκων		(20,000)	20,000
		(50,000)	(50,000)
Λοιπές πληρωμές	5	(10,000)	(10,000)
Σύνολο πληρωμών		<u>(510,000)</u>	<u>(440,000)</u>
Αύξηση / (μείωση) ταμειακών διαθεσίμων		<u>2,000</u>	<u>2,000</u>
Ταμειακά διαθέσιμα στην αρχή της χρήσης	2	<u>5,000</u>	<u>3,000</u>
Αύξηση (μείωση) ταμειακών διαθεσίμων		<u>2,000</u>	<u>2,000</u>
Ταμειακά διαθέσιμα στο τέλος της χρήσης	2	<u>7,000</u>	<u>5,000</u>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4

(C) starditsas

Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων
(Παράρτημα 2, π.δ. 54/2018)

1. Ισολογισμός

	200X	200X-1
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	XX	XX
Απαιτήσεις	XX	XX
Αποθέματα	XX	XX
Προκαταβολές	XX	XX
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	XX	XX
Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	XX	XX
Απαιτήσεις	XX	XX
Επενδύσεις σε θυγατρικές συγγενείς και κοινοπραξίες	XX	XX
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	XX	XX
Υποδομές	XX	XX
Εξοπλισμός	XX	XX
Ακίνητα	XX	XX
Άυλα στοιχεία	XX	XX
Λοιπά στοιχεία	XX	XX
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	XX	XX
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	XX	XX
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Πληρωτέες υποχρεώσεις	XX	XX
Βραχυπρόθεσμο δάνεια	XX	XX
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	XX	XX
Άλλες υποχρεώσεις	XX	XX
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	XX	XX
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Βραχυπρόθεσμες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις	XX	XX
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	XX	XX
Πληρωτέες υποχρεώσεις	XX	XX
Μακροπρόθεσμο δάνεια	XX	XX
Άλλες υποχρεώσεις	XX	XX
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	XX	XX
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Μακροπρόθεσμες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις	XX	XX
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	XX	XX
Σύνολο υποχρεώσεων Καθαρή περιουσία ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ/ΘΕΣΗ	XX	XX
Κεφάλαιο εισφερθέν από άλλες οντότητες της κυβέρνησης	XX	XX
Αποθεματικά	XX	XX
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	XX	XX
Δικαιώματα μειοψηφίας	XX	XX
Σύνολο καθαρής περιουσίας/ θέσης	XX	XX

2. Κατάσταση αποτελεσμάτων

	200X	200X-1
Έσοδα		
Φόροι	XX	XX
Κοινωνικές εισφορές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Πωλήσεις	XX	XX
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	XX	XX
Ιδιοπαραγωγή παγίων	XX	XX
Σύνολο εσόδων	XX	XX
Έξοδα		
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Κοινωνικές παροχές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	XX	XX
Επιδότησεις	XX	XX
Τόκοι	XX	XX
Λοιπές δαπάνες	XX	XX
Αποσβέσεις	XX	XX
Σύνολο εξόδων	XX	XX
Λειτουργικό αποτέλεσμα	XX	XX
Λοιπά έσοδα και κέρδη	XX	XX
Λοιπά έξοδα και ζημιές	XX	XX
Συνολικό αποτέλεσμα	XX	XX
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες	XX	XX
Πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου προ φόρου	XX	XX
Φόρος εισοδήματος	XX	XX
Καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου	XX	XX
Αποδίδεται:	XX	XX
Ιδιοκτήτες οντότητας	XX	XX
Δικαιώματα μειοψηφίας	XX	XX
Σύνολο	XX	XX

3. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

	Κεφάλαιο	Αποβευατικά	Σωοευμένο πλεόνασμα ή Σωοευμένο έλλειμμα	Σύνολο	Δικαιώματα υειωηφίας	Σύνολο καβαοίο Οέσηο
Πίνακας μεταβολών καβαοόο Οέσικ Υπόλοιπο την 01.01.20X-1						
Εισφορά κεφαλαίου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Πλεόνασμα/ έλλειμμα περιόδου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Λοιπά	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Σύνολο καθαρής θέσης την 31.12.20X-1	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Εισφορά κεφαλαίου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Πλεόνασμα/ έλλειμμα περιόδου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Λοιπά	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Σύνολο καθαρής θέσης την 31.12.200X	XX	XX	XX	XX	XX	XX

4. Κατάσταση ταμιακών ροών

Κατάσταση ταμιακών ροών

	200X	200X-1
Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες Εισπράξεις		
Εισπράξεις από φόρους	XX	XX
Εισπράξεις από κοινωνικές εισφορές	XX	XX
Εισπράξεις από μεταβιβάσεις	XX	XX
Εισπράξεις από πωλήσεις	XX	XX
	XX	XX
 Εισπράξεις από λοιπά τρέχοντα έσοδα Πληρωμές		
Πληρωμές παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Πληρωμές για κοινωνικές παροχές	XX	XX
Πληρωμές για μεταβιβάσεις	XX	XX
Πληρωμές για αγορές αγαθών και υπηρεσιών	XX	XX
Πληρωμές για Επιδοτήσεις	XX	XX
Πληρωμές για τόκους	XX	XX
Πληρωμές για λοιπές δαπάνες	XX	XX
Λοιπά (Εισπράξεις & Πληρωμές)	XX	XX
	XX	XX
Καθαρές ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες Ταμιακές ροές		
από επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές για απόκτηση παγίων	XX	XX
Εισπράξεις από πώληση παγίων	XX	XX
Πληρωμές για απόκτηση επενδύσεων	XX	XX
Εισπράξεις από πώληση επενδύσεων	XX	XX
	XX	XX
Καθαρές ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες Ταμιακές ροές		
από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από δάνεια	XX	XX
Εξοφλήσεις δανείων	XX	XX
Εισπράξεις/επιστροφές από αυξήσεις μειώσεις κεφαλαίου	XX	XX
Διανομές μερισμάτων	XX	XX
Λοιπά (Εισπράξεις & Πληρωμές)	XX	XX
	XX	XX
Καθαρές ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	XX	XX
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	XX	XX
	XX	XX
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στη λήξη της περιόδου	XX	XX

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 5

(C) starditsas

Υπόδειγμα δημοσιονομικής αναφοράς
(Παράρτημα 2, π.δ. 54/2018)

Υπόδειγμα δημοσιονομικής αναφοράς

	200X	200X-1
A) Έσοδα		
Φόροι	XX	XX
Κοινωνικές εισφορές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Πωλήσεις	XX	XX
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	XX	XX
Ιδιοπαραγωγή παγίων	XX	XX
Σύνολο εσόδων	XX	XX
B) Έξοδα		
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Κοινωνικές παροχές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	XX	XX
Επιδότησεις	XX	XX
Τόκοι	XX	XX
Λοιπές δαπάνες	XX	XX
Σύνολο εξόδων	XX	XX
Λειτουργικό αποτέλεσμα (A-B)	XX	XX
Γ) Καθαρές αποκτήσεις μη χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων		
Αποκτήσεις παγίων και τιμαλφών	XX	XX
Διαθέσεις παγίων και τιμαλφών	XX	XX
Μεταβολή αποθεμάτων	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
Δ) Πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου (A-B-Γ)	XX	XX
Ε) Καθαρές αποκτήσεις χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων		
Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	XX	XX
Μετρητά και καταθέσεις	XX	XX
Χρεωστικοί τίτλοι	XX	XX
Δάνεια	XX	XX
Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων	XX	XX
Απαιτήσεις και προκαταβολές	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
Ζ) Καθαρές αναλήψεις χρημ/κών υποχρεώσεων		
Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	XX	XX
Υποχρεώσεις από νόμισμα και καταθέσεις	XX	XX
Χρεωστικοί τίτλοι	XX	XX
Δάνεια	XX	XX
Κεφάλαιο	XX	XX
Χρηματοοικονομικά παράγωγα	XX	XX
Υποχρεώσεις και ληφθείσες προκαταβολές	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
Η) Καθαρή χρηματοδότηση(E-Z)	XX	XX

Υπόδειγμα αναφορά προϋπολογισμού /απολογισμού

(Παράρτημα 2, π.δ. 54/2018)

Κατάσταση προϋπολογισμού/απολογισμού 200X

		Αογικό ποσό M	Τελικά ποσά ίΒΙ	Ποαννιαιοποιηθέντα ποσά M
A1	Έσοδα προϋπολογισμού			
11	Φόροι	X	X	X
12	Κοινωνικές εισφορές	X	X	X
13	Μεταβιβάσεις	X	X	X
14	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	X	X	X
15	Λοιπά τρέχοντα έσοδα	X	X	X
	Σύνολο(A1)	X	X	X
A2	Πάγια και τιμαφή			
31	Πωλήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	X	X	X
33	Πωλήσεις τιμαλφών	X	X	X
	Σύνολο(A2)	X	X	X
	Σύνολο Εσόδων A = (A1 + A2)	X	X	X
B1	Έξοδα προϋπολογισμού			
21	Παροχές σε εργαζόμενους	X	X	X
22	Κοινωνικές παροχές	X	X	X
23	Μεταβιβάσεις	X	X	X
24	Αγορές αγαθών και υπηρεσιών	X	X	X
25	Επιδότησεις	X	X	X
26	Τόκοι	X	X	X
27	Λοιπές δαπάνες	X	X	X
29	Πιστώσεις υπό κατανομή	X	X	X
	Σύνολο(B1)	X	X	X

B2 Πάγια και τιμαλφή				
31	Αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων	X	X	X
33	Αγορές τιμαλφών	X	X	X
	Σύνολο(B2)	X	X	X
	Σύνολο Εξόδων B = (B1 + B2)	X	X	X
Γ	Αποτέλεσμα προϋπολογισμού (Πλεόνασμα ή έλλειμμα) (A-B)	X	X	X
Δ Έσοδα προϋπολογισμού χρηματοοικονομικών συναλλαγών από:				
41	Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	X	X	X
43	Πωλήσεις χρεωστικών τίτλων	X	X	X
44	Χορηγήθεντα δάνεια	X	X	X
45	Πωλήσεις συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων	X	X	X
49	Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις	XX	XX	XX
51	Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	X	X	X
52	Υποχρεώσεις από νόμισμα και καταθέσεις	X	X	X
53	Χρεωστικούς τίτλους (υποχρεώσεις)	X	X	X
54	Δάνεια	X	X	X
57	Χρηματοοικονομικά παράγωγα	X	X	X
59	Ληφθείσες προκαταβολές και λοιπές υποχρεώσεις (εισπράξεις υπέρ τρίτων)	X	X	X
81	Κεφάλαιο (Αυξήσεις Μετοχικού Κεφαλαίου)	X	X	X
	Σύνολο(Δ)	X	X	X
Ε Έσοδα προϋπολογισμού χρηματοοικονομικών συναλλαγών για:				
41	Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	X	X	X
43	Αγορές χρεωστικών τίτλων	X	X	X
44	Χορηγήσεις δανείων	X	X	X
45	Αγορές συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων	X	X	X
49	Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις	XX	XX	XX
51	Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	X	X	X
52	Υποχρεώσεις από νόμισμα και καταθέσεις	X	X	X
53	Χρεωστικούς τίτλους	X	X	X
54	Δάνεια	X	X	X
57	Χρηματοοικονομικά παράγωγα	X	X	X
59	Ληφθείσες προκαταβολές και λοιπές υποχρεώσεις (εισπράξεις υπέρ τρίτων)	X	X	X
81	Κεφάλαιο (Μειώσεις Μετοχικού Κεφαλαίου)	X	X	X
	Σύνολο (Ε)	X	X	X
ΣΤ	Αποτέλεσμα χρηματοοικονομικών συναλλαγών (ΔΕ)	X	X	X